

دور معايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز جودة الابلاغ المالي (ملائمة المعلومات المحاسبية)

The role of international evaluation standards (IVS) in enhancing the quality of financial reporting (appropriate accounting information)

Khalid.controller@gmail.com

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

خالد حميد جاسم

amerjanabi@yahoo.com

د.د. عامر محمد سلمان الجنابي جامعة بغداد/المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

المستخلص:

يهدف البحث الى التعريف بمعايير التقييم الدولية و التعرف على العلاقة بين معايير التقييم الدولية ومعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية في تعزيز جودة الابلاغ المالي (ملائمة المعلومات المحاسبية) من خلال استخدام النماذج الاحصائية لغرض قياس خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية من خلال استخدام نماذج احصائية لغرض اثبات الفرضية التي اشار اليها البحث ، وبناءً على ذلك استخدم نموذجي فرانسيس وانموذج كوثري لقياس ملائمة المعلومات المحاسبية (جودة المعلومات) ، وفي ظل الظروف تم اختيار شركتي اشور وحمورابي العامتين للمقاولات الانشائية كتطبيق للجانب العملي بسبب ضخامة الموجودات الثابتة التي تملكها تلك الشركتين وللسنوات من ٢٠١١ ولغاية ٢٠١٩ ومن اهم الاستنتاجات التي توصل اليها الباحثان هو ان واضعي معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية اعطو المرونة وبدائل لاستخدامها في مختلف الهيئات بما يتناسب مع الثقافة والقوانين والعوامل الاقتصادية وان تلك المرونة صعبت نوعاً ما مسألة التناغم والاتساق لتطبيق المعايير وقد تشكل عائقاً لعملية المقارنة لذا يأتي هنا دور معايير التقييم الدولية لوضع الحلول من خلال تطبيق آليات لاسس وطرق تقييم متعددة لتقرير الاتساق والتناغم وتقليل مخاطر المرونة ، ووفق تلك الرؤية تم التوصل الى عدة توصيات ومن اهمها أن لمعايير التقييم الدولية دور في تعزيز جودة الابلاغ المالي من خلال الخصائص الاساسية للمعلومات المحاسبية وبالاخص خاصية الملائمة من خلال استخدام مدخل واساس السوق على وفق معايير التقييم الدولية بأستخدام القيمة العادلة(السوقية) لتحقيق جودة الابلاغ المالي من خلال خاصية الملائمة بأستخدام النماذج الاحصائية المشار اليها مسبقاً .

الكلمات المفتاحية : معايير التقييم الدولية ، اسس القيمة ، مداخل القيمة .

Abstract:

The research aims to introduce international valuation standards and to identify the relationship between international valuation standards and international accounting and financial reporting standards in enhancing the quality of financial reporting (appropriate accounting information) through the use of statistical models for the purpose of measuring the property of appropriateness of accounting information through the use of statistical models for the purpose of proving the hypothesis that The research referred to it, and accordingly, the Francis and Kothari models were used to measure the appropriateness of accounting information (the quality of the information). The conclusions reached by the two researchers is that the setters of international accounting and financial reporting standards gave flexibility and alternatives to use them in various bodies in proportion to culture, laws and economic factors, and that this flexibility somewhat made the issue of consistency and consistency in the application of standards and may constitute an obstacle to the comparison process, so here comes the role of international evaluation standards To develop solutions from Through the application of basic mechanisms and multiple evaluation methods to determine consistency and consistency and reduce the risks of flexibility, and according to that vision, several recommendations were reached, the most important of which is that international evaluation standards have a role in enhancing the quality

of financial reporting through the basic characteristics of accounting information, especially the appropriateness feature through the use of the entrance and the basis of the market on In accordance with international evaluation standards using fair (market) value to achieve the quality of financial reporting through the appropriateness feature using the statistical models referred to previously.

Key words :IVS , Foundations of Value, Value Entry

المقدمة

في ضوء ظهور الشركات متعددة الجنسيات ، وفتح الأسواق العالمية ، وتوسيع الاستثمار الأجنبي ، هناك حاجة ملحة لما يسمى بالتنسيق في التقييم والقياس والإفصاح ، مما يعني اتساقاً أكبر في ممارسات التقييم والمحاسبة بين الشركات العاملة في بلد وبين بلدان مختلفة. على الرغم من وجود معايير التقييم الدولية (IVS) ومعايير التقارير المالية (IFRS) ، فإن التحدي الكبير الذي تواجهه البلدان التي انتقلت إلى تبنيها (IFRS) هو الفرق في التفسير ثم في تطبيق هذه المعايير. لأنها تتضمن مفاهيم وأسس ومناهج مختلفة للتقييم والقياس ، وعلى الرغم من وجود أهداف مشتركة لكل من مجلس معايير التقييم الدولية (IVSC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، ولكن كل منهما يعمل بشكل مستقل ولكل منهما أهدافه ومجموعات مستهدفة مختلفة. وبالتالي ، نحن بحاجة إلى إجراء تحسينات إضافية نحو اتساق تطبيق معايير التقييم وإعداد التقارير المالية. لذلك تلعب معايير التقييم الدولية دوراً مهماً في المساعدة على تنسيق الممارسة المهنية على الصعيدين المحلي والعالمي ، وتستخدم على نطاق واسع وموثوق بها في الأسواق المالية المحلية والدولية ، لإدراجها في البيانات المالية للشركات المدرجة في تلك الأسواق ، أو لدعم معاملات الإفراض المضمون والاستحواذ والاندماج ويشجع المجلس الدولي لمعايير التقييم الدولية (IVSC) أساليب الممارسة الرائدة في مجال سلوك وكفاءة المقيمين المحترفين. كما تعد معايير التقييم الدولية (IVS) الصادرة عن (IVSC) معايير للقيام بمهام التقييم باستخدام مفاهيم ومبادئ معترف بها عموماً تعزز الشفافية والاتساق في ممارسة التقييم وعلى الرغم من أن هذه المعايير ليست موجهة نحو إعداد التقارير المالية فقط ، إلا أن أحد أهداف IVSC هو المساعدة في تقليل الاختلافات في تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، لا سيما لتعزيز الاتساق في قياس الموجودات والخصوم لأغراض إعداد التقارير المالية.

المبحث الأول: منهجية البحث

١- مشكلة البحث: تبرز مشكلة البحث بأعتماد النظام المحاسبي الموحد على الكلفة التاريخية وعدم وجود تعليمات وقوانين تنظم آلية التقييم وأفتقار البيئة المحلية الى اسس موضوعية بموجبها يتم تقييم مفردات الميزانية خصوصاً الموجودات منها للوصول الى القيمة العادلة لها استنادا الى معايير التقييم الدولية (IVS) ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، التي تساعد في بلوغ القيمة السوقية الموضوعية وبما يعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعليه يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال التساؤل الآتي:

هل تؤثر معايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز جودة الإبلاغ المالي المتعلقة بخاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية.

٢- أهداف البحث: يهدف البحث الى الآتي :

أ- التعريف بمعايير التقييم الدولية (IVS).

ب - التعرف على العلاقة بين معايير التقييم الدولية (IVS) ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في تعزيز جودة الإبلاغ المالي (ملائمة المعلومات المحاسبية)

٣- أهمية البحث: تتبع أهمية البحث في توفير السبل اللازمة لعملية تطبيق معايير التقييم الدولية (IVS) للموجودات الثابتة بالبيئة العراقية كحلقة مكملة لتقييم تلك الموجودات بموجب معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية للوصول الى تقييم موضوعي يعزز جودة الإبلاغ المالي

٤- فرضية البحث: يوجد تأثير معنوي لمعايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز جودة الإبلاغ المالي المتعلقة بخاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية .

٥- أسلوب البحث: اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي (الوصفي) من خلال المصادر والمراجع لتحقيق اهداف البحث

٦- الحدود المكانية والزمانية للبحث

الحدود المكانية: تتمثل بشركتي اشور وحمورابي العامتين للمقاولات الانشائية .

الحدود الزمانية: تتمثل بالبيانات المالية للسنوات من ٢٠١١ - ٢٠١٩ .

٧- مصادر جمع البيانات: لغرض انجاز البحث بجانبه النظري والعملية تم اعتماد المصادر الآتية:

أ- الكتب العربية والأجنبية.

ب- اصدارات المنظمات المهنية.

ج- الاطاريح والبحوث العلمية.

د- المجالات والدوريات والنشرات

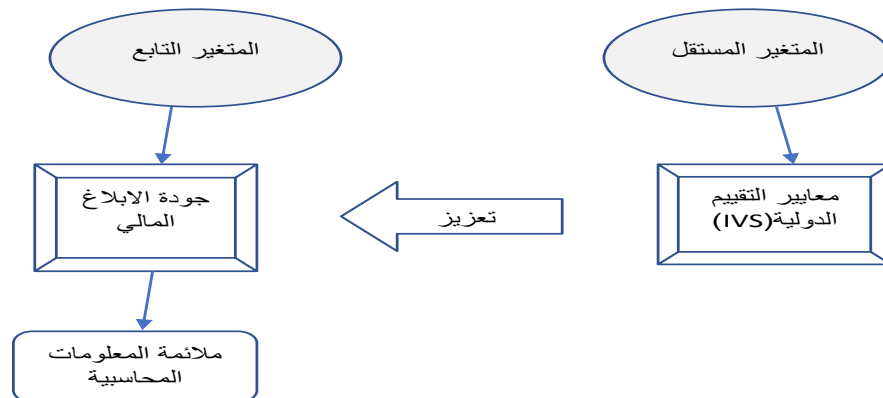
هـ- الشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت).

و- السجلات والبيانات المالية للشركتين للسنوات (٢٠١١-٢٠١٩)

٨- الاساليب الاحصائية: تم استخدام نموذجي فرانسيس و كوثرني لقياس ملائمة المعلومات المحاسبية (جودة المعلومات)

لغرض اثبات الفرضية التي اشار اليها البحث

٩- المخطط الاجرائي للبحث:



المبحث الثاني: مدخل الى معايير التقييم الدولية (IVS)

ان التقييم هو عملية تحديد قيمة موجودات معينة: ملموسة أو غير ملموسة ، الأوراق المالية ، والخصوم ، والأعمال التجارية المحددة كمنشأة عاملة أو أي شركة مدرجة أو غير مدرجة أو أشكال أخرى التنظيم أو الشراكة أو الملكية. "القيمة" هي مصطلح

يدل على القيمة المادية أو النقدية للشيء ، والتي يمكن تقديرها من حيث وسيلة التبادل (IVS,2007:5) . لذلك يعتمد تقييم الشركة إلى البيانات المشتقة من الحسابات المالية ، وعلى الرغم من تشابه هذه الحسابات في البلدان المختلفة ، إلا أنه يوجد فروقات أساسية بين بياناتها ، وهذا عائد إلى أسباب قانونية وتاريخية وثقافية متنوعة، فلا تلتزم جميع البلدان بقواعد موحدة لوضع الحسابات المالية وحفظ السجلات التجارية ، كما يوجد تعريفات مختلفة للعناصر نفسها في الحسابات المالية و يتم استخدام معايير تقييم مختلفة أيضا نستنتج من ذلك لا يمكن مقارنة المعلومات المقدمة ، مما يعيق عملية التعاون بين الدول ومنظمات الاعمال، ولكن في ظل العقود الاخيرة مر بأسواق رأس المال عولمة سريعة وظهر فيها عدد كبير من الشركات المساهمة العالمية ونشأت العديد من التغيرات الاقتصادية ما أدى إلى تعزيز اعتراف المشاركين في السوق بأهمية التقييم (Jurate)

(Sliogeriene,2008:12) ونتيجة التغيرات الاقتصادية السريعة التي حدثت في السبعينات ادت الى اعتراف المشاركين في السوق بأهمية مهنة تقييم الممتلكات . في ضوء التوجه السريع نحو العولمة في أسواق الاستثمارات والتي دعمت الحاجة إلى معايير مقبولة دولياً لتقييم الممتلكات حيث أن عدم وجود معايير دولية للتقييم يؤدي إلى احتمال وجود التباس كبير . كما وأن وجود اختلاف في وجهات النظر بين هيئات التقييم المهنية الوطنية قد تؤدي إلى سوء فهم غير مقصود (معايير التقييم الدولية IVS ٢٠٠١) . استجابة لهذا كله، قام أعضاء اللجنة الفنية التابعة للمعهد الملكي للمراقبين المرخصين مع ممثلين عن مؤسسات التقييم الأمريكية بحوار في نهاية السبعينات أدى إلى تأسيس لجنة معايير تقييم الموجودات الدولية في عام ١٩٨١ وقد تم تغيير اسم هذه اللجنة عام ١٩٩٤ ليصبح لجنة معايير التقييم الدولية (International Valuation Standards Council) (IVSC) وهي منظمة غير حكومية وغير ربحية تعمل بالتعاون مع هيئات دولية أخرى مثل البنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) و (IASB). الغرض الرئيسي من (IVSC) هو توحيد معايير التقييم في جميع أنحاء العالم من خلال إنشاء مجموعة من القواعد والنهج التي تنطبق في جميع البلدان ، والتي تدعم الشفافية للمستثمرين الدوليين. وبالتالي فإن أساس معايير التقييم الدولية (IVS) (International Valuation Standards) أوسع مقارنة بالمعايير المحلية مثل معايير التقييم في الولايات المتحدة (Spies & Wilhelm,2005:6). وهذه اللجنة عبارة عن مؤسسة تضم مؤسسات التقييم المهنية الموزعة حول العالم والتي يحكمها نفس الدستور . أما أهداف لجنة معايير التقييم الدولية فهي من شقين:

- ١- صياغة ونشر معايير لتقييم الممتلكات لمصلحة جمهور المستخدمين وترويج قبولها العالمي.
 - ٢- خلق التوافق بين دول العالم وتحديد الفروقات في المعايير و تطبيقاتها عند حدوثها والإفصاح عنها.
- (معايير التقييم الدولية (IVS)، ٢٠٠١، ٢).

وتمثل معايير التقييم الدولية الممارسة الأفضل والمقبولة في مهنة التقييم والتي تعرف أيضاً ويتم توجيهها لثلاثة أهداف رئيسية وهي: تسهيل المعاملات عبر الحدود والمساهمة في نجاح أسواق الممتلكات الدولية عن طريق تعزيز الشفافية في التقارير المالية بالإضافة إلى موثوقية التقييم المنجز لضمان القروض والرهن ومن أجل المعاملات التي تتضمن تحولاً في الملكية والتسويات المتعلقة بأمور الضرائب والمقاضاة ولتكون مرشداً مهنياً للمقيمين عبر العالم عن طريق تمكينهم من الإجابة على متطلبات أسواق الممتلكات الدولية من أجل تقييم موثوق ولمقابلة متطلبات التقرير المالي لمجتمع الأعمال العالمي ومن أجل تقديم معايير تقييم وتقارير مالية تقابل احتياجات المناطق الصناعية الحديثة أو الناشئة (ناصر الدين ،٢٠١٣:١٩) . وان الطلب على التقييم المنجز في ظل معايير التقييم الدولية هو نتيجة للتبني المتسارع حول العالم لمعايير المحاسبة الدولية وللتأثير المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقطاع العام وللحاجة المتزايدة لدى مستخدمي تقارير التقييم بأن يمتلكوا قياسات مقارنة ومتناسقة للموجودات حيثما تكون (Ilsjan & Kask, 2007:8)

(١-١) أهمية معايير التقييم الدولية : طالما تسعى الدولة الى تبني معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية تأتي أهمية معايير التقييم الدولية لتلافي الاختلافات التي قد تنشأ نتيجة تبني معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية نتيجة لاختلاف البيئة المحلية عن الدولية ، وتستخدم معايير التقييم الدولية ويعتمد عليها على نطاق واسع في الاسواق المالية وغيرها من الاسواق سواء للدراج في

القوائم المالية أو الامتثال للأنظمة واللوائح أو دعم أنشطة الاقراض والمعاملات الاخرى ، ومعايير التقييم تدعم استخدام المفاهيم والمبادئ المعترف بها والتي تتميز بالاتساق والثبات . لقد وجد المؤلفون أن بعض المفاهيم المطلوبة في المعايير عامة جداً وتحتاج إلى بعض المواصفات لتنسيق سلوك المُثمين في الممارسة (IIsjan & Kask ,2014:8)

ويمكن تحديد اهداف معايير التقييم الدولية بما يأتي :- (Almaaeni, 2020: 1-5)

- ١- بناء الثقة وثقة الجمهور في عملية التقييم من خلال إنتاج المعايير وضمان اعتمادها وتنفيذها دولياً على موجودات التقييم في جميع أنحاء العالم ، جنباً إلى جنب مع تطبيق تلك المعايير مع مستوى عالٍ من الاحتراف.
- ٢- المساعدة في تقليل الاختلافات في كيفية دمج الشركات ومدققي الحسابات في مختلف البلدان وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، لا سيما لتعزيز الاتساق في قياس الموجودات والخصوم لأغراض إعداد التقارير المالية .
- ٣- توحيد معايير التقييم في جميع أنحاء العالم من خلال إنشاء مجموعة من القواعد والاسس التي تنطبق في جميع البلدان ، والتي تدعم الشفافية للمستثمرين الدوليين.

