

القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة

زهير خضر ياسين

الكلية التقنية الإدارية / بغداد

المستخلص :

في عالم شديد التغير والتطور في المظاهر الإقتصادية والمالية ، شهدت منظمات الأعمال العديد من التحديات وألقت هذه المتغيرات بظلالها وبصورة سلبية على واقعية وسلامة القياس المحاسبي ، والتنبؤ بالمتغيرات التي تؤثر في قيمة المنشأة في ظل قصور مفهوم وتطبيق منهج الكلفة التاريخية لذا فإن أتباع منهج القيمة العادلة يعتبر المنهج الأفضل في التحديد الشامل عن موجوداتها والتزاماتها لذا فإن هذا البحث جاء للوقوف على أهمية تطبيق منهج المحاسبة عن القيمة العادلة والتعريف بمحاسبة المشتقات في منشآت الأعمال ، مع بيان مدى تطابق ذلك مع ما جاء به النظام المحاسبي الموحد في العراق ، والمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقي ، وتقديم مقترح لتحديث ما مطبق في العراق بهذا الصدد وتطويره باتجاه الأخذ بمحاسبة المشتقات . ومن خلال تعميق البحث الأكاديمي بالموضوع وتطوير التطبيق العملي في النظام المحاسبي الموحد .

منهجية البحث

1. مشكلة البحث

ان المتغيرات الاقتصادية والمالية التي تشهدها منظمات الاعمال ، القت بظلالها وبصورة سلبية على واقعية وسلامة القياس المحاسبي والتنبؤ بالمتغيرات التي تؤثر في قيمة المنشأة في ظل قصور مفهوم تطبيق منهج الكلفة التاريخية .

2. هدف واهمية البحث

الوقوف على اهمية تطبيق منهج المحاسبة عن القيمة العادلة ومحاسبة المشتقات في منشآت الاعمال ، ومدى تطابق ذلك مع ماجاء به النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق.

3. فرضية البحث

ان اتباع منهج المحاسبة عن القيمة العادلة يعد المنهج الافضل في تحديد القياس المحاسبي المستقبلي لقيمة المنشأة والافصاح الشامل عن موجوداتها ومطلوباتها .

4. حدود البحث

الحدود المكانية : مفتوحة مع الاشارة للتطبيق العراقي .

الحدود الزمانية : مفتوحة.

الحدود الموضوعية : محاسبية .

5. اسلوب البحث

يتبع البحث المنهج الاستقرائي الوصفي بالاعتماد على الادبيات الخاصة بالموضوع ، والمقارن مابين ماجاءت به معايير المحاسبة الدولية والتطبيق المحاسبي في العراق.

المقدمة

ان المحاسبة باعتبارها نشاطاً خدمي ونظام معلومات تحليلي توفر المعلومات والبيانات المالية للاطراف ذات العلاقة وتساعدهم في اتخاذ القرارات الخاصة بحسن استخدام الموارد المالية والمادية المتاحة لدى المنشأة لتحقيق اهدافها ، سواء كانت تعمل في منشآت هادفة للربح ام غير هادفة للربح و اساس عمل النظام المحاسبي هو عملية القياس ومن ثم التبويب والتلخيص لتوصيل المعلومات الى الاطراف ذات العلاقة داخل وخارج المنشأة.

وقد شكل القياس المحاسبي ومنذ عقود من الزمن مجالاً جدلاً نظري في الفكر المحاسبي كان اساسه القياس على اساس الكلفة التاريخية ، اذ تم الاعتراف بالموارد والالتزامات كموجبات و مطلوبات على التوالي بالمبالغ الاصلية التاريخية وبالعملة النقدية التي قيست بها وعند تسجيلها فانها تظل في الدورة المحاسبية لا تتغير الا في حدود ضيقة من خلال المبادئ المحاسبية التي تعترف بانخفاض القيمة مثل تقييم المخزون والاسهم بأسعار السوق او الكلفة ايهما اقل . ولكن جملة تغييرات شهدها العالم والأسواق المالية فيه ، ادت الى قصور منهج الكلفة التاريخية الاسباب عدة منها :

1. التغييرات الكبيرة التي شهدتها اسواق المال والاستثمار .
 2. الطفرات التقنية الهائلة في الانتاج والتي زادت من مخاطر عمل منشآت الاعمال.
 3. التقلبات الشديدة في اسعار الفائدة .
 4. ارتفاع معدلات التضخم.
 5. الصدمات السعريّة التي شهدتها اسواق السلع الرئيسية العالمية خصوصاً النفط.
 6. الازمات المالية وكان اخرها الازمة المالية التي عصفت باقتصادات دول العالم.
- كل هذه العوامل تدفع الفكر المحاسبي المعاصر الى طرح منهج جديد للقياس المحاسبي هو القيمة العادلة والمحاسبة عن المشتقات.

