

د. نائل عدس [عبر العالم لتدقيق الحسابات](#) د. عبد الناصر نور

القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة

(دراسة لاستطلاع رأي المحاسبون القانونيون الأردنيون)

بحث مقدم إلى

المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع

تحت شعار

(القيمة العادلة والإبلاغ المالي)

تحت رعاية

جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين

بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب

عمان - المملكة الأردنية الهاشمية

(13 و 14 / أيلول 2006)

إعداد :

د. عبد الناصر نور

قسم المحاسبة

جامعة الدراسات العليا

د. نائل عدس

رئيس قسم المحاسبة

جامعة الإسراء

القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة

مقدمة :

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي ، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية ، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم.

حيث أن الجدول القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل ، من عدد طرق القياس التي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها خصوصا أن كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية. وبالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طريقة القياس المستخدمة.

إن استخدام أسلوب القيمة السوقية العادلة عند تقييم الأدوات المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية ، أضفت على المعلومات المحاسبية صبغة الموثوقية والملائمة لأصحاب القرارات. وبما أن مبدأ الملائمة تمثل احد خصائص النوعية الأساس للمعلومات المحاسبية ، ولجعل المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات ، فإنه يتم تدعيم الملائمة بالموضوعية البعيدة عن تقديرات الأفراد بالاستعانة بالسعر السوقي عند قياس قيمة الأصول الذي يعتبر طرف محايد لا يحقق مصلحة فئة على حساب فئة أخرى ، ويعطينا صورة حقيقية عن عدالة وواقعية المركز المالي للمنشأة.

ولقد تبنت البيئة الأردنية المعايير المحاسبية الدولية التي أثرت عليها في تطبيق القيمة السوقية العادلة من جهتين وهما : الأولى تظهر من خلال تقييم الأدوات المالية بالقيمة العادلة ، والذي أُلزم بالتطبيق عند إصدار المعيار المحاسبي رقم (39) ، أما الجهة الثانية والأكثر أهمية هو أن تحديد القيمة السوقية العادلة هو أمر ألزم به المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) حيث أن هذا المعيار اشترط لتحديد قيمة النقص الحاصل في الأصول الثابتة هو تقييم القيمة الدفترية للأصل والقيمة السوقية العادلة لنفس الأصل والفرق بين هاتين القيمتين يمثل قيمة النقص الحقيقي للأصل.

إذا فإنه تبعا للمعايير المحاسبية الدولية التي يفترض في الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان أن تتبناها ، فإن منهج القيمة السوقية العادلة قد تأصل بها من خلال إتباعها للمعايير المحاسبية الدولية التي احتوت على المعيارين (39 ، 36) وكان لا بد من التعرف على هذا المنهج بشكل اكبر من خلال دراسة البيئة الأردنية.

مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في الجدول حول صعوبة تطبيق طريقة القيمة السوقية العادلة على الواقع ، وما مدى استيعاب البيئة الأردنية لمفهوم القيمة العادلة والأسس والقواعد الجديدة في التقييم ، وإمكانية تطبيقه في بيئة الأعمال الأردنية . لذا فإن مشكلة البحث تتمحور في التساؤلات التالية :

- 1) هل ترى الفئة المستهدفة في البحث ضرورة التخلي عن التكلفة التاريخية ؟
- 2) هل هناك فهم واضح في البيئة الأردنية لمفهوم القيمة السوقية العادلة ؟
- 3) هل يحقق تطبيق القيمة السوقية العادلة خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية ، وبالذات خاصية الملائمة والموضوعية؟
- 4) هل توفر البيئة الأردنية الأرضية المناسبة والملائمة في تطبيق القيمة السوقية العادلة؟

أهمية البحث :

تتبع أهمية البحث من حداثة الموضوع ، حيث أن القيمة العادلة تستخدم في التعبير عن قيم الأصول المختلفة ، وهو ما يحتاج إلي توضيح وخاصة عند تطبيقه في بيانات اقتصادية مختلفة . كما تكمن أهمية البحث من خلال مساهمته في التعرف على البيئة الأردنية ومدى القبول لمفهوم القيمة السوقية العادلة والوقوف على إشكاليات تطبيق هذا المفهوم .

ولقد قام هذا البحث بالخروج عن ما هو مألوف في تناول موضوع القيمة العادلة ، التي كان يتم التطرق إليها من خلال استخدام النماذج الرياضية المبنية على البيانات المحاسبية ، إذ تم استخدام استبانته يتم من خلالها استطلاع آراء بعض المحاسبين القانونيون الأردنيون إلى موضوع القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة. لقد تم البحث في معرفة ما إذا كان هناك تأييد من المحاسبين القانونيون الأردنيون في تطبيق القيمة السوقية العادلة في بيئة الأعمال الأردنية ، واكتشاف الإيجابيات والسلبيات التي تحول دون رغبتهم في تطبيقها ، وفيما إذا كانوا يروا أن استخدامها في تقييم جميع الأصول سوف يؤدي إلى تعريف المهتمين بالقيمة العادلة على ظروف البيئة الأردنية .

أهداف البحث :

يهدف البحث في دراسة وإظهار الرغبة في استخدام القيمة السوقية العادلة في تقييم جميع أنواع الأصول وجعلها منهجا مستقلا في القياس المحاسبي ، والوقوف على رأي المحاسبين القانونيون الأردنيون ممن لهم علاقة كبيرة في ظهور قيم الوحدة المحاسبية في صورة صادقة وعادلة وعلى درجة من الموثوقية.

كما أن البحث يسعى إلى اكتشاف فيما إذا كانت ظروف البيئة الأردنية تتوافق (أو تتعارض) مع ما يرغب مستخدمو القوائم المالية تطبيقه فيما يخص القيمة العادلة في الشركات الأردنية ، لذلك فقد تم وضع الأهداف التالية لهذا البحث :

1) تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية في كونها تمهد الطريق لضرورة الاستغناء عنها في القياس المحاسبي لعدم موثوقية القياس المحاسبي عند تطبيقها .

2) الوقوف على طبيعة ومفهوم القيمة السوقية العادلة وفيما إذا كان هناك غموض لدى عينة البحث حول هذا المفهوم.

3) التعرف على الخصائص النوعية التي يمكن أن تضفيها القيمة العادلة على المعلومات المحاسبية وهي : الموضوعية ، الجمع ، المقارنة ، الاستمرارية ، والملائمة.

4) الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام القيمة السوقية العادلة لدى الشركات الأردنية.

فرضيات البحث :

لقد تم إعداد الفرضيات بما يتناسب مع أهداف البحث ، وبشكل يمكن من خلاله قياس آراء الفئة المستهدفة في عينة البحث وهم المحاسبون القانونيون الأردنيون فيما يتعلق بأبعاد تم اختيارها لتكون قياسا لأهمية القيمة السوقية العادلة لديهم. وهذه الفرضيات هي :

الفرضية الأولى يرغب فئة عينة البحث وهم الفئة المهمة والمهتمة بالقوائم المالية، في التحول إلى طريقة

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

قياس بديلة عن التكلفة التاريخية ، لعدم موثوقية نتائج القياس المحاسبي المستند إليها.	
يوجد فهم واضح لمفهوم القيمة السوقية العادلة لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين في البيئة الأردنية.	الفرضية الثانية
يعزز استخدام القيمة العادلة الموضوعية في القياس المحاسبي.	الفرضية الثالثة
يسهل جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة السوقية العادلة.	الفرضية الرابعة
يمكن مقارنة المعلومات المعدة على أساس القيمة السوقية العادلة مع سنوات أخرى.	الفرضية الخامسة
تلاءم المعلومات التي تعرضها قائمة المركز المالي المعدة استنادا إلى القيمة السوقية العادلة كافة المستخدمين مهما تعددت وتنوعت أهدافهم وقراراتهم.	الفرضية السادسة
يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى تعزيز استمرارية الشركة رغم التغيرات السريعة في بيئة الأعمال الأردنية.	الفرضية السابعة
توفر البيئة الأردنية المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.	الفرضية الثامنة
توفر البيئة الأردنية المقومات الثقافية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.	الفرضية التاسعة
توفر البيئة الأردنية الظروف القانونية التي تسهل استخدام القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي.	الفرضية العاشرة

منهجية البحث :

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على التساؤلات واختبار الفرضيات وصولا إلى النتائج والتوصيات ، فقد تم تقسيم البحث إلى أجزاء الثلاثة : وهم الجزء الأول أدبيات الدراسة حيث تم تقديم إطار نظري للمشكلة قيد البحث مستعينا في ذلك بالمراجع والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع وعلى الدوريات المحاسبية من مواقع انترنت . أما الجزء الثاني فإنه الجانب الميداني لاختبار موضوع البحث (القيمة العادلة) . وقد تضمنت منهجية الدراسة الميدانية من خلال الاعتماد على الزيارات الميدانية واستطلاع رأي المهنيين من خلال توزيع استبانته على عينة البحث ، ومن ثم تحليل الاستبانة باستخدام الأسلوب الوصفي (الوسط الحسابي والتكرارات والنسب لمئوية) لعينة البحث. ثم في الجزء الثالث والأخير من البحث تم عرض النتائج التي تم التوصل إليها والاستنتاجات التي استخلصت من البحث ثم تقييم الاقتراحات والتوصيات لمناسبة.

