



ترشيد الإحكام المهنية لمراقب الحسابات في ظل اعتماد منهج القيمة العادلة لتقييم الأصول الثابتة (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النفطية)

م.د. أنوار عباس هادي الهنداوي
كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة
anwar_abbas_hadi@yahoo.com

م.د. سندس ماجد رضا الجعفري
كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الكوفة
sondos-jafary-2006@yahoo.com

المستخلص

تهدف الدراسة الى اعتماد منهج القيمة العادلة في الإفصاح عن الاصول الثابتة للشركات لتمكين مراقب الحسابات من الإفصاح الكامل عن حسابات تلك الشركات بخصوص اصولها الثابتة وامكانية المساهمة الفاعلة في ترشيد احكامه حول القوائم المالية وبناء حكمه الشخصي على وفق اسس افصاح منطقية تكون اقرب الى الواقع. وكان ذلك من خلال اعتماد منهج القيمة السوقية والذي يعتبر احد مداخل القيمة العادلة في تقييم اصول الشركة عينة الدراسة لسهولة توفر البيانات عن تلك الاصول واعادة تقييمها في ظل هذا المنهج من خلال اعتماد تقييم خبراء معتمدين لاصول مماثلة. لقد توصلت الدراسة الى " ان لاعتماد منهج القيمة العادلة تأثيرا على بيان رأي مراقب الحسابات في ترشيد أحكامه المهنية باضفاء مصداقية أكثر على رأيه المهني"، وانتهت الى مجموعة من التوصيات كان اهمها (ضرورة ايجاد ادلة تدقيق ضمن أدلة التدقيق العراقية تخص القيمة العادلة للأصول الثابتة، وضرورة استفادة مراقب الحسابات من تطبيق تلك الادلة في ترشيد أحكامه المهنية)

Abstract

The study aims to adopt the fair value approach in the disclosure of the fixed assets of companies to enable the auditor of full disclosure on the accounts of those companies regarding fixed assets and the possibility of contributing actors in the rationalization of its provisions to the financial statements and building his personal rule on according to the foundations of logical disclosure be closer to reality. It was through the adoption of market value approach, which is considered one of the entrances to the fair value of the company's assets in the evaluation of the study sample for ease of data on the availability of those assets and re-evaluated in the light of this approach by adopting the evaluation of relevant experts for similar assets.

The study concluded that "the adoption of fair value approach impact to express of the opinion of the auditor in the rationalize of the professional provisions to confers credence more on the his professional opinion", and ended with a set of recommendations was the most important "the need to find auditing evidence within the Iraqi audit evidence concerning the fair value of fixed assets, and the need for the auditor take advantage of the application of those evidence in the professional rationalization of its provisions".



المقدمة

ان الهدف من اعداد القوائم المالية هي تقديم معلومات مفيدة ومناسبة لاطراف عديدة داخلية وخارجية والتي تعتمد على هذه القوائم في اتخاذ قراراتها الاقتصادية، ولما كان من المفترض في القوائم المالية ان تعبر بصدق عن الوضع المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلالها مساءلة الادارة عن الاموال الموكلة اليها واتخاذ القرارات المناسبة، لذلك لا بد من اظهار الاصول والمطلوبات بالقيمة العادلة لانها اكثر نفعاً وفائدة لمستخدمي تلك القوائم اظهارها بالتكلفة التاريخية، وذلك لما تلاقيه الاخيرة من انتقادات بسبب الظروف الاقتصادية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، مما ينعكس على تغير القوى الشرائية لوحدة العملة في كثير من الحالات، الامر الذي استدعى البيئات المحاسبية، الدولية منها وحتى المحلية بالبحث عن البديل لتغطية الثغرات في التكلفة التاريخية حيث التحول الى منهج القيمة العادلة الذي يعد مقياس هام للقياس والافصاح المحاسبي وضرورة تبني محاسبة القيمة العادلة كمنهج يستعمل لتقييم الاصول الثابتة لترشيد الاحكام المهنية لمراقب الحسابات من خلال اظهار الارباح الحقيقية للشركة التي تعتبر بندا مهما في حسابات الدخل القومي وتلبية متطلبات الافصاح وعرض المعلومات المالية لتلبية حاجات المستفيدين منها بشكل يؤدي الى يحد من الفساد والتلاعب ويمنع المساءلة، كما ان المحاسبة عن القيمة العادلة تنهض بالابلاغ المالي ليعكس تقديرات الاسواق للاوضاع الاقتصادية السائدة وبالتالي الاوضاع الاقتصادية والاثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها مما يسهل على مراقب الحسابات ابداء رايه بشكل واضح وصريح عن الوضع المالي ونتيجة النشاط والقيمة الحقيقية للمنشأة.

1. منهجية الدراسة

1.1. مشكلة الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة بعدم قدرة مراقب الحسابات من ابداء رأي دقيق بالقوائم المالية بخصوص الاصول الثابتة لعدم امكانية الشركات من الافصاح الكامل عن حساباتها، وذلك لاعتماد تلك الشركات على مبدأ التكلفة التاريخية التي تكون بعيدة بشكل كبير عن القيمة العادلة لتلك الاصول، واذا ما اعتمدت الاخيرة اي القيمة العادلة فيمكن ان تعطي صورة واضحة واقرب الى الحقيقة بخصوص تلك الاصول .

2.1. أهمية الدراسة

تأتي أهمية الدراسة من الاعتماد على قوائم مالية تتصف بمعلوماتها بدرجة عالية من الجودة وبالتالي امكانية الاستفادة من راي مراقب الحسابات من قبل الجهات المستفيدة من تلك القوائم وخاصة فيما يتعلق بارقام الاصول الثابتة وما يترتب عليها من اتخاذ قرارات رشيدة.

3.1. هدف الدراسة

تهدف الدراسة الى اعتماد منهج القيمة العادلة في الافصاح عن الاصول الثابتة للشركات لتمكين مراقب الحسابات من ابداء الرأي عن حسابات تلك الشركات بخصوص اصولها الثابتة وامكانية المساهمة الفاعلة في ترشيد احكامه حول القوائم المالية وبناء حكمه الشخصي على وفق اسس افصاح منطقية تكون اقرب الى الواقع.

4.1. فرضية الدراسة

تستند الدراسة الى اثبات الفرضية الاتية:



"ان اعتماد منهج القيمة العادلة في الإفصاح عن الاصول الثابتة للشركات تمكن مراقب الحسابات من ابدأ الرأي عن حسابات تلك الشركات وترشد احكامه حول القوائم المالية".

5.1. أسلوب الدراسة:

1.5.1. منهج الدراسة وأدوات التحليل

تحقيقاً لاهداف الدراسة ووصولاً لافضل الاساليب والطرائق لمعالجة مشكلة الدراسة تم اعتماد المنهج الاستقرائي، وذلك من خلال دراسة واستقراء بعض الكتابات والدراسات السابقة والمتعلقة بموضوع الدراسة وكيفية الافادة منها في معالجة مشكلة الدراسة، كما تم اعتماد هذا المنهج في الجانب التطبيقي من الدراسة، اذ تم الاستناد اليه من خلال التفسير والتحليل. واعتمد الباحثان في اثبات فرضية الدراسة على منهج القيمة السوقية والذي يعتبر احد مداخل القيمة العادلة لسهولة توفر البيانات عن الاصول الثابتة واعادة تقييمها في ظل هذا المنهج من خلال خبراء معتمدين.

2.5.1. أسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحثان على الكتب والمجلات العلمية المتخصصة العربية منها والاجنبية، اضافة الى شبكة المعلومات العالمية للحصول على البيانات المتعلقة بتغطية الجانب النظري، كما تم الاستناد على البيانات التي حصلنا عليها من الحسابات الختامية للشركة عينة الدراسة كاداة لدراسة الجانب التطبيقي من اجل اختبار فرضية الدراسة.

2. الاطار النظري للدراسة

تعريف القيمة العادلة

وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية تعريفاً للقيمة العادلة وبينها على أنها: " القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة (Kieso & Weygandt , 2011 : p51)

وعرفت القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولية رقم (16) على انها " القيمة التي يتم على أساسها تبادل الاصول بين أطراف ذات معرفة ورغبة في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير , 2009 , IAS16 (Par : 1).

