

إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين دراسة ميدانية

Reevaluations of fixed assets in Palestine "an empirical study"

جبر إبراهيم الداعور
كلية التجارة - جامعة الأزهر - غزة
تاريخ الاستلام 2007/09/24 تاريخ القبول 2007/12/09
محمد نواف عابد
كلية التجارة - جامعة الأزهر - غزة

ملخص الدراسة

تعتبر قضية إعادة تقييم الأصول الثابتة من القضايا الخلافية في الفكر المحاسبي، رغم أن معايير المحاسبة الدولية سمحت بإعادة التقييم إلا أن بعض الدول رفضت ممارسة إعادة التقييم. واستهدفت هذه الدراسة معرفة آراء أربع مجموعات في المجتمع الفلسطيني (الأكاديميين، المهنيين، المدراء الماليين، الائتمان المصرفي) حول موقفهم من عملية إعادة التقييم وأهم الدوافع وراء ذلك. كما استهدفت الدراسة استطلاع آراء العينة حول دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء وزعت على عينة عشوائية من المجموعات الأربعة وتم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية. وقد توصلت الدراسة إلى أن 79% من المشاركين مع عملية إعادة التقييم، وعدم وجود اختلاف بين آرائهم حول دوافع إعادة التقييم، وأهمها "إظهار قوائم مالية أكثر عدالة وواقعية للأرباح". وكذلك عدم اتفاق آراء المشاركين غير المؤيدين لعملية إعادة التقييم حول أهم دوافع ذلك، وإن كان أهمها "أن مبدأ التكلفة التاريخية هو الأفضل في ظل عدم التوافق بين شخصين لتقييم الأصل". وبينت الدراسة كذلك اتفاق آراء المشاركين حول أهمية دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم.

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها أن تحاول الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ممارسة عملية إعادة التقييم، وكذلك محاولة إيجاد معيار فلسطيني خاص بعملية إعادة التقييم.

Abstract: The main purpose of this study is to explore the opinions of four groups in the Palestinian community (Academics, Professionals, Financial Managers and Banking) for fixed assets reevaluations and importance motives for that, and to recognize the role of accountants and auditors in reevaluations.

In order to achieve the objectives of this study, a questionnaire was designed and distributed to a random sample from the above four groups participants. Descriptive and analytical statistical techniques were used.

The findings of the study indicate an agreement regarding fixed assets reevaluation with a percent of 79% , and no differences were found among the participants for reevaluation motives. The most important motive for reevaluating is "Presenting more profitability, justice and realistic financial statement ".

The study also revealed that there is disagreement about the motives among the participants who reject the reevaluations, and the important motive is "Historical cost principle is the best under condition of not agreed between two persons to evaluate asset.

The study provided a set of recommendations, among which is the fact that Palestinian economic entities should try to exercise reevaluated and try to develop standard for fixed assets revaluation.

طبيعة المشكلة :

تحتل مشكلة تقييم الأصول الثابتة باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء منذ أمد بعيد. حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية وقد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينوي التحول تدريجياً من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة الجارية وبالتحديد في قيمة الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية حيث حدثت تطورات مماثلة في كل من أستراليا ونيوزيلندا (مرعي، 1996).

ويعتبر تقييم الأصول الثابتة سواء بالزيادة أو النقصان (الانخفاض الحاد Impairment) من الموضوعات الجديدة والجدلية في عصرنا الحالي. ولكن من الواضح أن هناك اتفاق بين المحاسبين والهيئات المحاسبية المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة المالية في الدول المختلفة على ضرورة إعادة التقييم والإفصاح عن الأصول الثابتة المنخفضة، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB معيار رقم 121 لسنة 1995م _انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل_ كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولي IAS's معيار رقم 36 لسنة 1999 م _انخفاض قيمة الموجودات_ إلا أن إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة مازال محل خلاف بين المحاسبين في دول مختلفة. فعلى سبيل المثال تعتبر عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة من الممارسات المحاسبية المسموح بها في دول عديدة مثل بريطانيا وأستراليا ونيوزيلندا وبلجيكا ولكنها غير ملزمة. كما لا تعتبر هذه الممارسات مسموح بها في دول عديدة كالولايات المتحدة الأمريكية واليابان (Walker, 1992) والمملكة العربية السعودية وغيرها من الدول. بينما سمح معيار المحاسبة المصري رقم 10 _الأصول الثابتة و استهلاكاتها _ بإعادة تقييم الأصول الثابتة سواء بالزيادة أو بالنقص كمدخل بديل لاستخدام مدخل التكلفة التاريخية (طاحون، 2001).

ونظرا لتعدد واختلاف الأهداف التي تحققها التقارير المالية حيث يسعى مستخدمو المعلومات التي تحتويها هذه التقارير إلى تحقيق أهدافها كل حسب وجهة نظره وحاجته. فقد ظهر جدل واضح بين معدي القوائم المالية وواضعي المعايير المحاسبية وأصحاب الفكر المحاسبي من الأكاديميين والهيئات المسجلة عن تنظيم وإدارة أسواق الأوراق المالية حول حق الاعتراف والإفصاح عن الأصول الثابتة على أساس قيم تقديرية بدلاً من استخدام التكلفة التاريخية، فعلى الرغم من أن القيم العادلة للأصول من المحتمل أن تكون ملائمة لمستخدمي القوائم المالية إلا أن هناك مؤيدين لهذه الفكرة ومعارضين ولكل منهم نظرتهم الخاصة التي يبني عليها موقفه. لذا فإن الدراسة تتبلور حول أهم الدوافع لدى مؤيدي و معارضي عملية إعادة التقييم وعن دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من الجوانب التالية:-

1. التعرف على مدى انتشار ممارسة إعادة تقييم الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.
2. معرفة الدوافع التي كانت وراء عملية التقييم والتكاليف المترتبة على ذلك.
3. التعرف على طبيعة المشاكل التي تواجه عملية التقييم وكيفية التغلب عليها.
4. معرفة درجة الاستفادة من البيانات والمعلومات المحاسبية المترتبة على عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة.
5. التعرف على أهمية دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة.

هدف الدراسة :

يتمثل الهدف في دراسة مشكلة إعادة تقييم الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية وذلك من خلال تحليل الفكر و الأدب المحاسبي في هذا الموضوع. بالإضافة إلى دراسة ميدانية عن طريق توزيع قوائم استقصاء لمعرفة آراء مجموعة من مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية_ الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات الفلسطينية، و المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدين لدى السلطة الوطنية الفلسطينية والمسجلين في دليل جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين، ورجال الائتمان المصرفي، و المدراء في الوحدات الاقتصادية المساهمة الفلسطينية_ المتوقع تأثرهم ببيانات ومعلومات إعادة تقييم الأصول الثابتة لمعرفة آرائهم حول عملية إعادة التقييم وأهم الدوافع المرتبطة بآرائهم سواء المؤيدة أو المعارضة، كما تعتبر هذه الدراسة من الدراسات التي تفتقر إليها المكتبة الفلسطينية.

منهج الدراسة :

يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي حيث يقوم الباحثان بدراسة عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية باعتبارها أحد مجالات البحث في الفكر المحاسبي. حيث قسمت الدراسة إلى جزأين:

الجزء الأول : الإطار النظري

يقوم الباحثان باستعراض بعض الدراسات السابقة وتجارب بعض الدول في عملية إعادة التقييم وطبيعة عملية التقييم وكيفية الاعتراف والإفصاح المحاسبي عن الأصول الثابتة المعاد تقييمها داخل الوحدات الاقتصادية الفلسطينية وكل ما يتعلق بمضمون الدراسة من الناحية النظرية .

الجزء الثاني : الدراسة الميدانية

يقوم الباحثان في هذا الجزء بتوزيع قوائم استقصاء علي عينة البحث واستخدام الأساليب الإحصائية اللازمة لتحليل عينة الدراسة.

خطة الدراسة :

1. الدراسات السابقة.
2. طبيعة عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة.
3. الاعتراف والإفصاح عن الممارسات المحاسبية المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة.
4. الدراسة الميدانية.
5. نتائج الدراسة وتوصياتها.

أولاً : الدراسات السابقة :

تنوعت الدراسات السابقة التي تناولت قضية إعادة تقييم الأصول الثابتة. حيث يمكن تقسيم هذه الدراسات إلى قسمين:

1. دراسات اهتمت بطبيعة إعادة تقييم الأصول الثابتة ودوافع عملية إعادة التقييم بالزيادة.

2. دراسات اهتمت بطبيعة إعادة تقييم الأصول الثابتة ودوافع عملية إعادة التقييم بالنقص (الانخفاض الحاد أو التدهور Impairment).

القسم الأول : دراسات اهتمت بإعادة تقييم الأصول الثابتة ودوافع إعادة التقييم بالزيادة.

دراسة Henderson & Goodwin (1992) بعنوان " The case against

asset revaluation" اهتمت الدراسة بتقديم تحليل نظري للجدل حول كل من منافع

إعادة تقييم الأصول الثابتة والمطالبة بعدم السماح بإجراء إعادة التقييم. وبينت الدراسة أهم دوافع قيام الوحدات الاقتصادية الأسترالية بإعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة وهي:

§ توفير قياس أفضل للربح والمركز المالي.

§ تكوين احتياطي يمكن استخدامه في إصدار الأسهم.

§ تحسين نسبة الديون إلى الأصول .

§ المصلحة الذاتية للإدارة .

وخلصت الدراسة إلى أن أهم أسباب إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة هو تحسين نسبة الديون إلى الأصول، وحاولت الدراسة تقديم الحجج التي تفند الأسباب السابقة وأهمها:

§ أن إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة لا يتماشى مع مبدأ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية و الموضوعية.

§ التكاليف المرتبطة بإعادة التقييم بالزيادة، والمتمثلة في تكلفة الفرصة البديلة لوقت الإدارة الضائع في عملية إعادة التقييم والانخفاض في الأرباح بمقدار الزيادة في قيمة الأصل عند إعادة تقييمه، وكذلك أتعاب الخبراء القائمين بعملية التقييم والزيادة المحتملة في أتعاب المراجعين لقيامهم بفحص إضافي.

§ وجود بعض المنافع لإعادة التقييم، فمن غير المحتمل أن يؤدي إعادة التقييم بالزيادة إلى رفع الأسعار، كما أن تخفيض نسبة الديون ليس من الضروري أن يحسن الطاقة الافتراضية للوحدة الاقتصادية.

دراسة Whittred & Chen (1992) بعنوان " Asset revaluations and

the mitigation of under investment". اختبرت الدراسة فرضية أن دافع إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة هو توفير ميكانيكية ذات تكلفة منخفضة نسبياً لتجنب مشكلة المبالغة في تخفيض الاستثمارات أو رفض استثمارات ناجحة، وذلك من خلال زيادة مساهمة حقوق الملكية عن طريق إعادة التقييم بالزيادة. وتمت الدراسة على عينة من الوحدات الاقتصادية الأسترالية وخلصت إلى تأييد الفرضية حيث إن الوحدات الاقتصادية التي تخضع لاتفاقيات ديون ذات شروط مقيدة، أكثر احتمالاً لأن تقوم بإعادة تقييم أصولها

بالزيادة، خاصة إذا كانت ذات نسبة الرفع المالي مرتفعة، ويبدو أمامها وجود فرص أكثر للنمو والاستثمار عن تلك الوحدات الاقتصادية التي لا تعيد تقييم أصولها.

دراسة (Cotter & Zimmer 1995) " **Asset revaluation and**

assessment of borrowing capacity ". اهتمت الدراسة بالعوامل المؤثرة في قرار إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة من خلال اختبار فرضية كبر المنافع الاقتصادية المرتبطة بإعادة التقييم للوحدات الاقتصادية التي تمر بأوقات تتخفف فيها التدفقات النقدية من العمليات. وذلك من خلال تمكين الوحدات الاقتصادية من الحصول على طاقة افتراضية إضافية في مثل هذه الأوقات (انخفاض التدفقات النقدية من العمليات) والتي توجي للمقرضين بأن الوحدة الاقتصادية قد تجد مشكلة في خدمة الديون الإضافية. وتمت الدراسة على عينة من الوحدات الاقتصادية الأسترالية وخلصت إلى أن الوحدات الاقتصادية التي تقوم بإعادة تقييم أصولها الثابتة بالزيادة أكثر احتمالاً لأن تعاني انخفاضاً في تدفقاتها النقدية عن الوحدات الاقتصادية التي لم تعد تقييم أصولها، وأن الفروق كانت معنوية بدرجة كبيرة خاصة في الوحدات الاقتصادية ذات نسبة الرفع المالي المرتفعة. وكذلك أن الوحدات الاقتصادية أكثر احتمالاً لإعادة تقييم أصولها بالزيادة عندما تزيد القروض المضمونة، وأن معظم عمليات إعادة التقييم التي تحدث في نهاية السنة كان دافعها هو التعاقد مع المقرضين.

دراسة مرعي (1996) بعنوان "قيمة الأصول للمنشأة: النظرية والتطبيق" اهتمت الدراسة بمدخل قيمة الأصل للوحدة الاقتصادية من الناحية النظرية والتطبيقية مع مناقشة أهم المشكلات التي تواجه تطبيقها والحلول المقدمة للتغلب عليها في الفكر المحاسبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن قاعدة قيمة الأصل في الوحدة الاقتصادية قد اكتسبت تأييد مجلس معايير المحاسبة المالية لأنها تناسب الفرص الاقتصادية المتاحة للوحدات التي تعد التقارير وتوفر وسيلة للاختيار بين طرق التقييم وعلى الرغم من وجود بعض المشاكل التي تواجه تطبيق هذه القاعدة والتي إحداها مشكلة عنصر القيمة الاقتصادية، فقد لاقت القيمة الاقتصادية رفضاً عاماً من الكتاب والممارسين على حد سواء كأساس لتقييم الأصول لأنها شخصية جداً وغير موثوق بها. وفيما يتعلق بعملية القياس فقد اقترح مجلس معايير المحاسبة استخدام القيمة الاقتصادية إذا كانت موثوق بها بدرجة كافية وإلا فإنه

يجب عدم استخدامها ولكن لا يمكن تجاهلها تماماً لأنها قد تكون مرشدة لاستخدام التكلفة الاستبدالية أو صافي القيمة البيعية التي يمكن تحقيقها بالبيع. وعلى مجلس معايير المحاسبة أن يتجنب الوقوع بالخطأ بتغيير قاعدة قيمة الأصل للوحدة الاقتصادية على أنها قاعدة تسمح بالاختيار لقيمة الأصل ولأن هذا قد يتيح للتنبؤ بالمعلومات المحاسبية وبما أن النوايا لا يمكن مراجعتها أو التحقق منها لأن المعلومات المحاسبية التي تنتج هذه الحالة قد تكون شخصية جداً وغير قابلة للمراجعة وغير مفيدة .

دراسة Cotter (1999) بعنوان " Asset revaluations and debt

contracting" اختبرت الدراسة فرضية أن الوحدات الاقتصادية الأسترالية تستخدم إعادة التقييم بالزيادة لتخفيض تكلفة عقود الديون. وغطت الدراسة فترة (1993-1995) وخلصت الدراسة إلى أنه في ظل الظروف الجديدة بأستراليا أصبح هناك زيادة بالاهتمام بتنظيم عملية إعادة تقييم الأصول والإفصاح عنها، نظراً لانخفاض معدل التضخم، والتحول من قروض السندات إلى القروض البنكية ، وتعتبر تكلفة القيام بإعادة التقييم أكبر من التخفيض في تكلفة عقود الديون المتوقع تحققها في ظل القيام بإعادة التقييم.

دراسة طاحون (2001) بعنوان "إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح

والمنع: مع الإشارة لمصر" اهتمت الدراسة بقضية إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة وممارسات إعادة التقييم في مصر، وتمثلت مشكلة الدراسة في ما مدى قيام الوحدات الاقتصادية المساهمة المصرية بإعادة تقييم أصولها الثابتة بالزيادة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (10)، وما هي دوافع إعادة التقييم بالزيادة والتكاليف والمنافع الناتجة عن هذا التقييم. وهدفت الدراسة إلى استقراء الفكر المحاسبي والواقع العملي في مصر لعملية إعادة التقييم واستقصاء آراء بعض قراء القوائم المالية لمعرفة دوافع إعادة التقييم بالزيادة والتكاليف والفوائد الناتجة عنها، ولكن لعدم وجود تطبيق للمعيار المصري رقم (10)، أصبح هدف الدراسة استقصاء آراء الأكاديميين والمهنيين ورجال الائتمان المدراء الماليين حول موافقتهم أو عدم موافقتهم على عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة بالزيادة ودوافع ذلك. وقد بينت نتائج الدراسة أن هناك فريقاً يؤيد عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة وذلك بسبب إظهار قوائم مالية عادلة وحقيقية من خلال جعل بيانات المركز المالي أكثر دلالة، وإظهار قوائم مالية عادلة وحقيقية من خلال توفير قياس أكثر

واقعية للأرباح وحل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين. ووجد فريق آخر يؤيد عدم إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة معللين رفضهم بعدم تمشي إعادة التقييم بالزيادة مع مبدأ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية ومبدأ الموضوعية، إضافة إلى صعوبة توفير سوق حاضرة للأصول الثابتة لعدم وجود أرقام قياسية مخصصة للكثير من الأصول الثابتة.

القسم الثاني: دراسات اهتمت بإعادة تقييم الأصول الثابتة ودوافع عملية التقييم بالنقص (الانخفاض الحاد أو التدهور Impairment).