الدراسات السابقة :

1. بعنوان (Mozes 2002) دراسة :

*the value relevance of financial institutions, fair value disclosures: a study in)
(.the difficulty of linking unrealized gain and losses to equity values*

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

هدفت دراسته إلى معرفة ملائمة القيمة التي تتم من خلال الإفصاح عن الأدوات المالية بالقيمة العادلة والذي نص عليه البيان الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية رقم (SFAS 119) والذي يتطلب الإفصاح عن الأدوات المالية بالقيمة العادلة .

قامت دراسته على استخدام النموذج الرياضي المتبع في تحديد الدخل المتبقي كإطار أساسي من أجل تحقيق الهدف الأساسي لهذه الدراسة وذلك من خلال الربط ما بين قيمة حقوق الملكية والفرق في قيمة الأدوات المالية عندما يتم الإفصاح عنها بالقيمة الدفترية أو بالقيمة العادلة ، وقد طبق النموذج الرياضي على البيانات المستخرجة من البنوك والوسطاء الماليين .

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو انه عند استخدام نموذج قياس الدخل المتبقي فان العلاقة المقدره ما بين المتغيرات والتي تقيس الفروقات ما بين القيمة الدفترية والقيم العادلة للأدوات المالية سوف تكون مغايرة لما قد يكون متوقعا لأسعار هذه الأدوات كما أن هذه الفروقات ما بين القيمة العادلة والقيم الدفترية تؤثر على حساب تكلفة رأس المال المستخدم لحساب قيمة الدخل المتبقي ، كما توصلت الدراسة إلى نتيجة بان العلاقة ما بين هذه الفروقات والقيمة السوقية لرأس المال هي علاقة سلبية .

أكدت دراسته أيضا على أن ملائمة المعلومات في القيم السوقية العادلة اكبر مما هو عليه مع القيم الدفترية.

بعنوان (Carroll, Linsmeir and Petroni, 2002) دراسة 2-

the reliability of fair value versus historical cost information : evidence from (closed-end mutual funds)

قامت دراستهم على عمل مقارنة ما بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية للسندات المالية التي تملكها صناديق الاستثمار المشتركة والمغلقة لعدد محدود من المساهمين والتي تقوم بإعداد قوائمها المالية بالقيمة العادلة والبحث فيما إذ كانت القيمة العادلة للسندات تقدم معلومات أكثر موثوقية وأكثر ملائمة من التكلفة التاريخية .

والفرضية الأساسية التي كانت محور هذه الدراسة هو أن محاسبة القيمة العادلة في صناديق الاستثمار تتمتع بمصداقية اكبر من محاسبة التكلفة التاريخية.

تكونت عينة دراستهم من (143) صندوق استثمار مشترك مغلق وهي مدرجة في مجلة وول ستريت والتي لها أسعار وبيانات محاسبية كاملة ، أما المنهجية التي اعتمدها دراستهم فهو استخدام الانحدار المقطعي لدراسة العلاقة ما بين المتغيرات ، وقد تناول البحث المتغيرات التالية : (سعر السهم العادي في نهاية كل عام ، القيمة الدفترية للسهم الواحد من الأصول الصافية باستثناء السندات المالية في نهاية كل عام ، التكلفة التاريخية للسهم الواحد من السندات المالية في نهاية كل عام ، القيمة العادلة للسهم من السندات المالية في نهاية كل عام) كما تم استخدام النموذج الرياضي لرسملة الأرباح لتحديد المصداقية التي تقدمها محاسبة القيمة العادلة في قائمة الدخل.

أما النموذج فهو يحتوي على المتغيرات التالية : (العائد السنوي للسهم الواحد ، الدخل الصافي للسندات المالية - وهو الدخل الناتج عن الأرباح الموزعة والفوائد مطروحا منها النفقات التشغيلية - ، الأرباح والخسائر المحققة من السندات المالية

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

المقيمة بالقيمة العادلة للسهم الواحد ، الأرباح والخسائر المحققة من السندات المالية المقيمة بالقيمة العادلة للسهم الواحد).

وتوصلت دراستهم إلى النتائج التالية :

× القيم العادلة للسندات المالية تقدم معلومات ذات موثوقية للمستثمرين في صناديق الاستثمار المغلقة وذلك لوجود (علاقة قوية وهامة ما بين سعر السهم والقيمة العادلة للسندات المالية ، هناك علاقة قوية وهامة بين عائدات السهم والأرباح والخسائر للسندات المالية المقيمة بالقيمة العادلة).

× إن القيمة العادلة للسندات المالية لها قوة تفسيرية لسعر السهم أكبر مما تقوم به عندما تكون مقيمة بالتكلفة التاريخية.

أظهرت هذه الدراسة إن الموثوقية تظهر في المعلومات المعتمدة على القيم السوقية العادلة.

(Tan, Hancock, Taplin and Tower, 2004) دراسة 3-

بعنوان :

fair value accounting for financial instrument: Australian versus (Singaporean perspective)

قامت دراستهم على فحص وجهات نظر المؤسسات المالية في كل من استراليا وسنغافورة ، فيما يتعلق بالنموذج الدولي المقترح فيما يخص تطبيق محاسبة القيمة العادلة ، وهو قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ، والاعتراف بالإيرادات والنفقات المترتبة على تطبيقها في قائمة الدخل ، كما أن الدراسة أرادت معرفة آراء هذه المؤسسات فيما يتعلق بمدى ملائمة المعلومات التي يقدمها تطبيق القيمة العادلة وفيما إذا كانت هناك إمكانية المقارنة ما بين القوائم المالية لهذه المؤسسات عندما تقوم جميعها بتطبيق القيمة العادلة هو أمرا ممكنا.

وقد كان السؤال الأساسي الذي أرادت الاستبانة استكشافه هو : إلى أي مدى تؤيد المؤسسات المالية في استراليا وسنغافورة محاسبة القيمة العادلة لجميع الأدوات المالية ؟ وقد تفرع عن هذا السؤال هدف فرعي وهو الإجابة عن السؤال التالي : ما هي المحددات التي يمكن أن تعيق المؤسسات المالية كي تقوم بتأييد تطبيق محاسبة القيمة العادلة ؟.

تضمنت منهجية دراستهم بتوزيع استبانة إلى المدراء الماليين في هذه المؤسسات المالية في كلا الدولتين لأخذ آرائهم في النزاع القائم حول موثوقية القياس للأدوات المالية بالقيمة العادلة فتم توزيع (201) استبانة على المدراء الماليين في المؤسسات المالية في استراليا ، و (200) استبانة على المدراء الماليين في سنغافورة ، وقد كانت نسبة الاستجابة للدولتين معا (21.7 %).

وتوصلت دراستهم إلى النتائج التالية تبعا لإجابات الاستبانات الموزعة :

× بشكل عام ، وجد أن هناك حيادية في دعم تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جميع الأدوات المالية ، إلا أن البنوك الاسترالية أظهرت معارضة أكبر في تطبيق القيمة العادلة مقارنة بسنغافورة . بينما الاتحادات الائتمانية في استراليا هي أكثر إيمانا منها في سنغافورة بالنسبة لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

× بالنسبة لدراسة الخصائص النوعية للقيمة العادلة ، فقد وجد أن هناك اتفاق عام بان محاسبة القيمة العادلة تحسن من ملائمة المعلومات التي تقدمها ، إلا أن المؤسسات المالية في سنغافورة كان لها رأي أقوى فيما يتعلق بملائمة محاسبة القيمة العادلة ، كما أنها تشجع على إجراء المقارنة ما بين قوائم الدخل للمؤسسات المالية.

أظهرت نتائج هذه الدراسة انه هناك اتفاق عام في أن القيم السوقية العادلة توفر الحيادية ، وتظهر الملائمة في المعلومات ، وتوفر خاصية المقارنة.

ب عنوان (Dan bolt and Rees, 2004) دراسة 4-

(*test of fair value accounting under extreme conditions*)

قامت دراستهم باختبار ملائمة محاسبة القيمة العادلة على نوعين من الشركات في المملكة المتحدة ، وهما كل من شركات العقارات وشركات الاستثمار ، ودراسة العلاقات ما بين المتغيرات المحاسبية وأسعار الأسهم للشركات المذكورة ، كما أن الدراسة قامت باختبار لمقارنة ما بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الصادرة في المملكة المتحدة ، والمعايير المحاسبية الدولية ، والمبادئ المحاسبية المطبقة في المملكة المتحدة ، فيما يتعلق بمسألة القياس المحاسبي للأصول . احتوت عينة الدراسة على (446) شركة عقارات و (915) شركة استثمار .

أما الفرضيات التي قامت عليه الدراسة فهي :

× محاسبة القيمة العادلة تقوم بتقديم معلومات أكثر ملائمة مما تقدمتها التكلفة التاريخية وهذا الأمر سيكون أكثر وضوحاً في الشركات الاستثمارية أكثر منه في شركات العقارية.

× إن متغيرات الدخل سوف تكون غير مؤثرة عند حساب قيمة حقوق الملكية بالاعتماد على القيمة العادلة في شركات الاستثمار، و أقل تأثيراً في شركات العقارات.