كما عرفت القيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المالية (FASB) رقم (157) : بأنها ذلك السعر الذي يمكن تسلمه عن بيع أصل ما أو يمكن دفعه لنقل التزام ما في معاملة ذات ترتيب نظامي بين مشاركين في السوق عند تأريخ القياس (FASB , 2006 , p:2)

والقيمة العادلة طبقاً لتعريف المعيار تشمل القيمة السوقية وليست مقصورة على المواقف الخاصة باستفسارات السوق الحالية وغير المتاحة، فالتعريف يركز على السعر الذي سيسلم نظير بيع أصل أو السعر الذي سيدفع على الأصل أو نظير تحويل التزام، وليس السعر الذي يجب سداه للاستحواذ المستلم نظير التزام مفترض. (صالح، 2009، ص:23)

كما عرفت بأنها: المبلغ الذي يؤخذ بنظر الاعتبار والذي سينفق عليه بصفه في سوق حرة بين أطراف مطلعة ورغبة وليس هنالك اي إكراه أو إجبار في تصرفهم ، وهذا يشير إلى أن أصفقه ليست جبرية او قهرية (Tremblay & Wise, 2014 , p: 2)



من ذلك نرى أن محاسبة القيمة العادلة تقوم على محورين هما
المحور الأول : الأطراف الداخلة في الصفقة إذ يفترض أن تتوافر بهذا المحور الآتي:

- إن تتم الصفقة بين أطراف ذوي علاقة .
 - إن تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعه على الحقائق الأساسية ذات الصلة بها.
- المحور الثاني : الظروف التي تتم بها الصفقة إذ يفترض أن تكون هذه الظروف طبيعية وغير استثنائية في حياة المنشأة مثل تعرضها لحالة تصفية .

وللقيمة العادلة تسلسلا هرميا يوفر نظرة شاملة على أولوية أساليب التقييم التي تستخدم لتحديد تلك القيمة، حيث ينقسم إلى ثلاثة مستويات واسعة حسب مجلس معايير المحاسبة المالية، وكما هو مبين في ادناه:
(Kieso, et al., 2012. p: 59)

1. المستوى 1: المدخلات الممكن ادراكها والتي تعكس أقل الأسعار الذاتية المنقولة للأصول أو المطلوبات المطابقة في أسواق نشطة.	الأقل ذاتية
2. المستوى 2: المدخلات الأخرى من الأسعار المدرجة المتضمنة في المستوى 1 التي يتم من الممكن ادراكها للأصول والمطلوبات إما مباشرة أو من خلال دعمها مع بيانات يمكن ادراكها.	↓
3. المستوى 3: المدخلات غير قابلة للادراك (على سبيل المثال، البيانات والتخمينات الخاصة بالشركة) الأكثر ذاتية.	

مساهمات اعتماد منهج القيمة العادلة

دعت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الآونة الأخيرة بشكل متزايد لاعتماد قياسات القيمة العادلة في البيانات المالية. (Kieso & Weygandt, 2011, p58)، كما اعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية موقفاً في إطاره المفاهيمي الذي ينص على أن القوائم المالية لها وظيفتين - واحدة لتزويد المستثمرين بالوسائل لتقييم الإدارة والأخرى لاتخاذ قرارات اقتصادية سليمة. (Elliott, & Elliott, 2011. p: 85)، ويأتي أهمية منهج القيمة العادلة من أهمية المعلومات المالية ذات الجودة العالية التي يمكن ان تتوفر باستخدام هذا المنهج، والتي تتصف بالملائمة والموثوقية وقابلية المقارنة والفهم لتكون مفيدة لمستخدميها باتخاذ قراراتهم الاقتصادية، فلتطبيق محاسبة القيمة العادلة اثر على ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات، والتي تتلخص بالآتي: (النجار، 2013، ص:465)

1. أن البيانات المعدة وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة تساعد في اصدار تقارير مالية ذات معلومات محاسبية تزيد من القدرة التنبؤية لمتخذي القرارات، وتعد مؤشراً إيجابياً لتقييم الأصول والالتزامات.
2. إن بيانات القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية.

وبهذا فأن لاستخدام قياس القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية، ويعد أساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال، فمنهج القيمة العادلة واسع الاستخدام وله المزايا الآتية: (يونس، 2011: 27)



1. التخطيط لأعمال الوحدة الاقتصادية.
 2. إظهار القيمة الحقيقية لكل من حقوق حملة الأسهم والمستثمرين والمقرضين.
 3. تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط أعمال متنوعة .
- كما تؤدي محاسبة القيمة العادلة دوراً في تدعيم الشفافية في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات ضرورية للافصاح والعرض للمعلومات المالية تماماً كما تضع متطلبات محددة للاعتراف والقياس لتلك المعلومات (السبي، 2015، ص: 4).
- وكذلك تعد اسباب التحول الى القيمة العادلة من اهم مزاياها والتي يمكن ان تتلخص بالاتي: (سويد، 2012، ص: 3)

1. يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملاءمة (أكثر من الموثوقية) من أجل إتخاذ قرارات سليمة وهذا ما توفره القيمة السوقية العادلة.
 2. مرتبطة بمفهوم المحافظة على رأس المال الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة.
 3. مرتبطة كذلك بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر كأحد المقاييس الجديدة للدخل والذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية.
 4. تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.
 5. أهم سبب للتحول إلى القيمة العادلة هو ملاءمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.
- فبخصوص تأثير استخدام تقديرات القيم العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية أوضح بعض الباحثين (عبد الفتاح - حماد - Willis) أن القيم العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملاءمة ولكن اقل موثوقية وذلك كما يتضح من المقارنة التالية: (جمعة وخنفر، 2007، ص: 10)

بيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المنشأة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء المنشأة وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلي البيانات السوقية الحالية.

أساليب قياس منهج القيمة العادلة للأصول الثابتة والافصاح عنها:

طبقاً لمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) الذي اصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية والخاص بالممتلكات والآلات والمعدات، فإنه يحق للمنشأة عند تطبيقها لمنهج القيمة العادلة في قياس اصولها الثابتة أن تختار ما بين أسلوب التكلفة وفق الفقرة (30) أو إعادة التقييم وفق الفقرة (31) كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود تلك الأصول. (IAS16 , Par: 29, p:5)



وتنص الفقرة 30 من المعيار انه بعد الاعتراف بالأصل، على انه بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات يدرج بالتكلفة مطروحا منها الاندثار المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة اللاحقة، اما الفقرة (31) من المعيار فتنص على انه بعد الاعتراف بالأصل، على انه بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات يدرج بالقيمة العادلة والتي يبغى قياسها بشكل موثوق وتكون بمبلغ إعادة التقييم، ويجري ذلك بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم ناقصا أي اندثار متراكم لاحق وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة اللاحقة. وتتم عملية إعادة التقييم بدقة كافية لضمان أن تكون القيمة الدفترية لا تختلف جوهريا عن تلك التي سيتم تحديدها باعتماد القيمة العادلة في نهاية الفترة المالية. (IAS16 , Par : 30-31, p: 5-6)

تتمثل القيمة العادلة للممتلكات كالأراضي والمباني عادة بقيمتها السوقية وفقا لاستخداماتها الحالية والقائمة على افتراض مسبق بأن استخداماتها ستستمر إما في نفس المنشأة أو منشأة مماثلة وعادة ما يتم تحديد هذه القيمة من قبل خبراء تقييم مؤهلين مهنيا. اما القيمة العادلة لبنود الآلات والمعدات عادة بقيمتها العادلة المحددة عن طريق التقييم والمتمثلة بالقيمة السوقية (IAS16 , Par : 32, p:5)، وعندما لا تتوافر قرينة عن القيمة السوقية إما بسبب الطبيعة الخاصة للممتلكات والآلات والمعدات أو بسبب أنها نادرا ما تباع إلا كجزء من منشأة مستمرة، فيتم تقييمها في مثل هذه الأحوال بقيمتها الاستبدالية بعد الاندثار (IAS16 ,Par: 33, p:5).