دراسة مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB, 1995) فقد اهتمت اللجنة المختصة بدراسة المشاكل المحاسبية المعاصرة التابعة لمجلس معايير المحاسبة المالية بظاهرة الانخفاض الحاد في الأصول طويلة الأجل. وتمت أول مناقشة لهذا الموضوع في أكتوبر 1984، وديسمبر 1985، وفبراير 1986. وقد لاحظ أعضاء اللجنة تزايد حجم وتكرار عمليات تخفيض القيم الدفترية لبعض عناصر الأصول طويلة الأجل. وكشف استقصاء تبنته اللجنة أن هناك تبايناً في الممارسات المحاسبية، ولذلك اقترحت اللجنة إدراج الموضوع في جدول أعمال المجلس. وفي مايو سنة 1989 قامت لجنة تابعة لمجمع المحاسبين الإداريين (IMA) بعمل استقصاء حول ظاهرة الانخفاض الحاد فلاحظت اللجنة تزايد عمليات تخفيض القيمة الدفترية لبعض عناصر الأصول طويلة الأجل، وتباين طرق المحاسبة عنها. وأشارت اللجنة إلى أن الحاجة تدعو إلى وضع معيار يحكم المحاسبة عن هذه الظاهرة. وفي عام 1990 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية مسودة المعيار رقم (121) الذي عنوانه المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل والأصول المعنوية الممكن تحديدها والذي عرف عملية انخفاض قيمة الأصل Impairment بأنها عدم قدرة الأصل على التغطية الكاملة للتكلفة الجارية خلال عمرة المتبقي، وبعد مناقشات عديدة لمسودة المعيار صدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الصورة النهائية للمعيار في مارس 1995 على أن يتم تطبيقه لأول مرة عام 1996.

منشورات مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS's (2002) فقد قرر في يونيو 1996 إعداد معيار محاسبي خاص عنوانه انخفاض قيمة الأصول، وقد اشتمل هذا المعيار على

جميع المتطلبات اللازمة لتحديد وقياس واعتراف واسترداد خسارة انخفاض القيمة في آن واحد. كما لم يتم توضيح المتطلبات والإرشادات المتعلقة بالانخفاض الحاد بالتفصيل وبشكل كاف في معايير المحاسبة الدولية ذلك لضمان قيام الوحدات الاقتصادية بتحديد خسائر انخفاض القيمة والاعتراف بها وقياسها بطريقة مشابهة، حيث قرر المجلس في مارس 1996 بحث ما إذا كان من الممكن أن تزيد فترة الإطفاء للأصول غير الملموسة والشهرة في حالات نادرة معينة عن 20 سنة _ وهو الحد المحدد في المعيار الدولي رقم 22_ اندماج الأعمال.

وفي أبريل 1997 اعتمد المجلس مسودة العرض رقم I'55 _ انخفاض قيمة الأصول، وقد استلم المجلس أكثر من 90 كتاباً يحتوي على ملاحظات أكثر من 20 دولة، حيث قام المجلس بإجراء دراسة ميدانية لاقتراحات مسودة العرض I'55 في أكثر من 20 وحدة اقتصادية مختلفة النشاط الاقتصادي من عشرة بلدان مختلفة، وقد أعد حوالي نصف المشاركين في هذا الاختبار بياناتهم المالية باستخدام معايير المحاسبة الدولية، أما النصف الآخر فقد استخدم معايير أخرى، كما قام فريق من مجلس معايير المحاسبة الدولية بزيارة ميدانية لبعض هذه الوحدات الاقتصادية والاستماع إلى اعتراضاتهم لتطبيق هذه المسودة. وفي أكتوبر 1997 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع مجالس معايير المحاسبة في أستراليا وكندا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية بنشر ورقة نقاش تحت عنوان "مراجعة دولية لمعايير المحاسبة تحدد اختبار المبلغ القابل للاسترداد للأصول المعمرة" وتبين هذه الورقة الملامح الرئيسية لمعايير المحاسبة الحالية المقترحة لأعضاء فريق العمل التي تتطلب اختباراً خاصاً بانخفاض القيمة وتقرن الورقة بين هذه المعايير، بالإضافة إلى اقتراح آراء فريق العمل حول المسائل الرئيسية.

في أبريل (1998) اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي رقم (36) "انخفاض قيمة الأصول" وذلك بعد أخذ كل الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض I'55 ونتائج الاختبار الميداني في الاعتبار. وقد أصبح هذا المعيار نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ من أول/يوليو/1999، أو بعد هذا التاريخ، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أكبر. وإذا طبقت الوحدة الاقتصادية هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ذلك فيجب على الوحدة الاقتصادية

الإفصاح عن هذه الحقيقة. وقد حدد هذا المعيار المعالجات المحاسبية والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة جميع الأصول، كما حدد متطلبات تقدير القيمة الاستردادية للأصل و يعترف بالخسائر الناتجة عن الانخفاض في قيمة الأصول كما في معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الممتلكات والمنشآت والمعدات، معيار المحاسبة الدولي رقم (22) اندماج الأعمال ، معيار المحاسبة الدولي رقم (28) المحاسبة عن الاستثمارات في الوحدات الاقتصادية الزميلة، معيار المحاسبة الدولي رقم (31) التقرير المالي عن حصص المشاريع المشتركة. كما أن المعيار رقم 36 لا يغطي الانخفاضات الحاصلة في قيمة المخزون والأصول الضريبية المؤجلة و الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء والأصول الناشئة من منافع الموظفين أو معظم الأصول المالية.

دراسة حسن (1998) بعنوان " دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء معيار FASB رقم (121)" واهتمت الدراسة بمحددات المحاسبة عن قيمة الأصول طويلة الأجل وفقاً للمعيار الدولي رقم (121) وأسس تطبيقه ومناقشة أهم المشكلات التي تواجه هذا التطبيق في الفكر المحاسبي وكيفية التغلب عليها، وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة التأكيد على ما يلي :

§ تسجيل الأصول الثابتة والشهرة بما لا يزيد عن التدفقات النقدية التي

من المتوقع أن تعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل.

§ قياس ومعالجة الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة

على أساس ثابت.

§ ضرورة الإفصاح بشكل كاف في القوائم المالية عن المعلومات

المتعلقة بأسس المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل و

التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في تحديد المركز المالي وتقييم

الإفصاح للوحدة الاقتصادية .

§ ترجع عملية النقص في قيمة الأصول طويلة الأجل إلى وجود حدث

معين سواء للأصول نفسها أو إلى المناخ الاقتصادي الذي يعمل فيه

الأصل وبذلك فإنه من الممكن الاعتماد على المؤشرات التي تدل

على النقص لمعرفة مدى خضوع الأصل لتطبيق هذا المعيار من عدمه.

§ إذا وقعت الأحداث السابقة أو بعضها أو حدوث تغير في الظروف المحيطة لأبد من إعادة النظر في المدة الزمنية المتبقية لحياة الأصل الثابت أو الشهرة .

§ إذا لم تتوفر أحداث أو ظروف، ولم يكن هناك أي أمور تشير إلى أن قيمة الأصول طويلة الأجل قد انخفضت، فإنه لا داعٍ لإعادة النظر في حالة الأصول لمعرفة مدى خضوعها لهذا المعيار .

§ يطبق معيار رقم (121) FASB إذا كانت قيمة العائد من استخدام الأصل أكبر من القيمة الجارية للأصل.

دراسة أبو المكارم (بدون تاريخ) افترضت الدراسة أن "السياسات المحاسبية المتعارف عليها في مجال الاستهلاك يمكن أن تستوعب الانخفاض الحاد في القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل" ومن ثم لا يستلزم إصدار معيار محاسبي جديد واقترحت ما يلي:

تعديل المفهوم التقليدي للاستهلاك ليتسق مع اتجاهات الفكر المحاسبي المعاصر باعتباره تقييماً للأصل وليس توزيعاً للتكلفة، ولا يعتبر ذلك خروجاً على مبدأ التكلفة التاريخية. لكن مع الأخذ في الاعتبار عبء الاستهلاك الذي تحدده الإدارة وفقاً للسياسة التي تختارها، على أنه مقابلة النقص في خدمات الأصل سواء أكان هذا النقص تدريجياً أو مفاجئاً وسواء كان فنياً أو اقتصادياً. وفي حالة الانخفاض الحاد في القيمة الدفترية لأصل معين فعلى الإدارة اتخاذ القرار المناسب بالاستمرار في استخدام الأصل أو التخلص منه بناء على المعلومات والأساليب الفنية والإدارية المتاحة لديها. وهذا القرار لا يختلف عن القرارات غير الروتينية التي تتخذها الإدارة مثل قرار الاستثمار وتشغيل خط إنتاج أو قطاع معين أو التخلص منه، كما أن هذه القرارات لا تخرج عن نطاق معايير المحاسبة المالية. وإذا قررت الإدارة التخلص من الأصل، فعندئذٍ سوف تظهر خسائر محققة نتيجة عمليات تبادل فعلية. أما إذا قررت الإدارة الاحتفاظ بالأصل والاستمرار في استخدامه، فهذا يعني ضمناً أن الانخفاض في القيمة الدفترية لم يصل إلى حد درجة

الصف، أو قيمة الخردة، بل يعني أن الأصل مازال ينطوي على خدمات يمكن استغلالها اقتصادياً وفقاً لتحليل قرارات الإدارة.

دراسة عابد (2006) بعنوان "دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية: دراسة تطبيقية" هدفت الدراسة إلى التعرف على كيفية الاعتراف والإفصاح عن قيمة الأصول الثابتة المنخفضة انخفاضاً حاداً _ التدهور _ في ضوء المعايير الدولية. تمثلت نتائج الدراسة الميدانية في الآتي:

أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمرة الإنتاج المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه. والخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت.

ومما سبق بيانه في الدراسات السابقة يلاحظ أن هذه الدراسات تناولت دوافع إعادة التقييم للأصول الثابتة سواء بالزيادة أو النقصان، وفندت حجج الفريقين المؤيد والمعارض لعملية إعادة التقييم، وكذلك لم تتطرق هذه الدراسات إلى معظم دوافع إعادة التقييم، وإنما تطرق بعضها إلى بعض هذه الدوافع بينما البعض الآخر اهتم بدراسة المعايير الخاصة بإعادة التقييم سواء المعايير الدولية منها رقم (16)، (36)، (121) أو المعيار المصري رقم (10). لذلك فإن هذه الدراسة تتميز عن الدراسات السابقة في أنها جمعت بين دوافع مؤيدي عملية إعادة التقييم ومعارضها، حيث أوردت الدراسة عشرون دافعاً من دوافع مؤيدي إعادة التقييم بالإضافة إلى عشرون دافعاً من دوافع معارضي إعادة التقييم. وقد تم ذلك على عينة من مستخدمي البيانات والمعلومات المحاسبية والمتوقع تأثرهم ببيانات ومعلومات إعادة تقييم الأصول الثابتة.

كما تميزت الدراسة بمحاولتها معرفة دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم، بالإضافة إلى كونها الدراسة الأولى التي تتناول عملية إعادة التقييم في فلسطين.

ثانياً : طبيعة عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة.

يقصد بإعادة تقييم الأصل الثابت تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر (أقل) من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه (طاحون، 2001). ويرى Tengblad (1990) أن المبدأ الأساسي لتقييم الأصول الواردة في القوائم المالية هو استخدام الأسعار الجارية في تاريخ التقييم، وفي حالة عدم توافر القيم السوقية لبعض الأصول المستخدمة يتم تقييمها على أساس التكلفة الجارية أو القيمة العادلة أو تكلفة إعادة الإنتاج. وقد افترضت لجنة المهام الاقتصادية الخاصة بحصر الملكية في استراليا، استخدام الأسعار السوقية في تقييم الأصول في التقرير الذي أصدرته في إبريل عام 1992 لأنها تعتبر أفضل مقياس للتعبير عن القيمة الحقيقية للأصول (Iebbon, 1992).

كما اقترح United nations (1993) نظام الأمم المتحدة للحسابات القومية في عام 1993 استخدام الأسعار الجارية في السوق لتقييم الأصول والالتزامات في تاريخ إعداد القوائم المالية. ذلك للوصول إلى التقديرات السليمة وفي حالة عدم وجود أسواق منتظمة لبعض الأصول يمكن تقريب أسعار السوق الجارية باستخدام التكلفة الاستبدالية أو تكلفة إعادة الإنتاج أو القيمة الحالية الاقتصادية أو القيمة العادلة.

الاعتبارات التي تحكم إعادة تقييم الأصول الثابتة.

تناولت الفقرات من 31-35 من المعيار الدولي رقم IAS,36 - الممتلكات والمنشآت والمعدات - اعتبارات إعادة التقييم. وتتمثل القيمة العادلة للأصول عادة بقيمتها السوقية وفقاً لاستخداماتها الحالية والقائمة على افتراض مسبق بان استخدامها سيستمر في نفس الوحدة الاقتصادية أو في وحدة اقتصادية أخرى مماثلة في النشاط وعادة ما يتم تحديد هذه القيمة من قبل خبراء تقييم مؤهلين، وعندما لا تتوفر قيمة سوقية للأصل الثابت فيتم تقييمها بقيمتها الاستبدالية بعد الإهلاك، كما يتوقع تكرار عملية إعادة التقييم كلما دعت الحاجة إلى ذلك ولكن لا تلزم إعادة التقييم سنوياً وإنما يكفي إعادة التقييم مرة كل ثلاث أو خمس سنوات.

كيفية معالجة إهلاك الأصول المعاد تقييمها (حماد وآخرون، 2003).

وفيما يتعلق بالأصول الخاضعة للإهلاك والمعاد تقييمها فيتوجب في تاريخ إعادة التقييم القيام إما:

تعديل الإهلاك المتراكم بما يتناسب مع التغيرات الحاصلة في إجمالي القيمة الدفترية للأصل بحيث تصبح القيمة الدفترية بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغ إعادة التقييم وغالباً ما تستخدم هذه الطريقة عندما يتم إعادة تقييم أحد الأصول بتطبيق مؤشر قياسي مرتبط بالتكلفة الاستبدالية للأصل بعد الإهلاك. أو إلغاؤه عن طريق إقفال رصيده في إجمالي القيمة الدفترية للأصل ومن ثم تعديل القيمة الصافية للأصل للوصول به إلى مبلغ إعادة التقييم. ويستخدم هذا الأسلوب على سبيل المثال بالنسبة للمباني المعاد تقييمها بقيمتها السوقية. أما فيما يتعلق بالأصول غير قابلة للإهلاك مثل الأراضي فإن إعادة تقييمها بالزيادة لن يترتب عليها زيادة في الأرباح نظراً لاحتفاظ الوحدة الاقتصادية بالأصل.

المعالجة المحاسبية عن الزيادة والنقصان في تقييم الأصول الثابتة.

تناولت الفقرات من 39-41 من المعيار الدولي رقم (36) كيفية معالجة الزيادة أو النقصان في قيم الأصول الثابتة على النحو التالي:

عند زيادة القيمة المسجل بها الأصل نتيجة لإعادة تقييمه، يجب أن تسجل هذه الزيادة وتعليتها مباشرة إلى حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم. ويتم الاعتراف المحاسبي بمبلغ الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كدخل وذلك بحيث لا تتجاوز الزيادة المعترف بها قيمة نقص سابق كان قد تم الاعتراف به مسبقاً كمصروف. وعند حدوث نقص في القيمة المسجل بها الأصل نتيجة لإعادة تقييمه يجب الاعتراف بهذا النقص كمصروف ومع ذلك يجب تسجيل النقص في إعادة التقييم بتحميله مباشرة على حساب أي فائض إعادة تقييم يتعلق به وذلك بحيث لا يتجاوز مبلغ النقص مبلغ فائض إعادة التقييم الخاص بنفس الأصل الثابت.

الممارسات المحاسبية المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة على أساس القيمة العادلة.

يقصد بالقيمة العادلة في المحاسبة واحدة من ثلاث (إبراهيم، 2001): -

أ - القيمة التي تم الاعتراف بها مبدئياً وتم تخصيصها بالفعل (التكلفة التاريخية).

ب - ما تساويه قيمة الأصل من وحدات نقدية أو أسواق مبادلة وعادلة وموثوق بها في ظل افتراض وجود سوق كفاء.

ج - هي قيمة التدفقات النقدية المستقبلية المحصلة مخصومة باستخدام أسعار السوق السائدة للفائدة لأصول أخرى مماثلة.

وبناء على ذلك فإن القيمة العادلة للأصول بعد إعادة تقييمها للأغراض المستقبلية قد تصبح مساوية أو أكبر أو أقل من القيمة الدفترية قبل إعادة التقييم.

ولقد قسمت نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة إلى خمسة نماذج :

أ. نموذج التكلفة التاريخية.

ب. نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

ج. نموذج التكلفة الجارية.

د. نموذج القيمة السوقية العادلة.

هـ. نموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية).

ويتناول الباحثان في هذا الجزء من الدراسة إبراز مفهوم ومزايا وعيوب كل نموذج من هذه النماذج ، ومدى ملاءمتها في تقييم الأصول الثابتة.

أ. نموذج التكلفة التاريخية

وفقا لهذا النموذج يتم تقييم الأصول الثابتة بناء على السعر النقدي المدفوع للحصول على الأصل، مضافا إليه جميع النفقات الضرورية واللازمة للوصول بالأصل إلى موقعه المخصص وحالته المطلوبة لبدء الإنتاج Hendriksen & Van Breda, (2001) ولقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت كأساس للقياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم وموضوعية كونها تقوم على وقائع حدثت بالفعل ومثبتة بالمستندات، وبالتالي لا تكون عرضة لاختلافات في التقدير، ويسهل التحقق منها وتقاس بما دُفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها (حماد، 2003).

ويتميز نموذج التكلفة التاريخية بالموضوعية والقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي، كما يوفر هذا النموذج الوقت والجهد والتكلفة عند مقارنة القوائم المالية لوحدة اقتصادية مع قوائم مالية سابقة لنفس الوحدة الاقتصادية أو مقارنتها مع قوائم مالية لوحدات اقتصادية أخرى لها نفس النشاط الاقتصادي. ولكن هذا

النموذج يواجه انتقادات شديدة وخاصة في ظل تغير مستوي الأسعار والتضخم والتقدم ومن أهمها (إبراهيم، 2001) :

عدم مصداقية القيم التاريخية لبنود قائمة المركز المالي نظراً لاستخدام توليفة من الوحدات النقدية ذات قوة شرائية مختلفة، حيث إن وحدة القياس المستخدمة تتفاوت قوتها الشرائية من فترة لأخرى، الأمر الذي يؤدي إلى أن قيمة المركز المالي أصبحت ممثلة بخليط من الأرقام غير المتجانسة، مما يترتب عليها أنها لا تعطي صورة صادقة وواضحة عن المركز المالي.

لا يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن التغيرات في الأسعار السوقية للأصل عند حدوثها وإنما يتم تسجيلها فقط عند تحقيقها بالبيع وفقاً لمبدأ التحقق. يهدم نموذج التكلفة التاريخية حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة وهي أن قيمة الشيء محددة بالزمن والظروف، وبالتالي إن قيمة أي أصل عبارة عن قيمة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة.