ويرى الباحثان ان واضعي معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية اعطو مرونة وبدائل لاستخدامها لتتسجم مع متطلبات البيئات المحلية المختلفة بما يتناسب مع ثقافة وقوانين والعوامل الاقتصادية لتلك البيئات هذا من ناحية ، لكنه من ناحية اخرى ان تلك المرونة عقدت مسألة التناغم والاتساق عند تطبيق تلك المعايير بحيث شكلت عائق لعملية المقارنة بين القوائم المالية بين الهيئات المستخدمة للمعايير ، تلك المقارنة التي شكلت احد اهم اهداف معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية لذا يأتي هنا دور معايير التقييم الدولية كاحد الحلول لتقرير الاتساق والتناغم من خلال تقليل مخاطر المرونة التي اعتمدتها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية . اضافة الى ماجاء اعلاه فأن التغيير الدراماتيكي مؤخراً في الاطار المفاهيمي المحاسبي المشترك المنبثق عن الشراكة بين لجنة (IAS) و(FASB) والذي ادخل مفاهيم جديدة تواكب تغيرات العصر فيما يتعلق بالخصائص النوعية والقيود المحاسبية كذلك التطور الاخير للمبادئ المحاسبية وخصوصاً تحول مبدأ الكلفة التاريخية الى مبدأ القياس ليضيف القيمة العادلة (F.V) معه والتي تشكل معايير التقييم الدولية لاجباً مهماً في كيفية تحديدها بموجب معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والتي تلعب القيمة العادلة (F.V) فيها لاجباً رئيسياً . مع التأكيد على الحاجة إلى معايير التقييم ومعايير التقارير المالية محلياً ودولياً. نتيجة لتعدد قواعد وأساليب التقييم (القياس) في كل منهما والترابط بينهما ، يمكننا تحديد أهداف مشتركة على النحو التالي:-

(Almaaeni, 2020:4)

- وجود أطر عمل تضمن التوازن والإنصاف بين مصالح المجموعات (المستخدمين) من البيانات المالية وتقارير التقييم.
- تنظيم عملية الإفصاح في البيانات المالية وتقارير التقييم لمستخدميها بالاعتماد على إجراءات محددة وواضحة.
- توفير فهم واضح للمستثمرين الدوليين للبيانات المالية ونتائج التقييم الواردة في تلك البيانات.
- يعتمد وجود مراجع مهنية مثل (IVSC) و (IASB) عليها وفقاً لمعايير المحاسبة المحلية وخبراء التقييم عند ظهور مشاكل جديدة للتطبيق والبحث عن الحلول.
- تعزيز موثوقية وموضوعية المعلومات المقدمة إلى الأسواق المالية.

(١-٢) وتتضمن معايير التقييم الدولية التقسيمات الاتية :

١- الإطار العام لمعايير التقييم الدولية (معايير التقييم الدولية (IVS) ، ٢٠١٧ : ١٧)

إنه بمثابة مقدمة لمعايير التقييم الدولية. يتضمن هذا الإطار مبادئ ومفاهيم التقييم المقبولة بشكل عام والتي يجب اتباعها عند تطبيق هذه المعايير فيما يتعلق بالموضوعية والحكم والكفاءة وإمكانية الانحراف عن المعايير. ويتضمن ما يأتي :

أ- الامتثال للمعايير ب- الموجودات والالتزامات ج- المُقيّم د- الموضوعية هـ- الاختصاص والكفاءة و- الخروج عن المعايير

٢- المعايير العامة (مصدر سابق: ٢٣، ٢٨، ٣٢، ٣٥)

تحدد هذه المعايير المتطلبات والشروط لجميع أعمال التقييم ، بما في ذلك تحديد شروط مهمة التقييم ، وأسس القيمة ، وطرق وأساليب التقييم ، وإعداد التقارير . وهي مصممة لتكون قابلة للتطبيق على أعمال التقييم لجميع الموجودات ولأي غرض من أغراض التقييم. وتشمل ما يأتي :-

أ- المعيار ١-١ نطاق العمل ب- المعيار ١-٢ الامتثال للمعايير وأعمال البحث والاستقصاء

ج- المعيار ١-٣ اعداد التقرير د- المعيار ١-٤ اسس القيمة هـ -المعيار ١-٥ اساليب وطرق التقييم

٣- معايير الموجودات (مصدر سابق: ٧٧، ٨٩، ١١٢، ١٣١، ١٤٦)

وتشمل ما يأتي :-

أ- المعيار ٢٠٠ منشآت الأعمال والحصص فيها ب- المعيار ٢١٠ الموجودات غير الملموسة ج- المعيار ٣٠٠ الآلات والمعدات

د- المعيار ٤٠٠ الحقوق والمصالح العقارية هـ -المعيار ٤١٠ العقارات التطويرية و- المعيار ٥٠٠ الادوات المالية

وفي هذا البحث سيتم تناول المعايير الآتية :-

١ - المعايير العامة ومنها :

أ- المعيار ١-٤ اسس القيمة

ب- المعيار ١-٥ اساليب وطرق التقييم

٢- معايير الموجودات ومنها :-

أ- المعيار ٣٠٠ الآلات والمعدات

ب- المعيار ٤٠٠ الحقوق والمصالح العقارية

د-المعيار (١-٤) اسس القيمة :على مدى عقود ، حاولت الهيئات المهنية وضع تعريف محدد للقيمة (قيمة الاستثمارات ، قيمة الموجودات ، إلخ) أو التمييز بينها من واحد إلى آخر. لكن أهداف التقييم المختلفة والبيئات المختلفة التي صدرت فيها منعت الاتفاق على هذا الموضوع (Almaeni, 2020: 5) يتطلب الامتثال لهذا المعيار اختيار المُقيّم للأساس أو الأسس المناسبة للقيمة واتباع جميع المعايير الواجبة التطبيق المرتبطة بذلك الأساس، سواء أُدرجت تلك المتطلبات كجزء من هذا المعيار أسس معايير التقييم الدوليّة للقيمة أسس أخرى للقيمة غير معايير التقييم الدوليّة. ومن رؤية أخرى انها تصف أسس القيمة (التي تسمى أحياناً معايير القيمة) المبادئ الأساسية التي تعتمد عليها القيم المُقررة. ومن المهم أن يكون أساس (أو أسس) القيمة ملائماً لشروط وغرض مهمة التقييم، وذلك لأنّ أساس القيمة يمكن أن يؤثر على اختيار أساليب التقييم والمدخلات والافتراضات والرأي النهائي للقيمة ، قد يحتاج المُقيّم أحياناً إلى استخدام أسس مختلفة للقيمة لتحدها الأنظمة واللوائح، أو عقد خاص، أو أي وثيقة أخرى. وفي هذه الحالة لابد من تفسير هذه الأسس وتطبيقها وفقاً لأحكام الوثيقة المصدر، مع أنّ هناك العديد من الأسس المختلفة للقيمة المستخدمة في التقييمات إلا أنّ لمعظمها عناصر مشتركة، مثل: المعاملة المفترضة، والتاريخ المفترض للمعاملة، وأطراف المعاملة المفترضة. (معايير التقييم الدولية (IVS) ، ٢٠١٧ : ٣٦، ٣٧)

أسس القيمة وفق معايير التقييم الدولية

اولاً:- أسس معايير التقييم الدوليّة للقيمة:

(١). القيمة السوقية (٢). الإيجار السوقي (٣). القيمة المنصرفة (٤). القيمة الاستثمارية أو الثمن (٥). القيمة التكاملية

(٦). قيمة التصفية

ثانياً:- أسس أخرى للقيمة قائمة غير شاملة:

- (١). القيمة العادلة (المعايير المحاسبية الدولية) (٢). القيمة السوقية العادلة (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية)
- (٣). القيمة السوقية العادلة (دائرة الإيرادات الداخلية للولايات المتحدة الأمريكية) (٤). القيمة العادلة (القانونية أو التشريعية) .
- يجب أن يختار المُقيّم أساس (أو أسس) القيمة وفقاً لشروط وأغراض التقييم. وينبغي أن يأخذ المُقيّم التعليمات والمدخلات من العميل أو ممثليه في عين الاعتبار عند اختيار أساس القيمة. (معايير التقييم الدولية (IVS) ، ٢٠١٧ : ٣٧)

وسيم في هذا البحث التركيز على القيمة السوقية

القيمة السوقية: يجد Pagourtzi et al 2003 أن تعريف القيمة السوقية هو مجرد محاولة لتوضيح الافتراضات لإجراء تقدير للتبادل (Almaeni, 2020: 4) ، وجاء في معايير التقييم الدولية ان القيمة السوقية هي المبلغ المقدر الذي ينبغي على أساسه مبادلة الموجودات أو الالتزامات في تاريخ التقييم بين مشتر راغب وبائع راغب في إطار معاملة على أساس محايد بعد تسويق مناسب حيث يتصرف كل طرف من الأطراف بمعرفة وحكمة دون قسر أو إجبار. يتم تطبيق تعريف القيمة السوقية بناءً على التصور التالي (معايير التقييم الدولية (IVS) ، ٢٠١٧ : ٤١)

(١) "المبلغ المقدر" يشير إلى السعر المستحق الدفع لأصل في معاملة سوقية على أساس محايد. بينما يقصد بالقيمة السوقية السعر الأكثر احتمالاً والذي يمكن الحصول عليه بشكل معقول في تاريخ التقييم وفقاً لتعريف القيمة السوقية. وهو أفضل سعر معقول يمكن أن يحصل عليه البائع، كما أنه السعر الأكثر فائدة للمشتري.

(٢) تعني عبارة: "ينبغي على أساسه مبادلة الموجودات أو الالتزامات " أن قيمة الموجود هي مبلغ تقديري وليس مبلغاً محدداً مسبقاً أو سعر بيع فعلي، وهو سعر في معاملة استوفت كافة عناصر تعريف القيمة السوقية في تاريخ التقييم.

(٣) تعني عبارة "في تاريخ التقييم " أن تكون القيمة محددة بوقت معين في تاريخ معلوم؛ وذلك لأن الأسواق وظروفها يمكن أن تتغير مما قد يؤدي إلى عدم صحة أو ملاءمة القيمة المقدرة في وقت آخر. وتُشير قيمة التقييم حالة السوق وظروفه في تاريخ التقييم وليس في أي تاريخ آخر.

(٤) يُقصد بمصطلح "مشتري راغب" الشخص الذي لديه حافز للشراء وغير مجبر على ذلك . وهذا المشتري ليس حريصاً ولا مصمماً على أن يشتري بأي سعر، وهو يشتري وفقاً لواقع السوق الحالي وتوقعاته وليس وفق سوق وهمي أو افتراضي لا يمكن تمثيله أو توقع وجوده. ولن يدفع المشتري المفترض سعراً أعلى مما يتطلبه السوق.

(٥) من ناحية أخرى فإن "البائع الراغب " ليس حريصاً ولا ملزماً بالبيع بأي سعر ، كما أنه لا يتعامل بسعر غير معقول في السوق الحالية. ويسعى البائع الراغب إلى بيع الموجود وفقاً لمتطلبات السوق وبأفضل سعر يمكن الحصول عليه من السوق المفتوح بعد التسويق اللازم مهما كان السعر. ولا تؤخذ الظروف الحقيقية للمالك الموجود في الاعتبار، إذ أن البائع الراغب هو عبارة عن مالك افتراضي.

(٦) يُقصد بمصطلح "معاملة على أساس محايد " معاملة بين أطراف ليست بينهم علاقة معينة أو خاصة، مثل: الشركة الأم والشركات التابعة لها ، أو مالك الأرض والمستأجر، وقد تؤدي هذه العلاقة في جعل مستوى السعر غير معهود في السوق أو متضخماً بسبب عنصر ذي قيمة خاصة. ومن المفترض أن تتم المعاملة بالقيمة السوقية بين أطراف ليست بينهم علاقة ويتصرف كل طرف منهم باستقلالية.

(٧) تعني عبارة "بعد تسويق مناسب " أن الموجود يتم عرضه في السوق بأفضل طريقة ممكنة ليتم بيعه بأكثر سعر معقول يمكن الحصول عليه وفقاً لتعريف القيمة السوقية.

(٨) تفترض عبارة "يتصرف كل طرف من الأطراف بمعرفة وحكمة " أن كلاً من المشتري الراغب والبائع الراغب على دراية وإدراك لطبيعة وخصائص الموجود ، واستخداماته الفعلية والممكنة، وظروف السوق في تاريخ التقييم. ومن المفترض أيضاً أن يستخدم البائع والمشتري هذه المعرفة بحكمة من أجل تحقيق السعر المناسب لكل منهما في المعاملة .

(٩) تعني عبارة "دون قسر أو إجبار" أن كل طرف من الطرفين لديه دافع ورغبة لإتمام المعاملة، ولكنه غير مجبر أو ملزم على إتمامها.

اما **John J. Wild fothar** فقد اشار ان القيمة السوقية عرفت ككلفة استبدالية مالية من خلال الشراء او اعادة الانتاج . من جهة اخرى فإن القيمة السوقية ينبغي ان لا تكون اعلى من صافي القيمة المتحققة او اقل منها مخفضه بهامش ربح عادي . الحد الاعلى للقيمة السوقية او صافي القيمة القابلة للتحقق تعكس تكاليف الاعمال والتصرف التي تواكب عملية البيع للمفردة المباعة (**John J. Wild ,2007,p.210**)

ويجب أن تكون طبيعة المدخلات ومصادرها متسقة مع أساس القيمة والذي بدوره يجب أن يكون مناسباً لغرض التقييم. فمثلاً يمكن استخدام أساليب وطرق مختلفة للتوصل إلى رأي للقيمة بشرط أن تكون البيانات المستخدمة من السوق . (معايير التقييم الدولية (IVS) ، ٢٠١٧ : ٤١)

هـ - المعيار (١-٥) أساليب (مداخل) وطرق التقييم : يشير كيسو ان مداخل او اساليب التقييم التي ينبغي ان تستخدم هي مداخل (السوق ، الدخل ، الكلفة ، او الدمج بين تلك المداخل) . مدخل السوق يستخدم الاسعار التي يمكن ادراكها والمعلومات الملائمة الاخرى المتولدة من خلال معاملات السوق بضمنها الموجودات القابلة للمقارنة . اما مدخل الدخل يستخدم تقنيات تقييم لتحويل المبالغ المستقبلية على سبيل المثال (التدفقات النقدية او العوائد) الى قيمة حالية لمبلغ واحد مخصوم . اما مدخل الكلفة فهو مبني على مبلغ حالي يكون مطلوب لاحلال قدرة الخدمة لموجود معين . (عادة يشير الى كلفة الاحلال الحالية) . عند تحديد القيمة العادلة، الشركة تفترض اعلى وافضل استخدام للموجود (Kieso & others,2010,P500) وفي هذا السياق ذاته تشير الفقرة (٦١) من معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٣) بأنه يجب على المنشأ ان تستخدم اساليب تقويم مناسبة بحسب الظروف والتي يحتاج لها بيانات كافية لقياس القيمة العادلة بحيث تزيد الى اكبر حد ممكن من استخدام المدخلات الملائمة التي يمكن رصدها وان تقلل الى اكبر حد ممكن من استخدام المدخلات التي لايمكن رصدها . وتشارت الفقرة (٦٢) من نفس المعيار بأن الهدف من استخدام اسلوب تقويم هو لتقدير السعر الذي يمكن ان تحدث به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع اصل او لتحويل التزام بين المشاركين بالسوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية . ان اساليب التقويم الثلاثة المستخدمة على نطاق واسع هي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل (IFRS,2017,P544,545) وتشير معايير التقييم الدولية بأنه يتضمن كل أسلوب طرقاً مختلفة ومفصلة للتطبيق. ويهدف اختيار أسلوب وطريقة التقييم إلى إيجاد الطريقة الأنسب للأصل في ظل ظروف معينة، فا توجد طريقة واحدة مناسبة لكافة حالات التقييم الممكنة. والأسعار من السوق النشطة تعتبر عموماً الدليل الأقوى على القيمة. وقد تمنع بعض أسس القيمة المُقيّم من إجراء تعديلات ذاتية على معلومات الأسعار من السوق النشطة. كما يمكن أن تكون معلومات الأسعار من السوق غير النشطة دليلاً جيداً على القيمة، ولكنها يمكن أن تحتاج إلى تعديلات ذاتية. (معايير التقييم الدولية (IVS) ، ٢٠١٧ : ٥٣ ، ٥٤) وسوف يتم بيان تلك الاساليب كما يأتي :-

اولاً:- أسلوب السوق : يتم تعريف هذا النهج وفقاً للمعيار الدولي للقرارات المالية (١٣) باعتباره نهجاً للتقييم يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن المعاملات السوقية التي تتضمن موجودات أو مطلوبات مماثلة أو قابلة للمقارنة أو مجموعة من الموجودات والخصوم (أي الأعمال). بينما حدد الإطار الفكري لـ (IASB) نوعين من التقنيات لتنفيذ هذا النهج (IFRS Foundtion:2012:15) . ووفقاً لمعايير التقييم الدولية (IVS) يقدم أسلوب السوق مؤشراً على القيمة من خلال مقارنة الموجود مع موجودات مطابقة أو مقارنة (مشابهة) تتوفر عنها معلومات سعرية. وينبغي تطبيق أسلوب السوق وإعطاءه الأولوية أو وزن مهم في الحالات التالية: (معايير التقييم الدولية (IVS) ، ٢٠١٧ : ٥٥)

أ- تم بيع الموجود محل التقييم مؤخراً في معاملة مناسبة لأساس القيمة.