المبحث الاول : سقوط منهج الكلفة التاريخية

من المبادئ المحاسبية الاساسية مبدأ الكلفة التاريخية **Historical cost principle** وهذا المبدأ يتطلب المحاسبة عن اغلب الموجبات و المطلوبات وحتى التقرير عنها على اساس سعر الاقتناء وهو ما يمثل الكلفة التاريخية وهذه محددة ويمكن التحقق منها وبمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما بقي الاصل في الخدمة (كيسو ووبجانت ، 1999 :78) . وهنا يثار السؤال عن ماهية الكلفة التي يجب ان تدرج بها الموجبات الثابتة ؟ اذ ان هناك عدة تصورات يطرحها الفكر المحاسبي ولكن بصورة عامة يمكن القول انه يتم طرح الخصومات النقدية عند تحديد الكلفة وان يضاف الى اصل هذه الكلفة كافة المصاريف مثل النقل والتأمين والتركيب وغيرها ، فاذا ماتم اقتناء اصل مامن خلال التزام طويل الامد وليس على شكل مدفوعات نقدية فانه سوف يتم تسجيله بالقيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية وفي حالة اقتناء موجود مامقابل تبادل اسهم فانه سوف يسجل في السجلات بالقيمة السوقية العادلة على الاسهم المصدرة واذا لم تستطع المنشأة التوصل الى القيمة العادلة للاسهم فانه يصار في هذه الحالة لاستخدام القيمة العادلة للموجود والمستلم كاساس للتسجيل (حماد ، 2003 : 18-19).

لذا فان منهج الكلفة التاريخية يعتبر ذات اهمية كونه يمثل تقريب للقيمة العادلة في تاريخ الحيازة حصرا ، فالكلفة ليست ذات اهمية اساسية لانها تمثل مبلغ قد تم دفعه ، ولكنها مهمة كمقياس لقيمة ماتم حيازته (كام ، 2000: 194).

ان النظرة الشائعة للكلفة هي ارتباطها بالموجودات فقط ، لذلك فانه يبدو شاذاً وغريباً ان الالتزامات تتم المحاسبة عنها على اساس الكلفة فاذا ماحاولنا ان نقوم باسقاط مفهوم سعر التبادل **exchange price** بدلا من مفهوم الكلفة سنجد انه ينطبق ايضاً على الالتزامات اذ تقوم المنشأة باصدار السندات واذونات الدفع والحسابات الدائنة في مقابل تبادل موجودات او خدمات ذات سعر محدد ومتفق عليه . ويشكل هذا السعر الذي تحدده صفقة التبادل الكلفة ، وهو يؤشر للرقم الذي يلزم استخدامه في السجل للالتزام في الحسابات والتقارير عنه في القوائم المالية (كيسود ووبجانت ، 1999: 79) .

فالكلفة التاريخية تمثل النموذج التقليدي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على اساس اثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالكلفة المحددة لحظة وقوع عملية التبادل بين المنشأة والاطراف الذي تتعامل معهم وهذه تمثل الكلفة الحقيقية والعادلة لحظة وقوع الواقعة . وهذه غالبا ماتكون موثقة بمستندات ثبوتية توفر امكانية التثبت والتحقق منها (دهمش وابوزر ، 2004: 5) .

وقد استمرت الكلفة التاريخية لفترة طويلة من الزمن تعد هي اساس القياس ومن ثم التسجيل المحاسبي كونها تتسم بالسهولة والموضوعية لانها تستند الى وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات ومن ثم لاتكون عرضة للتقدير والاجتهاد الشخصي ويسهل التحقق منها كونها حدثت فعلا وتقاس بماتم دفعه في مقابل الحصول على الموجودات . ويقدم المدافعون عنها مجموعة من الحجج (كام ، 2000: 227-295) هي :

1. الكلفة التاريخية ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية .
2. ان الكلفة التاريخية مبنية على صفقة فعلية وليس مجرد صفقة محتملة او متوقعة .
3. اثبتت الوقائع التاريخية ان الكشوف المالية التي اساسها الكلفة التاريخية كانت مفيدة عبر السنين غير ان متغيرات عديدة اشارت الى بعض القصور فيها .
4. ان الانطباع السائد عن الربح هو زيادة سعر البيع على الكلفة التاريخية وهذا المفهوم للربح مقبول كاساس للقياس الناجح .
5. ان الكلفة التاريخية اقل عرضة للتحريف والتغيير من الكلفة الحالية او سعر البيع .
6. من الممكن ان يتم الافصاح عن اسعار السوق كمعلومات ملحقمة . ويقول مؤيدوا الكلفة التاريخية انها في حالات كثيرة لاتختلف بشكل جوهري عن الكلفة الحالية .
7. عدم وجود دليل ميداني مقتنع يؤكد بان المعلومات الناتجة من محاسبة الكلفة الحالية او محاسبة سعر المخرج ذات فائدة اكثر من معلومات ناتجة عن الكلفة التاريخية .