ب. نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

تتخذ المحاسبة النقود كوحدة قياس وأساس لتسجيل المعاملات ويفترض المحاسبون أن قيمة وحدة النقود ثابتة ولا تتغير من فترة لأخرى، إلا أن قيمة وحدة النقود المتمثلة في قوتها الشرائية تتغير من فترة لأخرى. مما أدى إلى توجيه الانتقادات المستمرة إلى أساس التكلفة التاريخية نظراً لأنه يتجاهل الحقائق الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى التفكير في تعديل التكلفة الدفترية باستخدام الأرقام القياسية لكي تعكس القوائم المالية الحقيقية. ويتميز نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بالسهولة وبساطة التطبيق، كما أن النموذج يصور القوائم المالية بوحدة قياس ثابتة تمكن من إجراء مقارنات بين أداء الوحدات الاقتصادية، بالإضافة إلى أنه يأخذ في الاعتبار تواريخ اقتناء الأصل، وتكون أسعار وقيم الأصول المعدلة قريبة من أسعارها في السوق. ولكن يعاب على هذا النموذج استخدامه للرقم القياسي العام للأسعار مما يؤدي إلى نتائج غير دقيقة وذلك لأن الوحدات الاقتصادية غالباً ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها وتتعامل فيها - التي ليست من طبيعة واحدة- وليس بالتضخم العام. كما أن الأرقام القياسية لا تأخذ عنصر التقدم التكنولوجي للأصول في الاعتبار بالإضافة إلى تعدد صيغها وعدم وجود اتفاق بين

المحاسبين على الصيغة الواجب إتباعها. ويعاب على هذا النموذج أيضا انه لا يأخذ في الاعتبار التغيرات الخاصة في أسعار البيع والخدمات فهي تعكس فقط التغيرات العامة في الأسعار ممثلة في القوة الشرائية للنقود (للمزيد أنظر مطر وآخرون 1994، إبراهيم 2001).

ج. نموذج التكلفة الاستبدالية.

يقصد بها قيمة الأصل الثابت المدفوع خلال فترة استبدال الأصل، وغالبا ما تكون هذه التكلفة هي القيمة الحالية لتكلفة الأصل عند تقديره (Publishing, 1993). وعرفها Solomons (1966) بأنها أقل تكلفة يمكن بها الحصول على نفس الخدمات التي يقدمها الأصل من مصدر آخر، وهي تتضمن كل التكاليف الثانوية التي قد تنتج عن عملية الاستبدال. ويرى سالم (1996) أن التكلفة الاستبدالية هي التكلفة التي يمكن تحملها من أجل استبدال الأصل بأصل آخر مماثل في قدرته الإنتاجية ولا يلزم أن يكون مطابقا له من حيث المواصفات الفنية ومكوناته. ويمكن تحديدها للأصول المملوكة بإحدى الطرق التالية:

- تكلفة الشراء الجارية للأصل، أو ما يكافئه في قدرته الإنتاجية في سوق منتظمة للأصول المستعملة.
- تكلفة شراء أصل مماثل جديد مع تخفيضه بنسبة الصلاحية لتعويض الفرق بين حالته المادية وبما يتميز به من تقدم تكنولوجي وبين الأصل محل التقييم.
- استخدام الأرقام القياسية الخاصة لتعديل التكلفة الأصلية للأصول محل التقييم لتعكس سعر الشراء الجاري الذي كان سيدفع فيها إذا كانت هذه الأصول موجودة الآن.
- استخدام قوائم أسعار الموردين في الحصول على التكلفة الاستبدالية للأصول، وعلى الرغم من أن هذه الطريقة قابلة للتطبيق في الواقع العملي، إلا انه من الصعب الحصول على أسعار موثوق فيها من هذه القوائم.

- استخدام القيم التي تحددها مؤسسات التأمين عند تغطية الأخطار على الأصول الثابتة، حيث تعتمد هذه القيم عموماً على ملاحظة أسعار السوق لهذه الأصول، ولكن تعتبر هذه القيم غير دقيقة في حساب التكلفة الاستبدالية الجارية نظراً لأنها تعتمد على معايير مختلفة من جانب هذه المؤسسات. وعلى الرغم من ذلك يمكن أن يستخدم هذا المدخل في تقييم الأصول.
- استخدام أسعار صرف العملات الأجنبية لتقييم الأصول وفقاً لعملية الدولة المنتجة لها.

ويتميز نموذج التكلفة الاستبدالية بالمحافظة على رأس المال الحقيقي، حيث إن تحديد قيمة الإهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية للأصول المستنفذة في العملية الإنتاجية سيؤدي تلقائياً إلى استبعاد الأرباح أو الخسائر الرأسمالية المحققة بالاستعمال من أرباح العمليات على مستوى الوحدة الاقتصادية. كما يضمن هذا النموذج التخصيص الكفء لرأس المال، حيث أن استخدام أسعار السوق في تقييم الأصول الثابتة يؤدي إلى زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة، مما يمكن مستخدمي تلك القوائم من إعداد تقديرات ذات دلالة لقيمة الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن تسهيل مقارنات معدل العائد بين الوحدات الاقتصادية والذي يعد من الأمور الضرورية للتخصيص الكفء للموارد. بالإضافة إلى أن تطبيق النموذج يؤدي إلى احتساب إهلاك يحقق إمكانية الإحلال الطبيعي للأصول وقياس تقديري جار لخدمات الأصول، حيث يمثل الإهلاك الاستخدام الجاري لهذه الخدمات، وهذا ما يتفق مع تحديد قيمة الإهلاك وفقاً للمفهوم الاقتصادي. ويؤخذ على هذا النموذج عدم الموضوعية الكاملة لتدخل عنصر التقدير الشخصي في التقييم وكذا اختلاف تواريخ حيازة الأصول مما يؤدي إلى تعقيد العمليات الحسابية اللازمة لتحديد التكلفة الجارية لها. كما يؤخذ عليه أيضاً عدم الأخذ في الاعتبار أثر التغير في المستوى العام للأسعار مما يعني افتراض ثبات وحدة النقد، وهذا الفرض لا يعترف به في الفكر الاقتصادي (إبراهيم، 2001).

د. نموذج القيمة السوقية العادلة.

عرّف Siegel, & J, K (1995) القيمة السوقية العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشترٍ وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية. كما عرفت مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية في مارس 1959 القيمة السوقية العادلة بذلك السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشترٍ راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكرهاً على الشراء ولا يكون الثاني مكرهاً على البيع وإن يكون لدى كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية. ويرى العطار (1996) أنها تلك القيمة التي يمكن أن يتم على أساسها مبادلة أصل في عملية بيع متوقعة بين كل من البائع والمشتري مع توافر الرغبة الصادقة في إتمام عملية التبادل. وذكر Nelson (1996) أنها تتمثل في المبلغ الذي يمكن به بيع أو شراء الأصل بين طرفين لهما الرغبة في إتمام عملية البيع أو الشراء، وعلى الرغم من أن قيمة الأصل تعتبر قيمة نظرية حتى تتم عملية البيع أو الشراء. وعرفت لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC-2000) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بأنها مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشترٍ وبائع راغبين في عقد الصفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منها المعلومات الكافية ولهم مطلق الحرية وبدون إكراه في إتمام الصفقة. بينما عرفت لجنة قواعد المحاسبة الدولية القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن أن يستبدل بها أصل بين مشترٍ وبائع راغبين ومتطلعين إلى معاملة متساوية بينهما (الليثي، 1996).

وعلى الرغم من احتواء فهرس المعايير المهنية الأمريكي Accounting Standards (London, 1986-1987) على حوالي 51 تعريفاً للقيمة العادلة. إلا أن التعريف الرئيسي للقيمة العادلة يتحدد بالقيمة التي يمكن بها مبادلة أصل في عملية بيع متوقعة بين مشترٍ وبائع راغبين في إتمام الصفقة أي في غير حالات البيع أو التصفية الإجبارية ويمكن الاعتماد على أسعار السوق في تحديد القيمة العادلة للأصل في حالتي السوق النشطة والسوق غير النشطة. وفي حالة عدم وجود سعر سوقي يمكن الاعتماد على تقديرات خصم التدفقات النقدية المستقبلية للأصل مع استخدام معدل خصم يتفق مع

درجة الخطر الموجودة. وأيضاً عرف مجلس معايير المحاسبة بإنجلترا وويلز القيمة العادلة بأنها ذلك السعر الذي يمكن أن يباع به الأصل في المعاملات الحرة بعيداً عن الأطراف المشتركة في عملية الشراء والبيع. (الليثي، 1996).

تقديرات القيمة العادلة:

رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB أن يتم استخدام القيمة العادلة لتقدير قيمة الأصول الثابتة، ويتم تقدير القيمة العادلة في حالتين (حماد، 2003):

الحالة الأولى: وجود السوق النشطة.

يتم قياس القيمة العادلة للأصل بناء على الأسعار المأخوذة من السوق النشطة وتحسب القيمة العادلة بنتائج ضرب عدد الوحدات في سعرها السوقي. وتعرف السوق النشطة Active market بأنها السوق التي يتواجد فيها المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت، كما أن الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة والأسعار متاحة للجمهور.

الحالة الثانية: عدم وجود السوق النشطة.

إذا لم يتوفر للأصل قيمة سوقية لعدم وجود السوق النشطة فيتم الاستعانة بالقيمة السوقية لأصول أخرى مماثلة لتحديد هذه القيمة. ومن أمثلة الأساليب الفنية المستخدمة في تقييم القيمة الحالية التدفقات المقدرة:

تسعير الخيارات Option Pricing Models، وأسعار المصفوفة Matrix Pricing، والتحليل الأساسي Fundamental Analysis (و يتدرج التحليل الأساسي من أعلى إلى أسفل من خلال تحليل الظروف الاقتصادية العامة إلى تحليل ظروف الصناعة وأخيراً ظروف وأوضاع الوحدة الاقتصادية). فهذه الأساليب الفنية تتضمن الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تقديراتهم للقيم والإيرادات المستقبلية والمصروفات المستقبلية وبما في ذلك افتراضات حول معدلات الفائدة والعجز عن السداد وإعادة السداد. وإذا لم يتوفر سعر متاح في السوق للأصل محل التقييم نتيجة لعدم وجود أصل مماثل له وبنفس حالته الراهنة في تاريخ التقييم، وذلك نتيجة التوقف عن إنتاج هذا الأصل أو ظهور أنواع جديدة وحديثة ذات كفاءة إنتاجية واقتصادية أفضل، فعندها يمكن

استخدام التدفقات النقدية في المساعدة في تقدير القيمة العادلة بشرط أن يتم خصم التدفقات النقدية بمعدل خصم يناسب المخاطر المرتبطة بالأصل (حسن، 1998).

وقد اعترف مجلس معايير المحاسبة المالية بأن التقديرات الداخلية للوحدة الاقتصادية للتدفقات النقدية المتوقعة هي التي يمكن أن تكون المعلومات الوحيدة المتاحة والتي يمكن من خلالها تقدير القيمة العادلة، وفي الفقرة (38) من بيان المفاهيم رقم (7) لاحظ المجلس أن الأخذ بالقيمة العادلة كهدف لقياس القيمة الحالية لا يعوق استخدام المعلومات والافتراضات القائمة على أساس توقعات الوحدة الاقتصادية وكأمر عملي فإن الوحدة الاقتصادية التي تستخدم التدفقات النقدية في القياس غالباً ما يكون لديها معلومات قليلة أو ليس لديها معلومات عن بعض أو كل الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تقييم القيمة العادلة للأصول الثابتة، وفي تلك الظروف فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تستخدم المعلومات المتاحة دون تكلفة أو جهد غير لازمين في وضع تقديرات التدفقات النقدية، واستخدام الافتراضات الخاصة بالوحدة الاقتصادية حول التدفقات النقدية المستقبلية تكون مطابقة لتقديرات القيمة العادلة طالما لا توجد بيانات تشير إلى أن المشاركين في السوق يستخدمون افتراضات مختلفة، فإذا وجدت مثل هذه البيانات فعلى الوحدة الاقتصادية أن تعدل من افتراضاتها لإدخال معلومات السوق في الاعتبار.

وقد خلص مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن القيمة العادلة هي الثمن الذي ينتقل به أصل أو التزام من حائز أو ملتزم إلى آخر، وهذا المبلغ يسهل مشاهدته في الأسواق، ومع هذا فإن كثير من العناصر يمكن تقديرها على أساس توقعات الوحدة الاقتصادية وباستخدام أساليب ومعلومات معروفة، وفي ظل غياب البيانات فإن المشاركين في السوق سيكون لهم توقعات مختلفة حول التدفقات النقدية، وتكون النتيجة هي التوصل إلى أفضل تقدير للقيمة العادلة. ويضع بيان المفاهيم رقم (7) هنا هدفاً هو: تقدير القيمة العادلة باستخدام أفضل الأدوات المتاحة في ظل الظروف القائمة، ومع هذا يعترف المجلس بأنه مع غياب صفقات ملحوظة من السوق فإن التقدير يحتاج إلى حكم شخصي هام وستكون النتيجة غير دقيقة (حماد، 2003).

مبررات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي (زيدان، 2001):

- § تمكن من القياس الملائم والواقعي للأصول الثابتة والالتزامات والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مقبول ومفهوم لجميع المستفيدين ولجميع الأغراض حيث أصبح الاعتماد على مفهوم التكلفة التاريخية أقل ملائمة ودلالة.
- § تعمل على تصحيح المناخ العلمي للوحدات الاقتصادية عند نشر المعلومات المحاسبية من الأصول والالتزامات عند إعادة تقييمها وأثر ذلك على ربحية الوحدة الاقتصادية.
- § تعمل على توفير مناخ أكثر واقعية للأرباح في ظل المخاطر المختلفة.
- § تعمل على توفير قياس أكثر ملائمة ودلالة التدفقات النقدية المستقبلية.
- § تعمل على تحسين تشغيل أداء الوحدات الاقتصادية وتحسين صور الأداء.

- § تعمل على توفير قوائم مالية عادلة وحقيقية لأغراض الدمج بين الوحدات الاقتصادية.

ويرى إبراهيم (2001) أن القيمة السوقية العادلة أفضل مقياس للتعبير عن القيمة الذاتية للأصل والتي تعبر عن الخدمات والمنافع المتوقعة منه، ولكي تتحقق لابد من توافر خصائص تجعل السوق مثاليا لا احتكار فيه ولا استغلال. وأوضح الليثي (1993) خصائص السوق الكفاء المثالي بالتالي:

توافر المعلومات الكافية عن السلع والأصول ووجود الوسائل المحاسبية السريعة لنقلها وتوصيلها. وعدم وجود احتكار في السعر. وعدم وجود اتفاقيات بين البائعين للبيع بسعر معين، أو بين المشتريين للامتناع عن الشراء بسعر معين. وكثرة عدد البائعين والمشتريين بحيث لا يستطيع أحدهم أن يؤثر في قيمة السلعة. واتباع كافة الوسائل المألوفة اقتصاديا لتحقيق السوق المنتظمة والحررة والنشطة، أي تحقيق السوق الكاملة.

ويرى Barth (1994) أنه إذا توافرت هذه الخصائص في السوق فإن ذلك يؤدي إلى وجود قيمة تبادلية عالمية للسلعة الواحدة لا تختلف من مكان لآخر إلا بسبب نفقات النقل والحيازة وفقا لطبيعة كل دولة، ويعد هذا الأمر في غاية الصعوبة رغم تمتع القيمة

العادلة بالموضوعية في التعبير عن القيمة الحقيقية للأصول. ويلاحظ انه كثيراً ما يتم استخدام القيمة العادلة fair value وسعر السوق market _ to _ market والقيمة المستمدة من سعر السوق market value _ based والقيمة السوقية market value كمتراذفات للمحاسبة عن القيمة العادلة.

ويرى العوام (1996) أن هناك اختلافات كثيرة بين مفهوم القيمة العادلة والقيمة السوقية والقيمة المستمدة من السوق ومن أهم هذه الاختلافات أن السياسات المحاسبية المتعارف عليها تقضي في تقييم الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية تكوين مخصص هبوط أسعار في حالة اختلاف القيمة السوقية لها عن التكلفة التاريخية. نظراً لأن القيمة السوقية قد لا تعبر عن القيمة الحقيقية للأصول الثابتة لتأثرها بالعوامل الشخصية والسلوكية بينما ترتبط القيمة العادلة بالقيمة الحقيقية لهذه الأصول الثابتة. وقد لا تتناسب القيمة السوقية مع المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية لارتباطها بعوامل كثيرة بينما يجب أن تعبر القيمة العادلة عن حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية التي تعاني من الانخفاض الحاد في قيمتها.

هـ. نموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية).

ذكر مرعي (1996) أن قيمة أي أصل تتحدد وفقاً للنظرية الاقتصادية بالقيمة الحالية لكل التدفقات النقدية والمستقبلية التي تنتج عن هذا الأصل، وهذه القيمة غير موضوعية لأنها تتعلق بتفضيل الأشخاص لبند ما عن البنود الأخرى، مما أرق العديد من المهتمين بإعداد التقارير المالية في المملكة المتحدة (Tweedie, 1979). ويستند هذا النموذج على فكرة أساسية مفادها أن الدخل أداة لقياس القيمة وهو ما نادى به العديد من الاقتصاديين حيث أوضحوا أن قيمة الأصل تعتمد كلياً على المتحصلات الصافية المستقبلية الناتجة من استعماله، ومن ثم يتم النظر إلى نتائج الأصل وليس إلى الأصل نفسه. ولقد حدد Lee & value (1987) العناصر الأساسية لنموذج القيمة الاقتصادية بالتالي:

§ تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل.

§ تحديد توقيت الحصول على هذه التدفقات النقدية.

§ تحديد عدد السنوات المتوقع أن يستمر فيها الأصل من الإنتاج بصورة اقتصادية.

§ تحديد معدل خصم ملائم يأخذ في الاعتبار الظروف الاقتصادية السائدة والمخاطر المحيطة بالأصل.