ب- أن يكون الموجود محل التقييم أو موجودات مشابهة له يتم تداولها بنشاط في سوق مفتوح.

ج- توجد معاملات متكررة أو حديثة لموجودات مشابهة يمكن ملاحظتها.

والجدير بالذكر اوجب معيار الإبلاغ المالي (١٣) الفقرة (٦٥) بأن يتم تطبيق اساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة بشكل ثابت وبالرغم من ذلك ، يكون التغيير في اسلوب التقييم او في تطبيق (على سبيل المثال) التغيير في ترجيحة عندما يتم استخدام اساليب تقويم متعددة او التغيير في تعديل مطبق على اسلوب تعديل مناسباً اذا كان ينتج عن التغيير قياس مساو او اكثر تمثيلاً للقيمة العادلة بحسب الظروف وقد يكون هذا هو الحال اذا حدثت على سبيل المثال : تنشأ اسواق جديدة انتاج معلومات جديدة ، معلومات كانت تستخدم سابقاً لم تكن متاحة ، تتحسن اساليب التقييم (IFRS,2017,P544,545)

ثانياً :- أسلوب الدخل :تم تعريف اسلوب او منهج الدخل بانه الاسلوب الذي تحول فيه المبالغ المستقبلية على سبيل المثال (التدفقات النقدية او الدخل والمصروفات) الى مبلغ واحد حالي مخصوم. ويتم تحديد القيمة العادلة على اساس القيمة التي تشير اليها تدفقات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية . وهذا التعريف جاء ضمن الملحق (أ) من معيار الإبلاغ المالي الدولي (١٣) (مصدر سابق:٥٥٥)

وهناك عدد من التقنيات المستخدمة في إطار هذا النهج: - (Almaani, 2020: 10)

• طريقة التدفقات النقدية المخصومة (الفرقة: ٧١-١١٤) ، يتعين على المستثمرين تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للشركة المستثمر فيها.

• نموذج خصم الأرباح (DDM) (الفرقة: ١١٥-١١٦)

• النمو المستمر DDM (نموذج جوردون) (الفرقة: ١١٧-١٢١)

• نموذج الرسملة (الفرقة: ١٢٢-١٢٤)

اما معايير التقييم الدولية فقد اشارت بأن هذا الاسلوب يقدم مؤشراً على القيمة عن طريق تحويل التدفقات النقدية المستقبلية إلى قيمة حالية واحدة. ووفقاً لهذا الأسلوب يتم تحديد قيمة الموجود بالرجوع إلى قيمة الإيرادات أو التدفقات النقدية أو توفير التكاليف من الموجود. وينبغي تطبيق أسلوب الدخل وإعطاءه الأولوية أو وزن مهم في الحالات التالية:

أ- عندما تكون قدرة الموجود على توليد الدخل هو العنصر الأساسي الذي يؤثر على القيمة من وجهة نظر المشاركين.

ب- تتوفر توقعات معقولة لمبلغ الإيرادات المستقبلية للأصل محل التقييم وتوقيتها، ولكن لا يوجد سوى عدد قليل من المقارنات السوقية ذات الصلة، إن وجدت. (معايير التقييم الدولية (IVS) ، ٢٠١٧ : ٦١، ٦٢)

ثالثاً:- أسلوب التكلفة :اسلوب التكلفة باستخدام المبدأ الاقتصادي المشترك المتمثل في أن يدفع المشتري للأصل أكثر من تكلفة الحصول على الموجود ذي المنفعة المتساوية. عند استخدام هذا الاسلوب ، يجب مراعاة بعض العوامل الحاسمة: توفر بيانات تكلفة شاملة ، وتكرار الحالة المستهلكة الحالية ، والتضخم ، إلخ. الطريقة المستخدمة لتقييم في هذا النهج هي تكلفة الاستبدال المستهلكة (Aurora & Bonts,2013:100) .

وعرف هذا الاسلوب او المنهج وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي (١٣) حيث جاء ضمن الملحق أ بأنه اسلوب يعكس المبلغ الذي يكون مطلوباً - حالياً - لاستبدال الطاقة الخدمية لاصل (يشار إليها غالباً على انها كلفة الاحلال الحالية (IFRS,2017,P555)

كذلك اشارت معايير التقييم الدولية بأن أسلوب التكلفة يقدم مؤشراً للقيمة باستخدام المبدأ الاقتصادي الذي ينص على أن المشتري لن يدفع لأصل ما أكثر من تكلفة الحصول على أصل ذي منفعة مماثلة سواءً عن طريق الشراء أو البناء ما لم تكن هناك عوامل متعلقة بالوقت، أو الإزعاج أو المخاطر أو أي عوامل أخرى متعلقة. ويُقدم الأسلوب مؤشراً للقيمة عن طريق حساب التكلفة الحالية لإحلال أو إعادة إنتاج الموجود، ومن ثم خصم الإهلاك المادي وجميع أشكال التقادم الأخرى.

يُميز (IASB) بين أساليب القياس (النهج) واساليب القيمة ، على سبيل المثال طريقة واحدة لتقدير القياس هي باستخدام تقنية القياس المستندة إلى التدفق النقدي (نهج الدخل). هذه التقنية ليست أساس القياس. هذه هي التقنية المستخدمة في تطبيق أساس القياس وبالتالي ، عند استخدام مثل هذه التقنية ، من الضروري تحديد أساس القياس المستخدم ومدى انعكاس هذه التقنية على

العوامل التي تنطبق على أساس القياس هذا. على سبيل المثال ، إذا كان أساس القياس هو القيمة العادلة ، فإن العوامل القابلة للتطبيق تأخذ بعين الاعتبار إلى أنه يمكن استخدام تقنية القياس المستندة إلى التدفق النقدي في تطبيق قواعد القياس المعدلة (Almaeni,2020:11).

ومما جاء اعلاه يرى الباحثان ان مداخل او مناهج القياس هي التي يعتمد عليها المقيم في تحديد اساس القياس كون المنهج تقنية يعتمد عليها في تطبيق اساس القياس .

المبحث الثالث: اهمية معايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية

ان مؤسسة (IFRS) هي الهيئة الإشرافية لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). تلتزم المؤسسة ، من خلال مجلس معايير المحاسبة الدولية ، بتطوير ، للصالح العام ، مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة التي تتطلب معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية للأغراض العامة ويقوم أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بتشجيع عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتطبيق الصارم للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكنهم لا يشاركون في أي مسائل فنية تتعلق بالمعايير. تقع هذه المسؤولية على عاتق مجلس معايير المحاسبة الدولية وحدها. لذلك أعلنت مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومجلس معايير التقييم الدولي (IVSC) اليوم عن بيان مشترك لبروتوكولات التعاون بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومعايير التقييم الدولية (IVS) حيث لدى كل من IVSC ومؤسسة IFRS مصلحة مشتركة في القياس المنسق للقيمة العادلة للتقارير المالية. تستخدم بعض المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة كأساس للقياس. كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٣ لقياس القيمة العادلة ، والذي يحدد مبادئ قياس القيمة العادلة عندما يكون مطلوباً استخدامها في معايير التقارير المالية الأخرى. حيث لدى IVSC معايير وإرشادات بشأن القيمة العادلة وقياسات التقييم الأخرى وتسهل التعاون بين المنظمات الأعضاء للمساعدة في ضمان التطبيق المنسق. (dart.deloitte.com).

ولعل من المناسب التركيز على اهم معايير الموجودات الواردة ب(IVS) والتمثلة بمعيار (٤٠٠) المصالح العقارية وكذلك المعيار (٣٠٠) الالات والمعدات اذ سيتم تناول اسس التقييم ومداخل التقييم لها وبعض الامور الاخرى الخاصة بكل معيار وفق ما جاء بمعايير (IVS) للخروج بنتيجة تمكنا بيان مدى العلاقة بتلك المحاور مع ما جاء من معيار (IAS16) المناظر لـ (IVS) اذ يرى الباحث ان معايير (IVS) تعتبر مكملة في اثبات مصداقية التقييم لمعيار (IAS16) لتطبيقها بالبيئة العراقية وبما يعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية وبما يرشد قرارات مستخدميها . ولتنفيذ تلك المهمة سيتم البحث في اسس ومداخل تقييم معايير (IVS) اعلاه ومدى انسجامها مع معيار (IAS16) المناظر لها .

العلاقة بين معيار (IAS 16) للعقارات والالات والمعدات ونظيره معياري (IVS300) الالات والمعدات و(IVS400) المصالح العقارية

يعرف كل من معيار (IAS 16) ونظيره معيار (IVS300) الالات والمعدات على أنها موجودات ملموسة مملوكة عادة من قبل كيان لاستخدامها في التصنيع أو الإنتاج أو توريد البضائع أو الخدمات، أو لتأجيرها للاخرين أو لغراض إدارية ويتوقع استخدامها خلال فترة من الزمن. في حين عرف معيار (IVS400) المصالح العقارية هي الحق في امتلاك الارض والمباني أو السيطرة عليها أو استغلالها أو إشغالها. وهناك ثلاثة أنواع رئيسية من المصلحة: (IVS,2017:124)

- ١- المصلحة العليا في أي مساحة معينة من الأرض ، ولصاحب هذه المصلحة حق مطلق في امتلاك الأرض وأي مباني والتحكم فيها بشكل دائم ، رهناً فقط بأي مصالح دنياً وأي قيود نظامية أو غيرها من القيود السارية قانونياً
- ٢- تمنح المصلحة الدنيا عادةً للمالك حقوق الملكية والسيطرة الحصرية على مساحة أرض معينة أو المباني لفترة محددة، على سبيل المثال: وفقاً لشروط عقد الايجار.

٣- الحق في الانتفاع بالأرض أو المباني دون التمتع بحق الملكية أو السيطرة الحصرية، كحق المرور على ملكية الأرض أو استغلالها فقط في نشاط محدد.

حيث يهدف معيار (IAS 16) بتحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والالات والمعدات بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية من خلال اثبات الموجودات وتحديد مبالغها الدفترية والاستهلاك وخسائر الهبوط الامر الذي يتطلب تحديد اسس القيمة ومدخل قياس تلك القيمة وامكانية مقارنة ذلك مع ما جاء بمعياري (IVS300) و(IVS400) الذي ينص على المقيّم أن يختار أساس القيمة المناسب لتقييم العقارات والالات والمعدات. هذه نقطة مهمة في عملية التقييم التي يجب تقييمها ، لأن عنصر القيمة للأصل يختلف وفقاً لظروف تقييم مختلفة ، حيث يتم تقييم الموجود في ظل التصفية المستخدمة أو المنظمة أو التصفية القسرية (Almaeni,2020:11).

١- اسس القيمة : وردت في المادة (١٥) من المعيار (IAS 16) بأنه يجب ان يقاس البند من بنود العقارات والالات والمعدات الذي يتأهل للاثبات على انه اصل ، بالتكلفة . وجاء بالمادة (٢٣) انها معادل السعر النقدي في تاريخ الاثبات (IAS 16,2016,P133,P131). لكن القياس بعد الاثبات على انه اصل فيجب ان تختار المنشأ على انه سياستها المحاسبية اما نموذج الكلفة اي التكلفة مطروحاً منها مجمع استهلاك او اي مجمع خسائر هبوط . او نموذج اعادة التقييم الذي يمكن قياس قيمة عادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها . والذي يمثل قيمة عادلة في تاريخ اعادة التقييم مطروحاً منها اي مجمع استهلاك لاحق واي مجمع خسائر هبوط لاحق . ويرى الباحثان ان الطريقة التي يمكن الاعتماد عليها تضمن الا يختلف المبلغ الدفترى عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير عن طريق اجراء اعادة التقييمات بأنظام . اما بالنسبة لاساس القيمة وفقاً لمعياري (IVS300) و(IVS400) فهناك اسس كثيرة كما اوردها المعيار (١٠٤) ووجب المعيار ان يختار المقيم اساس القيمة استناداً الى الفرضيات الواردة في المبحث الاول ووفقاً لشرط واغراض التقييم بعد اخذ التعليمات والمدخلات من العميل او ممثليه عند اختيار اساس القيمة فقد تكون تلك التعليمات استخدام احد اسس معايير التقييم الدولية للقيمة لاغراض محاسبية بموجب معايير المحاسبة الدولية وينبغي ان يدرك المقيم عند تقييمه للالات والمعدات والمصالح العقارية لفرضية القيمة نظراً لان الاختلافات في القيمة تكون واضحة بناءً على ما اذا كان اي عنصر من تلك الموجودات مقيم بموجب فرضية قيد الاستخدام او التصفية. واستناداً الى ما جاء اعلاه فيمكن للمقيم ان يلجأ الى اساس القيمة الوارد في المعايير المحاسبية الدولية فيما لو صدرت تعليمات تجبره على ان يراعي فرضية القيمة كما جاء ذكره اعلاه

٢- اساليب وطرق التقييم : تجدر الاشارة الى ان معايير (IVS) تسمح باستخدام الأساليب الثلاثة لتقييم الات والمعدات والمصالح العقارية وفقاً لطبيعة الموجود ، والمعلومات المتاحة ، والعوامل والظروف المحيطة بعملية التقييم من ناحية أخرى ، يسمح (IAS16) بإعادة تقييم الموجودات إذا كانت هناك زيادة في القيمة ، وكان القياس بالقيمة العادلة وحيث يوجد دليل قائم على السوق. في حالة عدم وجود دليل بسبب الطبيعة الخاصة للأصل أو نادراً ما يتم بيع الموجود ، يحق للمنشأة استخدام نهج الدخل أو نهج التكلفة وفي جميع الحالات ، يتم تفضيل عملية التقييم من قبل مقيم احترافي ومستقل. (Almaeni,2020:12).

أ- أسلوب السوق : يستخدم أسلوب السوق لفئات الات والمعدات المتجانسة، مثل: المركبات وأنواع معينة من المعدات أو الات الصناعية، حيث يمكن أن تتوفر بيانات كافية عن آخر مبيعات للموجودات المماثلة. ومع ذلك هناك أنواع عديدة من الات والمعدات المتخصصة التي لا يوجد دليل على البيع المباشر لها ، ويجب توخي الحذر عند إبداء رأي أسلوب الدخل أو التكلفة في القيمة عندما تكون بيانات السوق المتوفرة ضئيلة أو منعدمة . وفي هذه الحالات يمكن أن يكون من المناسب استخدام إما أسلوب الدخل أو التكلفة في التقييم. (IVS,2017:118)

اما فيما يتعلق بالمصلحة العقارية فإنها عادةً ما تكون غير متجانسة بمعنى أن لها خصائص مختلفة ، حتى لو كانت للأرض والمباني خصائص مادية مماثلة لتلك التي يتم تداولها في السوق فإن الموقع سيكون مختلفاً. وبالرغم من أوجه الاختلاف هذه عادةً ما يستخدم أسلوب السوق لتقييم المصالح العقارية وينبغي على المقيم اعتماد وحدات مقارنة معروفة

ومناسبة للمقارنة بين العقار محل التقييم والمصالح العقارية الاخرى وأن تكون الوحدات من جانب المشاركين وذلك تبعاً لنوع الموجود الذي يتم تقييمه. وفيما يلي وحدات المقارنة المستخدمة عادةً :-

أ- سعر المتر المربع أو القدم المربع من المبنى أو الهكتار من الارض.