لكن الجدال الفكري في السنوات الماضية قد شهد نقدا الى مفهوم الكلفة التاريخية مقابل مفهوم القيمة العادلة في واقع الخصائص الى يجب ان توفرها المعلومات المحاسبية وخصوصا الموثوق فيه. والملائمة والحيطه والحذر فضلا عن موجات التضخم والتي فعلت فعلها المؤثر في القياس المحاسبي للموجودات . اذ اصبحت فيه الكلفة متقادمة فور تسجيلها في السجلات وبذلك تفقد خاصية المقارنة مع سنوات اخرى.

وقبل هذا النقد لمفهوم الكلفة التاريخية فان حالات عديدة من الخروج عنها قد سجلها الفكر المحاسبي لكي يصل بالقياس الى الدقة والموضوعية ومثال ذلك الاخذ بمبدأ الكلفة او السوق ايهما اقل في تقويم المخزون **Lower of cost or market** فاذا ماانخفضت قيمة المخزون عن الكلفة الاساسية لاي سبب كان فانه يبغى اجراء تخفيض على المخزون ليعكس هذه الخسارة

فالقاعدة العامة هي التخلي عن مبدأ الكلفة التاريخية عندما تقل المنفعة المستقبلية للاصل (أي قدرة الاصل على توليد ايراد) عن تكلفته الاصلية وهذا ما يبين التخلي عن التكلفة لان خسارة المنفعة ينبغي تحميلها على الايرادات في الفترة التي حدثت فيها هذه الخسارة ووفق هذا المفهوم يقوم المخزون على اساس الكلفة او السوق ايهما اقل بدلا من اساس الكلفة .

لذا فان ما تتسم به الكلفة التاريخية يمكن اجماله في الخصائص الاتية (حماد، 2003: 39).

1. تضعف قابلية المقارنة عن طريق جعل الاشياء المتشابهة تبدو مختلفة وبالعكس.
2. توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الموجودات المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف عندما تم تملكها .
3. تعكس تأثير قرارات تملك او بيع الاصول او تسوية الالتزامات فقط على اداء الكيان، وتتجاهل تاثيرات قرارات مواصلة الاحتفاظ بالموجودات او تحمل المديونية.
4. تثبت المكاسب والخسائر الناتجة عن التغييرات السعرية فقط عندما تتحقق بالبيع او التسوية رغم ان البيع او التسوية ليس الحدث الذي تسبب في المكسب او الخسارة .
5. المبالغ المثبتة يمكن احتسابها بناء على المعلومات المتاحة داخليا عن الاسعار في المعاملات الماضية دون الرجوع الى بيانات سوقية خارجية .
6. تتطلب قواعد معقدة لتحاوّل عكس تاثير معظم استراتيجيات ادارة المخاطر.

المبحث الثاني : المحاسبة عن القيمة العادلة

برزت المحاسبة عن القيمة العادلة والمشتقات في ضوء الانتقادات الفكرية والوقائع العملية التي وجهت الى منهج الكلفة التاريخية وقصورها في تفسير الاحداث المالية وخصوصا في ظل موجات التضخم الجامح .

فقد برزت محاسبة القيمة العادلة وخصوصا بعد تطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم 29 الخاص بالاقتصادات ذات التضخم المرتفع ، اذ ادرك المحاسبون ان الركون الى منهج الكلفة التاريخية يؤدي الى عدم سلامة القياس المحاسبي وبصورة دقيقة وعادلة .

والقيمة العادلة عرفت في عدة تعاريف فهي في بيان مفاهيم المحاسبة المالية المقترح عن FASB ((القيمة العادلة لاصل (او الالتزام) هي المبلغ الذي يمكن ان يشتري به (او يتكبد) او يباع (او تسوية) ذلك الموجود في معاملة جارية بين اطراف متراضية أي ليس في عملية بيع جبرية او بيع تصفية).

اما مصلحة الايرادات الداخلية الامريكية فقد عرفت (السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبياع راغب في البيع حين لا يكون الاول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وان يكون كلا الطرفين على معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية).

وعرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة كونها (المبلغ الذي تقبله اطراف ذوي معرفة ورغبة لمبادلة موجود او تسوية التزام في عمليات لاتشمل ذوي العلاقة).