ويتميز نموذج القيمة الاقتصادية بأنه يتفق مع المفهوم الاقتصادي للأصل الثابت بأنه مجموعة من الخدمات المستقبلية، وقيمتها هي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من استخدام هذا الأصل في المستقبل القريب. كما أن هذا النموذج يأخذ في الاعتبار التغيرات الحاصلة في مستوى الأسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل. ويمتاز أيضاً بأنه يعمل على تقييم الأصول غير التشغيلية التي ليس لها مثل في السوق وذلك من خلال تحديد القيمة العادلة للأصل. كما أن النموذج لا ينطوي على أية أخطاء قياس أو أخطاء توقيت (زيدان، 2001). ولكن يؤخذ على هذا النموذج أنه يعتمد على التنبؤات المستقبلية التي تنسم بعدم التأكد في معظم الأحيان نتيجة لتأثير العوامل الداخلية والخارجية وخاصةً إذا امتدت هذه التنبؤات لفترات زمنية طويلة. وكذلك صعوبة تحديد معدل الخصم المناسب الذي يعكس المخاطر المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة التي من المتوقع أن تكون سائدة في المستقبل. بالإضافة إلى صعوبة تحديد قيمة التدفقات النقدية لكل أصل على حدة وذلك في حالة ما إذا كانت هناك أصولاً لا تنتج إلا وهي متجمعة كوحدة لتوليد النقد. كما أن استخدام القيمة الاقتصادية يتيح المجال بوضوح للتلاعب في أي من أو في كل التقديرات المطلوبة لحساب القيمة الاقتصادية (زيدان 1992 Hodgson et. al, 1992 Bell, 2001).

ثالثاً: الاعتراف والإفصاح عن الممارسات المحاسبية المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة.

تسمح لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيئات معايير المحاسبة وقوانين الوحدات الاقتصادية في بعض الدول مثل بريطانيا، وأستراليا، ونيوزيلندا، وبلجيكا، واليابان، ومصر بإعادة تقييم الأصول الثابتة سواء بالزيادة أو بالنقص بما يوفر معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية (طاحون، 2001).

يتناول هذا الجزء من الدراسة بعض المعايير المحاسبية الدولية وتجارب بعض الدول مثل استراليا وبريطانيا ومصر (طاحون، 2001) و المملكة العربية السعودية في كيفية الاعتراف والإفصاح المحاسبي عن الممارسات المحاسبية المستخدمة في معالجة عمليات إعادة تقييم الأصول الثابتة .

1 - التجربة الأسترالية في إعادة تقييم الأصول الثابتة

تتم عملية إعادة التقييم في أستراليا طبقاً لقانون الشركات 1981 والمعايير المحاسبية رقم (10) لسنة 1981 ورقم (1010) لسنة 1987. والذي تم تعديله عام 1991. وتتم المحاسبة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة كالتالي (Barth & Clinch, 1999; Cotter, 1998):

يمكن للوحدات الاقتصادية الأسترالية إعادة تقييم أصولها الثابتة، ونتيجة لعدم الإلزام فإن بعضها يعيد التقييم لأغراض خاصة، والبعض الآخر يعيد التقييم على أساس دوري ومنتظم كل ثلاث سنوات.

في حالة إعادة تقييم بعض الأصول التي تنتمي إلى أصل أو مجموعة معينة من الأصول، لا بد من إعادة تقييم الأصل أو المجموعة ككل في نفس الوقت، ويمكن عمل مقاصة بين الزيادة والنقص الناتج عن إعادة تقييم الأصول الفردية المكونة للأصل أو مجموعة الأصول على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل. أما إذا كان المبلغ الذي يمكن استرداده من الأصل الثابت أقل من قيمته الدفترية، فيجب تخفيض قيمة هذا الأصل إلى المبلغ القابل للاسترداد منه.

يجب معالجة صافي الزيادة أو النقص في قيمة الأصول والنتيجة عن إعادة التقييم على النحو التالي:

أ. تُجَل الزيادة الصافية دائنة في حساب احتياطي إعادة تقييم الأصول ضمن حقوق الملكية،

ب. يُحْمَل صافي النقص _ الخسارة _ لحساب الأرباح والخسائر.

ج. إذا كانت الزيادة الصافية (أو النقص الصافي) حدثاً عكسياً لنقص (أو زيادة)

سابقة، فإنها تعالج في نفس الحساب الذي سجلت به من قبل في حدود المبلغ

السابق، وما يزداد يعالج كما في (أ،ب).

إذا تم إعادة تقييم أصل أو مجموعة من الأصول الثابتة، فيجب احتساب مصروف الإهلاك على أساس القيمة بعد إعادة التقييم.

تُحسب الأرباح والخسائر الناتجة عن التخلص من أصل ثابت سبق إعادة تقييمه على أساس الفرق بين قيمته الدفترية (المرحلة) وثمان بيعه ويتم إقفالها في حساب الأرباح والخسائر، مع عدم معالجة احتياطي إعادة التقييم المحقق نتيجة التخلص من الأصل في حساب الأرباح والخسائر، بل يتم التصرف فيه بأحد التصرفات التالية:

- أ. ترك مبلغ الاحتياطي المحقق كما هو في حساب احتياطي إعادة التقييم.
- ب. تحويل مبلغ احتياطي إعادة التقييم المحقق إلى حساب احتياطي أرباح رأسمالية.
- ج. تحويل مبلغ احتياطي إعادة التقييم المحقق إلى حساب الأرباح المحتجزة ، وفي هذه الحالة يصبح متاح كتوزيعات أرباح نقدية فيما بعد.
- د. تحويل مبلغ احتياطي إعادة التقييم المحقق إلى حساب الاحتياطي العام.

يمكن استخدام رصيد حساب احتياطي إعادة التقييم سواء المحقق، أو غير المحقق، في إصدار أسهم يتم توزيعها على المساهمين بدلا من توزيعات الأرباح النقدية.

يجب الإفصاح عن السنة التي تم فيها إعادة التقييم، وهل تمت عملية إعادة التقييم بواسطة الإدارة أو بواسطة خبراء تثمين مستقلين.

2 - التجربة البريطانية في إعادة تقييم الأصول الثابتة.

تتم عملية إعادة التقييم في بريطانيا طبقا لقانون الشركات 1985، كما أن المعيار البريطاني رقم 12 شجع على إعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة وسمحت معايير المحاسبة البريطانية بإعادة التقييم بالزيادة للأصول الثابتة الملموسة والأصول غير الملموسة ما عدا الشهرة، بينما تطلب إعادة التقييم بالنقص لجميع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة. ولكن الواقع يبين أن إعادة تقييم الأصول غير الملموسة محدود، بينما إعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة (خاصة الأراضي، والمباني ، والآلات ، والمعدات) من الأمور الشائعة في بريطانيا (Aboody et al., 1999). وطبقا لسياسة المعايير المحاسبية البريطانية في إعادة التقييم فإن حساب احتياطي إعادة التقييم يكون دائما بالزيادة الناتجة عن إعادة التقييم، وتؤثر إعادة التقييم على الأرباح من خلال: مصروف الإهلاك المحتسب على أساس القيمة بعد إعادة التقييم.

إعادة التقييم بالنقص والتي تتجاوز إعادة تقييم سابقة بالزيادة لنفس الأصل. المكسب أو الخسارة الناتجة عن التخلص من الأصل بالإضافة إلى جزء من احتياطي إعادة التقييم بالأصل المباع والذي تحقق من التخلص من الأصل، وهذا يخالف القواعد الأسترالية والتي تعالج الجزء المحقق من احتياطي إعادة التقييم عن طريق تحويله إلى الاحتياطات الأخرى أو إلى حساب الأرباح المحتجزة. كما سمحت القواعد البريطانية بالتحويل من احتياطي إعادة التقييم إلى الاحتياطات الأخرى المكونة في حساب التوزيع وذلك بالنسبة لجزء مصروف الإهلاك المرتبط بإعادة التقييم.

وتتشابه باقي قواعد المحاسبة البريطانية والأسترالية لإعادة التقييم إلا أن الواقع العملي يظهر بعض الاختلافات ومنها (Aboody et al., 1999; Barth & Clinch) (1996 & 1998; Easton et al., 1993):

تعيد الوحدات الاقتصادية الأسترالية تقييم أصولها الثابتة بصورة متكررة، حيث لديها ممارسات دورية منتظمة لإعادة التقييم كل ثلاث سنوات بينما إعادة التقييم لا تتم بصورة دورية أو متكررة في بريطانيا. تتيح المعايير البريطانية حرية كبيرة بالنسبة للأصول التي يعاد تقييمها، بينما في ظل المعايير الأسترالية إذا تم إعادة تقييم أحد الأصول الثابتة أو مجموعة معينة فيجب إعادة تقييم الأصل أو المجموعة بأكملها.

3 - إعادة تقييم الأصول الثابتة وفقاً للمعايير المصرية.

أصدرت وزارة الاقتصاد المصرية بقرارها الوزاري رقم 503 لسنة 1997 معيار المحاسبة المصري رقم (10) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكها. وقد عدل هذا المعيار ليتلافى المشاكل التي كان يمكن أن تنتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصري القديم الذي يتفق في مضمونه مع المعيار الدولي رقم (16) الذي كان يسمح بتحديد قيمة الأصول الثابتة بعد القياس الأولي لها إما على أساس تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهلاك، أو تحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي على أساس إعادة التقييم والتي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها مجمع الإهلاك اللاحق لهذا التاريخ، وعلى أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظام كاف بحيث لا تختلف القيمة الدفترية اختلافاً جوهرياً عن القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعداد الميزانية.

وقد وجد أن السماح بإعادة تقييم الأصول قد يترتب عليه تأثير القوائم المالية بالحكم الشخصي للقائمين بعملية إعادة التقييم. مما يترتب عليه أن تكون القوائم المالية غير موضوعية لذلك فقد تطلب الأمر تقنين وليس إلغاء عملية التقييم كلياً. حيث سمح المعيار المعدل بتحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي عندما تسمح القوانين المصرية بذلك على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم. لذلك فإن المعيار المصري لم يشذ عن المعيار الدولي لكنه قنن اللجوء إلى طريقة إعادة التقييم بحيث لا تتم وفقاً للأهواء الشخصية لمعدي القوائم المالية، ولكنها تتم فقط عندما تسمح القوانين المصرية بذلك مثل حالات الاندماج وحالات تغيير الشكل القانوني للوحدات الاقتصادية والتي يتم فيها تقييم الأصول العينية بمعرفة لجان تقييم محايدة فنية تحت الإشراف القضائي وبقرار من وزارة التجارة الخارجية. بذلك يكون المعيار المصري رقم (10) بوضعه المعدل لم يختلف عن المعيار الدولي رقم (16) بحيث لم يسمح بالتجاوزات التي تحدث نتيجة إعادة التقييم غير الموضوعي ولكنه سمح بذلك في حالات محدودة وفقاً لضوابط معينة (البورصة المصرية، 2002).

4- إعادة تقييم الأصول الثابتة وفقاً لمعايير المملكة العربية السعودية.

ظهرت الحاجة في المملكة العربية السعودية إلى إصدار معيار محاسبي للأصول الثابتة واستهلاكاتها من كون محاسبة الأصول الثابتة تتعلق بأحد البنود ذات الأهمية النسبية في القوائم المالية التي لها أثر كبير على صافي ربح الفترة المالية الجارية وعلى قيمة الأصول الثابتة في المركز المالي التي تدور في نهاية الفترة أو لفترات مالية لاحقة. وتشمل محاسبة الأصول الثابتة تحديد تكلفة الأصول الثابتة المشتراة أو المصنعة داخلياً أو المدرجة في نهاية المدة في قائمة المركز المالي وتحديد قيمة الاستهلاك المحمل تطبيقاً لمفهوم الإيرادات بتكلفة الحصول عليها. وتم مناقشة ما صدر من معايير في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا ومعايير دولية والتي تحكم قياس وعرض الأصول الثابتة والإفصاح عنها في القوائم المالية وما يقترح من معيار يطبق في المملكة العربية السعودية.

وقد أشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في تعميمها للمحاسبين القانونيين رقم 2/102 بتاريخ 1414/8/21 هـ الموافق 1994/2/1 م أنه يتعين الاسترشاد بمعايير

المحاسبية المالية الأمريكية في كل ما لم يرد له ذكر في المعايير الصادرة في المملكة، لذا فمن المنطق أن تتخذ المعايير الأمريكية أساساً للمناقشة والمقارنة إلا أنه نظراً لعدم صدور معيار لمحاسبة الأصول الثابتة في الولايات المتحدة الأمريكية، كما أنه لم يصدر أيضاً في بريطانيا إلا مشروع لمحاسبة الأصول وعلى هذا الأساس قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأخذ المعيار الدولي أساساً للمقارنة بينة وبين المعايير الأخرى للخروج بنهاية الأمر بمعيار لمحاسبة الأصول الثابتة يكون متناسقاً مع أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية السعودية ويلاحظ أن ما صدر عن مجلس معايير المحاسبة السعودية لا يتعارض مع ما صدر عن المعايير الدولية فيما يتعلق بقياس وعرض الأصول الثابتة والإفصاح عنها في القوائم المالية حتى في تعريف الأصول الثابتة واستهلاكاتها. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين www.socpa.org.sa).

5 - إعادة تقييم الأصول الثابتة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

نص المعيار الدولي رقم (16) المعدل عام 1992 _ الممتلكات والمنشآت والمعدات _ على منهجين بديلين لتقييم الأصول الثابتة هما:
المنهج الأول: المعالجة القياسية التاريخية:

حيث يسجل الأصل الثابت بتكلفة استحوازه أو إنشائه مخصوماً منها مجمع الإهلاك وأية خسائر متراكمة ناتجة عن الانخفاض في القيمة الدفترية.

المنهج الثاني: المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة التقييم):

يسمح بتسجيل الأصول الثابتة على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل من تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها مجمع الإهلاك اللاحق لهذا التاريخ وأية خسائر متراكمة لاحقة في انخفاض القيمة. وقد سمح المعيار الدولي رقم (16) بإعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة ولكنه تطلب الآتي بالنسبة للأصول المعاد تقييمها (حماد، 2004) :

يجب إعادة تقييم الأصول الثابتة باستمرار وبصفة دورية بحيث لا تختلف القيمة الدفترية اختلافاً جوهرياً عن القيمة العادلة عند تاريخ إعداد القوائم المالية .

يجب تقييم جميع بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات في آن واحد وذلك تجنباً لممارسة إعادة التقييم الانتقائي للأصول وإظهارها في البيانات المالية في صورة مزيج من التكاليف

والقيم المحددة في تواريخ مختلفة ومع هذا يمكن تقييم الأصول على دفعات شريطة الانتهاء من إعادة تقييم الأصول خلال فترة زمنية قصيرة ومع مراعاة المحافظة عند تحديد تلك القيم .

إذا تم إعادة تقييم أصل ثابت بالزيادة فهذه الزيادة تعالج باعتبارها دائنة في حساب إعادة التقييم (أي احتياطي إعادة التقييم) أما إذا كانت هذه عملية عكسية لعملية تقييم سابقة بالنقص سبق معالجتها كمصروف في قائمة الدخل، ففي هذه الحالة يتم معالجة هذه الزيادة كإيرادات بقائمة الدخل.

عند تحقق فائض إعادة التقييم يتم تحويله مباشرة إلى حساب الأرباح المحتجزة. ويتحقق هذا الفائض عند استبعاد الأصول أو التخلص منها. كما يمكن أن يتحقق جزء من فائض إعادة التقييم خلال فترة استخدام الأصل، وعندها يمثل الجزء المحقق من هذا الفائض الفرق بين قيمة الإهلاك المحسوبة على أساس إعادة التقييم والتكلفة التاريخية للأصل.

وأخيرا وبعد استعراض تجارب بعض الدول يمكن ملاحظة الآتي:

هناك تشابه كبير بين المعيار الدولي رقم (16) والمعالجات الأسترالية وذلك من حيث انتظام عملية التقييم الدورية، وأيضاً ضرورة إعادة تقييم الأصل أو مجموعة الأصول الثابتة بأكملها، و في حالة معالجة فائض إعادة التقييم المحقق فإن المعيار الدولي اقتصر على معالجة هذا الفائض في حساب الأرباح المحتجزة فقط بعكس المعالجة الأسترالية التي تسمح بمعالجة هذا الفائض بأكثر من طريقة.

هناك اختلاف في كثير من الجوانب بين المعيار البريطاني والمعيار الدولي مثل انتظام ودورية إعادة التقييم، وتقييم الأصل أو مجموعة الأصول بأكملها، و الحرية في تحويل احتياطي إعادة التقييم غير المستخدمة إلى الاحتياطات الأخرى.

لم يختلف المعيار المصري رقم (10) عن المعيار الدولي رقم (16)، سوى أن المعيار المصري قلل من عملية اللجوء إلى إعادة التقييم إلا في ظروف محددة وأن تتم عملية التقييم من خلال لجان محايدة وبإشراف قضائي وبقرار من وزارة التجارة الخارجية.

فيما يتعلق بالمملكة العربية السعودية نلاحظ انه لا يوجد اختلاف في معالجة الأصول عن المعايير الدولية نظراً لأنها مأخوذة منها بما يتلاءم مع بيئة المملكة العربية السعودية.

الإفصاح عن الممارسات المحاسبية المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة: (حماد وآخرون، 2002)

1- يجب أن تفصح القوائم المالية عن كل ما يلي لكل مجموعة من الأصول الثابتة:
أساس القياس المستخدم في تحديد إجمالي القيمة الدفترية، وعند استخدام أكثر من أساس يكون من الواجب الإفصاح عن القيمة الدفترية المقيمة وفقاً لكل أساس بالنسبة لكل مجموعة.

طرق الإهلاك المستخدمة.

الأعمار الافتراضية أو معدلات الإهلاك المستخدمة.

إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك في بداية ونهاية الفترة.

كشف تسوية يوضح القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة يظهر ما يلي:

أ – الإضافات ب – الاستبعادات ج – الأصول المكتتاة نتيجة عمليات الاندماج.

الزيادات والتخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم من هذا المعيار IAS,s16 وكذلك الخسائر المدرجة والناتجة عن انخفاض القيمة أو الظاهرة في حقوق الملكية وفقاً للمعيار الخاص بانخفاض قيمة الأصول IAS,s36.

الخسارة الناشئة من الانخفاض في القيمة الدفترية لأصل المدرج في قائمة الدخل خلال الفترة .

مصروفات الاستهلاك السنوي.

صافي فروقات أسعار الصرف الناجمة عن تحويل البيانات المالية للوحدة الاقتصادية الأجنبية.

أي حركات أخرى ذات تأثير على الأصول الثابتة.

