

((دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات

(المالية))

د. هيثم إدريس محمد المبيضين د. علي محمد نجيل المعموري أ. احمد محمد المبيضين

كلية العلوم الإدارية والمالية المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية كلية العلوم الإدارية والمالية

جامعة الإسراء الخاصة جامعة بغداد جامعة الإسراء الخاصة

الفصل الأول: الإطار العام للبحث

المقدمة:

إن الجدل قائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي، والذي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة من طرق القياس المختلفة (القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية) التي لكل منها مزاياها وعيوبها ولكل طريقة منها مؤيدوها ومعارضوها لأنها تؤدي إلى نتائج مختلفة في القوائم المالية. وكان لا بد من تطوير في نظم القياس المحاسبي، ومن جوانب هذا التطور الاستناد إلى القيمة العادلة في القياس للعديد من الأصول والالتزامات وخصوصاً المالية منها، ولمواكبة التطور في النظام المحاسبي قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار عدد من معايير المحاسبة الدولية تبنى من خلالها مفهوم القيمة العادلة في قياس وعرض الموجودات والمطلوبات. أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية التوجه الدولي لإحلال القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة محل التكلفة التاريخية، وحيث إن الهدف بعيد المدى هو تقييم معظم الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة، وبما أن الأردن قد تبنى معايير المحاسبة الدولية وشرع في تطبيقها منذ مدة، كما ترتبط أهمية هذه الدراسة بأهمية إبراز انعكاسات وتأثيرات إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة وموثوقية البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة على الرغم من إن هيئة الأوراق المالية قد تحفظت على مبدأ القيمة العادلة. أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف الآتية:-

- ١ بيان طبيعة الجدل الحاصل بين مؤيدي ومعارض إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة.
- ٢ بيان مدى ملائمة وموثوقية البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة.
- ٣ بيان مدى علاقة التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة بالأزمة المالية العالمية.
- ٤ بيان تأثير إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة.
- ٥ بيان تأثير إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة.

مشكلة الدراسة:

إن تعديل عدد من المعايير المحاسبية الدولية باعتماد مفهوم القيمة العادلة إلى النظام المحاسبي أدى إلى تغيير كبير في نتائج مخرجات هذا النظام المحاسبي التي لها أثراً مباشراً في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة، وبذلك فإن البحث يتناول المشكلات الآتية:-

١. إن اعتماد الكلفة التاريخية منفردةً يؤثر سلباً في ملائمة القوائم المالية لاتخاذ القرارات الرشيدة.

٢. إن إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة يؤثر سلباً في موثوقية البيانات في القوائم المالية وكان احد الأسباب الرئيسة للأزمة المالية المعاصرة.

فرضيات الدراسة:

لإيجاد الحلول المناسبة لمشكلات البحث يقدم الباحثون الفرضيات الآتية:-

١. يوجد تأثير إيجابي لإعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة البيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة.

٢. يوجد تأثير إيجابي لإعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على موثوقية البيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة .

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة المدرجة أسهمها في سوق عمان المالي، وسيتم اختيار عينة من هذه الشركات عينةً للبحث استناداً إلى الأساليب الإحصائية المعتمدة في هذا المجال.

منهجية الدراسة:

سيتم اعتماد المنهج الوصفي في دراسة مشكلات البحث واثبات فرضياته في الجانب النظري كما سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي لتوصيف متغيرات الدراسة والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها من خلال استبانته وزعت على المديرين الماليين، والمحاسبين في الشركات المساهمة العامة.

الفصل الثاني: الجانب النظري

التكلفة التاريخية:

إن التوجه الدولي نحو مقياس القيمة العادلة خطوة جيدة لاسيما توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وكذلك مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وأن الاهتمام حول المفاضلة بين الملائمة والموثوقية أثارت مواضيع محاسبية شائكة ، وأهم هذه المواضيع اعتبار القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم

المالية، وبالمقابل تعد أقل موثوقية، وأن الجدل والحوار حول القيمة العادلة يمكن أن يقود إلى أسلوب أكثر توازنا لخيار القيمة العادلة، إن من مظاهر الجدل:- (دهمش وأبو زر، ٢٠٠٦: ٧)

أولاً: الصدق في التعبير : يقصد بالصدق في التعبير مقابلة الأرقام والمعلومات المحاسبية

للتواهر المراد التعبير عنها، أي وجود درجة عالية من التطابق بينهما ، والعبرة في ذلك تمثيل المضمون أو الجوهر وليس الشكل القانوني، ولا يقصد بصدق التعبير أن تكون المعلومات المحاسبية دقيقة بصورة مطلقة ، فهناك بنود يجب تقديرها ، ونجد أن خاصية الصدق في التعبير تحتاج إلى التحرر من شكلين من أشكال التحيز هما:

١. تحيز في عملية القياس : كما في حال استخدام منهج التكلفة التاريخية أساسا لقياس الأحداث الاقتصادية.

٢. تحيز من قبل القائم بعملية القياس، سواء كان مقصودا أم غير مقصود، ويكون التحيز مقصودا كما في حالة عدم الأمانة ، ويكون غير مقصود كما في حالة نقص الخبرة والمعرفة.

ثانياً: القابلية للتحقق: ويقصد في القابلية للتحقق أنه يمكن التوصل إلى النتائج نفسها إذا ما تم استخدام أساليب القياس نفسها من قبل أي شخص من الأشخاص القائمين بعملية القياس المحاسبي ولكي تكون المعلومات المحاسبية موثوقة يجب أن لا يكون هنالك تعارض بين القابلية للقياس والصدق في التعبير، وذلك كما في القياس وفق التكلفة التاريخية فإن القائمين بعملية القياس يستطيعون أن يتوصلوا إلى النتائج نفسها ولكنها لا تمثل بصدق الطواهر المالية والاقتصادية الحالية.

ثالثاً: الحياد: ويقصد بالحياد أن القائم بعملية القياس ليس متحيزا لنتيجة يحددها مسبقا، وأن هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين:

١. المستوى الأول: مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع المعايير، ويجب التأكيد على أن المعايير يجب أن تكون خالية من التحيز.

٢. المستوى الثاني: مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية وهنا يكون الحياد بعدم اختيار الأسلوب والإجراءات بصورة انتقائية لكي يتم التوصل إلى نتيجة محددة مسبقا. إن خاصية حياد المعلومات تعني عدم التحيز ا لمقصود من قبل القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج محددة مسبقا أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، وأن المعلومات التي لا تتوافر فيها خاصية الحياد لا يمكن الوثوق فيها ولا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، وأن حسن النوايا ليس كافيا لتكون المعلومات حيادية، ولكن يجب أن تبنى على الخبرة والحكم والتوازن.