تتضمن منهجية دراستهم بالاعتماد على نموذج رياضي يتضمن العائد على السهم (سعر السهم في الفترة الحالية t مع سعر السهم في الفترة السابقة t-1) كمتغير تابع ، أما المتغيرات المستقلة المستخدمة فهي : (معدل عائد السهم من صافي الدخل ، القيمة الدفترية للسهم الواحد) . كما تم اخذ المتغيرات التالية والتي تمثل الأساس لقياس الفرضية الثانية للدراسة : (نسبة التغير في سهم السهم السنوي ، صافي الدخل المحسوب طبقاً لـ GAAP مقسوماً على سعر السهم t-1 (الافتتاحي) ، صافي الدخل المحسوب بالتكلفة التاريخية مقسوماً على سعر السهم t-1 ، الدخل الصافي المحسوب بالقيمة العادلة مقسوماً على سعر السهم t-1 ، التغيرات في صافي الدخل الحاصل في كل من الطرق الثلاثة السابقة ، التغير الحاصل من عام لآخر في القيمة الدفترية لحقوق الملكية المحسوب طبقاً للتكلفة التاريخية ، التغير الحاصل من عام لآخر في القيمة الدفترية لحقوق الملكية المحسوب طبقاً لـ GAAP.

وتوصلت دراستهم إلى النتائج التالية بعد دراسة العلاقات السابقة بأسلوب الانحدار وهي :

× إن محاسبة القيمة العادلة تمثل قيمة أكثر ملائمة من تلك المقدمة في ظل GAAP لكلا صنفى الشركات ولكنها أكثر ملائمة في شركات الاستثمار .

× إن متغيرات الدخل لها تأثير قوي عند التقييم بالقيمة العادلة عند وجود أخبار جيدة حول نشاط الشركات بينما لا تكون كذلك عند وجود أخبار سيئة.

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

× وجد أن هناك تحيزا عند احتساب الإيرادات في كل من الطرق الثلاثة.
نلاحظ أن هذه الدراسة أيضا قد قامت بالتطرق إلى اختبار مبدأ الملائمة في القيم التي تظهر في لقيم السوقية العادلة.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

سوف يخرج هذا البحث عن الإطار الذي تم تناوله حول القيمة العادلة في الدراسات السابقة ، إذ يتبنى البحث فكرة استطلاع آراء المحاسبين القانونيين الأردنيين (عينة البحث) حول أهمية القيمة السوقية العادلة في البيئة الأردنية ، وفيما إذا كان هناك إمكانية تطبيق هذا المدخل متوفرة في بيئة الأعمال الأردنية. والتعرف على المشاكل التي تحول دون استخدام القيمة العادلة في البيئة الأردنية ، وما إذا كان استخدامها يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تخدم جميع الأطراف المستفيدة منها ، ومن هذه الخصائص الموضوعية ، والملائمة ، والمقارنة بين القوائم المالية المختلفة ، القدرة التمثيلية ، الموثوقية. وهذه المسائل سوف يتم قياسها أيضا من خلال الاستبانة المعدة في هذا البحث بالإضافة إلى خصائص أخرى لا بد وان يتم اختبارها ، مثل الاستمرارية وخاصة الجمع .

إن تطبيق النماذج الرياضية على القيمة السوقية العادلة قد يكون أمرا مهما ، إلا انه لا بد وان يسبقه التعرف بما إذا كانت البيئة المراد التطبيق فيها ترغب بالموضوع نفسه وتتقبله ، وفيما إذا كانت مقومات تطبيقه متوفرة في تلك البيئة ، وهذا ما ستقوم هذه الدراسة بالتعرف عليه.

إن الوصول إلى قناعة فيما إذا كان مدخل القيمة العادلة هو الحل الأنسب لقياس محاسبي أكثر مصداقية في المعلومات التي يقدمها ، لا يأتي من مجرد اختبار البيانات المحاسبية في نماذج رياضية ، إنما تأتي هذه المصداقية من خلال ما يمكن أن يقدمه القياس المحاسبي القائم على القيمة العادلة من معلومات لجميع الأفراد الذين يعتمدون عليه ، والنظر فيما إذا كانت الخصائص التي تتوفر في ظل القياس المعتمد عليها يعود بمنافع كبيرة ، وتعود إلى التخلي عن القياس المحاسبي الحالي (التكلفة التاريخية) ، والذي قد يكون السب وراء التمسك به فقط لأنه سهل التطبيق أو لكونه أصبح عرفا دائما.

منهجية البحث الميدانية

مجتمع وحدة التحليل في عينة البحث:

إن وحدة التحليل تتمثل في العينة المختارة من المحاسبين القانونيين الأردنيين ، وسبب اختيار هذه الفئة هو أن هذه الفئة على دراية عالية بطرق القياس وأهميتها ، حيث يدركوا آثار القياس المحاسبي على القوائم المالية ليس فقط بمدى عدالة القوائم المالية وبموضوع احتوائها على أخطاء جوهرية من عدمها ، وبمدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتبعة والالتزام بها ، بل أيضا يهتمون بمدى قدرة المشروع على الاستمرار والذي يمكن أن يظهر من خلال طريقة القياس المحاسبي المستخدمة ومدى انسجامها مع الظروف والتشريعات الاقتصادية. لذا رأبهم كطرف محايد يهتم برعاية مصالح فئة المستفيدين من المشروع ككل.

الجدول رقم (1) عدد الاستبيانات الموزعة والمستردة على عينة البحث

الفئة	المحاسبون القانونيون الأردنيون	العدد	النسبة %
الاستبيانات الموزعة	150	100%	
المستردة	123	82%	
المستبعدة	3	2%	
صافي المستخدم في التحليل	120	80%	

تكونت عينة البحث من اختيار مجموعة من المحاسبين القانونيين الأردنيين العاملين في السوق الأردني في المملكة الأردنية ، حيث وزع علي هذه الفئة عدد (150) استبانة ، استرد منها (82 %) من الاستبيانات الموزعة حيث كانت نسبة الاستجابة جيدة ، وتم استبعاد (3) استبيانات من مجموع المسترد ، كون استبانتين لم يتم الإجابة على الكثير من الأسئلة وواحدة تبين انه أجب عليها شخص واحد من أصل استبانتين.

تعريف بأداة البحث :

لقد تم تصميم الاستبانة بحيث يمكن استخدام مقياس (ليكرت) الخماسي لإجابات المستقصيين بالدرجات التي يوضحها الجدول التالي :

جدول رقم (2)

موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
5	4	3	2	1

وقد تم تقسيم الاستبانة إلى جزأين ، تضمن الجزء الأول أسئلة عامة تتعلق بمفردات عينة البحث وأسئلة عن المجيب تتعلق بالعمر ، وأعلى مؤهل علمي أكاديمي حاصل عليه ، وتخصصه العلمي ، والمركز الوظيفي الذي يشغله ، وعدد سنوات الخبرة في مجال عمله. أما الجزء الثاني من الاستبانة فينقسم إلى سبع مجموعات تغطي فرضيات البحث ، وفيما يلي عرض لهذه المجموعات :

جدول رقم (3)

المجموعات	الأبعاد	الفرضية	البيان	أرقام أسئلة الاستبانة
المجموعة الأولى	البعد الأول	الفرضية الأولى	<ul style="list-style-type: none"> يرغب فئة عينة البحث وهم الفئة المهمة والمهتمة بالقوائم المالية، في التحول إلى طريقة قياس بديلة عن التكلفة التاريخية ، لعدم موثوقية نتائج القياس المحاسبي المستند إليها. 	1 - 26

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

27	• يوجد فهم واضح لمفهوم القيمة السوقية العادلة لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين في البيئة الأردنية.	الفرضية الثانية	البعد الثاني	المجموعة الثانية
36 - 28	• يعزز استخدام القيمة العادلة الموضوعية في القياس المحاسبي.	الفرضية الثالثة	البعد الثالث	المجموعة الثالثة
41 - 37	• يسهل جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة السوقية العادلة. • يمكن مقارنة المعلومات المعدة على أساس القيمة السوقية العادلة مع سنوات أخرى.	الفرضية الرابعة والخامسة	البعد الرابع والخامس	المجموعة الرابعة
48 - 42	• تلاءم المعلومات التي تعرضها قائمة المركز المالي المعدة استناداً إلى القيمة السوقية العادلة كافة المستخدمين مهما تعددت وتتنوع أهدافهم وقراراتهم.	الفرضية السادسة	البعد السادس	المجموعة الخامسة
53 - 49	• يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى تعزيز استمرارية الشركة رغم التغيرات السريعة في بيئة الأعمال الأردنية.	الفرضية السابعة	البعد السابع	المجموعة السادسة
65 - 54	• توفر البيئة الأردنية المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي. • توفر البيئة الأردنية المقومات الثقافية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي. • توفر البيئة الأردنية الظروف القانونية التي تسهل استخدام القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي.	الفرضية الثامنة والتاسعة والعاشر والعاشر	البعد الثامن والتاسع والعاشر	المجموعة السابعة

التحليل والنتائج :

أ- الخصائص الديمغرافية لعينة البحث :

(1) العمر :

جدول رقم (4) التكرارات والنسب المئوية لمتغير العمر

العمر	أقل من 25	من 26 وحتى 35	من 36 وحتى 45	من 46 وحتى 55	أكثر من 55	المجموع
التكرار	11	40	46	14	9	120
النسبة المئوية	9.2 %	33.3 %	38.3 %	11.7 %	7.5 %	100 %

يلاحظ من الجدول أن الفئة العمرية الأكثر تكراراً في عينة البحث هي الفئة العمرية ما بين (36 - 45) وبنسبة مئوية 38.3 % ، تليها الفئة العمرية ما بين (26 - 35) وبنسبة 33.3 % . أما الفئة العمرية التي أكثر من (55) هي أقل الفئات حيث حصلت على 7.5 % من مجموع العينة. وبالتالي يكن القول بأن الفئة السائدة في عينة البحث هي عينة شابة إلى متوسطة العمر ، تتراوح أعمارهم ما بين (26 - 45) . ويشير ذلك

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

إلى انه يمكن أن تنعكس بشكل ايجابي على إجابات الاستبانة ، نظرا لكون الاستبانة تحتوي على قاعدة معلومات حديثة نسبيا وهو القيمة السوقية العادلة.

