أثر استخدام القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية

.The Impact of Fair Value Accounting on the Quality of Financial Statement Information

حنان بركة*[1]، محمد الدينوري سالمي[2]

[1] طالبة دكتوراه –مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية–جامعة الوادي (الجزائر) Barkahanane88@gmail.com

[2] أستاذ دكتور–مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية–جامعة الوادي salemi-mohamed.dinouri@univ-eloued.dz

تاريخ الاستلام : 2025/10/29 تاريخ القبول: 2025/12/15 تاريخ النشر: 2025/12/27

ملخص: ملخص: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز تأثير القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي على جودة معلومات القوائم المالية، وقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي لإبراز الجوانب النظرية للقيمة العادلة وأساليب قياسها وكذا جودة القوائم المالية، ثم تحليل أثر استخدام القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المكونة للقوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم تطبيقها على عينة من الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال المحاسبة.وخلصت الدراسة إلى أن القيمة العادلة من أفضل طرق التقييم المحاسبي في ظل التغيرات الاقتصادية، كما توصلت الدراسة إلى أن استخدام القيمة العادلة كوحدة للقياس من شأنه أن يعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مما يؤدي إلى الحصول على قوائم مالية ذات جودة وبالتالي تلبية احتياجات مستخدميها.

الكلمات المفتاحية : القيمة العادلة؛ جودة القوائم المالية؛ الخصائص النوعية؛ المعلومات المحاسبية؛ التكلفة التاريخية

الترميز الاقتصادي **JEL**:M41 ؛ M42

Abstract: This study aimed to highlight the impact of fair value as an accounting measurement tool on the quality of financial statement information. The descriptive method was adopted to present the theoretical aspects of fair value, its measurement methods, and the quality of financial statements. The study then analyzed the effect of using fair value on the qualitative characteristics of accounting information contained in financial statements. To achieve the study's objectives, it was applied to a sample of academics and professionals specialized in the field of accounting. The study concluded that fair value is one of the most effective accounting valuation methods in the context of economic changes. It also found that using fair value as a measurement basis enhances the qualitative characteristics of accounting information, leading to higher-quality financial statements that better meet the needs of their users**.**

Keywords : Fair Value; Quality of Financial Statements ;Qualitative Characteristics; Accounting Information; Historical cost .

JEL Classification Codes : M41;M42 .

* المؤلف المرسل

تمهيد:

في ظل قصور مبدأ التكلفة التاريخية والتي تعتمد على ثبات وحدة القياس خاصة في حالات التضخم، وما ينجر عنها من عيوب تفقد القوائم المالية المعدة على أساساها موضوعيتها ومصداقيتها وجودتها، اتجهت معظم الهيئات العلمية المختصة بوضع معايير المحاسبة إلى البحث عن بديل أنسب يعطي معلومات ذات مصداقية وجودة تفيد بشكل أساسي مستخدمي القوائم المالية، وتساعدهم على اتخاذ قرارات رشيدة، حيث تم الاتجاه إلى مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح عند المعالجة المحاسبية، واختبار أثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وجودة القوائم المالية، وإمكانية الاعتماد عليها.

إشكالية الدراسة:

إلى أي مدى يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى الحصول على قوائم مالية ذات جودة؟

التساؤلات الفرعية: للإحاطة بجوانب الإشكالية الرئيسية قسمناها إلى تساؤلات الفرعية التالية:

1-هل الانتقال إلى القيمة العادلة يعد حلا للإشكاليات المحاسبية في ظل استخدام التكلفة التاريخية؟

2-هل الاستخدام العام للقوائم المالية يستوجب بالضرورة وجود قوائم مالية ذات جودة؟

3-هل تساهم القيمة العادلة كأداة للقياس والافصاح على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المكونة للقوائم المالية؟

فرضيات الدراسة:

1-تعد القيمة العادلة من أفضل الحلول للتقييم المحاسبي.

2-إن القوائم المالية ذات الجودة تلبي احتياجات جميع المستخدمين مهما اختلفت توجهاتهم.

3-تساهم القيمة العادلة كأداة للقياس والافصاح على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المكونة للقوائم المالية.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في إظهار الأثر الذي يحدثه استخدام القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكذا جودة القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

-محاولة عرض مفهوم للقيمة العادلة وأساليب قياسها؛

-التعرف على مداخل جودة القوائم المالية مع التركيز على مدخل جودة المعلومات باعتباره المدخل الأكثر شيوعا؛

-إبراز العلاقة بين استخدام القيمة العادلة وجودة معلومات القوائم المالية.

الطريقة والأدوات:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي لإبراز الجوانب النظرية للقيمة العادلة وجودة القوائم المالية، أما الجانب التطبيقي فقمنا بتصميم وتوزيع الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدارسة، وذلك بناء على فرضيات الدراسة ومتغيراتها.

يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المحاسبين والمراجعين وخبراء المحاسبة بالإضافة أساتذة ومختصين في هذا المجال لولاية الوادي، حيث تم توزيع 60 استمارة استبيان تم استرجاعها جميعا والعمل بها، وقد تم توزيعها على أفراد العينة عن طريق الاتصال المباشر. ومن أجل تسهيل عملية تحليل وعرض ومناقشة النتائج تم الاستعانة بكل من برنامج Excel 2016 و Excel 2007، وكذا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Spss v21 لمعالجة البيانات وتحليلها واستخراج نتائج الدراسة. كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لمعالجة هذه الدراسة وهي: التكرارات والنسب المئوية ومعامل ألفا كرونباخ وذلك لاختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة،مع الاستعانة بالمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لدراسة أراء العينة المستجوبة، مع استخدام الوسط الفرضي والاختبار الإحصائي(T-Test) للعينة الواحدة، كما تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي.

1- الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

نظرا لعجز التكلفة التاريخية عن المعالجة المحاسبية لقيم المنشأة في ظل التطورات الاقتصادية وخاصة في فترات التضخم، أصبح البحث عن بديل آخر للقياس أمر حتمي، فظهرت القيمة العادلة، وذلك من أجل إعطاء صورة حقيقية على وضعية المنشأة وإنتاج معلومات وقوائم مالية ذات جودة تساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات المناسبة.

1-1 مفهوم القيمة العادلة

هناك عدة تعريفات للقيمة العادلة تعددت بتعدد الجهات التي قدمتها، فقد عرفت القيمة العادلة لأول مرة من طرف مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية (IRS) في مارس 1959 على أنها القيمة التي تجعل الملكية تنتقل من بائع راغب في البيع ومشتري راغب في الشراء بحيث لا يكون الأول مكرها على البيع ولا الثاني مكرها على الشراء، على أن يكون لدى الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية (زهير خضر، 2010، ص: 154).

في حين عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة في العديد من المعايير منها التعريف الوارد في معيار المحاسبي الدولي IAS 39 – الأدوات المالية: الإعتراف والقياس كما يلي: القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن بها استبدال أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعين وراغبين في معاملات تتم بإرادة حرة (معراج، حديدي، 2017، ص:85).

كما عرفت القيمة العادلة حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي بأنها السعر الذي يمكن استلامه لبيع أصل أو دفع لسداد التزام في تاريخ القياس لمعاملة اعتيادية منتظمة بين المشاركين في ظروف السوق الحالية (أبو نصار، حميدات، 2014، ص:722).

من خلال التعريفات السابقة للقيمة العادلة نستنتج ما يلي:

- يجب أن تعكس القيمة العادلة رغبة كل من المشتري والبائع في إتمام عملية البيع؛
- أن تتم هذه الصفقة في سوق كفء؛
- ألا تتأثر عملية البيع بظروف غير طبيعية كالتصفية الإجبارية والإفلاس، أو التأثر بالمصالح الشخصية لأحد أطراف الصفقة.

2-1 أهمية وأهداف القيمة العادلة

سنتطرق في هذا العنصر إلى أهمية استخدام القيمة العادلة وكذا الأهداف المرجوة من تطبيقها.

1-2-1أهمية استخدام القيمة العادلة: بعد الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية ظهرت العديد من الأبحاث والدراسات التي أثبتت نتائجها أهمية استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح منها (أبو شملة،2010، ص36):

-تقدير الأصول والالتزامات: فالقيمة العادلة تعطي تقديرا منصفا للأصول والممتلكات والالتزامات المالية، مما يساعد المنشآت على تقييمها بشكل دقيق، كما تساهم في اتخاذ القرارات المالية الرشيدة والاستراتيجية.

-اتخاذ القرارات الاستثمارية: فالقيمة العادلة للاستثمارات والأوراق المالية تسمح للمستثمرين معرفة مدى جدوى الاستثمار في شركات معينة وبالتالي سهولة اتخاذ القرار المناسب.

-التقارير المالية: يساهم استخدام القيمة العادلة في زيادة شفافية التقارير المالية، مما يمكن المستمرين والجهات الرقابية من الاعتماد على معلومات دقيقة حول أداء الشركة.

-قيمة الشركة: تعتبر القيمة العادلة محدد رئيسي لتقدير قيمة الشركة ككل، مما يساهم في استقطاب المستثمرين والشركاء المحتملين، كما تسهل التفاوض في عمليات الاستحواذ والاندماج.

- تقليل المخاطر المالية: وذلك من خلال تحديد القيمة العادلة للأصول بانتظام، مما يساهم في التقليل من المخاطر المالية.

2-2-1 أهداف القيمة العادلة: هناك العديد من الأهداف لاستخدام القيمة العادلة أهمها:

- إعطاء قيمة منصفة للأصول والممتلكات في القوائم المالية المستخدمين على فهم كيفية تأثيرها على الوضع المالي للمنشأة.

-تقييم الأداء المالي للمنشأة على المدى القصير والطويل (معطى، 2004، ص: 119).

-إظهار بنود القوائم المالية بقيمة تكون أقرب للواقع عند إعداد القوائم المالية فيتم الاعتراف بالدخل وهذا الاعتراف يكون إما للحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين، أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة (الشريف، 2020، ص:344).

-تمكين المنشأة من قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية للمساعدة في:(السعبري، مردان،2018، ص:230)

- اتخاذ قرارات استثمارية وتجارية مناسبة؛
- معرفة كمية رأس المالي الواجب تخصيصه لك خط أعمال؛
- قياس وإدارة المخاطر.

نستنتج أن الهدف من استخدام القيمة العادلة كوحدة للقياس هو إضفاء وتعزيز الشفافية في المعلومات المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية بما يمكنهم من التنبؤ بالقرارات المستقبلية واتخاذ المناسب منها وتجنب مخاطر السوق.

1-3 أساليب قياس القيمة العادلة والتسلسل الهرمي لها وفق IFRS 13

1-3-1 أساليب قياس القيمة العادلة:

حددت أساليب قياس القيمة العادلة في المعيار الأمريكي (FASB 157) في الفقرة رقم: 18، والتي اعتمد عليها المعيار الدولي للتقرير المالي: IFRS 13 –قياس القيمة العادلة، وذلك من خلال ثلاث مداخل تتمثل في:

–مدخل السوق: يستخدم هذا المدخل الأسعار والمعلومات الخاصة بالأصول والالتزامات المتشابهة أو المتطابقة، والناتجة عن تعاملات السوق، ونماذج التقييم التي تتوافق مع هذا المدخل تتمثل في:

- مضاعف السوق أو العمليات المتماثلة في السوق؛
- مصفوفة التسعير: والتي تستخدم بشكل رئيسي في تقييم بعض الأدوات المالية كالأوراق المالية للديون دون الاقتصار على الأسعار المعلنة، وإنما الاعتماد على علاقتها بالرقم القياسي (بوعروج،2019، ص:13).

