

## اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاساتها على مهنة المحاسبة - دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية

ثائر عمران موسى\* ، علي فالح خلف  
جامعة القادسية / كلية الادارة والاقتصاد

معلومات المقالة	المخلص
<b>تاريخ البحث</b> الاستلام : 2017/10/23 تاريخ التعديل : 2017/11/16 قبول النشر : 2017/11/19 متوفر على الأنترنت : 2018/6/28	يهدف البحث في التعرف على اتجاهات التطور في تطبيق محاسبة القيمة العادلة في أعداد البيانات المالية وانعكاس ذلك على أداء المحاسبين العاملين في سوق العراق للأوراق المالية والتعرف على أهم المشكلات والمعوقات التي تحد من تطبيقها. ولتحقق الأهداف تناول البحث مفهوم ومبررات محاسبة القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة ومعوقات تطبيقها. كما تم تصميم قائمة استبيان وزعت على المحاسبين العاملين في سوق العراق للأوراق المالية بعدد (90) استمارة أعتمد منها للتحليل والدراسة (68) استمارة بنسبة (75%) من إجمالي القوائم الموزعة وقد تم التوصل الى مجموعة من النتائج من أهمها أن لتطبيق محاسبة القيمة العادلة انعكاسات واضحة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سواء (الملائمة - الموثوقية - الثبات - القابلية للمقارنة) كما توجد معوقات كبيرة في واقع الممارسة المهنية لتطبيقات معايير محاسبية القيمة العادلة ويوصي البحث كافة الشركات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية وغيرها بتوفير قواعد إرشادية وطرق تطبيقها بما يتعلق بمحاسبة القيمة العادلة وعقد مؤتمرات وندوات ودورات تدريبية لتوعية المحاسبين بأهمية القيمة العادلة وانعكاساتها على القوائم المالية وأداء الوظيفة المحاسبية.

© 2017 جامعة المثنى . جميع الحقوق محفوظة

### Abstract

The research aims to identify trends in the application of fair value accounting in the preparation of financial statements and the impact on the performance of accountants working in the Iraqi market for securities, and identify the most important problems and constraints that limit the application. In order to achieve the objectives, the research tackled the concept and justification of fair value accounting and the qualitative characteristics of accounting information in light of the application of fair value accounting and the obstacles to its application. A questionnaire was distributed to accountants working in the Iraq Stock Exchange with (90) forms for analyzing and studying (68) forms by (75%) of the total distributed lists. A number of results have been reached, the most important of which is that the application of fair value accounting has clear implications for the specific characteristics of the accounting information (whether reliability, reliability, comparability), and significant limitations in the professional practice of the application of fair value accounting standards. The study recommends that all companies working in the Iraqi market for securities and others provide guidelines and methods of applying them in relation to fair value accounting and holding conferences, seminars and training courses to raise the awareness of accountants about the importance of fair value and its impact on the financial statements and performance of the accounting function.

على مستوى كافة الوحدات المحاسبية. ويرجع الاهتمام بموضوع القيمة العادلة الى عدة عوامل أهمها التغيير المستمر في القوة الشرائية لوحدة النقد، الذي هو أساس القياس المحاسبي للعمليات والإحداث بالوحدة المحاسبية، والتي تنعكس على القيم الاستبدادية

### مقدمة البحث

ينتج التطور العالمي الجديد الى التوسع في مجالات تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة في أعداد وعرض البيانات المالية

\*  
Corresponding author : G-mail addresses : [thaer.1978@yahoo.com](mailto:thaer.1978@yahoo.com) .

في مقومات الوظيفة المحاسبية (الاعتراض والقياس ، العرض والافصاح) وما لها من تأثير مباشر وغير مباشر على حقيقة القوائم المالية، بل على استمراريتها وانعكاساتها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي تمثل المحتوى الاعلامي للرسالة المحاسبية وترشيد قرارات المستخدمين في الاستغلال الامثل للموارد الاقتصادية المتاحة .

### منهج البحث

يعتمد منهج البحث على استخدام أسلوبين هما :

#### ✓ الدراسة النظرية (الاطار النظري للبحث)

تم اعتماد الجانب الاستقرائي في البحث من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، والدورات المتخصصة من مواقع الانترنت، والاصدارات من معايير المحاسبة المالية والبحوث العلمية والرسائل العملية، خاصة ما يتعلق بالقيمة العادلة بهدف استكمال الاطار الفكري للبحث.

#### ✓ الدراسة الميدانية (الاطار العملي للبحث)

تم اعتماد المنهج الاستنباطي فيه من خلال الزيارات الميدانية لهيئة الاوراق المالية وأعداد قائمة استبيان تتكون من ( 90 استمارة ) عدة لهذا الغرض وبلغ عدد الاستمارات المستخدمة في التحليل ( 68 استمارة ) بنسبة ( 75 % ) لاستطلاع آراء عينة البحث المختارة من معدي البيانات المالية في الشركات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية.

### فرضية البحث

يقوم البحث على مجموعة من الفرضيات الفرعية أهمها :

1. يوجد فهم واضح لمفاهيم ومعايير محاسبة القيمة العادلة لدى محاسبي الشركات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية.
2. لا يوجد التزام واضح بتطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى محاسبي الشركات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية.
3. لا يؤثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في الشركات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية.
4. لا توجد معوقات عند تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى محاسبي الشركات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية.

للأصول ،في ظل تمسك المحاسبة بمبدأ ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد ،كما أن الاتجاه نحو تشجيع دخول القطاع الخاص للمشاركة في الاستثمارات العامة ،يؤدي الى زيادة الحاجة الى تقديرات القيمة العادلة لاصافي أصول الشركات العامة لتحديد مشاركة القطاع الخاص ،كذلك ما شاع في السنوات الأخيرة من اندماج بين المشروعات الاقتصادية الصغيرة أو المتوسطة لتكوين شركات ضخمة قادرة على المنافسة بين الشركات العالمية .