2- يجب أن تفصح القوائم المالية أيضاً عما يلي:

مدى وجود أية قيود على ملكية الأصول الثابتة وقيمة هذه القيود إن وجدت وكذا عن الأصول الثابتة المرهون كضمان لأية التزامات.

السياسات المحاسبية المتبعة لمعالجة التكلفة المقدرة لاستعادة الكفاءة لأي أصل من الأصول الثابتة.

قيمة الإنفاق على الأصول الثابتة خلال فترة تكوين هذه الأصول.

قيمة الارتباطات لاقتناء أصول ثابتة مستقبلاً.

3- تعتمد عملية اختيار طريقة الإهلاك وتقدير العمر الافتراضي للأصول على التقدير الشخصي للإدارة، ولذا فإن الإفصاح عن طريقة الإهلاك المستخدمة والعمر الافتراضي المحدد يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات تساعد في التعرف على السياسات التي اتبعتها الإدارة وتحقق لهم إمكانية المقارنة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى المماثل لها في النشاط الاقتصادي ولنفس الأسباب يكون من الضروري الإفصاح عن الإهلاك المحمل للفترة ورصيد مجمع الإهلاك في نهاية الفترة.

4- يجب أن تفصح الوحدات الاقتصادية عن طبيعة وتأثير (التغير في التقدير المحاسبي) الذي يكون له تأثير هام في الفترة الحالية أو الذي ينتظر أن يكون له تأثير هام في فترات لاحقة وذلك طبقاً للمعيار IAS,8 "صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية" ويمكن أن ينشأ الإفصاح عن تغير في التقدير الشخصي بما يلي:

§ القيم المتبقية للأصول الثابتة (قيمة الخردة).

§ تكلفة الآلة والترميم (التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل ثابت وتسوية الموقع).

§ الأعمار الإنتاجية (الأعمار الافتراضية).

§ طريقة الإهلاك.

5- عند تسجيل الأصول الثابتة بقيمة إعادة التقييم يجب الإفصاح عن الآتي:

§ الأساس المستخدم في إعادة التقييم.

§ تاريخ سريان إعادة التقييم.

§ ما إذا كانت عملية التقييم قد تمت من قبل خبير محدد.

§ طبيعة أية مؤشرات للقياس استخدمت في تحديد التكلفة الاستبدالية.

- § القيمة المفترض إظهارها لكل بند من بنود الأصول الثابتة في البيانات المالية فيما لو تم إدراج الأصول بصافي التكلفة بعد خصم الإهلاك.
- § فائض إعادة التقييم، مع توضيح أي تغير في القيمة خلال الفترة وأي قيود تتعلق بتوزيعات المساهمين.

6- تعتبر المعلومات التالية ذات فائدة لمتطلبات مستخدمي القوائم المالية لذا فمن المفضل

قيام الوحدات الاقتصادية بالإفصاح عن مبالغها:

- § صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المعطلة مؤقتاً.
- § إجمالي القيمة الدفترية للأصول التي تم إهلاكها بالكامل ولا زالت تستخدم.
- § صافي القيمة الدفترية للأصول المتوقفة عن الاستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف فيها.
- § القيمة العادلة للأصول الثابتة التي تختلف اختلافاً جوهرياً عن القيمة الدفترية لهذه الأصول وذلك في حالة استخدام المعالجة المحاسبية.

رابعاً: الدراسة الميدانية:

أهداف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى دراسة الواقع الفلسطيني بإعادة تقييم الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية، باعتبارها أحد مجالات البحث الحديثة في الفكر المحاسبي. ولتحقيق هذه الدراسة فقد استعان الباحثان بأهداف وأهمية البحث في أسئلة قائمة الاستقصاء.

تحديد مجتمع الدراسة:

تم تكوين مجتمع الدراسة من المناطق الخاضعة للسلطة الوطنية الفلسطينية (الضفة الغربية وقطاع غزة)، ووزعت عينة البحث على مجموعتين رئيسيتين هما:

المجموعة الأولى: الأكاديميون.

وقد اشتملت هذه المجموعة على أعضاء الهيئة التدريسية بكلية التجارة قسم المحاسبة بالجامعات الفلسطينية.

المجموعة الثانية: المهنيون.

وقد تم تقسيم هذه المجموعة إلى ثلاث مجموعات مختلفة وهي على الترتيب. المهنيون من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدون لدى السلطة الوطنية الفلسطينية والمسجلون في دليل جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية. المدراء الماليون العاملون بالوحدات الاقتصادية المساهمة بالقطاع الخاص (مساهمة عامة).

موظفو الائتمان المصرفي العاملون في البنوك الفلسطينية المحلية باختلاف نشاطها. بشرط أن لا تقل درجة الموظف عن نائب مدير ائتمان مصرفي. ويوضح الجدول رقم (1) تفصيل توزيع حجم مجتمع الدراسة حسب المناطق الجغرافية.

جدول رقم (1): حجم مجتمع الدراسة حسب المناطق الجغرافية.

البيان	الموقع الجغرافي		الإجمالي
	الضفة الغربية	قطاع غزة	
الأكاديميون	10	15	25
المهنيون	10	15	25
المدراء الماليون	10	15	25
الائتمان المصرفي	10	15	25
الإجمالي	40	60	100

أسلوب جمع البيانات:

قام الباحثان بجمع البيانات باستخدام أسلوب توزيع قائمة الاستقصاء. حيث تم توجيه هذه القوائم لمجتمع الدراسة مع إجراء بعض المقابلات الشخصية مع الأفراد الموزعة عليهم القوائم عند عملية التوزيع كما تم استخدام أجهزة الاتصال المتاحة للمساعدة في عملية التوزيع من فاكس وبريد و بريد إلكتروني. خاصة فيما يتعلق بتوزيع قوائم الاستقصاء داخل المناطق الشمالية في الضفة الغربية.

تصميم قائمة الاستقصاء.

تم تصميم قائمة الاستقصاء بما يتلاءم مع أهداف وفروض البحث مع مراعاة تصميم شكل القائمة بشكل منظم وسهل. حيث تم تقسيم القائمة إلى ثلاثة أجزاء رئيسية.

الجزء الأول: معلومات عامة.

واشتمل هذا الجزء على خمس أسئلة شخصية مرتبطة بطبيعة الشخص المستقصى منه بهدف المساعدة في عملية التحليل وتوزيع القائمة حسب المجموعة المنتمية إليها من حيث طبيعة ومكان العمل.

الجزء الثاني: إعادة تقييم الأصول الثابتة.

تم تقسيم هذا الجزء إلى قسمين: وكل قسم مكون من عشرين سؤالاً.

القسم الأول: دوافع الموافقة على عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة: وموجه هذا الجزء إلى الأشخاص المؤيدين لعملية إعادة التقييم.

القسم الثاني: دوافع عدم الموافقة على عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة: وموجه هذا الجزء إلى الأشخاص الراضين بعملية إعادة التقييم.

ويوضح الجدول رقم (2) توزيع حجم مجتمع الدراسة حسب الردود بين مؤيد وغير مؤيد لعملية إعادة التقييم.

جدول رقم (2): حسب الردود بين مؤيد وغير مؤيد لعملية إعادة التقييم

البيان	توزيع الردود		الإجمالي
	مؤيد عملية إعادة التقييم	غير مؤيد لعملية إعادة التقييم	
الأكاديميون	20	5	25
المهنيون	18	7	25
مدير مالي	21	4	25
ائتمان مصرفي	20	5	25
الإجمالي	79	21	100

الجزء الثالث: دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم.

اشتمل هذا الجزء على تسعة أسئلة تحدد دور المحاسبين والمراجعين في عملية التقييم وكيفية الإفصاح عنها.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

اعتمد التحليل الإحصائي لتحليل بيانات الدراسة الميدانية باعتبارها بيانات وصفية غير قياسية على إجراء تحليل التباين وذلك لإجابات العينة التي وردت في قائمة الاستقصاء وقد تم الاعتماد على البرنامج الإحصائي S.P.S.S في التحليل الإحصائي للوصول إلى:

المتوسط المرجح والانحراف المعياري.

اختبار التباين ANOVA وذلك للمقارنة بين مقاييس التشتت ولقياس مستوى المعنوية والتوزيع الطبيعي.

أسلوب مربعات الاختلافات الصغرى (Least Squares method (LSD).
ويستخدم هذا الأسلوب لدراسة الطابع العام والانحرافات الموجبة و السالبة.

تحليل بيانات الدراسة ومناقشة نتائجها:

لتحديد درجات نتائج إجابة الدراسة وفقاً لدرجات القياس الترتيبي وتمشياً مع الاتجاهات الحديثة في تصميم استمارات الاستقصاء والتي تؤكد على أن التحديد الوصفي للأوزان داخل الاستمارة (مثل هام جداً، هام إلى حد ما ... الخ) يؤدي في أغلب الأحيان إلى تدخل متحيز من قبل الباحث في تحديد النتائج. ويرجع ذلك إلى أن الباحث يتولى في مرحلة لاحقة من البحث ترجمة الأوزان الوصفية إلى أوزان رقمية، قد تكون مختلفة عن تلك التي يضعها المستقصى منه إذا طلب منه ذلك. كما أن نطاق الأوزان الوصفية محدود لا يتيح للمستقصى منه المرونة الكافية لوضع الأوزان التي تتناسب مع معامل الثقة الذي يخصصه للإجابة. لهذا فقد تم تصميم الأوزان في شكل رقمي محدد، ليختار منها المستقصى منه ما يتناسب مع القوة الترجيحية أو معامل ثقته في الإجابة. وهكذا حاول الباحثان استبعاد أي تدخل من جانبه لتصبح الآراء الواردة باستمارة الاستقصاء والتحليلات الإحصائية التي تأسست عليها فقط تعبر عن آراء المستقصى منهم، وتعكس هذه الأوزان الأهمية لدوافع إعادة التقييم للأصول الثابتة سواء بالموافقة أم عدم الموافقة.

حيث الرقم صفر يشير إلى انعدام درجة الثقة بينما الرقم (1) يشير إلى درجة ثقة بالدافع من 1-20 وهكذا كما في جدول رقم (3).

جدول رقم (3): درجات القياس الترتيبي

القياس الترتيبي	0	1	2	3	4	5
درجة ثقة	1%	21%	41%	61%	81%	
معدومة	20%	40%	60%	80%	100%	

ويحدد المتوسط المرجح لدرجات الموافقة بناء على الترتيب الموضح في جدول رقم (3) حيث كلما ارتفعت درجة الترتيب كلما كان المقياس أفضل. أولاً: دوافع الموافقة على عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة.

يوضح الجدول رقم (4) المتوسط الحسابي للأوزان المعطاة لكل دافع من دوافع الموافقة على إعادة التقييم لكل مجموعة من مجموعات عينة البحث الأربعة، وأيضاً على المستوى الإجمالي لكل دافع. بالإضافة إلى قياس مدى تشتت الأوزان المعطاة حول متوسطها الحسابي معبراً عنها بالانحراف المعياري

حيث يظهر الجدول رقم (4) أن الدافع رقم (1) "إظهار قوائم مالية عادلة من خلال جعل بيانات المركز المالي أكثر عدالة" حصل على أعلى متوسط للأوزان على المستوى الإجمالي للمشاركين وقدرة 4.1519 وكذلك حصل على أكبر متوسط على مستوى الفئات باستثناء الائتمان المصرفي، ثم يليه الدافع رقم (2) "إظهار قوائم مالية عادلة لتوفير قياس أكبر واقعية للأرباح" بمتوسط قدره 3.9114، ثم يليه الدافع رقم (20) "تؤدي عملية إعادة التقييم إلى التعرف على القيمة الجارية للأصول الثابتة في ضوء القيمة العادلة للأصول الثابتة" بمتوسط قدره 3.8608، ثم يليه الدافع رقم (4) "إعادة التقييم وسيلة لدراسة الفرصة البديلة وإعداد الخطط الإستراتيجية أو لإعادة الهيكلة والاندماج" بمتوسط قدره 3.7722، ثم يليه الدافع رقم (10) "التحول من نظام تقييم الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية إلى أساس القيمة العادلة" بمتوسط قدره 3.7089، يليه مباشرة وبنفس المستوى الدافع رقم (3) "حل مشكلة عدم تماثل البيانات والمعلومات بين الإداريين والمستثمرين" وهكذا.

أما على مستوى الفئات فيتضح من الجدول رقم (4) أنه على مستوى الأكاديميين فقد حصل أيضاً الدافع رقم (1) على أعلى متوسط وقدره 4.350، ثم الدافع رقم (2) (188).....مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية 2008، المجلد 10، العدد A-1

بمتوسط قدره 4.300 ثم الدافع رقم (3) و (4) و (20) و (11) بمتوسطات قدرها 4.050، 4.000، 3.7500، 3.700 على التوالي. أما على مستوى المهنيين فقد حصل الدافع رقم (1) أيضا على أعلى متوسط وقدره 4.333 يليه الدافع رقم (11) بمتوسط قدره 4.0556، ثم الدافع رقم (2) و (10) و (20) و (5) بمتوسطات قدرها 3.9444، 3.8889، 3.8889، 3.8333 على التوالي. أما على مستوى المدراء الماليين فقد حصل الدافع رقم (1) على أعلى متوسط وقدره 4.1905 يليه الدافع رقم (4) بمتوسط قدره 4.0476، ثم الدافع رقم (20) و (9) و (10) و (11) بمتوسطات قدرها 3.4762، 3.6667، 3.8095، 4.000 على التوالي. وأخيرا الفئة الرابعة وهي رجال الائتمان المصرفي نجد أن هناك استثناء فقد حصل الدافع رقم (20) على أعلى متوسط وقدره 3.800 بفارق بسيط عن الدافع رقم (1) الذي حصل على أعلى متوسط على مستوى الفئات والإجمالي، يليه الدافع رقم (2) والذي حصل على نفس المتوسط 3.7500 ثم الدافع رقم (10) و (3) و (15) بمتوسطات قدرها 3.700، 3.650، 3.550 على التوالي. ويلاحظ أن الدافع رقم (16) "تحقيق مصلحة ذاتية للإدارة" قد حصل على أدنى متوسط للأوزان على المستوى الإجمالي وقدره 2.3846 وكذلك على مستوى الفئات الأربع الأكاديميين والمهنيين المدراء الماليين ورجال الائتمان المصرفي وذلك بمتوسطات قدرها 2.750، 2.8333، 1.700، 2.300 على التوالي.

كما يظهر نفس الجدول رقم (4) الانحراف المعياري لتشتت الأوزان المخصصة من قبل المشاركين حول المتوسط الحسابي حيث نلاحظ أن الانحراف المعياري للدافع رقم (1) كان الأصغر على المستوى الإجمالي حيث بلغ الانحراف 1.0011 بالمقارنة بالانحراف المعياري للدوافع الأخرى ويمثل أقل من ربع المتوسط، حيث تدل هذه النتائج على مدى شدة التجانس بين آراء المشاركين على المستوى الإجمالي إلى حد كبير حول أهمية الدافع رقم (1)، كما حصل الدافع رقم (11) على أعلى انحراف معياري قدره 1.7450. أما على مستوى الفئات فإن الانحراف المعياري لفئة الأكاديميين هو أصغر انحراف وقدره 0.6708 وذلك للدافع رقم (1) أما على مستوى المهنيين فإن أصغر انحراف معياري كان للدافع رقم (8) ورقم (15) وقدره 0.8498 يليه الدافع رقم (20) ثم

الدافع رقم (1) بانحراف قدره 1.0289، وعلى مستوى المدرء الماليين فإن الدافع رقم (4) حصل على أدنى انحراف وقدره 0.9207 ويليه الدافع رقم (1) بانحراف قدره 1.0305، وأخيراً على مستوى رجال الائتمان المصرفي فقد حصل الدافع رقم (1) على أدنى انحراف وقدره 1.1642، ويدل تدنى مستوى الانحراف المعياري للدافع رقم (1) سواء على المستوى الإجمالي أو على مستوى الفئات على أنه الدافع الأهم وراء الموافقة على عملية إعادة التقييم.

جدول رقم (4): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدوافع الموافقة على عملية إعادة التقييم

الفئة	الأكاديميين	المهنيين	المدرء الماليين	الائتمان المصرفي	الإجمالي
الدافع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
1	٤٠٣٥٠٠	٠٠٦٧٠٨	٤٠٣٣٣٣	٠٠٢٨٩	٤٠١٩٠٥
2	٤٠٣٠٠٠	٠٠٧٣٢٧	٣٠٩٤٤٤	٠٠١٦١٨	٣٠٦٦٦٧
3	٤٠٥٠٠٠	٠٠٦٨٦٣	٣٠٧٢٢٢	٠٠٤٤٧٣	٣٠١٩٠٥
4	٤٠٠٠٠٠	٠٠٧٦٦١	٣٠٧٧٧٨	٠٠٣٩٥٦	٤٠٤٧٦
5	٣٠٦٠٠٠	٠٠١٨٧٧	٣٠٨٣٣٣	٠٠٩٨١	٣٠٤٧٦٢
6	٣٠٠٠٠٠	٠٠٤٨٦٨	٣٠٣٣٣٣	٠٠٢٣٦٧	٢٠٩٠٤٨
7	٣٠٣٠٠٠	٠٠٢٦٠٧	٣٠١٦٦٧	٠٠٢٠٠٥	٢٠٩٥٢٤
8	٣٠٢٠٠٠	٠٠٢٨١٥	٣٠٦١١١	٠٠٨٤٩٨	٣٠٢٠٠٠
9	٣٠٢٥٠٠	٠٠٢٥١٣	٣٠٢٨٨٩	٠٠١٨١٩	٣٠٨٠٩٥
10	٣٠٦٠٠٠	٠٠٢٧٣٢	٣٠٨٨٨٩	٠٠٤٩٠٧	٣٠٦٦٦٧
11	٣٠٧٠٠٠	٠٠٨٠٣١	٤٠٠٥٥٦	٠٠٢١١٣	٣٠٤٧٦٢
12	٣٠٤٠٠٠	٠٠٨٧٦٦	٣٠٦٦٦٧	٠٠٢٩٠	٢٠٨٥٧١
13	٣٠٢٠٠٠	٠٠١٠٥٠	٣٠١٦٦٧	٠٠٩٨١	٢٠٨٠٩٥
14	٢٠٨٥٠٠	٠٠٢٦٣٠	٢٠٩٤٤٤	٠٠٢٥٩٠	٢٠٠٠٠٠
15	٣٠٣٠٠٠	٠٠٣٣١١	٣٠٦١١١	٠٠٨٤٩٨	٣٠١٩٥٢
16	٢٠٧٥٠٠	٠٠٧٧٣٣	٢٠٨٣٣٣	٠٠٨٨٦٥	١٠٧٠٠٠
17	٣٠٤٥٠٠	٠٠٥٣٨١	٣٠٣٣٣٣	٠٠٢٨٣٤	٢٠٥٧١٤
18	٢٠٩٠٠٠	٠٠١٦٥٣	٣٠٠٠٠٠	٠٠٢٨٣٤	٢٠١٤٩٢
19	٣٠٤٥٠٠	٠٠٩٩٣٧	٣٠٤٤٤٤	٠٠٤٧٣٤	٢٠٨٠٠٠
20	٣٠٧٥٠٠	٠٠٩٦٦٦	٣٠٨٨٨٩	٠٠٩٦٣٤	٤٠٠٠٠٠

* أن أكبر حجم للأوزان المعطاة على مستوى أي مجموعة أو على المستوى الإجمالي للمجموعات سوف يكون 5، وسيحقق هذا المتوسط لو أن جميع أفراد العينة الممثلين للمجموعة أو لإجمالي المجموعات المشاركة خصصوا للسبب نفسه الوزن 5.