القيود على استخدام الخصائص النوعية

من المعروف إنه ليس كل المعلومات الملائمة أو الموثوق فيها تعد مفيدة، وذلك بسبب عدم وجود أهمية نسبية تذكر ، أو أن تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع فيها، ويجب إخضاع الخصائص النوعية في التطبيق العملي إلى نوعين من الاختبار هما: (الشيرازي، ١٩٩٠: ٢٠٦-٢٠٧)

النوع الأول: اختبار مستوى الأهمية وتعد خاصية حاکمة للخصائص النوعية كافة، ويعتمد تطبيقها على الاعتبارات الكمية أو النوعية أو مزيج بينهما لوجود ارتباط وثيق بين الملائمة والأهمية النسبية، لذلك يمكن القول بأن البند يع د ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير في متخذ القرار.

النوع الثاني : اختبار الكلفة أو العائد ويع د قيدا رئيسا على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، وبصورة عامة يجب إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية إذا زادت منفعتها على تكاليف إنتاجها مثلها مثل أي خدمة اقتصادية أخرى، فبالنسبة إلى الوحدات المحاسبية فتشمل تكاليف المعلومات المحاسبية عناصر متعددة مثل تكاليف تجميع وتشغيل وتخزين واستخراج المعلومات وتكاليف المراجعة والتدقيق وتكاليف الإفصاح. أما بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية فتتمثل التكلفة بتكلفة الاستشارات التي تلزمهم من خبراء التحليل المالي، أو الآثار التي تنجم من اعتمادهم على معلومات قد تكون غير ملائمة.

ومن الممكن إضافة قيدين آخرين هما:- (ويجانت وكيسو، ٢٠٠٩: ٥٣)

١. إتباع الطرق المحاسبية الملائمة لأنشطة متخصصة قد لا تتماشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها نتيجة الخصائص الذاتية لهذه الأنشطة وهو ما يعرف بالتوجه القطاعي.
٢. الحيطة والحذر عند تحديد قيم الدخل وتقويم عناصر قائمة المركز المالي.

مقارنة بين الملائمة والموثوقية

هنالك اختلاف في وجهات النظر والآراء لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عند مناقشة المفاضلة بين صفتي الملائمة والموثوقية، وذلك بسبب أنهم يعطون أهمية مختلفة لصفة واحدة إضافة إلى الاختلاف في المفاضلة بين صفة وأخرى (دهمش، وأبو زر، ٢٠٠٦: ٩)، وهنالك من يرى أهمية أكبر لموثوقية القياس مثل معدي القوائم المالية ، وكذلك يرغب المدقق في وضع أهمية أكبر للموثوقية، وذلك بسبب المسؤولية القانونية، بينما يعطي المستثمرون أهمية أكبر للملائمة للمساعدة بالتنبؤ بأرباح المنشأة ومركزها المالي.

وعند مناقشة مدى وجود تعارض بين خاصية الملائمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية، تم التوصل إلى أنه في ظل استخدام الأدوات الرقابية، فإنه يمكن الوصول إلى تقرير يتمتع بدرجة عالية من الاعتمادية، إلا أنه يكون غير ملائم. (Woodlock & Young, 2001: 315)، وبذلك فإن اعتماد القيمة العادلة وحدها غير ملائم ولا تعطى أساساً قويا لقياس التدفقات النقدية المستقبلية، كما أنه يؤثر في خاصية قابلية المقارنة في البيانات المالية، وأن إتباع كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة معاً هو أفضل وسيلة للإبلاغ المالي وتحديد أداء المنشأة . (خوري، ٢٠٠٠: ٤١) وإنه من أجل تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات ملائمة يفضل استخدام القيمة العادلة لقياس الأصول والالتزامات لئلا يجب أن يكون هناك إفصاح ملائم يوضح كيف تم التوصل إلى المعلومات المالية التي تم إعدادها بالقيمة العادلة. (Atiyeh, 2006: 11) وأن القيمة العادلة تعكس حالة السوق الحالية والتغيرات في هذه السوق عندما تحدث ، وفي المقابل فإن التكاليف التاريخية تعكس أحوال السوق التي كانت سائدة عندما تمت العملية وأن القيمة العادلة تعطي أساساً قوياً للتوقعات أفضل من الأرقام التاريخية، لأن الأرقام التاريخية تمثل أرقاماً قديمة، وتعكس أحوال السوق غير الواقعية أو الجارية، وأن الأرقام التاريخية تفقد قيمتها مع مرور الزمن وغير قادرة على إعطاء المستثمر صورة واقعية عن قيمة المنشأة.

محاسبة القيمة العادلة

لقد تعددت طرق القياس المحاسبي والتي لكل واحدة منها إيجابياتها وسلبياتها، والهدف الأساسي من هذه الطرق هو تقديم معلومات ملائمة لمستخدمي هذه المعلومات ، ولكي تكون ملائمة فلا بد أن تتصف هذه المعلومات بالصحة والدقة والموثوقية. إن الهدف طويل المدى لمجلس معايير المحاسبة المالية هو قياس كافة الأصول والخصوم المالية في قائمة المركز المالي بقيم تعكس القيمة العادلة وليس بالتكلفة التاريخية وذلك لسببين رئيسيين هما:- (حماد، ٢٠٠٣: ٢٣)

- ١- إن القيم العادلة توفر معلومات أكثر صلة بالأصول والالتزامات المالية بالمقارنة بالمبالغ المبنية على التكلفة التاريخية.
- ٢- إن نموذج القياس المختلط الخصائص الذي يتم فيه قياس بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة بينما يقاس البعض الآخر إلى جانب معظم الالتزامات المالية بالتكلفة التاريخية لن يستطيع مسايرة الأدوات المالية المعقدة واستراتيجيات إدارة المخاطر الموجودة حالياً.

لذلك فقد آن الأوان لإيجاد نموذج أفضل للقياس المحاسبي ، ويعتبر مفهوم القيمة العادلة إحدى طرق القياس الحديثة نسبياً التي يمكن الاعتماد عليها في تقييم معلومات صحيحة ودقيقة وذلك في حال تم تطبيقها بشكل سليم.

مفهوم القيمة العادلة

تم تعريف القيمة العادلة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عدة معايير منها معيار المحاسبة الدولي رقم (٢١) الفقرة (٨) والتي بينت أن القيمة العادلة هي "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل فيه أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحتي" (لجنة معايير المحاسبة الدولية، ٢٠٠٦: ١١٥٥).