(2) المؤهل العلمي الأكاديمي :

جدول رقم (5) التكرارات والنسب المئوية لمتغير المؤهل الأكاديمي

المؤهل الأكاديمي	دبلوم	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	أخرى	المجموع
التكرار	2	97	20	1	0	120
النسبة المئوية	1.7 %	80.8 %	16.7 %	0.8 %	0 %	100 %

يلاحظ من الجدول (5) أن غالبية أفراد العينة من ذوي حملة شهادة البكالوريوس وبنسبة 80.8 %، وهي نسبة عالية ، وتليها أصحاب حملة شهادة الماجستير بنسبة 16.7 % . مما يشير ذلك إلى وجود نسبة من الإجابات يمكن أن تعكس بشكل كبير أهمية المستوى الأكاديمي العالي . حيث أن التحليل اظهر أن عينة البحث من ذوي التأهيل الجامعي العالي.

(3) التخصص العلمي :

جدول رقم (6) التكرارات والنسب المئوية لمتغير التخصص العلمي

العمر	محاسبة	مالية ومصرفية	اقتصاد	تجارة	غير ذلك	المجموع
التكرار	108	7	1	4	0	120
النسبة المئوية	90 %	5.9 %	0.8 %	3.3 %	0 %	100 %

يلاحظ من الجدول (6) أن غالبية أفراد العينة يحملون تخصص محاسبة وبنسبة 90 %، وهي نسبة عالية ، وتليها تخصص المالية والمصرفية بنسبة 5.9 % . وهو ذو أهمية لإجابات الاستبيان ، وذلك لان موضوع البحث يستلزم أن يكون المجيب ممن لديه قاعدة معلوماتية محاسبية ، مما يشير ذلك إلى أن الإجابات تستند إلى معرفة بموضوع البحث.

(4) سنوات الخبرة العملية :

جدول رقم (7) التكرارات والنسب المئوية لمتغير سنوات الخبرة

العمر	اقل من 5	من 5 إلى 10	من 10 إلى 15	من 15 إلى 20	أكثر من 20	المجموع
التكرار	26	37	31	20	6	120
النسبة المئوية	21.7 %	30.8 %	25.8 %	16.7 %	5 %	100 %

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

يلاحظ من الجدول (7) أن غالبية أفراد العينة من ذوي الخبرة المتوسطة والجيدة ، حيث أن النسبة الأعلى لأصحاب الخبرة من (5 - 10) بنسبة 30.8 % ، تليها أصحاب الخبرة من (10 - 15) بنسبة 25.8 % ، وهذا ممكن أن ينعكس ايجابيا على إجابات العينة بشكل أكثر مصداقية.

ب- التحليل الوصفي لإجابات العينة عن ابعاد البحث :

الجدول رقم (8)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للجزء الأول من البعد الأول عند المحاسبون القانونيون

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
1	لا تفضل الشركة الاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في تقييم موجوداتها والقياس المحاسبي.	2.18	0.962	12	2	10	68	28
2	لا تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها.	1.52	0.503	-	-	-	63	57
3	لا تساعد الكلفة التاريخية على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.	2.03	0.731	2	9	16	57	36
4	لا توفر التكلفة التاريخية معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.	3.00	1.219	7	51	12	35	15
5	لا تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة الزمنية باستخدام التكلفة التاريخية.	2.15	0.643	4	9	8	80	19
6	لا توفر التكلفة التاريخية الموضوعية في قياس نتيجة النشاط والمركز المالي.	2.46	0.590	4	22	16	62	16
7	لا تقدم التكلفة التاريخية أدلة إثبات موضوعية.	2.30	0.270	4	14	15	68	19
8	لا تشكل المعلومات المستندة إلى الكلفة التاريخية أساسا	3.02	1.224	10	46	15	35	14

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

							دقيقاً للتنبؤ واتخاذ لقرار.
					0.620	2.33	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للجزء الأول من البعد الأول

يظهر الجدول (8) الأسئلة التي تحاول أن تقيس فيما إذا كان هناك تمسك بالقياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية ومعرفة أسبابه. ويتضح من الجدول أن المحاسبون القانونيون الأردنيون لديهم الرغبة بالتمسك بالتكلفة التاريخية ، وهذا واضح من خلال الوسط الحسابي (2.33) وبانحراف معياري (0.620)، وذلك لان الإجابات تتركز بشكل كبير على عدم الموافقة بان التكلفة التاريخية لا تتصف بتلك الصفات. ويتبن من السؤال رقم (2) أن هناك سببا رئيسيا لتمسك المحاسبون القانونيون الأردنيون بالتكلفة التاريخية وهو سهولة تطبيقها ، حيث أن الوسط الحسابي لإجابات هذا السؤال (1.52)،. إلا أن مدققي الحسابات يرون أن التكلفة التاريخية قد لا تكون مناسبة لاتخاذ القرارات وهذا يتضح من السؤالين (4 ، 8) حيث أن الوسط الحسابي لهذين السؤالين مساويا لـ (3) وبانحراف معياري عالي نوعا ما.

الجدول رقم (9)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للجزء الثاني من البعد الأول عند المحاسبون القانونيون

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
9	يعتمد القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية على الاجتهادات والأحكام والتقدير الشخصية.	2.52	1.226	10	21	12	56	21
10	تختلف نتائج القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية باختلاف المعارف والخبرات الشخصية.	3.53	1.173	22	58	7	28	5
11	تختلف نتائج القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية من فترة لأخرى ومن شركة لأخرى.	3.30	0.631	20	45	15	31	9
		3.11	0.930					

أما فيما يخص وجود تقديرات وأحكام شخصية في القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية ، فيظهر من الجدول (9) انه ليس هناك تأييد كبير من قبل المحاسبون القانونيون الأردنيون لهذا الأمر ، إذ بلغ الوسط الحسابي للإجابات (3.11) وبانحراف معياري (0.930) وهذه نتيجة لا يمكن من خلالها الجزم بان هناك تأييد من

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

قبل المحاسبون القانونيون الأردنيون بان التكلفة التاريخية تحتوى على تقديرات وأحكام شخصية .

الجدول رقم (10)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للجزء الثالث من البعد الأول عند المحاسبون القانونيون

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
12	تمنح التكلفة التاريخية صلاحيات واسعة للإدارة لاختيار الطرق ورسم السياسات المحاسبية.	3.27	0.486	10	50	26	31	3
13	تتحكم إدارة الشركة في عملية القياس المحاسبية.	3.40	0.350	15	60	7	35	3
14	ترسم الإدارة السياسات المحاسبية التي تناسبها.	3.77	0.610	16	79	8	16	1
15	لا تراعي سياسة الإدارة مصالح الفئات المستفيدة.	3.49	1.020	10	65	20	24	1
16	لا تأخذ الإدارة غالبا برأي المحاسب القانوني في رسم السياسات المحاسبية.	2.74	0.290	2	31	29	50	8
17	لا تحتاج الإدارة لموافقة الهيئة العامة للمساهمين لإقرار السياسات المحاسبية.	3.05	0.884	9	46	17	38	10
18	تعديل الإدارة سياستها المحاسبية في ضوء معرفتها بنتائج القياس المحاسبية.	3.57	0.672	12	71	14	20	3
19	يفضل المدقق أسس قياس محاسبية موضوعية بعيدا عن تأثير الإدارة.	4.06	0.390	36	65	12	5	2
	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للجزء الثالث من البعد الأول	3.42	0.300					

يوضح الجدول (10) رأي المحاسبون القانونيون الأردنيون فيما يخص تحكم الإدارة بعمليات القياس المحاسبية عند استخدام التكلفة التاريخية. ويبين الوسط الحسابي للإجابات بمقدار (3.42) وانحراف معياري منخفض (0.30) وجود تأييد من قبل المحاسبون القانونيون الأردنيون بتدخل الإدارة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

ونتائج القياس المحاسبي. ويلاحظ ذلك من خلال تركيز الإجابات ضمن نطاق الموافقة ، ويتضح من إجابة السؤال (19) بان المحاسب القانوني يرغب في القيام بالقياس المحاسبي بعيدا عن تدخل الإدارة ، حيث كان ضمن نطاق الموافق جدا بوسط حسابي (4.06).