ب- سعر الغرفة.

ج- سعر وحدة الانتاج، مثل: إنتاجية المحصول.

تكون وحدة المقارنة مفيدة فقط عند اختيارها وتطبيقها باستمرار على العقار محل التقييم والعقارات المقارنة في كل تحليل. ويجب أن تكون أي وحدة مقارنةً مستخدمة هي نفس التي يستخدمها المشاركين في السوق ذي الصلة بقدر الامكان ويحدد الاعتماد الذي يمكن تطبيقه على أي بيانات أسعار مماثلة في عملية التقييم بمقارنة الخصائص المختلفة للعقار والمعاملة التي اشتقت منها البيانات مع العقار الذي يتم تقييمه. ويجب مراعاة الاختلافات بين ما يلي وفقاً للمعيار ١٠٥ أساليب وطرق التقييم، وتشمل الاختلافات المحددة التي التي يجب أخذها في الاعتبار عند تقييم المصالح العقارية، وعلى سبيل المثال :

أ- نوع المصلحة التي يتم من خلالها الحصول على دليل على الأسعار ونوع المصلحة التي يتم تقييمها.

ب- المواقع المعنية ذات الصلة.

ج- نوعية الارض وعمر الابنية ومواصفاتها.

د- استعمال أو تقسيم الاراضي المسموح به في كل عقار.

هـ- الظروف التي تم تحديد السعر فيها وأساس القيمة المطلوب.

و- التاريخ الفعلي للدلالة على الاسعار وتاريخ التقييم.

ز- ظروف السوق في وقت المعاملات ذات العلاقة، وكيف تختلف عن الظروف الموجودة في تاريخ التقييم. (IVS,2017:126)

ب- أسلوب الدخل: فيما يتعلق بالالات والمعدات يستخدم عندما يمكن تحديد تدفقات نقدية لاصل او لمجموعة من الموجودات التكميلية خاصةً عندما تستخدم في مصنع ينتج منتجات قابلة للتسويق . يجب أن يؤخذ في الاعتبار تقييم التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها على مدى عمر الموجود ، وكذلك قيمة الموجود في نهاية عمره الإنتاجي. ويجب أن يأخذ التقييم في الاعتبار التدفقات النقدية المتوقع تحقيقها على مدى العمر الافتراضي ويجب توخي الحذر عند تقييم الآلات والمعدات باستخدام أسلوب الدخل والتأكد من استبعاد عناصر القيمة المرتبطة بالموجودات غير الملموسة والشهرة وغيرها من الموجودات المساهمة . (IVS,2017:118) اما بالنسبة للمصالح العقارية يمكن استخدام اشكال مختلفة من نماذج التدفقات النقدية المخصومة. وتفاوت هذه النماذج من حيث التفاصيل ولكنها تشترك في الميزة الاساسية المتمثلة في تعديل التدفق النقدي لفترة مستقبلية محددة إلى القيمة الحالية باستخدام معدل الخصم. ويمثل مجموع القيم الحالية للفترات الفردية تقديراً لقيمة رأس المال. وسيستند معدل الخصم في أي نموذج من نماذج التدفقات النقدية المخصومة على التكلفة الزمنية للنقود ومخاطر ومكافآت تدفق الدخل المعني وترتبط قدرة بعض المصالح العقارية على توليد الدخل ارتباطاً وثيقاً بعمل أو نشاط تجاري معين على سبيل المثال: الفنادق، وملاعب الغولف وفي حالة وجود مبنى مناسب فقط لنوع معين من الانشطة التجارية فعادةً ما يكون الدخل مرتبطاً بالتدفقات النقدية الفعلية أو المحتملة والتي ستتحقق لملكه من هذا النشاط. وعادةً ما يشار إلى استغلال الامكانيات التجارية للعقار لبيان قيمته (بطريقة الارباح) وعندما يمثل الدخل المستخدم في أسلوب الدخل التدفق النقدي من أي عمل أو نشاط تجاري (بخلاف التدفق النقدي المرتبط بتكاليف الايجار والصيانة وغيرها من التكاليف الخاصة بالعقارات) ينبغي على المقيم الامتثال على النحو المطلوب لمتطلبات المعيار (٢٠٠) منشآت العمال والحصص فيها، والمعيار (٢١٠) الموجودات غير الملموسة إذا وجدت . (IVS,2017:127)

ج- أسلوب الكلفة : عادة ما يستخدم أسلوب التكلفة لتقييم الآلات والمعدات و خاصة في حالة الموجودات الفردية المتخصصة ، الخطوة الاولى هي تقدير تكلفة احلال المشاركين في السوق لاصل محل التقييم وذلك بالرجوع الى اقل قيمة اما لتكلفة اعادة الانتاج او الاحلال، وتكلفة الاحلال هي تكلفة الحصول على أصل بديل له نفس الاستخدام ويمكن ان يكون هذا البديل اصل حديث له نفس الوظائف .وبعد استنتاج تكلفة الاحلال ينبغي تعديل القيمة لابرار تأثير التقادم المادي والوظيفي والتقني والاقتصادي على القيمة (IVS,2017:119) اما فيما يخص المصالح العقارية فإنه عادةً ما يطبق هذا السلوب على تقييم المصالح العقارية من خلال طريقة تكلفة الاحلال المهلكة والتي تعني تكلفة تحديد السعر الذي يدفعه على منفعة مشابهة للاصل محل التقييم وليس الخصائص المادية الدقيقة للاصل و عادةً ما يتم تعديل تكلفة الاحلال للتدهور المادي وجميع أشكال التقادم ذات الصلة. ويمكن بعد هذه التعديلات الاشارة إلى تكلفة الاحلال باسم تكلفة الاحلال المهلكة ويمكن استخدامه كأسلوب أساسي في حالة عدم وجود أدلة على أسعار المعاملات لعقارات مماثلة أو تدفقات دخل فعلي أو مفترضة قابلة للتحديد يمكن أن يتحقق لمالك المصلحة ذات العلاقة يمكن استخدام أسلوب التكلفة كأسلوب ثانوي أو مساعد في حالة توفر أدلة على أسعار المعاملات السوقية أو تدفقات دخل قابلة للتحديد . (IVS,2017:128).

٣- الاعتبارات الخاصة بالمعياريين

أ-الاعتبارات الخاصة للالات والمعدات :- (IVS,2017:120,121)

يعد قسم عقود التمويل من الاعتبارات الخاصة للالات والمعدات حيث إن قيمة الموجود عادةً ما تكون مستقلة عن كيفية تمويلها، ولكن قد تحتاج بعض طرق التقييم إلى مراعاة كيفية تمويل عناصر الآلات والمعدات واستدامة ذلك التمويل في الاعتبار ويمكن أن يُبرم أي عقد إيجار أو تمويل لأي عنصر من الآلات والمعدات، لذلك لا يمكن بيع الموجود دون حصول المقرض أو المؤجر على المبلغ المستحق بموجب عقد التمويل .ويمكن أن يتجاوز المبلغ القيمة الخالية من الأعباء للعنصر أو لا بشكل غير معتاد أو زائد عن الحد المعروف في مجالها. وبناءً على الغرض من التقييم يمكن أن يكون من المناسب تحديد أي موجودات مدينة وإعداد تقرير بقيمتها بشكل منفصل عن الموجودات غير المدينة. إن بنود الآلات والمعدات الخاضعة لعقود الإيجار التشغيلي مملوكة لأطراف أخرى وبالتالي فهي غير مدرجة في تقييم موجودات المستأجر ، بشرط أن يفي عقد الإيجار بشروط معينة . ومع ذلك يمكن أن تكون هناك حاجة إلى تسجيل هذه الموجودات لأن وجودها يمكن أن يؤثر على قيمة الموجودات المملوكة المستخدمة معها. وفي جميع الأحوال وقبل إجراء أي تقييم يجب على المُقيم تحديد ما إذا كانت الموجودات خاضعة لعقد إيجار تشغيلي أو عقد تمويل أو قرض أو أي إقراض آخر مضمون بالاشتراك مع العميل أو المستشارين لذلك تحدد النتيجة الغرض الأكبر من التقييم أساس ومنهجية التقييم المناسبة.

ب- الاعتبارات الخاصة بالحقوق والمصالح العقارية هناك قسمين من الاعتبارات الخاصة بالحقوق والمصالح العقارية وهي :-

اولاً:- التسلسل الهرمي للمصالح.

ثانياً:- القيمة الجارية

اولاً:- التسلسل الهرمي للمصالح العقارية: لا يمكن فصل الأنواع المختلفة من المصالح العقارية عن بعضها البعض ، فيمكن أن تخضع أي مصلحة عليا لواحدة أو أكثر من المصالح الدنيا. و يجوز لمالك المصلحة المطلقة منح مصلحة إيجارية فيما يتعلق بجزء من مصلحته أو كلها. والمصالح الإيجارية الممنوحة مباشرةً من جانب مالك المصلحة المطلقة هي مصالح (إيجارية رئيسية). وما لم تمنع شروط عقد الإيجار ذلك فيجوز لمالك أي مصلحة إيجارية رئيسية تأجير جزء من تلك المصلحة أو كلها لطرف أخرى، وهو ما يعرف بالمصلحة الإيجارية من الباطن. وتكون أي مصلحة إيجارية من الباطن دائماً أقصر من عقد الإيجار الرئيسي الذي نشأت عنه أو تمت مشاركته معه.

ثانياً :- القيمة الاجارية: القيمة الاجارية السوقية يتم التعامل معها بصفقتها أحد أسس القيمة في المعيار ١٠٤ أسس القيمة ، وفي حالة تقييم مصلحة عليا خاضعة لعقد إيجار أو مصلحة ناشئة عنه فيجب على المقيمين الاخذ بالاعتبار القيمة الاجارية التعاقدية والقيمة الاجارية السوقية في الحالات التي تختلف فيها القيم عن بعضها البعض .

والقيمة الاجارية التعاقدية هي تلك القيمة المستحقة الدفع بموجب شروط عقد الايجار الفعلي. ويمكن أن تكون هذه القيمة ثابتة طوال مدة عقد الايجار أو متغيرة . وتحدد مرات تغيير القيمة الجارية وأساس حسابها في عقد الايجار ويجب تحديدها وفهمها لتحديد مجموع العوائد المستحقة للمؤجر ومسؤولية المستأجر .

ترى (IVSC) أن جميع أساليب التقييم تعتمد على أساس القيمة السوقية .. إذا تم استخدام المشتق المستند إلى السوق لمقارنة المبيعات بالموجود نفسه ، فإن ذلك يؤدي إلى استخدام القيمة السوقية. ثم إذا تم تحديد التدفقات النقدية باستخدام طريقة الدخل ، فسوف يعتمد تحليل التدفقات النقدية المخصومة على القيمة السوقية لأن سعر الخصم سيتم اشتقاقه من السوق. عند استخدام نهج التكلفة لتحديد تكلفة الموجود وتحديد انخفاضه ، ينبغي أن يستند هذا التحديد إلى السوق. على الرغم من أن توافر البيانات والظروف المتعلقة بالسوق أو العقار نفسه سيحددان طرق التقييم الأكثر ملاءمة ، يجب أن تكون نتيجة استخدام أي من الإجراءات السابقة هي القيمة السوقية إذا كان كل نهج يعتمد على بيانات مشتقة من السوق (Almaeni,2020:15).

المبحث الرابع:معايير التقييم الدولية وعلاقتها بجودة الإبلاغ المالي (ملائمة المعلومات المحاسبية)

ان وجهة النظر التقليدية للإبلاغ المالي تتركز في توفير تقارير مالية بهدف انجاز وظيفة الادارة بوصفها خاضعة الى المسائلة عن استغلالها للموارد المؤتمنة من قبل ما لكي الوحدة الاقتصادية والابلاغ المالي هنا يتعلق بالأهداف التقليدية للمحاسبة مما يؤدي الى التركيز على صفقات مبنية على قرارات فعلية اتخذتها ونفذتها الادارة. اما وجهة النظر الحديثة فانها تدور حول الابلاغ المالي المرتبط بملكية وسائل انتاج معينة وبموجب وجهة النظر هذه لا يمكن الحكم على الادارة من خلال قدرتها على تحقيق الربح وانما يضاف الى ذلك القدرة على اتخاذ قرارات مبنية على توقعات مستقبلية. وهذا يتطلب توفير معلومات ذات توجه مستقبلي سواء للإدارة ام للمستخدمين الاخرين بمعنى ان التركيز على نظم الكلفة التاريخية سيكون قليلا مقابل اتساع التركيز على نظم القيمة الجارية باعتبارها تكون اكثر منفعة (النجار، ٢٠١٠: ١٦٧).

مفهوم واهداف جودة الإبلاغ المالي : هناك اتجاهان لتحديد مفهوم الإبلاغ المالي هما :- (زويلف ، ٢٠٠٨ : ٢٢٨)

١- ينظر الى الإبلاغ المالي كإفصاح محاسبي وهذا يعني التركيز على اهمية التقارير المالية وما يرد فيها من معلومات وكيفية توصيلها الى الاطراف المستفيدة بأفضل السبل.

٢- يعتبر الإبلاغ المالي اوسع من مفهوم الإفصاح اذ يرى ان الإبلاغ المالي هو مفهوم يتضمن الإفصاح .

وفقا لما ذكر اعلاه يعرف الإبلاغ المالي على انه "الطريقة الوحيدة التي يتمكن بواسطتها المستخدمين (المالكين واصحاب المصلحة الاخرين) معرفة الكيفية التي تمت بها ادارة الوحدة الاقتصادية من خلال معرفة الموارد التي تم الحصول عليها وكيفية استغلالها فضلا عن معرفة النتائج التي تم الوصول اليها اذ أن من خلال عملية الإبلاغ المالي يتم الحصول على المعلومات والتي تعدّ المصدر الرئيس لعملية اتخاذ القرارات المدروسة لكي يتم استخدام الموارد وبأفضل الطرائق لخدمة المساهمين (ogbonna& ebimobowei, 2011:155).

اما المعيني (٢٠٠٧، ١٢٠) فقد عرفه بأنه نموذج محاسبي مستخدم في بيئة معينة يشمل مجمل عناصر العملية المحاسبية (اهداف الابلاغ، اساليب القياس والافصاح، اساليب التنظيم المحاسبية) وهو بهذا قد تجاوز حدود اعداد الكشوفات المالية ويعكس المتغيرات البيئية (الاقتصادية ، الاجتماعية ، السياسية).

فيما عرفه (جابر ، ٢٠١٠ : ٤٧) بأنه عملية قياس للبيانات المالية المتعلقة بالشركة وللإفصاح عنها كمعلومات من خلال الكشوفات المالية الاساسية والتقارير المرحلية او اية وسائل اخرى بغرض ايصالها للإدارة واصحاب المصالح لمساعدتهم في ترشيد

القرارات. وعلى صعيد مفهوم الجودة قدم رائد الجودة (Juran) تعريفه المختصر والشهير للجودة حيث اشار الى الجودة بأنها الملائمة للاستعمال (Fitness for use) والذي ينظر فيه الى الجودة على انها اكثر قربا من الزبون . وفي اطار جودة الإبلاغ المالي فإن جودة الإبلاغ المالي تعني تلبية احتياجات المستخدمين من معلومات الإبلاغ المالي وهذا يتطلب توصيف دقيق للواقع الاقتصادي وتسجيل الاحداث الاقتصادية بتوقيت مناسب وتطبيق ملائم للحفاظ (الانباري، ٢٠١٤ : ٢٥). وهناك من يعرف جودة الإبلاغ المالي على انها " المدى الذي سوف تقوم به التقارير المالية بتزويد المعلومات الصحيحة والعادلة حول الاداء الاقتصادي والوضع المالي للوحدة الاقتصادية" (Tang, et al, 2008:3).

وايضا يمكن ان تعرف جودة الإبلاغ المالي على انها " الدقة التي تتطوي عليها عملية الإبلاغ المالي بنقل المعلومات حول عمليات الوحدة الاقتصادية ولاسيما تدفقاتها النقدية لأجل ان يتم الاطلاع عليها من قبل المستثمرين وبصورة عادلة" ، او تعرف على انها " عملية اعداد المعلومات المالية وغير المالية وبصورة كاملة وتمتاز بالشفافية والتي ليست مصممة لكي يتم تشويهه او تضليل المستخدمين " (Bekiaris, 2012:59).

