المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول فى ضوء المعايير المحاسبية وتأثيراتها على الإطار الفكري للمحاسبة المالية – دراسة ميدانية

د. حمدي محمود قادوس[1] د. علاء فتحي زهري[2]

محمد فتح الله محمد أبو مصطفي[3]

الملخص

استهدف الباحث من خلال هذا البحث تحقيق هدف رئيسي وهو القيام بدراسة تحليلية للمحاسبة عن التغير في قيمة الأصول في إطار المعايير المحاسبية وإنعكاساتها علي الإطار الفكري، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة وتقييم الوضع الحالي، وتحديد ماهية وطبيعة القياس المحاسبي للتغير في قيمة الأصول وكذلك المحاسبة عن التغير في قيمتها في ضوء المعايير المحاسبية والقياس المحاسبي لها وكذلك القياس اللاحق للتغير في قيمة الأصول بإستخدام محاسبة التكلفة التاريخية أو إستخدام محاسبة القيمة العادلة والمفاضلة بينهما، وذلك في ضوء الإطار الفكري لها، والقيام بدراسة ميدانية لإختبار فروض الدراسة، وقد توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية إلي أنه يوجد قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلي قصور في الوضع الحالي بإستخدام محاسبة التكلفة التاريخية.

الكلمات المفتاحية: التغير في قيمة الأصول، التكلفة التاريخية، القيمة العادلة.

أولاً: المقدمة وطبيعة المشكلة

تعتبر الأصول من العناصر الهامة المؤثرة على كل من المركز المالي والأرباح، ونظرا للتأثيرات الهامة والسريعة التى تحدثها التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والبيئية على قيمة الأصول فان الوصول إلى قيمتها العادلة لها، وأخذها فى الحسبان عند إعداد القوائم المالية يعد أمرا هاما لإضفاء خاصية الشفافية والإفصاح الكامل عن المعلومات المحاسبية.

وعلي ذلك فإن القياس الدقيق لقيمة الأصول طويلة الأجل سواء الملموسة و غير الملموسة والأصول قصيرة الأجل في الحالات والمراحل المختلفة يعتبر من الموضوعات الهامة التي يجب أن تلقي المزيد من الإهتمام لأنها تمثل جانب هام من المركز المالي للوحدات الإقتصادية، حيث أن التغيرات السريعة والمتلاحقة في قيمة الأصول سواء للتغيرات السريعة والتطورات التكنولوجية أو للظروف الإقتصادية والبيئية المحيطة أو الداخلية الخاصة بالوحدة ذاتها فإن تغيراً حتميا سوف يحدث في القيمة الممكن إستردادها من الأصل سواء بالزيادة أو النقص وهو مايعني أن القيمة الظاهرة بالتقارير المالية لاتعكس الواقع الإقتصادي ولاتعبرعن قيمتها العادلة.

---

[1] - أستاذ المحاسبة المالية، ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب الأسبق، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

[2] - مدرس المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

٣ - باحث ماجستير بقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان.

وقد قامت معايير التقارير المالية الدولية الحديثة بالعديد من التعديلات الجوهرية على طرق القياس والإفصاح المحاسبي لهذا الأصول كان من أهمها تبنى مفاهيم القيمة العادلة على حساب مفاهيم التكلفة التاريخية كل هذا يتطلب إعادة النظر فى مفاهيم وطرق القياس التقليدية للأصول طويلة الأجل على أن يتم ذلك فى إطار كل من معايير التقارير المالية الدولية الحديثة والممارسات العملية السليمة[1]، ولكن على الرغم من صدور المعايير المحاسبية التى تتناول المحاسبة عن التغير فى قيمة الأصول سواء الملموسة أو الأصول غير الملموسة طويلة الأجل إلا أن هذه المعايير أعطت مرونة كبيرة فى قياس التغير في القيمة لمختلف الأصول مما يؤدى إلى معالجات محاسبية مختلفة فيما بين المنشآت وأيضا تحديد توقيت القياس للتغير في قيمتها حيث أن توقيت الاعتراف بالتغير في قيمة الأصول مازال يعتمد بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي، الأمر الذى قد يؤدى إلى معالجات محاسبية مختلفة فيما بين المنشآت، مما قد يخلق مشكلة فى الإفصاح والتقرير عن آثار التغير فى قيمة الأصول، وإلي اي مدي سيكون مثل هذا الافصاح مفيدا و مهما للمحللين او المنظمين او حتي المهتمين، وذلك على الرغم من صدور بعض من المعايير المحاسبية التى تحكم التغير فى قيمة الأصول طويلة وقصيرة الأجل للتعبير عن القيمة الحقيقية للمنشآت، إلا أن الأمر لايزال في يستدعي المزيد من الإهتمام للمحاسبة عن التغير في قيمة الأصول طويلة وقصيرة الاجل خاصة في ظل صدور المرحلة الاولي من الإطار الفكري المشترك بين (FASB, IASB).

ثانياً: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في القيام بتحليل وتقييم المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول وذلك في ضوء المعايير المحاسبية، وكذلك الإطار الفكري للمحاسبة المالية حيث:

- تقوم الدراسة بتحليل المحاسبةعن التغير في قيمةالأصول في إطار المعايير المحاسبةالمختلفة.
- دراسة المحاسبة عن التغير قيمة الأصول في ظل الإطار الفكري للمحاسبة المالية.

ثالثاً: هدف الدراسة:

تسعي الدراسة إلى القيام بدراسة تحليلية إنتقادية للمحاسبة عن التغير في قيمة الأصول، في إطار المعايير المحاسبية وإنعكاساتها على الإطار الفكري.

رابعاً: فرض الدراسة:

سعياً إلى تحقيق أهداف الدراسة، سوف يتم بمشيئة الله إختبار الفرض الآتي:

"يوجد قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلى قصور في المعايير المحاسبية الحالية".

---

[1]- صفوت مصطفى إبراهيم الدويرى، "مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها فى إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الأول، ٢٠٠٦، ص ٣٨٦.

خامساً: منهجية الدراسة:

سوف يقوم الباحث بإتباع الأسلوب العلمي لتحقيق أهداف وفرض البحث والذي يجمع بين الأسلوب الإستقرائي والمنهج الإستنباطي للقيام بنوعين من الدراسات وهما:

الأول: الدراسة النظرية التحليلية: -

وتتضمن دراسة وتحليل ماورد بالفكر المحاسبي بشأن التغير في قيمة الأصول وذلك من خلال الكتب والدوريات وغيرها من المراجع الغربية والأجنبية واستخلاص ما قد تتطلبه هذه الدراسة من معلومات، وربط ذلك بالإطار الفكري للمحاسبة المالية وتحليلها.

الثاني: الدراسة الميدانية: -

تهدف الدراسة الي إختبار مدي وجود قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول في الوضع الحالي، وسيقوم الباحث بالاعتماد على قوائم الاستقصاء وذلك من اجل دراسة الواقع بشأن المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول، وسيتم تحليل البيانات والنتائج التي تم التوصل إليها من خلال المقاييس والاختبارات الاحصائية اللازمة.

سادساً: خطة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضها سيقوم الباحث بإعداد هيكل البحث علي النحو التالي:

١. طبيعة المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول فى ظل الإطار الفكري المحاسبي.
٢. الدراسة الميدانية ٣. الخلاصة والنتائج والتوصيات.

طبيعة المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول فى ظل الإطار الفكري المحاسبي.

تعتبر الأصول من العناصر الهامة والمؤثرة على كل من المركز المالي ونتيجة الأعمال لوحدة التقرير، وفى ظل العديد من تلك المتغيرات الاقتصادية السريعة التى يمر بها العالم الآن نتيجة للتطورات التكنولوجية فان تغيرا حتميا سوف يحدث فى القيمة الممكن استردادها من الأصل سواء بالزيادة أو النقص وهذا يعنى أن القيم الظاهرة للأصول طويلة الأجل بالتقارير المالية لا تعبر عن القيم العادلة لها.

وقد قامت معايير التقارير المالية الدولية الحديثة بالعديد من التعديلات الجوهرية على طرق القياس والإفصاح المحاسبي لهذا الأصول كان من أهمها تبنى مفاهيم القيمة العادلة على حساب مفاهيم التكلفة التاريخية كل هذا يتطلب إعادة النظر فى مفاهيم وطرق القياس التقليدية للأصول طويلة الأجل على أن يتم ذلك فى إطار كل من معايير التقارير المالية الدولية الحديثة والممارسات العملية السليمة [1].

ماهية المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول

---

[1]- صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويرى، "مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها فى إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ٢٠٠٦، ص٣٨٦.

تعتبر الأصول الموارد الإقتصادية التي تمتلكها وحدة التقرير من أجل توليد منافع إقتصادية مستقبلية، فالمنافع الإقتصادية التي يتضمنها الأصل هي قدرته بشكل مباشر أو غير مباشر علي المساهمة في تدفق النقدية أو النقدية المعادلة للمنشأة[1]، والأصول هي خدمات كامنة وقيم الأصول تُشتق من قيم الخدمات الكامنة والتي تتحول فيما بعد إلى تدفقات نقدية مستقبلية، وبالتالي فإن قيم الأصول هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل، وما تحويه هذه الأصول من خدمات متوقعة[2].

تعريف القياس المحاسبي للأصول:-

يعتبر القياس أحد الوظائف المحاسبة الأساسية، وذلك من أجل التصوير المالي لعناصر التقارير المالية بها والتعريف العام للقياس هو أنه مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر[3]، و تتم هذه المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقا لقواعد معينة، وقد عرف Hendrickson القياس المحاسبي بأنه:- "تحديد مقادير كمية من النقود للأشياء أو الأحداث المرتبطة بالمنشأة والتي يتم الحصول عليها بطريقة ما، وتناسب التجميع الرياضي أو التفصيل المطلوب لظاهرة محددة [4].

في ضوء هذا التعريفين يتضح أن القياس ماهو إلا مقابلة احد جوانب أو خصائص شيء معين بخصائص بأحد جوانب أو خصائص شيء آخر، فعملية القياس للأصول لاتهتم بقياس الأوزان أو الأطوال أو المساحة أو غير ذلك، وإنما تهتم أو ينصب القياس المحاسبي للأصول علي ماتحويه هذه الأصول من منافع إقتصادية وخدمات متوقعة نتيجة الإستفادة بهذا الأصل، فالقياس المحاسبي يركز علي جانب واحد أو خاصية واحدة فقط وهي قيمة المنافع الإقتصادية لبنود القوائم المالية، فقياس الأصول ينصب علي قيمة المنافع الاقتصادية التي يمكن أن تنتج عن تلك الأصول في المستقبل، وأن قياس الخصوم ينصب على قيمة المنافع الاقتصادية التي يمكن أن تضحي بها المنشأة في تاريخ استحقاق تلك الخصوم[5]، ولكي تتم عملية القياس بأسلوب علمي يقتضي الأمر توافر قواعد وإجراءات علمية، فلابد لكي يكون القياس علميا أن تتوافر فيه شروط ثلاثة[6]:-

١) تحديد الشيء المقاس.
٢) تحديد أساس القياس.
٣) تحديد وحدة القياس.

---

[1]- International Accounting Standard Board (IASB), **"The Conceptual Framework for Financial Reporting"**, Chapter 4, Para. 4.8.

[2]- د.عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة "، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ١٩٩٠، ص٦٣.

[3]- عباس مهدي الشيرازي-مرجع سبق ذكره- ص٦٢.

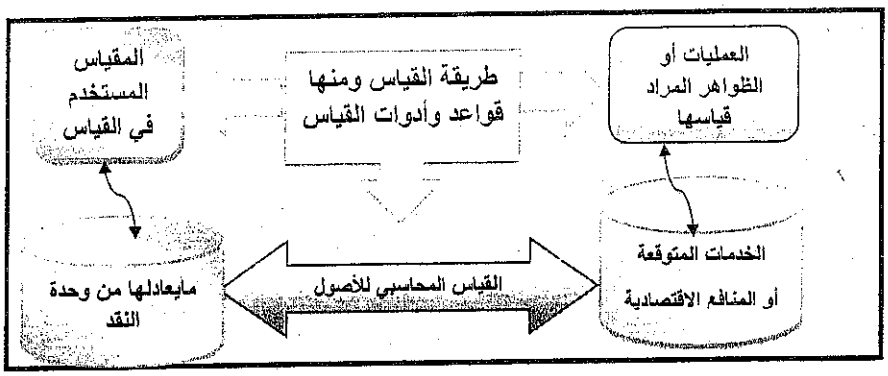
[4]- Eldon s. Hendrickson, Michael Breda, "Accounting Theory", Mc Grow Hill, 5th Edition 1992, P. 99.