وتم تعريف القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بأنها "القيمة التي يمكن بموجبها تبادل الأداة المالية في المعاملات الجارية بين الأطراف الراغبة ، وذلك على نحو مختلف عن حالة البيع الج بوي أو التصفية"، وبذلك فإن مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين أساسيين:- (حماد، ٢٠٠٣: ١٣-١٤)

المحور الأول: الأطراف الداخلة في الصفقة، ويجب توافر ما يلي:

١. أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة: أي أن تتم الصفقة بين طرفين مستقلين يسعى كل واحد منهما للتفاوض على أحسن الشروط التي يمكن الحصول عليها.
٢. أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، ولا يوجد معلومات ذات أهمية متوفرة لدى طرف دون توافرها لدى الآخر.

المحور الثاني: الظروف التي تتم فيها الصفقة : بحيث يشترط أن تتم في ظروف طبيعية فلا تعتبر مثلاً ظروف التصفية معبرة عن القيمة العادلة، لأن البائع مجبر على البيع.

تقدير القيمة العادلة : يقوم تقدير القيمة العادلة على مبدئين أساسيين هما:- (حماد، ٢٠٠٣: ١٦-١٧)

١ إذا كان هنالك سوق نشط فتؤخذ القيمة العادلة من السوق النشط ولا تؤخذ من غيره.

٢ عند عدم وجود سوق نشط فيتم تقدير القيمة العادلة بأفضل الأساليب المتاحة في ظل الظروف القائمة.

عند غياب السوق النشطة يحتاج القياس إلى حكم شخصي وذلك يؤدي بالطبع إلى نتيجة غير دقيقة ويمكن إتباع أي من الطرق التالية لتقدير القيمة العادلة في ظل غياب السوق النشط ، وذلك مثل تعديل القيمة التاريخية حسب الأرقام القياسية للأسعار العامة أو تكلفة الاستبدال أو سعر البيع في السوق المقارنة ، ولكي يتم قياس القيمة العادلة لا بد من توافر مجموعة من المعلومات الأساسية تتمثل بالآتي:- (صريح، ٢٠٠٦: ٤)

. وجود موضوع للتبادل.

. وجود أطراف عملية التبادل.

. التمتع بالإرادة الحرة لأطراف عملية التبادل عند إجراء التبادل.

. معرفة أطراف عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية.

. وجود سوق نشطة.

. استمرار طرفي عملية التبادل في ممارسة نشاطهما دون وجود أي اتجاه للتصفية أو

تقليل حجم النشاط بصورة جوهرية.

. تمتع البيئة الاقتصادية بالاستقرار النسبي.

لقد تم إضافة مشروع القيمة العادلة إلى أجندة مجلس معايير المحاسنة الدولية لمناقشة

مسودة مقاييس القيمة العادلة عام ٢٠٠٥. وكان هدف المشروع هو تعريف القيمة العادلة

بوضوح أكبر، وتزويد إرشاد حول قياس القيمة العادلة وقد تبين ما يلي : (دهمش، وأبو زر،

٢٠٠٦ : ١٠)

- الهدف من قياس القيمة العادلة هو تحديد السعر الذي يمكن استلامه لأصل أو الذي

يدفع لتحويل التزام لعملية بين أطراف عملية التبادل، بتاريخ القياس.

- إن تعريف القيمة العادلة والهدف من قياسها يجب أن يكون متسقاً لجميع مقاييس القيمة

العادلة المطلوبة بواسطة معايير الإبلاغ المالي الدولية.

- يجب أن يعكس مقياس القيمة العادلة وجهات نظر السوق وأن لا يشتمل على وجهات

نظر المنشأة التي تقوم بالإبلاغ.

- يجب أن يأخذ قياس القيمة العادلة بالاعتبار المنفعة من الأصل أو الالتزام موضع

القياس بتاريخ القياس

مزايا استخدام القيمة العادلة

إن مستخدمي البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة لتقييم

المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها، وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات

الاقتصادية. ونجد أن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام ولها المزايا التالية :- (الجعارات،

٢٠٠٦ : ١٥)، (دهمش، وأبو زر، ٢٠٠٤ : ٣١)

١. إن القيمة العادلة أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال

والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية للمنشأة.

٢. إذا تم تقييم الموجودات والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل

الاقتصادي لأنه تم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.

٣. يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.

٤. تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المشابهة والتي تستخدم القيمة العادلة.

٥. إن معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية

٦. إن واضعي معايير المحاسبة يدعون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية.

انتقادات استخدام القيمة العادلة:

على الرغم من مزايا تطبيق القيمة العادلة إلا أنها تواجه الانتقادات الآتية :- (خوري، ٢٠٠٦: ٣-٤)، (دهمش، وأبو زر، ٢٠٠٤: ٣١)

١. إن القيمة العادلة لم تقدم برنامجاً متكاملًا للاعتراف والقياس والإفصاح المالي.
٢. إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف فيها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.
٣. هنالك الكثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها بالتكلفة التاريخية
٤. إن محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعتبر معقدة وذات طرق وقياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة.
٥. يعتقد معارضو استخدام القيمة العادلة أن هنالك مجالاً كافيًا لعدم موثوقية بعض التقديرات بالقيمة العادلة، بحيث يؤدي ذلك إلى انخفاض ملائمة المعلومات أو تلاشيها.
٦. قد تختلف تقديرات الخبراء أو المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة.
٧. قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها.
٨. قد يترتب على عمليات التقييم أعمال تلاعب وذلك لتغطية بعض الثغرات التي يمكن أن يتم اختراقها في نظام الرقابة الداخلي للمنشأة.

محددات تطبيق معايير القيمة العادلة:

تواجه تطبيق معايير القيمة العادلة المشاكل الآتية:- (السعافين، ٢٠٠٦: ٩)

١. أن مفهوم القيمة العادلة يتعارض مع مبادئ وأسس محاسبية كالحيطه والحذر والتكلفة التاريخية وبالتالي هنالك رفض للتغير.
٢. هنالك الكثير من الاستثمارات في منشآت غير مدرجة بالأسواق المالية.

٣. عدم وجود أسعار سوقية لبعض الموجودات أو أن السعر السوقى لا يعكس السعر العادل.

٤. تعقيد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها.

٥. قلة الأفراد المؤهلين لتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم.

٦. الاختلاف في وجهات النظر في تغير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة.

٧. عدم التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.

٨. إساءة استخدام المعالجات الواردة في معايير القيمة العادلة من قبل إدارة بعض المنشآت.

٩. ارتفاع الكلفة وخصوصاً إذا ما تم اللجوء إلى مقيمين أو مستشارين خارجيين لتقدير القيمة العادلة.

١٠. وجود عدم توافق بعض الأحيان بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير المحاسبية.

١١. قدرة الإدارة على توزيع أرباح غير متحققة أو زيادة رأس المال من خلال الأرباح غير المتحققة مع اختلاف وجهات النظر حول هذا الموضوع.