او هي المبلغ الذي يمكن ان يتبادل به موجود ما بين مشتري وبياع يتوافر لدى كل منهما الدراية والرغبة في اتمام الصفقة وتتم الصفقة في اطار متوازن).

وتتم محاسبة القيمة العادلة في مداخل اربع هي (المعموري، 2008 : 230-231).

1. مدخل الكلفة التاريخية المعدلة (محاسبة المستوى العام للاسعار) من خلال توحيد القوة الشرائية لوحدة النقد لمختلف عناصر القوائم المالية .
2. مدخل الرسملة (القيمة الحالية). وهذا المدخل يتوافق مع التوجه الاقتصادي في حساب القيمة والذي يتحدد في مجموع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع تحصيلها من استعمال او الاستثمار موجود معين.
3. مدخل الكلفة الاستبدالية (اسعار الدخول). أي قيمة الشركة فيما لو تم استبدال كامل طاقتها الانتاجية في نهاية فترة زمنية محددة وهذا المدخل يتطلب وجود سوق منظمة تتوافر فيها اسعار ومواصفات كافة الاصول .
4. مدخل طريقة صافي القيمة البيعية (اسعار المخرج) ويرتبط هذا المدخل بسوق المبيعات مؤكدا على صافي القيمة البيعية التي يمكن الحصول عليها اذا ماتم بيع الموجود بصورة اعتيادية .

من ذلك نرى ان منهج القيمة العادلة يقوم على محورين هما (حماد، 2003 : 13).

المحور الاول : الاطراف الداخلة في الصفقة اذ يفترض ان تتوافر بهذا المحور .

- ان تتم الصفقة بين اطراف ذوي علاقة .
- ان تتم الصفقة بين اطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعه على الحقائق الاساسية ذات الصلة بها.

المحور الثاني : الظروف التي تتم بها الصفقة اذ يفترض ان تكون هذه الظروف طبيعية وغير استثنائية في حياة المنشأة مثل تعرضها لحالة تصفية .

هذا ويمكن تلخيص ابرز السمات المرتكزة على منهج القيمة العادلة وفق الاتي : (حماد، 2003 : 39).

1. تحسن امكانية المقارنة عن طريق جعل الاشياء المتشابهة تبدو متشابهة والاشياء غير المتشابهة مختلفة .
2. توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الموجودات والاعباء المفروضة بواسطة الالتزامات ، في ظل الظروف الاقتصادية السائدة .
3. تعكس تأثير قرارات الادارة بمواصلة الاحتفاظ بالموجودات او مديونية الالتزامات وكذا قرارات تملك او بيع الموجودات وتكبد او تسوية الالتزامات على اداء المنشأة .
4. تثبيت المكاسب والخسائر من التغييرات السعيرية عندما تحدث .
5. تتطلب معرفة الاسعار السوقية الجارية لتقرير المبالغ المثبتة ، وهو ماقد يتطلب استبعاد بعض البنود ويمكن ان يؤدي لحدوث مشاكل اعتمادية .
6. تعكس بسهولة تأثيرات معظم استراتيجيات ادارة المخاطر.