الجدول رقم (11)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للجزء الرابع من البعد الأول عند المحاسبون القانونيون

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
20	يستند القياس المحاسبي على أساس الكلفة التاريخية على فرضيات غير منطقية مثل ثبات القدرة الشرائية لوحدة النقد.	3.41	1.089	14	58	17	26	5
21	تأخذ الكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار (تغيرات في القوة الشرائية للنقد) عند إجراء القياس المحاسبي.	3.26	1.195	15	52	10	36	7
22	ينجم عن استخدام الكلفة التاريخية عدم كفاية مخصصات الاهتلاك لاستبدال الأصول عند ارتفاع أسعارها.	3.58	0.967	16	63	17	23	1
23	يعتبر تشكيل الاحتياطات حلا نهائيا وجذريا لمشكلة استبدال الأصول على الرغم من وجوب توافر بعض الشروط مثل وجود أرباح كافية وموافقة الهيئة العامة للمساهمين.	2.68	1.045	3	31	15	61	10
24	لا تقدم التكلفة التاريخية قياسا حقيقيا لنتائج نشاط الشركة.	2.78	1.127	5	39	12	53	11
25	تهمل التكلفة التاريخية القيم الحقيقية للتدفقات الاقتصادية الداخلة والخارجة (الإيرادات والمصروفات) عند احتساب الدخل بسبب افتراض ثبات القوة	3.55	0.938	9	72	19	17	3

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

المحاسبي ، إذ أن متوسط الإجابات (2.33) يوضح هذا الأمر. وهذا التمسك بالتكلفة التاريخية يثير الاهتمام كونهم على دراية عالية بمشاكل التكلفة التاريخية وما تعانيه من قصور في القياس المحاسبي، والذي يمكن أن يرى ذلك من الوسط الحسابي للإجابات المتعلقة بالأجزاء التي تناقش مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي والتي جميعها أكبر من (3)، ومع ذلك فهم لا يرغبون بالتحول عن التكلفة التاريخية بالقياس المحاسبي.

ويمكن أن يفسر هذا الموقف من كون أن المعايير المحاسبية الدولية والتي يتم اعتماد التدقيق عليها لا تعارض التكلفة التاريخية ، كما أن عمليات القياس المحاسبي داخل الشركة أمر منوط بالشركة وإدارتها وحدها ، وذلك طالما لا توجد مخالفة مع المعايير المحاسبية الدولية.

ونتيجة هذا التحليل فإنه تم رفض الفرضية الأولى التي تنص على أنه " يرغب فئة عينة البحث وهم الفئة المهمة والمهتمة بالقوائم المالية، في التحول إلى طريقة قياس بديلة عن التكلفة التاريخية ، لعدم موثوقية نتائج القياس المحاسبي المستند إليها".

الفهم الواضح لمفهوم القيمة العادلة / البعد الثاني :

سوف يتم مناقشة هذا البعد من خلال مقارنة الإجابة عن السؤال عند كل فئة ، ومقارنة هذه الإجابات مع التعريف الأكثر تكرارا والذي تعتقد عينة الدراسة انه الأكثر دلالة لما يعنيه مفهوم القيمة العادلة ، ولقد اعتمد الباحثان التعريف الذي جاء به (Chambers) الذي يعتبر احد ابرز المنظرين لمفهوم القيمة السوقية العادلة ، كتعريف يدل على منحج القيمة العادلة ومضمونة والذي يمكن أن يكون التعريف الأكثر تعبيرا عن مفهوم القيمة العادلة.

الجدول رقم (13)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفهم القيمة العادلة عند المحاسبين القانونيون

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
27	يكتنف مفهوم القيمة العادلة بعض من الغموض.	3.67	0.860	10	83	9	14	4

الجدول رقم (14)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمفاهيم القيمة العادلة عند المحاسبين القانونيون

التعريف	التكرار	النسبة المئوية
تمثل القيمة السوقية العادلة قيمة النقد المتوقع الحصول عليه في حال تم بيع الأصل (بتاريخ إعداد القوائم المالية).	68	57 %

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

التعريفات الأخرى.	52	43 %
المجموع	120	100 %

يبين الجدول (13) الوسط الحسابي لإجابات المحاسبين القانونيين الأردنيين هو (3.67) أي أكبر من (3) مما يشير إلى أن هناك موافقة من المحاسبين القانونيين بوجود غموض في مفهوم القيمة السوقية العادلة ، إلا أن ملاحظة تكرار إجاباتهم للتعريف الأكثر توافقاً مع القيمة السوقية العادلة نلاحظ أن (57 %) من الإجابات قد أيدت التعريف الذي أوردناه بأنه الأكثر تعبيراً عن القيمة السوقية العادلة ، بينما أن نسبة 43 % من الإجابات توزعت على التعاريف الأخرى ، وهذا يعني أن لدى نسبة كبيرة من المحاسبين القانونيين الأردنيين فهم واضح للقيمة السوقية العادلة.

ونتيجة هذا التحليل فإنه تم قبول الفرضية الثانية التي تنص على أنه " يوجد فهم واضح لمفهوم القيمة السوقية العادلة لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين في البيئة الأردنية".

الموضوعية / البعد الثالث :

وهو البعد الثالث في البحث ، وسيتم تجزئة مفهوم الموضوعية على عدد من الأسئلة تتعلق ببعض الخصائص الموجودة في منهج القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة . فإذا كانت هناك موافقة على هذه الصفات ، فإن هذا يعني أن القيمة السوقية العادلة تعزز بالموضوعية في القياس المحاسبي.

الجدول رقم (15)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للموضوعية عند المحاسبين القانونيين

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جداً	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جداً
28	تعني الموضوعية في القياس المحاسبي الابتعاد عن الأحكام الشخصية التي تكون غالباً متحيزة.	4.22	0.755	43	68	2	6	1
29	تتحقق الموضوعية عند توصل عدة أشخاص إلى نتيجة قياس واحدة باستخدام نفس البيانات.	3.93	0.784	23	78	8	10	1
30	إجماع المتعاملين في السوق على قيمة معينة لأصل تعزز الموضوعية عند إجراء القياس المحاسبي اعتماداً على هذه القيمة.	4.07	0.745	30	73	14	2	1
31	تضمن القيم العادلة حيادية	4.00	0.875	35	61	14	10	-

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

							القياس المحاسبي وابتعاده عن غايات الإدارة وأحكامها الذاتية.	
2	33	31	47	7	0.964	3.20	إذا لم يتحقق الإجماع حول سعر محدد لأصل أو سلعة ما فإن فروقات السعر تكون ضئيلة ولا تؤثر على نتائج القياس المحاسبي.	32
1	15	31	45	28	0.972	3.70	يرى المستثمر أن الموضوعية في القياس المحاسبي تعني عدم تدخل الإدارة وعدم تحكمها في القياس المحاسبي.	33
4	19	14	65	18	1.029	3.61	يلغي استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي اثر التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة.	34
3	7	14	68	28	0.919	3.92	تضمن القيمة العادلة الحياد في عملية القياس المحاسبي فهي لا تخدم فئة على حساب فئة أخرى.	35
3	12	21	66	18	0.947	3.70	تحقق القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.	36
					0.520	3.81	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثالث	

يتضح من الجدول (15) أن الوسط الحسابي لإجابات المحاسبين القانونيون الأردنيون هو (3.81) وبانحراف معياري منخفض مقداره (0.52) ، وبالتالي فإن هذا يدل على أن القيمة العادلة تعزز الموضوعية. إلا أن روية المحاسبين القانونيون لوجود بعض فروقات السعر لقيمة أصل أو سلعة ما من قبل المتعاملين في السوق ، هو أمر قد لا يعزز الموضوعية. وهذا ما يتضح من إجابات السؤال (32). وهذا يشير إلى التأثير الكبير عند المحاسبين القانونيون الأردنيون بالتكلفة التاريخية والذي لم يتم التحول عنه حتى الآن.

ونتيجة هذا التحليل فإنه تم قبول الفرضية الثالثة التي تنص على أنه " يعزز استخدام القيمة السوقية العادلة الموضوعية في القياس المحاسبي".

خاصية الجمع / البعد الرابع :

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

يوضح البعد الرابع احد الخصائص التي تحققها القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي دون غيرها من الطرق (وخاصة التكلفة التاريخية).

الجدول رقم (16)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لخاصية الجمع عند المحاسبون القانونيون

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
37	تستوجب عملية الجمع إن تكون البيانات الجاري جمعها من طبيعة واحدة وتحمل خصائص واحدة.	4.00	0.801	32	63	18	7	-
38	تساهم القيمة العادلة في توحيد خصائص وصفات القيم الخاضعة للمعالجة المحاسبية لان لها القدرة الشرائية ذاتها.	3.79	0.827	22	61	28	8	1
39	يعبر مجموع الموجودات في قائمة المركز المالي عن القيم الحقيقية لأموال الموظفة في المشروع إذ تم استخدام القيمة العادلة.	4.03	0.757	27	76	12	4	1
	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الرابع	3.94	0.580					

يلاحظ من الجدول (16) إن الوسط الحسابي لإجابات المحاسبون القانونيون الأردنيون بلغ (3.94) وبانحراف معياري منخفض (0.580)، وبالتالي فان هناك موافقة بان التقييم الذي يتم من خلال القيمة العادلة يحقق خاصية الجمع ، وذلك لان القيمة العادلة تقوم بتوحيد خصائص القيم التي تظهر في القوائم المالية ، وذلك لان إظهار جميع القيم بتاريخ واحد يجعلها ذات قدرة شرائية واحدة على اختلاف التواريخ التي تم امتلاكها. ونتيجة هذا التحليل فانه تم قبول الفرضية الرابعة التي تنص على أنه " يسهل جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة السوقية العادلة".

خاصية المقارنة / البعد الخامس :

تعتبر المقارنة صفة هامة في المعلومات المحاسبية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية نظرا لمساعدتها في التأكد من فعالية الشركة وأدائها خلال الفترات.