ويتم تحديد القيمة العادلة لبنود الممتلكات والآلات والمعدات على أساس طبيعة استخدامها الحالي. أما عند توقع تغيير في طبيعة استخدامها، فيتم تقييمها على نفس الأسس المتبعة في تقييم اصول مشابهة أخرى تستخدم في ذات المجال، ويتوقف تكرار عملية إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، على مدى التغيرات في قيمها العادلة، فعندما تختلف القيمة العادلة لبند سبق تقييمه بصورة مادية عن قيمته المدرجة، يكون من الضروري حينها إخضاعه لعملية إعادة تقييم أخرى. كما أن بعض البنود من الممتلكات والمنشآت والمعدات تتعرض لتغيرات وتقلبات جوهريّة وكبيرة في قيمتها العادلة لذا تتطلب إعادة التقييم سنوياً. لكن لا تلزم إعادة التقييم سنويا للبنود التي تكون التقلبات في قيمتها العادلة غير جوهريّة، وإنما يكفي أن يعاد تقييمها مرة كل ثلاث أو خمس سنوات. (IAS16 , Par : 34, p:5)

اما بالنسبة للإفصاح عن الاصول بالقيمة العادلة، فقد ألزم المعيار رقم (16) المنشأة في حالة اختيارها لهذا الأساس أن تفصح في قوائمها المالية عن بنود الممتلكات والآلات والمعدات بمبالغ إعادة التقييم، عن ما يلي: (IAS16 , Par : 77, p: 11)

1. تاريخ سريان إعادة التقييم.
2. فيما إذا كان هناك خبير مستقل محايد.
3. الطرق والافتراضات الهامة المتبعة في تقدير القيمة العادلة للبنود.
4. إلى أي مدى تم تحديد عناصر القيمة العادلة مباشرة بالرجوع إلى أسعار الملحوظة في سوق نشط أو أسعار سوق لمعاملات حديثة حرة أو قدرت باستخدام أساليب التقييم الأخرى.
5. القيمة المفترض إظهارها لكل بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات في القوائم المالية فيما لو تم إدراج الاصول بصافي التكلفة؛ و



6. فائض إعادة التقييم، مع توضيح الحركة الحاصلة عليه خلال الفترة وكذلك أي قيود تتعلق بتوزيعه على أصحاب المنشأة.

وبالنسب لمستخدمي القوائم المالية فإنه ينبغي ان يجدوا المعلومات التالية الملائمة لاحتياجاتهم في القوائم المالية: (IAS16 , Par : 79, p: 11)

1. القيمة المدرجة لأي بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، عاطل عن الاستخدام بصورة مؤقتة.
2. إجمالي القيمة المدرجة لأي بند استهلك بالكامل من الممتلكات والمنشآت والمعدات.
3. القيمة المدرجة لأي بند من الممتلكات والمنشآت والمعدات أوقف عن الاستخدام تمهيدا لاستبعاده.
4. القيمة العادلة لبند الممتلكات والمنشآت والمعدات في حالة اختلافها بصورة مادية عن القيمة المدرجة، وذلك عند اتباع المعالجة المفضلة.

أما فيما يتعلق بأساليب القياس للقيمة العادلة فإن المعيار (IFRS13) الصادر من مجلس معايير الدولية والخاص أيضا بقياس القيمة العادلة، والذي كان يمثل مشروع تقارب مجلس معايير الدولية مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بهدف إنشاء مجموعه واحده من المعايير العالمية لقياس القيمة العادلة، ويتطابق الى حد كبير مع المعيار الأمريكي رقم (2009) والذي حدد ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة وفقاً لثلاث مداخل في ظل بعض القيود تمثلت بالاتي: (صالح، 2009 ، ص: 24)

1. مدخل مدخل السوق: يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها وغيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الأصول المتماثلة أو المقارنة
2. مدخل الدخل: يستخدم عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية.
3. مدخل التكلفة: ويعتمد على المبلغ المطلوب حالياً لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما اي ما يسمى باحلل التكلفة أو التكلفة الاحلالية.

وطبقاً للمعيار رقم (2009) فإن اعتماد مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض المواقف باستخدام أسعار استرشادية في سوق نشط لأصول أو التزامات مماثلة. وفي مواقف أخرى فإن اعتماد مداخل متعددة للقياس يكون مناسباً لأن نظام التقارير بالشركات يتطلب تماسك وترابط كل قدرات أساليب التقييم واستخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة.

ان اعتماد مدخل السوق له مزايا متعددة يمكن ايجازها بالاتي: (حماد، 2008، ص: 486)

1. سهولة فهمه نوعاً ما، حيث أن الخصائص التسعيرية تكون متشابهة للشركات ، ويمكن فهم هذا المنطق من قبل الأفراد خارج مجال الأعمال.
2. يستخدم بيانات فعلية حيث أن تقديرات القيمة مبنية على أسعار فعلية أو أسس تعاملات وليس تقديرات مبنية على عدد من الافتراضات أو الأحكام .
3. احتوائه على قيمة جميع الاصول التشغيلية لوحده ما.
4. سهولة تطبيقه نسبياً حيث تقديرات القيمة مشتقة من مجموعه من الشركات المتماثلة وكذلك استخدام النسب المالية البسيطة .



للمزايا المذكورة اعلاه، فاننا في بحثنا سوف يتم اعتماد مدخل السوق في إعادة تقييم الاصول الثابتة للشركة عينة الدراسة .

تدقيق القيمة العادلة للاصول الثابتة

يمثل التدقيق احد الحقول المعرفية ذات الاختصاص والتي تعتمد على البرهان والقرينة، وان جذور هذا الحقل المعرفي تتبع من المنطق الذي يهتم بالكيفية التي يتم من خلالها انشاء الحقائق وبرهنة مدى صحتها وهذا ما تؤيده طبيعة التدقيق، التي تمثل عملية منتظمة تعتمد على التخطيط المسبق بهدف الحصول على ادلة الاثبات وتقييمها بطريقة موضوعية، وبيان مدى موثوقيتها للمعايير الموضوعية لهذا الشأن بهدف ابداء رأي أو اصدار حكم، وإبلاغه الى الاطراف المستفيدة، وبذلك فإن دور مراقب الحسابات هو دور انتقادي تحليلي وتشخيصي الى حد ما. فمراقب الحسابات بشكل عام، يطلب ادلة اثبات لغرض الحكم بصورة عقلانية على افتراضات التي بنيت عليها البيانات المقدمة اليه. اما بالنسبة لمشاكل القيمة، فإن عملية الحصول على الادلة تصبح امراً باتجاه آخر لسببين:

1. ان الموضوعية في التدقيق هي امر حيوي وأساسي اذا علمنا بأن مشاكل القيمة مشاكل لا اتفاق على حلها، فإن الموضوعية تعد امراً صعباً.
2. ان مشاكل القيمة تتعلق بسلوك الشخص القائم بعملية الحكم الشخصي، فالقيمة تعمل على توجيه السلوك وهي من الصعب بمكان ان يخضع للسيطرة عليها تماماً.

وفيما يتعلق بصياغة الحلول الممكنة فإن الخبرة والابداع الذاتي يمثلان الاساس المناسب لصياغة هذه الحلول، فعندما تواجه المدقق حالات مشابهة فإنه يعتمد على الخزين المتراكم لخبراته السابقة، اما اذا كانت الحالات من النوع الذي لم يسبق ان واجهها، فيتطلب ذلك الامر أن يفكر في صياغة حلول جديدة . و قد اكد معيار التدقيق الدولي ISA 540 (تدقيق التقديرات المحاسبية) على ضرورة فهم المدقق للأجراءات والطرق التي تستخدمها الادارة والمتعلقة بالنظام المحاسبي والرقابة الداخلية لعمل التقديرات المحاسبية، وهذا الفهم غالباً ما يكون ذا اهمية للمدقق ليستطيع تخطيط طبيعة وتوقيت اجراءات التدقيق، فلا بد ان يقتنع المدقق بمناسبة النظام المحاسبي وبالتسجيل الفعلي للمعلومات المحاسبية (Brasseaux,2000, p:135) ، حتى يستطيع ان يقرر مدى الاعتماد على النظام المحاسبي المعمول به كأحد مصادر ادلة قرائن التدقيق.