[5] - أحمد جمعة أحمد، "المحاسبة عن الأصول غير الملموسة كمدخل لزيادة فعالية التقارير المالية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان ٢٠٠٦، ص٦٢.

[6]-عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد،"نظرية المحاسبة"، مكتبة الملك فهد الوطنية، ٢٠٠٩م، ص ٣٩٩.

وعلى ذلك فالجانب الأول لعملية القياس يمثل جانب النظرية وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات ويعني تحديد مايراد قياسه، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس، ولا بد من توفر الجانبين حيث أن كل منهما يكمل الآخر.

النظام المحاسبي للقياس



المصدر: من إعداد الباحث.

وفي ضوء هذا الشكل فإنه يوضح كيفية القياس المحاسبي للأصول طبقا لعناصر نظام القياس، وإذ يري الباحث أن أصل القياس المحاسبي ماهو إلا تحديد العمليات أو الظواهر المراد قياسها وماهو المقياس المستخدم وطريقة القياس، وحيث أنه يتم تقدير الخدمات المتوقعة أو المنفعة الإقتصادية للأصل ويعد هذا هو الهدف أو مضمون مايتم القياس المحاسبي له إذ أن الخدمات والمنافع هي مضمون ماتعرضه عملية القياس المحاسبي، وفي ضوء ذلك يتم القياس المحاسبي لها بإستخدام إحدي السمات أو الخصائص لقياس الأصول، والتي يتم التعبير عنها كميا بإستخدام الارقام بوحدة النقد فهؤلاء هي المتغيرات لهذه العملية لكي يتم إثباتها وإدراجها في التقارير المالية.

هذا من ناحية اما عن القياس المحاسبي فهو ينصب علي القياس المالي بإستخدام وحدة النقد، والتي يجب ان تكون ثابتة ومتجانسة حتي تكون الارقام قابلة للتجميع، وهو التفسير التقليدي لفرض ثبات وحدة النقد الذي يعتبر غياب التغيرات في القوة الشرائية للنقود يمكن إعتبار وحدة القياس ثابتة القيمة، وهو مالا يحدث في واقع الأمر.

وفي ضوء ذلك فإن الحقيقة الثابتة للهدف من القياس المحاسبي النقدي للمعاملات الإقتصادية أو الاشياء هو التوصل إلي القيم العادلة لهذه المعاملات والأشياء في تاريخ القياس أو التقييم، ولاشك أن قيم هذه المعاملات أو الاشياء تتغير بالزيادة او بالنقص مع التغير في الواقع الإقتصادي تضخما وإنكماشا، ولذلك فإنه من العدالة ان تتغير قيمة وحدة النقد المستخدمة في القياس لكي تعكس التغير في قيم المعاملات الإقتصادية أو الأشياء محل القياس وذلك عن طريق إستخدام القوة الشرائية العادلة لوحدة النقد في تاريخ التقييم في قياس القيم العادلة لهذه المعاملات أو الاشياء علي اساس مقارنة التساوي أي قيمة عدد الوحدات النقدية التي تساوي قيمة الشيء محل القياس في تاريخ القياس، وبذلك يكون هناك استواء أي عدالة في وحدة القياس النقدي كمقياس للقيمة في

أي وقت[1]، وهو مايتوافق نظريا مع القياس المحاسبي والاثبات لعناصر التقارير المالية بإستخدام التكلفة التاريخية، وهو مالا يحدث في واقع الأمر لذلك لابد من معالجة مثل هذا الأمر.

وقد أورد الإطار الفكري الدولي عدداً من أسس القياس هي مايلي[2]:-

١) التكلفة التاريخية
٢) التكلفة الجارية
٣) القيمة القابلة للتحقق
٤) القيمة الحالية

ويشير الإطار الفكري الدولي إلي أن التكلفة التاريخية هي الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المنشات لغرض إعداد التقارير المالية، ويكمل معلقا علي ذلك في إنتقاد واضح لهذا الأساس إلي أن بعض المنشات تقوم باستخدام أساس التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية المحاسبي على التعامل مع آثار تغير أسعار الأصول غير المالية[3]، الأمر الذي جعل المعايير تتبني بصورة أكبر مقاييس القيمة العادلة Fair Value Measures بدلا من مقاييس التكلفة التاريخية Historical Costs Measures عند إجراء القياس المحاسبي لمعظم البنود الظاهرة في التقارير المالية.

القياس الأولي للأصول:

يتم استخدام التكلفة التاريخية في القياس الأولي للأصول حيث يتم إثبات الأصل علي أساس التضحيات الإقتصادية التي تتحملها الوحدة في سبيل الحصول عليه، وتعتبر التكلفة التاريخية من اهم الأسس التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي الحالي كأساس لإثبات عناصر التقارير المالية.

فمثلا عند إقتناء الأصول الثابتة يتم إثبات الاصل بالتكلفة التاريخية عند الشراء، فوفقا لذلك يتم قياس الأصول الثابتة حسب تكلفتها، وتتكون التكلفة من سعر الشراء الأصل الثابت متضمنا رسوم الاستيراد، وضرائب الشراء، وأي تكلفة مباشرة تستلزمها عملية تجهيز الأصل حتي يصبح صالحا للتشغيل[4]، فيتم تحميل الاصل بكافة المصروفات التي أنفقت عليه حتي يصبح جاهزا للإستخدام.

تحديد قيمة الأصول الثابتة في حالة التشييد أو التصنيع الداخلي:

في حال قيام الوحدة بتشييد أو تصنيع الأصل الثابت داخليا، فإن تكلفة هذا الاصل تشمل تكلفة كل المواد والعمل

---

[1]- مصطفي علي الباز، "تنظير القياس المحاسبي للربح في الإسلام"، المجلة المصرية للدراسات التجارية-كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الرابع، المجلد الثاني عشر، ١٩٨٨، ص ١٢٧.

[2]-International Accounting Standards Board (IASB), **"The Conceptual Framework for Financial Reporting"**, 2010, Para.4.55.

[3]- **Ibid**, Para.4.56.

[4] - فهد محمد العشري، "أثر ممارسات تطبيق معايير المحاسبة عن قيمة الأصول الثابتة على أرباح الشركات العاملة في قطاع الأسمنت"، رسالة ماجستير غير منشورة قسم المحاسبة، كلية التجارة – جامعة القاهرة، ٢٠١١، ص ١٧.

والمدخلات الأخري، ويتم تحديد قيمة الأصل الثابت الذي تم تشييده أو تصنيعه داخليا بالتكلفة أو القيمة العادلة ايهما أقل، ويحمل الفرق بين تكلفة الأصل وقيمته العادلة علي الفترة المالية التي يصبح فيها الأصل صالحا للإستخدام، حيث أنه في جميع الأحوال يفضل ألا تتجاوز القيمة الرأسمالية للأصول القيمة الإقتصادية(القيمة العادلة Fair Value) أو القيمة الإستبدالية له إن وجدت وتتساوي مع القيمة المماثلة للحصول علي أصل مماثل معد للتشغيل من الغير[1]، وتتضمن تكلفة الأصل المصنع داخليا نوعين من التكاليف:-

أولا:- التكاليف المباشرة: وهي تلك التكاليف المتعلقة بالأصل المصنع داخليا مباشرة والتي يتم تتبعها وتحميلها علي الأصل مباشرة.

ثانيا:- التكاليف غير المباشرة: وهي تلك التكاليف التي لاتتعلق بالأصل مباشرة وهنا يتم معالجتها بإحدي طريقتين[2]:

١. عدم تحميل الأصل المصنع داخليا بأي من هذه التكاليف الغير مباشرة، وذلك على اساس ان الشركة كانت ستتحملها بطبيعة الحال سواءا انتجت هذا الأصل ام لا، ويفترض هذا المدخل تساوي التكاليف الغير مباشرة سواء انتجت الوحدة الأصل ام لا، وان تحميل الأصل بجزء من هذه التكاليف سوف يخفض المصروفات وهو مايستتبعه زيادة في الدخل المقدر.

٢. تحميل الأصل المصنع داخليا بجزء من التكاليف الغير مباشرة، وهو مايسمي بمنهج التكلفة الكاملة، وطبقا لهذا المدخل يتم تحميل الأصل بجزء من التكاليف الغير مباشرة مثله مثل الإنتاج الطبيعي، وبالتالي فإن الأصل يتحمل تكلفته المباشرة بالإضافة إلى جزء من التكاليف غير المباشرة وتستخدم هذه الطريقة بصورة واسعة على اساس انها ينتج عنها مقابلة أفضل للمصروفات مع الإيرادات.

ويتفق الباحث مع الطريقة الثانية إلا أن تحميل الأصل بجزء من التكاليف غير المباشرة يخضع لدرجة من التقدير إلى حد كبير، الأمر الذي يعتمد على تقديرات القائمين على ذلك.

رسملة فوائد القروض والائتمان- تكلفة الاقتراض-.

من القضايا التي تثار عند قيام المنشأة بتشييد أو تصنيع أصولها داخليا هي تكلفة الأقتراض المستحقة عن فترة التشييد، ففي هذه الفترة تكون هناك أموال مجمدة في مواد وعمل وتكاليف إنشاء أخري، فهل تعتبر تكلفة إقتراض الأموال اللازمة لهذا الغرض جزء من تكلفة الأصل الذي تم بناؤه؟ أم تعالج كمصروف يحمل علي قائمة الدخل؟[3]،

---

[1] - د. صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويرى-مرجع سبق ذكره- ص٤٠٠.

[2]- Kieso, et al. "Intermediate Accounting", 14th Edition, John Wiley & Sons, 2012, P.558.

[3]- منى عبد الحكيم رجب، "مشاكل القياس للأصول طويلة الأجل بين قانون الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية-دراسة ميدانية-"، رسالة ماجستير غير منشورة قسم المحاسبة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ٢٠١٠، ص٢٨.

ويوجد ثلاثة مداخل لمعالجتها[1]:-

١. عدم رسملةأي من هذه الفوائد أثناءفترةالتشييد أوالإنشاء للأصل على إعتبارأنها تكلفةتمويل.

٢. رسملته بكل التكاليف من الأموال المستخدمة، سواء كانت مرتبطة به(مقترضة) أم لا (تمويل داخلي).

٣. رسملة الأصل فقط بتكاليف الإقتراض الفعلية المتكبدة خلال فترة الإنشاء.

فالهدف من رسملة تكاليف الإقتراض هو تطبيق مبدأ المقابلة علي إعتبار أن الأصل عندما يتم الإنتهاء منه سيدر تدفقات نقدية فيتم حساب تكلفته علي أساس جميع النفقات التي ساهمت فيها[2]، أي الحصول علي مقياس لتكلفة الإقتناء تكون أكثر دقة وإحكاما لتعكس إجمالي إستثمارات المشروع في الأصل وأيضا تحميل الأصل الثابت بتكلفة تتعلق بإقتنائه وسوف تتحمل بها الفترات المستقبلة ويتحقق عائد ينتفع به خلال تلك الفترات[3]، والمدخل الثالث لرسملة الفائدة الفعلية هو الأقرب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لأن هذه تأتي من تطبيق التكلفة التاريخية للأصل بتحميله بكل التكاليف التي تحملها الأصل بما فيها فائدة الإقتراض وتكون بثلاثة شروط[4]:-

أ- **الأصول المؤهلة Qualifying Assets:** لكي يتم رسملة الفائدة على أصل معين فإنه يجب أن يستلزم فترة زمنية لتجهيزه للإستخدام المقصود منه، وتتم رسملة الفائدة على الأصل منذ بداية الإنفاق وحتى يصبح الأصل جاهز للإستخدام المقصود منه مثل المباني والسفن والطائرات والمصانع وغيرها.

ب- **فترة الرسملة Capitalization Period:** تبدأ فترة الرسملة (وهي الفترة الزمنية التي يلزم خلالها رسملة الفائدة) من تاريخ بدء الإنفاق وتستمر أثناء تقدم النشاط وتحمل الفوائد الفعلية وتنتهي عندما يصبح الأصل جاهزاً للإستخدام في الغرض المخصص له.