الجدول رقم (17)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لخاصية المقارنة عند المحاسبون القانونيون

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
40	تقييم عناصر القوائم المالية بالقيمة العادلة بشكل دوري يجعلها قابلة للمقارنة مع السنوات السابقة واللاحقة.	3.82	1.057	33	56	10	19	2
41	إن التغيير في مجموع الموجودات بين بداية ونهاية فترة محاسبية، محتسبا على أساس القيمة العادلة ، يعكس قدرة الشركة في الأداء.	3.59	1.130	25	52	17	21	5
	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الخامس	3.70	0.910					

يلاحظ من الجدول (17) أن الوسط الحسابي للإجابات بلغ (3.70) بانحراف معياري منخفض مقداره (0.91)، وبالتالي فإن المحاسبون القانونيون الأردنيون يقبلون بالفرضية التي تدعو إلى الاستمرار في استخدام القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي ، والذي يؤدي إلى جعل القيم تظهر في القوائم المالية قابلة للمقارنة ، مما يعزز خاصية المقارنة.

ونتيجة هذا التحليل فإنه تم قبول الفرضية الخامسة التي تنص على أنه " يمكن مقارنة المعلومات المعدة على أساس القيمة السوقية العادلة مع سنوات أخرى".

الملائمة / البعد السادس :

يشكل هذا البعد أساسا قويا للحكم على طريقة التقييم في القياس المحاسبي ، إذ لا بد من أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة لمستخدمي المعلومات على اختلاف فئاتهم ، وسيتم اختبار الملائمة من خلال بعض المفردات التي تمثل بعض الصفات التي يمكن أن تظهر في المعلومات المحاسبية كخصائص تمثل الملائمة.

الجدول رقم (18)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للملائمة عند المحاسبون القانونيون

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
42	إذا عبرت القيم الظاهرة في المركز المالي عن القيم الجارية بتاريخ القائمة محتسبة على أساس القيم	3.66	0.918	21	56	26	16	1

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

								النقدية الحالية ، فان المعلومات المستمدة منها تكون لكافة المستخدمين ذات مضمون واحد.	
2	49	16	42	11	1.089	3.09	43	عند استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي فلا ضرورة لتقديم معلومات إضافية تفسر اختلاف القيم الدفترية عن السوقية.	
1	12	14	64	29	0.886	3.90	44	تعكس القيمة السوقية العادلة أثر كافة التغيرات المؤثرة في السوق : الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والتقنية وغيرها، لان السعر السوقي انعكاس لكافة هذه التغيرات.	
2	10	14	69	25	0.890	3.87	45	استخدام القيمة العادلة عند إعداد قوائم المركز المالي يمكن من احتساب قيمة الدخل الحقيقي (بشكله النقدي أو المكافئ للنقد) المتمثل في التغير في الثروة ، وذلك من خلال مقارنة حقوق الملكية بين بداية ونهاية العام.	
-	3	15	70	32	0.714	4.09	46	مؤشرات التحليل المالي المستندة إلى قيم عادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرارات.	
-	12	26	52	30	0.923	3.83	47	استخدام القيمة العادلة يساهم في الوصول إلى مؤشرات عائد الأموال المستثمرة قابلة للمقارنة بين الشركات المختلفة.	
1	3	12	72	32	0.784	4.09	48	استخدام القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرار ، لأنها تحمل معلومات تراعي تغيرات القوة الشرائية.	
					0.550	3.90		الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد السادس	

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

يلاحظ من الجدول (18) أن متوسط الإجابات للمحاسبين القانونيين الأردنيين مساويا لـ (3.90) وبانحراف معياري مقداره (0.550)، وبالتالي هناك تأكيد من قبلهم على أن القيمة العادلة تحقق صفات يمنحها توفر مبدأ الملائمة في القياس المحاسبي المستند إليها. إلا أن المحاسبون القانونيون الأردنيون يرون أن ملائمة القيمة العادلة قد لا تكون كاملة إذا تم الاستغناء عن إظهار القيم الدفترية (التكلفة التاريخية)، وهذا يظهر في إجابات السؤال (43)، وبالتالي فإن التكلفة التاريخية لا يمكن الاستغناء عن بياناتها من قبل مستخدمي المعلومات في كافة الأحوال، حتى وان تم التعبير عن كامل القيم بالسعر السوقي . وهذا الأمر تم تأكيده من خلال إجاباتهم على السؤال رقم (4) في الجدول رقم (8) ، والذي يظهر أن المحاسبون القانونيون الأردنيون يرون في التكلفة التاريخية ملاءمة لاتخاذ القرارات.

ونتيجة هذا التحليل فإنه تم قبول الفرضية السادسة التي تنص على أنه " تلاءم المعلومات التي تعرضها قائمة المركز المالي المعدة استنادا إلى القيمة السوقية العادلة كافة المستخدمين مهما تعددت وتنوعت أهدافهم وقراراتهم".

الاستمرارية / البعد السابع :

يشير هذا البعد إلى مبدأ هام من مبادئ المحاسبة ، حيث نشير إلى رأي البعض بان القيمة العادلة تهدم هذا المبدأ من خلال الادعاء بان القيم التي تظهرها ما هي إلا قيم تصفية. وسيتم في هذا الجزء من الاستبانة طرح بعض الصفات التي يساهم وجودها في تعزيز مبدأ الاستمرارية ، والتحقق فيما إذا كانت القيمة السوقية العادلة تساهم في تعزيز استمرارية حياة الشركة من خلال قدرتها الإنتاجية.

الجدول رقم (19)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للاستمرارية عند المحاسبون القانونيون

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
49	القيمة النقدية الدورية لأصول الشركة يعكس القدرة الشرائية لحقوق أصحاب الملكية.	3.78	0.901	25	60	20	14	1
50	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى المحافظة على القدرة الإنتاجية المتكيفة مع التطورات المستجدة ، وبالتالي يساهم في استمرار المشروع.	3.66	0.921	20	57	26	17	-
51	القيمة العادلة تحدد باستمرار مقدار النقد المتاح للمناورة في استبدال الأصول.	3.59	0.914	13	66	22	17	2

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

2	22	17	61	18	1.006	3.59	52	معرفة القيم النقدية للأصول يضمن استمرارية تكيف البنية الإنتاجية للشركة لضمان استمرارها في السوق.
2	19	17	58	24	1.026	3.69	53	إذا انخفض مجموع الموجودات المقومة بالقيمة العادلة في نهاية المدة مقارنة عما كان عليه في بدايتها ، فإنه يقدم مؤشرا على تراجع القدرة الشرائية للشركة ويحفزها باتجاه تدارك هذا الخطر.
					0.660	3.66		الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبيد السابع

يشير الجدول (19) إن متوسط الإجابات بلغ (3.66) وبانحراف معياري (0.66) ، وبالتالي فإن هناك قبول بان تطبيق القيمة العادلة يؤدي إلى دعم مبدأ الاستمرارية لحياة الشركة ، وذلك من خلال قبول الصفات المذكورة في الجدول والتي تدعم في مجملها مبدأ الاستمرارية. وهذا يتحقق اكبر ما يكون من خلال المحافظة على القدرة الإنتاجية للشركة وإمكانية تكيفها مع المستجدات التي تطرأ على البيئة المحيطة بالشركة ، أما اكبر سبب يمكن أن يؤدي إلى استمرارية المشروع يراه المحاسبون القانونيون فيتمحور من خلال المحافظة على القدرة الشرائية لحقوق أصحاب الملكية والذين يملكون المشروع نفسه ، وهذا يظهر من خلال الوسط الحسابي لإجابات السؤال (49) المساوي لـ (3.78) .

ونتيجة هذا التحليل فإنه تم قبول الفرضية السابعة التي تنص على أنه " يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى تعزيز استمرارية الشركة رغم التغيرات السريعة في بيئة الأعمال الأردنية " .

الظروف الاقتصادية للبيئة الأردنية / البعد الثامن :

سيتم مناقشة هذا البعد كي تتم دراسة المقومات التي يمكن أن تساعد أو لا تساعد في تطبيق القيمة السوقية العادلة في البيئة الأردنية ، وسوف يتم تجزئة أسئلة هذا البعد تبعاً للخصائص التي يمكن أن تندرج تحته.

الجدول رقم (20)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للظروف الاقتصادية عند المحاسبين القانونيون

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جداً	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جداً
54	تمتاز السوق الأردنية	2.89	1.007	10	38	14	45	13

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

							بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات.	
		27	43	45	5	0.855	3.23	عدد المشروعات في القطاع الصناعي كبير ولا يوجد تقاسم للسوق.
	4	48	20	38	10	1.10	3.01	تحدد الأسعار في السوق الأردني طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية.
	2	24	20	65	9	0.948	3.45	يمكن انفتاح السوق الأردني على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار (سهولة توفر القيم السوقية العادلة).
	11	52	24	31	2	1.00	2.68	لا تشكل نفقات الحصول على خدمات خارجية لتحديد القيمة السوقية عائقا أمام تطبيقها في التقييم.
						0.690	3.05	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد الثامن

يوضح الجدول (20) موقف المحاسبون القانونيون الأردنيون من توفر الظروف الاقتصادية ، والتي يمكن أن تدعم تطبيق القيمة السوقية العادلة في البيئة الأردنية. فالوسط الحسابي للإجابات بلغ (3.05) وبانحراف معياري مقداره (0.69) ، مما يشير إلى أن الظروف الاقتصادية لا تساعد كثيرا في ذلك ، على الرغم من أن معرفة الأسعار في السوق الأردني ، نتيجة الانفتاح على السوق العالمي يمكن أن يدعم ذلك . إلا أن عدم وجود سوق يعطي العرض والطلب حرية تحديد الأسعار ، والنفقات الخارجية لتحديد القيم والتي يمكن أن تكون كبيرة قد قيدت من وجود فرص تدعم تطبيق القيمة السوقية العادلة في البيئة الأردنية.