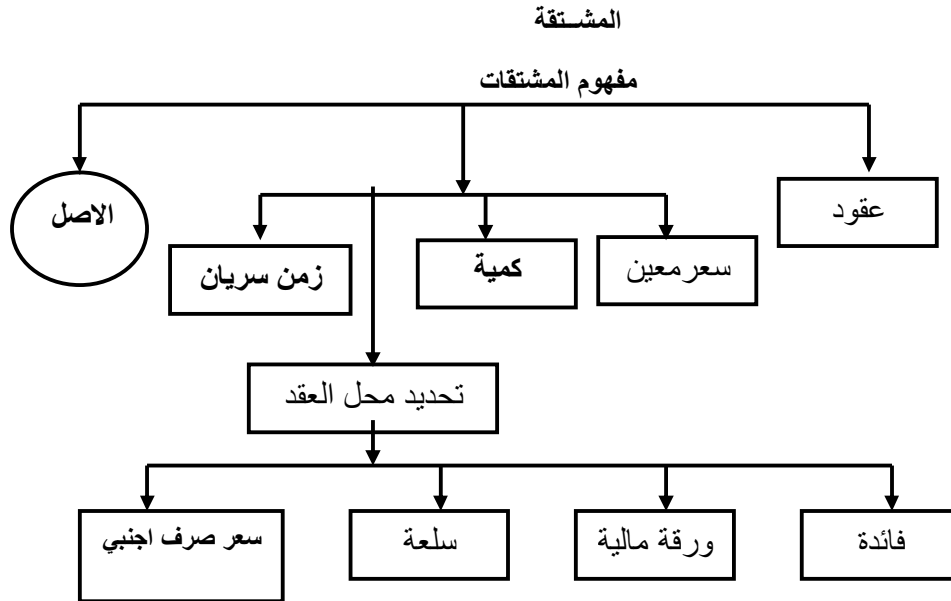
المشتقات Derivatives

المشتقات هي عقود تشتق قيمتها من قيمة الموجودات المعينة أي الموجودات التي تمثل موضوع العقد تتنوع ما بين الاسهم والسندات والسلع والعملات الاجنبية ، وتسمح المشتقات المالية للمستثمر بتحقيق مكاسب او وقائع اعتمادا على اداء الموجود موضوع العقد ومن اهم انواع المشتقات :

1. عقود الاختيارات Options
2. العقود المستقبلية Futures Contracts
3. عقود المبادلات Swaps
4. ادوات مالية اخرى Other Instruments

لذا فان مفهوم المشتقات هي عبارة عن عقود يتم تسويتها في تاريخ مستقبلي لاحق ، وهي لا تتطلب استثمارات مبدئية او تتطلب مبلغ مبدئي معين مقارنة بقيمة العقود وتعتمد قيمة المكاسب والخسائر بها على الموجود المعني موضوع العقد . أي ان قيمة المشتقة تشتق من قيمة الاصل محل العقد لذا سميت المشتقات . وتمثل العقود المستقبلية الشكل الاكثر شيوعا في هذا المجال وهي عبارة عن (عقود تعطي لحاملها الحق في شراء او بيع كمية موجود معين . قد يكون سلعة او ورقة مالية بسعر محدد مسبقا على ان يتم التسليم والتسلم في تاريخ لاحق في المستقبل وعادة ما يلتزم كل من الطرفين بايداع نسبة من قيمة العقد لدى السمسار الذي يتعامل معه ، وذلك اما في صورة نقدية او في صورة اوراق مالية : اما السبب فهو حماية كل طرف من المشكلات التي قد تترتب على عدم مقدرة الطرف الاخر بالوفاء بالتزاماته تجاهه)) . (هندي ، 2002: 631) وان تحرير مثل هذه العقود لا ينطبق على جميع المعاملات السلعية والمالية بل يجب ان تتوفر الشروط الاتية :

1. ان تكون السلعة قابلة للتنميط من حيث الكمية والجودة .
 2. وجود طلب نشط على السلعة .
 3. قابلية السلعة للخرن بالشكل الذي يحقق توفرها في الوقت المحدد للعقد .
 4. ان تكون السلعة ذات قيمة مقارنة بحجمها .
- ويمكن تصوير المشتقات بالنموذج الاتي :



شكل (1)

المصدر من اعداد الباحث

من ذلك الشكل نرى ان هذه الادوات المالية الحديثة تكتسب قيمتها من :

1. كونها تشتق قيمتها من قيمة احد الاصول الاخرى مثل الاسهم او السندات او السلع .
 2. ترتبط باحد المؤشرات الاساسية مثل اسعار الفائدة او مؤشرات الاسهم في سوق المال .
- وقد اصدر FASB ثلاث معايير متعلقة بالادوات المالية وهي :

1. المعيار 105 (الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالادوات المالية ذات المخاطر الخارجة عن الميزانية والادوات المالية ذات خطر الانتماء المركز).
2. المعيار 107 المعنون (الإفصاح عن القيمة العادلة للادوات المالية .

3. المعيار 119 والخاص (الإفصاح عن الادوات المالية المشتقة والقيم العادلة على الادوات المالية).

وبسبب هذه المعايير الثلاث فانه يمكن تلخيص الممارسات المقبولة للمحاسبة والتقارير المالية عن الادوات المالية فيما يلي : (كيسووجانت ، 1999: 701) .

1. ينبغي الشركة ان تفصح عن القيمة العادلة والقيمة المرحلة المرتبطة بها لادواتها المالية في القوائم المالية او ضمن الملاحظات الواردة عليها.
2. ينبغي ان يفرق الإفصاح عن القيمة العادلة بين الادوات المالية التي تفتنيها الشركة او تصدرها لاغراض المتاجرة وتلك التي تصدرها لاغراض اخرى غير المتاجرة بها.
3. ينبغي ان تقوم الشركة بدمج او تجميع او تصفية القيم العادلة للادوات المالية ذات الانواع المختلفة .
4. في حالة الادوات المالية ذات المخاطرة الخارجة عن الميزانية وفي كل الادوات المالية المشتقة فانه يلزم تقديم افصاح خاص بها.
5. تشجع المهنة الشركات دون ان تلزمها بتوفير معلومات كمية عن المخاطر السوقية للادوات المالية وكذلك عن الموجودات و المطلوبات.