ت- **مبلغ الفوائد التي يتم رسملتها Amount to Capitalize:** ويتحدد بتكاليف الفائدة الفعلية التي تتحملها المنشأة خلال الفترة أو الفائدة التي كان من الممكن تجنبها أيهما أقل.

إقتناء الأصول عن طريق التبادل:-

قد يتم إقتناء أصل أو اكثر عن طريق الإستبدال بأصل اخر غير نقدي أو بأصول غير نقدية أو بمجموعة من أصول نقدية وغير نقدية وطبقا للمعيارالمحاسبي الدولي (١٦) تقاس تكلفة الأصل المستحوذ عليه عن طريق

---

[1]- Kieso, et al. op.cit., p.p.559.

[2]- صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، "مبادىء وممارسات المحاسبة المتقدمة – GAAP–"، مكتبة الأنجلو المصرية،٢٠٠٧، ص١٧٠.

[3]- الفريد وديع بطرس، "تأثير تحرير سعر الصرف على التقييم المحاسبي للأصول الإنتاجية طويلة الأجل لأغراض الإندماج"، رسالة ماجستير غير منشورة قسم المحاسبة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ٢٠٠٨، ص٧٨.

[4] - Kieso, et al. op.cit. p.p.560.

التبادل بالقيمة العادلة لأي من الأصل الثابت المتنازل عنه أو الأصل الذي تم الحصول عليه أيهما أكثر وضوحا وبشرط ألا تفقد عملية التبادل الجوهر التجاري وبشرط أنه يمكن قياس القيمة العادلة لكل من الأصل المتنازل عنه والأصل الذي تم الحصول عليه بشكل موثوق[1]، وإذا لم يتم قياس البند المشتري بالقيمة العادلة يتم قياس تكلفته بالمبلغ المسجل للأصول المتنازل عنها[2]، وفي حال شراء مجموعة من الأصول بسعر واحد مجمل فإنه يتم توزيع التكلفة الكلية فيما بين الأصول المختلفة علي أساس القيمة العادلة السوقية النسبية لها[3].

إقتناء الأصول عن طريق المنح الحكومية:-

تمثل المنح الحكومية بصفة عامة مساعدات حكومية للوحدة الإقتصادية في شكل موارد إقتصادية مقابل إلتزام تلك الوحدة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء اكان هذا الإلتزام مرتبطا بفترة مستقبلية أو قد تم الإلتزام به وتنفيذه في فترة سابقة، وقد تتخذ المنحة أصل غير نقدي Non-Monetary Asset كالأراضي أو غيرها من الموارد التي تستخدمها الوحدة الإقتصادية، وطبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم(٢٠) يتم تحديد قيمة الأصول الثابتة التي تحصل عليها الوحدة الإقتصادية كمنحة بالقيمة العادلة ويتم إثبات المنحة والأصل بهذه القيمة العادلة[4]، وفي بعض الأحيان قد يتم كبديل آخر تحديد قيمة الأصل أو المنحة بقيمة رمزية إلا أن الباحث يري أن تحديد قيمة الأصل بالقيمة العادلة يكون أفضل لتحقيق الموضوعية في القياس والإفصاح المحاسبي، وقد بين المعيار المحاسبي المصري رقم(١٢)المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية في الفقرات من -٢٤- إلي -٢٧- طريقتان لإثبات قيمة الأصل المقدم كمنحة حكومية[5]:

- الطريقة الأولى تعتبر المنحة إيراداً مؤجلاً وإثباتها فى قوائم الدخل وفقاً لأساس منهجى منتظم على مدى العمر الإنتاجي المقدر للأصل.
- الطريقة الأخرى أن تخفض قيمة الأصل بمقدار المنحة للوصول إلى قيمة الأصل وتثبت المنحة كإيراد على مدار عمر الأصل القابل للإهلاك عن طريق تخفيض عبء الإهلاك السنوى.

تحديد قيمة الأصول غير الملموسة(Intangible Assets):-

يتم تسجيل الأصول غير الملموسة المشتراة، كالأصول الملموسة علي أساس التكلفة. وتتضمن التكلفة كل تكاليف الإقتناء والنفقات الضرورية لجعل الأصل غير الملموس جاهزاً للإستخدام المقصود منه، مثل سعر الشراء، الأتعاب القضائية وغيرها من المصروفات، فإذا تم إقتناء الأصول غير الملموسة مقابل مخزون أو مقابل

---

[1]- فهد محمد العشري-مرجع سبق ذكره- ص٣٠.

[2]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة ٢٠١٠، ص٤٤٣.

[3]- Kieso, et al. op.cit., p.p.566.

[4]- د. صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويرى-مرجع سبق ذكره- ص٤٠٥.

[5]- المعيار المحاسبي المصري رقم (١٢)، المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، معايير المحاسبة المصرية، وزارة الإستثمار، القاهرة، ٢٠٠٦.

أصول أخري، فإن تكلفة الأصل غير الملموس هي القيمة السوقية العادلة للمقابل المقدم أو القيمة السوقية العادلة للأصل غير الملموس الذي حصلت عليه الوحدة أيهما أكثر دلالة في الإثبات، وعند شراء عدد من الأصول غير الملموسة أو مزيج من الأصول الملموسة وغير الملموسة معا، فإنه يجب توزيع التكلفة علي أساس القيم السوقية العادلة، وتقترب المعالجة المحاسبية المستخدمة للأصول غير الملموسة من تلك المتبعة في الأصول الملموسة[1]، مثل الشهرة ، حق الإختراع، حق الإمتياز، حق النسخ، حقوق الطبع والنشر، تحسينات الأصول المستأجرة، نفقات البحوث والتطوير، والإمتيازات والتراخيص، ولعل أبرز السمات التي تميز الأصول غير الملموسة في[2]:-

١. أنها تفتقر للكيان المادي.

٢. أن المنافع المستقبلية المتوقعة منها يصاحبها درجة عالية جداً من عدم التأكد.

٣. صعوبة التنبؤ بالفترة الزمنية التي يمكن للأصل أن يحقق فيها منافع للوحدة الإقتصادية.

إلا أن هذا المدخل لايأخذ في إعتباره قيمة المنافع الإقتصادية للخدمات والمنافع التي يمكن تحقيقها في الفترات التالية علي الإقتناء أو التطوير، بمعني أن التكلفة التاريخية تكون ملائمة في تاريخ إقتناء أو تطوير الأصل ولكن في تاريخ إعداد القوائم المالية تفقد ملائمتها لأنها تكلفة ماضية، ونظراً لاعتبار الأصول غير الملموسة المطورة داخليا ذات أعمار إنتاجية غير محددة فإن هذا المدخل يعتبر غير ملائم لقياسها في تاريخ إعداد القوائم المالية ومايمكن أن تولده من تدفقات نقدية مستقبلية للمنشأة[3]، ويكمل بأنه يمكن التخلي عن مدخل العمليات التبادلية والأخذ بمدخل المنفعة الإقتصادية كأساس للإعتراف بالأصول غير الملموسة المطورة داخليا في القوائم المالية، وبشأن المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة من هذه الأصول فإنه يمكن إعتبارها أصول ذات أعمار إنتاجية غير محددة تخضع للتقييم سنوياً وهو مايتفق معه الباحث[4]، ويعيب البعض علي النموذج المحاسبي الحالي والذي يتجاهل الإعتراف بأصول رأس المال الفكري المطورة داخليا، وأن العنصر الوحيد الذي يتم الإعتراف به من هذه الأصول هو حقوق الملكية الفكرية المتمثلة في براءات الإختراع وحقوق التأليف والعلامات التجارية وغيرها، وبالرغم من ذلك فإن النموذج الحالي يقوم بتسجيل هذه البنود في قائمة المركز المالي بأقل من قيمتها الحقيقية، فعلي سبيل المثال فإن[5]:-

---

[1]- Kieso, et al. **op.cit.,** p.p.666.

[2]- محمد سمير الصبان وآخرون، "**المحاسبة المتوسطة-القياس والافصاح وفقاً لمعايير المحاسبة المالية**"، الدار الجامعية، ٢٠٠٣، ص١٠٩.

[3]- حميد مسواك عبد الله علي، "تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة-دراسة نظرية-تطبيقية"، **رسالة دكتوراة غير منشورة قسم المحاسبة**، كلية التجارة-جامعة أسيوط، ٢٠١٢، ص٩٦.

[4]- المرجع السابق ص ٨٤.

[5]- Barth, Mary E., ET. Al, "Analysts coverage and Intangible Assets"، **Stanford University Research Paper** No. 575 R3, August 1999, pp278-279.

- براءات الإختراع تظهر في القوائم المالية بتكلفة تطويرها وتسجيلها وليس بالقيمة المتوقع أن تحققها منشآت الأعمال من إستخدام هذه البراءات.

- العلامات التجارية وحقوق التأليف تظهر في القوائم المالية بتكلفة تسجيلها وليس بالقيمة السوقية المتوقعة لها.

- الإمتيازات تظهر في القوائم المالية بتكلفتها التعاقدية وليس بقيمتها السوقية.

أيضاً يتطلب الإعتراف المحاسبي بالشهرة كأصل غير ملموس أن تقوم المنشأة بشراء أو الإستحواذ علي منشأة أخري بالكامل، وتقيم الشهرة بالفرق بين القيمة العادلة لصافي أصول المنشأة المشتراة(الملموسة وغير الملموسة) وتكلفة (أو سعر) شرائها وهذا الطريقة لتقدير قيمة الشهرة يشوبها بعض الإنتقادات منها أنه قد تلجأ المنشأة المشترية أو الدامجة إلي تسجيل الزيادة في سعر الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة كشهرة بسبب صعوبة توزيع هذه الزيادة علي الأصول المميزة للمنشأة، كما تستند طريقة قياس الشهرة علي أنها القيمة المتبقية إلي تقديرات حكمية وليس لها اساس محاسبي وقد لاتعبر هذه القيمة باي حال عن القيمة الحقيقية للشهرة الموجودة[1].

ويري الباحث أن المعيار المحاسبي يحتسب الشهرة علي أنها متمم حسابي عند الشراء فهل هذه العملية سليمة فعلياً؟؟ الامر الذي يثير الشكوك ويمكن عمل إختبار للشهرة لوجودها من الأساس فهل يوجد شهرة أم لا؟، أم أن الزيادة المحتسبة هذه ناتجة عن عوامل أخري مثل إرتفاع في قيمة الأصول الأمر الذي يحتاج لمزيد من التدقيق في مثل هذه الحالات؟

ويري البعض أن النموذج المحاسبي الحالي القائم علي مدخل العمليات التبادلية لايعترف بالقيم إلا من خلال التعامل مع طرف خارجي، لذلك فإنه عند يتم تطوير الأصول غير الملموسة داخلياً فإن نفقات التطوير المرتبطة بها لايتم الإعتراف بها في قائمة المركز المالي علي أنها أصول ويتم معالجتها علي أنها نفقات جارية تحمل علي قائمة الدخل في الفترة التي تمت فيها هذه النفقات، في حين أنه عندما يتم شراء نفس الأصول غير الملموسة من الغير سواء كان من خلال إندماج الأعمال أو من خلال عملية شراء مستقلة، فإن تكلفة الشراء تعالج علي أنها نفقات رأسمالية يتم إظهارها في قائمة المركز المالي، مما يؤدي إلي إختلاف المعالجة المحاسبية لنفس البند وهو مايترتب عليه فقدان التقارير المالية لملائمتها وقابليتها للمقارنة[2].

ثانيا: القياس اللاحق للتغير في قيمة الأصول:

يعني أساس القياس بترجمة الأحداث المالية إلي لغة الأرقام لوحدة محاسبية مستمرة، فالأصول لها سوق مشتري وسوق بائع كما أن لها وقت شراء ووقت إستخدام ووقت بيع أو التخلص منها، لذا فإن كل متغير منها

---

[1] - ايمان سعد الدين إبراهيم، "دراسة مقارنة للمحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة وفقا للمعايير المحاسبية و مدي التزام الشركات المسجلة ببورصة الاوراق المالية بتطبيقها"، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السبعون ٢٠٠٨.

2- Lonergan, W., "The Changing Value Relevance of Net Assets", **Boletin De studies economic** Vol. LIII, No. 164, 2001, pp. 251-252.