التكلفة التاريخية أم القيمة العادلة

من خلال الدراسات السابقة سوف نأخذ الاستنتاجات التي توصل لها الباحثين حول كيف يجب التعامل مع التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وفيما يلي أهم هذه التوجهات:-
أولاً: التمسك بالتكلفة التاريخية منفردة : إن هنالك تمسكاً باستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبى وعدم الرغبة في التحول عنها على الرغم من تأكيد كل من المحاسبين ومدققي الحسابات ومديري الاستثمار من أنها تعاني من مشاكل كبيرة في منهجيتها، وتحكم الإدارة بعمليات القياس المحاسبى، وعدم تكيفها مع تغيرات الأسعار ويؤكدون بأن القياس المحاسبى المستند إلى التكلفة التاريخية يمكن الوثوق فيه (الزعبى، ٢٠٠٥: ١٩٥) وأن المحاسبين القانونيين الأردنيين يرغبون بالتمسك بالتكلفة التاريخية لأنها تسهل عملهم عند تدقيقهم لأعمال الشركات، إذ إنه لا يلزمهم سوى مطابقة المستندات المتعلقة بالأسس والقيم التي تظهر في الشركة، وبالتالي فهي تخفف عملية مسألتهم. (عدس ونور، ٢٠٠٦: ٢٤) إن مقياس التكلفة التاريخية لا يمكن إغائه من التطبيق بأي حال من الأحوال وخير مثال على ذلك استمرارية اعتماده في التطبيق العملي وفي معايير المحاسبة الدولية على الرغم من الانتقادات الواسعة له في فترات التضخم.

ثانياً: التمسك بالقيمة العادلة منفردةً: إن هنالك أوجه قصور مأخوذة على القوائم المالية ال معدة وفق التكلفة التاريخية، وذلك من حيث عدالة تمثيل المركز المالي الذي تعكسه القوائم المالية وعدم إمكانية اتخاذ قرار استثماري بدون توافر معلومات محاسبية مناسبة لاتخاذ قرار الاستثمار الرشيد،(الهاوي، ٢٠٠٣: ٩١) وإن محدودية ملائمة المعلومات المحاسبية المعدة على وفق الكلفة التاريخية الواردة في البيانات المالية في ظل التضخم يشير إلى عدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات الرشيدة، وإن الأمر يستلزم ضرورة التوجه نحو استخدام طرق تتضمن تعديلات تعكس آثار التضخم والتغير في المستوى العام للأسعار. (الصيح، ٢٠٠٥: ٦٣)

ثالثاً: الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة: إن المعلومات في ظل القيمة السوقية العادلة أكثر ملائمة من تلك الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية، وذلك نتيجة الحاجة المستمرة إلى المعلومات التي تكون أكثر صحة في القرارات المستقبلية.(عدس ونور، ٢٠٠٦: ٢٤) إن زيادة ملائمة معلومات القوائم المالية لمتخذ القرار تتم من خلال زيادة استخدام القيمة العادلة ويكون ذلك مصحوباً بنقص في مصداقيتها، وإن الأمر يستوجب تعزيز معلومات القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية تعد على وفق القيمة العادلة وبذلك تزداد ملائمة المعلومات المحاسبية وفي الوقت نفسه يتم الحفاظ على خاصية الموثوقية. (المغيولي، ٢٠٠٣: ٤٢٥)

إن التوجه الثالث هو التوجه الذي اعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إصدار معاييرها، إذ لم يتم إلغاء اعتماد التكلفة التاريخية في العديد من المعايير المصدرة، وفي الوقت نفسه أعطى مجالاً واسعاً لاعتماد القيمة العادلة للعديد من بنود كشف الدخل وقائمة المركز المالي، فيما يلي أهم المعايير التي تطرقت إلى استخدام القيمة العادلة لبعض بنود كشف الدخل أو الميزانية العمومية عند الانخفاض فقط أو الزيادة والانخفاض معاً وكما وردت في معايير المحاسبة الدولية وهي:-

١ -المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) الخاص بالمخزون، حيث نصت الفقرة ٩ من المعيار على ما يلي: "يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل" ص ٧٥٠.

٢ -المعيار المحاسبي الدولي رقم (١١) الخاص بعقود الإنشاء، حيث نصت الفقرة (٣٦) من المعيار على ما يلي: "عندما يكون من المحتمل أن تكاليف العقد الكلية ستزيد عن إيراد العقد الكلي فإنه يجب الاعتراف بالخسارة المتوقعة كمصروف حالاً" ص ٨٤٣.

٣ المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) الخاص بالتملكات والمصانع والمعدات، حيث نصت الفقرة (٣١) من المعيار على ما يلي : "بعد الاعتراف الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند التملكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم، ناقصاً أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف، بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ الميزانية العمومية" ص ٩٤٧.

٤ المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٦) والخاص بالمحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد، حيث نصت الفقرة (٣٢) من المعيار على ما يلي : "يجب إثبات استثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة، في حالة الأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوافر تقدير للقيمة العادلة لاستثمارات البرنامج، فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة" ص ١٢١٢.

٥ المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٨) والخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة، وذلك من خلال الفقرتين (٣١، ٣٢) من المعيار، حيث تبين أنه يجب أن يطبق المستثمر متطلبات معيار المحاسبة الدولي (٣٩) لتحديد ما إذا كان من الضروري الاعتراف بأية خسائر انخفاض قيمة في استثمارات المستثمر في الشركة الزميلة، ص ١٢٥٤.

٦ المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٢) والخاص بالعرض، حيث نصت المقدمة رقم (٥) من المعيار على ما يلي : "يطبق نطاق معيار المحاسبة الدولي (٣٢)، حيثما كان ملائماً، ونطاق معيار المحاسبة الدولي (٣٩)، والخاص بالأدوات المالية : الاعتراف والقياس، علماً أنه بدأ التطبيق الإلزامي لهذا المعيار اعتباراً من ٢٠٠٥/١/١، ص ١٣٠٠.

٧ المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٦) والخاص بانخفاض قيمة الأصول، وقد نصت الفقرة رقم (١) أن الهدف من هذا المعيار هو ضمان تسجيل الأصول بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد، وأن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول . وقد استثنى هذا المعيار بعض الأصول وخصوصاً الأصول التي تقاس بموجب القيمة العادلة، ويطبق هذا المعيار على الأراضي والمباني والآلات والاستثمار بالتملكات المسجلة بالتكلفة، والأصول غير الملموسة، والشهرة ، وقد عرف هذا المعيار المبلغ القابل للاسترداد بأنه : "القيمة العادلة للأصل أو وحده توليد نقد مطروحاً منها التكاليف حتى البيع أو قيمة استخدامه، أيهما أعلى" ص ١٤٥٨-١٤٦٠.