مداخل تقييم جودة الإبلاغ المالي : ولغرض تقييم جودة الإبلاغ المالي يمكن اعتماد احد مداخل التقييم الاتيه :-

١- **مدخل جودة الأرباح.** يركز هذا المدخل على ادارة الأرباح بوصفها وكيلة عن جودة الأرباح وتعرف ادارة الأرباح على انها "الامكانية في اختيار بعض السياسات المحاسبية من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من قبل المدراء اما لتعظيم المنفعة الشخصية او لتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية ، بسبب المرونة العالية التي تمتاز بها المحاسبة والتي تسمح للمحاسب بإختيار سياسات او تقديرات محاسبية مختلفة وضمن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وذلك في الظروف والحالات الاعتيادية ، اما في الظروف والحالات غير الاعتيادية مثلاً في حالة حدوث التضخم (ارتفاع الاسعار) تستعمل طريقة (LIFO) (تم التوقف عن استخدامها من قبل المعايير الدولية) بدلا عن (FIFO) لتحقيق مستوى معين من الأرباح" (الساكني ، ٢٠١٠ : ٢٧) ، كذلك هنالك من يرى ادارة الأرباح على انها " عملية تدخل تهدف الى ان تكون عملية الإبلاغ المالي هادفة الى تحقيق مكاسب خاصة للمساهمين او المديرين لغرض تحقيق مكاسب شخصية لعدم اقبالهم بسبب الاداء الضعيف وهذا من شأنه ان يسبب التضليل للمستخدمين الاخرين حول اداء الوحدة الاقتصادية " (Miettinen, 2008:41) ،

اما عن جودة الأرباح فهناك من يرى بأن جودة الأرباح تعني " استمرارية التدفقات النقدية اكثر من استمرارية المستحقات وان جودة الأرباح هي دليل على استمرارية الأرباح وان كل من واضعي المعايير والمدققين يرون بأن الأرباح ذات الجودة العالية تكون اذا ما تم الإفصاح عنها على وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (حمدان ، ٢٠١٢ : ٢٦٦) ويمكن ان تعرف جودة الأرباح كما عرفها المعيني على انها " هي احدى عناصر جودة الإبلاغ المالي والذي يستلزم من خلالها قياس المدى الذي تكون فيه الأرباح المعلنة لها القدرة على الديمومة (بمعنى ديمومة الأرباح) مصحوبا بتدفقات نقدية او ما يسمى (بالبعد النقدي لجودة الأرباح) (المعيني، ٢٠١١ : ٩٨) و لقياس جودة الأرباح يتم استخدام مدخلين للقياس هما :

أ. مدخل المستحقات .

ب. المدخل الاحصائي.

٢- **مدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :** ان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي احد المكونات الاساسية للاطار النظري للمحاسبة المالية والمستوى الثاني من مستويات الاطار النظري للمحاسبة وهي جسر يربط بين هدف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية اخرى كما انها تعد من السمات والمزايا التي يجب ان تتمتع بها المعلومات المحاسبية كما انها الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبيرة . (Kieso, 2007:31) تعد الخصائص النوعية صفات تجمع المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدميها وتجعلها ذات جودة عالية (ابونصار وحميدات، ٢٠١٤ ، ٧) ولغرض تعزيز جودة الإبلاغ المالي وصياغة وتطوير معايير محاسبية تستند إلى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) إقترح كلاً من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

مشروعاً مشتركاً لصياغة أهداف ومفاهيم الإبلاغ المالي، وقد تم تقديم أول مسودة عرض (ED) في هذا الخصوص كما يشير (Ferdy) سنة (٢٠٠٨) بعنوان "الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي" الذي يستند إلى تحديد أهداف ومفاهيم الإبلاغ المالي ومن بينها مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية، ويهدف إلى صياغة وتطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية تعكس بدورها على تعزيز جودة الإبلاغ المالي من خلال تقديم معلومات محاسبية مفيدة لقرارات مستخدميها (5: Ferdy & et al, 2009).

وفي سنة (٢٠١٠) تم إصدار الإطار المفاهيمي للمحاسبة والإبلاغ المالي الذي تم فيه التمييز بين نوعين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هما (Ernst&Young,2010:2):

١. الخصائص النوعية الأساسية وتشمل: الملاءمة، والتمثيل الصادق.
٢. الخصائص النوعية التعزيزية وتشمل: القابلية على المقارنة، والقابلية على التحقق (الإثبات)، والتوقيت المناسب، والقابلية على الفهم.

وفي هذا البحث سوف يركز الباحثان على الخصائص الرئيسية وهي خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية وكما يأتي :-
ملائمة المعلومات المحاسبية: عرف الإطار المفاهيمي الصادر عن المشروع المشترك FASB و IASB إلى إن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في القرارات المتخذة من المستخدمين ، وحتى تكون المعلومات المحاسبية قادرة على إحداث تغيير في اتخاذ القرارات يجب إن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة توكيدية وتأتي القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية عندما تمتلك القدرة على استخدامها كمدخل إلى العمليات المتبعة من المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية ، في حين تكون المعلومات المحاسبية قيمة توكيدية عندما توفر تغذية راجعة (تأكيد أو تغيير) حول عمليات التقييم السابقة . (علي ومحمد ، ٢٠١٦ : ٥٣٨) فالملاءمة هي مدى كفاءة التقارير ونجاحها في خدمة مستخدميها ، وبقدرتها على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة ، بحيث تتميز هذه المعلومات بأنها مناسبة لاتخاذ القرارات، وإنها تعرض بالشكل الصحيح ، ومدى نجاح التقارير المالية في لعب دورها كمصدر " للمستثمر يعتمد على درجة الإفصاح عن المعلومات الملائمة (اسكندر ، ٢٠٠٩ : ١٢) ، وتعرف الملاءمة على انها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والنتائج عليه ، ويتوقف مفهوم الملاءمة للمعلومات في الحياة العملية على متخذ القرار ، وبالشكل الذي تتلائم به المعلومات مع الغرض الذي اعدت من اجله . (Lewis&Pendriil,1994:15) ومن اجل الحصول على معلومات ملائمة يجب إن تتوفر فيها الخصائص الآتية:-

أ- **القيمة التنبؤية:** تصبح المعلومات المحاسبية ملائمة للمستخدمين عندما تساعدهم على عمل تنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية، وعليه تصحح البيانات المحاسبية ملائمة إذا ساعدت بالتنبؤ بالأهداف والأحداث المستقبلية، (إسماعيل ونعوم ، ٢٠١٢ : ٢٩١) حيث يكون للمعلومات دوراً " تنبؤياً" إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة الوحدة الاقتصادية على مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة (حميدات ، ٢٠١٣ : ٩) .

ب- **القيمة التوكيدية (التغذية العكسية):** أن القيمة التوكيدية تعني ما يؤكد صحة التوقعات السابقة أو تصحيحها وهي تعادل قيمة التغذية الراجعة، وقرر كلاً من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وفقاً للمشروع المشترك استخدام القيمة التوكيدية كمصطلح واحد ضمن خاصية الملاءمة (9: Ferdy & et al, 2009) .

ج- **الأهمية النسبية:** تعد الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية خاصية ملازمة وجانب من جوانب خاصية الملاءمة، وفي هذا السياق يشير كل من Kathleen & Jon إلى أن المشروع المشترك قدم توصية بعدم تصنيف الأهمية النسبية كقيد بل ينبغي أن تكون إلى جانب خاصية الملاءمة لكونها لا تقيد من قدرة الوحدة الاقتصادية على الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية، وأن تحديد الأهمية النسبية كبند خاص لا يؤثر في قرارات واضعي المعايير (Kathleen & Jon, 2011: 20).

وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها سوف يؤثر على القرارات الاقتصادية اعتماداً على القوائم المالية ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معياراً "أو نسبة" محددة للأهمية النسبية حيث يعود ذلك إلى مجموعة من العوامل منها حجم المنشأة و طبيعة عملياتها (حميدات، ٢٠١٣ : ١٠) ، وقد أوضح Carmen & Adriana بان تطبيق القيمة العادلة (السوقية) يعكس الواقع الاقتصادي للشركة ، و يعكس الدخل الاقتصادي ، ويأخذ بنظر الاعتبار تغيرات القوة الشرائية للعملة . لذا تعد معلومات القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات واجراء التحليل المالي ، وتمثل اساس افضل للتنبؤ بالاعمال والتدفقات النقدية ، كما تساعد على اجراء المقارنة بين الشركات المماثلة التي تستخدم القيمة العادلة (السوقية) في القياس ، وتوفر للمستثمرين نظرة للتنبؤ بقيمة الشركة . (Carmen & Adriana, 2011 : 198)

وفي السياق نفسه اشار Emerson ان استخدام القيمة العادلة (السوقية) في القياس ينتج عنها كشوفات مالية ذات جودة تمتاز بالملاءمة والقابلية على المقارنة والاتساق وفي التوقيت المناسب . وتعتبر القيمة العادلة (السوقية) ملاءمة كونها تعكس ظروف السوق الحالية بدقة ، والتي تمثل نفس الظروف لمعظم المستثمرين ، وتُعد معلومات القيمة العادلة (السوقية) قابلة للمقارنة لان قيمة الاداة المالية تتحدد على ضوء الاداة نفسها بدلا من تقييم الشركة المالكة لتلك الادوات ، وهي متسقة كونها تعكس المعلومات ذاتها تقريبا من مدة لأخرى ، وفي التوقيت المناسب كونها تصور بدقة تأثير الاحداث الاقتصادية على الشركة على مر الزمن . (Emerson, 2010: 82) ، وان التطبيق السليم لمدخل القيمة العادلة (السوقية) يحقق مزايا كبيرة تنعكس اثارها على عملية الإبلاغ المالي ، مما يسهم في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية ، وذلك من حيث قدرتها على تحقيق خاصية التمثيل الصادق لنتيجة اعمال الوحدة ومركزها المالي . (مطر والسويطي، ٢٠٠٨ : ١٧) .

ان تغيير مبدأ الكلفة التاريخية في الاطار المفاهيمي للمحاسبة الى مبدأ القياس دعوة واضحة لدعم مداخل القياس الاخرى لتحقيق اهداف الإبلاغ المالي ، كما اثبتت العديد من الدراسات ان القيمة العادلة (السوقية) المستندة الى اراء المتخصصين بالتممين عادة تكون منطقية كونها حددت وفق اساس موضوعية للتقييم فضلا عن الخبرة . كما ان اغلب المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة مؤخرا دعت الى استخدام القيمة العادلة (السوقية) في القياس قدر الامكان لتعزيز جودة الإبلاغ المالي ، (الصفراوي، ٢٠١٦ : ٩٦) .

و يرى كل من (Beuselinck & Manigart) بأن مداخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو افضل من مدخل جودة الارباح لقياس جودة الإبلاغ المالي لأنه يقتصر على الخصائص النوعية للمعلومات والتي بدورها تساهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات للعديد من المستخدمين (Beuselinck & Manigart, 2007: 264)

ولقد ازداد تركيز واضعي المعايير على خاصية الملاءمة وتوجيه القياس في ظل المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة في السنوات الاخيرة نحو مدخل القيمة العادلة، كونه يوفر معلومات اكثر ملاءمة وحدائة لكل من المستثمرين والمقرضين والمستخدمين الآخرين، ومفيدة في تقييم اداء الشركات والتنبؤ بوضعها المستقبلي (التدفق النقدي ومركزها المالي) .. وان لتغير المبادئ المحاسبية في الاطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي من مبدأ الكلفة التاريخية الى مبدأ القياس يعزز ويدعم التوجه نحو القيمة العادلة (السوقية) ومداخل القياس الاخرى لتحقيق اهداف الإبلاغ المالي . (الصفراوي، ٢٠١٦ : ١٠٢)

ومما جاء مسبقاً يرى الباحثان مدى اهمية ودور معايير التقييم الدولية من خلال الوصول الى القيمة العادلة (السوقية) التي تؤدي الى ملائمة القوائم المالية من خلال استخدام الاسس والمداخل التي تمت الاشارة اليها مسبقاً وسوف يعتمد الباحثان مدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لقياس جودة الإبلاغ المالي من خلال خاصية الملائمة لبيان دور معايير التقييم الدولية في تعزيز جودة الإبلاغ المالي وسوف يتم قياس الجودة بالاعتماد على مقياسي الملائمة حيث زاد الاهتمام في الاونة الاخيرة بجودة المستحقات المحاسبية اذ تم استخدام جودة الاستحقاق كمقياس لجودة الإبلاغ المالي ومن خلال استقراء بعض أدييات الفكر المحاسبي فان هناك العديد من المداخل التي ولدت العديد من النماذج الرياضية التي تستخدم في قياس جودة المعلومة المحاسبية واعتمد البحث على مقياسي فرانسيس (Francis et al, 2004) و كوثري واخرون (kothari et al 2005) وكما يأتي :

١- نموذج فرانسيس (Francis et al, 2004) لقد اجري الكثير من التعديلات على هذا النموذج من اجل الحصول على مقياس أكثر دقة والابتعاد عن القيم الشاذة التي ممكن أن تؤثر في نتائج التحليل الاحصائي ، كما أكدت نتائج العديد من البحوث والدراسات المحاسبية أن هذا الانموذج يعد من النماذج الاكثر دقة لقياس الجودة النوعية للمعلومة المحاسبية كون أن المقياس يستخدم الاستحقاق المحاسبي الكلي من خلال الخصائص النوعية (الملائمة) والتي تتوافر في معلومات الاستحقاق المحاسبي وكما في ادناه :
(Francis et al, 2004)

$$TA_{i,t} / Assets_{i,t} = \alpha_{0,i} + \alpha_{1,i}(CFO_{i,t-1} / Assets_{i,t}) + \alpha_{2,i} (CFO_{i,t} / Assets_{i,t}) + \alpha_{3,i} (CFO_{i,t+1} / Assets_{i,t}) \dots\dots\dots 1$$

اذ ان :-

$$TA_{i,t} = \text{اجمالي المستحقات خلال السنة } t$$

$$Assets_{i,t} = \text{اجمالي موجودات الشركة في نهاية السنة } t$$

$$CFO_{i,t} = \text{التدفق النقدي من العمليات التشغيلية خلال السنة } t$$

$$CFO_{i,t-1} = \text{التدفق النقدي من العمليات التشغيلية خلال السنة السابقة}$$

$$CFO_{i,t+1} = \text{التدفق النقدي من العمليات التشغيلية خلال السنة القادمة}$$

والتي تحتسب من خلال المعادلة التالية :

$$Accruals = \Delta CA - \Delta Cash - \Delta CL + \Delta STD - Dep \dots\dots\dots 2$$

اذ ان :-

$$Accruals = \text{المستحقات}$$

$$\Delta CA = \text{التغير في الموجودات المتداولة}$$

$$\Delta Cash = \text{التغير في النقد ومكافئات النقد}$$

$$\Delta CL = \text{التغير في المطلوبات المتداولة}$$

$$\Delta STD = \text{التغير في الديون قصيرة الأجل الداخلة ضمن المطلوبات المتداولة}$$

$$Dep = \text{مصاريف الاندثار و الإطفاء أو الاستنفاد}$$

يتم قياس التدفق النقدي التشغيلي بأنه الفرق بين الدخل من العمليات المستمرة وبين المستحقات ، ويقسم كل من (الدخل من العمليات المستمرة و المستحقات والتدفق النقدي التشغيلي) على متوسط الموجودات الكلية وذلك لتحديد حجم الوحدات الاقتصادية وتسهيل المقارنات بينها.

$$CFO = NI - Accruals \dots\dots\dots 3 \text{ (Gaio \& Raposo, 2011:473)}$$

اذ ان :-

$$CFO = \text{التدفق النقدي التشغيلي}$$

$$NI = \text{صافي الدخل من العمليات المستمرة}$$

$$Accruals = \text{المستحقات}$$

٢- انموذج كوثري واخرون (kothari et al 2005) :- وهو انموذج والذي قام بتعديل مقياس Jones ١٩٩١ والمعدل من Discretionary Total accruals الى اختيارية Nondiscretionary ، فالمستحقات الاختيارية هي ناتجة من ادارة الارباح، وان العلاقة بين جودة الابلاغ المالي وادارة الارباح عكسية، اذ كلما كانت ادارة الارباح عالية فان هذا يعني انخفاض جودة الابلاغ المالي والعكس صحيح، اما

المستحقات غير الاختيارية فتكون نتيجة التحفظ المحاسبي ولغرض تطبيق المقياس يتطلب حساب المستحقات غير الاختيارية الى تقدير قيم الميل لمعادلة الانحدار الآتية:

$$TA_{i,t}/A_{i,t-1} = \alpha_0 + B1(1/A_{i,t-1}) + B2\{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})/A_{i,t-1}\} + B3(PPE_{i,t}/A_{i,t-1}) + B4ATR_{i,t} + \varepsilon_{it} \dots \dots \dots 4$$