هذا ويعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 الخاص بالادوات المالية طفرة نوعية كبرى بالنسبة الى منشآت الاعمال والتي تشكل مستثمرين كبار سواء اكانوا مقرضين او مستثمرين للمشتقات وقد صدر هذا المعيار في آذار 1999 على ان يسري على الفترات الزمنية من 2001/1/1 ويضع هذا المعيار شروط الى مجموعة واسعة من الادوات بما في ذلك كل المشتقات والاستثمارات في الاوراق المالية المتصلة بالدين وحقوق الملكية، الموجودات والمطلوبات المالية المحتفظ بها للمتاجرة والدين الخاص بالشركة كما ويشمل نطاقه ايضا ادوات قصيرة الاجل مثل الذمم التجارية المدينة والدائنة وهذا المعيار جاء ليكمل الادوات المالية لذا فان نطاق عمله يكون : (حماد، 2003: 132). اوراق الدين المقيدة وغير المقيدة ادوات حقوق الملكية المالية، القروض المنشأة والمشتراة معاملات التسليف، الموجودات المالية، القروض المتاجر بها، الذمم التجارية المدينة، الذمم التجارية الدائنة، السندات، المطلوبات التجارية، والنقد ومايعادله ويضع المعيار 39 مجموعة من الاسس التي ينبغي الالتزام بها للاقرار المبدي للاصل او الالتزام المالي في السجلات ومنها :

1. يجب على الشركة ان تقر بالاصل او الالتزام المالي في الميزانية العامة فقط عندما تصبح طرفا في الاحكام التعاقدية للادارة .
2. ان المحاسبة عن مشتريات الاصول المالية ينبغي الاقرار بها باستخدام اما تاريخ المتاجرة او محاسبة تاريخ التسوية .
3. بالنسبة لمبيعات الاصول المالية يجب استخدام محاسبة تاريخ التسوية Settlement date Accounting
4. ان الالتزامات غير التجارية والاصول المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها واصول القروض المنشأة تقاس بالتكلفة المستهلكة *amortised cost*، في الوقت الذي تقاس به الموجودات والالتزامات التجارية، بما في ذلك المشتقات غير المتصلة بالتحوط بالقيمة العادلة ويتم الاقرار بالمكاسب والخسائر فورا في قائمة الدخل .
5. يتم تقسيم الموجودات المالية الى اربع فئات ويتحدد القياس اللاحق الموجود حسب الفئة وهي :

- الاصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة .
- القروض والذمم المدينة التي تمنحها الشركة للغير .
- الاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى موعد الاستحقاق .
- الاصول المالية المتاحة للبيع.

6. بخير المعيار للشركة فرصة الاختيار بين الاقرار بالمكاسب والخسائر غير المتحققة على الاصول المالية المتاحة للبيع لمرة واحدة ، او الدراج كل المتغيرات في القيمة العادلة في قائمة الدخل في الفترة التي تنشأ بها او تاجيل المكاسب وترحيلها الى قائمة الدخل عند التصرف بالموجبات او عندما يتعرض الاصل لانخفاض قيمته .
7. ويتضمن المعيار 39 قواعد ارشادية لم تكن موجودة سابقا بشأن استبعاد الموجودات من الميزانية العامة والطريقة التي ينبغي بها الاقرار بالمكاسب والخسائر الناتجة عن هذا الاستبعاد.

ويرتبط بهذا الموضوع وظيفة الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية المتوقعة بصورة تامة لما لها من اثر في مستقبل اداء الشركة وهذا ماكد عليه الفكر المحاسبي في عدة مجالات اذ يرى Swanson (p175 : 1994) ان غياب الافصاح الازمائي عن التنبؤات المستقبلية يخلق سوق للمعلومات لا يستفاد منه سوى اولئك القادرين على تحمل تكاليفه ، وان اعلان الادارة عن التنبؤات اختياريًا قد يؤدي الى تحيزها من خلال الافصاح عن المعلومات الايجابية فقط في حين وضح daiquiri (2000:p38) بوجود الافصاح عن التوقعات السينة بالسرعة والنزاهة اللتين يتم بها الافصاح عن التوقعات الجيدة ، وان أي تردد في حالة عدم نشر الوثائق السلبية للاوضاع المالية المستقبلية للشركة قد يعرض سمعة ونزاهة الادارة للشك ، وقد اكدت دراسات على اهمية دور المدقق في الافصاح عن المعلومات المالية المستقبلية سواء اكانت الجهة تدقيقية داخلية ام خارجية وتحديد المخاطر المرتبطة بهذه المعلومات (الجوهر والرفاعي ، 2007 :8).