كما تم إجراء تحليل التباين ANOVA لمقارنة بين مقاييس التنشئت الظاهر لكل مجموعة من مجموعات المشاركين. وباستخدام مستوى المعنوية بنسبة 5% لتقرير ما إذا كان الفرق معنوياً أو غير معنوي فإذا كان الفرق بين المتوسطات غير معنوي فهذا يدل على أن جميع الدوافع لها أهمية واحدة لدى جميع المشاركين من حيث تفسير الظاهرة محل الدراسة حسب طبيعة عمل ووجهة النظرة الخاصة لكل المشاركين. أما إذا كان الفرق بين المتوسطات معنوي فيدل هذا على أن الدوافع ليس لها نفس الأهمية لدى المشاركين أو ليست من الدوافع الهامة لتفسير الظاهرة.

ويوضح الجدول رقم (5) قياس درجة F ومستوى المعنوية لدوافع الموافقة على عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة عند مستوى معنوية أقل من 5%. ومن الجدول يتضح مدى شدة التجانس بين آراء المشاركين حيث إن الفرق بين المتوسطات لكل المجموعات غير معنوي مما يدل على أن جميع الدوافع هامة ولها نفس الأهمية لدى جميع المشاركين باستثناء الدافع رقم (14) "تغطية المشاكل الناجمة عن قلة التدفقات النقدية الواردة من الأصول" فقد كان معنوياً لدى كل من الأكاديميين والائتمان المصرفي، مما يدل على أنه ليس له نفس أهمية الدوافع الأخرى.

جدول رقم (5): لقياس درجة مستوى المعنوية F لدوافع الموافقة على إعادة التقييم

الفئة	الأكاديميين		المهنيين		المدرء الماليين		الائتمان المصرفي	
	قيمة F	مستوى المعنوية	قيمة F	مستوى المعنوية	قيمة F	مستوى المعنوية	قيمة F	مستوى المعنوية
1	1.577	0.202	3.838	0.054	3.781	0.056	0.475	0.624
2	1.210	0.312	2.791	0.099	2.833	0.096	0.398	0.673
3	1.887	0.139	2.191	0.143	2.242	0.138	1.710	0.188
4	1.659	0.183	2.407	0.125	2.386	0.127	1.296	0.280
5	1.348	0.265	2.570	0.113	2.494	0.118	0.774	0.465
6	1.074	0.365	1.773	0.187	1.711	0.195	0.755	0.473
7	0.905	0.443	2.649	0.108	2.634	0.109	0.040	0.961
8	0.578	0.631	0.125	0.725	0.107	0.744	0.813	0.447
9	0.585	0.627	0.368	0.546	0.378	0.541	0.689	0.505
10	0.163	0.921	0.003	0.953	0.005	0.944	0.243	0.785
11	1.141	0.338	1.527	0.220	1.469	0.229	0.978	0.381
12	1.512	0.218	0.159	0.692	0.154	0.695	2.191	0.119
13	0.942	0.425	0.10	0.751	0.94	0.760	1.365	0.262
14	4.483	*0.006	0.440	0.509	0.417	0.521	6.516	*0.002
15	0.754	0.523	0.063	0.802	0.68	0.795	1.098	0.339

0.196	1.664	0.159	2.023	0.154	2.076	0.158	1.784	16
0.239	1.458	0.110	2.617	0.111	2.603	0.146	1.845	17
0.081	2.595	0.430	0.630	0.430	0.627	0.130	1.940	18
0.238	1.462	0.474	0.518	0.468	0.533	0.336	1.147	19
0.735	0.310	0.794	0.068	0.802	0.063	0.876	0.229	20

* مستوى المعنوية المقبول 5% فأقل.

* لأرقام المميزة بنجمة (*) تعتبر معنوية.

ونظراً لتكرار المقارنات بين المتوسطات بشكل كبير فقد تم استخدام طريقة مربعات الاختلافات الصغرى LSD لتفسير مدى اتفاق أو اختلاف آراء المشاركين من المجموعات الأربعة لكل دافع من دوافع عملية الموافقة على إعادة التقييم للأصول الثابتة وقد اعتمد هذا الاختبار على الفروق بين المتغيرات حيث تم أخذ طبيعة عمل الأكاديميين كمتغير مستقل وباقي المجموعات الثلاث الأخرى كمتغيرات تابعة للمقارنة حتى يتم التحقق من مدى ثبات النتائج التي سبق التوصل إليها بالجدول رقم (4) لدراسة الطابع العام بين مجموعة الأكاديميين ومجموعة المهنيين. ويوضح الجدول رقم (6) معامل الاختلاف بين المجموعات حيث يعتبر المؤشر الموجب زيادة في معامل الاختلاف للمتغير التابع عن المستقل والمؤشر السالب يدل على انخفاض معامل الاختلاف للمؤشر التابع عن المستقل بالإضافة إلى مستوى المعنوية عند مقارنة كل دافع من قبل مجموعة (المهنيين، المدراء الماليين، والائتمان المصرفي) بما يقابله لنفس الدافع من قبل الأكاديميين. وتشير نتائج تطبيق هذا الاختبار وقيم مستوى المعنوية إلى عدم وجود اختلاف أو تباين معنوي بين متوسطات الأوزان المخصصة من قبل المجموعات الثلاثة عند المقارنة مع الأكاديميين باستثناء الدافع رقم (14) و(17) من قبل المدراء الماليين فقط والتي كان لهما مستوى معنوي. والسبب الرئيسي في عدم وجود اختلاف معنوي بين المجموعات عند مقارنتها مع الأكاديميين قد يرجع إلى وجود فروق معنوية بين متوسطات الأوزان الخاصة بالأكاديميين والمهنيين، الأكاديميين والمدراء الماليين، الأكاديميين والائتمان المصرفي كما هو ظاهر في الجدول رقم (6). والجدير بالذكر أن الدافع رقم (8) حصل على معامل اختلاف صفر في مجموعة المدراء الماليين والائتمان المصرفي وهذا يدل على مدي التقارب في وجهة النظر بين المجموعتين حول هذا الدافع.

جدول رقم (6): LSD لقياس درجة الاختلاف لدوافع الموافقة لعملية إعادة التقييم

للأصول الثابتة

الفئة الدوافع	المهنيين		المدراء الماليين		الانتماء المصرفي	
	معامل الاختلاف	المستوى المعنوية	معامل الاختلاف	مستوى المعنوية	معامل الاختلاف	مستوى المعنوية
1	0.0167	0.959	0.1595	0.608	0.6000	0.059
2	0.3556	0.345	0.6333	0.083	0.5500	0.135
3	0.3278	0.391	0.5317	0.161	0.0722	0.850
4	-0.2222	0.593	-0.0476	0.905	0.7500	0.067
5	-0.2333	0.537	0.1238	0.733	0.5000	0.176
6	-0.3333	0.480	0.0952	0.834	0.5000	0.278
7	0.1333	0.758	0.3476	0.405	0.6500	0.126
8	-0.4111	0.280	0.0000	1.000	0.0000	1.000
9	-1.389	0.766	-0.5595	0.215	-0.1500	0.742
10	-0.2889	0.504	-0.0667	0.872	-0.1000	0.812
11	0.3556	0.363	0.2238	0.551	0.3000	0.430
12	-0.2667	0.522	0.5429	0.178	-0.1000	0.805
13	0.0333	0.934	0.3905	0.314	-0.2500	0.523
14	-0.0944	0.822	*0.5800	0.038	-0.6000	0.145
15	-0.3111	0.395	0.1571	0.655	-0.2500	0.482
16	-0.0833	0.882	1.0500	0.057	0.4500	0.410
17	0.1167	0.785	*0.8711	0.041	0.4955	0.224
18	-0.1000	0.811	0.6895	0.097	0.1727	0.664
19	0.0056	0.989	0.6605	0.114	0.1167	0.773
20	-0.1389	0.861	-0.3026	0.364	-0.0227	0.944

* مستوى المعنوية المقبول 5% فأقل.

* الأرقام المميزة بنجمة (*) تعتبر معنوية.

* الأرقام الموجبة تدل على مقدار الزيادة الثابتة في قيم الاتجاهية المقدرة للمتغير التابع حيث يكون الاتجاه العام من أدنى إلى أعلى.

* الأرقام السالبة تدل على مقدار النقصان الثابت في قيم الاتجاهية المقدرة للمتغير التابع حيث يكون الاتجاه العام من أعلى إلى أدنى.

ثانياً : دوافع عدم الموافقة على عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة.

يوضح الجدول رقم (7) المتوسط الحسابي للأوزان المعطاة لكل دافع من دوافع عدم الموافقة على إعادة التقييم لمجموعات عينة البحث الأربعة، وأيضاً على المستوى الإجمالي لكل دافع. بالإضافة إلى مدى تشتت الأوزان المعطاة حول متوسطها الحسابي معبراً عنها بالانحراف المعياري.

جدول رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدوافع عدم الموافقة على عملية إعادة التقييم

الدافع	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
2	3.8000	1.3038	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
3	3.7000	1.8944	3.0774	1.6990	3.0238	1.7868	3.0093	1.7637	3.0000	1.7000
4	3.4000	1.8367	3.0774	1.6990	3.0238	1.7868	3.0093	1.7637	3.0000	1.7000
5	3.7000	1.0477	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
6	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
7	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
8	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
9	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
10	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
11	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
12	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
13	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
14	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
15	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
16	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
17	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
18	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
19	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998
20	3.4000	1.7637	3.1229	1.7868	3.0774	1.7000	3.0238	1.6990	3.0093	1.6998

* أن أكبر حجم للأوزان المعطاة على مستوى أي مجموعة أو على المستوى الإجمالي للمجموعات سوف يكون 5 وسيحقق هذا المتوسط لو أن جميع أفراد العينة الممثلين للمجموعة أو لإجمالي المجموعات المشاركة خصصوا للسبب نفسه الوزن 5.

حيث يظهر الجدول رقم (7) أن الدافع رقم (19) "إن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يبقى الأفضل في ظل عدم الموافقة على عملية إعادة تقييم أصل من قبل

شخصين" حصل على أعلى متوسط للأوزان على المستوى الإجمالي وقدره 4.0476، ثم يليه الدافع رقم (16) "عدم وجود مقيمين مهنيين ومحترفين (شركات أو مكاتب تقييم) في فلسطين مما يخضع عمليات التقييم إلى الحكم الشخصي" بمتوسط قدره 3.8571، يليه الدافع رقم (2) "صعوبة توفير سوق منتظمة للأصول الثابتة بسبب عدم وجود أرقام قياسية متخصصة للكثير من الأصول الثابتة " بمتوسط قدره 3.8095 ، يليه الدافع رقم (5) "صعوبة الحصول على قيمة سوقية لأصل مشابه محل التقييم لعدم وجود قيمة سوقية للأصل" بمتوسط قدره 3.7619 وهكذا .

أما على مستوى الفئات فيتضح من الجدول رقم (7) أن الدافع رقم (3) ورقم (5) حصلا على نفس المتوسط على مستوى الأكاديميين وقدره 4.600، يليه الدافع رقم (4) بمتوسط قدره 4.200، يليه الدافع رقم (16) و(19) و(20) بنفس المتوسط وقدره 4.000. أما على مستوى المهنيين فقد حصل الدافع رقم (1) على أعلى متوسط وقدره 4.4286، يليه الدافع رقم (19) بمتوسط قدره 3.8571، ثم الدافع رقم (5) و(9) و(12) بمتوسط متساوٍ وقدره 3.4286. وعلى مستوى المدراء الماليين فقد حصل الدافع رقم (19) على أعلى متوسط تم الحصول عليه سواء على مستوى الفئات أو على المستوى الإجمالي وقدره 5.00، وهذا يدل على أن جميع المدراء الماليين المستجيبين للاستبيان والذين لم يوافقوا على عملية إعادة التقييم قد أعطوا هذا الدافع الوزن 5 (81% - 100%). ثم يليه الدافع رقم (1) والدافع رقم (16) بنفس المتوسط وقدره 4.7500، يليه الدافع رقم (2) و(3) و(11) و(20) بمتوسط متساوٍ وقدره 4.500. وأخيرا على مستوى الائتمان المصرفي فإن الدافع رقم (2) و(10) و(18) حصل على أعلى متوسط وقدره 4.200، يليه الدافع رقم (15) و(16) بنفس المتوسط وقدره 4.000 ، ثم يليه الدافع رقم (9) و(19) بمتوسط متساوٍ قدره 3.600. ويلاحظ أن الدافع رقم (8) "عدم وجود ضرورة لإعادة التقييم والإفصاح في شكل ملحوظ عن الأصول الثابتة التي تظهر بأقل من قيمتها العادلة " حصل على أدنى متوسط حسابي على المستوى الإجمالي وقدره 2.2381. وكذلك على مستوى فئتي الأكاديميين والائتمان المصرفي بمتوسطات قدرها 2.000، 1.400 على التوالي.

كما يوضح الجدول رقم (7) الانحراف المعياري لتشتت الأوزان المخصصة من قبل المشاركين لكل دافع من دوافع عدم الموافقة على إعادة التقييم للأصول الثابتة حول متوسطها الحسابي والذي بلغ أدنى قيمة له على المستوى الإجمالي عند الدافع رقم (18) "تدخل الوحدات الاقتصادية المسيطرة في تحديد قيم الأصول المراد إعادة تقييمها للوحدات الاقتصادية المسيطر عليها مما يضر بهذه الوحدات" بانحراف معياري 0.9024 حيث سجل أدنى مستوى انحراف معياري هو صفر عند مستوى المدراء الماليين، ثم يليه الدافع رقم (5) وهكذا حتى الوصول إلى الدافع رقم (1) "عدم تمشي إعادة التقييم مع مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الموضوعية" والذي حصل على أعلى انحراف معياري على المستوى الإجمالي وقدره 1.7498، أما على مستوى الفئات فإن أدنى انحراف معياري لفئة الأكاديميين كان للدافع رقم (5) ورقم (18) وقدره 0.5477، ولفئة المهنيين فإن الدافع رقم (1) حصل على أدنى انحراف معياري وقدره 0.7868، أما على مستوى المدراء الماليين فإن الدافع رقم (5) و(18) و(19) حصل أدنى انحراف على المستوى الإجمالي أو على مستوى الفئات وقدره 0.000، وعلى مستوى الائتمان المصرفي فإن الدافع رقم (18) قد حصل على أدنى انحراف وقدره 0.4472. وهذا الاختلاف الحاصل بين ترتيب الدوافع حسب متوسطها الحسابي وانحرافها المعياري إن دل على شيء فإنما يدل على أن هناك عدم تجانس في آراء مجموعة البحث وعدم اتفاقهم إلى حد كبير حول دوافع عدم الموافقة على عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة وهذا الاختلاف يظهر مدى تشتت الأفكار لديهم مما قد يسهل هذا مستقبلاً من اقتناعهم بعملية الموافقة على إعادة .

كما يوضح الجدول رقم (8) درجة F ومستوى المعنوية لدوافع عدم الموافقة على عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة. فنجد أن الدوافع رقم (1) و(3) و(4) و(11) و(14) معنوية على مستوى الأكاديميين و الائتمان المصرفي مما يدل على أن هذه الدوافع ليست لها نفس أهمية الدوافع الأخرى في عدم الموافقة على عملية إعادة التقييم لدى هاتين المجموعتين، وبالمثل نجد أن الدوافع رقم (7) و(12) معنوية على مستوى المهنيين والمدراء الماليين. أما الدافع رقم (10) فهو معنوي على مستوى جميع المجموعات ما عدا الائتمان المصرفي، ولكن الدافع رقم (11) "عدم وضوح الأهداف والمبادئ والفروض المحاسبية التي على أساسها قياس وتقييم القيمة العادلة للأصول الثابتة" نجده معنوياً

على مستوى المجموعات الأربعة مما يدل على قلة أهميته في عدم الموافقة على عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة. ومن ذلك يتضح أن هناك اختلافاً في آراء المشاركين حول دوافع عدم الموافقة على عملية إعادة التقييم مما يدل على إمكانية تغيير آرائهم والموافقة على إعادة التقييم إذا تم تبديد دوافع عدم الموافقة على إعادة التقييم لديهم.