يؤثر علي تحديد أساس القياس، فقد يكون سوق مشتر ماضٍ أو حاضر أو مستقبل، ويعتمد في إختيار أساس القياس بالدرجة الأولي علي الهدف من عملية القياس(وهو ماتم ذكره سابقاً)، ومن ثم الهدف الرئيس من المحاسبة المالية برمتها(كما سيرد لاحقا)، لكون القياس المحاسبي حسب العملية المحاسبية أحياناً يكون الهدف الرئيس قائمة الدخل(الأرباح) وهنا فإن التركيز يكون علي أسس وقواعد المقابلة (Matching) وقد يكون الهدف قائمة المركز المالي فيكون الهدف الرئيس إعادة التقييم لصافي الأصول، وهكذا، فتتساوي قيم الأصول لحظة شرائها، فتكلفة الشراء للمشتري تساوي القيمة الحالية للبائع، ولذا فإن جُل أكاديمي المحاسبة وممتهنيها يتفقون علي أن هذه القيمة في هذه اللحظة تمثل أساساً علمياً لقياس الأصول، ولكن محور الخلاف ينصب حينما يتغير السوق أو الزمان، أي بعد نقطة إلتقاء البائع والمشتري في سوقهما، فالقيمة وقت الشراء أو البيع عملة لها وجهان التكلفة والقيمة السوقية أو الحالية. ولكن ماذا عن القيمة بعد لحظة الشراء وقبل عملية البيع؟

وفي مؤتمر مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي عقد في باريس في ٢٩ يونيه ٢٠١٥ تحدث السيد رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية Hans Hoogrevorst عن أن المناقشات في الفصل المتعلق بأكثر القضايا المثيرة للجدل والحساسية في مجال المحاسبة ألا وهو الفصل المتعلق بالقياس في مسودة الإطار الفكري، وتم تقسيم القياس لفئتين هما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ولكل منها المؤيدين لها وغالبا مانتسم المناقشات بينها تميل إلي ان تكون ساخنة، فالقيمة العادلة والتكلفة التاريخية طرفي عملية القياس تتطلب القيمة العادلة التحديث الكامل لكل المتغيرات بينما تتطلب التكلفة التاريخية التحديث الجزئي واقل انتظاماً، فيري انصار التكلفة التاريخية موضوعيتها واستقرارها النسبي بينما لايفضلون القيمة العادلة لتقلباتها الناتجة عن التغيرات في الأسعار في الأسواق، في حين أنصار القيمة العادلة يرون ان التحديث الكامل لكل المتغيرات في كل تقرير مالي مطلوب لأنه يعطي صورة واضحة ومعبرة عن المركز المالي والأداء للوحدة، وهو ماقد يعني التقلب في الدخل ولكنه يعكس الواقع لان التكلفة التاريخية أداة قياس بدائية تعطي معلومات بدائية سريعا ماتصبح قديمة جدًا[1].

وعلي ذلك يمكن القول بأنه من الناحية النظرية فإن الفكر المحاسبي قد إستقر علي نموذجين للقياس هما: نموذج محاسبة التكلفة التاريخية، نموذج محاسبة القيمة العادلة[2]،ووفقا لمتطلبات المعيار الدولي الممتلكات والمصانع والمعدات رقم-١٦-، والمصري الأصول الثابتة وإهلاكاتها رقم-١٠-، وكذلك الأصول الغير ملموسة كما في المعيار الدولي رقم -٣٨- وكذلك المعيار المصري رقم-٢٣- بعنوان الأصول غير الملموسة تختار الوحدة بين نموذجين لتحديد القيمة اللاحقة للأصل الثابت بعد التحديد الأولي لهما:-

أولاً: - نموذج التكلفة Cost Model

ثانياً: - نموذج إعادة التقييم (القيمة العادلة) Revaluation Model

---

[1] - IASB Speech, "Historical Cost ersus Fair Value Measurment", IFRS Conference, Paris, France, June 2015.

[2] - عمرو حسن إبراهيم، "دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية-دراسة نظرية إختبارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة-جامعة حلوان، ٢٠١١، ص٢٥.

أولاً: - نموذج التكلفة Cost Model

وفقا لهذا النموذج فإنه يتم القياس المحاسبي للأصول الثابتة (وكافة الأصول أيضا) بعد التحديد الأولي لها علي أساس تكلفة الأصل مطروحا منها مجمع الإهلاك واي خسائر أخري مجمعة ناتجة عن الإنخفاض في قيمة الأصل، وهذه القيمة يطلق عليها بالقيمة الدفترية للأصل الثابت، ويعد هذا النموذج هو الأكثر تطبيقا وذلك لتميزالتكلفة التاريخية بمبررات أساسية[1]:-

١. توافر الأدلة الموضوعية لتأييد القياس(إمكانية التحقق) علي اساس التكلفة التاريخية.

٢. الربح المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية هو ربح محقق فعلا وقابل للتوزيع النقدي.

٣. المعلومات التي تقدمها التكلفة التاريخية ضرورية لمسائلة إدارة المنشأة.

ولكن علي الرغم من هذه الأسانيد الفكرية إلا انه يلاحظ أن أساس التكلفة التاريخية يعتبر أكثر المبادئ المحاسبية إثارة للإنتقاد سواء من قبل مستخدمي القوائم المالية أو من قبل المحاسبين أنفسهم، ولعله يمكن إيجاز هذه الإنتقادات في الأتي[2]:-

أولاً: أن الإعتماد عليها سوف يؤدي إلي قياس غير سليم للربح الدوري وذلك لسببين:

١. إن مقابلة الإيرادات التي تمثل القيمة الجارية للناتج مع المصروفات مقاسة علي أساس القيم التاريخية سوف يؤدي إلي إدماج ناتج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة علي أسعار عوامل الإنتاج، حيث أن ناتج النشاط الجاري يتطلب المقابلة لكل من الإيرادات والمصروفات علي أساس أسعار جارية أما ناتج المضاربة علي عوامل الإنتاج-المكاسب الناتجة عن إقتناء الأصول-يتطلب مقارنة المصروفات علي أساس الأسعار التاريخية بالمصروفات علي أساس الأسعار الجارية.

٢. إن تأجيل الإعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتي يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي إلي تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية (Periodicity). أي أن الربح الدوري الخاص بفترة محاسبية سوف يعكس ناتج الأحداث الإقتصادية التي نشأت في فترة سابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة، كما أن هذا الربح لن يعكس نتائج أحداث الفترة الحالية بالكامل إذ أن ذلك الجزء من هذه الأحداث الغير محققة سوف يتم الإعتراف به في فترات محاسبية مقبلة.

ثانياً: إن الإعتماد على أساس التكلفة من شأنه إسقاط الكثير كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن إشتراط حدوث عملية تبادلية قبل الإعتراف بأي تغيير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من

---

[1] - وريا برهان أحمد، دراسة وتحليل موضوعية القياس المحاسبي وفقا لمدخل التكلفة التاريخية والإنتقادات المعاصرة لها"، مجلة البحوث الإقتصادية، مركز بحوث العلوم الإقتصادية بنغازي، المجلد الثاني عشر ٢٠٠١، ص١٥٠.

[2] - يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، "تأثير إستخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة-جامعة بنها، العددالأول، ٢٠٠٦، ص٦٢٨.

القيم من السجلات المحاسبية، أمثلة علي ذلك شهرة المحل والأصول البشرية والمزايا الإحتكارية ونظام المعلومات المتوفر لدي المنشأة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخري.

ثالثاً: يترتب علي الإعتماد علي أساس التكلفة تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية الأصلية، ويستند هذا المنهج علي إعتبار أن أخذ تغيرات القوة الشرائية للنقود في الإعتبار لايعتبر خروجا عن مبدأ التقويم علي أساس التكلفة حيث أن التطبيق السليم لهذا المبدأ يتطلب إستخدام وحدات قياس متجانسة في إثبات كافة عناصر المركز المالي في الفترات المختلفة، ومن ناحية أخري يلاحظ أن تجاهل التغيرات في المستوي العام للأسعار سوف يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص.

رابعا: إن الإعتماد علي أساس التكلفة التاريخية في حالة التغيرات الكبيرة في الأسعار الخاصة بعناصر المركز المالي يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة كل البعد عن التعبير عن القيم الجارية لهذه العناصر، الأمر الذي يفقد القوائم المالية كثيرا من فائدتها في الإستخدام العملي، الأمر الذي يجعل النموذج المحاسبي عاجز عن تصوير الحقائق الإقتصادية وعن مقابلة إحتياجات متخذي القرارات وخاصة في تقدير التدفقات النقدية المتوقعة.

والأمر ليس مقتصر علي هذه الإنتقادات، بل هناك إنتقادات أخري لها نذكر منها كما يلي:-

١. تشمل التكلفة التاريخية أرقام جوهرية عدة من التقديرات الشخصية مثل التقديرات الخاصة بتقدير العمر الإقتصادي للأصل، تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة والمشتركة، مخصصات الديون المعدومة(١)، كما أن حساب الإهلاك بمكوناته والمخصصات المختلفة يعتمد على الحكم والتقدير الشخصي.

٢. الإنتقاد الرئيسي للتكلفة التاريخية لقياس الأصول هي أن قيمة الأصل بالنسبة للمنشأة سوف تتغير بمرور الزمن، إذ أنه بعد فترة من الزمن فإن تلك التكلفة لاتكون ذات دلالة كمقياس لقيمة المورد الإقتصادي أو لقيمة الخدمات المتوقعة أو لسعره السوقي الجاري، وحتي مع بقاء مستويات الأسعار ثابتة فإن التوقعات بخصوص الخدمات المتوقعة لن تظل ثابتة، فالتوقعات بخصوص الخدمات المتوقعة سوف تتغير كنتيجة لزيادة درجة التأكد المصاحبة لقصر العمر الإنتاجي الباقي للأصل أو كنتيجة للتغيرات التكنولوجية أو التغيرات في

1- Lefebvre, R; E. Simonova and M. Scarlet, "Fair value accounting: The road to be most travelled." Issues in focus. **Certified General Accountants Association of Canada**, 2010. **Copying from:**

Dalia Ahmed Aly Ibrahim, "The Impact of Fair Value Accounting on Financial Stability: Evidence from the Credit Crisis and Implications for the Egyptian Market" **PHD Thesis**, Cairo University, 2013, pp. 38.

الظروف الإقتصادية المحيطة[1]، وأن التقييم الخاطيء للأصل في ظل التكلفة التاريخية يؤدي إلي إتخاذ قرارت غير صحيحة بشأن الإحتفاظ أو إستبعاد الأصل[2].

٣. يرى Paton أن مصطلح التكلفة لا يقابل مصطلح القيمة، ففي تاريخ الإستحواذ على الأصل فإن تكلفة الأصل تساوي قيمته في معظم العمليات، وفي حالات إقتناء الأصل بمقابل مادي غير نقدي فإن التكلفة تقارب القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ، ولكنها لا تعبر عن قيمة الأصل في الفترات اللاحقة على تاريخ الإستحواذ[3].

٤. يشوب مفهوم التكلفة العديد من الأخطاء فعند شراء أصل فإنه يدرج بتكلفته، أما عند اتخاذ قرار استثماري يتم التخلي عن التكلفة لأنها أسلوب غير مناسب للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية ويتم الاعتماد على القيمة الحالية كأساس للمفاضلة بين البدائل[4].

٥. عدم ملاءمة معلومات التكلفة التاريخية لإحتياجات المستخدمين، على أساس أن تكلفة الأصل ليست هي الأصل ولكن فقط مقياس للأصل أو وصف لأحد خصائصه، ولكن الأصل كما هو معروف من قبل فإنه عبارة عن منافع مستقبلية من المتوقع تدفقها للوحدة خلال العمر المتوقع له، فالتكلفة التاريخية قد تكون ملائمة في تاريخ إقتناء الأصل ولكن في تاريخ إعداد القوائم المالية فإن التكلفة التاريخية تفقد ملائمتها لأنها تمثل تكلفة ماضية ولا تعبر عن قيمة الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المنشأة، وما يمكن أن تولده هذه الموارد من تدفقات نقدية في المستقبل سواء بمفردها أو بالاشتراك مع غيرها[5].