المبحث الثالث : المحاسبة عن القيمة العادلة في التطبيق المحاسبي العراقي .

يطبق في العراق النظام المحاسبي الموحد في المنظمات التي تعمل بالحساب الاقتصادي وتهدف الى تحقيق الربح وتسمى الوحدات الممولة ذاتيا ، وهناك الى جانبه النظام المحاسبي الحكومي الذي يطبق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح والتمويل مركزيا .

وهناك مجلس القواعد والمعايير المحاسبية العراقية ومهمته هي : (المستوفي ، 2005 :89).

1. دراسة واقرار المعايير والقواعد المحاسبية في الوحدات الاقتصادية والخدمية في الدولة وكذلك شركات القطاع الخاص والمختلط.
2. ابداء الراي في مشروعات القوانين والتعليمات المالية والمحاسبية او التي لها علاقة بذلك.
3. تقديم المشورة الفنية بما له علاقة بتطبيق المعايير والقواعد المالية والمحاسبية الى الجهات ذات العلاقة .

وقد استحدث النظام المحاسبي الموحد مجموعة من المعالجات ومنها مالها علاقة بالموضوع وهي الحسابات المتقابلة وان كان الهدف الاساسي لها هو خدمة المحاسبة القومية ، ولا تؤثر في مسار العمليات الجارية من وجهة نظر المحاسبة المالية ، ومثالها حركة الانتاج التام بسعر البيع وحساب فرق تقويم تغيير مخزون الانتاج التام ومخزون بضائع بغرض البيع (ديوان الرقابة المالية ، 1985 :76).

وبصورة عامة فإن ما جاء به النظام المحاسبي الموحد هو التسجيل على اساس الكلفة التاريخية ولم يأخذ القيمة العادلة او ما جاء به المعيار الدولي 39 الخاص بالادوات المالية (محمود ، عثمان ، 2006: 40). ويسرى نفس الحال مع المعيار الدولي 32 الخاص بالافصاح والعرض (محمود و عثمان ، مصدر سابق :37).

اما بالنسبة الى القواعد المحاسبية العراقية الصادرة عن مجلس القواعد والمعايير المحاسبية العراقية فان القاعدة المحاسبية رقم 14 والخاصة بالاستثمارات والصادرة عام 2001 ، قد اشارت الى القيمة العادلة Fair value كونها القيمة المقبولة التي يمكن ان يستبدل بها موجود من قبل مشتر وبائع مطلعين وراغبين في التعامل بسياسة التعامل مع الغير نفسها وبشكل مباشر ، وبصورة عامة فان هذا المعيار المحاسبي العراقي قد جاء ليتوافق مع المعايير الدولية (المستوفي ، 2005: 173).

في حين ان ما جاء به النظام المحاسبي الموحد في شأن المحاسبة عن الاستثمارات لا يتوافق مع المعايير الدولية (محمود و عثمان ، 2006: 33).

اما بالنسبة الى المعيار الدولي 39 فان ما جاء به النظام المحاسبي الموحد بعيد جدا عن معالجات المعيار وهذا ما برز في النقاط الاتية : (محمود و عثمان ، مصدر سابق :40).

1. ان النظام المحاسبي الموحد لم يأخذ بمفهوم المشتق المالي الذي جاء في المعيار الدولي .
2. لم يأخذ النظام المحاسبي الموحد بانواع علاقات التحوط من تحوط القيمة العادلة ، تحوط التدفق النقدي.
3. لم تأخذ المعالجات المحاسبية في النظام المحاسبي الموحد اعادة قياس الموجودات المالية بالقيمة العادلة بعد الاعتراف الاولي ، وايضا اعادة قياس المطلوبات والمشتقات المالية المحفوظ بها للمتاجرة بالقيمة العادلة .
4. اكد المعيار الدولي على ضرورة تخفيض قيمة الموجود المالي اذا كانت القيمة المثبتة للموجود اكبر من القيمة التقديرية القابلة للاسترداد . واوصى على وجوب اعادة تقييم الموجودات المالية في تاريخ الميزانية ، وهذا الاجراء بعيد عن متطلبات النظام المحاسبي الموحد.

المبحث الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

أ- الاستنتاجات

1. ان الكلفة التاريخية التي هي اساس التسجيل والقياس المحاسبي لم تعد قادرة على مواكبة المتغيرات المالية والاقتصادية التي يمر بها العالم مما دفع بالفكر المحاسبي من طرح بديل هو القيمة العادلة ومحاسبة المشتقات .
2. ان معايير المحاسبة الدولية قد واكبت هذا المتغير في العالم وصدرت عدة معايير لتنظم هذه الحالة .
3. ان النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق لازال بعيدا عن الاخذ بقياس القيمة العادلة .
4. رغم صدور معالجات للقيمة العادلة في عدد من قواعد المحاسبة الصادرة عن مجلس القواعد والمعايير المحاسبية العراقية ، الا انها كانت ولا زالت بعيدة التطبيق .