–مدخل التكلفة: يعتمد هذا المدخل على المبالغ المطلوبة حاليا التي تمكن من استبدال القدرة الخدمية للأصل، وهو ما يصطلح عليه بتكلفة الاحلال أو الاستبدال الحالية المعدلة بعوامل التقادم.

–مدخل الدخل: يستخدم هذا المدخل أساليب تقوم على تحويل المبالغ المستقبلية إلى قيمة حالية واحدة، ففي ظل هذا المدخل فإن القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول المبالغ المستقبلية وأساليب التقييم التي تندرج ضمن هذا المدخل تتمثل في:

- أساليب القيمة الحالية (المحينة)؛
- نماذج تسعير الخيارات؛ (بن يدير، 2018، ص:22)

نستنتج أن المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS13 لم يلزم المنشآت باتباع مدخل تقييم محدد بل ترك لها حرية المفاضلة بين المداخل أو حتى استخدام مداخل متعددة، مما يتيح استخدام أكثر من أسلوب تقييم للوصل إلى قياس مناسب للقيمة العادلة.

2-3-1 التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وفق IFRS13

في إطار سعي المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS13 إلى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في مقياس القيمة العادلة، وضع تسلسل هرمي يصنف المدخلات المستخدمة في تقنيات التسيير إلى ثلاثة مستويات، تعطى فيها الأولوية للأسعار المتداولة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المتماثلة، وتعطى أدنى أولوية للمدخلات الأخرى غير القابلة للرصد.

ويعتبر السوق نشطا حسب هذا المعيار إذا تكررت فيه العمليات الخاصة بالأصول والالتزامات بحجم كافي ومناسب يمكن من توفير معلومات عن الأسعار بشكل مستمر، وتتمثل هذه المستويات في:

–مدخلات المستوى الأول: والتي تعتمد على الأسعار المتداولة في السوق النشطة للأصول والالتزامات المتماثلة، حيث يمكن للمنشأة الوصول إلى هذا السوق عند تاريخ القياس. إن الأسعار المعلن عنها في السوق النشطة توفر مرجعا وأدلة تتسم بالموثوقية لقياس القيمة العادلة دون الحاجة إلى تعديلها (بن يدير، 2018، ص:18)

–مدخلات المستوى الثاني: وهي المدخلات الأخرى بخلاف مدخلات المستوى الأول، والتي لا يمكن معرفتها أو ملاحظتها للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر، وتتضمن هذه المدخلات ما يلي (معراج ،حديدي، 2017،ص147):

- أسعار الأصول أو الالتزامات التي تم إعلانها في سوق مشابهة لتلك الأسعار المعلن عنها في الأسواق النشطة؛
- أسعار الأصول والالتزامات المماثل لتلك الأصول والالتزامات المعلنة في أسواق غير نشطة؛
- أسعار الأصول والالتزامات التي تم إعلانها، والتي تم التوصل غليها من خلال رسائل عدة، كسعر الفائدة ومعدل العائد.

–مدخلات المستوى الثالث: تعتمد مدخلات هذا المستوى لقياس القيمة العادلة على قيم غير متاحة في السوق، وبالتالي فإن المنشأة تقوم بتطوير قيمة تتصف بالعدالة اعتمادا على المعلومات المتوفرة عليها، وكذا طبيعة الأصول والالتزامات

2-جودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم المخرجات التي يوفرها النظام المحاسبي، هدفها الأساسي تلبية احتياجات مستخدميها بما يساعدهم في اتخاذ القرارات الصائبة.

2-1 مفهوم القوائم المالية والاعتبارات العامة لعرضها

2-1-1 مفهوم القوائم المالية: هناك عدة تعاريف للقوائم المالية منها التعريف الذي أوردته لجنة معايير المحاسبة الدولية بأن القوائم المالية هي عبارة عن عرض يوضح المركز المالي وأداء المنشأة خلال فترة زمنية معينة بشكل يوفر معلومات حول الأداء والمركز المالي للمنشأة، وكذا التدفقات النقدية، على أن تتسم هذه القوائم بالملاءمة لمختلف مستخدمي هذه القوائم وبالتالي تمكينهم من اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة (أبو نصار، حميدات، 2008، ص:21).

كما عرفت القوائم المالية بأنها مجموعة من الوثائق المالية والمحاسبية المتكاملة فيما بينها بشكل يسمح بإعطاء تصور صادق حول أداء المنشأة ووصفها المالي، وكذا التغيرات التي تحدث في الوضعية المالية عند اقفال الحسابات (Robert, Méchin, Puteaux, 2004, p12).

2-1-1الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية: هناك مجموعة من الاعتبارات لعرض القوائم المالية تناولها المعيار المحاسبي الدولي IAS-عرض القوائم المالية وهي :

-الامتثال العادل لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية: وذلك يتطلب أن تعرض المنشأة وبشكل صادق أثر المعاملات والأحداث التي مرت بها، بما يتوافق مع ما تم تحديده للأصول والخصوم، وكذا الإيرادات والمصاريف.

-فرضية استمرار المنشأة: وهو الأساس الذي تعتمد عليه المؤسسة عند اعداد قوائمها المالية، وإذا ما ظهرت أي مخاوف أو شكوك تدل على عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فيجب عليها الإفصاح عن سبب عدم قدرتها (بغريش،2021، ص:89).