٦. تعتبر التكلفة التاريخية غير عادلة لكونها تحابي المستثمرين المرتقبين أحياناً علي المستثمرين الحاليين، فكلما مضي الوقت والأصل مازال يؤدي نفس الخدمات، ومع تغير الأسعار إلي أعلي، فإن تكلفة المنتج ستقل مقارنة بأمثاله، وهنا يتمتع المستثمرون المرتقبون بأرباح الحاليين، فعلي سبيل المثال إذا كانت وحدة ما تمتلك أرضاً إشترتها بمبلغ زهيد في الماضي منذ فترة ولا سيما لو كانت كبيرة فإن قيمتها الحالية قد تساوي سعرها

---

[1] - عبد الحميد احمد محمود، "المقياس المحاسبي للاصول-مدخل نظرية القياس"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الأول، يونية ٢٠٠٠، ص٢٠.

[2] - نيفين عبد القادر حمزة، "إستخدام مدخل القيمة الإقتصادية المضافة في التقييم المحاسبي للشركات"، رسالة ماجستير غير منشورة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة بور سعيد، ٢٠١٤، ص٧٨.

[3]- Foster, J.N. and W.Upton, "Financial ACC. Standard Board, Understanding the issues. The Case for Initially Measuring Liabilities at Fair Value", Vol, seriesl, Nor walk, conn. May 2001.

Copying from:

Don Herrmann, Shamrock M. Saudagaran and Wayne B. Thomas, "The Quality of Fair Value Measures for Property, Plant, and Equipment", Accounting Forum, Vol. 30, 2006, pp. 16.

[4] -جمال علي محمد يوسف، "تقييم محاولات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية"، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، كلية التجارة-جامعة القاهرة، ٢٠٠٩، ص١٤١.

[5] - د. أحمد جمعة أحمد، مرجع سبق ذكره، ص٦٦.

الأول مئات المرات(١)، وهو مايعني أن مضي زمن طويل بين تاريخ الحيازة وتاريخ القياس يعني أحيانا أنها قيم عفا عليها الزمان، وقد تصبح مضللة وأحيانا غير عادلة.

٧. الأصول المهلكة دفترياً فهناك أصول نفدت منافعها محاسبياً أي تم إهلاكها وهذه الأصول مازال لها منافع مستقبلية، فهل تعد أصلاً أم لا؟.

٨. عادة مايلجأ المستخدمون إلى المحللين الماليين لإعادة صياغة بيانات التكلفة التاريخية للوصول إلى القيمة العادلة للعناصر المقاسة بها حتي يمكن تحديد القيمة المحققة لهم، وكذلك التفسيرات المختلفة لكي يمكن إجراء مقارنات عادلة، كما أنه يتم إعادة صياغة بيانات التكلفة التاريخية وذلك للوصول إلي النسب والمؤشرات الحقيقية التي يتم إعدادها وذلك من أجل قرارات إقتصادية رشيدة.

ثانياً: – نموذج إعادة التقييم (القيمة العادلة) Revaluation Model

شهدت بداية العقد الأخير من القرن الماضي إهتماماً متزايداً لمفهوم القيمة العادلة وإستخدامها كأساس للقياس والتقييم المحاسبي داخل التقارير المالية، وقد وصف البعض الإتجاه نحو القيمة العادلة أنه أحدث ثورة في الفكر المحاسبي فبعد فترة طويلة من الإستقرار علي مفهوم التكلفة التاريخية وإستخدامه كأساس للقياس والتقييم المحاسبي ومتطلبات الإفصاح والإعتراف المبدئي والقياس اللاحق لجميع بنود القوائم المالية، إلا أن معدي ومستخدمي القوائم المالية كانوا إلي حد كبير مقتنعين تماماً بأن التكلفة التاريخية لا تعبر عن القيمة الحقيقية الآن أو في توقيت إعداد القوائم المالية وأنها ليست ملائمة تماماً لأنها قد تبعد كثيراً عن القيم الجارية، ولذلك اتجه الفكر المحاسبي في أواخر الثمانينيات وبداية التسعينيات من القرن الماضي إلي الإهتمام بإستخدام القيمة العادلة في العملية المحاسبية برمتها أي في الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح[٢].

ومن الملاحظ في الآونة الأخيرة توجه عدد من مجالس بناء المعايير المحاسبية مثل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية نحو إصدار وتعديل عدد من المعايير المحاسبية، والتي تعتمد بشكل أساسي علي إستخدام القيمة العادلة في القياس بهدف تغيير الإعتماد علي المعلومات المالية متمثلة في الدخل المحاسبي التقليدي والمتبع منذ فترات طويلة إلي الدخل الإقتصادي[٣]، ولعل التحول نحو الأخذ بالقيمة

---

١ ـ عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد، مرجع سبق ذكره، ص٣٩٠.

٢ ـ خالد حسين أحمد، "إستخدام القيمة العادلة في قياس الإستثمارات في الأوراق المالية وأثر ذلك على القوائم المالية للبنوك-حالة تطبيقية-"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة كلية التجارة-جامعة عين شمس، العدد الثاني ديسمبر ٢٠٠٨، ص١٢٣.

٣ ـ هشام حسن عواد المليجي، دينا عبد العليم كريمة، "قياس الدقة التنبؤية للقيمة العادلة في البنوك التجارية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، العدد الثاني، المجلد الثالث، ٢٠١٢، ص٨٥٩.

العادلة كأساس لقياس بنود التقارير المالية في حالات كثيرة تناولتها معايير المحاسبة الحديثة هو التغير الأبرز في الفكر المحاسبي خلال العشرين سنة الأخيرة[١].

تعريف القيمة العادلة:-

ففي إطار معايير التقارير المالية الدولية IFRS، تعرف القيمة العادلة بأنها[٢]: "هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو تسديد دين بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل علي أساس تبادل تجاري بحت".

أخيراً وكما صدر أخيراً معيار التقارير المالية الدولية رقم -١٣- الذي صدر في مايو ٢٠١١ ويتم تطبيقه من اينابر ٢٠١٣ في الفقرة رقم-٩- أن القيمة العادلة هي: "السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل أو المدفوع لتحويل إلتزام وذلك في عملية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"[٣].

ويلاحظ أن المعيار الأمريكي وتبعه معيار التقارير المالية الدولية IFRSارقم١٣ يقوم علي عدة مباديء وهي أن القيمة العادلة تعتمد علي سعر التبادل علي أساس فكرة سعر الخروج(Exit Price)، أيضا سعر التبادل هذا في معاملة منتظمة في ظل ظروف طبيعية وليس البيع الجبري أو الصفقات الإضطرارية، بإفتراض أن المعاملة لبيع الأصل أو تسوية الإلتزام تحدث في السوق الرئيسية وفي حال غيابها تكون السوق الأكثر ملائمة، وكذلك المشاركون في السوق هم المشترين والبائعين في السوق الرئيسية وهم مستقلون ولديهم المعرفة المعقولة بالأصل أو الإلتزام والقدرة والرغبة، وتتعدد أساليب قياس ومداخل تقييم القيمة العادلة وفقا للتسلسل الهرمي للقيمة العادلة إلي ثلاثة مداخل[٤]:-

١. **مدخل السوق (Market Approach)**: ويقوم على استخدام الاسعار وغيرها من المعلومات التي يتم الحصول عليها بواسطة عمليات السوق بما في ذلك الأصول والإلتزامات القياسية أو المقارنة.

٢. **مدخل الدخل (Income Approach)**: ويقوم على إستخدام مداخل التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية للتدفقات النقدية أو الأرباح إلى قيمة حالية مخصومة.

٣. **مدخل التكلفة (Cost Approach)**:ويقوم على إستخدام التكلفة أو القيم المطلوبة في الوقت الحاضر للحصول على طاقة خدمات الأصل وغالبا مايشار إليها بأنها تكلفة الإستبدال الحالية.

---

[١]- طارق عبد العال حماد، "نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يونيو ٢٠٠٨، ص١٢٧.

[٢] - مجلس معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص٨٧٥.

[3] - International Financial Accounting Standards (IFRS), IFRS global office -Deloitte, May 2011.

[٤]- هشام حسن عواد المليجى، "فعالية القياس المحاسبى للقيمة العادلة فى ضوء المعيار الامريكى ١٥٧ بالاشارة إلى الازمة المالية العالمية_دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، السنة التاسعة والعشرون، ٢٠٠٩، ص ٢٣٠.

وتعمل المحاسبة عن القيمة العادلة علي حل المشكلات المتعلقة بإعداد التقارير المالية والتي تنعكس بدورها علي عمليات تداول الأسهم في سوق الأوراق المالية وكفاءته، ويكون لها تأثيرات إيجابية، وتؤدي التقارير المالية المعدة علي أساس المحاسبة عن القيمة العادلة إلي توجيه إنتباه المساهمين عن حقوق ملكيتهم وتعزز من وظيفة مسؤلية الإدارة نظراً لأن المديرين يتم مساءلتهم عن الحفاظ علي قيمة حقوق ملكية المساهمين والمحاسبة عن مجهوداتهم، وهذا يؤدي إلي تغير في إدراكاتهم فيما يختص بواجباتهم في هذا الشأن كما أنها تمدنا بالإفصاح الكامل، وأنها تكون متوافقة مع الشفافية[1]، كما أن أنصار محاسبة القيمة العادلة يرون أهميتها وذلك للقيود المرتبطة بالإطار المحاسبي البديل (التكلفة التاريخية)، وازدياد أهمية المعلومات المقدمة للمستثمرين تحت محاسبة القيمة العادلة[2]، وكذلك فإنهم يفضلونها لأنها تتفوق بالقياس الإقتصادي عن محاسبة التكلفة التاريخية ليس هذا فحسب بل لأنها تتفوق في نواحي أخري نذكر منها علي سبيل المثال الآتي:-

١. التطبيق النهائي للقيمة العادلة لجميع الأصول والخصوم مع تحول(FASB) إلي مدخل الميزانية بدلاً من مدخل قائمة الدخل بالنسبة لإعداد التقارير المالية نظرا لأن الميزانية تتكون من الأصول والخصوم المالية مقومة بالقيمة العادلة، والأصول والخصوم الغير مالية مقومة علي أساس التكلفة التاريخية، فهذا علي الأقل غير متسق داخلياً[3].

٢. إن استخدام القيمة العادلة يعكس القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية المتوقعة، باعتبار أن الأسعار السوقية بصفة عامة تعكس تلك العناصر، وتعتبر تلك ينسجم المعلومات هامة للمستثمرين والمقرضين وغيرهم من مستخدمي المعلومات المالية لتقييم استثماراتهم المالية (٤).

٣. من المفترض أن تقدم القيمة العادلة على الأقل بالنسبة لكل أصل علي حدة، إشارات في وقت سابق علي الهشاشة المالية وذلك عن التي تقدمها التكلفة التاريخية، وبالتالي إتخاذ إجراءات تصحيحية من قبل المديرين والسلطات التنظيمية الأمر الذي يقلل من توسع وتواتر الأزمات المالية، هذه الميزة يمكن أن تقلل من تقلبات الدخل(٥).

٤. تساعد محاسبة القيمة العادلة على إحضار المشكلات إلي الذهن مبكراً مع أقل ضرر ممكن خلاف لو لم يتم تطبيقها، فهي تخبر المستثمرين ماهي الأصول الأكثر قيمة وتعطيهم متابعة علي مسؤلية الإدارة عليها (أو عدم المسؤلية)، الأمر الذي يجعل المديرون غاضبون عندما تظهر أنهم يستحقون اللوم (٦)، وهو مايؤكده البعض

---

[1]- د. خالد حسين أحمد، مرجع سبق ذكره، ص١٣٨.

[2]- Dalia Ahmed Aly Ibrahim, "The Impact of Fair Value Accounting on Financial Stability: Evidence from the Credit Crisis and Implications for the Egyptian Market" PHD Thesis, Cairo University, 2013, pp. 36.

[3]- Benston, George J., "The Shortcoming of Fair Value Accounting Described In SFAS 157", Journal of Accounting and Public Policy, Vol., 27, 2008, pp. 101-114.

[4]- جمال علي محمد يوسف، مرجع سبق ذكره، ص١٨٩.

[5]- Boyer, R., "Assessing the impact of fair value upon financial crisis", Socio-Economic Review, Volume 5, Issue 4, 2007, PP. 779-807.

[6]- Maria Carmen HUIAN., "Some aspects regarding the role of fair value accounting during the current financial crisis", Working Paper, University of Iasi, 2009.