فعند تخطيط تدقيق البيانات المالية، يهتم مراقب الحسابات فقط بتلك السياسات والاجراءات ضمن النظام المحاسبي الملائمة لتوكيدات البيانات المالية، ان فهم الأوجه المناسبة للنظام المحاسبي والضبط الداخلي ستمكن المدقق من تشخيص الانواع المحتملة للمعلومات الخاطئة الاساسية والتي قد تحدث في البيانات المالية وايضاً دراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر وجود معلومات اساسية خاطئة واخيراً تمكنه من تصميم اجراءات تدقيق ملائمة. (Ray, 2001, p: 195)

ونظراً لتطور القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، بحيث أصبح القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة هو القاعدة الأساسية، ونظراً لما ينتج عن القياس والإفصاح طبقاً لأساس القيمة العادلة من مشاكل وتحديات تواجه مراقبي الحسابات، سواء كانت ناتجة عن عدم وجود الأسواق النشطة في كثير من الحالات، أو حاجة المراقب إلى التحقق من ملائمة نماذج وطرق



القياس، والافتراضات الهامة، والبيانات المستخدمة في قياس القيمة العادلة، وما يتطلبه ذلك من إجراءات وأساليب مراجعة مختلفة في بعض جوانبها عن القياس والإفصاح على أساس التكلفة التاريخية، أو ضرورة اكتساب مهارات ومعارف جديدة من جانب مراقبي الحسابات وفريق العمل المعاون له، فقد أصدرت لجنة المعايير الدولية بالإضافة إلى معيار التدقيق الدولي (IFAC) التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين رقم 540 الخاص بمراجعة التقديرات المحاسبية- معيار التدقيق الدولي رقم 545 والذي بدأ سريانه اعتباراً من 15 ديسمبر 2004 بهدف إرشاد المراقبين إلى (IAS, 545) الاعتبارات التي يجب أن يأخذوها في حساباتهم عند مراجعة القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة، وكيف يمكن للمراقب أن يجمع أدلة إثبات كافية ومناسبة تؤكد توافق القياس والإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة مع متطلبات معايير المحاسبة ذات العلاقة، وقد جاءت الخطوط العريضة لإرشاد المراقبين في هذا المعيار بشأن التدقيق كما يلي: (IAS, 545, Par: 10)

1. فهم عمليات المنشأة ذات العلاقة بالقياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة، وإجراءات الرقابة عليها، وتقدير المخاطر المرتبطة بها.
2. تقييم مدى توافق القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة مع متطلبات معايير المحاسبة التي تحكم إعداد القوائم المالية.
3. ضرورة حصول المراقب على أدلة إثبات بشأن نية الإدارة المرتبطة بالقياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة، وقدرتها على الالتزام بمتطلبات هذا القياس والإفصاح، كما في حالة تبويب الاستثمارات المالية على أنها استثمارات مالية محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
4. تحديد مدى مناسبة طريقة قياس القيمة العادلة في ضوء ظروف المنشأة القائمة في تاريخ إعداد القوائم المالية، إذ قد تتعدد طرق القياس والتقييم مع عدم الإلزام بطريقة محددة من جانب معايير المحاسبة.
5. التحقق من مدى الثبات في تطبيق طريقة قياس القيمة العادلة، مع مراعاة التغيرات المحتملة في البيئة أو الظروف المؤثرة على المنشأة أو التغيرات في معايير المحاسبة المنظمة لإعداد القوائم المالية.
6. تحديد مدى الحاجة إلى خبير، وفي حالة الاستعانة به، يجب على مراقبي الحسابات أن يحصل على فهم للافتراضات الهامة والطرق المستخدمة في قياس القيمة العادلة.
7. تحديد وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية المناسبة لاستجابة المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية المرتبطة بالقياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة.
8. فحص معقولية الافتراضات الهامة، ومناسبة نموذج التقييم، وملائمة البيانات المستخدمة في قياس القيمة العادلة.
9. إعداد تقديرات مستقلة للقيمة العادلة من جانب مراقبي الحسابات، إما باستخدام افتراضات ونموذج التقييم المطبق من جانب الإدارة أو من خلال افتراضات ونماذج خاصة بالمدقق تلائم بيئة المنشأة وظروفها وطبيعة البند محل القياس والتقييم من وجهة نظر المدقق في ضوء فهمه لظروف المنشأة وبيئتها بما فيها الرقابة الداخلية.

وباستقراء المعيار الدولي أعلاه نجد أنه ألزم مراقبي الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما يتعلق بالقيمة العادلة وذلك لأن القيمة العادلة غالباً ما تتم في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث التي وقعت أو من المحتمل حدوثها والتي تتضمن إصدار حكم شخصي لمراقبي الحسابات. بل



إن المعيار أشار إلى انه في حالة عدم التأكد المتعلق ببند من البنود، أو بسبب النقص في المعلومات الموضوعية، فانه يصعب عمل تقديرات معقولة وفي هذه الحالة يضع مراقب الحسابات في اعتباره إذا كان الأمر يحتاج إلى تعديل تقريره أم لا.

ولكي تكون قيمه العادله معده وفقا لمبادئ المحاسبيه المقبوله قبولاً عاماً يجب توفر الشروط الآتية :

(Wise , 2004 : 5)

1. اكتساب فهم عملية قياس الوحدة الاقتصادية للقيمة العادلة بما في ذلك الضوابط الملائمة ودور تكنولوجيا المعلومات في هذه العملية لتحديد أسلوب تدقيق كافي وفعال.
 2. تقييم المخاطر الكامنة والرقابية المتصلة لتحديد وتوقيت مدى إجراءات التدقيق .
 3. النظر في افتراضات الإدارة الهامة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة.
 4. مناقشة تقييم الإدارة والأسباب التي أدت إلى اختيار طريقة تقييم المعتمدة .وعما إذا كانت الطريقة ملائمة لـ GAAP ضمن الطرق البديلة لقياس القيمة العادلة المتوفرة .
 5. تقييم ما إذا كانت طريقة الوحدة الاقتصادية لقياس القيمة العادلة يتم تطبيقها في الطريقة المنسقة.
- ووفقاً لما تقدمه فإن هنالك تحدي أمام مراقب الحسابات في فهم متطلبات تقدير القيمة العادلة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (المعايير المعتمدة)، خاصة أنها الإشارة أن الإدارة بإمكانها أخذ الأسعار السوقية الدارجة كأساس للقيمة العادلة، وفي حال عدم توفر هذه الأسعار فإن التقنيات التي تستخدمها الإدارة كمؤشرات الأسعار يجب أن تكون متفقة مع التقنية التي يمكن استخدامها من قبل الأفراد في السوق، وفي حال عدم توفر هذه المؤشرات فلإدارة استخدام تقنيات خاصة بها بشرط أن تكون منطقية في القياس وملائمة.

3. الجانب الميداني للدراسة

يتضمن هذا المبحث ابتداءً وصفاً تفصيلياً لاصول عينة الدراسة المتمثلة بشركة توزيع المنتجات النفطية/ فرع النجف الأشرف، والتي تتصف بأنها تحتوي على جميع التصنيفات للاصول الثابتة الموبية في سجلات الوحدة المحاسبية من الأراضي والمباني، ووسائل النقل والانتقال، وآلات والمعدات، والأثاث وأجهزة مكاتب، وان أسلوب القياس المحاسبي المعتمد فيها وكغيرها من الشركات هو التكلفة التاريخية، كما تم الاعتماد على خبراء معتمدين في الحصول على القيمة العادلة لنظيراتها لتعديل تلك الاصول، والمتمثلة بالقيمة السوقية (المبلغ الذي تتم به المبادلة بيعاً وشراءً)، التي تم عرضها الى جانب تكلفتها التاريخية. وكما مبين بالجدول رقم (1) المدرج ادناه:

جدول (1) الاصول الثابتة للشركة عينة الدراسة على أساس التكلفة التاريخية مع القيمة السوقية لنظيراتها

تفاصيل الاصول الثابتة						
الاصول الثابتة	المساحة م ²	فترة الشراء	مدة الاستفادة	التكلفة الاجمالية للاراضي والمباني	القيمة السوقية للاراضي م ² /د	
المباني والاشغال	مستودع النجف	2,500	التقييم	45,000,000	2,000,000	التقييم
	محطة المناذر	700		20,000,000	250,000	
	المشخاب	1,200		15,000,000	250,000	
	الحديريه	1,700		15,000,000	100,000	