جدول رقم (8): لقياس درجة F و مستوى المعنوية لدوافع عدم الموافقة على إعادة

التقييم الأصول الثابتة

الفئة	الأكاديميون		المهنيون		المدرء الماليون		الانتماء المصرفي	
	قيمة F	مستوى المعنوية	قيمة F	مستوى المعنوية	قيمة F	مستوى المعنوية	قيمة F	مستوى المعنوية
1	5.724	*0.007	2.803	0.112	3.588	*0.075	6.972	*0.007
2	1.193	0.432	1.014	0.328	1.110	0.307	1.235	0.316
3	4.578	*0.016	1.756	0.203	1.535	0.232	6.099	*0.010
4	3.544	*0.037	0.725	0.406	0.479	0.498	5.077	*0.019
5	2.519	0.093	4.088	0.59	3.868	0.066	1.844	0.188
6	0.771	0.526	0.024	0.879	0.051	0.824	1.130	0.346
7	2.144	0.132	6.141	*0.024	6.204	*0.023	0.113	0.894
8	1.394	0.279	0.867	0.365	1.080	0.313	1.551	0.241
9	0.511	0.680	0.662	0.427	0.629	0.439	0.452	0.644
10	4.4139	*0.023	5.046	*0.038	5.814	*0.027	3.302	*0.061
11	7.108	*0.003	5.002	*0.039	5.601	*0.030	7.861	*0.004
12	2.934	0.063	4.756	*0.044	5.171	*0.036	1.816	0.193
13	0.619	0.612	0.76	0.786	0.120	0.734	0.868	0.437
14	4.249	*0.021	3.963	0.063	4.398	0.051	4.175	*0.033
15	1.718	0.201	0.584	0.455	0.785	0.388	2.184	0.143
16	1.429	0.269	0.398	0.536	0.450	0.511	1.919	0.177
17	3.518	*0.038	3.837	0.067	4.403	0.051	3.075	0.072
18	1.206	0.338	2.004	0.175	2.174	0.159	0.721	0.500
19	0.865	0.478	0.000	0.984	0.004	0.951	1.296	0.299
20	1.748	0.195	0.145	0.708	0.130	0.722	2.557	0.107

* مستوى المعنوية المقبول 5% فأقل.

* الأرقام المميزة بنجمة (*) تعتبر معنوية.

ونظراً لعدم وضوح نمط توزيع البيانات، فقد تم استخدام طريقة مربعات الاختلافات الصغرى LSD لتفسير مدى اتفاق أو تباین آراء المشاركين من المجموعات الأربعة لمتوسط الأوزان المخصصة لكل دافع من دوافع عملية عدم الموافقة على إعادة

التقييم للأصول الثابتة وقد اعتمد هذا الاختبار على الفروق بين المتغيرات حيث أخذ طبيعة عمل الأكاديميين كمتغير مستقل وباقي المجموعات الثلاث الأخرى كمتغير تابع للمقارنة حتى يتم التحقق من مدى ثبات النتائج التي سبق التوصل إليها بالجدول رقم (8). حيث يوضح الجدول رقم (9) قيم المربعات الصغرى ومستوى معنويتها عند مقارنة كل دافع من قبل المهنيين و المدراء الماليين والائتمان المصرفي بما يقابله لنفس الدافع من قبل الأكاديميين. وتشير نتائج تطبيق هذا الاختبار وقيم مستوى المعنوية إلى عدم وجود اختلاف أو تباين معنوي بين متوسطات الأوزان المخصصة من قبل المجموعات الثلاثة عند المقارنة مع الأكاديميين باستثناء المهنيين فقد أظهر الجدول رقم (9) أن هناك ثلاثة دوافع (3)،(4)،(5) لها مستوى معنوية، كما أظهر نفس الجدول دوافع لها معنوية خاصة بالائتمان المصرفي وهذه الدوافع (3)،(5)،(7)،(11)،(12)،(14)،(17). وإن دل هذا فإنما يدل على أن أكثر مجموعتين اتفاقاً حسب متوسط الأوزان المخصصة لكل دافع كانت الأكاديميين و المدراء الماليين، الأكاديميين والمهنيين، الأكاديميين والائتمان المصرفي.

جدول رقم (9): LSD لقياس درجة الاختلاف لدوافع عدم الموافقة لعملية إعادة التقييم للأصول الثابتة

الفئة	المهنيون		المدراء الماليون		الائتمان المصرفي	
	الدوافع	معامل الاختلاف	المستوى المعنوية	معامل الاختلاف	المستوى المعنوية	معامل الاختلاف
1	1	-1.1228	0.135	-0.1550	0.102	1.6000
2	2	0.6571	0.390	-0.7000	0.423	-0.4000
3	3	*1.7429	0.007	0.1000	0.879	*1.4000
4	4	*1.6286	0.005	0.7000	0.244	0.8000
5	5	*1.1714	0.040	0.6000	0.333	*1.4000
6	6	1.2571	0.207	0.1500	0.893	0.2000
7	7	0.4000	0.604	1.4000	0.125	*1.8000
8	8	-1.0000	0.230	-0.2500	0.789	0.6000
9	9	-1.0286	0.342	-0.3500	0.775	-1.2000
10	10	1.1143	0.197	0.1500	0.877	-1.8000
11	11	0.4571	0.399	-0.9000	0.156	*1.8000
12	12	0.1714	0.825	-0.1500	0.866	*2.0000

0.657	0.4000	0.406	-0.8000	0.656	-0.3714	13
0.019	*2.2000	0.359	-0.8500	0.618	0.4000	14
0.681	-0.4000	0.734	0.3500	0.118	1.4571	15
1.000	0.0000	0.393	-0.7500	0.267	0.8571	16
0.044	*1.4000	0.474	-0.5000	0.638	-0.2857	17
0.301	-0.6000	0.511	-0.4000	0.554	0.3143	18
0.651	0.4000	0.293	-1.0000	0.861	0.1429	19
0.300	0.8000	0.537	-0.5000	0.167	1.0000	20

* مستوى المعنوية المقبول 5% فأقل.

* لأرقام المميزة بنجمة (*) تعتبر معنوية.

* الأرقام الموجبة تدل على مقدار الزيادة الثابتة في قيم الاتجاهية المقدرة للمتغير التابع حيث يكون الاتجاه العام من أدنى إلى أعلى.

* الأرقام السالبة تدل على مقدار النقصان الثابت في قيم الاتجاهية المقدرة للمتغير التابع حيث يكون الاتجاه العام من أعلى إلى أدنى.

ثالثاً : دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم

ويوضح الجدول رقم (10) المتوسط الحسابي للأوزان المعطاة لدور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم من قبل كل مجموعات المشاركين الأربعة في عينة البحث. وأيضاً على المستوى الإجمالي لكل عبارة، بالإضافة إلى قياس مدى تشتت الأوزان المعطاة حول متوسطها الحسابي معبراً عنها بالانحراف المعياري. حيث أظهر الجدول أن العبارة رقم (4) "ينبغي على فريق المراجعة الخارجي والمحاسبين والمراجع الداخلي في الوحدات الاقتصادية مراجعة وفحص عمليات التبويب للتأكد من أنها تمت طبقاً لمتطلبات المعايير الدولية أو طبقاً للسياسات المحاسبية المتعارف عليها" قد حصلت على أعلى متوسط للأوزان على المستوى الإجمالي قدره 4.1900، ثم تليه العبارة رقم (8) "ضرورة الإفصاح عن الطرق المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة" بمتوسط قدره 4.1800، ثم العبارات رقم (2) و(3) و(5) بمتوسط متساوٍ وقدره 3.8800 وهكذا، أما على مستوى الفئات فيتضح من الجدول أن العبارة رقم (8) و(4) حصلت على أعلى متوسط على مستوى الأكاديميين وقدره 4.4400 و 4.2400 على التوالي. أما على مستوى المهنيين فإن العبارة رقم (4) و(8) و(3) حصلت على أعلى مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية 2008، المجلد 10، العدد A-1 (199)

متوسط وقدره 4.2800، 4.2400، 4.200 على التوالي، وعلى مستوى المدراء الماليين فقد حصلت العبارة رقم (4) و(8) على أعلى متوسط وقدره 4.4000، 4.2800 على التوالي، وأخيراً على مستوى الائتمان المصرفي نجد أن العبارة رقم (4) حصلت على أعلى متوسط وقدره 3.8400. ويلاحظ أن العبارة رقم (7) "الاكتفاء بالإفصاح عن عملية إعادة التقييم بشكل ملحوظ وليس بصورة شفافة" قد حصلت على أدنى متوسط على المستوى الإجمالي وقدره 2.1134 وكذلك على مستوى فئتي الأكاديميين والمهنيين. كما يظهر نفس الجدول رقم (10) الانحراف المعياري لمقاييس التشتت للأوزان النسبية لكل عبارة فقد سجل أقل انحراف معياري على المستوى الإجمالي للعبارة رقم (4) بمقدار 0.9287، ثم تليه العبارة رقم (8) بمقدار 1.0481 وهكذا. أما على مستوى الفئات فإن العبارة رقم (4) قد حصلت على أدنى انحراف معياري على مستوى جميع الفئات باستثناء فئة الأكاديميين فقد حصلت العبارة (8) على أدنى انحراف وقدره 0.6506 وتلتها العبارة رقم (4) بانحراف قدره 0.7789.

حيث نلاحظ أن ترتيب العبارات حسب المتوسط الحسابي أو الانحراف المعياري أعطى نفس الدرجة فإن هذا يدل على مدى التجانس في الآراء والأفكار بين المجموعات الأربعة حول دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم وهذا يؤيد نظرية البحث.

جدول رقم (10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لدور المحاسبين والمراجعين

الفئة	الأكاديميين		المهنيين		المدراء الماليين		الائتمان المصرفي		الإجمالي
الترتيب	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط
١	3.2000	١٠٥٨٩١	٣١٦٠٠٠	١٠٤٤٣٤	٣١١٦٠٠	١٠٥٤٦٠	٣٠٠٨٠٠	١٠٨٩١٢	٣١٢٦٠٠
٢	٤٠١٦٠٠	١٠٦٨٧٨	٣١٩٦٠٠	١٠٩٩٨٥	٣٠٩٢٠٠	١٠٩٩٩٧	٣٠٤٨٠٠	١١٣٨٨٠	٣١٨٨٠٠
٣	٤٠٠٨٠٠	١٠٩٩٦٧	٤٠٢٠٠٠	١١٠٠٠٠	٣٠٨٨٠٠	١١١٩٩٩	٣٠٣٦٠٠	١٠٦٠٤٢	٣٠٨٨٠٠
٤	٤٠٢٤٠٠	١٠٧٧٨٩	٤٠٢٨٠٠	١٠٨٩٠٧	٤٠٤٠٠٠	١٠٦٤٥٥	٣٠٨٤٠٠	١٠٢٤٧٧	٤٠١٩٠٠
٥	٤٠١٢٠٠	١٠٨٣٢٧	٣٠٧٢٠٠	١٠٣٦٩٩	٣٠٧٢٠٠	١١٢٠٨٣	٣٠٩٦٠٠	١٠٢٠٦٩	٣٠٨٨٠٠
٦	٣٠٨٤٠٠	١٠٥٧٢٧	٣٠٤٠٠٠	١٠٧٧٩٥	٣٠٤٠٠٠	١٠٤٤٣٤	٣٠٦٠٠٠	١٠٦٠٧٣	٣٠٢١٠٠
٧	٣٠٠٤٠٠	١٠٥٦٧٤	٣٠١٦٦٧	١٠٨٣٣٧	٣٠٣٤٧٨	١٠٦٦٨١	٣٠٩٢٠٠	١٠٨٦٩١	٣٠١١٣٤
٨	٤٠٤٤٠٠	١٠٦٥٠٦	٤٠٢٤٠٠	١٠١١١٦	٤٠٩٨٠٠	١٠٩٣٧٣	٣٠٧٦٠٠	١٠٢٣٤٢	٤٠١٨٠٠
٩	٣٠٨٠٠٠	١٠٥٠٠٠	٣٠٧٢٠٠	١٠٤٠٠٠	٣٠٩٠٠٠	١٠٨٠٠١	٣٠٧٢٠٠	١٠٥٤١٦	٣٠٣٦٠٠

* أن أكبر حجم للأوزان المعطاة على مستوى أي مجموعة أو على المستوى الإجمالي للمجموعات سوف يكون 5 ، وسيتحقق هذا المتوسط لو أن جميع أفراد العينة الممثلين للمجموعة أو لإجمالي المجموعات المشاركة خصصوا للسبب نفسه الوزن 5.

ويوضح الجدول رقم (11) قياس درجة F ومستوى المعنوية لدور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم للأصول الثابتة عند مستوى معنوية أقل من 5%. ونجد أن العبارة رقم (6) و(9) كانت معنوية على مستوى الأكاديميين، أما على مستوى المهنيين والمدراء الماليين نجد معنوية العبارات رقم (2) و(3) و(6) و(8) و(9)، أما على مستوى الائتمان المصرفي فإن الفرق بين المتوسطات كان غير معنوي مما يدل على أهمية العبارات المبينة لدور المحاسبين والمراجعين في عملية التقييم.

جدول رقم (11): لقياس درجة مستوى المعنوية F لدور المحاسبين والمراجعين في

إعادة التقييم

الفئة	الأكاديميون	المهنيون	المدراء الماليون	الائتمان المصرفي
الدوافع	قيمة F	مستوى المعنوية	قيمة F	مستوى المعنوية
1	1.069	0.355	0.613	0.436
2	1.726	0.167	4.912	*0.029
3	2.185	0.095	5.225	*0.025
4	1.776	0.157	1.487	0.226
5	0.595	0.620	0.429	0.514
6	2.770	*0.046	8.249	*0.005
7	0.265	0.851	0.013	0.909
8	1.915	0.132	4.512	*0.036
9	3.793	*0.013	10.146	*0.002

* مستوى المعنوية المقبول 5% فأقل.

* الأرقام المميزة بنجمة (*) تعتبر معنوية.

ونظرا لعدم وضوح نمط توزيع البيانات تم استخدام طريقة مربعات الاختلافات الصغرى LSD لتفسير مدى الاتفاق أو الاختلاف لآراء المشاركين ودراسة الطابع العام لكل مجموعة. حيث تم اختيار الأكاديميين كمتغير مستقل والمجموعات الثلاثة الأخرى كمتغيرات تابعة للمقارن كل مجموعة مع الأكاديميين كلاً على حدة.

ويوضح الجدول رقم (12) وجود اختلاف و تباين معنوي بين متوسطات الأوزان المخصصة للمجموعات الثلاثة عند المقارنة مع الأكاديميين مثل العبارات رقم (2)،(3)،(6)،(8)،(9). للالتئام المصرفي التي كان لها دلالة معنوية نظراً لأن مستوياتها المعنوي أقل من 5%. هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى نجد حجم الاختلاف بين الأكاديميين والالتئام المصرفي لجميع العبارات موجب رغم وجود أكبر عدد من العبارات ذات الدلالة المعنوية السالبة وهذا يؤكد على وجود اختلاف بين طبيعة عمل الأكاديميين وطبيعة عمل المجموعة الأخرى ومدى استفادة كل مجموعة عن غيرها بأهمية إعادة التقييم ودورها بهذه العملية.

جدول رقم(12): LSD لقياس درجة الاختلاف لدور المحاسبين والمراجعين في إعادة التقييم

الفئة	المهنيون		المدراء الماليون		الالتئام المصرفي	
	معامل الاختلاف	المستوى المعنوية	معامل الاختلاف	المستوى المعنوية	معامل الاختلاف	المستوى المعنوية
1	-0.5500	0.226	0.2000	0.662	0.1200	0.789
2	0.2433	0.429	0.3339	0.283	*0.6800	0.027
3	*0.0867	0.804	0.2539	0.473	*0.7200	0.040
4	-0.0100	0.970	-0.1948	0.469	0.4000	0.131
5	0.2450	0.447	0.4243	0.194	0.1600	0.615
6	0.3400	0.460	0.7530	0.108	*1.2400	0.007
7	-0.1267	0.799	-0.3078	0.542	0.1200	0.808
8	0.2317	0.439	0.1791	0.554	*0.6800	0.023
9	-0.0333	0.933	0.6696	0.096	*1.0800	0.007

* مستوى المعنوية المقبول 5% فأقل.

* الأرقام المميزة بنجمة (*) تعتبر معنوية.

* الأرقام الموجبة تدل على مقدار الزيادة الثابتة في قيم الاتجاهية المقدرة للمتغير التابع حيث يكون الاتجاه العام من أدنى إلى أعلى.

* الأرقام السالبة تدل على مقدار النقصان الثابت في قيم الاتجاهية المقدرة للمتغير التابع حيث يكون الاتجاه العام من أعلى إلى أدنى.

ثامناً : الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات:

بناء على ما تم بيانه في الفقرات السابقة من تحليل لبيانات الدراسة ومناقشة نتائجها فإنه يمكن الخروج بالاستنتاجات التالية:

إن غالبية المشاركين من المجموعات الأربعة (79%) يؤيدون عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة حسب القيمة العادلة حيث إن مبدأ التكلفة التاريخية لا يتلاءم مع الكثير من الصناعات خاصة التي تتمتع بتكنولوجيا عالية نظراً لانخفاض قيمتها بشكل غير عادي بعد فترة معينة من تاريخ الشراء أو من بداية تشغيل الأصل وهذا الانخفاض أصبح يطلق عليه تدهور الأصول الثابتة Impairment. وكذلك عدم وجود اختلاف بين آراء المشاركين حول أهم الدوافع وراء الموافقة على عملية إعادة التقييم والمتمثلة في إظهار قوائم مالية عادلة من خلال جعل بيانات المركز المالي أكثر عدالة ولتوفير قياس أكبر واقعية للأرباح، ثم يليه التعرف على القيمة الجارية للأصول في ضوء قيمتها العادلة ثم اعتبار إعادة التقييم وسيلة لدراسة الفرصة البديلة وإعداد الخطط والإستراتيجيات وإعادة الهيكلة، ويليه التحول في التقييم من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة وحل مشكلة عدم تماثل البيانات والمعلومات بين الإدارة والمستثمرين. وإن أقل الدوافع أهمية هي تحقيق مصلحة ذاتية للإدارة والحد من احتمالية تحويل الثروة الناتج عن التكاليف التعاقدية والسياسية.

عدم توافق المشاركين الرافضين لعملية إعادة التقييم (21%) حول دوافع عدم الموافقة وإن كان أهمها أن مبدأ التكلفة التاريخية يبقى الأفضل مع صعوبة التوافق بين شخصين لتقييم أصل وصعوبة توفير سوق منتظمة للأصول وبالتالي الحصول على قيم سوقية للأصل المشابه. وعدم وجود قواعد محددة ومنظمة لعملية إعادة التقييم رغم وجود أكثر من معيار محاسبي دولي خاص بالأصول مثل المعيار الدولي رقم (16) الممتلكات والمصانع والمعدات Property, Plant and Equipment والمعيار رقم (36) " انخفاض قيمة الأصول الثابتة" Impairment Of Assets. اللذان يحلان العديد من المشاكل المحاسبية التي تتعلق بالأصول الثابتة من حيث كيفية الإثبات وكيفية معالجة الإهلاك والانخفاض الحاد. وذلك لعدم وجود مقيمين ومهنيين ومحترفين (مؤسسات

استشارية أو مكاتب تقييم) في فلسطين مما يخضع عملية التقييم للحكم الشخصي، بالإضافة إلى وجود الاحتكار المنظم والاتفاقيات بين البائع والمشتري التي تحد من الوصول إلى القيمة العادلة للأصل.