ونتيجة هذا التحليل فإنه تم رفض الفرضية الثامنة التي تنص على أنه " توفر البيئة الأردنية المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي " .

الظروف الثقافية في البيئة الأردنية / البعد التاسع :

ويناقش هذا البعد مدى وعي البيئة الأردنية والمتعلق بالأشخاص التي تتعامل مع القيمة السوقية العادلة وتطبيقها.

الجدول رقم (21)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للظروف الثقافية عند المحاسبون القانونيون

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

رقم السؤال	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التكرار لإجابات أفراد العينة				
				موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا
59	يتمتع أفراد المجتمع المالي الأردني بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم القيمة السوقية العادلة.	3.05	1.10	6	47	24	33	10
60	ارتفاع مستوى إدراك ووعي المجتمع المالي الأردني ، يسهل استخدام القيمة العادلة في الشركات الأردنية.	3.93	0.759	25	73	12	9	1
61	لا يحتاج المحاسبين القانونيين إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة السوقية العادلة.	4.20	0.664	39	69	10	2	-
	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد التاسع	3.72	0.580					

يوضح الجدول (21) أن هناك درجة من الوعي لدى المحاسبين القانونيين الأردنيين تساعد في تطبيق القيمة السوقية العادلة في البيئة الأردنية. فيشير الوسط الحسابي للإجابات (3.72) وانحراف معياري (0.58) أن لديهم إدراكا لهذا المنهج. وهذا يتوافق مع ما ظهر في الجدول رقم (14) الذي يبين أن نسبة (57 %) من المحاسبين القانونيين الأردنيين استطاعوا التعرف على مفهوم القيمة السوقية العادلة ، ومن الطبيعي أن يكون المفهوم واضح تماما لديهم ، لان صدور المعايير الدولية التي أوضحت انه لا بد من أن يتحقق المدقق من القيم التي تظهر في القوائم المالية إذا كانت مندرجة بالقيم السوقية العادلة.

ونتيجة هذا التحليل فانه تم قبول الفرضية التاسعة التي تنص على أنه " توفر البيئة الأردنية المقومات الثقافية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي " .

التشريعات المحلية في البيئة الأردنية / البعد العاشر :

إن التشريعات المحلية وخاصة التشريعات الضريبية ، تلعب دورا كبيرا في السياسات التي يمكن أن تطبق في الشركات ، ويجب على الشركات الالتزام بها ، فكان لا بد من دراسة هذا البعد الذي يشكل ركيزة أساسية في أعمال الشركات.

الجدول رقم (22)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتشريعات المحلية عند المحاسبين القانونيين

رقم	السؤال	الوسط	الانحراف	التكرار لإجابات أفراد العينة
-----	--------	-------	----------	------------------------------

د. نائل عدس **عبر العالم لتدقيق الحسابات** د. عبد الناصر نور

السؤال	الحسابي	المعياري						
			موافق جدا	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق جدا	
62	3.40	0.975	10	58	24	26	2	عدم وجود معايير محاسبية محلية وتبني المشرع الأردني للمعايير المحاسبية الدولية يسهل من استخدام القيمة العادلة.
63	4.07	0.867	41	59	9	10	1	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة.
64	2.01	0.946	4	6	15	58	37	لا تتمسك التشريعات الضريبية الأردنية بالقياس القائم على أساس الكلفة التاريخية.
65	1.81	0.918	2	7	9	51	51	لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة.
	2.82	0.630						الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبيد العاشر

يوضح الجدول (22) أن الوسط الحسابي لإجابات المحاسبين القانونيين الأردنيين والمتعلقة بتأييد القيمة السوقية العادلة من قبل التشريعات الأردنية مساويا لـ (2.82) وانحراف معياري (0.63)، مما يشير إلى أن هناك معارضة كبيرة من قبل التشريعات الضريبية في تطبيق القيمة السوقية العادلة ، أي أن التشريعات المحلية والضريبية لها دور في إعاقة تطبيق القيمة العادلة ، والسبب في ذلك يعود إلى تمسكها بالتكلفة التاريخية في القياس المحاسبي ، ويمكن أن يعزى ذلك إلى أن ضريبة الدخل تهتم بالقيم التي يمكن أن تظهر الدخل الخاضع للضريبة بشكل كبير ، على الرغم من أن المحاسبين القانونيين يرون أن المعايير المحاسبية الدولية تمنح حرية تطبيق القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي. وبالتالي فإن التشريعات الضريبية لا تدعم تطبيق القيمة السوقية العادلة.

ونتيجة هذا التحليل فإنه تم رفض الفرضية العاشرة التي تنص على أنه " توفر البيئة الأردنية الظروف القانونية التي تسهل استخدام القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي " .

خلاصة آراء العينة حول ظروف البيئة الأردنية :

الجدول رقم (23)

الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمقومات تطبيق القيمة السوقية العادلة

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

في البيئة الأردنية عند المحاسبون القانونيون الأردنيون

رقم الجزء	موضوع الجزء	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الأول	بنية الظروف الاقتصادية.	3.05	0.690
الثاني	بنية الظروف الثقافية.	3.72	0.580
الثالث	بنية التشريعات المحلية.	2.82	0.630
	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للبعد	3.19	0.410

يلاحظ من الجدول (23) أن الوسط الحسابي لإجابات المحاسبون القانونيون الأردنيون فيما يتعلق ببنية المقومات التي تساعد أو لا تساعد على تطبيق القيمة السوقية العادلة مساوية لـ (3.19) وبانحراف معياري (0.41)، مما يشير إلى أنهم غير موافقين من أن جميع الظروف في البيئة الأردنية يمكن أن تشجع على تطبيق القيمة السوقية العادلة . وقد يكون السبب الرئيسي لذلك هو التشريعات المحلية في البيئة الأردنية ، علما أن لدى المحاسبون القانونيون الأردنيون وعيا للمفاهيم التي يمكن أن تساعد في تطبيق منهج القيمة العادلة .مما يتضح من آرائهم أن الظروف في البيئة الأردنية غير ملائمة لتطبيق القيمة السوقية العادلة.

جدول رقم (24)

ملخص لنتائج اختبار فرضيات البحث

رقم الفرضية	الفرضية العدمية	نتيجة اختبار الفرضية
الأولى	يرغب فئة عينة البحث وهم الفئة المهمة والمهمة بالقوائم المالية، في التحول إلى طريقة قياس بديلة عن التكلفة التاريخية ، لعدم موثوقية نتائج القياس المحاسبي المستند إليها.	رفض الفرضية
الثانية	يوجد فهم واضح لمفهوم القيمة السوقية العادلة لدى المحاسبون القانونيون الأردنيون في البيئة الأردنية.	قبول الفرضية
الثالثة	يعزز استخدام القيمة العادلة الموضوعية في القياس المحاسبي.	قبول الفرضية
الرابعة	يسهل جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة السوقية العادلة.	قبول الفرضية
الخامسة	يمكن مقارنة المعلومات المعدة على أساس القيمة السوقية العادلة مع سنوات أخرى.	قبول الفرضية
السادسة	تلاءم المعلومات التي تعرضها قائمة المركز المالي المعدة استنادا إلى القيمة السوقية العادلة كافة المستخدمين مهما تعددت وتنوعت أهدافهم وقراراتهم.	قبول الفرضية
السابعة	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى تعزيز استمرارية الشركة رغم التغيرات السريعة في بيئة الأعمال الأردنية.	قبول الفرضية

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

الثامنة	توفر البيئة الأردنية المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.	رفض الفرضية
التاسعة	توفر البيئة الأردنية المقومات الثقافية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.	قبول الفرضية
العاشر	توفر البيئة الأردنية الظروف القانونية التي تسهل استخدام القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي.	رفض الفرضية

النتائج والاستنتاجات والتوصيات :

أ- النتائج :

لقد توصل الباحثان من خلال التحليل الوصفي للدراسة الميدانية إلى النتائج التالية :

1) هناك تمسك بالاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي من قبل عينة البحث وعدم الرغبة بالتحول عنها ، على الرغم من التأكيد على أنها تعاني من مشاكل كبيرة في منهجيتها بسبب احتوائها على التقديرات والاجتهادات الشخصية ، وتحكم الإدارة بعمليات القياس المحاسبي وعدم تكيفها مع تغيرات الأسعار .

2) لقد أكدت البيئة الأردنية بان هناك غموضا كبيرا لدى البيئة الأردنية في مفهوم القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي ، وحاجة هذه البيئة لتعميق المفهوم بشكل اكبر ، وقد أيدت العينة التعريف الأكثر تعبيرا عن مفهوم القيمة السوقية العادلة.

3) لقد أيدت العينة تأييدا كبيرا أن القيمة السوقية العادلة تعزز الموضوعية في القياس المحاسبي ولم يكن هناك اختلاف في وجهات النظر في هذا الأمر ، إلا انه من الملاحظ أن التأكيد على هذا الأمر كان متقاربا أيضا في توفر الموضوعية في القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وبالتالي فان رؤيتهم في توفر الموضوعية في القيمة السوقية العادلة هو أيضا متوفر في التكلفة التاريخية.

4) لقد أكدت الفئة عينة البحث بشكل كبير على أن مدخل القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي يقوم بتحقيق خاصيتي الجمع والمقارنة في المعلومات المحاسبية .