9,690,000	9,180,000	2007	102	ميز مكتب
3,960,000	3,300,000	2007	33	مكتبه مزججه
7,200,000	6,400,000	2005	8	طخم قنفات جلد
4,725,000	4,200,000	2010	35	دولاب حديدي
3,200,000	2,880,000	2007	16	ميز مكتب رئاسي
1,250,000	1,200,000	2007	20	كرسي حاسبه
18,000,000	16,800,000	2009	4	طابعه ليزريه
10,000,000	12,500,000	2006	20	حاسبه متكامله
9,000,000	9,000,000	2011	15	حاسبه لابتوب
8,100,000	7,200,000	2010	6	جهاز استتساح
1,280,000	1,280,000	2007	16	حاسبه شريطيه
17,600,000	18,000,000	2009	4	جهاز سحب رينو
17,000,000	16,800,000	2010	4	طابعه ليزريه كانون
1,280,000	1,280,000	2007	44	حاسبه شريطيه
44,800,000	41,600,000	2007	32	قاصه حديديه
3,500,000	3,680,000	2006	46	مدفأه زيتيه
5,000,000	6,000,000	2006	20	براد ماء
		2006	8	جهاز فاكس
31,500,000	30,000,000	2008	60	مكيف هواء 2 طن
6,400,000	6,400,000	2008	4	سبيلت كنتوري 4 طن
30,000,000	33,000,000	2008	40	سبيلت جداري 2 طن

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات الشركة عينة الدراسة وتقديرات القيمة العادلة من قبل الخبراء المعتمدين. في ضوء تحليل المعلومات التي تضمنها الجدول رقم (1) اعلاه، والخاصة بتفاصيل الاصول الثابتة، نوعها والمساحة بالنسبة للاراضي والمباني والعدد لباقي انواع الاصول بالاضافة الى فترة الشراء ومدة الاستفادة منها وتكلفتها التاريخية والقيمة السوقية لل (م2) بالنسبة للاراضي والمباني وكذلك التكلفة التاريخية والقيمة السوقية لتظيرات باقي الاصول وقت اعدادها، وحسب التسلسل الوارد، تمكنا من اجراء عملياتنا الحسابية والتوصل الى القيمة العادلة لتلك الاصول وايجاد الفرق بينها وبين تكلفتها التاريخية، وكان ذلك من خلال مقارنة القيمة الدفترية المتمثلة بالتكلفة التاريخية مطرحا منها الاندثارات المتراكمة للاصول الثابتة بصافي القيمة العادلة المعدلة لتلك الاصول بعد استبعاد الاندثارات المتراكمة المعدلة وفقا للاقيام السوقية، وعن طريق احتسابات ومعادلات { مبينة تفاصيلها بالملاحق (1)، (2)، (3)، (4)، (5) }، استخدمها الباحثان، تمكنا من اظهار النتائج المدرجة في الجداول ذوي الارقام (2)، (3)، (4)، (5)، والتي يلخص نتائجها الاجمالية الجدول رقم (6)، والمدرجة ادناه:



صجلاق الخري للعلوم الأقتطادفة والإدارفة

السنة الثانية عشر - المجلد الرابع عشر - العدد (٣٨) ٢٠١٦م



جدول رقم (5)

ح/ اثاث واجهزة مكاتب والانذارات المتعلقة به وفقا للاقيام الدفترية والسوقية للشركة عينة الدراسة كما في 2012/12/31 (المبالغ بالالف الديناتير)

حاسبة لابتوب	حاسبة متكاملة	طابعة ليزرية	كرسي حاسبة	مكتب رئاسي	دولاب حديد	طقم قففات	مكتبة مزججة	میز مكتب	كرسي ثابت	كرسي دوار واطي	كرسي دوار عالي	اثاث واجهزة مكاتب
9,000	12,500	16,800	1,200	2,880	4,200	6,400	3,300	9,180	2,750	2,400	9,240	التكلفة التاريخية
1,800	8,750	6,720	720	1,728	1,260	5,120	1,980	5,508	1,650	1,440	5,544	يطرح: الانذاتر المتراكم
7,200	3,750	10,080	480	1,152	2,940	1,280	1,320	3,672	1,100	960	3,696	القيمة الدفترية
9,000	10,000	18,000	1,250	3,200	4,725	7,200	3,960	9,690	3,300	3,000	10,395	القيمة السوقية
1,800	7,000	7,200	750	1,920	1,418	5,760	2,376	5,814	1,980	1,800	6,237	يطرح: الانذاتر المتراكم المعدل وفقا للاقيام السوقية
7,200	3,000	10,800	500	1,280	3,308	1,440	1,584	3,876	1,320	1,200	4,158	القيمة السوقية المعدلة
صفر	750	720	20	128	368	160	264	204	220	240	462	زيادة القيمة السوقية على القيمة الدفترية
المجموع	سبيلت جداري	سبيلت كنتوري	مكيف هواء	براد ماء	مدفئة زيتية	قاصة حديدية	حاسبة شريطية	طابعة ليزرية	جهاز رينو	حاسبة شريطية	جهاز استنساخ	اثاث واجهزة مكاتب
245090	33000	6400	30000	6000	3680	41600	1280	16,800	41,600	1,280	7,200	التكلفة التاريخية
124592	16500	3200	15000	4200	2576	24960	768	5,040	24,960	7,68	2,160	يطرح: الانذاتر المتراكم
120498	16500	3200	15000	1800	1104	16640	512	11,760	16,640	5,12	5,040	القيمة الدفترية
250180	30000	6400	31500	5000	3500	44800	1280	17,000	44,800	1,280	8,100	القيمة السوقية
126940	15000	3200	15750	3500	2450	26880	768	5,100	26,880	768	2,430	يطرح: الانذاتر المتراكم المعدل وفقا للاقيام السوقية
123240	15000	3200	15750	1500	1050	17920	512	11,900	17,920	512	5,760	القيمة السوقية المعدلة
2742	15000	صفر	750	300	54	1280	صفر	140	1,280	صفر	630	زيادة القيمة السوقية على القيمة الدفترية

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على النتائج المستخرجة من المعادلات والاحتسابات الواردة بالملاحق رقم (5).

جدول رقم (6)

الاصول الثابتة وانذاراتها بشكل اجمالي للشركة عينة الدراسة وفقا للاقيام الدفترية والعدالة كما في 2012/12/31

الموجودات الثابتة	اراضي	مباني	الات ومعدات	وسائط نقل وانتقال	اثاث واجهزة مكاتب
التكلفة التاريخية	166.685.897	103.514.103	1.168.000.000	231.000.000	245.090.000
يطرح: الانذاتر المتراكم	-	55.894.884	513.800.000	122.800.000	124.592.000
القيمة الدفترية	166.685.897	47.619.219	654.200.000	108.200.000	120.498.000
القيمة السوقية	10.965000.000	3.451.200.000	1.306.500.000	1.534.000.000	250.180.000
يطرح: الانذاتر المتراكم المعدل وفقا للاقيام السوقية	-	2.009.340.000	570.600.000	391.500.000	126.940.500
القيمة السوقية المعدلة	10.965000.000	1.441.860.000	735.900.000	1.142.500.000	123.239.500
زيادة القيمة السوقية على القيمة الدفترية	10.798.314.103	1.394.240.781	81.700.000	1.034.300.000	2.741.500

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الجداول ذوي الارقام (2)، (3)، (4)، (5) الخاصة بكل اصل من الاصول الالفة الذكر

من خلال الجدول ذوي الارقام (2) (3)، (4)، (5)، (6)، أعلاه تم تعديل الاصول التاليه:

اولا: تم تعديل حساب الأراضي من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة على أساس المبلغ الذي تتم به
المبادلة بيعاً وشراءً حيث كانت القيمة الدفترية بالتكلفة التاريخية مبلغ (166,686) ألف دينار بالوقت
الذي تبلغ القيمة العادلة بعد الإطلاع على تكلفة (م) الواحد بالنسبة للأراضي مبلغ (10,965,000)
ألف دينار، وكانت الزيادة في القيمة العادلة على القيمة الدفترية مبلغ (10,798,314) ألف دينار وبنسبة
647%، كما تم تعديل حساب المباني من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة فكانت القيمة الدفترية
بالتكلفة التاريخية مبلغ (47,619) ألف دينار بالوقت الذي تبلغ القيمة العادلة بعد الإطلاع على تكلفة
المتري الواحد بالنسبة للمباني مبلغ (1,441,860) ألف دينار، وكانت الزيادة في القيمة العادلة على
القيمة الدفترية مبلغ (1,394,241) ألف دينار، وبنسبة 2927%، هذه الارقام وضحتها وبشكل تفصيلي
لكل من الاراضي والمباني الجدول المرقم (2) ووضح احتسابها وبشكل تفصيلي ايضا للملحقين رقم (1)،
(2).