- أساس الاستحقاق المحاسبي: إذ تقوم المنشأة بإعداد قوائمها المالية وفق أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية، إذ يتم الاعتراف بالمصروفات التي لها علاقة بالفترة سواء تم دفعها أم لم يتم، نفس الشيء بالنسبة للإيرادات يتم الاعتراف بها سواء تم تحصيلها أم لم يتم.

-الاتساق في العرض: إذ يجب ان تكون القوائم المالية التي تم اعدادها لفترات معينة متماثلة العرض، وألا تخرج المنشأة عن هذا التماثل، إلا إذا حدث تغير في ظروف المنشأة أو في أحد معايير المحاسبة الدولية (الوقاد، 2011، ص:116).

-الأهمية النسبية والتجميع: لكل بند من بنود القوائم المالية أهمية نسبية، وحسب هذا الاعتبار فإن البنود غير المتشابهة ذات الأهمية النسبية يتوجب عرضها في بنود منفصلة، أما باقي البنود التي لا تمثل أهمية نسبية عالية فيمكن دمجها في بند واحد استنادا إلى الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، على أن يتم تفصيل ذلك في القوائم المالية أو في الملاحق.

- عدم المقاصة: فالمقاصة تعني إظهار الرصيد الصافي في بند معين، وذلك بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين أو العكس، مما يجعل المعلومات المالية غامضة لمستخدمي القوائم المالية، لذا يجب على المنشأة عدم إجراء المقاصة ما لم تتطلب أو تسمح بذلك أحد معايير المحاسبة الدولية.

- المعلومات المقارنة: يجب على المنشأة عرض معلوماتها المالية للفترة الحالية وكذا الفترة السابقة لإجراء مقارنة بينهما على أن يتم عرض ما تم مناقشته من معلومات في الملاحق إذا كانت ملائمة لفهم محتوى القوائم المالية الحالية (قوادري، 2010، ص:51).

2-2عرض القوائم المالية

تنقسم القوائم المالية التي تعدها المنشأة إلى قسمين: قوائم مالية أساسية يتم إعدادها بصفة دورية منتظمة وقوائم مالية ملحقة.

-قائمة المركز المالي (الميزانية): وهي القائمة التي تعطي تصور عن المركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة بين أصول ومطلوبات المنشأة وكذا حقوق الملكية. ويرى شروردر كلارك وكاثي أن قائمة المركز المالي تعكس ثروة المنشأة في نقطة زمنية معينة، وتعرف الثروة بأنها الفرق الناتج عن طرح قيمة جميع المطلوبات الحالية من قيمة جميع الأصول الحالية (Schroeder,Cathey, P140).

-قائمة الدخل: هي عبارة عن قائمة تلخص أعباء ونواتج المنشأة خلال الدورة المحاسبية الحالية، تسمح بإظهار نتيجة الدورة ربحا كان أو خسارة، ويمكن تحليل الأعباء في قائمة الدخل حسب الوظيفة أو الطبيعة (شنوف، 2009، ص:80). وبالتالي فإن قائمة الدخل توفر معلومات حول الأداء المالي للمنشأة مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية، كما توفر بيانات أخرى تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة (معراج، حديدي ، 2017، ص: 176).

–قائمة التدفقات النقدية: وهي عبارة عن قائمة تقدم معلومات عن الأثر النقدي لكل الأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة المالية مع توضيح طبيعة هذا الأثر إن كان يمثل تدفقا نقديا داخلا للمنشأة أو خارجا منها، مما يساعد في التعرف على نقاط القوة والضعف، وقدرتها على توليد النقد (جلال، 2017، ص:317).

–قائمة التغيرات في حقوق الملكية: وهي عبارة عن جدول يقدم تحليلا للحركة التي حصلت في العناصر المكونة للأموال الخاصة للمنشأة خلال قيامها بنشاطها (Robert,Méchin,Puteaux,2004,p111).

–الإيضاحات الملحقة: وهي عبارة عن ملاحق مكملة للقوائم المالية الأساسية وتساعد على فهمها، تقدم هذه الملاحق معلومات حول السياسة المحاسبية المتبعة لإعداد القوائم المالية، وكذا المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة ويصعب إظهارها في القوائم المالية الأساسية.

2–3 مداخل جودة القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يعتبر مصطلح جودة القوائم المالية من المواضيع التي حازت على قدر كبير من الاهتمام من مستخدمي القوائم المالية فأصبح عنصر الجودة مطلبهم الأساسي، فقد حضي بمكانة خاصة محاسبيا اعتبارا لتأثيره على القوائم المالية.

2–3–1مداخل جودة القوائم المالية:

2–3–1–1 تعريف جودة القوائم المالية: عرفت جودة القوائم المالية على أنها ما يجب أن تتميز به هذه القوائم من شفافية وإفصاح لكل المعلومات التي تعكس حقيقة دخل المنشاة وتدفقاتها النقدية، وكذا الوضعية المالية بما يتوافق مع أهدافها واحتياجات المستخدمين في ترشيد قراراتهم الاقتصادية (حفاصة،2021، ص:17).

2–3–1–2 مداخل تقييم (قياس)جودة القوائم المالية: هناك عدة مداخل لتقييم جودة القوائم المالية وهي:

–مدخل جودة المحاسبة: حسب هذا المدخل فإنه كلما زادت جودة المحاسبة كلما زادت جودة القوائم المالية باعتبارها المنتج النهائي للمحاسبة، وعليه فإن الجودة وفق هذا المدخل تنطوي على جميع الإجراءات والممارسات المحاسبية انطلاقا من اعداد المعايير المحاسبية مرورا بإجراءات إعداد ومراجعة القوائم المالية، وصولا إلى المنتج النهائي للمحاسبة وهي القوائم المالية (حفاصة،2021، ص: 18).