بأنه لكي يكون نموذج محاسبي أفضل فإنه يتطلب التقرير عن القيمة العادلة والسبب أن معلومات القيمة العادلة تعطي الإنذارات المبكرة للمستثمرين والمنظمين للتغيرات في توقعات السوق الحالية للأصول وأسعارها(١).

٥. هناك بعض الأسئلة تفترض المساعدة في اتخاذ القرار والملائمة:

١) هل يمتلك الأصل منفعة متبقية؟

٢) هل نستطيع بيع الأصل اليوم بمكسب أم خسارة؟

٣) هل التدفقات النقدية المعدلة بالمخاطر المتولدة من الأصل تزيد عن تكاليف الاحتفاظ أو الإبقاء على الأصل؟

٤) هل سنتكبد خسائر اقتصادية أو تكلفة بديلة بالاستمرار الإبقاء على الأصل؟

فالقيمة العادلة تجيب على هذه الأسئلة بينما لا تستطيع التكلفة التاريخية(٢)، أو بمعني آخر يتم إهمال التكلفة التاريخية وإستخدام القيمة العادلة.

٦. ويري Orlando أن أنصار محاسبة القيمة العادلة اقترحوا أن التحرر من استخدام التكلفة التاريخية إلى المنهج القائم على القيمة السوقية سوف يحقق على الأقل خمس مزايا للتقرير المالي(٣):-

- تعزيز الملائمة والشفافية.
- تقليل أداة التعقيد.
- تخفيض التقلبات للعوائد.
- تعزيز القابلية للمقارنة والاتساق.
- تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الأمريكية مع معايير المحاسبة الدولية.

٧. يري البعض في إقتصاد اليوم أصبحت الأصول الحقيقية لأي نشاط هي الأصول الناعمة (Soft Assets) مثل المفاهيم والأفكار وليست الموارد المادية -يري الباحث ان المقصود بها الأصول الفكرية-، تتطلب هذه الأصول أساليب قياس والتي أصبحت خارج نطاق التكلفة التاريخية، سوف تؤدي تقديرات القيمة العادلة إلي مزيد من الأهمية والشفافية في التقارير المالية، وبالتالي تستطيع القيمة العادلة معالجة أفضل للإقتصاد القائم علي المعرفة علي علي ماتستطيعه التكلفة التاريخية(٤).

1- Thomas J. Linsmeier, "Financial Reporting and Financial Crises:The Case for Measuring Financial Instruments at Fair Value in the Financial Statements", **Accounting Horizons**, Vol. 25, No. 2, 2011, PP410.

2 - Orlando Hanselman, "Full Fair Value Accounting Its Time Has Come", **Journal of Performance Management**, Dec. 2009, PP.9.

3- **Ibid**, PP. 5.

4 - Campell, R., E. Owens-Jakson, and D.R. Robinson, "Fair value accounting from theory to practice", **Strategic Finance**, Vol. 90, Issue1, Jul 2008, p31-37.

وعلي الرغم من صلاحية إستخدام محاسبة القيمة العادلة في القياس المحاسبي إلا أنه يجب إزالة العديد من الصعوبات يمثل التخلص منها بنية تحتية لمدخل محاسبة القيمة العادلة، وفيما يلي أهم تلك الصعوبات [1]:-

- تحيز القياس المحاسبي في ظل تطبيق مقاييس القيمة العادلة بسبب تزايد الإعتماد علي التقديرات الذاتية لإدارة الشركات من ناحية، وعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات من ناحية أخري.
- الحاجة إلى بذل جهود غير عادية ووتحمل تكاليف وأعباء إضافية غير منتجة للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة للبنود محل التقييم.
- سوء إستخدام القواعد التي تحكم عملية إعادة تصنيف الإستثمارات المالية أو العقارية من جانب إدارة الشركات بهدف التلاعب في الأرباح.
- إفتقار معلومات محاسبة القيمة العادلة في أغلب حالاتها للكثير من الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، خاصة الموثوقية والثبات والقابلية للمقارنة والملائمة في بعض الأحوال، مما ينعكس سلباً على أداء الوظيفة المحاسبية من ناحية ويفقد متخذ القرار مصداقيته من ناحية أخري.
- يري البعض أنه حتي لو النية الجيدة لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة فسيكون خطأ ذلك إلي المدي التي تكون تنبؤاتها وإفتراضاتها المختلفة خاطئة، ثم إن الإدارة الإنتهازية والغير أمينة ستأخذ بميزة الأحكام والتقديرات في عملية التلاعب ودمس الأرقام للوصول إلي الأرقام المرغوبة[2]، وضرب مثالا بأنه تستطيع شركة ما بتسجيل إنخفاضات كبيرة في سنة أدائها ضعيف وهو ما يسمى ب [تصفية الرواسب Big Bath Procedure] وهذه الخسائر سوف تنتج عن إنخفاضات القيم الإستردادية، وهو ما سيؤدي بدوره إلى زيادة الأرباح في السنوات المستقبلية كنتيجة لإنخفاض التكاليف المستقطعة، وإنخفاض الإنخفاضات [الشطبWrite-Downs] في الفترات المستقبلية، أو حتى إستردادات الإنخفاضات[الشطب].
- أحياناً يتم قياس القيمة العادلة علي أساس بند دون آخر(بمعني أن تختار المنشأة التقرير عن بعض البنود بالقيمة العادلة بينما تظل باقي البنود مقيمة بالتكلفة التاريخية) يؤثر سلباً علي قابلية التقارير المالية للمقارنة والإتساق ويزيد من فرص التلاعب الإداري[3]

---

[1] - عبد الناصر محمد درويش، "تقييم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة في اعداد البيانات المالية وإنعكاساتها علي الوظيفة المحاسبية-دراسة ميدانية علي شركات التأمين الاردنية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣١، العدد الثاني، ص٢٠٣-٢٠٥، ٢٠٠٧.

[2] - Tim Krumuide, "Why Historical Cost Accounting makes sense", **Journal of Strategic Finance**, August 2008, PP. 33-40.

[3] - Leggett, Denise., Wilkins, A. and Stanley Clark., "The Frequency, Magnitude, and Measurement Subjectivity Associated with Liabilities Reported at Fair Value", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, 2015, Vol.19, No.1, pp.160-170.

نقلاً عن:

- إبراهيم محمد الطحان، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة-دراسة نظرية وميدانية-"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ص ٨٦، ٢٠١٧.

المفاضلة فيما بين نموذجي التكلفة والقيمة العادلة:

علي الرغم من المميزات التي تتمتع بها التكلفة التاريخية التي تم ذكرها سابقاً إلا أنها لم تكن كافية للعمل بها، ونتيجة للإنتقادات الخطيرة ورغبة المحاسبين في زيادة فاعلية التقارير المالية نجد أن النموذج المحاسبي قد خرج عنها في أحياناً كثيرة، وإستثناءات عدة للعمل في ظل التكلفة التاريخية فمنها مثلا المدينين يتم تقييمها علي اساس صافي القيمة المنتظر تحصيلها، أوراق القبض يتم تقييمها بقيمتها الحالية، أو المخزون السلعي يتم تقييمه علي أساس قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، فلاشك أن كل هذه الاستثناءات والتعديلات تلك تعتبر مدخلاً غير متكامل لمعالجة نواحي القصور في التكلفة التاريخية.

من ناحية أخري يري الباحث أن الصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة والتي تم ذكرها سابقاً بأن معظمها مردود عليه لأن التكلفة التاريخية تتضمن صعوبات أشد منها فمثلا تحيز القياس المحاسبي في ظل تطبيق مقاييس القيمة العادلة والتي تعتمد علي التقديرات الذاتية فالرد علي ذلك بأن التكلفة التاريخية في معظم جوانبها تعتمد علي التقديرات إذ أن العمر الإقتصادي والقيمة التخريدية وكذلك طريقة الإهلاك كل ذلك يعتمد علي التقدير الشخصي وكذلك المخصصات، كذلك سوء إستخدام إعادة تصنيف بعض الإستثمارات بهدف التلاعب بالأرباح فأيضا هذا يرجع إلي الإدارة الغير أمينة إضافة إلي أن مثل هذه الإدارات تستطيع التلاعب في بيانات التكلفة التاريخية سواء بالتخفيض لقيم الأصول وأنه إذا كانت للإدارة نية التلاعب فإنها ستتلاعب سواء إستخدمت التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.

وفي هذا الصدد يؤكده البعض[1] النموذج المختلط يتجلي في أن يتم قياس بعض الأصول بالتكلفة التاريخية والبعض الآخر بالقيمة العادلة ونتيجة لذلك لن يتم التعرف علي تأثير الأحداث الإقتصادية بالكامل في التقارير المالية أو علي الأقل ليس بشكل متطابق، وفيما يتعلق بأساليب القياس فعند تقييم أي منها يري البعض [2] ضرورة الإعتماد على المقومات التالية وهي المقومات التي يجب ان يؤدي أي نموذج قياس دقيق إليها وهي:

١) القدرة على التعبير عن القيمة الإقتصادية للشركة.

٢) التعبير عن القيمة المحققة لحملة الأسهم.

٣) القدرة على تلبية إحتياجات المستخدمين.

وقد إعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية كواضع للمعايير المحاسبية الدولية في ٢٠٠٣ ان الإطار الفكري الحالي أصبح خارج إطار التاريخ بشكل متزايد ورأي ضرورة إعادة صياغة خطط مستقبلية بتطويره ليتلاءم مع

1- Rock Lefebvre, et al, "Fair Value Accounting: The Road to Be Most Travelled", Sponsored by the Certified General Accountants Association of Ontario, December 2009, PP.16.

٢- محمد وداد الارضي،"تقييم وتطوير الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث ٢٠٠٨، ص٦٥.

التغيرات في بيئة الأعمال، وفي دراسة مشتركة بين AICPA،FASB تناولت التأكيد علي القصور الواضح بالإطار الفكري من حيث[1]:-

- أهداف لاتتلاءم مع الحاجات المتغيرة والمتعددة للمستخدمين.
- الملائمة بخصائص جودة المعلومات المحاسبية مضمونها يتم التنازل عنه إذا تعارض مع الخاصية الأخري للجودة وهي المصداقية.
- نماذج قياس متعددة ولايوجد إطار موجه لكيفية تطبيق كل نموذج أو متي يستخدم.
- عدم وجود إطار واضح وعدد للإفصاح وبالتالي ممارسات إفصاح متعددة تفقد التقارير قدر كبير من قابليتها للمقارنة.
- فشل النموذج المحاسبي في توفير معلومات لها رؤية مستقبلية.
- حالة الإنفصال بين التقرير المالي والواقع الإقتصادي.

وهو مايراه البعض يؤثر علي مدي قصور التقارير المالية في التعبير عن الواقع الاقتصادي للمنشآت الأمر الذي نتج عنه عدد من المشكلات والتي تحد من فاعلية التقارير المالية في التعبير عن الواقع الاقتصادي للمنشآت والتي تمثل نتاجاً لقصور الأطر الفكرية للمحاسبة المالية[2]، ولعل هذا أدي إلي التقارب بين مجلسي معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي، وفي أكتوبر ٢٠٠٤ إتفق كلا منFASB، IASBاعلي ضرورة زيادة جودة المعايير القائمة ولكي يتم الوصول إلي ذلك تم الإتفاق علي تحديد أولويات العمل هل يتم البدء بتطوير المعايير والحد من نقاط الخلاف وإدخال تحسينات عليها أم يتم تطوير إطار فكري مشترك يمثل ركيزة يتم تطوير المعايير في ضوئها، وقد إتفق كلا المجلسان علي ضرورة البدء في صياغة إطار فكري مشترك أولا يتلافي أوجه القصور الحالية به كمدخل لإدخال التعديلات والتحسينات المطلوبة علي التقارير المالية.

---

[1]- محمد وداد الارضي مرجع سبق ذكره، ص٦٥:٨٠.

[2] - إيهاب ابراهيم حامد عبد العال، "إستخدام المدخل الاقتصادي كأساس لتطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية"، رسالة دكتوراة غير منشورة – قسم المحاسبة، كلية التجارة وإدارة الأعمال-جامعة حلوان، ٢٠١٦، ص٣٦.