ثانياً: تم تعديل حساب آلات والمعدات من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة فكانت القيمة الدفترية بالتكلفة التاريخية مبلغ (654,200) ألف دينار بالوقت الذي تبلغ القيمة العادلة بعد الإطلاع على القيمة السوقية مبلغ (735,900) ألف دينار، وكانت الزيادة في القيمة العادلة على القيمة الدفترية مبلغ (81,700) ألف دينار وبنسبة 22%.

رابعاً: تم تعديل حساب وسائل نقل وانتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة فكانت القيمة الدفترية بالتكلفة التاريخية مبلغ (108,200) ألف دينار بالوقت الذي تبلغ القيمة العادلة بعد الإطلاع على القيمة السوقية مبلغ (1,142,500) ألف دينار، وكانت الزيادة في القيمة العادلة على القيمة الدفترية مبلغ (1,034,300) ألف دينار، وبنسبة 955%.

خامساً: تم تعديل حساب أثاث وأجهزة مكاتب من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة فكانت القيمة الدفترية بالتكلفة التاريخية مبلغ (120,498) ألف دينار بالوقت الذي تبلغ القيمة العادلة بعد الإطلاع على القيمة السوقية مبلغ (123,240) ألف دينار، وكانت الزيادة في القيمة العادلة على القيمة الدفترية مبلغ (2,742) ألف دينار، وبنسبة 2%.

مما ورد اعلاه يتضح ان هناك زيادة ملحوظة جدا للقيمة العادلة على التكلفة التاريخية خاصة بالنسبة للاراضي والمباني ووسائل النقل والانتقال، مما يعني ان القياس على اساس منهج القيمة العادلة والافصح عن قيمة الاصول يوفر معلومات محاسبية تتسم بالملائمة وتتصف بانها ذات جودة عالية مقارنة بالقياس على اساس التكلفة التاريخية وبذلك فهي تساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية للمستفيدين منها سواء كانوا خارجيين او داخليين، بغض النظر عن المخاطر التي قد تواجه هذا النوع من التقييم.

بعد اكتمال عملية القياس على أساس القيمة العادلة للأصول الثابتة يأتي دور مراقب الحسابات لتدقيق الأسس المعتمدة من قبل الشركة عينة الدراسة في القياس وكيفية القياس وسلامة النتائج النهائية من خلال اختبار معقولة الافتراضات الهامة التي تم الاعتماد عليها لقياس القيمة العادلة، وكذلك سلامة المدخل المعتمد سواء كان مدخل السوق الذي اعتمد في الدراسة او اي مدخل اخر يكون ملائماً لعملية القياس، ومن ثم ملائمة البيانات المستخدمة، اي يجب على مراقب الحسابات مراعاة النقاط التالية:

1. معقولة الافتراضات الهامة التي بنيت عليها عملية قياس القيمة العادلة، ومدى توافقها مع معلومات السوق.
2. سلامة تطبيق الطريقة المستخدمة للقياس بموجب القيمة العادلة، والتي تمثلت بمدخل السوق في اعادة تقييم الاصول الثابتة للشركة عينة الدراسة.
3. الاستخدام الأفضل للمعلومات المتاحة وقت قياس القيمة العادلة، على أن يتم ذلك في ضوء فهم المراقب للرقابة الداخلية المرتبطة بقياس القيمة العادلة، وتقييمه لمخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن ذلك بما يمكنه من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يجب أن ينفذها.
4. تقييم مدى الالتزام بالمسار الذي اعتمد في قياس ومعالجة الأصول الثابتة، والمحدد من قبل معايير المحاسبة المقبولة بشأن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة.



5. تقييم نتائج إجراءات التدقيق من حيث كفاية ومناسبة أدلة الإثبات التي جمعها لتحديد ما إذا كانت قياسات القيمة العادلة والإفصاح عنها متوافق مع معايير المحاسبة المقبولة والمناسبة، حيث أن معايير التدقيق الدولية قد أصدرت بهذا الشأن.

6. تجميع بيانات ملائمة و كافية و موثوق بها، تبنى عليها عملية القياس بموجب القيمة العادلة.

ان أسباب قيام مراقب الحسابات بتدقيق القيمة العادلة يمكن ان تلخص بالاتي:

أ) يزيد من إمكانية إجراءات المقارنات الصحيحة للمفردات المعروضة في القوائم المالية المتضمنة القيمة العادلة محاسبياً، مما يتيح إمكانية إجراء تصحيح الانحراف القائم و الوقوف على أسبابه ووضع الحلول المناسبة له وهذا بدوره يعكس مدى المعولية على البيانات المالية.

ب) يكشف تقرير مراقب الحسابات حقائق عن مدى دقة الافتراضات التي وضعتها فيما يتعلق بالظروف و الإحداث الأكثر احتمالاً.

ج) يكشف التدقيق عن الأخطاء في طرق احتساب القيمة العادلة.

د) سيأتي عنه إضفاء المزيد من الثقة على البيانات المالية و من ثم سيسهل موضوع اتخاذ القرارات المناسبة .

هـ) يقدم لإدارة الشركة نظرة معمقة و صحيحة عن مدى تأثير العوامل ذات العلاقة و التي تؤثر في تحديد مبلغ التقدير المحاسبي، فمن خلال النصائح القيمة و الافتراضات الجيدة من قبل مراقب الحسابات تكون الإدارة في موقف أفضل للسيطرة على الجوانب المالية للشركة و لا سيما فيما يخص القيمة العادلة .

4. الاستنتاجات والتوصيات

1.4. الاستنتاجات:

1. أظهرت نتائج الدراسة مدى تأثير اعتماد القيمة العادلة على بيان رأي مراقب الحسابات في ترشيح أحكامه المهنية باضفاء مصداقية أكثر على رأيه المهني، ومن خلال النقاط الآتية:

أ- ان لمنهج القيمة العادلة للاصول الثابتة تأثير على القوائم المالية، من خلال الفروقات الكبيرة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة للاصول الثابتة، التي أظهرتها تلك النتائج.

ب- دعم المتطلبات الضرورية للإفصاح وعرض المعلومات المالية ذات الجودة العالية، إضافة الى وضع متطلبات محددة للاعتراف والقياس لتلك المعلومات.

ج- اضفاء عنصر الشفافية وهو من العناصر الهامة للحوكمة، والتي تنعكس بدورها راي مراقب الحسابات وترشد احكامه المهنية.

د- تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق التي يجب ان ينفذها مراقب الحسابات، وبالتالي تنعكس على رايه.

2. ان اضفاء المصداقية الأكثر على الرأي المهني لمراقب الحسابات، ستزيد من الاعتماد على القوائم المالية من قبل مستخدمي تلك البيانات، على وفق الآتي:



- أ- إن بيانات القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، وبالتالي تزيد من القدرة التنبؤية لمتخذي القرارات، وتعد مؤشراً إيجابياً لتقييم الأصول والالتزامات. واطهار القيمة الحقيقية للمستثمرين والمقرضين.
- ب- إن محاسبة القيمة العادلة تنهض بالإبلاغ المالي من المستوى الذي عنده تكون المعلومات مجرد معلومات مالية تاريخية لاتعني ولا تسمن من جوع إلى معلومات مالية تعكس الوقائع الاقتصادية وتستشرف المستقبل بدلاً من تسجيل الماضي، وبالتالي يحقق الإبلاغ المالي أهدافه وهي تلبية حاجات ومتطلبات كافة المستخدمين لتلك المعلومات
- ج- عدم بيان القيمة الحقيقية لأصول الشركة العامة للصناعات النفطية المتمثلة بالمستودعات والمحطات ووسائل النقل والآلات والمعدات والآثار يجعل المركز المالي بعيداً عن الحقيقة مما يؤثر على قرارات الاستثمار.
- د- إمكانية التخطيط بشكل أفضل لأعمال الشركة العامة للصناعات النفطية، وإمكانية تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط أعمال متنوعة، وبالتالي النهوض بواقع تلك الشركة.
- هـ- باعتبار أن دعم الاقتصاد الوطني من أولوية أهداف الشركة العامة للصناعات النفطية من خلال توزيع وبيع المنتجات النفطية بما يحقق أهداف خطط التنمية وهذا يجعلنا أن نهتم بتقييم أصولها بالقيمة العادلة لتبين قيمة المنشأة الحقيقية وبالتالي نتيجة نشاطها الحقيقية أما في ضوء اعتماد التكلفة التاريخية سيؤدي إلى عدم إظهار القيمة الحقيقية للمنشأة وبالتالي نتيجة النشاط.
- و- إن أرباح الشركة العامة للصناعات النفطية مع مثيلاتها من الشركات والمؤسسات تعتبر بندا مهماً في حسابات الدخل القومي وتؤثر على الزيادة في مجموع الدخل من سنة لأخرى، وإن عدم إظهار نتيجة النشاط الحقيقي سوف يؤدي إلى عرض أرباح غير حقيقية مما يؤدي بالتالي إلى عدم بيان الوضع الاقتصادي للدولة بشكل صحيح.
- ز- لأن الشفافية والاقتصاد متلازمان، فبدون الشفافية يستشري الفساد والتلاعب وتمنع المساءلة، وبدون الحصول على معلومات مناسبة لا يمكن دراسة اتجاهات الاقتصاد وإجراء الاختلافات الاقتصادية ولذلك فإن متطلبات الإفصاح في محاسبة القيمة العادلة تلعب دوراً مهماً في دراسة الاقتصاد على اتجاهاته من خلال الرأي الذي يبيده مراقب الحسابات بالاعتماد على محاسبة القيمة العادلة.