عدم وجود اختلاف بين آراء المشاركين على مستوى المجموعات الأربعة حول دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة ويرجع ذلك للحاجة إلى الخبراء المستقلين والبعد عن التحيز لضمان الحياد والموضوعية وتوفير المصداقية لهذه العملية بالإضافة إلى توفير الوقت اللازم للخبراء المستقلين حتى يتمكنوا من إتمام عملية التقييم بشكل سليم.

التوصيات :

بناء على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج يقترح الباحثان بعض التوصيات التي من شأنها تفعيل قضية إعادة تقييم الأصول الثابتة:

§ أن تحاول الوحدات الاقتصادية الفلسطينية ممارسة عملية إعادة التقييم وفقا لمعايير المحاسبة الدولية للحصول على قوائم مالية أكثر عدالة.

§ محاولة الجهات المعنية من أكاديميين ومهنيين وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية وضع معيار محاسبي خاص بإعادة تقييم الأصول الثابتة مع الأخذ في الاعتبار خصوصيات الوضع الفلسطيني.

§ قيام أساتذة الجامعات المختصين وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية وجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية بدورهم في شرح وبيان أهمية عملية إعادة التقييم للقائمين على الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.

§ محاولة الاستفادة من نتائج هذه الدراسة و جعلها مقدمة لدراسات مستقبلية أخرى تبحث في نفس الموضوع وبشكل أكثر تفصيلا من حيث التطبيق والدوافع والمستطلع آراءهم، بالإضافة إلى دراسة عملية إعادة التقييم للأغراض الضريبية والخصخصة.

المراجع

1. البورصة المصرية، تعزيز الشفافية ، معايير جديدة للمحاسبة، تاريخ الاطلاع 2006/8/12 متاح في <http://ik/ahram.org/ik/ahram/2002/10/28/invbiohtm>
2. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار محاسبة الهبوط في قيمة الأصول غير المتداولة، تاريخ الإطلاع 2007/5/5 متاح في <http://www.socpa.org.sa>
3. حسن عبد الحميد العطار، إطار مقترح لقياس القيمة العادلة لصافي الأصول لغرض ترشيد قرار إصدار أسهم زيادة رأس المال وتحديد نطاق مسئولية مراقب الحسابات، (مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، 1994)، العدد الأول، ص 179-180.
4. سيد عبد الفتاح حسن، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء معيار FASB رقم 121، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1998)، ص 753-785.
5. سامية تاودروس إبراهيم، دراسة تحليلية لمشكلات تقييم عناصر الأصول وتحديد الالتزامات بهدف إعداد الميزانية القومية، رسالة دكتوراه، (كلية التجارة: جامعة القاهرة، 2001)، ص 214-267.
6. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، (القاهرة: بدون ناشر، 2002)، ص 215-245.
7. _____، المدخل الحديث في المحاسبة: المحاسبة عن القيمة العادلة ، الطبعة الأولى، (القاهرة : مكتبة النهضة المصرية ، 2003)، ص 7-25.
8. _____، محمد عبد العزيز خليفة ، طارق أحمد محمد عرفة ، شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها : الصادرة بالقرار الوزاري رقم 345 لسنة 2002 مع بعض المعايير الدولية المكملة ، الجزء الثالث، (القاهرة: بدون ناشر، 2003)، ص 13-258.

9. عبد الله سالم، الخصخصة وتقييم الأصول والأسهم في البورصة، (القاهرة: الهيئة العامة لشئون المطابع، الأميرية، 1996) ص 9-12.
10. عاطف محمد العوام، المحاسبة عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية قصيرة الأجل في إطار المعايير المحاسبية وقانون سوق المال المصري، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، 1996)، ص 1053-1090.
11. فؤاد محمد الليثي، منظور محاسبي لتحديد القيمة العادلة لتقييم شركات قطاع الأعمال العام الخصخصة: دراسة نظرية تطبيقية، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني، 1993)، ص 40-48.
12. ليلي محمد لطفي مرعي، قيمة الأصول للمنشأة: النظرية والتطبيق، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1996)، ص 547-563.
13. لجنة معايير المحاسبة الدولية، (المحاسب الفلسطيني، العدد الثاني عشر، سبتمبر 2001)، ص 21-40.
14. محمد عبد الحميد طاحون، إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع مع الإشارة لمصر، (مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مارس 2001)، ص 33-85.
15. محمد مطر، عبد الكريم الزواتي، محمد مجيد سليم، المحاسبة المالية المتوسطة: دراسة نظرية وتطبيقات عملية، (عمان: دار حنين، 1994)، ص 269-271.
16. محمد زيدان إبراهيم، المحاسبة عن القيمة العادلة لأغراض تنظيم عوائد الدمج المصرفي في إطار المعايير المحاسبية: بالتطبيق على البنوك التجارية في مصر، (مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2001)، ص 95-127.
17. محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية : دراسة تطبيقية،

- أطروحة ماجستير، (القاهرة: الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، فبراير 2006)، ص 1-100.
18. معايير المحاسبة الدولية، (الأردن: سابا وشركاهم، 1996)، ص 280-306.
19. منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية 2002، (الأردن: لجنة معايير المحاسبة الدولية التأسيسية، 2002)، ص 755-760.
20. ملحق منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية 2002، (الأردن: لجنة معايير المحاسبة الدولية التأسيسية، 2002)، ص 80/36-81.
21. هشام أحمد حسبو، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والمحاسبي، (القاهرة: مكتبة عين شمس، بدون تاريخ)، ص 115-120.
22. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسة متقدمة: في مجال المحاسبة المالية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، بدون تاريخ)، ص 195-244.

1. Aboody, D., Bath M. And R. Kaszink (1999), "Revaluations Of Fixed Assets And Future Firm Performance: Evidence From The U.K.", **Journal Of Accounting And Economics**, pp. 149-178.
2. Barth, M. and G. Clinch (1998), "Revalued Financial, Tangible, and Intangible Assets: Association With Share Prices and Non-Market-Based Value Estimates"; **Journal Of Accounting Research**, pp. 199-233.
3. Barth, M. E. (1994), "Fair Value Accounting: Evidence From Investment Securities And The Market Valuation Of Banks", **The Accounting Review**, January, Vol. 69, No. 1, P. 3.
4. Bell, P. W. (1992), "CVA, CCA and CoCoA: How Fundamental are The Differences?" **Australian Accounting Research Foundation**, Melbourne.

5. Brown, P. Izan, H. and A. loh (1995), "Fixed Asset Revaluations and Managerial Incentive" **Journal Of Accounting Research**, Spring, pp. 1-32
6. Cotter, J. (1999), "Asset Revaluations and Debt Contracting", **Abacus**, October, pp. 268-285.
7. Cotter, J. and I. Zimmer (1995), "Asset Revaluations and Assessment of Borrowing Capacity", **Abacus**, September, pp. 136-151
8. Easton, P. Eddey, P. and T. Harris (1993), "An Investigation of Revaluations of Tangible Long-Lived Assets", **Journal of Accounting Research**, p. 1-38.
9. FASB, (1995) "Statement of Financial Accounting Standards No. 121", **Financial Accounting Standards Board**, pp. 121/19-33.
10. Hendriksen, E. S. and J. Goodwin (1992), "The Case Against Asset Revaluations", **Abacus**, March, pp. 75-87.
11. Hendriksen, E. S. And M. Van Breda (2001), "**Accounting Theory**" 5th.ed, McGraw-Hill, p. 491.
12. Lebbon, T. (1992), "Government Accounting: The Way Ahead", **Australian accountant**, July, Vol. 62, No. 6, p. 30.
13. Lee, T. A. (1987), "**Income and Value Measurement: Theory and Practice**" Van Nostrand Reinhold, England, pp. 6-9
14. Nelson, N. (1996), "Auditing Consideration of FASB", **Journal of Accountancy**, July, Vol. 182, P. 75.
15. Publishing, P. (1993), "**Business Accounting (1)**" 6th, London, Frank Wood, p. 445.

16. Siegel, J. G. and J. K. Shim (1995), "**Dictionary of Accounting Terms**", Second Edition, Barrons, p. 158.
17. Solomons, D. (1966), "Economic and Accounting Concepts of Cost and Value" In M. Backer" (ed), **Modern Accounting Theory**, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ, pp. 117-140
18. Tengblad, A. (1990), "National Wealth and Stocks of Fixed Assets in Sweden" p. 161.
19. The Institutes of Chartered Accounting in England and Wales (London, 1986-1987) **Accounting Standards**.
20. The International Assets Valuation Standards committees, (2000) International Valuation standards, Standard 3, p. 5.
21. Tweedie, O. P. (1979) "Current Cost Accounting, UK Controversies and Overseas Solution, In P. T. Wanless & D.A.R. Forrester (eds) **Readings in Inflation Accounting** , John Wiley & Sons Ltd, Chichester, pp. 436-454.
22. United Nation (1993), System of National Accounts, *Studies in Methods*, pp. 291-292
23. Whittred, G. and Y. Chan (1992), "Asset Revaluations and The Mitigation of Under Investment" **Abacus**, March, pp. 58-74.

قائمة استقصاء

السيد الفاضل /ة.....المحترم /ة .

تحية طيبة وبعد ،،

يقوم الباحثان بإجراء دراسة علمية في المحاسبة بعنوان :

إعادة تقييم الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية

" دراسة ميدانية "

ويأمل الباحثان من سيادتكم الموقرة التكرم بتعبئة بيانات قائمة الاستقصاء المرفقة، علماً بأن هذه البيانات لأغراض البحث العلمي فقط. برجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة التي ترون أنها تناسب آراءكم.

مع جزيل الشكر والتقدير

الباحث	الباحث
أ / محمد نواف عابد	د/ جبر إبراهيم الداعور
محاضر جامعي	أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
	جامعة الأزهر _ غزة

الجزء الأول: معلومات عامة:

- 1- المؤهل العلمي للمستقصى منه
☐ بكالوريوس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى
- 2- مكان الحصول على المؤهل العلمي
☐ قطاع غزة ☐ الضفة الغربية ☐ الوطن العربي ☐ دولة أجنبية
- 3- عدد سنوات الخبرة
☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 - 10 سنوات ☐ من 10 - 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة
- 4- طبيعة العمل
☐ أكاديمي ☐ مهني ☐ مدير مالي ☐ أئتمان مصرفي
- 5- موقع العمل
☐ المحافظات الشمالية (الضفة الغربية) ☐ المحافظات الجنوبية (قطاع غزة)

الجزء الثاني: إعادة التقييم للأصول الثابتة .

القسم الأول لمؤيدي عملية إعادة التقييم، وفي حالة عدم التأيد يرجى إجابة القسم الثاني.
(يمثل الرقم صفر درجة ثقة معدومة بينما الرقم 1 درجة ثقة من 1% - 20% ، والرقم 2 من 21% - 40% ،.....، الرقم 5 من 81% - 100%)

(210).....مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية 2008، المجلد 10، العدد A-1

(درجة الثقة)						القسم الأول : دوافع الموافقة على إعادة تقييم الأصول الثابتة
5	4	3	2	1	0	
						1 - إظهار قوائم مالية عادلة من خلال جعل بيانات المركز المالي أكثر عدالة.
						2 - إظهار قوائم مالية عادلة لتوفير قياس أكبر واقعية للأرباح.
						3 - حل مشكلة عدم تماثل البيانات والمعلومات بين الإدارة والمستثمرين
						4 - إعادة التقييم وسيلة لدراسة الفرصة البديلة وإعداد الخطط الإستراتيجية أو لإعادة الهيكلة والاندماج.
						5 - التأثير على أسعار الأسهم باعتبار أن عملية إعادة التقييم أفضل مؤشر لعرض الحالة الجارية للوحدة الاقتصادية.
						6 - تحسين نسبة الديون إلى الأصول.
						7 - الاستفادة من الوفر الضريبي عند إعادة تقييم الأصول الثابتة، وبالوفر الضريبي الناتج عن أهلاك الأصول الثابتة المعاد تقييمها.
						8 - تقريب معلومات المحاسبة المالية من احتياجات المحاسبة الإدارية
						9 - تحديد القيمة السوقية العادلة للأصول الثابتة وذلك لأغراض عملية الخصخصة.
						10 - التحول من نظام تقييم الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية إلى أساس القيمة العادلة.
						11 - تتحدد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشطة على أساس سعر عرضها بالسوق.
						12 - تتحدد القيمة العادلة للأصول في ظل السوق غير النشطة على أساس القيمة الحالية لتدفقات النقدية المستقبلية.
						13 - يتم الاستعانة بالقيمة السوقية لأصل مماثل عند تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل وجود سوق غير نشطة.

						14 - تغطية المشاكل الناجمة عن قلة التدفقات النقدية الواردة من الأصول.
						15 - يتم استخدام معدل خصم يتناسب مع حجم المخاطر المرتبطة بالأصل عند تحديد التقديرات النقدية المستقبلية.
						16 - تحقيق مصلحة ذاتية للإدارة.
						17 - تحسين القدرة الافتراضية للوحدة الاقتصادية.
						تابع : دوافع الموافقة على إعادة تقييم الأصول الثابتة
						18 - الحد من احتمالية تحويل الثروة الناتجة عن التكاليف التعاقدية والسياسية.
						19 - الأحداث والظروف الاقتصادية المؤثرة على قيمة الأصول الثابتة.
						20 - تؤدي عملية إعادة التقييم إلى التعرف على القيمة الجارية للأصول الثابتة في ضوء القيمة العادلة للأصول الثابتة.

						القسم الثاني : دوافع عدم الموافقة على إعادة تقييم الأصول الثابتة.
						1 - عدم تمشي إعادة التقييم مع مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الموضوعية.
						2 - صعوبة توفير سوق منتظمة للأصول الثابتة بسبب عدم وجود أرقام قياسية متخصصة للكثير من الأصول الثابتة.
						3 - صعوبة توفير سوق منتظمة للأصول الثابتة بسبب التقدم التكنولوجي السريع في الآلات والمعدات.
						4 - صعوبة استخدام معدل خصم يتناسب مع حجم المخاطر المحيطة بالأصول الثابتة محل التقييم في المستقبل .
						5 - صعوبة الحصول على قيمة سوقية لأصل مشابه للأصل محل التقييم لعدم وجود قيمة سوقية للأصل .
						6 - اللجوء إلى إعادة التقييم لتغطية المشاكل الناجمة عن قلة التدفقات النقدية الواردة من الأصول.
						7 - إظهار قيمة الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية بصورة غير حقيقية.

						8 - عدم وجود ضرورة لإعادة التقييم والإفصاح في شكل ملحوظة عن الأصول الثابتة التي تظهر بأقل من قيمتها العادلة.
						9 - التأثير المباشر لعملية إعادة التقييم على تكلفة المنتج بالزيادة.
						10 - ارتفاع تكلفة إعادة تقييم الأصول الثابتة.
						11 - عدم وضوح الأهداف والمبادئ والفروض المحاسبية التي يتم على أساسها قياس وتقييم القيمة العادلة للأصول الثابتة.
						12 - عدم تماثل البيانات و المعلومات بين الإدارة والمستثمرين.
						13 - انخفاض العائد على الوحدة الاقتصادية من عملية إعادة التقييم.
						14 - قلة المعايير والضوابط التي تحكم عملية إعادة التقييم.
						15 - الاحتكار و الاتفاقيات بين البائع والمشتري تحد من الوصول إلى القيمة العادلة للأصل.
						16 - عدم وجود مقيمين مهنيين ومحترفين (شركات أو مكاتب تقييم) في فلسطين مما يخضع عمليات التقييم للحكم الشخصي.
(درجة الثقة)						تابع : دوافع عدم الموافقة على إعادة تقييم الأصول الثابتة.
5	4	3	2	1	0	
						17 - عملية إعادة التقييم قد تخدم بعض الإدارات في الوحدات الاقتصادية على حساب الإدارات الأخرى.
						18 - تدخل الوحدة الاقتصادية المسيطرة في تحديد قيم الأصول المراد إعادة تقييمها للوحدة الاقتصادية المسيطر عليها مما يضر بهذه الوحدة.
						19 - إن استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يبقى الأفضل في ظل عدم التوافق حول تقييم أصل من قبل شخصين.
						20 - القبول بمبدأ إعادة التقييم للأصول الثابتة قد يدفع باتجاه إعادة التقييم للأصول غير الملموسة أو تقييم الموارد البشرية مما يزيد من المشاكل المحاسبية ونقاط الخلاف.

الجزء الثالث: دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم.

(درجة الثقة)						دور المحاسبين و المراجعين في عملية إعادة التقييم
5	4	3	2	1	0	
						1 - يجب أن تمنح المعايير المحاسبية للمحاسبين والمراجعين حرية اختيار توقيت إعادة تقييم الأصول والقيمة التي يتم بها إعادة التقييم.
						2 - ضرورة مراجعة افتراضات الإدارة ومدى معقوليتها للتأكد من أن عملية إعادة التقييم قد تمت بشكل سليم.
						3 - يجب أن يكون لدى المحاسبين والمراجعين القدرة على تحديد الأحداث و التغيرات في الظروف المحيطة بما في ذلك قرارات الإدارة حول تخفيض أو زيادة حجم العمليات التي قد تشير إلي تكلفة بعض الأصول التي تغيرت قيمتها.
						4 - ينبغي على فريق المراجعة الخارجي والمحاسبين والمراجع الداخلي في الوحدات الاقتصادية مراجعة وفحص عمليات التدوير للتأكد من أنها تمت طبقاً لمتطلبات المعايير المحاسبية أو طبقاً للسياسات المحاسبية المتعارف عليها.
						5 - التقرير عن الربح أو الخسارة إن وجد عند إعادة تقييم الأصول الثابتة على أساس القيمة الجارية.
						6 - عدم إصرار المراجع على ضرورة قيام الإدارة بالتقرير عن انخفاض أو زيادة قيمة الأصول الثابتة.
						7 - الاكتفاء بالإفصاح عن عملية إعادة التقييم بشكل ملحوظ وليس بصورة شفافة.
						8 - ضرورة الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة.
						9- عدم قابلية قيم إعادة التقييم للتحقق من قبل المراجعين.