### منهجية البحث

#### مشكلة البحث

رغم التأييد الكبير الذي يلقاه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية للوحدة المحاسبية إلا ان هذا التطبيق يواجه العديد من الصعوبات والمعوقات والمشاكل العلمية والعملية في كيفية التوصل الى تقديرات القيمة العادلة لعناصر القوائم المالية وانعكاسات هذه التقديرات على أداء المحاسبين وتحقيق متطلبات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبذلك تتلخص مشكلة البحث في طرح التساؤلات التالية :-

- ✓ ما هي اتجاهات التطور في استخدام معايير محاسبة القيمة العادلة في أعداد البيانات المالية في ضوء المستجدات من معايير المحاسبة الدولية ؟
- ✓ ما هي معوقات ومخاطر تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية ؟
- ✓ ما مستوى التزام الشركات العاملة في سوق العراق للأوراق المالية بتطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القيمة العادلة في أعداد البيانات المالية ؟

#### هدف البحث

يهدف البحث الى التعرف على اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة في أعداد البيانات المالية في ضوء اصدارات الجديدة من المعايير المحاسبية من ناحية ،وتقييم هذه الاتجاهات في بيئة الاعمال العراقية في ضوء المخاطر الملازمة للاعتماد على تقديرات القيمة العادلة وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية من ناحية أخرى وقياس مستوى التزام الشركات المدرجة في سوق العراق بتطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القيمة العادلة في أعداد البيانات المالية من ناحية ثالثة .

#### أهمية البحث

تكمن أهمية البحث من أهمية الوظيفة المحاسبية ذاتها ،ومن ثم أهمية تناول أي اتجاه من اتجاهات التطور في الفكر أو التطبيق المحاسبي ،واستخدام القيمة العادلة في المحاسبة يعد نموذجاً من نماذج هذا التطور ،يؤدي الى حدوث تغيير جوهري

## الدراسات السابقة

### اولا : الدراسات العربية

أ. دراسة ( مطر ، السويطي ؛ 2006 ) بعنوان : أثر استخدامات منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية . أشارت الدراسة الى أن من مهام الإدارة الأساسية ادارة أرباح الشركة بالطريقة التي تعود بالنفع على المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة ، بشرط توخي الدقة في المعلومات المنشورة ، في إطار آداب وسلوكيات المهنة ، وما اقترته المبادئ والمعايير المحاسبية ، ألا ان ادارات بعض الشركات تفرط أحياناً في استخدام صلاحياتها فتفرض آراءها وتقديراته الشخصية ، مستغلة بذلك بعض البدائل والخيارات المحاسبية ، خاصة عند تطبيقها لمنهج القيمة العادلة في الاعتراف والقياس المحاسبي تحريف بعض الحقائق الهامة المتعلقة بالأداء ، أو تضخيم الاقتصاد للشركة أو تضخيم وهي لقيمة أسهما في السوق ، بهدف تحقيق منافع وقتية خاصة بالمديرين ، مما يساهم في أحداث تقلبات في أسعار الاسهم صعودا وهبوطا ، وبالتالي أحداث الضرر بالمستثمرين والاقتصاد الوطني بوجه عام . وأوصت الدراسة باتخاذ الإجراءات الكفيلة بالحد من ظاهرة التلاعب المعتمد في الأرباح ، حتى تتسم البيانات المالية المنشورة بالموثوقية وامكانية التحقق من المعلومة والملائمة للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة .

ب. دراسة ( فراج ، 2012 ) دراسة تحليلية لقياس القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية لقد قام الباحث بمناقشة المعايير التي تناولت محاسبية القيمة العادلة وهي معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة المصرية وذلك بهدف إظهار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي يمكن أن توفرها القيمة العادلة ، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: أن إظهار بيانات القوائم المالية بالقيمة العادلة يعد أكثر نفعاً وفائدة لمستخدمي البيانات المالية المعدة على اساس التكلفة التاريخية ، وان تطبيق محاسبة القيمة العادلة يؤثر ارتفاع جودة المعلومات المحاسبية واوصت الدراسة بضرورة تشجيع الإدارة للمحاسبين على تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالقيمة العادلة .

### ثانيا : الدراسات الاجنبية

( دراسة Willis ، 2002 ) بعنوان "Financial Assets and Liabilities Fair Value or Historical Cost?" (الكلفة التاريخية والقيمة العادلة للموجودات والمطلوبات المالية) تعرضت هذه الدراسة للمفاضلة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة عند تقويم الأصول المالية والالتزامات من خلال هذا التساؤل توصلت في النهاية الى عمل مقارنة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من خلال الجدول التالي :

القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
- تزيد من قابلية المعلومات للمقارنة بجعل الأشياء المتشابهة تبدو متشابهة والعكس صحيح .	- تقلل من قابلية المعلومات للمقارنة بجعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة والعكس صحيح .
- توفر معلومات عن الأرباح المتوقعة للأصول والأعباء الفعلية للالتزامات في ظل الظروف السائدة.	- توفر معلومات عن الأرباح المتوقعة من الأصول والأعباء الفعلية للالتزامات لحظة الحصول عليها.
- تعكس تأثير قرارات الإدارة بمواصلة الاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات بالإضافة لقرارات الحصول على الأصول أو بيعها وتكبد الالتزامات أو تسويتها .	- تعكس تأثير قرارات الحصول على الأصول أو بيعها أو تكبد الالتزامات أو تسويتها على الاداء المنشأة بينما تتجاهل قرارات مواصلة الاحتفاظ بالأصل أو تحمل الالتزام .
- تعترف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن تغيرات الأسعار بمجرد حدوثها .	- تعترف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن تغيرات الأسعار عند البيع أو التسوية فقط.
- تثبت المبالغ بناء على الاسعار السوقية الجارية ، وقد يتطلب ذلك تجاهل للقيم السابقة ، مما قد يحدث مشاكل في الموثوقية .	- تثبت المبالغ بناء على المعلومات المتاحة داخليا عن الاسعار التاريخية دون الرجوع الى البيانات السوق الخارجية.

مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تجاري" (الطرايرة، 2005: 134)

كما تناول مفهوم القيمة العادلة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية في اكثر من معيار والمرقمة (16 ، 18 ، 20 ، 21 ، 22) نفس ما ذكر بالتعريف الوارد في المعيار المحاسبي رقم (32) وبناء على ما تقدم يرى الباحثان أن تعريف القيمة العادلة يجب أن يتضمن التأكد على توافر مجموعة من الثوابت أهمها :

- الوجود الفعلي للأصل أو الالتزام المراد تقييمه أو تبادله.
- الرغبة التامة من البائع والمشتري في اكمال عملية التبادل دون وجود ضغوط على أي منهما لتنفيذ العملية .
- الاطلاع من البائع والمشتري على ظروف السوق الخاصة بالبند محل التبادل .
- عدم وجود مصلحة مشتركة بين الطرفين يسعيان لتحقيقها من خلال عملية التبادل بالتحكم في السعر زيادة وتخفيضاً.

أما محاسبة القيمة العادلة فيقصد بها مجموعة من خطوات العمل المحاسبي الذي يستند الى القيمة العادلة بمدخلها المختلفة، بداية من تسجيل العمليات المالية مروراً بالتبويب والتلخيص وأعداد التسويات الجردية، ونهاية بالقوائم المالية والإفصاح الاضافي للاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، بما يحقق احتياجات المستخدمين، والوصول الى صدق محتوى القوائم المالية .

#### ثانياً : مبررات تطبيق القيمة العادلة في المحاسبة منها

1. تركز القيمة العادلة على وضع أهمية أكبر على ملاءمة المعلومات المحاسبية بهدف مساعدة الاطراف المستفيدة منها علة اتخاذ قرارات سليمة في الوقت المناسب .
2. يرتبط مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة بمفهوم المحاسبة على رأس المال العيني، والذي يعكس الصورة لأداء المنشأة.
3. تساعد القيمة العادلة في تحسين عملية التحليل المالي، بتوفير نسب ومؤشرات تقيس الواقع الفعلي لأداء المنشأة.
4. تعكس القيمة العادلة في الكثير من الأحيان تقدير الاسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات المالية .
5. تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها نفس الخصائص الاقتصادية (دهمش، أبوزر، 2006 : 21).

#### ثالثاً : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة

تعد المعلومات المحاسبية حجر الأساس في ترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية، لذا يمكن النظر الى المحاسبة على أنها نظام معلومات يهدف الى توافر المعلومات اللازمة لترشيد

خلص البحث بعد استعراض الدراسات السابقة الى :

- أ. حداثة تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة في سوق العراق للأوراق المالية سواء كانت محلية وطنية او العربية او معايير المحاسبة الدولية .
- ب. لا يوجد اهتمام كافي بالطريقة التي يتم فيها تطبيق محاسبة القيمة العادلة في قياس و عرض البيانات المالية والسبب بذلك هو التعديلات وتعدد نماذج وطرق تقدير قيمة الاصل والالتزام ، مما يجعلها متقلبة وغير حقيقية بالإضافة الى ذلك ان القياس المبني على التكلفة التاريخية سهل التطبيق .
- ت. يتبنى البحث فكرة انعكاسات تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والاداء المحاسبي والاستماع الى اراء المحاسبين العاملين في سوق العراق للأوراق المالية عن مدى التزامهم بتطبيق محاسبة القيمة العادلة ومعوقات تطبيقها وما اذا كان تطبيقها يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تخدم المستفيدين في هذا المجال .

### الاطار النظري

#### مفهوم محاسبة القيمة العادلة ومبررات تطبيقها

##### اولاً : مفهوم محاسبة القيمة العادلة

تعد القيمة العادلة من الأساليب الحديثة المتبعة في القياس المحاسبي، كحل لبعض الانتقادات التي تعرضت لها المحاسبة في ظل التمسك بالتكلفة التاريخية وإضافة مزيد من الملائمة على المعلومات المحاسبية، وقد تم تعريفها من قبل جهات عديدة، الا أن معظمها متشابهة في عناصرها، لكنها مختلفة في صياغتها، ويمكن عرض بعض هذه التعاريف كما يلي :

عرف المعيار المصري رقم (20) بعنوان "المحاسبة عن الاستثمارات" الصادر عن المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين عام 1992 القيمة العادلة على أنها "القيمة التبادلية لأصل معين في صفقة حرة تتم بين طرفين على بينه من الحقائق، ويتعاملان بمحض أرائهما دون ضغط أو تأثير "

كما عرفها المعيار الأمريكي (107) FASB بعنوان "الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية" الصادر عن FASB في عام 1991 بالفقرة الخامسة بأنها القيمة التي يمكن بها تبادل الاستثمارات المالية بين الاطراف المختلفة بشكل مختلف عن حالة البيع الجبري أو التصفية، وعرفها المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الصادر عن لجنة معايير المحاسبية الدولية عام 1995 والمعدل عام 1998 ضمن البند الخامس بأنها "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين طرفين

،ومن ثم التوجه الى محاسبة القيمة المالية العادلة بدلاً من التكلفة التاريخية . وأشار البعض (مانع، 2005 : 49) الى محدودية درجة ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم اذا كانت معدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، مؤكداً على عدم صلاحية تطبيق هذا المبدأ في أعداد البيانات المالية في ظل التضخم ، وضرورة التوجه نحو استخدام طرق تتضمن تعديلاً يعكس آثار التضخم ، وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار .

### ب. موثوقية المعلومات والقيمة العادلة في المحاسبة

عرفت النشرة رقم (2) في البيان المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الموثوقية على أنها نوعية المعلومات التي تكون بعيدة عن التحيز أو الخطأ وتمثل بدرجة موثوق بها ما تعني أن تمثله ، وتمثل الموثوقية خاصية أساسية في المعلومات المحاسبية ، وهامة لهؤلاء المستخدمين الذين لا يتوافر لديهم الوقت أو الخبرة الكافية لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات ، ولتحقيق الموثوقية في المعلومات المحاسبية يجب أن تتوفر بها ثلاثة خصائص فرعية هي :

1. القابلية للتحقق ، من خلال الوصول الى درجة عالية من الانفاق بين نتائج القياس التي توصل اليها عدد من الأفراد المستخدمين لنفس المعلومات بنفس طريقة القياس .
2. الصدق في العرض ، من خلال وجود مطابقة بين الأرقام المحاسبية والحقائق الفعلية .
3. الحياد من خلال توفير المعلومات التي تخدم كافة المستخدمين بشكل عادل ومتوازن ، مع توفر أدلة ثبوتية تؤكد صدق هذه المعلومات .

وبمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات التي توفرها محاسبة القيمة العادلة، يلاحظ أنها تتحقق بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية ، الا ان الواقع يخالف ذلك ، خاصة في بيئة الاعمال العراقية لان هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشط ، الأمر الذي تصبح معه تقديرات القيمة العادلة ذاتية أو معرضة لقابلية تحيز القياس ، مما يزيد من عدم دقة القوائم المالية فتفقد معها الموثوقية بأركانها الثلاث ، فهي تقديرات متحيزه ، يصعب التحقق منها لاعتمادها على الاجتهادات الشخصية ومن ثم تفنقر الى الأمانة في العرض والصدق في التقرير . (حنان ؛ 2005 : 28)

### ت. خاصية الثبات والقيمة العادلة في المحاسبة

يقصد بالثبات في المحاسبة تطبيق الوحدة المحاسبية نفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى إلا أن ذلك لا يمنع الوحدة المحاسبية من تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدمها من فترة لأخرى . إذ ثبتت أفضليتها وملاءمتها بشرط

القرارات لمستخدمي القوائم المالية ، الا أن هذه المعلومات لا تحقق الغاية المنشودة منها الا اذا كانت تتسم بمجموعة من الخصائص التي تجعلها مفيدة لمستخدميها ، وفي ظل تطبيق معايير المحاسبة القيمة العادلة ، يمكن الوقوف على آثار التطبيق هذا المنهج في المحاسبة على مجموعة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، وذلك على النحو الآتي :

### أ. ملائمة المعلومات والقيمة العادلة في المحاسبة

تعرف الملاءمة كخاصية من الخصائص الرئيسة الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة ، ولا يمكن ان تكون المعلومة ملائمة الا اذا توافرت لها الخصائص الفرعية الآتية (جمعة ، خنفر ؛ 2007 : 42)

- ملائمة المعلومات للتوقيت المناسب .
- ملائمة المعلومات للتنبؤ بالمستقبل .
- ملائمة المعلومات للتقييم الارتدادي وإمكانية التحقق من التوقعات .

وحول أثر استخدام القيمة العادلة في أعداد البيانات المالية على ملائمة المعلومات المحاسبية ، فقد نصت الفقرة رقم (78) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الصادر IASB على أن تطبيق معلومات القيمة العادلة بشكل أوسع في الأغراض التجارية لتحديد الوضع المالي العام للشركات ، وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة كما أنها ملائمة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات ، فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية لهذه الأدوات . وفي الأونة الأخيرة ، اكتسبت القيمة العادلة في المحاسبة دعماً من المسؤولين الحكوميين والمهنيين التجاريين ، ووضعي المعايير المحاسبية ، باعتبارها تعكس الوضع الاقتصادي للمنشأة بشكل أفضل ، كما أنها تزود متخذي القرارات بالقيم السوقية السائدة ، والقدرة التنبؤية بالنتائج المحتملة ، إذا ما قرنت بالتكلفة التاريخية المالية الأمريكية Robert Herz بقوله "أضن أنه من الصعب الجدول بخصوص المزايا المفاهمة للقيمة العادلة على أنها الخاصية الأكثر ملاءمة للقياس ، كما أنها تعكس بشكل أفضل الجوهر الاقتصادي الحقيقي للشركات (Choy ، 2005 : 51) .

وفي الوقت الحاضر ، ازدادت حاجة متخذي القرارات الاقتصادية الى الحصول على المعلومات في الوقت المناسب ، لارتباط فائدة المعلومة بالزمن ، فهي تفقد الكثير من قيمتها بمرور الزمن ، لذا أصبح التوجه أكثر الى مدى ملائمة المعلومات التي توفرها المحاسبة أكثر منه الى مدى موثوقيتها



4. تفقد معلومات القيمة العادلة الكثير من خصائص الثبات والقابلية للمقارنة، بسبب تعدد نماذج تقديرات القيمة العادلة لعناصر الأصول والالتزامات المالية، نتيجة تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للإدارة المالية، وخاصة عند استخدام أساليب التقييم.

#### رابعا : معوقات تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة

بالرغم من احتواء التشريعات والقوانين ذات العلاقة بمهنة المحاسبة لمتطلبات تطبيق معايير محاسبة القيمة هناك معوقات علمية وعملية أثرت في المجتمع المالي وخاصة اوساط بورصة الأوراق المالية والمهنيين من المحاسبين والاكاديميين من الباحثين نذكرها فيما يلي .:

- ✓ صعوبة قياس القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية، بسبب عدم توافر شروط السوق النشط من ناحية، وتعدد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بها وصعوبة فهمها وتطبيقها من ناحية أخرى.
- ✓ تحيز القياس المحاسبي في ظل تطبيق مقاييس القيمة العادلة بسبب تزايد الاعتماد على التقديرات الذاتية لادارات الشركات من ناحية، عدم توافر أدلة اثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات من ناحية أخرى.
- ✓ سوء استخدام فروق اعادة التقييم الناجمة عن تطبيق معايير محاسبية القيمة العادلة من جانب ادارات كثير من الشركات لتحقيق مصالح ذاتية من ناحية، والتأثير على أسعار أسهم هذه الشركات في السوق المالي من ناحية اخرى
- ✓ أفنقار معلومات محاسبة القيمة العادلة في أغلب حالاتها للكثير من الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، خاصة الموثوقية، والثبات والقابلية للمقارنة، والملاءمة في بعض الظروف، مما يعكس سلباً على أداء الوظيفة المحاسبية من ناحية، ويفقد متخذ القرار مصداقيته من ناحية أخرى .
- ✓ أمكانية تصديق بعض ادارات الشركات على توزيع أرباح غير محققة، أو زيادة رأس المال عن طريق هذه الارباح، وفي كلتا الحالتين يعد مساساً بالحفاظ على رأس المال الحقيقي من ناحية، وعارضاً من عواض استمرارية الشركة من ناحية أخرى .
- ✓ الحاجة الى بذل جهود غير عادة من الشركات، وتحمل تكاليف وأعباء اضافية غير منتجة للتوصل الى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة للبنود محل التقييم، مقارنة مع المقاييس الاخرى مثل التكلفة التاريخية، خاصة اذا ماتم الاستعانة بخبراء أو مستشارين خارجيين لتقدير القيمة العادلة، مما قد يؤدي الى زيادة التكلفة عن المنفعة.