–مدخل جودة إدارة الأرباح: حسب هذا المدخل فإن إدارة المنشأة يمكن أن تتبع مجموعة من الممارسات عند اعداد وعرض القوائم المالية بغرض التأثير على أرباحها، مستغلة بذلك مرونة المحاسبة وكذا السلطة التقديرية الممنوحة لها، وهذا التأثير في الأرباح قد يكون بالزيادة من أجل رفع مكافآت مجلس الإدارة وقد يكون بالنقصان لأجل التهرب الضريبي.

–مدخل جودة الإفصاح: حسب هذا المدخل فإن جودة القوائم المالية تزيد كلما زادت درجة الشفافية في الإفصاح عن كل الأحداث والعمليات المالية التي تقوم بها المنشأة (الجبلي، 2018، ص:39).

–مدخل جودة المعايير المحاسبية: بمعنى أن درجة جودة القوائم المالية تتغير حسب درجة جودة معايير المحاسبة المتبعة في إعدادها وعرضها، على اعتبار أن المعايير المحاسبية هي التي تحدد قواعد الإثبات والقياس والإفصاح (حفاصة، عباس،2018، ص:89).

–مدخل جودة المعلومات: حسب هذا المدخل فإنه توجد علاقة طردية بين جودة المعلومات المحاسبية وجودة القوائم المالية على اعتبار أن المعلومة المحاسبية هي المكون الأساسي، ويعتبر هذا المدخل الأكثر شيوعا بالنظر إلى الاهتمام الذي أولته الجهات المهنية الدولية إلى المعلومة المحاسبية وعلى رأسها IASB وFASB. لذا سنتطرق بشيء من التفصيل لهذا المدخل في العنصر الموالي الدراسة.

على ضوء ما سبق من سرد لمداخل جودة القوائم المالية يمكن أن نستنتج ما يلي:

- لا يوجد مدخل واحد لقياس جودة القوائم المالية إلا أنها جميعا تتفرع من مدخل المحاسبة؛
- أن جودة القوائم المالية كمفهوم تبقى أمر نسبي يختلف من شخص إلى آخر، فما يراه أحد الأطراف مطلبا أساسيا للجودة قد لا يكون كذلك عند طرف آخر،
- رغم اختلاف المداخل إلا أنه لا يوجد تعارض فيما بينها بل تتكامل لإعطاء مفهوم شامل لجودة القوائم المالية.

2–3–2 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب الإطار التصوري المشترك بين FASB و IASB

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم02– الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية، وتنقسم إلى خصائص أساسية و أخرى معززة أو ثانوية.

2–3–2–1 الخصائص الأساسية: تتمثل في:

-الملاءمة: عرفت المعلومات الملائمة بأنها تلك المعلومات التي تؤثر على سلوك متخذي القرار من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وذلك من خلال توفر خصائص فردية مكونة وهي:

- **القيمة التنبئية:** وتخص المعلومات ذات القيمة التي تكون صالحة للاستخدام كمدخلات، والتي تساعد مستخدميها في توقعات الأحداث والنتائج المستقبلية؛
- **القيمة التأكيدية:** يقصد بها المعلومات ذات القيمة التي يمكن لمتخذ القرار أن يعتمد عليها في تعديل توقعاته السابقة؛
- **التوقيت:** فوصول المعلومة في الوقت المناسب إلى متخذ القرار يؤثر على عملة اتخاذ القرار (يخلف، يعيش، 2023، ص:145)

-الموثوقية (التمثيل الصادق): أي أن يكون هناك درجة تطابق عالية بين المعلومات المحاسبية مع الظواهر الاقتصادية التي من المفروض أن تمثلها دون أخطاء أو تحيز، وتتحقق خاصية الموثوقية بتحقق ثلاثة خصائص فرعية وهي:

- **القابلية للتحقق:** أي القدرة على الوصل إلى نفس النتائج إذا ما استخدمت نفس طرق القياس؛
- **صدق التعبير:** أي يجب أن تعكس المعلومات المحاسبية الواقع العملي؛
- **الحياد:** أي عدم التحيز لأي طرف من مستخدمي القوائم المالية؛ (يوسفي، قتال، 2021، ص:790)

2-3-2-2 الخصائص المعززة (الثانوية):

-القابلية للمقارنة: قد تكون مقارنات زمنية في نفس المنشأة، وقد تكون مقارنات مكانية مع منشآت أخرى بغية التوصل إلى أجه التشابه والاختلاف في المعلومات المحاسبية، على أن يتم استخدام نفس طرق المعالجة المحاسبية (بوخروبة، دواح، ص: 335).

-القابلية للفهم: أي أن تكون المعلومات بسيطة وواضحة ودقيقة ولا تحتمل التأويل، علما أن هذه الخاصية لا تتعلق بالمعلومات في حد ذاتها فقط، بل تعتمد أيضا على مستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يفترض فيهم أن يكون لديهم درجة معينة من المعرفة والوعي المحاسبي لهم هذه المعلومات (يوسفي، قتال، 2021، ص:792).

3-انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية

سنحاول من خلال هذا المحور اسقاط أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في الإطار التصوري المشترك بين FASB وIASB، كما سنتطرق إلى الآثار السلبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية.

3-1 تحليل أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للقوائم المالية للمعلومات المحاسبية

-أثر القيمة العادلة على خاصية الملاءمة: في هذا الإطار نجد أن واضعي المعايير المحاسبية وكذا مجلس معايير المحاسبة المالية FASB يحث على استعمال موسع للقيمة العادلة كأداة للقياس، على اعتبار أن المعلومات المستندة لأساس القيمة العادلة تعتبر أكثر ملاءمة مقارنة مع التكلفة التاريخية، فهي تساعد مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالأحداث المستقبلية إضافة إلى التأكد من التقديرات السابقة أو تعديلها.