اذ ان :

$$TA_{it} = \text{المستحقات الكلية في السنة } t \text{ للشركة } i$$

$$\Delta REV_{it} = \text{الايادات في السنة } t \text{ مطروحا منها الايرادات في السنة } t-1 \text{ للشركة } i$$

$$PPE_{it} = \text{الموجودات الثابتة}$$

$$A_{it-1} = \text{اجمالي الموجودات في السنة } t-1 \text{ للشركة } i$$

$$\varepsilon_{it} = \text{الخطأ للمدة } t-1 \text{ للشركة}$$

لغرض تقدير المستحقات غير الطبيعية فان العملية تتطلب تعويض قيم الميل في المعادلة الآتية :

$$NDA_t = \beta_1(1/A_{t-1}) + \beta_2(\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \beta_3(PPE_t) + \beta_4(ATR_t) \dots \dots \dots 5$$

اذ ان :

$$NDA_t = \text{المستحقات غير الاختيارية خلال المدة } t$$

$$\Delta REC_t = \text{صافي المدينون في السنة } t \text{ مطروحا من صافي المدينون في السنة } t-1 \text{ موزونة على}$$

$$\text{أساس إجمالي الموجودات في المدة } t-1$$

$$PPE_t = \text{الموجودات الثابتة}$$

$$ATR_t = \text{معدل دوران الموجودات}$$

ولغرض حساب المستحقات الاختيارية ، والتي يتم الحكم من خلالها على اتباع الشركة لإدارة الأرباح او عدم اتباعها، سوف يتم استخدام المعادلة الآتية

$$DA_{i,t} = TA_{i,t} - NDA_{i,t} \dots \dots \dots 6$$

المبحث الخامس: الجانب العملي

تطبيق معايير التقييم الدولية (IVS) المعيارين (٣٠٠، ٤٠٠) والتي تخص الموجودات الثابتة للالات والمعدات والمصالح العقارية ، سوف يتطرق الباحثان في هذا المبحث الى المعيارين (٣٠٠، ٤٠٠) والتي تخص الموجودات الثابتة للالات والمعدات والمصالح العقارية حيث تعتمد هذه المعايير على اساس السوق و القيمة السوقية التي حصل عليها الباحثان من خلال تقييم موجودات شركتي اشور وحمورابي العامتين للمقاولات الانشائية التي تم تقييمها بالاعتماد على على جزء من تقييمات شركة ارنست ويونك والمقيمين العقاريين والمختصين في الالات والمعدات والمركبات (وسائل نقل وانتقال) في السوق المحلية من قبل لجان تم تشكيلها من قبل تلك الشركتين بالتنسيق مع قسم تقييم الموجودات في وزارة المالية حيث ان تلك الشركتين التي قامت بتقييم موجوداتها لم تقم بأدخال القيمة السوقية على قوائم المالية للشركة بسبب التعارض مع القوانين والانظمة المحلية وانما بقيت على الكلفة التاريخية وحسب النظام المحاسبي الموحد الذي الزم ذلك والتي لا تعكس جودة الإبلاغ المالي وبالتالي ملائمة المعلومات المحاسبية ، حيث بموجب معيار (IVS400) حددت القيمة العادلة (السوقية) والتي تمثل اساساً للتقييم بموجب نموذج اعادة التقييم والذي يجعل اسلوب السوق لتحديد القيمة العادلة (السوقية) اذ يعتمد المقيّمون (بالشركة) بالتنسيق مع قسم تقييم

الموجودات في وزارة المالية المذكورة انفاً) واستناداً الى المعيار (١٠٥) من (IVS) حاول المقيّمون مراعاة الاختلافات عند تقييم المصالح العقارية والتي حددت كالآتي :-

١- موقع العقار

٢- نوع العقار المستمد منه الدلالة على السعر وتاريخ الدلالة على السعر

٣- نوعية وموقع العقار وعمره ومواصفاته

اما فيما يتعلق بمعيار (IVS300) توجد هناك اسس كثيرة لتقييم الالات والمعدات حيث حاول ان يختار المقيّمون اساس التقييم المناسب استناداً الى فرضية قيد الاستخدام التي يتوقع استخدامها خلال فترة من الزمن وتم اللجوء الى اسلوب السوق الذي من الشائع استخدام لفئات الالات والمعدات المتجانسة لوجود معلومات متوفرة وكافية عن اخر مبيعات الموجودات المماثلة . لذا سيقوم الباحثان ببيان مدى امكانية اعتماد القيمة السوقية في القوائم المالية وبالتالي اعتماد معايير التقييم الدولية التي اعتمدت تلك القيمة ،حيث من خلال استقراء ادبيات الفكر المحاسبي وجد العديد من المداخل التي استنتجت العديد من النماذج الرياضية لقياس جودة المعلومة المحاسبية وامكانية اعتمادها في البحث كأ نموذجي فرانسيس وكوثري فيما يخص الخاصية الرئيسية المتمثلة بالملائمة لقياس تأثير معايير التقييم الدولية (IVS) على خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية .

ولقد قامت الشركتين بالتنسيق مع قسم تقييم الموجودات في وزارة المالية بتقييم الموجودات الثابتة (المباني ، الاراضي ، الالات والمعدات والمركبات) وسائل نقل وانتقال) لسنة / ٢٠١٦ لاهميتها النسبية لاجمالي الموجودات ولذلك سيتم اعداد القوائم المالية بأخذ القيم السوقية لتلك الموجودات .

ولغرض تطبيق النماذج المشار اليها مسبقاً فسيتم اعتماد البيانات المالية للشركتين قبل اعتماد التقييم ولل سنوات من ٢٠١١ ولغاية ٢٠١٥ وبعد اعتماد التقييم للسنوات من ٢٠١٦ ولغاية ٢٠١٩ وبمجموع (٩) سنوات لغرض التوصل الى نتائج احصائية دقيقة لذا سيقوم الباحثان بأحتساب تقييمات ثلاث سنوات اللاحقة لسنة / ٢٠١٦ بالاعتماد على تقييمات سنة / ٢٠١٦ لكون المدة الزمنية اقل من اربع سنوات لغرض اعادة التقييم وحسب ما اشار اليه معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) الفقرة (٣٤) بأنه اذا كانت التغييرات ضئيلة في بنود العقارات والالات والمعدات فيتم اعادة تقييمها كل ثلاثة او خمس سنوات ولاختبار فرضية البحث ولغرض قياس ذلك كمي استخدم اسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple linear regression) لتغيرات البحث إذ يعتبر نموذج تحليل الانحدار الخطي البسيط من اكثر ادوات التحليل الاحصائي استخداماً ، ويهتم نموذج الانحدار الخطي البسيط بتقدير العلاقة بين متغير كمي وهو المتغير التابع ومتغير كمي اخر وهو المتغير المستقل .. وينبغي توفر المعلومات المعروضة في الجداول ادناه لغرض اثبات ادناه

الجدول ادناه لغرض اثبات ادناه

الفرضية البحث

اثبات

لغرض

ادناه

الجدول

جدول (١) البيانات المطلوبة لقياس خاصية الملانمة (جودة المعلومات المحاسبية) لشركة اشور

| السنة | صافي الدخل | التغير بالموجودات المتداولة | التغير بالمطلوبات المتداولة | التغير بالنقد | الاندثار | متوسط اجمالي الموجودات |
|-------|--------------|-----------------------------|-----------------------------|-----------------|----------------|------------------------|
| 2011 | -143152798 | 64,995,519,816 | 66409909479 | 31,133,375,828 | 1,318,604,250 | 80,275,390,510 |
| 2012 | -7243163820 | -5,804,410,934 | 14685465083 | -34,342,211,558 | 1,772,418,204 | 117,134,839,006 |
| 2013 | -6390879638 | -24,229,690,897 | 8400044151 | -1,914,997,486 | 3,435,964,840 | 121,777,706,341 |
| 2014 | -7096318186 | 24,386,892 | 4,390,768,551 | -6,231,809,120 | 5,381,774,789 | 121,984,283,640 |
| 2015 | -1585683837 | 14,001,530,139 | 10,749,556,288 | 361,680,202 | 5,561,759,481 | 125,849,467,866 |
| 2016 | -2552862097 | 7,832,610,979 | 2,156,158,268 | -2,177,825,240 | 6,123,498,880 | 243,446,866,211 |
| 2017 | -11219137236 | -993,824,593 | -3,782,773,703 | 217,685,541 | 14,502,920,494 | 348,998,650,393 |
| 2018 | -11082391683 | -270,172,281 | -3,579,630,077 | 5,164,251,182 | 14,467,899,768 | 334,232,089,768 |
| 2019 | -9460334725 | -1,527,214,078 | -6,464,399,680 | 4,094,712,200 | 14,468,544,668 | 319,172,563,379 |

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة وتقييم لجنة تقييم موجودات الشركة بالتنسيق مع قسم تقييم الموجودات

جدول (٢) البيانات المطلوبة لقياس خاصية الملانمة (جودة المعلومات المحاسبية) لشركة حمورابي

| السنة | صافي الدخل | التغير بالموجودات المتداولة | التغير بالمطلوبات المتداولة | التغير بالنقد | الاندثار | متوسط اجمالي الموجودات |
|-------|------------------|-----------------------------|-----------------------------|------------------|----------------|------------------------|
| 2011 | 136,816,212 | 49,876,443,501 | 61,517,443,756 | 37,869,777,410 | 1,135,774,939 | 95,542,502,143 |
| 2012 | 507,230,040 | 2,040,355,503 | 20,974,202,747 | (33,801,661,770) | 3,633,953,431 | 137,584,445,120 |
| 2013 | 127,588,635 | 2,278,641,520 | 21,382,865,844 | (1,572,605,775) | 6,081,439,591 | 159,477,723,455 |
| 2014 | 3,426,496,181 | 14,845,248,055 | 25,239,259,789 | (5,309,721,492) | 9,950,860,891 | 183,427,221,916 |
| 2015 | (26,865,884,226) | 10,635,122,232 | 32,741,018,217 | (2,884,671,065) | 10,055,699,882 | 199,350,697,275 |
| 2016 | (8,539,575,352) | 9,784,202,383 | (7,498,485,882) | (1,502,937,769) | 18,725,205,785 | 344,013,613,707 |
| 2017 | (16,716,888,999) | (2,197,056,486) | (4,497,717,134) | 1,231,137,102 | 19,346,193,729 | 475,123,303,233 |
| 2018 | (25,969,044,356) | (18,860,200,752) | (12,165,415,549) | (1,485,713,173) | 19,302,467,414 | 445,662,975,629 |
| 2019 | (9,872,979,355) | (1,155,916,180) | (9,463,559,362) | 1,893,182,452 | 19,421,168,492 | 417,309,080,649 |

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة وتقييم لجنة تقييم موجودات الشركة بالتنسيق مع قسم تقييم الموجودات

لا بد من دراسة فرضية البحث واختبارها من خلال البرنامج الاحصائي بعد ادخال بيانات شركة اشور حيث تم قياس تأثير المتغيرات المستقلة (التدفقات النقدية التشغيلية) والمتمثلة بـ (CFO) في المتغير التابع (جودة الاستحقاق) والمتمثل (جودة المعلومات المحاسبية QAI) واختيار الانموذج الافضل للبيانات تبين ان قيمة ($R^2 = 0,992$) والذي يعني (معامل تحديد افضل انموذج) اي ان المتغيرات المستقلة تفسر (99%) تؤثر في المتغير التابع (جودة الاستحقاق) وكما موضح في الجدول (3):

Model Summary جدول (3) يبين معامل تحديد افضل نموذج

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Change Statistics | |
|-------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|-------------------|----------|
| | | | | | R Square Change | F Change |
| 1 | .996 ^a | .992 | .987 | .01925 | .992 | 207.143 |

المصدر : نتائج البرنامج الاحصائي SPSS23

ولبيان ان الانموذج يمثل الظاهرة المدروسة لا بد من دراسة الفرضية التي تنص (يوجد تأثير معنوي لمعايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز جودة الإبلاغ المالي المتعلقة بخاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية).

فبعد وضع الفرض لا بد من دراسته لمعرفة مدى ملائمة الانموذج للظاهرة من حيث وجود التأثير من عدمه اذ يوضح جدول تحليل التباين (4) وجود تأثير ذات دلالة معنوية اقل من (0,01) اذ بلغت قيمة F (207,143) عند مستوى معنوية (0,001) او بلغ متوسط مربعات البواقي الاخطاء (MSE) (0,00037) مما يدل على وجود فروق معنوية وان الانموذج معنوي احصائياً ويمثل الظاهرة المدروسة تمثيلاً دقيقاً اي قبول الفرضية .

ANOVA^a تحليل التباين (4)

| Model | Sum of Squares | df | Mean Square | F | Sig. |
|------------|----------------|----|-------------|---------|-------------------|
| Regression | .230 | 3 | .077 | 207.143 | .001 ^b |
| Residual | .002 | 5 | .00037 | | |
| Total | .232 | 8 | | | |

المصدر : نتائج البرنامج الاحصائي SPSS23

وبعد تحديد الانموذج الافضل للبيانات ودراسة الفرضية يمكن قياس تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع اذ بلغ تأثير (التدفقات النقدية التشغيلية) (0,968, 0,0031, 0,143) على التوالي عند مستوى معنوية (0,001, 0,000000, 0,246) على التوالي في (جودة الاستحقاق) اي ان المتغير يجتاز اختبار (t) اذ بلغت قيمة احصاءه الاختبار (0,019, -16,468, 1,315) على التوالي وهذا يدل على ان (جودة الاستحقاق) تزداد بمقدار (0,143, 0,0031, 0,143) للمتغيرين (X1, X3) على التوالي للوحدة الواحدة من (التدفقات النقدية التشغيلية) اي ان العلاقة طردية بمعنى ازدياد المتغير التابع يزداد المتغير المستقل وبالعكس اما بالنسبة للمتغير (X2) فان (جودة الاستحقاق) تنخفض بمقدار (0,968) اي العلاقة عكسية والجدول (5) يوضح ذلك

جدول (5) يبين معاملات التأثير للمتغيرات المستقلة

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|--------------|-----------------------------|------------|---------------------------|---------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 (Constant) | -.022 | .011 | | -2.031 | .098 |
| x1 | .031 | .061 | .030 | .519 | .626 |
| x2 | -.968 | .059 | -.917 | -16.468 | .000 |
| x3 | .143 | .109 | .085 | 1.315 | .246 |

المصدر : نتائج البرنامج الاحصائي SPSS23

لا بد من دراسة فرضية البحث واختبارها من خلال البرنامج الاحصائي بعد ادخال بيانات شركة حمورابي حيث تم قياس تأثير المتغيرات المستقلة (التدفقات النقدية التشغيلية) والمتمثلة بـ (CFO) في المتغير التابع (جودة الاستحقاق) والمتمثل (جودة المعلومات

- انموذج كوثري واخرون (kothari et al 2005) :-

يتطلب حساب المستحقات غير الاختيارية الى تقدير قيم الميل لمعادلة الانحدار الاتية:

$$TA_{i,t}/ A_{i,t-1} = \alpha_0 + B1(1/ A_{i,t-1}) + B2\{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1}\} + B3(PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + B4ROA_{i,t} + \epsilon_{it} \dots \dots \dots 7$$

حيث ان :

$TA_{i,t}$ = المستحقات الكلية في السنة t للشركة i

$\Delta REV_{i,t}$ = الايرادات في السنة t مطروحا منها الايرادات في السنة $t-1$ للشركة i

$PPE_{i,t}$ = الموجودات الثابتة

$A_{i,t-1}$ = اجمالي الموجودات في السنة $t-1$ للشركة i

ϵ_{it} = الخطأ للمدة $t-1$ للشركة

$ROA_{i,t}$ = معدل دوران الموجودات

وان تقدير معادلة الانحدار السابقة يتطلب توفر البيانات الاتية، فضلاً عن توفر المستحقات الكلية التي تم حسابها في المعادلة (٢).