الدراسة الميدانية

أولاً: أهداف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلي إستطلاع آراء وإتجاهات الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمحاسبة عن التغير في قيمة الأصول بشأن التعرف علي كلاً مما يلي:

١. آراء وإتجاهات عينة الدراسة بشأن إختبار مدي وجود قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الاصول راجع الي قصور في الإطار الفكري.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في كل من الأكاديميين من أساتذة الجامعات المصرية، ومعدي التقارير المالية العاملون في الشركات المساهمة، والمحاسبين والمراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وفيما يلي يعرض الباحث للفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة وهي:

١. الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة في عدد من الجامعات المصرية الحكومية الواقعة في نطاق محافظة القاهرة وهي (جامعة القاهرة، جامعة عين شمس، جامعة حلوان) وعددهم ١٨٠ مفردة.

٢. معدي التقارير المالية او مايمثلهم من (مديري الإدارات المالية، مديري الحسابات، أو مديري القطاعات المالية) العاملين في الشركات المساهمة لمؤشر البورصة EGX100.

٣. المحاسبين والمراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبري (Big 4).

ويوضح الجدول التالي رقم الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة ونسبة كل فئة منها:

جدول رقم ١/٣ فئات مجتمع الدراسة الميدانية

الفئة	العدد	الوزن النسبي لفئات المجتمع
الأكاديميون من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات	٢١٥	%١١,٤٦
معدي التقارير المالية او مايمثلهم	٣٠٠	%١٦
المحاسبين والمراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة	١٣٦٠	%٧٢,٥٤
الإجمالي	١٨٧٥	%١٠٠

(المصدر: الباحث)

ولقد إعتمد الباحث في انتقاء عينة الدراسة على أسلوب العينة العشوائية الطبقية، وقد قام الباحث بحساب حجم العينة من خلال المعادلة التالية:

$$n = \frac{N}{(N-1)e^2 + 1} \quad n = \frac{1875}{(1875-1)0.05^2 + 1}$$

حيث أن:

n = حجم العينة N = حجم المجتمع e = الخطأ المسموح به = ٥%

وبالتعويض في المعادلة السابقة نجد أن n (حجم العينة) يساوي ٣٢٣ مفردة.

وقد قام الباحث بتوزيع قائمة الإستبيان على الفئات المختلفة لعينة الدراسة الميدانية، ونظراً لأن مجتمع الدراسة الميدانية يتكون من ثلاث فئات مختلفة فقد راعي الباحث الوزن النسبي لكل فئة من فئات مجتمع الدراسة، بحيث تكون عينة الدراسة ممثلة للمجتمع المأخوذة منه، وفي ضوء ذلك قام الباحث بتوزيع عينة الدراسة على الفئات المختلفة طبقاً لوزنها النسبي في مجتمع الدراسة على ان يتم إنتقاء العينة عشوائياً داخل كل فئة من فئات الدراسة.

ويوضح الجدول التالي رقم الفئات التي يتكون منها مجتمع الدراسة ونسبة كل فئة منها:

جدول رقم ٣/٢قوائم الإستبيان المستلمة

الفئة	العدد	النسبة
الأكاديميون من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات	٣٧	%١١,٦
معدي التقارير المالية او مايمثلهم	٦٣	%١٩,٧
المحاسبين والمراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة	٢١٩	%٦٨,٧
الإجمالي	٣١٩	%١٠٠

(المصدر: الباحث)

ثالثاً: أساليب جمع البيانات

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات الأولية من عينة الدراسة الميدانية علي أسلوب قائمة الإستبيان المدعومة أحياناً بالمقابلات الشخصية للتعرف علي آراء وإتجاهات عينة الدراسة بشأن المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول في ضوء المعايير المحاسبية وإنعكاساتها علي الإطار الفكري للمحاسبة المالية.

رابعاً: تصميم قائمة الإستبيان

وقد راعي الباحث أن تكون أسئلة قائمة الإستبيان واضحة وبسيطة وسهلة الفهم، وقد تم الإعتماد على مقياس ليكرت (الخماسي) لقياس إستجابات أفراد العينة حيث تتراوح درجة الموافقة بين (١) إلي (٥) علي النحو التالي:

جدول (٣/٣) درجات الموافقة علي أسئلة الإستبيان

درجة الموافقة				
(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

(المصدر: الباحث)

خامساً: إختبار ثبات وصدق قائمة الإستبيان

تم حساب معاملي الثبات (Reliability) والصدق (Validity) قبل إجراء التحليل الإحصائي للبيانات، والجدول التالي يوضح نتائج إختبار الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستبيان:

جدول (٤/٣) نتائج إختبار الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستبيان

أسئلة الجزء الأول				
مسلسل	البيان	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا-كرونباخ	معامل الصدق الذاتي
أولاً	يوجد قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلى بعض القصور في الأطر الفكرية	٦	٠,٦٨	٠,٨٢٤

(المصدر: مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

وفي ضوء النتائج السابقة يلاحظ أن قيم معامل الثبات بالنسبة لأسئلة الجزء الأول قد تراوحت بين (٠,٦٨) و (٠,٧٧٩)، كما يلاحظ أن معامل الصدق الذاتي قد تراوحت بين (٠,٨٢٤) و (٠,٨٨٢)، أما بالنسبة لأسئلة الجزء الثاني قد تراوحت قيم معامل الثبات بين (٠,٨٨٥) و (٠,٨٨٩)، كما يلاحظ أن معامل الصدق الذاتي قد تراوحت بين (٠,٩٤) و (٠,٩٤٢).

وبناءا على تلك النتائج التي تم التوصل إليها بشأن إختبار الثبات والصدق لأسئلة قائمة الإستبيان يلاحظ أنها لم تقل عن (٠,٦٨)؛ مما يدل على إمكانية الإعتماد على نتائج إختبار فروض الدراسة الميدانية، وهو مايؤكد ثبات وصدق نتائج الدراسة الميدانية حيث أن المعاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث ويمكن الإعتماد على نتائجها وتعميم تلك النتائج على مجتمع الدراسة.

سادساً: أساليب تحليل البيانات:

بعد القيام بتجميع قوائم الإستبيان، تم مراجعتها وتصنيفها وترميز الأسئلة الواردة بها وإدخال الإجابات عليها في برامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS)، وفيما يلي النسب المئوية والإحصاءات الوصفية لعبارات الدراسة، وكانت على النحو الآتي:

فرض الدراسة: "يوجد قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلى قصور في المعايير المحاسبية الحالية"

(ب)مقاييس الإحصاء الوصفي:

سوف يتم عرض نتائج الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي والإنحراف المعياري) لفروض البحث على النحو الموضح فيما يلي:

١- الفرض الرئيسي:

وينص هذا الفرض على أنه "**يوجد قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلى قصور في الوضع الحالي**".

يتم إختبار هذا الفرض من خلال أسئلة الجزء الأول من قائمة الإستبيان وذلك من السؤال الأول إلي السؤال السادس، وسوف يقوم الباحث بإستخدام إختبار (ت) لعينة واحدة One-Sample T-Test، فإذا كان مستوي المعنوية لعنصر معين أكبر من ٥% تكون نتيجة الإختبار غير معنوية، أي أن آراء العينة بخصوص هذا العنصر تكون محايدة ومن ناحية أخري تكون نتيجة الإختبار معنوية إذا كان مستوي المعنوية أقل من ٥%، وفي هذه الحالية يكون هناك أحد بديلين وهما:

- إذا كانت قيمة المتوسط للعنصر أكبر من ٣ فهذا يعني أن العنصر يحظي بالتأييد ويوجد فيه قصور.
- إذا كانت قيمة المتوسط للعنصر أقل من ٣ فهذا يعني أن العنصر لايحظي بالتأييد وبالتالي لايوجد فيه قصور.

ويتم إختبار هذا الفرض من خلال أسئلة قائمة الإستبيان وذلك من السؤال الأول إلي السؤال السادس، ويعرض الباحث الإحصاءات الوصفية ونتيجة الإختبار علي النحو التالي:

- **الإحصاءات الوصفية:**

الجدول التالي رقم (٣/٥) يوضح نتائج الإحصاءات الوصفية للفرض الرئيسي:

جدول ٣/٥ نتائج الإحصاءات الوصفية للفرض الفرعي الأول من الفرض الرئيسي الأول

العبارات	الإجابات							الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
	عدد العينة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما			

يؤدي إستخدام اكثر من أساس في القياس(القياس المختلط- يتم قياس خواص مختلفة لعناصر الأصول المختلفة-) لقيم الأصول إلي جعل الأرقام المحاسبية غير متجانسة وبفقدها خاصية القابلية للتجميع.	٣١٩	١٢٧	١٤٨	٢٣	١٣	٨	٤,١٧	٠,٩١٣
	%١٠٠	%٣٩,٨	٤٦,٤ %	٧,٢ %	٤,١ %	٢,٥ %		
هل ترون وجود أكثر من معالجة محاسبية في بعض المعايير يؤدي إلي قصور في القابلية للمقارنة بين التقارير المالية للمنشآت المختلفة مثل تعدد طرق المخزون، والإستثمارات العقارية.	٣١٩	١٠٥	١٧٢	٩	٢٩		٤,٠٨	٠,٦١١
	%١٠٠	%٣٢,٦	٥٣,٩ %	٢,٨ %	٩,١ %	١ %		
هل ترون وجود أكثر من معالجة محاسبية في بعض المعايير يؤدي إلي قصور في القابلية للمقارنة بين الأصول في التقارير المالية للمنشآت المختلفة مثل الإهلاك، والقياس اللاحق للتغير في قيمة الأصول.	٣١٩	١٢٨	١٥٥	٨	٢٠	١	٤,١٨	٠,٩٣٥
	%١٠٠	%٤٠,١	٤٨,٦ %	٢,٥ %	٦,٣ %	٢ %		
يعتبر القصور في الإطار الفكري أحد مسببات القصور في قدرة التقارير المالية في التعبير عن واقع المنشأة الإقتصادي أحيانا في الإعتراف المحاسبي مثل الأصول غير الملموسة.	٣١٩	٩٥	٢١٦	٤		٤	٤,٢٥	٠,٦٠٢
	%١٠٠	%٢٩,٨	٦٧,٧ %	١,٣ %		١,٣ %		
يؤدي التحديد الدقيق لأهداف التقارير المالية ومايتبعها من مفاهيم متسقة (مكونات الإطار الفكري) إلى التأثير إيجابيا علي زيادة جودة التقارير المالية المقدمة للمستخدمين.	٣١٩	١٩٤	١٠٠	١٧	٨		٤,٥	٠,٧١٣
	%١٠٠	%٦٠,٨	٣١,٣	٥,٣ %	٢,٥ %			
ضرورة تطوير الإطار الفكري للمحاسبة بما يزيد من جودة المعلومات بالتقارير المالية ويجعلها أكثر تعبيرا عن الواقع الإقتصادي الفعلي للمنشأة.	٣١٩	٢٠٣	٩٠	٢٦			٤,٥٥	٠,٦٤١
	%١٠٠	%٦٣,٦	٢٨,٢ %	٨,٢ %				

بتحليل الجدول السابق، توصل الباحث إلي أن فئات العينة تميل إلى الإقرار بوجود قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلى بعض القصور في الأطر الفكرية، وتعتبر العبارة الثانية هي أقل العبارات متوسطاً بقيمة ٤,٠٨، بينما نجد أن العبارة السادسة هي أكبر العبارات متوسطاً بقيمة ٤,٥٥، مما يدل على موافقة معظم أفراد العينة على وجود قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلي بعض القصور في الأطر الفكرية.

- إختبار الفرض:

لإختبار هذا الفرض تم الإعتماد على إختبار (ت) لعينة واحدة One-Sample T-Test، ولإختبار هذا الفرض تم استخدام اختبار ت T-Test، فإذا كان:

- مستوى المعنوية المصاحب للقيمة المحسوبة أكبر من ٠,٠٥ تكون نتيجة الاختبار غير معنوية، ويرفض الفرض فى هذه الحالة
- وإذا كانت قيمة الوسط الحسابى أقل من ٣ يرفض الفرض أيضا
- وبخلاف ما سبق يتم قبول الفرض، أى أنه يشترط لقبول الفرض أن تكون (قيمة الوسط الحسابى أكبر من ٣) و (مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥)

ويوضح الجدول التالي رقم (٦/٣) نتائج إختبار (ت) لهذا الفرض:

جدول (٦/٣): نتائج اختبار ت للفرض الفرعي الأول من الفرض الرئيسي الأول

البعد	الوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	اختبار ت	
			القيمة	المعنوية
هناك قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلي بعض القصور في الأطر الفكرية	4.2889	.49476	46.529	0.000

(المصدر: مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS)

يوضح جدول (٦/٣) نتائج التحليل باستخدام اختبار (ت) لاختبار الفرض الفرعي الأول للفرض الرئيسي الأول، ومن الجدول يتضح أنه بلغت قيمة الوسط الحسابى لإجابات عينة الدراسة 4.288 بانحراف معيارى 0.494، وأوضحت نتيجة اختبار ت T-TEST أن القيمة المحسوبة للاختبار بلغت ٤٦,٥٢٩، وتعتبر هذه القيمة معنوية وذات دلالة إحصائية، حيث إن مستوى المعنوية أقل من ٠,٠٥.