2.4. التوصيات:

1. ضرورة إيجاد قواعد محاسبية ضمن القواعد المحلية بخصوص القيمة العادلة للأصول الثابتة.
2. ضرورة إيجاد أدلة تدقيق ضمن أدلة التدقيق العراقية تخص القيمة العادلة للأصول الثابتة.
3. في حالة عدم إمكانية صياغة قواعد محاسبية وأدلة تدقيق بخصوص القيمة العادلة، ضرورة الرجوع إلى المعايير الدولية والتعرف على مدى انسجامها مع البيئة العراقية ومدى إمكانية الاعتماد عليها.
4. ضرورة استفادة مراقب الحسابات من اعتماد القيمة العادلة في ترشيد أحكامه المهنية.
5. تفعيل دور مراقب الحسابات في مدى اعتماد أو انتقاد الأسس المستخدمة لقياس القيمة العادلة.
6. على مراقب الحسابات مراجعة الأسس المعتمدة في كيفية القياس وسلامة النتائج من خلال اختبار معقولة الافتراضات الهامة التي بنيت عليها لقياس القيمة العادلة ومدى توافقها مع معلومات السوق.



7. السعي الجاد باكتساب مهارات ومعارف جديدة من جانب مراقب الحسابات وفريق العمل المعاون له بخصوص امكانية اعتماد منهج القيمة العادلة.
8. التثقيف بأهمية منهج القيمة العادلة في الأوساط الأكاديمية والمهنية وبيان مدى تعزيزه لجودة المعلومات المحاسبية.
9. ضرورة الاخذ بمنهج القيمة العادلة لإعادة ثقة مستخدمي البيانات المالية على ان توفر أدلة إرشادية تفصيلية عن الطريقة التي تقاس بها تلك القيمة لقطع الطريق على المتلاعبين في تحقيق منافع ذاتية.

قائمة المصادر

1. المصادر العربية:

1. جمعة ، احمد حلمي وخنفر ، مؤيد راضي، " المدقق الخارجي والقيم العادلة - دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 3، عدد 4، الجامعة الأردنية - عمان، 2007.
2. حماد، طارق عبد العال، "التقييم وإعادة هيكلة الشركات - تحديد قيمة المنشأة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 .
3. السبئي، عبد الغني علي منصور، " تقييم دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية في الأزمة المالية العالمية وتطوير النظام المحاسبي للبنوك اليمنية في ظل مدخل القيمة العادلة" Abdalghni739@gmail.com، 2015.
4. سويد، بسمة، " دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي/ التكلفة التاريخية - القيمة العادلة، دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة في المناطق: ورقلة - الوادي - غرداية - الجزائر العاصمة"، جامعة قاصدي مرباح، 2012.
5. صالح، رضا إبراهيم،" اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم (2)، المجلد رقم (46) ، 2009 .
6. النجار، جميل حسن، "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين" ، المجلة الاردنية لادارة الاعمال، المجلد 9، العدد 3، 2013.
7. يونس خالد عبد الرحمن جمعه " اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم " دراسة تحليله للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية . منشور في الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2011.

2. المصادر الأجنبية:

1. Brasseaux, J., Herman & Edward, D, John, "Fundamentals Of Auditing" , South Western Publishing Co., U.K, 2000.
2. Elliott, Barry & Elliott, Jamie, "Financial Accounting and Reporting", Fourteenth Edition, Ashford Colour Press Ltd., Gosport 2011



3. Financial Accounting Standards Board , Statement of Financial Accounting Standards(FASB) No. 157, Fair Value Measurements, September 2006, www.iasb.org
4. International Accounting Standards Board Committee Foundation (IASCF) (2009) , IAS 16 , Property, Plant and Equipment, International Financial Reporting Standards, London, UK, January, www.iasb.org.
5. International Federation of Accountants (IFAC), ISA 540 , Audit of Accounting Estimates , December 15, 2004 , Handbook of international Auditing , Assurance, and Ethics Pronouncements 2008, Edition Part 1, www.ifac.org.
6. International Standards Accounting ISA 545 , Auditing Fair Value Measurements and Disclosures , December 15, 2004 , Handbook of international Auditing , Assurance, and Ethics Pronouncements 2008, Edition Part 1, www.ifac.org.
7. Kieso, Donald E. & Weygandt, "Intermediate Accounting", 9th. edition, John Wiley & sons, Inc., 2011.
8. Kieso, Donald E. , Weygandt, Jerry J. & Warfield, Terry D., "Intermediate Accounting" , 14th edition, John Wiley & Sons, Inc., 2012.
9. Ray, J.,C., " Auditing : Integrated Concepts & Procedures", 2nd Ed., N.Y. 2001
10. Tremblay, Catherine & Wise, Richard M., " Fair Value of an Entity's Property, Plant and Equipment for First-Time Adoption of Accounting Standards for Private Enterprises-A Business Valuator's Perspective . CPA, Chartered Professional Accountants Canada, 2014
11. Wise Rechard Will your Fai value Measurements For GAAS Provide Satisfactory Evidence For GAAS 2004

الملاحق

ملحق رقم (1)

الاتي بيان بتفاصيل الاحتسابات والمعادلات التي استخدمها الباحثان في اظهار النتائج المدرجة في الكشوفات ذوي الارقام (2)، (3)، (4)، (5)، والتي يلخص نتائجهم الاجمالية الجدول رقم (6):

تكلفة الاراضي والمباني والقيمة السوقية في الجدول رقم (2)

اولاً: تكلفة الاراضي والمباني

بالنسبة لتكلفة الأراضي، قام الباحثان باحتسابها بعد فصلها عن تكلفة المباني من خلال المعادلة التالية

$$\text{تكلفة الأراضي} = \frac{\text{تكلفة الاراضي والمباني}}{\text{مساحة الاراضي والمباني}} \times \text{مساحة الاراضي} \dots\dots\dots^1$$

$$\text{تكلفة المباني} = \text{تكلفة الاراضي والمباني} - \text{تكلفة الأراضي}$$

وعلى اساس المعادلة اعلاه سيكون احتساب تكلفة الاراضي على وفق الاتي:

¹ . تم اعتماد المعادلة اعلاه من قبل الباحثان لتساوي تكلفة شراء م2 من الاراضي مع تكلفة بناء م2 من المباني



2 - مستودع النجف...²

$$\begin{aligned} \text{تكلفة ارض مستودع النجف} &= \frac{45,000,000 \text{ د.ع.} \times 2,500 \text{ م}^2}{2,000^2 \text{ م}^2 + 2,500^2 \text{ م}^2} \\ &= 25,000,000 \text{ د.ع.} \\ \text{تكلفة مبنى مستودع النجف} &= 45,000,000 \text{ د.ع.} - 25,000,000 \text{ د.ع.} \\ &= 20,000,000 \text{ د.ع.} \end{aligned}$$