الإفصاح عن طبيعة ومبررات هذا التغيير وأثره على القوائم المالية. (11 : 2005, Kieso) وبالتطبيق على محاسبة القيمة العادلة، يلاحظ تعدد نماذج أو مداخل تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات، فمن تكلفة الإحلال الى ما يسمى بصافي القيمة البيعية، ثم القيمة السوقية وصافي القيمة الحالية، وصافي التدفقات النقدية المستقبلية الى غير ذلك من مرادفات لها نفس المفهوم العام، ولكنها تختلف في طريقة القياس، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً، كما تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات محاسبة القيمة العادلة، اعتمادها على نموذج قياسي مختلط يتمثل في قياس بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة، بينما يقيس البعض الآخر الى جانب معظم الالتزامات المالية بالتكلفة، وهذا يتعارض مع مبدأ الثبات في المحاسبية، بالإضافة الى أن افتقار محاسبة القيمة العادلة الى الكثير من الموثوقية، لاعتمادها في حالات كثيرة على الاجتهادات الشخصية للإدارة، يجعل معلوماتها تفقد كثيراً الى الثبات . (صالح ؛ 2009 : 37)

#### ث. قابلية المعلومات للمقارنة والقيمة العادلة في المحاسبة

يقصد بها قابلية المعلومات المحاسبية الخاصة بمنشأة معينة للمقارنة بمعلومات مماثلة عن منشأة أو منشأة أخرى مماثلة لفترة مالية واحدة، أو على مستوى نفس المنشأة لعدد من الفترات المالية. وبصفة عامة، فإن التقارير المحاسبية للشركة لأي فترة مالية تكون مفيدة في ذاتها، ولكنها تكون أكثر افادة اذا امكن مقارنتها مع تقارير شركات أخرى لنفس الفترة، ومع تقارير فترات أخرى لنفس الشركة. علماً بأن خاصيتي الثبات والقابلية للمقارنة وجهان لعملة واحدة. فهما متلازمان، وجود أي منهما يتوقف على وجود الطرف الآخر. ولما كانت المعلومات في محاسبة القيمة العادلة تفنقر الى الثبات، فأنها بدورها لا تقبل المقارنة (دنون، 2015 : 62) يخلص البحث الى مجموعة من الملاحظات بشأن الخصائص النوعية للمعلومات في ظل تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة من أهمها ما يلي :

1. تعد معلومات التكلفة التاريخية أكثر ملاءمة من المعلومات القيمة العادلة في ظل ثبات الأسعار، وعند القياس الأولى لعناصر الأصول والالتزامات.
2. تعد معلومات القيمة العادلة أكثر ملاءمة من معلومات التكلفة التاريخية في ظل تغيير الأسعار وفترات التضخم.
3. تعد معلومات التكلفة التاريخية أكثر موثوقية من معلومات القيمة العادلة لاعتماد مقاييس القيمة العادلة في أغلب حالاتها على الافتراضات والتقديرات الشخصية للإدارة، مما يفقدها الكثير من مكوناتها كالحيداء، القابلية للتحقق، والصدق في العرض، مما يؤدي الى زيادة مخاطر الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

مستوى نوعية وجودة تلك المعلومات المحاسبية بالإضافة الى اعتماده على مستوى كفاءة السوق . حيث يتطلب مواكبة التغييرات في بيئة تكنولوجيا المعلومات من جانب المعلومات المحاسبية القدرة والمرونة والاستجابة السريعة لملاحقة التطور الذي يحدث على الصعيد العالمي في نظم المعلومات للاستجابة للعرض والافصاح ومدى جودتها لأغراض دقة القياس والتناغم مع احتياجات متخذي القرار والمستثمرين عند عرض القوائم المالية . و تعتبر قائمة الدخل القائمة التي تفصح عن صافي الربح المحاسبي المتولد من مقابلة الإيرادات بالتكاليف خلال فترة زمنية معينة متفق عليها . مما لا شك فيه ان للمعلومات المحاسبية خصائص نوعية لابد ان تكون متوافرة لتحقيق الجودة والمصادقية لعرض نتائج الاعمال بصورة تشجع متخذي القرار بالاعتماد عليها وخاصة ان القياس المحاسبي اصبح الان في ظل التطور بمعايير المحاسبة يعتمد على قياس القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية للإفصاح عن القيمة الواقعية للأصول في ظل ظروف التذبذب في الاسواق ونماذج التسعير المتطورة بالتدفقات النقدية والتدفقات المخضومة ( عطا الله ، 2005 : 19 ) .

### الاطار النظري

يهدف البحث الميداني الى اختبار فروض البحث ميدانياً ،ومن خلال استطلاع آراء المحاسبين العاملين في سوق العراق للأوراق المالية حول مشكلة البحث .

### ✓ أسلوب جمع البيانات

تم جمع البيانات من خلال قائمة استقصاء ، وتم تصميم القائمة لتشمل (22) عبارة ، وفق مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمسة اختيارات تتراوح بين موافق تماماً وغير موافق تماماً ، بوزن نسبي (من 5 الى 1) وقد تم توزيع استمارات الاستقصاء عن طريق المقابلات الشخصية لبعض المحاسبين بالشركة ويوضح الجدول التالي عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والمستبعدة .

جدول رقم ( 1 ) عدد القوائم الموزعة والمستردة والمستبعدة من عينة البحث

الفئة	المحاسبون في الشركات	العدد	النسبة المئوية
قوائم الاستقصاء			
الموزعة		90	100%
المستردة		74	82%
المستبعدة		6	7%
الصافي المستخدم في التحليل		68	75%

✓ التأخير في اعداد البيانات المالية وفقاً لمعايير محاسبية القيمة العادلة ، وما يترتب على ذلك من عدم استيفاء بعض متطلبات الافصاح والاشتراطات القانونية المطلوبة من الجهات الرسمية من ناحية ، والتأخير في توصيل المعلومات الى مستخدمي القوائم المالية من ناحية أخرى ، وافتقار المعلومات المحاسبية الى خاصية التوقيت المناسب لمتخذي القرارات من ناحية ثالثة .