جدول (٩) البيانات اللازمة لحساب قيم الميل لشركة اشور

| السنة | معدل دوران الموجودات | موجودات السنة السابقة | التغير في الايرادات | التغير في المدينين | الموجودات الثابتة |
|-------|----------------------|-----------------------|---------------------|--------------------|-------------------|
| 2011 | 0.62 | 47,078,460,069 | 2,814,894,721 | 27,806,148,162 | 8,674,131,098 |
| 2012 | 0.89 | 113,472,320,950 | 37,191,728,387 | 7,933,600,733 | 21,803,578,144 |
| 2013 | 1.07 | 120,797,357,062 | 23,241,932,046 | (596,180,969) | 47,993,967,598 |
| 2014 | 0.62 | 122,758,055,619 | (56,062,723,362) | 6,751,901,669 | 46,422,036,748 |
| 2015 | 0.36 | 121,210,511,661 | (28,066,233,777) | 13,210,154,322 | 41,698,419,019 |
| 2016 | 0.07 | 130,488,424,071 | (22,091,507,059) | 6,621,237,016 | 259,782,692,319 |
| 2017 | 0.07 | 356,405,308,350 | (952,189,742) | (852,197,281) | 245,963,200,998 |
| 2018 | 0.10 | 341,591,992,436 | 7,531,884,930 | (4,703,234,415) | 231,513,567,942 |
| 2019 | 0.15 | 326,872,187,099 | 14,198,753,931 | (6,160,975,376) | 217,641,534,580 |

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة وتقييم لجنة تقييم موجودات الشركة بالتنسيق مع قسم تقييم الموجودات

ويلاحظ من خلال الجدول (٩) ان الموجودات الثابتة كانت في نمو مستمر للسنوات عينة البحث وهذا يدل على أن الشركة في حالة توسع، وان التغير في المدينين كان متذبذباً ، اذ ظهر موجبا في السنوات ٢٠١١، ٢٠١٢، ٢٠١٤، ٢٠١٥، ٢٠١٦، بينما كانت قيمه سالبة في السنوات ٢٠١٣، ٢٠١٧، ٢٠١٨، ٢٠١٩ وهذا يدل على قيام المدينين بالسداد، بينما كان التغير في الايرادات متذبذباً، اذ كانت قيمه موجبة في جميع السنوات باستثناء السنوات (٢٠١٤-٢٠١٧) والتي كانت سالبة وهذا يدل على انخفاض الايرادات خلال السنوات المذكورة. وبعد تقدير معادلة الانحدار باستخدام برنامج SPSS ٢٣ للشركة عينة البحث، اظهرت نتائج الحاسوب قيم الارتباط اذ كانت معنوية وجود تأثير ذات دلالة معنوية اقل من (٠,٠٥) اذ بلغت احصاءة ($F=8,884$) عند مستوى معنوية (٠,٠٢٩) كما موضح في الجدول (١٠)

Model Summary جدول (١٠)

| Model | R | R Square | Adjusted R Square | Std. Error of the Estimate | Change Statistics | | Model | Change Statistics | | |
|-------|-------------------|----------|-------------------|----------------------------|-------------------|----------|-------|-------------------|-----|---------------|
| | | | | | R Square Change | F Change | | df1 | df2 | Sig. F Change |
| 1 | .948 ^a | 0.899 | 0.798 | 0.07922 | 0.899 | 8.884 | 1 | 4 | 4 | 0.029 |

المصدر : نتائج البرنامج الاحصائي SPSS23

اما قيم الميل لشركة اشور عينة البحث فكانت كما مبين في الجدول (١١)

Coefficients^a جدول (١١)

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|--------------|-----------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| 1 (Constant) | -.203 | .070 | | -2.886 | .045 |
| X1 | 84416959256.746 | 19122664214.692 | 2.697 | 4.414 | .012 |
| X2 | .440 | .174 | .736 | 2.532 | .065 |
| X3 | -.103 | .070 | -.325 | -1.478 | .213 |
| X4 | -.631 | .197 | -1.844 | -3.203 | .033 |

المصدر : نتائج البرنامج الاحصائي SPSS23

ويلاحظ على قيم الميل بانها متأرجحة بين السالبة والموجبة ولهذا تأثير على تقدير المستحقات غير الاختيارية، والذي ينعكس بالنتيجة على المستحقات الاختيارية. لغرض تقدير المستحقات غير الطبيعية فان العملية تتطلب تعويض قيم الميل في المعادلة الاتية :

$$NDA_t = \beta_1(1/A_{t-1}) + \beta_2(\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \beta_3(PPE_t) + \beta_4(ATR_t) \dots \dots \dots 5$$

إذ إن :

NDA_t = المستحقات غير الاختيارية خلال المدة tΔREC_t = صافي المدينون في السنة t مطروحا من صافي المدينون في السنة t-1 موزونة على أساس إجمالي الموجودات في المدة t-1PPE_t = الموجودات الثابتةATR_t = معدل العائد على الموجودات

جدول (١٢) المستحقات غير الاختيارية لشركة اشور عينة البحث

| NDA | B4 | B3 | B2 | B1 | السنة |
|---------------------|--------------|---------------------|---------------------|------|-------|
| (11,889,587,016.29) | -0.946408939 | (893,435,503.09) | (10,996,151,514.04) | 1.79 | 2011 |
| 10,627,807,619.07 | -0.599471796 | (2,245,768,548.83) | 12,873,576,167.76 | 0.74 | 2012 |
| 5,545,391,064.02 | -0.684527519 | (4,943,378,662.59) | 10,488,769,726.60 | 0.70 | 2013 |
| (32,419,904,798.38) | -0.385421034 | (4,781,469,785.04) | (27,638,435,013.64) | 0.69 | 2014 |
| (22,456,547,922.06) | -0.244234125 | (4,294,937,158.96) | (18,161,610,763.56) | 0.70 | 2015 |
| (39,391,224,701.33) | -0.120041317 | (26,757,617,308.86) | (12,633,607,393.00) | 0.65 | 2016 |
| (25,378,206,385.44) | -0.042264159 | (25,334,209,702.79) | (43,996,682.84) | 0.24 | 2017 |
| (18,462,444,986.04) | -0.058010113 | (23,845,897,498.03) | 5,383,452,511.80 | 0.25 | 2018 |
| (13,458,797,166.49) | -0.088031973 | (22,417,078,061.74) | 8,958,280,895.08 | 0.26 | 2019 |

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسوب

إن ظهور المستحقات غير الاختيارية بالسالب يدل على ان الشركة تتبع سياسات محاسبية متحفظة، لذا فهي لا تمتلك مستحقات غير اختيارية، اما عندما تكون موجبة فان الشركة تتبع سياسات غير متحفظة، او ان طبيعة نشاط الشركة يستلزم ظهور المستحقات غير الاختيارية.

لغرض حساب المستحقات الاختيارية ، والتي يتم الحكم من خلالها على اتباع الشركة لإدارة الارياح او عدم اتباعها، سوف يتم استخدام المعادلة الاتية

$$DA_{i,t} = TA_{i,t} - NDA_{i,t} \dots \dots \dots 6$$

$DA_{i,t}$ = المستحقات الاختيارية للشركة ا خلال المدة

$TA_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة ا خلال المدة

$NDA_{i,t}$ = المستحقات غير الاختيارية للشركة ا خلال المدة

وكانت نتيجة حساب المعادلة (٦) كما مبين في الجدول الاتي

جدول (١٣) المستحقات الكلية (الاختيارية وغير الاختيارية) لشركة اشور

| السنة | المستحقات الكلية | المستحقات غير الاختيارية | المستحقات الاختيارية |
|-------|------------------|--------------------------|----------------------|
| 2011 | 19520553577 | -11889587016 | 31410140593 |
| 2012 | 9422565545 | 10627807619 | -1205242074 |
| 2013 | -25626057576 | 5545391064 | -31171448640 |
| 2014 | -13781217844 | -32419904798 | 18638686954 |
| 2015 | -6049123065 | -22456547922 | 16407424857 |
| 2016 | 2089077299 | -39391224701 | 41480302000 |
| 2017 | -14767585473 | -25378206385 | 10610620912 |
| 2018 | -19970643763 | -18462444986 | -1508198777 |
| 2019 | -20308419598 | -13458797166 | -6849622432 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسوب

كما ان ظهور المستحقات الاختيارية في الجدول السابق بالقيمة السالبة يدل على أن الشركة لا تمارس ادارة الارياح، اي ان جودة الابلاغ المالي عالية والعكس صحيح. وبالتالي اثبات فرضية البحث (يوجد تأثير معنوي لمعايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز جودة الابلاغ المالي المتعلقة بخاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية).

جدول (١٤) البيانات اللازمة لحساب قيم الميل لشركة حمورابي

| السنة | معدل دوران الموجودات | موجودات السنة السابقة | التغير في الإيرادات | التغير في المدينين | الموجودات الثابتة |
|-------|----------------------|-----------------------|---------------------|--------------------|-------------------|
| 2011 | 0.60 | 64,352,989,264 | 18,260,984,649 | 15,051,885,163 | 19,280,052,511 |
| 2012 | 0.83 | 126,732,015,021 | 47,467,791,316 | 32,629,771,638 | 38,944,557,205 |
| 2013 | 0.76 | 148,436,875,218 | 6,562,072,304 | (2,734,394,207) | 58,747,612,159 |
| 2014 | 0.71 | 170,518,571,692 | 8,884,420,771 | 13,416,538,467 | 69,719,664,552 |
| 2015 | 0.23 | 196,335,872,140 | (92,176,111,470) | (4,488,863,315) | 65,114,192,590 |
| 2016 | 0.08 | 202,365,522,410 | (7,821,032,773) | 4,111,185,691 | 338,626,172,800 |
| 2017 | 0.06 | 485,661,705,003 | (11,653,874,432) | (3,380,804,227) | 319,746,425,745 |
| 2018 | 0.06 | 464,584,901,462 | (2,762,423,971) | 2,198,889,222 | 300,762,774,831 |
| 2019 | 0.14 | 426,741,049,796 | 33,544,005,977 | 667,692,702 | 283,054,752,716 |

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة وتقييم لجنة تقييم موجودات الشركة بالتنسيق مع قسم تقييم الموجودات

ويلاحظ من خلال الجدول (١٤) ان الموجودات الثابتة كانت في نمو مستمر للسنوات عينة البحث وهذا يدل على أن الشركة في حالة توسع، وان التغيير في المدينين كان متذبذباً ، اذ ظهر موجبا في السنوات (٢٠١١، ٢٠١٢، ٢٠١٤، ٢٠١٦، ٢٠١٨، ٢٠١٩)، بينما كانت قيمه سالبة في السنوات (٢٠١٣، ٢٠١٥، ٢٠١٧) وهذا يدل على قيام المدينين بالسداد، بينما كان التغيير في الايرادات متذبذباً، اذ كانت قيمه موجبة في جميع السنوات باستثناء السنوات (٢٠١٥-٢٠١٨) والتي كانت سالبة وهذا يدل على انخفاض الايرادات خلال السنوات المذكورة. ويعد تقدير معادلة الانحدار باستخدام برنامج SPSS ٢٣ ، اظهرت نتائج الحاسوب قيم الميل لشركة حمورابي فكانت كما مبين في الجدول (١٥):

Coefficients^a جدول (١٥)

| Model | Unstandardized Coefficients | | Standardized Coefficients | t | Sig. |
|------------|-----------------------------|-----------------|---------------------------|--------|------|
| | B | Std. Error | Beta | | |
| (Constant) | -.091 | .141 | | -.650 | .551 |
| x1 | -66794404788.570 | 12600122765.443 | -1.149 | -5.301 | .006 |
| x2 | -.100 | .284 | -.065 | -.353 | .742 |
| x3 | .215 | .127 | .362 | 1.694 | .166 |
| x4 | .570 | .211 | .737 | 2.702 | .054 |

المصدر : نتائج البرنامج الاحصائي SPSS23

ويلاحظ على قيم الميل بانها متأرجحة بين السالبة والموجبة ولهذا تأثير على تقدير المستحقات غير الاختيارية، والذي ينعكس بالنتيجة على المستحقات الاختيارية.

لغرض تقدير المستحقات غير الاختيارية فان العملية تتطلب تعويض قيم الميل في المعادلة الاتية :

$$NDA_t = \beta_1(1/A_{t-1}) + \beta_2(\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \beta_3(PPE_t) + \beta_4(ATR_t) \dots \dots \dots 5$$

إذ إن:

NDA_t = المستحقات غير الاختيارية خلال المدة t

ΔREC_t = صافي المدينون في السنة t مطروحا من صافي المدينون في السنة t-1 موزونة على

أساس إجمالي الموجودات في المدة t-1

PPE_t = الموجودات الثابتة

ATR_t = معدل دوران الموجودات

جدول (١٦) المستحقات غير الاختيارية لشركة حمورابي للمقاولات الانشائية

| السنة | B1 | B2 | B3 | B4 | المستحقات غير الاختيارية |
|-------|--------|--------------------|-------------------|-------------|--------------------------|
| 2011 | (1.04) | (320,909,948.60) | 4,145,211,289.87 | 0.339595228 | 3,824,301,340.57 |
| 2012 | (0.53) | (1,483,801,967.80) | 8,373,079,799.08 | 0.472215738 | 6,889,277,831.22 |
| 2013 | (0.45) | (929,646,651.10) | 12,630,736,614.19 | 0.4330004 | 11,701,089,963.07 |
| 2014 | (0.39) | 453,211,769.60 | 14,989,727,878.68 | 0.401855905 | 15,442,939,648.29 |
| 2015 | (0.34) | 8,768,724,815.50 | 13,999,551,406.85 | 0.13025117 | 22,768,276,222.14 |
| 2016 | (0.33) | 1,193,221,846.40 | 72,804,627,152.00 | 0.045093853 | 73,997,848,998.12 |
| 2017 | (0.14) | 827,307,020.50 | 68,745,481,535.18 | 0.032841465 | 69,572,788,555.57 |
| 2018 | (0.14) | 496,131,319.30 | 64,663,996,588.67 | 0.032064099 | 65,160,127,907.85 |
| 2019 | (0.16) | (3,287,631,327.50) | 60,856,771,833.94 | 0.080424103 | 57,569,140,506.36 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسوب

إن ظهور المستحقات غير الاختيارية بالموجب يدل على ان الشركة تتبع سياسات محاسبية غير متحفظة، او ان طبيعة نشاط الشركة يستلزم ظهور المستحقات غير الاختيارية.

لغرض حساب المستحقات الاختيارية ، والتي يتم الحكم من خلالها على اتباع الشركة لإدارة الأرباح او عدم اتباعها، سوف يتم استخدام المعادلة الآتية:

$$DA_{i,t} = TA_{i,t} - NDA_{i,t} \dots \dots \dots 6$$

$DA_{i,t}$ = المستحقات الاختيارية للشركة i خلال المدة

$TA_{i,t}$ = المستحقات الكلية للشركة i خلال المدة

$NDA_{i,t}$ = المستحقات غير الاختيارية للشركة i خلال المدة

وكانت نتيجة حساب المعادلة (٦) كما مبين في الجدول (١٧)

جدول (١٧) المستحقات الكلية (الاختيارية وغير الاختيارية) لشركة حمورابي

| المستحقات الاختيارية | المستحقات غير الاختيارية | المستحقات الكلية | السنة |
|----------------------|--------------------------|------------------|-------|
| -54470853945 | 3824301341 | -50646552604 | 2011 |
| 4344583264 | 6889277831 | 11233861095 | 2012 |
| -35314148103 | 11701089963 | -23613058140 | 2013 |
| -30478090781 | 15442939648 | -15035151133 | 2014 |
| -52045201024 | 22768276222 | -29276924802 | 2015 |
| -73937428749 | 73997848998 | 60420249 | 2016 |
| -87849458739 | 69572788556 | -18276670183 | 2017 |
| -89671667352 | 65160127908 | -24511539444 | 2018 |
| -70575848268 | 57569140506 | -13006707762 | 2019 |

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسوب

ان ظهور المستحقات الاختيارية في الجدول (١٧) بالقيمة السالبة يدل على أن الشركة لا تمارس ادارة الأرباح، اي ان جودة الابلاغ المالي عالية والعكس صحيح. وبالتالي اثبات فرضية البحث (يوجد تأثير معنوي لمعايير التقييم الدولية (IVS) في تعزيز جودة الابلاغ المالي المتعلقة بخاصية الملانمة للمعلومات المحاسبية).

المبحث السادس: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

١ - ان واضعي معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية اعطو المرونة وبدائل لاستخدامها في مختلف الهيئات بما يتناسب مع الثقافة والقوانين والعوامل الاقتصادية وان تلك المرونة صعبت نوعاً ما مسألة التناغم والاتساق لتطبيق المعايير وقد تشكل عائقاً لعملية المقارنة لذا يأتي هنا دور معايير التقييم الدولية لوضع الحلول من خلال تطبيق آليات لاسس وطرق تقييم متعددة لتقرير الاتساق والتناغم وتقليل مخاطر المرونة .

٢- ان التوجه السريع نحو العولمة في أسواق الاستثمارات والتي دعمت الحاجة إلى معايير مقبولة دولياً لتقييم الممتلكات حيث أن عدم وجود معايير دولية للتقييم يؤدي إلى احتمال وجود التباس كبير .