ثانياً: القيمة السوقية للأراضي والمباني

يمكن استخراج القيمة السوقية للأراضي أو المباني عن طريق المعادلة الآتية:
 قيمة الأراضي (المباني) = مساحة الأراضي (المباني) × القيمة السوقية م² للأراضي (المباني)
 وعلى أساس المعادلة أعلاه سيكون احتساب قيمة الأراضي على وفق الآتي:

– مستودع النجف...²

$$\begin{aligned} \text{قيمة ارض مستودع النجف} &= 2,500 \text{ م}^2 \times 2,000,000 \text{ د.ع./م}^2 \\ &= 5,000,000,000 \text{ د.ع.} \\ \text{قيمة مبنى مستودع النجف} &= 2,000 \text{ م}^2 \times 600,000 \text{ د.ع./م}^2 \\ &= 1,200,000,000 \text{ د.ع.} \end{aligned}$$

ملحق رقم (2)

الاندثار المتراكم للمباني في الجدول رقم (2)

أولاً: الاندثار المتراكم للمباني وفقاً للتكلفة التاريخية

$$\begin{aligned} \text{الاندثار السنوي} &= \frac{\text{تكلفة الموجود الثابت}}{\text{العمر الانتاجي}} \\ \text{سنوات الاستفادة} &= \text{التاريخ الحالي} - \text{تاريخ الشراء} \\ \text{الاندثار المتراكم} &= \text{الاندثار السنوي} \times \text{عدد سنوات الاستفادة} \\ \text{وعلى أساس المعادلات أعلاه سيكون احتساب الاندثار المتراكم للمباني على وفق الآتي:} \\ \text{– مستودع النجف....} & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{الاندثار السنوي} &= \frac{20,000,000 \text{ د.ع.}}{20 \text{ سنة}} \\ &= 1,000,000 \text{ د.ع.} \\ \text{سنوات الاستفادة} &= 2012/12/31 - 2000/1/1 \\ &= 13 \text{ سنة} \end{aligned}$$

² تم اختيار مستودع النجف كأ نموذج لبيان تفاصيل عمليات الاحتساب أعلاه، وعلى غرار ذلك سيتم احتساب الأقيام الدفترية والسوقية لباقي الأراضي والمباني الخاصة بالشركة والواردة في الكشف رقم (3).



$$\begin{aligned} \text{الاندثار المتراكم} &= 1000,000 \text{ د.ع.} \times 13 \text{ سنة} \\ &= 13,000,000 \text{ د.ع.} \end{aligned}$$

ثانيا: الاندثار المتراكم المعدل للمباني وفقا للقيمة السوقية

$$\frac{\text{القيمة العادلة للموجود الثابت}}{\text{العمر الانتاجي}} = \text{الاندثار السنوي المعدل}$$

$$\text{الاندثار المتراكم المعدل} = \text{الاندثار السنوي المعدل} \times \text{سنوات الاستفادة}$$

وعلى اساس المعادلات اعلاه سيكون احتساب الاندثار المتراكمة للمباني على وفق الاتي:

- مستودع النجف....

$$\frac{1,200,000,000 \text{ د.ع.}}{20 \text{ سنة}} = \text{الاندثار السنوي المعدل}$$

$$= 60,000,000 \text{ د.ع.}$$

$$\begin{aligned} \text{الاندثار المتراكم المعدل} &= 60,000,000 \text{ د.ع.} \times 13 \text{ سنة} \\ &= 780,000,000 \text{ د.ع.} \end{aligned}$$

وبنفس الطريقة وباستخدام نفس المعادلات اعلاه تم احتساب باقي البيانات الخاصة بكافة الأراضي والمباني والاندثار المتعلقة بها وفقا للاقيام الدفترية والسوقية للشركة عينة الدراسة كما في 2012/12/31، والواردة في الجدول رقم (2) المدرج في متن الدراسة.

ملحق رقم (3)

الاندثار المتراكم للآلات والمعدات في الجدول رقم (3)

$$\frac{\text{تكلفة الموجود الثابت}}{\text{العمر الانتاجي}} = \text{الاندثار السنوي}$$

$$\text{الاندثار المتراكم} = \text{الاندثار الاسنوي} \times \text{العمر المستهلك}$$

على ضوء المعادلات اعلاه،³ سيتم احتساب الاندثار السنوية والاندثار المتراكمة للآلات والمعدات، وكما ياتي:

اولا: الاندثار المتراكم للآلات والمعدات وفقا للتكلفة التاريخية

- مضخات تعمل بالغطاس... (كأنموذج للاحتساب)

$$\frac{144,000,000 \text{ د.ع.}}{10 \text{ سنوات}} = \text{الاندثار السنوي}$$

$$= 14,400,000 \text{ د.ع.}$$

$$\begin{aligned} \text{الاندثار المتراكم} &= 14,400,000 \text{ د.ع.} \times 5 \text{ سنوات} \\ &= 72,000,000 \text{ د.ع.} \end{aligned}$$

³ - سيتم اعتماد المعادلتين الواردة في احتساب الاندثار السنوية والاندثار المتراكمة لباقي اصول الشركة.



ثانياً: الاندثار المتراكم المعدل للآلات والمعدات وفقاً للقيمة السوقية

- مضخات تعمل بالغطاس...

$$\begin{aligned} & \frac{160,000,000 \text{ د.ع.}}{10 \text{ سنوات}} = \text{الاندثار السنوي المعدل} \\ & = 16,000,000 \text{ د.ع.} \\ & \text{الاندثار المتراكم المعدل} = 16,000,000 \text{ د.ع.} \times 5 \text{ سنوات} \\ & = 80,000,000 \text{ د.ع.} \end{aligned}$$

ملحق رقم (4)

الاندثار المتراكم لوسائل النقل والانتقال في الجدول رقم (4)

أولاً: الاندثار المتراكم لوسائل النقل والانتقال وفقاً للتكلفة التاريخية

- تريله مان.... (كأنموذج للاحتساب)

$$\begin{aligned} & \frac{45,000,000 \text{ د.ع.}}{10 \text{ سنة}} = \text{الاندثار السنوي} \\ & = 4,500,000 \text{ د.ع.} \\ & \text{سنوات الاستفادة} = 2012/12/31 - 2005/1/1 \\ & = 8 \text{ سنة} \\ & \text{الاندثار المتراكم} = 4,500,000 \text{ د.ع.} \times 8 \text{ سنة} \\ & = 36,000,000 \text{ د.ع.} \end{aligned}$$

ثانياً: الاندثار المتراكم المعدل لوسائل النقل والانتقال وفقاً للقيمة السوقية

- تريله مان....

$$\begin{aligned} & \frac{135,000,000 \text{ د.ع.}}{10 \text{ سنة}} = \text{الاندثار السنوي المعدل} \\ & = 13,500,000 \text{ د.ع.} \\ & \text{الاندثار المتراكم المعدل} = 13,500,000 \text{ د.ع.} \times 8 \text{ سنة} \\ & = 108,000,000 \text{ د.ع.} \end{aligned}$$

ملحق رقم (5)

الاندثار المتراكم للاثاث واجهزة المكاتب في الجدول رقم (5)

أولاً: الاندثار المتراكم للاثاث واجهزة المكاتب وفقاً للتكلفة التاريخية

- كرسي دوار ظهر عالي.... (كأنموذج للاحتساب)

$$\begin{aligned} & \frac{9,240,000 \text{ د.ع.}}{10 \text{ سنة}} = \text{الاندثار السنوي} \end{aligned}$$



$$\begin{aligned}
 &= 9,24,000 \text{ د.ع.} \\
 &= \text{سنوات الاستقادة} \quad 2007/1/1 - 2012/12/31 \\
 &= 6 \text{ سنة} \\
 &= \text{الاندثار المتراكم} \quad 924,000 \text{ د.ع.} \times 6 \text{ سنة} \\
 &= 5,544,000 \text{ د.ع.}
 \end{aligned}$$

ثانيا: الاندثار المتراكم المعدل للاثاث واجهزة المكاتب وفقا للقيمة السوقية
- كرسي دوار ظهر عالي....

$$\begin{aligned}
 &= \frac{10,395,000 \text{ د.ع.}}{10 \text{ سنة}} = \text{الاندثار السنوي المعدل} \\
 &= 1,035,000 \text{ د.ع.} \\
 &= \text{الاندثار المتراكم المعدل} \quad 1,039,000 \text{ د.ع.} \times 6 \text{ سنة} \\
 &= 6,237,000 \text{ د.ع.}
 \end{aligned}$$