✓ استمرار تواجد العديد من المشاكل المثارة من قبل المنظمات المهنية الدولية واضعي المعايير بشأن مقاييس القيمة العادلة ، ومنها على سبيل المثال مشكلة مدى ملائمة محاسبة القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات ذات الاستحقاق الثابت التي يراد الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ، ومشكلة التقييم العادل للالتزامات في الوقت الذي يتم قياس المحتفظ بها لا اغراض المتاجرة بالقيمة العادلة .

✓ أغفال تطبيقات معايير محاسبة القيمة العادلة لبعض المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة عامة والمتعارف عليها منذ زمن بعيد مثل التكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد والموضوعية .

✓ مشكلة الضعف النسبي من تأهيل الكوادر البشرية للمساعدة على فهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة (درويش ، 2007 : 203) .

### خامسا : العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبين القيمة العادلة في قياس الربح المحاسبي

يهتم الكثير من الفقهاء في علم المحاسبة بدراسة العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واثرها المباشرة سواء من جانب تأثيرها على المستثمرين - في اتخاذ القرارات الاستثمارية مثل قرار الاحتفاظ بالأوراق المالية او التخلص منها او الدخول في استثمارات جديدة او من جانب تأثيرها على اسعار الاصول المالية بصورة خاصة والاصول الأخرى بصورة عامة . ولما كان دور المعلومات المحاسبية المعلننة بالقوائم المالية يتمثل في اثرها المباشر على الاصول المالية فهذا الدور يتوقف على

### ✓ التحليل الاحصائي للبيانات

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة واستطلاع اتجاهات عينة البحث تجاه العبارات التي وردت في قائمة الاستقصاء .

يتم استخدام الاساليب الاحصائية من خلال برنامج SPSS لتحليل متغيرات البحث ،ومن هذه الاساليب .

- تحليل نتائج البحث الميدانية
  - المؤهل العلمي
- والنسبة المئوية للتعرف على خصائص عينة البحث من المؤهل العلمي والتخصص وعدد السنوات الخبرة ،كما تم استخدام التكرارات والنسبة المئوية الوصفية التي تمثلت في التكرارات

#### جدول رقم(2) التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	أخرى	المجتمع
التكرارات	4	60	4	-	-	68
النسبة المئوية	%6	%88	%6	-	-	%100

الاساليب الاحصائية التحليلية والتي تمثلت في استخدام برنامج spss لاختبار فرضيات البحث واستطلاع آراء العينة لكل فرضية.

- نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات البحث
- 1. اختبار الفرض الاول للبحث

ينص الفرض الاول على "يوجد فهم واضح لمفاهيم ومعايير محاسبة القيمة العادلة لدى محاسبي الشركات".

يلاحظ من الجدول(2) السابق ان معظم أفراد العينة من حملة شهادة البكالوريوس وبنسبة %88 وهي نسبة عالية ،يليهما حملة شهادة الماجستير بنسبة %6 واخيراً جاءت الدبلوم بنسبة %6 وهذا يعني أن افراد العينة مؤهلين تأهيلاً علمياً مناسباً ،مما يعزز الثقة بالنتائج التي تم الحصول عليها.

جدول رقم(3) يوضح اتجاهات أفراد العينة نحو المبررات الخاصة بوجود فهم واضح لمفاهيم القيمة العادلة في المحاسبة

ت	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	الضعف النسبي في تأهيل الكوادر البشرية المؤهلة	4,52	0,92
2	تعقد مفاهيم ومعايير محاسبة القيمة العادلة	4,15	0,97
3	عدم استقرار الاصدارات المحاسبية الصادرة بشأن القيمة العادلة	4,46	0,72
4	عدم وجود اتفاق على مفهوم او تفسير محدد للقيمة العادلة	3,02	0,62
5	استقرار الاوضاع المهنية في ظل تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية	4,46	1,221
	المتوسط العام الاجمالي	4,35	0,85

بلغت نسبة (0,85) وهذا يدل على انخفاض درجة التشتت في اجابات المستقصي منهم ،ويأتي الضعف النسبي في التأهيل كوادر البشرية في الترتيب الأول للمبررات وبذلك لا يوجد فهم واضح لمفاهيم ومعايير محاسبة القيمة العادلة .

يتضح من الجدول رقم(4) السابق أن المتوسط العام الاجمالي للوسط الحسابي لكافة المتغيرات مجتمعة كان مرتفعاً بنسبة (4,35) وهذا يدل على الاتجاهات الايجابية لعينة البحث حول المبررات الخاصة بعدم تحقيق الفهم الواضح لمفاهيم ومعايير محاسبة القيمة العادلة .كما يلاحظ انخفاض المتوسط العام الاجمالي للانحراف المعياري لكافة المتغيرات مجتمعة ،حيث



## 2. اختبار الفرض الثاني للبحث

ينص هذا الفرض " لا يوجد التزام واضح بتطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة لدى محاسبي الشركات في سوق العراق للأوراق المالية المدرجة.

جدول رقم (4) يوضح اتجاهات افراد العينة نحو مبررات بعدم وجود التزام واضح بتطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة

ت	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	استمرار وجود العديد من المشاكل المثارة من قبل المنظمات المهنية الدولية بشأن معايير محاسبة القيمة العادلة	3,72	1,26
2	تعدد نماذج ومقاييس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية	4,30	0,91
3	تعقد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها	3,85	1,22
4	الاختلاف في تفسير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة.	4,17	0,96
5	ارتفاع تكلفة تطبيق محاسبة القيمة العادلة مقارنة بالمقياس الاخرى كالتكلفة التاريخية.	4,25	0,89
6	عدم التوافق بين تعليمات هيئة التأمين وبعض معالجات محاسبة القيمة العادلة.	4,30	0,65
7	التحول من التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة .	4,32	0,60
	المتوسط العام للأسعار	4.02	0.93

## 3. اختبار الفرض الثالث للبحث

ينص هذا الفرض على "لا يؤثر تطبيق معايير المحاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في الشركات والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية .

يتضح من الجدول رقم(4) السابق أن محاسبي الشركات يلتزمون بتطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة باعتبارها دولية حيث يبلغ المتوسط العام الاجمالي للوسط الحسابي (4,02) وهذا يدل على الاتجاهات عينة البحث تجاه المتغيرات الخاصة بالالتزام بتطبيق كانت ايجابية، وان درجة التشنتت في اجاباتهم كانت منخفضة حيث ان المتوسط العام الاجمالي للانحراف المعياري بلغ(0,93) ،وان المتغير الخاص التحول من التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة كان في الترتيب الأول .

جدول رقم (5) يوضح اتجاهات افراد العينة نحو تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

ت	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يصل اليها متخذي القرارات في الوقت المناسب	4,96	0,73
2	تحقق القدرة التنبؤية لمتخذي القرار لتوقع نتائج مستقبلية	4,97	0,86
2	توفر لمتخذي القرار في تقليل درجة المخاطر عند اتخاذ القرار	4,45	0,93
4	تساعد متخذي القرار امكانية تأكد أو تصحيح توقعات سابقة.	3,89	0,88
5	توفر معلومات يمكن اخضاعها للقياس والتحقق منها.	3,52	0,94

0,82	3,47	6 التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.
0,73	3,22	7 حيادية المعلومات المحاسبية واستنادها لأدلة اثبات.
0,91	3,80	8 العرض العادل للمعلومات المحاسبية
0,77	3,27	9 الثبات في استخدام مقاييس القيمة العادلة من فترة لأخرى.
0,81	3,29	10 قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.
0,83	4,02	

يتضح من الجدول (5) السابق ان المتوسط العام الاجمالي للوسط الحسابي يبلغ (4,02) وهذا يدل على مدى اسهام تطبيق معايير المحاسبية القيمة العادلة في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، والدليل ان الوسط الحسابي للمتغيرات الثاني والاول والثالث هم أعلى المتغيرات جميعها ، وهذه المتغيرات الثلاث تشكل المكونات الاساسية لخاصية ملاءمة المعلومات ، كما يلاحظ في المقابل ان تطبيق هذه المعايير يتدنى اسها مها في تحقيق باقي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، ليصل الى مداه في المتغير السابع والخاص بحيادية المعلومات ، حيث بلغ الوسط الحسابي الخاص (3,22) وهذا يدل على التأثير الكبير لمعايير محاسبة القيمة العادلة على خاصية الملاءمة ، ألا أنها في المقابل تفتقر الى الكثير من الخصائص الاخرى .

4. اختبار الفرض الرابع للبحث

ينص هذا الفرض على " لا يوجد معوقات عند تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة لدى محاسبي الشركات .

جدول رقم (6) يوضح اتجاهات أفراد العينة نحو معوقات تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة في الشركات سوق العراق للأوراق المالية

ت	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	صعوبة تطبيق مقاييس القيمة العادلة في أغلب الحالات لغموضها وعدم فهمها.	4,80	0,73
2	تحيز القياس المحاسبي في أعداد تقديرات القيمة العادلة	4,90	0,89
3	عدم توافر شروط الشوق المالي النشط في بيئة الاعمال الاردنية عموماً.	4,95	0,87
4	التأخير في أعداد البيانات المالية وفقاً لمعايير محاسبة القيمة العادلة .	4,28	0,93
5	اغفال تطبيقات معايير المحاسبة القيمة العادلة لمبادئ محاسبة مقبولة كالحيطه والحذر.	4,86	0,94
6	سوء استخدام ادارات بعض الشركات لتقديرات القيمة العادلة خاصة ما يتعلق بالأرباح.	4,83	0,76
7	صعوبة الافصاح عن معلومات القيمة العادلة خاصة في ظل استمرار تزايد معدلات التضخم.	4,75	0,78
8	عدم وجود الزام بتطبيق معايير القيمة العادلة .	4,33	0,99
9	افتقار معلومات محاسبة القيمة العادلة .	4,77	0,88

1,02	3,90	10	تعدد بنود الإفصاح الخاص بالاستثمارات المالية في معايير محاسبة القيمة العادلة .
0,78	4,63		المتوسط العام الاجمالي

#### التوصيات

1. الحاجة الملحة لتوفير الاسواق المالية عربية نشطة ومنظمة بشروط محددة منها التجانس في جميع الاصناف التي يتم التعامل فيها، التواجد المستمر للأطراف الراغبة في التعامل في أي وقت، والاسعار معلنة ومتاحة للجميع وذلك لضمان توافر مقاييس .
2. عدم الإفصاح عن الأرباح أو الخسائر غير المحققة، والناجمة عن فروقات للتقييم بالقيمة العادلة للعناصر الاصول أو الالتزامات في صلب القوائم المالية، ويكتفي بالإشارة إليها ضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية لمنح ادارات بعض الشركات من استخدامها لتحقيق مصالح شخصية من خلال التلاعب في إدارة الأرباح، والأضرار بالمصالح العامة للشركة .
3. وضع مقاييس للقيمة العادلة حيادية وموثوق فيها بحيث يتم احتساب القيمة العادلة على نحو عادل وموضوعي.
4. يجب على الشركات التمسك بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة لما يتمتع به من درجة عالية من الموثوقية بالإضافة الى مساهمته في تحقيق الكثير من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعدم اللجوء الى تطبيق محاسبة القيمة العادلة الا في حدود خاصة كحالات الاندماج أو الخصخصة على سبيل المثال.
5. على هيئة الارواق المالية وغيرهما توفير قواعد ارشادية تفصيلاً فيما يتعلق بمعايير محاسبة القيمة العادلة وطرق تطبيقها من ناحية، وعقد ندوات والدورات التدريبية لتوعية المحاسبين بأهمية القيمة العادلة وانعكاساتها على البيانات المالية من ناحية أخرى، وأداء الوظيفية والقوائم والتقارير المالية من ناحية ثالثة.
6. يجب على الباحثين من الاكاديميين التصدي للمشاكل العملية الخاصة بتطبيقات معايير محاسبة القيمة العادلة، وتقديم الاقتراحات وسبل العلاج العملية لها، وذلك من خلال التعاون بين الباحثين والمهنيين من المحاسبين والشركات عموماً.
7. يجب على الجامعات والمراكز البحثية المتخصصة إجراء تعديلات في محتويات المقررات والمناهج الدراسية لطلاب المحاسبة بما يتناسب مع احتياجات التطبيق العملي خاصة فيما يتعلق بالإصدارات من المعايير المحاسبية وتفسيراتها، وحالات تطبيقية من الواقع الفعلي على ذلك وذلك من خلال وجود خطوط اتصال مستمرة بين هذه الجامعات والمراكز