-أثر القيمة العادلة على خاصية الموثوقية (التمثيل الصادق): يمكننا اعتبار قياس القيمة العادلة موثوقا ويمثل بصدق الأحداث الاقتصادية إذا ما توفرت مقومات السواق النشطة لكل العناصر المحاسبية. إلا أن ذلك لا يتحقق في حال عدم وجود سوق نشط، ففي هذه الحالة يمكن أن تكون تقديرات القيمة العادلة خاضعة للتقدير الذاتي أو التحيز لحساب أحد أساليب القياس وبالتالي تفقد القوائم المالية خاصية التمثيل الصادق.

-أثر القيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة: لقد أشار معيار المحاسبة الدولي رقم 32-الأدوات المالية إلى أن المعلومات المحاسبية المقاسة بالقيمة العادلة تمكن من إجراء مقارنات للأدوات المالية التي لها نفس الخصائص الاقتصادية بشرط استخدام نفس السياسات المحاسبية سواء داخل المنشأة أو مع منشآت أخرى.

-أثر القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم: تكون المعلومات المحاسبية المعبر عنها بالقيمة العادلة قابلة للفهم إذا ما اعتمدت هذه المعلومات على تغيرات السوق الحالية، ولا يتحقق ذلك في حالة وجود سوق غير نشطة، كون القيمة العادلة في هذه الحالة ستحدد داخليا من قبل إدارة المنشأة وبالتالي ربما تصبح هذه المعلومات صعبة الفهم لدى مستخدمي القوائم المالية (بن يدير، 2019، ص:48).

3-2 الآثار السلبية لاستخدام القيمة العادلة على جودة القوائم المالية

إن الاعتماد على محاسبة القيمة العادلة قد تكون له بعض الآثار السلبية على جودة القوائم المالية نذكر منها:

-اعتماد القيمة العادلة أحيانا على التقديرات والافتراضات خاصة في ظل عدم وجود سوق نشطة قد يجعل المعلومة المحاسبية غير دقيقة إذا ما كانت التقديرات التي بنيت عليها غير دقيقة أيضا.

- إمكانية تأثر تحديد القيمة العادلة بالمؤثرات الخارجية، كالضغط من طرف الإدارة مثلا يجعل القيمة العادلة غير مستقلة.

-تعتبر محاسبة القيمة العادلة معقدة نوعا ما في تحديد قيم الأصول والالتزامات.

نستنتج أن استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والافصاح يساهم في تحسين جودة القوائم المالية طالما استخدمت بطريقة موثوقة وصادقة وفي إطار سوق نشط.

الدراسة الميدانية:

أولا: **مجتمع الدراسة وحدودها:**

الجدول (01): العد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان.

البيانات	الاستبيان	
	العدد	النسبة المئوية
عدد الاستمارات المعلن عنها	60	%100

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان.

ثانيا: محتوى الاستبيان: يتضمن محاور الدراسة ويتكون من 18 تساؤلا، كما تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي.

الجدول (02): أطوال مقياس ليكارت الخماسي

التقييم	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المجال	4.2 . 5	3.4 . 4.2	2.6 . 3.4	1.8 . 2.6	1 . 1.8

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات spss 21.

ثالثا: خصائص عينة الدراسة: إن تحديد المشاركين في تحليل هذه الدراسة أفضى إلى عدة نتائج حسب خصائصهم الديمغرافية.

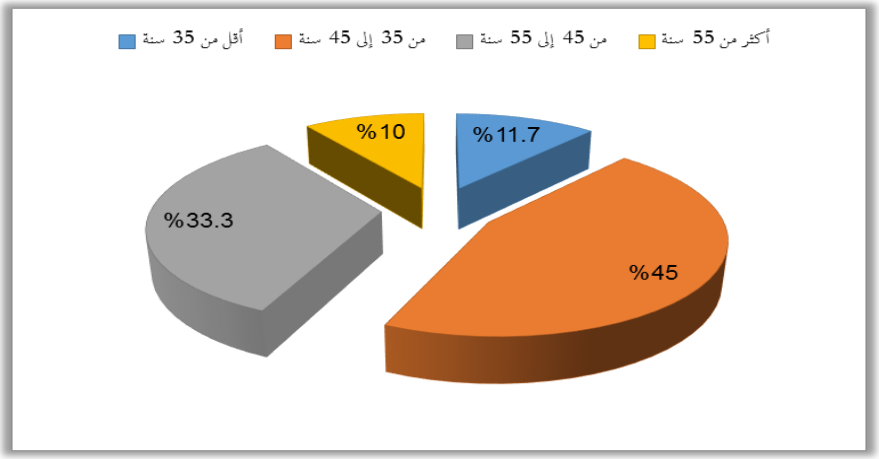
1.-**العمر**: يوضح الجدول التالي النتائج حسب برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية ما يلي:

الجدول (03): وصف العينة حسب العمـر

البيانات	العدد	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	7	%11.7
من 35 إلى 45 سنة	27	%45.0
من 45 إلى 55 سنة	20	%33.3
أكثر من 55 سنة	6	%10.0
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج Spss.

الشكل (01): تمثيل بياني لوصف العينة حسب العمر.



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج Excel 2007.

يوضح الجدول أعلاه أن نسبة المشاركين من الفئة العمرية: من 35 إلى45 سنة هي الأكثر مشاركة وذلك بنسبة قدرت بـ 45%، تليها الفئة من 45إلى 55 سنة بنسبة 33.3%، أما الفئة أقل من 35 سنة فقد قدرت نسبتها بـ 11.7%، أما فئة أكثر من 55 فقد قدرت بنسبة 10%.