٨ - المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٩) والخاص بالأدوات المالية : الاعتراف والقياس، وهدف المعيار هو إنشاء قواعد للاعتراف وقياس الأصول والالتزامات المالية وبعض عقود بيع وشراء أصول غير مالية، ونجد أن هذا المعيار هو من أكثر المعايير التي أوجب تطبيق القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات المالية كافة، باستثناء بعض الموجودات المالية والتي تم تحديدها بالفقرة (٢) من هذا المعيار.

تقييم منفعة الاعتماد المزدوج للكلفة التاريخية والقيمة العادلة

إن التطبيق السليم للقيمة العادلة يحقق مزايا كبيرة تنعكس آثارها على عملية الإبلاغ المالي، مما يساهم في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية، وذلك من حيث قدرتها على تحقيق خاصية التمثيل الصادق والعاقل لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي، (مطر، والسويطي، ٢٠٠٦: ١٧) وإن التطبيق السليم لمحاسبة القيمة العادلة يسهم في جعل المعلومات المحاسبية أكثر ملائمة لمستخدمي القرارات، وتعمل على زيادة درجة التأكد وتقليل درجة عدم التأكد فيما يخص بدائل القرارات، وتسهم كذلك في تعزيز ميزة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية. (صيام، ٢٠٠٦: ١٥)

على الرغم من مزايا الاعتماد المزدوج للكلفة التاريخية والقيمة العادلة إلا إن هنالك مشكلتين أساسيتين تمنعان من تحقيق هذه المزايا هما:-

- ١ - مشكلة التعارض مع الإطار الفكري للمحاسبة: اعتمد هذا المنهج في القياس المحاسبي على نموذج قياس مختلط يتمثل في قياس بعض الموجودات المالية بالقيم العادلة وبعضها الآخر ومعظم الالتزامات يقاس بالتكلفة، وهذا يتعارض مع مبدأ الثبات في المحاسبة أو عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية. (جمعة، وخنفر، ٢٠٠٦: ٢٢)
- ٢ - مشكلة سوء تطبيق هذا المنهج: يترتب على التطبيق غير السليم لهذا المنهج سلبيات قد تؤثر في مصداقية البيانات المالية وتجعلها مضللة لمستخدمي هذه المعلومات لان استخدام تقديرات القيم العادلة له مخاطر كبيرة على البيانات المالية وعلى مدى ملائمتها وموثوقيتها وعلى الرقابة عليها بسبب استخدام الأحكام الشخصية للإدارة في تقديرها.

وعند مناقشة المشكلتين السابقتين وتحقيق منافع هذا المنهج استناداً إلى التطبيق السليم في ظل أدنى حد ممكن من المخاطر، نقدم الحلول والتبريرات الآتية:-

- ١ - إن مشكلة القياس المحاسبي على نموذج قياس مختلط ليست جديدة في التطبيق المحاسبي لاسيما في ظل شيوع استخدام مفهوم المقاييس المتعددة في الإفصاح عن قيم معظم البنود المدرجة في القوائم المالية. (مطر، ١٩٩٣: ١٢٤) ويمكن تقليل أثر هذه المشكلة من خلال الإفصاح الإضافي بالقيمة العادلة للبنود المقاسة بالكلفة

التاريخية، وبذلك تصبح البيانات المالية مقاسة بالقيمة العادلة دون أن يتم التخلي عن الكلفة التاريخية.

٢ - إن مشكلة سوء تطبيق المنهج المزدوج يمكن تلافيها وتخفيض آثارها إلى الحد الأدنى من خلال الدور الحكومي القائم على إنشاء جهاز حكومي يمتاز بالاستقلالية المالية والإدارية عن الشركات العاملة في الاقتصاد، يتولى هذا الجهاز مسؤولية الإعلان الدوري عن القيمة السوقية العادلة لكافة السلع ومستلزمات الإنتاج التشغيلية والرأسمالية المتداولة في القطاعات الاقتصادية المختلفة، وإن هذا الإعلان يراعي اختلاف القيمة العادلة زمنياً ومكانياً، إن وجود هذا الجهاز الحكومي سيساهم في تعظيم منافع المنهج المختلط من خلال الإفصاح عن معلومات وبيانات محاسبية جديدة لم تتضمنها القوائم المالية التقليدية من قبل والإفصاح عن التنبؤات والتوقعات المالية فضلاً عن الإفصاح عن الآثار التي تظهر في البيانات المحاسبية بسبب التغيرات العامة في مستوى الأسعار.

الفصل الثالث: الإطار العملي للبحث

أدوات الدراسة:

للتعرف على تأثير إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة في ملائمة وموثوقية البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق والإدارة المالية في الشركات المساهمة الأردنية مكونة من ٣٠ شخصاً قدمت لهم الاستبانة لغرض الإجابة عليها بشكل علمي بعيد عن التحيز. لقد اعتمدت الدراسة على الاستبانة التي صممت بناء على الأدبيات المتعلقة بموضوعها، وتكونت الاستبانة من جزأين، أولهما خاص بالمعلومات الشخصية للمجيب التي تشمل (العمر، المستوى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص، وعدد سنوات الخبرة) وثانيهما يتضمن الفقرات التي تتعلق بإعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة وموثوقية البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة والتي قسمت إلى ما يلي:-

١ تأثير إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة.

٢ تأثير إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على موثوقية البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة

وقد استخدم مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء أفراد عينة الدراسة حول العبارات الواردة في الاستبانة، حيث طلب من كل فرد من أفراد الدراسة وضع إشارة (x) تحت الحالة التي تنطبق مع

رأيه في كل عبارة من العبارات الواردة في الاستبانة، ولإيجاد الأوساط الحسابية لآراء عينة الدراسة، فقد خصصت أوزان ترجيحية تتفق مع دور محاسبة القيمة العادلة في ملائمة وموثوقية البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، حيث خصص الوزن (٥) لحالة موافق بشدة، و(٤) لحالة أوافق، و(٣) محايد (متوسط) و(٢) لغير موافق و(١) لغير موافق بشدة. ولتحديد تأثير إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة وموثوقية البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، اعتبرت الفقرة التي حصلت على متوسط حسابي يساوي أو يزيد عن (٣.٥) ذو أهمية عالية، و الذي ينحصر مابين (٢.٥) و(٣.٥) متوسط الأهمية، والذي يقل عن (٢.٥) ضعيف الأهمية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة: لأغراض تحقيق أهداف الدراسة، استخدمت الأساليب الإحصائية التالية:

١ - الأساليب الإحصائية الوصفية: استخدمت هذه الأساليب للحصول على مؤشرات عامة حول خصائص مجتمع الدراسة، وتوصيف متغيرات الدراسة، ويشمل التوزيع التكراري والنسب المئوية ومقاييس النزعة المركزية (الوسط الحسابي) ومقاييس التشتت (الانحراف المعياري، الوسيط).