5) لقد أكدت العينة على أن مدخل القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي يلاءم الفئات المهمة بالمعلومات المحاسبية ، على اختلاف أهدافهم ومهما تنوعت استخداماتهم لهذه المعلومات ، وبالتالي فهي لا تخدم فئة على حساب فئة أخرى ، بل تقدم المعلومات بشكل موحد لجميع الأطراف. كما أنهم يرون أن 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.

6) ارتأت عينة البحث بان مدخل القيمة السوقية العادلة يؤدي إلى دعم استمرارية الشركة على الرغم من وجود التغيرات السريعة في بيئة الأعمال ، وان استمرارية الشركة قد تتجلى من وجهة نظر عينة البحث من خلال محافظتها على القدرة الشرائية لأصحاب حقوق الملكية ، وتقوم بتزويد الشركة باستمرار بكمية النقد إلى تمكنها من المحافظة على قدرة الشركة الإنتاجية ومواكبة جميع التغيرات التي يمكن أن تطرأ في البيئة المحيطة بها.

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

7) ترى عينة البحث أن البيئة الأردنية لا تتوفر فيها مقومات استخدام القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي ، ويعزى ذلك إلى عدم مساعدة كل من الظروف الثقافية والتشريعات المحلية في تطبيق هذا المدخل . كما أنها ترتأى بان التشريعات المحلية هي الأكثر تأثيرا في تطبيق القيمة السوقية العادلة ، ولها دور اكبر من المعايير المحاسبية الدولية على أسس القياس المحاسبي في الشركات الأردنية ، ولها تأثير سلبي على تطبيق القيمة السوقية العادلة.

ب- الاستنتاجات :

استنادا إلى النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل أسئلة الاستبانة ، خلص الباحث إلى الاستنتاجات التالية :

- 1) إن تأكيد العينة على توفر الخصائص النوعية في المعلومات المقدمة من خلال تطبيق القيمة السوقية العادلة ، مثل الملاءمة والموضوعية والاستمرارية ، وبعض الخصائص الهامة مثل خاصية الجمع والمقارنة ، يشير إلى أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة للشركات الأردنية ، ويدعم ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية والمفصح عنها في هذه الشركات بها ، كما أنها تحقق تكيفا كبيرا من أية تغيرات في البيئة المحلية والدولية.
- 2) يرى المحاسبون القانونيون الأردنيون بأنه ليس هناك تدخل للتقديرات والأحكام الشخصية في التكلفة التاريخية ، وهذه نتيجة للعمل الذي درج ممارسته من المحاسبين القانونيون من خلال أن القيم التي تظهر في الشركات لا بد وان تعتمد على أدلة إثبات مستندية.
- 3) إن المحاسبين القانونيين الأردنيين يرغبون بالتمسك بالتكلفة التاريخية لأنها تسهل عملهم عند تدقيقهم لأعمال الشركات ، إذ انه لا يلزمهم سوى مطابقة المستندات المتعلقة بالأصول والقيم التي تظهر في الشركة ، وبالتالي فهي تخفف عملية مساءلتهم.
- 4) إن رؤية المحاسبين القانونيين الأردنيين لتبني معايير محاسبية دولية لا يساعد بشكل كبير تطبيق القيمة السوقية العادلة ، وهذا الأمر يمكن أن يعزى إلى أن المعايير المحاسبية الدولية لا تحمل في طياتها صفة الإلزام بتطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي على جميع أصول الشركة.
- 5) تميل البيئة الأردنية إلى عدم الرغبة بالتغيير في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي .
- 6) هناك سيطرة كبيرة من قبل التشريعات الضريبية على القياس المحاسبي في الشركات الأردنية ، وهذه احد المحددات التي تزيد دعم تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة الأردنية ، مما أدى إلى عدم الاهتمام الكبير بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تحت على تقييم الأصول (الثابتة خصوصا) بالقيمة السوقية العادلة لدى الشركات الأردنية.
- 7) تفتقر البيئة الأردنية إلى إدراك كبير لمفهوم القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي.
- 8) هناك رفض من قبل البيئة الأردنية لاستخدام القيمة السوقية العادلة كمنهج مستقل في القياس المحاسبي ، على الرغم من اعترافها بتوفيرها العديد من

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا المدخل في القياس المحاسبي.

9) طالما هناك رفض للبيئة الأردنية للقيمة السوقية العادلة فإنه ليس من المجدي تطبيق النماذج الرياضية (والمستخدمة في معظم الدراسات الحديثة) في بيئة الشركات الأردنية.

ج- التوصيات

استنادا إلى الاستنتاجات التي عرضها الباحثان ، فإنهما يوصيان بما يلي :

1) تشجيع المحاسبين القانونيين الأردنيين على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتي تخص القيمة السوقية العادلة في الشركات الأردنية من خلال التعاون مع الإدارة المالية في الشركات وذلك لان أصحاب المهنة لهم الدور الأكبر في فرض السياسات المحاسبية.

2) تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة السوقية العادلة نظرا لان المعايير المحاسبية الدولية توصي بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة.

3) من الضروري قيام الباحثين في المستقبل بدراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية وعدم رغبتها بتعديل القوانين بما يتناسب وتطبيق القيمة السوقية العادلة.

4) من الضروري قيام الباحثين بدراسة خصائص أخرى يمكن أن تتوفر في مدخل القيمة السوقية العادلة وتزيد من موثوقية المعلومات الناتجة عنه ، مثل مدى الاعتماد على هذه المعلومات لاتخاذ قرارات مستقبلية اقرب إلى الدقة.

5) من الضروري قيام الباحثين بدراسة صحة القرار الذي اتخذه صاحب الملكية بعد اختياره للشركة ، معتمدا إلى القيم التي كانت تظهر في القوائم المالية والمقاسه بالتكلفة التاريخية.

6) البحث على تنشيط وتطوير وتنظيم أسواق السلع والخدمات بالشكل الذي يسهل الحصول على الكلفة الاستبدالية والقيمة البيعية .

مصادر البحث :

أولا : المصادر العربية :

أ- الكتب :

1. حلوة ، محمد رضوان ، " بدائل القياس المحاسبي " ، دار وائل للطباعة ، عمان ، 2003 .
2. _مجلس معايير المحاسبة الدولية ، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " ، تر : المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، 2003 .
3. ويجانت ، جيري ، كيسو ، دونالد ، " المحاسبة المتوسطة : الجزء الثاني " ، تر : كمال الدين سعيد ، دار المريخ ، الرياض ، السعودية ، 1999 .

ب- الدوريات :

د. نائل عدس عبر العالم لتدقيق الحسابات د. عبد الناصر نور

1. سالم ، إسماعيل أُلحصادي ، " فحص انتقادي لواقع القياس المحاسبي " ، مجلة البحوث الإقتصادية ن مجلد 7 ، إصدار 1 ، 1996 ، ص 116-138 .
2. مكي ، محمد، " إطار تجريبي لنظرية عامة في القياس المحاسبي " ، مجلة البحوث العلمية ، العدد الرابع ، 1982. ص 132-168.

ج- الرسائل الجامعية :

1. الهاشمي، أسماء مهدي، " العوامل البيئية وقدرة المفهوم المحاسبي على تمثيل الظاهرة من منظور فلسفة العلم " : 2003 : أطروحة دكتوراه غير منشورة ، الجامعة المستنصرية ، بغداد .

د- المؤتمرات :

المؤتمر العلمي المهني السادس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين للفترة 22-23 أيلول 2004 :

1. " حسين ، نظام ، " القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية .
2. دهمش، نعيم، أبو زر، عفاف، " اتجاه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة .
3. السعافين ، هيثم ، " القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية - الإيجابيات ، السلبيات ، التحديات والأثر على مستخدمي القوائم المالية .

ثانيا : المصادر الأجنبية :

- Books :

1. Belkaoui, Ahmad. Accounting Theory. Fifth Edition, Business Press, Illinois, USA, 2004.
2. Epstein, Barry. J, and Mirza, Abbas Ali. IAS 2001: Interpretation and Application" John Wiley & Sons, Inc 2001.

- Journals :

1. Brain A, and et al, "In All Fairness ". The Appraisal Journal, spring 2004, Vol. 72 Issue2, pp171-174.
2. Cheney, Glenn, " Users ask: Will Fair Value Measurement really be fair?", Accounting Today, May-June 2004, pp 14-15.
3. Danbolt, J, and Ress, W A, "Test of Fair Value Accounting Under Extreme Conditions", Working Paper, Department of Accounting and Finance, University of Glasgow. 2004.
4. Georgiades, George, "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures-A Reminder of New Requirements Under SAS-101", Miller GAAS Update Service, April 2004, Vol. 4 Issue. 8, pp 1-6.
5. Gordon, Elizabeth A, " Accounting of Changing Prices: The Value Relevance of Historical Cost, Price Level, and Replacement Cost

Accounting in Mexico", Journal of Accounting Research, June 2001, Vol. 39 issue 1, pp 177-200.

6. Mozes, Haim A, "The Value Relevance of Financial Institutions" Fair Value Disclosures: A Study in the Difficulty of Linking Unrealized Gain and Losses to Equity Values", Abacus, 2002, Vol. 38 issue 1, pp 1-15.

7. Owens, Robert W, "Comments on " Market Value for Financial Reporting: The Premise", The Appraisal Journal, January 2000, Vol. 68 issue 1, pp 181-183.