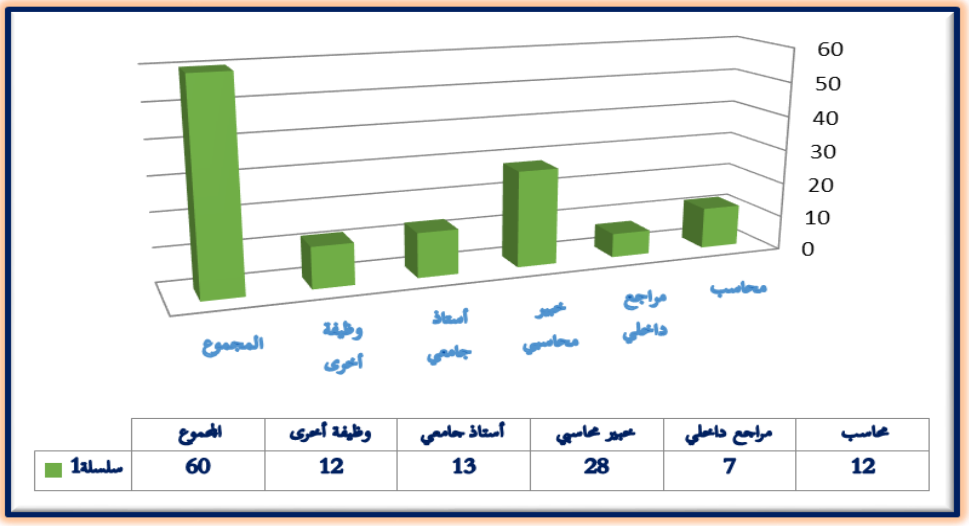
2- التخصص الوظيفي: إن الدراسة الوظيفية الحالية للمشاركين ستمكننا من الحصول على معلومات نظرية وعملية أكثر كفاءة ودقة لتقييم وتوقع النتائج المتوصل إليها.

الجدول (04): وصف عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية

البيانات	العدد	النسبة المئوية
محاسب	12	20.0
مراجع داخلي	7	11.7
خبير محاسبي	28	46.7
أستاذ جامعي	13	21.7
وظيفة أخرى	12	20.0
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان.

الشكل (02): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدارسة حسب الوظيفة الحالية.



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج Excel2016

نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن نسبة المشاركين كانت على التوالي حسب نوع المهنة: خبراء محاسبين بنسبة 46.7%، أستاذة جامعيين بنسبة 21.7%، المحاسبين ووظائف أخرى بنسبة 20%، وأخيرا المراجعين الداخليين بسبة 11.7%.

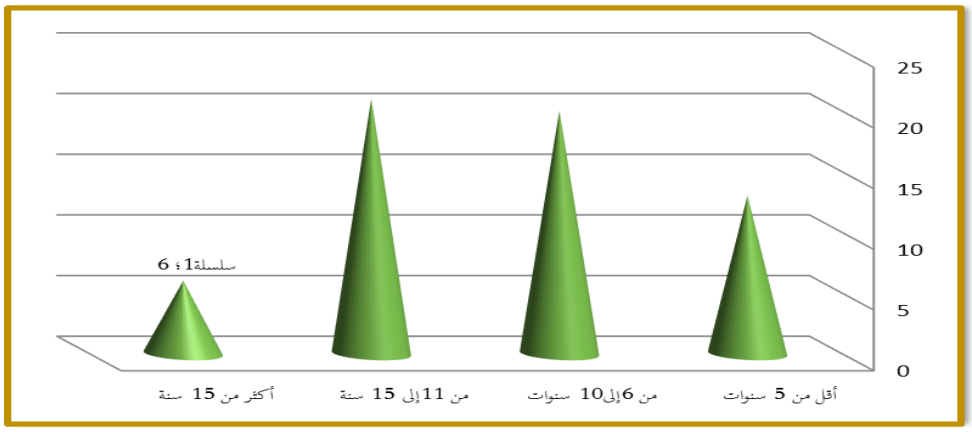
3-الخبرة المهنية: تتوزع حسب نتائج المتحصل عليها كما يلي:

الجدول (05): وصف عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

البيانات	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	13	**%21.7**
من 6إلى10 سنوات	20	**%33.3**
من 11إلى 15 سنة	21	**%35.0**
أكثر من 15 سنة	6	**%10.0**
المجموع	**60**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات الاستبيان.

الشكل (03): تمثيل بياني لتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على برنامج Excel2016

يوضح الجدول أعلاه أن نسبة المشاركين ممن يمتلكون خبرة مهنية من 11 إلى 15 سنة هي الأكثر مشاركة وذلك بنسبة قدرت بـ 35% لتليها الفئة من 6 إلى 10 سنوات بنسبة 33.3%، أما الفئة أقل من 5 سنوات فقد قدرت نسبتها بـ 21.7% أما فئة أكثر من 15 سنة فقد قدرت بنسبة 10%.

رابعا: عرض وتحليل نتائج الدراسة: استكمالا لهذه الدراسة سيتم التطرق إلى اختبار ثبات هذا الاستبيان عن طريق معامل ألفا كرونباخ، بالإضافة إلى عرض وتحليل المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لدراسة أراء العينة المستجوبة وصولا إلى اختبار الفرضيات باستخدام اختبار الإحصائي (T-Test) للعينة الواحدة.

1-ثبات وصدق الاستبيان: يعتبر معامل ألفا كرونباخ من أهم المعاملات للقياس، وهو عبارة على رقم أو مقياس واحد يقيس درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبيان، يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، ومن خلال تطبيق هذا المعامل على إجابات عينة هذه الدراسة تحصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (06): معاملات الثبات لمحاور الدراسة باستخدام طريقة ألفا كرونباخ.