٢ - اختبار (ت) تحليل التباين الأحادي (T-Test): وذلك لاختبار فيما إذا كانت قيمة الأوساط الحسابية لإجابات أفراد العينة تختلف عن قيمة معينة، وذلك لاختبار الفرضيات، ولمعرفة فيما إذا كان وسطين أو أكثر بينهما فروقات ذات دلالة إحصائية.

وفيما يلي نتائج التحليل:-أولاً: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

العمر: فيما يلي جدول بالتوزيع النسبي لعينة البحث استناداً لمتغير العمر:-

جدول رقم (١) التوزيع النسبي للمبحوثين حسب متغير العمر

العمر	العدد	النسبة المئوية
٣٠ سنة فأقل	٢	٧.٣
من ٣١ إلى أقل من ٤٠ سنة	٣	١٠
من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة	١٧	٥٦.٧
من ٥٠ إلى أقل من ٦٠ سنة	٨	٢٦.٠
المجموع	٣٠	١٠٠

يلاحظ من الجدول رقم (١) بأن الفئة العمرية الأكثر تكراراً كانت للذين أعمارهم من ٤٠ سنة إلى ٥٠ سنة بنسبة (٥٦.٧%)، تليهم الفئة العمرية من ٥٠ إلى أقل من ٦٠ سنة بنسبة (٢٦%)، تليهم الفئة العمرية من ٣١ إلى أقل من ٤٠ سنة بنسبة (١٠%)، وأدنى نسبة للذين أعمارهم ٣٠ سنة فأقل وبنسبة (٧.٣%)، وبالتالي فإنه يمكن القول بأن الفئة السائدة في عينة البحث هي عينة ذات خبرات جيدة وبنسبة ٨٢.٧ ، ويشير ذلك إلى أنه يمكن أن تتعكس

بشكل إيجابي على إجابات الاستبانة، لكونها تمتلك معلومات وخبرات متراكمة باستخدام والتعامل مع الكلفة التاريخية والقيمة العادلة على حد سواء.

المستوى الوظيفي: فيما يلي جدول بالتوزيع النسبي لعينة البحث استناداً لمتغير المسمى الوظيفي:-

جدول رقم (٢) التوزيع النسبي لعينة البحث حسب متغير المستوى الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	مستوى الوظيفي
١٦.٧	٥	مدير مالي
٥٣.٣	١٦	رئيس قسم المحاسبة
١٣.٣	٤	محاسب
١٦.٧	٥	مدقق
١٠٠	٣٠	المجموع

يلاحظ من الجدول رقم (٢) بأن التوزيع النسبي لعينة البحث حسب المستوى الوظيفي، بأن أعلى نسبة كانت للذين وظيفتهم رئيس قسم المحاسبة وبنسبة (٥٣.٣%)، يليهم المدراء الماليين والمدققين وبنسبة (١٦.٧%)، وأدنى نسبة للذين وظيفتهم محاسب وبنسبة (١٣.٣%)، وبذلك يمكن القول بأن هنالك توزيعاً نسبياً بين مختلف الوظائف ، وهذا يعكس بشكل إيجابي على إجابات الاستبانة.

المؤهل العلمي: فيما يلي جدول بالتوزيع النسبي لعينة البحث استناداً لمتغير المؤهل العلمي:-

جدول رقم (٣) التوزيع النسبي لعينة البحث حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
٧٠	٢١	بكالوريوس
٩.٩	٣	ماجستير أو ما يعادلها
٢٠.١	٦	دكتوراه
١٠٠	٣٠	المجموع

توضح بيانات الجدول رقم (٣) التوزيع النسبي لعينة البحث حسب المؤهل أكاديمي، فيلاحظ بأن أعلى نسبة كانت للذين مؤهلهم الأكاديمي بكالوريوس بنسبة (٧٠%)، وهي نسبة مرتفعة، مما يشير ذلك إلى وجود نسبة من الإجابات تعكس بشكل كبير وجهة نظر هذه الشريحة والتي سيكون لها أثراً إيجابياً على نتائج البحث لاسيما في ظل امتلاكها لخبرات طويلة ومراكز وظيفية ذات علاقة مباشرة بموضوع البحث، كما إن نسب ٣٠% من عينة البحث تمتلك شهادات عليا وتحمل شهادة الدكتوراه نسبة ٢٠.١% من العينة والتي ستعطي إجابات ذات بعد علمي ومنطق يدعم توجهات البحث بشكل كبير.

سنوات الخبرة: فيما يلي جدول بالتوزيع النسبي لعينة البحث استناداً لمتغير سنوات الخبرة:-

جدول رقم (٤) التوزيع النسبي لعينة البحث استناداً لمتغير عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من ١٠ سنوات	٤	١٣.٣
من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنة	٥	١٦.٧
من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة	١٤	٤٦.٧
أكثر من ٢٠ سنة	٧	٢٣.٣
المجموع	٣٠	١٠٠

توضح بيانات الجدول رقم (٤) التوزيع النسبي عينة البحث حسب عدد سنوات الخبرة، فيلاحظ بأن أعلى نسبة كانت للذين عدد سنوات خبرتهم من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة وبنسبة (٤٦.٧%) فيمكن القول إن معظم أفراد العينة من ذوي الأعمار والخبرات الجيدة ومن ثم يمكنهم ربط المعلومات التي تم اكتسابها من مؤهلاتهم الأكاديمية ال عليا والذي سرينعكس بشكل إيجابي على إجابات الاستبانة ويجعلها أكثر مصداقية لاسيما إذا أضيف إليهم من يمتلكون خبرات تتجاوز إل ٢٠ سنة وبنسبة ٢٣.٣% لتصبح نسبة هذه الشريحة ٧٠% من عينة البحث.

التحليل الوصفي لإجابات عينة البحث لإثبات أو نفي فرضيات البحث:

الفرضية الأولى: يوجد تأثير إيجابي لإعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة البيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة.

إن بعد ملائمة البيانات المالية يشكل أساساً قوياً للتمكن من الحكم على المعلومات المحاسبية، إذ لا بد أن تتصف هذه المعلومات بخاصية الملائمة كي يتم الاعتماد عليها من قبل مستخدميها على مختلف مستوياتهم وحاجاتهم، فإذا لم تتصف هذه المعلومات بالملائمة فلن تكون مفيدة لكافة مستخدميها، لذا سوف يتم اختبار ملائمة المعلومات من خلال بعض المفردات التي تمثل صفات جودة المعلومات المحاسبية لتكون أكثر ملائمة.