٣- عملت لجنة معايير التقييم الدولية على السعي للاعتراف بمعايير التقييم الدولية في المحاسبة وفي معايير الإقرار الأخرى، وأن يهتم المقيّمون بهذه المعايير حسبما يتطلب منهم في مجالات أخرى .

- ٤- تمثل معايير التقييم الدولية الممارسة الأفضل والمقبولة في مهنة التقييم لغرض تسهيل المعاملات عبر الحدود والمساهمة في نجاح أسواق الممتلكات الدولية عن طريق تعزيز الشفافية في التقارير المالية بالإضافة إلى موثوقية التقييم المنجز لضمان القروض والرهن ومن أجل المعاملات التي تتضمن تحولاً في الملكية والتسويات المتعلقة بأمور الضرائب والمقاضاة .
- ٥- تعتبر معايير التقييم الدولية مرشداً مهنيًا للمقيمين عبر العالم عن طريق تمكينهم من الإجابة على متطلبات أسواق الممتلكات الدولية من أجل تقييم موثوق وللمقابلة متطلبات التقرير المالي لمجتمع الأعمال العالمي ومن أجل تقديم معايير تقييم وتقارير مالية تقابل احتياجات المناطق الصناعية الحديثة أو الناشئة .
- ٦- ان لمعايير التقييم الدولية دور في بناء الثقة وثقة الجمهور في عملية التقييم من خلال إنتاج المعايير وضمان اعتمادها وتنفيذها دولياً على موجودات التقييم في جميع أنحاء العالم ، جنباً إلى جنب مع تطبيق تلك المعايير مع مستوى عال من الاحتراف .
- ٧- تساعد معايير التقييم الدولية في تقليل الاختلافات في كيفية دمج الشركات ومدققي الحسابات في مختلف البلدان وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، لا سيما لتعزيز الاتساق في قياس الموجودات والخصوم لأغراض إعداد التقارير المالية .
- ٨- لدى IVSC معايير وإرشادات بشأن القيمة العادلة وقياسات التقييم الأخرى وتسهل التعاون بين المنظمات الأعضاء للمساعدة في ضمان التطبيق المتسق .
- ٩- استخدام القيمة السوقية مفيد أكثر لأغراض إعداد التقارير المالية لأنه يعني ضمناً مفهوم القيمة العادلة وكذلك المفاهيم الأخرى التي تجعل عملية التقييم أكثر واقعية وأكثر دقة. لذلك من المتوقع أن تستمر مشاريع التقارب والمشاريع المشتركة بين (IVSC) و (IASB).
- ١٠- التطبيق السليم لمدخل القيمة العادلة يحقق مزايا كبيرة تنعكس اثارها على عملية الإبلاغ المالي ، مما يسهم في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية ، وذلك من حيث قدرتها على تحقيق خاصية التمثيل الصادق لنتيجة اعمال الوحدة ومركزها المالي .
- ١١- أن مدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هو افضل من مدخل جودة الارياح لقياس جودة الإبلاغ المالي (التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) لأنه يقتصر على الخصائص النوعية للمعلومات والتي بدورها تساهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات للعديد من المستخدمين .
- ١٢- تؤثر عملية تقييم الموجودات الثابتة على وفق معايير التقييم الدولية من خلال مدخل واساس السوق بأستخدام القيمة العادلة(السوقية) في جودة الإبلاغ المالي (التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) .
- ١٣- عدم وجود تعليمات محلية تعالج آلية تقييم الموجودات الثابتة حيث ان لمعايير التقييم الدولية اسس ومدخل وإرشادات تعالج ذلك .
- ١٤- ان لمعايير التقييم الدولية دور في تعزيز جودة الإبلاغ المالي من خلال الخصائص الاساسية للمعلومات المحاسبية وبالاخص خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية حيث ان لمعايير التقييم الدولية دور في تعزيز تلك الخاصية وحسب نتائج التحليل الاحصائي بأستخدام نموذجي فرانسيس وكوثري .

التوصيات

- ١- يوصى تطبيق معايير التقييم الدولية كون ان واضعي معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية اعطو المرونة وبدائل لاستخدامها في مختلف الهيئات بما يتناسب مع الثقافة والقوانين والعوامل الاقتصادية وان تلك المرونة صعبت نوعاً ما مسألة

- التناغم والاتساق لتطبيق المعايير وقد تشكل عائقاً لعملية المقارنة لذا يأتي هنا دور معايير التقييم الدولية لوضع الحلول خلال تطبيق آليات لاسس وطرق تقييم متعددة لتقرير الاتساق والتناغم وتقليل مخاطر المرونة .
- ٢- يوصى التوجه السريع نحو العولمة في أسواق الاستثمارات والتي دعمت الحاجة إلى معايير مقبولة دولياً لتقييم الممتلكات من خلال انشاء مجلس معايير محلي يتولى اصدار معايير تقييم مهنية او ان يتولى مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في العراق هذه المهمة وبالتنسيق مع قسم تقييم الموجودات في وزارة المالية .
- ٣- الالتزام بقرارات لجنة معايير التقييم الدولية على السعي للاعتراف بمعايير التقييم الدولية في المحاسبة وفي معايير الإقرار الأخرى، وأن يهتم المقيّمون بهذه المعايير حسبما يتطلب منهم في مجالات أخرى .
- ٤- يوصى الالتزام بالممارسات الأفضل والمقبولة في مهنة التقييم من خلال معايير التقييم الدولية لغرض تعزيز الشفافية في التقارير المالية بالإضافة إلى موثوقية التقييم المنجز لضمان القروض والرهن ومن أجل المعاملات التي تتضمن تحولاً في الملكية والتسويات المتعلقة بأموال الضرائب والمقاصة .
- ٥- يوصى تطبيق معايير التقييم الدولية كونها مرشداً مهنياً للمقيمين عبر العالم عن طريق تمكينهم من الإجابة على متطلبات أسواق الممتلكات الدولية من أجل تقييم موثوق ولمقابلة متطلبات التقرير المالي لمجتمع الأعمال العالمي ومن أجل تقديم معايير تقييم وتقارير مالية تقابل احتياجات المناطق الصناعية الحديثة أو الناشئة .
- ٦- يوصى الالتزام بمعايير التقييم الدولية لما لها من دور فاعل في بناء الثقة وثقة الجمهور في عملية التقييم من خلال إنتاج المعايير وضمان اعتمادها وتنفيذها دولياً على موجودات التقييم في جميع أنحاء العالم .
- ٧- يوصى تطبيق معايير التقييم الدولية كونها تساعد في تقليل الاختلافات في كيفية دمج الشركات ومدققي الحسابات في مختلف البلدان وتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية ، لا سيما لتعزيز الاتساق في قياس الموجودات والخصوم لأغراض إعداد التقارير المالية .
- ٨- يوصى الالتزام بمعايير التقييم الدولية لما لها من دور في توحيد معايير التقييم في جميع أنحاء العالم من خلال إنشاء مجموعة من القواعد والنهج التي تنطبق في جميع البلدان ، وبذلك تدعم الشفافية للمستثمرين الدوليين .
- ٩- ان يتم التنسيق مع IVSC لما له من معايير وإرشادات بشأن القيمة العادلة وقياسات التقييم الأخرى وتسهيل التعاون بين المنظمات الأعضاء للمساعدة في ضمان التطبيق المتسق
- ١٠- التركيز على مدخل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كونه افضل من مدخل جودة الارباح لقياس جودة الإبلاغ المالي لأنه يقتصر على الخصائص النوعية للمعلومات والتي بدورها تساهم في تحسين عملية اتخاذ القرارات للعديد من المستخدمين .
- ١١- التركيز على خاصية الملائمة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن من خلالها قياس جودة الإبلاغ المالي .
- ١٢- التركيز على خاصية التمثيل الصادق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن من خلالها قياس جودة الإبلاغ المالي .
- ١٣- استخدام مدخل وإساس السوق على وفق معايير التقييم الدولية باستخدام القيمة العادلة (السوقية) لتحقيق جودة الإبلاغ المالي من خلال خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق .
- ١٤- تعديل النظام المحاسبي الموحد الذي اعتمد على الكلفة التاريخية واعتماد معايير التقييم والمحاسبة الدولية التي اعتمدت على القيمة السوقية (العادلة) .

- ١٥- ان يتم التقييم كل ٣-٥ سنوات في حالة وجود اختلاف نسبي كبير في الاسعار على ان يتضمن تقرير الادارة قائمة مركز مالي معدلة للافصاح المناسب لمستخدمي القوائم المالية .
- ١٦- استخدام نموذجي فرانسيس وكوثري لغرض قياس خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية .
- ١٧- ادخال معايير التقييم الدولية ضمن مناهج الدراسات المحاسبية والتدقيقية والمهنية

المصادر

١-المصادر العربية :

أولاً : الوثائق الرسمية :

- أ- البيانات وسجلات الحسابات الختامية لشركة آشور العامة للمقاولات الانتشائية
- ب- البيانات وسجلات الحسابات الختامية لشركة حمورابي العامة للمقاولات الانتشائية

ثانياً : الكتب العربية :

- ١- معايير التقييم الدولية (IVS)، ٢٠٠١
- ٢- الهيئة السعودية للمقيمين المعتمدين ، معايير التقييم الدولية (IVS)، ٢٠١٧
- ٣- معايير المحاسبة والابلاغ المالي IFRS، ٢٠١٦
- ٤- ابو نصار ، محمد ، وحميدات ، جمعة فلاح . (٢٠١٤). *معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية* (٣ ط) (الجوانب النظرية والعلمية : دائرة المطبوعات والنشر
- ٥- حميدات ، جمعه و خداش ، حسام ، منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد "IACPA" الورقة الثانية - المحاسبة ، من إصدارات المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن ، ٢٠١٣
- ٦- مطر، محمد ، السويطي ، موسى (٢٠٠٨) " التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والأفصاح " الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر ، عمان .

ثانياً :-الدوريات

- ١- زويلف ، انعام محسن حسن و" اثر اقتصاد المعرفة في نظام الإبلاغ المالي _ دراسة تطبيقية في عينة من البنوك الاردنية " ، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ، ٢٠٠٨ العدد ٥ .
- ٢- حمدان ، علام محمد ، "العوامل المؤثرة في جودة الارياح : دليل من الشركات الصناعية الاردنية " ، بحث منشور في مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية الاردنية ، المجلد العشرون ، العدد الاول ، ٢٠١٢ .
- ٣- المعيني ، سعد سلمان عواد ، "قياس جودة الارياح في المصارف التجارية : دراسة تحليلية في حسابات المصارف التجارية العراقية" ، مجلة العلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد ١٧ ، العدد ٦٤ ، ٢٠١١ .
- ٤- إسماعيل ، خليل إسماعيل ونعوم ، ريان ، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد (٣٠) ، ٢٠١٢ .
- ٥- علي ومحمد ،سلامة إبراهيم و صلاح هادي ، تأثير الإبلاغ المالي عن التزامات وموجودات ضريبة الدخل المؤجلة في جودة المعلومات المحاسبية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية العدد (٩٣) المجلد (٢٢)، ٢٠١٦
- ٦- اسكندر ، مصيبي ، التقارير المالية والقرارات الاستثمارية ، مجلة المحاسب القانوني العربي ، العدد (٥٢)، ٢٠٠٩

ثالثاً: الاطاريح والرسائل الجامعية والمؤتمرات العلمية:-

- ١- ناصر الدين ، صفاء إمكانية تطبيق معايير التقييم الدولية في قياس القيمة العادلة للشركات في سورية، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الاقتصاد في جامعة دمشق، ٢٠١٤ .
- ٢- المعيني ، سعد ، معايير التقييم الدولية (IVS) منطلبة أساس لتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) ، ٢٠١٩ .

- ٣- النجار ، عماد غفوري عبود " الاتجاهات المعاصرة للإبلاغ المالي على وفق تقنيات تقييم الاداء " اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد ٢٠١٠.
- ٤- المعيني ، سعد سلمان " المداخل الاقتصادية لنظرية المحاسبة ودورها في صياغة نموذج توافقي بين المحاسبة الجزئية والمحاسبة الكلية " اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد ،جامعة بغداد ،٢٠٠٧ .
- ٥- جابر ، عبد الرضا حسن سعود ، "صياغة نموذج للإبلاغ المالي عن الموجودات غير الملموسة " اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد ٢٠١٠
- ٦- الأنباري ، علي محمود بريهي ، " تقييم مستوى الإبلاغ المالي القطاعي على وفق خصائص الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية " رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد ، ٢٠١٤ .
- ٧- الساكني ، وسن يحيى احمد " ادارة الارياح وتأثيرها في جودة المعلومات المحاسبية" ، رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد، ٢٠١٠ .
- ٨ - الصفاوي ، صهبا عبد القادر احمد ، " استخدام القيمة العادلة في تقييم الموجودات الاحيائية وتأثيرها في تعزيز جودة الإبلاغ المالي لشركات القطاع الزراعي في العراق " ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد في جامعة بغداد . ٢٠١٦
- ٢- المصادر الاجنبية

First: Books

- 1- Kieso , Weygandt,Warfleid, Intermediate Accounting , Willy & Sons,13 ,٢٠١٠
- 2- Kieso , et al , Donald E , " Intermediate Accounting " volume 2 , John Wiley & Sons ,Inc ,2007 .
- 3- Saad Salman Awad Almaaeni , and others, 2020 ,Valuation Challenges and Solutions in Contemporary Businesses

Second : Periodical & Research

- 1- IIsjan. Veronika ,and M Kask .Kacia (2014) Practical Issues In The Valuation of Real properties With Special references to Income Approach & Financial Reporting Purpose
- 2- Jurate Sliogeriene, Property Valuation in Enterprises: Fair Value and Sustainability Issues, 2008
- 3- Veronika IIsjan and Kacia Kask, Practical issues in Valuation of Real Properties for Accounting Purposes , 2007
- 4- John J. Wild ,K.R. Subramanyam ,Robert F. Halsey , Financial Statements Analysis , Mc Grow Hill Irwin,2007
- 5 -International Financial Reporting Standards (IFRS) (2012)," *Measuring the Fair Value of Unquoted Equity Instruments* (Updated in February 2013)
- 6 -Aurora . Cristina ,and Bontas. Bunea (2013) *Valuation techniques Used in Fair Value* , pp 97-104
- 7-Ogbonna G., Ebimobowei A., " Ethical Compliance by the Accountant on the Quality of Financial Reporting and Performance of Quoted Companies in Nigeria" , Asian Journal of Business Management, Vol 3, 2011.
- 8- Tang Q., Chen H., Lin Z., " Financial Reporting Quality and Investor Protection: A Global Investigation" , Working Paper University of Western Sydney, 2008.
- 9- Bekiaris, Michalis, " Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece" , International Journal of Accounting and Financial Reporting, 2012, Vol. 2, No. 1.
- 10- Beuselick C., Manigart S., " Financial Reporting quality in private Equity backed companies : The impact of ownership concentration " , Journal of small Business Economics , VOL29, 2007.
- 11- Emerson, David J. (2010) " Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades" Journal of Business & Economics Research, University of Memphis, USA. Vol.(8), No.(4),
- 12- Carmen G., Adriana T. (2011), "Fair Value Empirical Studies: An Overview on Accounting Research Literature, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica,Vol.(13) No.(2
- 13- Ferdy van Beest, Geert Braam& Suzanne Boelens, Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics, Nijmegen Center for Economics (NiCE), Radboud University Nijmegen, April 2009.
- 14- Ernst & Young, Conceptual Framework: Objectives and qualitative characteristics, Supplement to IFRS outlook, Issue 86 / October 2010.
- 15- Kathleen A. Kaminski & Jon R. Carpenter, The University of South Dakota , Accounting Conceptual Frameworks: A Comparison of FASB & IASB Approaches, International Journal of Business Accounting and Finance, 2011
- 16- Lewis, Richard & Pen drill ,David .Advanced Financial Accounting. 4th ,USA: Pitman Publishing, 1994
- 17- VALUATION UNDER INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS Issued by the IVSC 26 March 2007
- 18-Gaio, Cristina, and Raposo, Clara (2011) Earnings quality and firm valuation: international evidence, "Accounting & Finance", Issue 51

Third: Dissertations & Theses

Miettinen , Johanna, " The effect of audit quality on the relationship between audit committee Effectiveness and financial reporting quality" , Degree of Doctor Department of Accounting University of Vaasa, 2008.

Forth : Internet

<https://dart.deloitte.com/iGAAP/ov-resource/66556415-3ba7-11e9-a7e6-9f33>