يتضح من الجدول (6) ان المتوسط العام الاجمالي للوسط الحسابي بلغ (4,63) وهي نسبة عالية تؤكد على مجموعة معوقات حقيقية لتطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة لدى الشركات، وأن أكبر عائق هو عدم توافر شروط السوق المالي النشط حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا المتغير (4,95)، ثم يليه المتغير الثاني فالخامس فالسادس فالأول، وهكذا كما يلاحظ انخفاض درجة تشتت الاجابات بين أفراد العينة، حيث بلغ المتوسط العام الاجمالي (0,78) وهذا يدل على مدى اتفاق أفراد العينة على وجود هذه المعوقات .

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### الاستنتاجات

1. تعد القيمة العادلة من الاساليب الحديثة المتبعة في القياس المحاسبي كحل لبعض الانتقادات التي تعرضت لها المحاسبة في ظل التمسك بالتكلفة التاريخية، ولإضفاء مزيد من الملائمة على المعلومات المحاسبية .
2. تواجه الكثير من الشركات مخاطر عديدة ناتجة عن استخدام تقديرات القيمة العادلة في أعداد البيانات المالية، بسبب الاعتماد على الاحكام الشخصية للإدارة في أعداد التقديرات وأداره أرباح الشركة من خلالها، والتصديق على توزيع أرباح غير حقيقية، مما يمثل خطورة كبيرة على قضية الحفاظ على رأس المال الحقيقي من ناحية، وعلى حقيقة القوائم المالية ذاتها من ناحية أخرى، وعلى استمرارية الشركة من ناحية ثالثة.
3. أن إظهار الأرباح غير المحققة الناجمة عن فروقات تقييم الاستثمارات المالية سواء (للتجارة أو للبيع) ضمن عناصر القوائم المالية سواء (قائمة الدخل أو الميزانية) يتعارض مع مبادئ المحاسبة مقبولة قبولاً عامة مثل الحيطة والحذر والتكلفة التاريخية .
4. ان تطبيق معايير مبادئ القيمة العادلة يساهم بشكل كبير في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية، خاصة في ظل تزايد معدلات التضخم من ناحية، وفي وجود سوق مالي نشط لكافة عناصره من ناحية أخرى.
5. تعد نماذج أو مداخل قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، فمن تكلفة الاحلال الى صافي القيمة البيعية الى صافي القيمة الحالية وصافي التدفقات النقدية المستقبلية، الغير ذلك من النماذج الامر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو في الحقيقية، ويفقد المعلومات المحاسبية خاصيتي الثبات والقابلية للمقارنة .

أحمد ، صبحي جمعة ومؤيد ، راضي خنفر.(2007). المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى المجلد الثالث، العدد الرابع .

رضا ، إبراهيم صالح .(2009). أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية . مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد رقم (2) ، المجلد رقم (46)

فراج .(2012). دراسة تحليلية لقياس القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية - دراسة ميدانية . مصر، القاهرة .

Willis,D.W.(2002).Financial Assets & Liabilities Fair Value or Historical Cost. FABS.

Kieso,Donald E,Jeery J.Weygandt & TerryD.(2005).Internation Accounting ,Edition11, USA.

Choy,Amy,K.(2005). Fair Value as a Relevant Metric :A TheoreticalInvestigation,Accounting Research .

Shamkuts,Fair value Accounting 2010.

البحثية وبين الشركات وبيئة الاعمال عموماً. كما يجب على المحاسبين المهنيين الاطلاع على المستجدات من المعايير المحاسبية والتعرف عليها، ومراعاة التطور المستمر في متطلبات المستفيدين ومتخذي القرارات من المعلومات المحاسبية .

### المصادر

المعيار المحاسبي رقم(32) صادر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية عام 1995 والمعدل عام 1998 ضمن البند الخامس.

المعيار (107) FASB الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية الصادرة عن FASB في عام 1991 الفقرة خامساً.

لجنة معايير المحاسبة الدولية. (2003). المعايير المحاسبية الدولية (2001). ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،عمان، الأردن.

المعيار (20) المحاسبة عن الاستثمار. (1992). المعايير المحاسبية المصرية، المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين.

عبد الحميد المانع، الاستثمارات في ظل المعايير المحاسبية المعاصرة دراسة اختيارية جامعة المنصورة لسنة 2005

جمال الطرايرة .(2005). التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية. رسالة دكتوراه جامعة عمان العربية للدراسات العليا عمان، الأردن.

عبد الحميد ، مانع الصبح .(2005). أثر التضخم على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في البيانات المالية : دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمنية .المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين ،المجلد الثامن .

محمد ، مطرود موسى السويطي .(2006). أثر استخدامات منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية . بحث مقدم الى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع ، جمعية المحاسبين القانونيين، في الفترة من 13-14 سبتمبر عمان، الأردن

نعيم ، دهمش وعفاف ، أبو زر .(2006). موثوقية وملاءمة استخدام القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها . بحث مقدم الى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية ، في الفترة من 13-14 سبتمبر ، عمان ،الأردن .

زيد ، عثمان دنون.(2007). رسالة ماجستير أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية . الأردن، جامعة الزقازيق.

عبد الناصر ، محمد سيد درويش .(2007). تقييم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبية القيمة العادلة على اعداد القوائم المالية في شركات التأمين الأردنية دراسة ميدانية .