جدول رقم (٥) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين على فقرات الملائمة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١.	البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة تزيد من القدرة التنبؤية لمستخدم القرار	4.01	0.50
٢.	البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة تساعد على تقييم نتائج البيانات السابقة.	3.31	0.63
٣.	البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة توفر لمستخدميها إمكانية تأكيد أو تصحيح توقعاتهم السابقة.	3.22	0.48
٤.	البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة تزيد من درجة التأكد بشأن بدائل القرار.	3.82	0.49
٥.	المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة تمتاز بالتوقيت المناسب لمتخذ القرار	3.98	0.44
٦.	المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة تساعد على إصدار التقارير المالية بالوقت الملائم.	4.58	0.82
٧.	منفعة المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة أعلى من تكلفة إعدادها.	3.95	0.60
٨.	تمتاز المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية الفهم من مستخدميها.	4.45	0.92
٩.	المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة قابلة للمقارنة بعدة فترات مالية.	3.11	0.69
١٠.	تساعد القيمة العادلة على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.	3.87	0.56

0.80	4.59	المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة تعد معلومات ملائمة لاتخاذ القرار
0.25	3.81	الكلي

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (٦) وجود اتجاهات إيجابية نحو تأثير محاسبة القيمة العادلة على ملائمة البيانات في القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة، إذ بلغ المتوسط الكلي (٣.٨٢) وهو أعلى من متوسط المقياس الافتراضي (٣)، وبانحراف معياري منخفض قيمته (٠.٢٥).
جدول رقم (٧).

نتائج اختبار (ت) للعينه الواحدة (One-Sample Statistics) لاختبار وجود تأثير إيجابي لمحاسبة القيمة العادلة في م لائحة بيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة

المتوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	قيمة(ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
٣.٨٢	٠.٢٥	١٤١.٧٤٣	١.٦٥٤	٢٩	٠.٠٠٠

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (٧) وجود فروق بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الافتراضي (٣)، حيث بلغت قيمة (ت) المحسوبة (١٤١.٧٤٣) وهي أعلى من قيمة (ت) الجدولية. وبما أن متوسط الإجابات أعلى من متوسط المقياس الافتراضي فإن النتيجة وجود تأثير إيجابي لمحاسبة القيمة في م لائحة بيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة ، ومن ثم س يتم قبول الفرضية الأولى التي تشير إلى إنه يوجد تأثير إيجابي لمحاسبة القيمة العادلة في ملائمة بيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة.
الفرضية الثانية: يوجد تأثير إيجابي لمحاسبة القيمة العادلة في موثوقية بيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة.

يمثل بُعد الموثوقية أساساً قوياً للحكم على طريقة التقييم في القياس المحاسبي، إذ لا بد أن تتصف المعلومات المحاسبية بخاصية الموثوقية، لكي يتم الاعتماد عليها من قبل مستخدمي هذه المعلومات على مختلف مستوياتهم وحاجاتهم، لذا سوف يتم اختبار موثوقية المعلومات من خلال بعض المفردات التي تمثل صفات جودة المعلومات المحاسبية لتكون أكثر موثوقية.

جدول رقم (٨) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة البحث على فقرات الموثوقية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١	المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة تعبر بصدق عن الظواهر والأحداث (تمثل الواقع الفعلي).	3.36	0.66
٢	المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة لا تتضمن تحيز بعملية القياس	2.66	0.98
٣	المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة يمكن التحقق من صحة قيمها	3.32	0.59
٤	المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة توفر أدلة إثبات موضوعية في القياس المحاسبي.	3.96	0.55
٥	المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة هي معلومات يمكن التحقق من سلامة المقاييس المستخدمة لاحتسابها.	3.87	0.51
٦	المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة هي معلومات غير متحيزة	3.35	0.65
٧	المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات.	4.06	0.42

0.60	3.17	٨. يأخذ القياس المحاسبي وفقاً للقيمة العادلة بعين الاعتبار تغير القدرة الشرائية لوحدة النقد.
0.64	4.65	٩. يأخذ القياس المحاسبي وفقاً للقيمة العادلة بعين الاعتبار تغيرات الأسعار.
0.27	3.62	الكلي

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (٨) وجود اتجاهات إيجابية نحو تأثير محاسبة القيمة العادلة على موثوقية البيانات في القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة، حيث بلغ المتوسط الكلي (٣.٦٢) وهو أعلى من متوسط المقياس الافتراضي (٣)، وبانحراف معياري منخفض قيمته (٠.٢٧).
جدول رقم (٩)
نتائج اختبار (ت) للعينة الواحدة (One-Sample Statistics) لاختبار وجود تأثير إيجابي لمحاسبة القيمة العادلة في موثوقية بيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة

المتوسط الحسابي	الانحرافات المعيارية	قيمة (ت) المحسوبة	قيمة (ت) الجدولية	درجات الحرية	الدلالة الإحصائية
٣.٦٢	٠.٢٧	١٦٣.٥٣٢	١.٩٨٧	٢٩	٠.٠٠٠

يلاحظ من بيانات الجدول رقم (٩) وجود فروق بين متوسط الإجابات ومتوسط المقياس الافتراضي (٣)، حيث بلغت قيمة (ت) المحسوبة (١٦٣.٥٣٢) وهي أعلى من قيمة (ت) الجدولية. وبما أن متوسط الإجابات أعلى من متوسط المقياس الافتراضي فإن النتيجة وجود تأثير إيجابي لمحاسبة القيمة في موثوقية بيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة، وبذلك سيتم قبول الفرضية الثانية التي تشير إلى انه يوجد تأثير إيجابي لمحاسبة القيمة العادلة على موثوقية بيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة.

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات: فيما يلي أهم الاستنتاجات التي توصل لها البحث وهي:-

- ١- بينت الدراسة أن هنالك تحفظات على القيمة العادلة من قبل هيئة الأوراق المالية ومراقبة الشركات في الأردن.
- ٢- بينت الدراسة أن البيانات المالية المعدة وفقاً لإعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة تساعد على إصدار التقارير المالية بالوقت الملائم، حيث كانت متوسط الإجابات على الفقرات ذات العلاقة مرتفع جداً.
- ٣- بينت الدراسة أن البيانات المالية المعدة وفقاً لإعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة تزيد من القدرة التنبؤية لمتخذ القرار، وأيضاً كان متوسط الإجابات على الفقرات ذات العلاقة مرتفع جداً.
- ٤- بينت الدراسة أن معظم أفراد العينة قد أكدوا بان المعلومات المحاسبية المعدة وفق إعادة تقدير الأصول حسب القيمة العادلة تعتبر أكثر موثوقية، حيث كان الوسط الحسابي

(٣.٦٢)، والانحراف المعياري (٠.٢٧)، وقيمة ت المحسوبة (١٦٣.٥٣٢)، وقيمة ت الجدولية (١.٩٨٧)، والدلالة الإحصائية صفر.