ب - التوصيات

1. ضرورة تحديث المعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي الموحد بما يتوافق مع محاسبة القيمة العادلة.
2. اغناء منهج القيمة العادلة ومحاسبة المشتقات في الوسط المحاسبي الاكاديمي والعملي ، من خلال تضمين المناهج الجامعية بها وتطوير قدرات العاملين في الوسط المحاسبي ، واغناء البحوث والدراسات حولها.
3. تفعيل دور القواعد الصادرة عن مجلس القواعد والمعايير المحاسبية في التطبيق العملي في العراق.

المصادر

اولاً : الوثائق الرسمية :

1. جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، " القواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية 1-14 " ، بغداد ، 2003 .
2. جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، " النظام المحاسبي الموحد ، الطبعة الاولى ، الدار العربية للطباعة ، بغداد ، 1985" .
3. مجلس معايير المحاسبة الدولية ، " المعايير المحاسبية الدولية ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، 1999" .

ثانياً : الأطاريح الجامعية :

1. المستوفي ، حيدر عبد الحسين ، " تقويم النظام المحاسبي الموحد في ضوء نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية العراقية والدولية ، اطروحة دكتوراه مقدمة الى جامعة البصرة ، 1426 هـ / 2005 م .
2. خليف ، احمد عثمان رشوان ، " دراسة وتقييم المعايير المحاسبية الدولية ومدى قابليتها للتطبيق في الممارسة في مصر " ، رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة - جامعة الاسكندرية ، 1997 .

ثالثاً : الدوريات والبحوث :

1. دهمش ، نعيم ، ابو ذر ، عفاف ، اتجاه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة ، المؤتمر العلمي السادس لجمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين 22-23 ايلول 2004 .
2. محمود ، وريا برهان احمد ، وعثمان ، غازي ، " دور المعايير المحاسبية الدولية AIS في تطور وتعزيز النظام المحاسبي الموحد ، دراسة تحليلية نظرية ، مشروع الازدهار ، 1427 هـ / 2006 م .
3. المعموري ، علي محمد ثجيل ، محاسبة القيمة العادلة شريك استراتيجي لتحقيق النظرة الصحيحة والهادفة ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد السادس عشر ، 2008 .

رابعاً : الكتب

1. القاضي ، حسين ، حمدان ، مأمون ، المحاسبة الدولية ، الطبعة الاولى ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان ، 2000 .
2. حماد ، طارق عبد العال ، المحاسبة عن القيمة العادلة ، 2003 .

3. دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية والدولية الحديثة ، الدارة الجامعية ، 2006 .
4. كام , فيرتن , نظرية محاسبية , ترجمة العبد الله , رياض , دار الكتب للطباعة و النشر , الموصل 2000.
5. كيسو ، دونالد ، و بجانن ، جيرتي ، المحاسبة المتوسطة ، الجزء الاول والثاني ، دار المريخ ، الرياض ، 1999.
6. هندي ، منير ابراهيم ، ادارة الاسواق ، المنشآت المالية ، منشأة المعارف بالاسكندرية ، 2002.

خامساً : المصادر الاجنبية

1. Daiquiri , sheikh , prospective on corporate Governance , journal of corporate Governances , Vol 1 , UK , 2000.
2. FASB , Fair value measurement , 2004.
3. Swanson , Robert M ., of others , Disclosure In Accounting : concept , Importance , practice , 2nd ed , prentice Richard lawn , Inc , Home wood , London , 1994 .

Accounting Measurement Between Historical Cost and Fair Value

Zuhair . K . Yassin

Technical college of management

Abstract :

In a rapid changeable and very developing world in financial and economical manifestations ,business organization faced some challenges , these challenges effects in a rigid way on a reliability , accuracy of accounting measurement and for casting a variables which effect in the value of organization will be difficult mission under historical cost approach .

Therefore to overcome this problem , a best approach in determine a future accounting measurement of organization value and full disclosure of its assets and liabilities will be a fair value approach .

This research will highlight the importance of applying a affair value accounting approach , and acquainting a accounting derivatives in business organization and showing to which extent this will be matching witch Iraqi accounting standards and rules which issues by Iraqi standard committee .

Finally suggest and developed a procedure which used in Iraq in this content and encourage the academic research in accounting derivatives under uniform accounting system .