وحيث إن شرطى قبول الفرض متحققان، فبناءً عليه يتم قبول الفرض الرئيسي الذى ينص على أن "هناك قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلي بعض القصور في المعايير المحاسبية الحالية".

الخلاصة والنتائج والتوصيات:

الخلاصة والنتائج:

تعتبر المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بمثابة الركيزة الأساسية التي يستند إليها متخذي القرارات في بناء صورة واضحة عن المركز المالي ونتيجة أعمال المنشأة وكذلك التغيرات التي تطرأ عليها، ومن ثم مساعدتهم في ترشيد قراراتهم الإستثمارية حيث ينصب إهتمام كافة الجهات والمؤسسات العلمية والعملية علي تدعيم وتطوير المنفعة وكذلك الجودة لمعلومات هذه التقارير، حتي تعكس الأداء الفعلي وكذلك قيمتها الحقيقية بأعلي درجة من المصداقية والشفافية مما يساهم في فعالية إتخاذ القرارات.

وقد هدف البحث إلي القيام بدراسة تحليلية للمحاسبة عن التغير في قيمة الأصول، في إطار المعايير المحاسبية وإنعكاساتها على الإطار الفكري خاصة في ظل إصدار المرحلة الاولي من تطوير الإطار الفكري المشترك بين (FASB,IASC).

ومن أجل الوصول إلي ذلك فقد تناولت الدراسة ماهية المحاسبة عن الأصول في ظل الفكر المحاسبي وماهي معايير وشروط الإعتراف باللأصل، ومن ثم كيفية القياس المحاسبي للأصل متناولاً بالتحليل القياس المحاسبي للأصول وسمات القياس الكمي لها، ثم التعرض للقياس الأولي للأصول بشيء من التحليل متناولاً بعض الجوانب المتعلقة بها من إختلافات بين ممارسي المهنة وكذلك بعض القصور في الإعتراف بالأصول غير الملموسة في ظل التكلفة التاريخية، ثم القياس اللاحق للأصول في ظل نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بشيء من التفصيل لعرض مزايا وعيوب كل نموذج وذلك من أجل التوصل إلي القياس الأفضل للتغير في قيمة الأصول والمفاضلة بينهما، وقد توصل الباحث إلي قصور نموذج التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي للتغير في قيمة الأصول ومدي قصور الإطار الفكري في حسم هذا الأمر.

وتناولت الدراسة الميدانية والتي هدفت إلى إستطلاع آراء وإتجاهات الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمحاسبة عن التغير في قيمة الأصول بشأن التعرف على آراء وإتجاهات عينة الدراسة بشأن إختبار مدي وجود قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الاصول راجع الي قصور في الإطار الفكري، وقد قامت الدراسة من خلال إطار الدراسة من حيث الهدف للدراسة الميدانية وفروض الدراسة وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، ومن ثم أسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الإستقصاء، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة لإختبار فرض الدراسة وقد توصل الباحث إلي قبول الفرض الرئيسي وينص على أنه "يوجد قصور في المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول راجع إلى بعض القصور في المعايير المحاسبية الحالية".

<u>التوصيات:</u>

- إعادة النظر في إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في المعيار المصري رقم-١٠- "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" لما لها من بالغ الأثر علي زيادة جودة التقارير المالية.
- الاهتمام بقياس التغير في قيمة الأصول خاصة طويلة الأجل بصفة دورية لتعكس التقارير المالية القيمة الحقيقية لأصولها.

قائمة المراجع العربية والأجنبية

أولا: المراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم محمد الطحان، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة-دراسة نظرية وميدانية-"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ٢٠١٧.

٢. أحمد جمعة أحمد، "المحاسبة عن الأصول غير الملموسة كمدخل لزيادة فعالية التقارير المالية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان ٢٠٠٦.

٣. الفريد وديع بطرس، "تأثير تحرير سعر الصرف على التقييم المحاسبي للأصول الإنتاجية طويلة الأجل لأغراض الإندماج"، رسالة ماجستير غير منشورة قسم المحاسبة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ٢٠٠٨.

٤. المعيار المحاسبي المصري رقم (١٢)، المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، معايير المحاسبة المصرية، وزارة الإستثمار، القاهرة، ٢٠٠٦.

٥. ايمان سعد الدين إبراهيم، "دراسة مقارنة للمحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة وفقا للمعايير المحاسبية و مدي التزام الشركات المسجلة ببورصة الاوراق المالية بتطبيقها"، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السبعون ٢٠٠٨.

٦. جمال علي محمد يوسف، "تقييم محاولات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية"، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، كلية التجارة-جامعة القاهرة، ٢٠٠٩.

٧. حميد مسواك عبد الله علي، "تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة-دراسة نظرية-تطبيقية"، رسالة دكتوراة غير منشورة قسم المحاسبة، كلية التجارة-جامعة أسيوط، ٢٠١٢.

٨. خالد حسين أحمد، "إستخدام القيمة العادلة في قياس الإستثمارات في الأوراق المالية وأثر ذلك على القوائم المالية للبنوك-حالة تطبيقية-"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة كلية التجارة-جامعة عين شمس، العدد الثاني ديسمبر٢٠٠٨.

٩. صفوت مصطفى محمد إبراهيم الدويرى، "مشكلات تحديد قيمة الأصول الثابتة ومقترحات معالجتها فى إطار معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ٢٠٠٦.

١٠. صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، "مبادىء وممارسات المحاسبة المتقدمة – GAAP–"، مكتبة الأنجلو المصرية،٢٠٠٧.

١١. طارق عبد العال حماد، "نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يونيو ٢٠٠٨.

١٢. عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة "، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ١٩٩٠.

١٣. عبد الحميد احمد محمود، "المقياس المحاسبي للاصول-مدخل نظرية القياس"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، العدد الأول، يونية ٢٠٠٠، ص٢٠.

١٤. عبد الرحمن بن إبراهيم الحميد،"نظرية المحاسبة"، مكتبة الملك فهد الوطنية، ٢٠٠٩م.

١٥. عبد الناصر محمد درويش، "تقييم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة في اعداد البيانات المالية وإنعكاساتها علي الوظيفة المحاسبية-دراسة ميدانية علي شركات التأمين الاردنية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد ٣١، العدد الثاني، ٢٠٠٧.

١٦. عمرو حسن إبراهيم، "دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية-دراسة نظرية إختبارية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة-جامعة حلوان، ٢٠١١.

١٧. فهد محمد العشري، "أثر ممارسات تطبيق معايير المحاسبة عن قيمة الأصول الثابتة على أرباح الشركات العاملة في قطاع الأسمنت"، **رسالة ماجستير غير منشورة قسم المحاسبة**، كلية التجارة – جامعة القاهرة، ٢٠١١.

١٨. محمد سمير الصبان وآخرون، "**المحاسبة المتوسطة-القياس والإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة المالية**"، الدار الجامعية، ٢٠٠٣.

١٩. محمد وداد الارضي،"تقييم وتطوير الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثالث ٢٠٠٨.

٢٠. مجلس معايير المحاسبة الدولية، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة ٢٠١٠.

٢١. مصطفي علي الباز، "تنظير القياس المحاسبي للربح في الإسلام"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**- كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الرابع، المجلد الثاني عشر، ١٩٨٨.

٢٢. مني عبد الحكيم رجب، "مشاكل القياس للأصول طويلة الأجل،بين قانون الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية-دراسة ميدانية-"، **رسالة ماجستير غير منشورة قسم المحاسبة**، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ٢٠١٠.

٢٣. وريا برهان أحمد، دراسة وتحليل موضوعية القياس المحاسبي وفقا لمدخل التكلفة التاريخية والإنتقادات المعاصرة لها"، **مجلة البحوث الإقتصادية**، مركز بحوث العلوم الإقتصادية بنغازي، المجلد الثاني عشر ٢٠٠١.

٢٤. نيفين عبد القادر حمزة، "إستخدام مدخل القيمة الإقتصادية المضافة في التقييم المحاسبي للشركات"، رسالة **ماجستير غير منشورة**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة بور سعيد، ٢٠١٤.

٢٥. هشام حسن عواد المليجى، "فعالية القياس المحاسبى للقيمة العادلة فى ضوء المعيار الامريكى ١٥٧ بالاشارة إلى الازمة المالية العالمية _دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة التاسعة والعشرون، ٢٠٠٩.

٢٦. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، "تأثير إستخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة-جامعة بنها، العددالأول، ٢٠٠٦.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

1. Barth, Mary E., ET. Al, "Analysts coverage and Intangible Assets"، **Stanford University Research Paper** No. 575 R3, August 1999.
2. Benston, George J., "The Shortcoming of Fair Value Accounting Described In SFAS 157", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol., 27, 2008.
3. Boyer, R., "Assessing the impact of fair value upon financial crisis", **Socio-Economic Review**, Volume 5, Issue 4, 2007.
4. Campell, R., E. Owens-Jakson, and D.R. Robinson, "Fair value accounting from theory to practice", **Strategic Finance**, Vol. 90, Issue1, Jul 2008.
5. Dalia Ahmed Aly Ibrahim, "The Impact of Fair Value Accounting on Financial Stability: Evidence from the Credit Crisis and Implications for the Egyptian Market" **PHD Thesis**, Cairo University, 2013.
6. Don Herrmann, Shamrock M. Saudagaran and Wayne B. Thomas, "The Quality of Fair Value Measures for Property, Plant, and Equipment"، Accounting Forum, Vol. 30, 2006.

7. Eldon s. Hendrickson, Michael Breda, "**Accounting Theory**", Mc Grow Hill, 5th Edition 1992.
8. Foster, J.N. and W.Upton, "Financial ACC. Standard Board, Understanding the issues. The Case for Initially Measuring Liabilities at Fair Value", Vol, seriesl, Nor walk, conn. May 2001.
9. IASB Speech, "Historical Cost ersus Fair Value Measurment", **IFRS Conference**, Paris, France, June 2015.
10. International Accounting Standard Board (IASB), **"The Conceptual Framework for Financial Reporting"**, Chapter 4.
11. International Accounting Standards Board (IASB), **"The Conceptual Framework for Financial Reporting"**, 2010, Para.4.55.
12. International Financial Accounting Standards (IFRS), IFRS global office -Deloitte, May 2011.
13. Kieso, et al. "**Intermediate Accounting**", 14th Edition, John Wiley & Sons, 2012.
14. Lefebvre, R; E. Simonova and M. Scarlet, "Fair value accounting: The road to be most travelled." Issues in focus. **Certified General Accountants Association of Canada**, 2010.
15. Lonergan, W., "The Changing Value Relevance of Net Assets", **Boletin De studies economic** Vol. LIII, No. 164, 2001.
16. Maria Carmen HUIAN., "Some aspects regarding the role of fair value accounting during the current financial crisis", **Working Paper**, University of Iasi, 2009.
17. Rock Lefebvre, et al, "Fair Value Accounting: The Road to Be Most Travelled", Sponsored by the Certified General Accountants Association of Ontario, December 2009.
18. Thomas J. Linsmeier, "Financial Reporting and Financial Crises:The Case for Measuring Financial Instruments at Fair Value in the Financial Statements", **Accounting Horizons**, Vol. 25, No. 2, 2011.
19. Tim Krumuide, "Why Historical Cost Accounting makes sense", **Journal of Strategic Finance**, August 2008.
20. Orlando Hanselman, "Full Fair Value Accounting Its Time Has Come", **Journal of Performance Management**, Dec. 2009.
21. Leggett, Denise., Wilkins, A. and Stanley Clark., "The Frequency, Magnitude, and Measurement Subjectivity Associated with Liabilities Reported at Fair Value", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, 2015, Vol.19, No.1.