- ٥- بينت الدراسة أنه يمكن الاعتماد على البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في عملية اتخاذ القرارات، أيضاً كان متوسط الإجابات على الفقرات ذات العلاقة مرتفع جداً.
- ٦- بينت الدراسة أن محاسبة القيمة العادلة تؤدي إلى تغيير جوهرى في نتائج القياس وأن القياس المحاسبي المعد وفقاً للقيمة العادلة يعتمد أحياناً على الاجتهادات والتقديرات الشخصية.
- ٦- بينت الدراسة أن هنالك إمكانية للتحيز في عملية قياس البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة.

ثانياً: التوصيات: بناءً على النتائج المبينة سابقاً، يقدم البحث التوصيات التالية:

- ١ - التوصية بتعديل التعليمات الخاصة بتطبيق إعادة تقدير الأصول حسب القيمة العادلة من قبل الجهات المعنية لتقليل الاجتهادات والتقديرات الشخصية في تقدير القيمة العادلة وتخفيض التحيز في عملية قياس البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة إلى أدنى حد ممكن.
- ٢ - إصدار دليل إرشادي خاص بالقيمة العادلة وتطبيقاتها من قبل الجهات المعنية في الأردن للمساعدة في تخفيض مخاطر التلاعب والتحريف إلى أدنى حد ممكن للمساهمة في فهمها وتسهيل تطبيقها.
- ٣ - التوسع في عقد الدورات والندوات والمحاضرات المتخصصة بتطبيق القيمة العادلة للأطراف المعدة والمستخدمة للقوائم المالية .
- ٤ - وضع تشريع من قبل الجهات المعنية ليكون ملزماً للشركات لإظهار صافي الربح قبل الأرباح والخسائر غير المتحققة، ويليهِ رقم صافي الربح بعد الأرباح والخسائر غير المتحققة، لما تحدثه تقديرات القيمة العادلة أو تقديرات التكلفة التاريخية المعدلة من تغيرات في البيانات .
- ٥ - مراعاة الإفصاح عن أثر التقييم بالقيمة العادلة بما ينسجم مع دقة البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية.
- ٦ - إنشاء جهاز حكومي يتولى إصدار والإعلان دورياً عن القيمة السوقية العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي وكذلك التي هنالك ضرورة للإفصاح عنها

لأغراض تطبيق والإفصاح عن القيمة السوقية العادلة في القوائم المالية للحصول على درجة عالية من الموضوعية لهذه القيمة.

مصادر البحث

أولاً: المصادر العربية:

- ١ أبو نصار، محمد، وحميدات، جمعة، "معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية"، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، ٢٠٠٨.
- ٢ البلقاوي، احمد، "النظرية المحاسبية"، تر. عبد الله، رياض، دار اليازوري، الأردن، ٢٠٠٩
- ٣ جمعة، أحمد حلمي، وخنفر، مؤيد راضي، "المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة"، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، أيلول، ٢٠٠٦.
- ٤ الجعارات، خالد جمال، "قياس القيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية"، المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، أيلول، ٢٠٠٦.
- ٥ حماد، طارق عبد العال، محاسبة القيمة العادلة، مرجع سابق، ص ٢٣.
- ٦ الخطيب، خالد، "الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم (١)"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، ٢٠٠٢.
- ٧ خوري، نعيم، "الثورة المحاسبية وتداعياتها"، مجلة البنوك في الأردن، العدد ٩، المجلد ٢٠٠١، ٢٠٠٢
- ٨ خوري، نعيم سابا، "القيمة العادلة والنمو الاقتصادي"، المؤتمر العلمي السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، أيلول، ٢٠٠٦.
- ٩ دهمش، نعيم، وأبو زر، عفاف، "موثوقية وملائمة القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها"، المؤتمر المهني العلمي السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، أيلول، ٢٠٠٦.
- ١٠ دهمش، نعيم، وأبو زر، عفاف، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، مرجع سابق، ٢٠٠٤.
- 11 الزعبي، يامن، "القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، ٢٠٠٥.
- ١٢ السعافين، هيثم، "مشاكل تطبيق محاسبة القيمة العادلة الدولية ونظرة هيئات الرقابة الحكومية"، المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، ٢٠٠٦.

- ١٥ الشيرازي، عباس مهدي، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص ٢٠٦-٢٠٩.
- ١٤ صيام، وليد زكريا، "أثر القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها"، المؤتمر المهني العلمي السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، أيلول، ٢٠٠٦.
- ١٥ الصيغ، عبد الحميد، "أثر التضخم على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية"، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، البحرين، المجلد الثامن، العدد الأول، ٢٠٠٥.
- ١٦ عدس، ناظم، ونور، عبد الناصر، "القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة"، المؤتمر المهني العلمي السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، أيلول، ٢٠٠٦.
- ١٧ لجنة معايير المحاسبة الدولية، "معايير المحاسبة الدولية"، تر. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، المطابع المركزية، عمان، الأردن، ٢٠٠٦.
- ١٨ كيسو، دونالد، وويجانت، جيري، المحاسبة المتوسطة، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، السعودية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ١٩٩٩.
- ١٩ المبيضين، احمد، "تأثير القيمة العادلة على ملائمة وموثوقية البيانات المالية في شركات الوساطة المالية"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، الأردن ٢٠٠٧.
- ٢٠ المغيولي، محمد بن حمد، "الدور المرتقي للإطار الفكري للمحاسبة المالية"، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك سعود، السعودية، ٢٠٠٣.
- ٢١ مطر، محمد، تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، دراسات (العلوم الإنسانية) المجلد ٢٠، العدد ٢، ١٩٩٣.
- ٢٢ مطر، محمد، والسويطي، موسى، أثر استخدامات منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان الأردن، أيلول، ٢٠٠٦.
- ٢٣ الهواوي، سلمان بن ناصر، "مستوى الإفصاح في الشركات المساهمة السعودية المتداولة"، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك سعود، السعودية، ٢٠٠٣.
- ٢٤ هيئة الأوراق المالية، "قانون الأوراق المالية رقم (٧٦) لسنة ٢٠٠٢ والتعليمات الصادرة بمقتضاه وتنظيمها لسنة ٢٠٠٥"، الأردن.
- ٢٥ الوقاد، سامي محمد، "النظرية المحاسبية"، دار المسيرة للنشر، عمان الأردن، ٢٠١١.
- ثانياً: المصادر الأجنبية:

relevance within a steward-ship sitting, "Managerial & Decision Economics", N. 22, 2001.

- 2 Attire, Sulayman, "Merits and Dismerits of FairValue Accounting", The Seventh International Scientific Professional Conference, Jordanian Association of Certified Public Accountants, Jordan, September, 2006.