الترتيب	محاور الدراسة	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق

المحور الأول	التأكيد على التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة	6	0,970	0.984
المحور الثاني	مداخل جودة القوائم المالية	7	0.970	0.984
المحور الثالث	انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية	5	0.942	0.971
معامل الثبات العام		**18**	**0.982**	**0.990**

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Spss v21.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول (التأكيد على التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة) بلغ 0.970، وهو مساوي للمحور الثاني (مداخل جودة القوائم المالية) الذي بلغ أيضا 0.970، أما المحور الثالث (انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية) فقد بلغت بقيمة 0.978، والتي تعتبر معاملات مرتفعة تثبت صدق الاستبيان، كما ظهر معامل ألفا كرونباخ لكل العبارات بقيمة 0.982 وهذا يدل على أن أداه الدراسة ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

2-عرض وتحليل نتائج أراء المستجوبين: سيتم عرض نتائج تحليل بيانات أفراد العينة اعتمادا على البرنامج الإحصائي spss

2-1 تحليل النتائج المتعلقة باتجاه أراء العينة تجاه المحور الأول:

الجدول (07): نتائج اتجاهات آراء العينة حول أسئلة المحور الأول.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الرتبة
1	تعد التكلفة التاريخية غير قادرة على استيعاب الإشكاليات الحديثة للتقييم.	4.366	0.485	موافق بشدة	6
2	تعد القيمة العادلة من أفضل طرق التقييم المحاسبي.	4.450	0.534	موافق بشدة	3
3	أعطى معيار التقرير المالي الدولي IFRS13 أهمية للمعلومات المحاسبية، وذلك من أجل زيادة الاتساق وقابليتها للمقارنة.	4.433	0.499	موافق بشدة	4
4	يعتمد قياس القيمة العادلة في المستوى الأول للتقييم على الأسواق النشطة	4.483	0.536	موافق بشدة	1
5	يعتمد قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في المستوى الثاني للتقييم على المقارنة بالأسواق المشابهة، أو الاصول والالتزامات المشابهة لها في أسواق غير نشطة.	4.433	0.532	موافق بشدة	5
6	يعتمد قياس القيمة العادلة في المستوى الثالث للتقييم على تطوير وتحديث قيم تتصف بالعدالة اعتمادا على المعلومات والبيانات المتوافرة لديها نظرا لعدم وجود سوق نشط.	4.483	0.596	موافق بشدة	2
	المتوسط العام المرجح للمحور	**4.441**	**0.496**	موافق بشدة	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Spss v21

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن جميع اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بالتأكيد على التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة،حيث بلغ أعلى متوسط حسابي 4.483، وبانحراف معياري أدنى بلغ 0.536، كما بلغ أدنى متوسط حسابي4.366 وبانحراف معياري أعلى بلغ0.485، كما تجدر الإشارة على تساوي متوسطي كل من العبارة الثالثة و الخامسة وأيضا العبارة الرابعة مع السادسة، الأمر الذي استوجب الاستعانة بأقل انحراف معياري لتحديد الترتيب، وحسب النتائج فإن كل العبارات أشارت إلى درجة موافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي.

وهذا ما أكده الوسط الحسابي الإجمالي الذي بلغ 4.441، والانحراف المعياري العام الذي بلغ 0.496، تشتت بسيط وتقارب في الأجوبة بين آراء أفراد العينة، كما أن هذا المتوسط يقع في الفئة الثالثة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق، والتي تؤكد رضا أغلبية أفراد العينة

2-2 تحليل النتائج المتعلقة باتجاه أراء العينة اتجاه المحور الثاني:

جدول رقم(08): نتائج اتجاهات آراء العينة حول أسئلة المحور الثاني.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الرتبة
1	يقوم المحاسب بإعداد قوائم مالية ذات استخدام عام.	4.316	0.650	موافق بشدة	5
2	هناك العديد من المداخل للحكم على جودة القوائم المالية.	4.283	0.666	موافق بشدة	6
3	يعد مدخل جودة المحاسبة أهم معيار للحكم على جودة القوائم المالية.	4.150	0.777	موافق	7
4	يعد مدخل جودة الأرباح أحد المعايير للحكم على جودة القوائم المالية.	4.316	0.624	موافق بشدة	4
5	كلما زادت الشفافية في الإفصاح كلما زادت شفافية القوائم المالية.	4.400	0.588	موافق بشدة	3
6	تؤثر جودة المعايير المحاسبية المستخدمة على جودة القوائم المالية.	4.616	0.523	موافق بشدة	1
7	كلما كانت المعلومة المحاسبية ذات جودة أدى ذلك إلى جودة القوائم المالية.	4.500	0.536	موافق بشدة	2
المتوسط العام المرجح للمحور		**4.369**	**0.579**	**موافق بشدة**	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات **Spss v21**

يوضح الجدول أعلاه أن اتجاه عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بمداخل جودة القوائم المالية، حيث ظهر أعلى متوسط حسابي لهذا المحور بقيمة 4.616، وبانحراف معياري أدنى بلغ 0.523، كما بلغ أدنى متوسط حساب4.150، وبانحراف معياري أعلى بلغ 0.777، وتجدر الإشارة إلى أن هناك تساوي في متوسطات العبارة الأولى والرابعة، مما أدى بنا للاستعانة بأقل انحراف بينهما لإتمام ترتيب العبارات مع العلم أن كل العبارات تشير إلى الدرجة موافق بشدة حسب مقياس ليكارت الخماسي، ما عدا العبارة الثلاثة ظهرت بدرجة موافق.

كما ظهر الوسط الحسابي العام بقيمة 4.369، والانحراف المعياري العام الذي بلغ0.579، كما أن الانحراف يظهر التشتت المتقارب تمركز انتشار القيم الأمر الذي أدى إلى تقارب الآراء في الأجوبة بين آراء أفراد العينة، كما أن هذا المتوسط يقع في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق، والتي تؤكد اتفاق أغلبية أفراد العينة حول مداخل جودة القوائم المالية.

2-3 تحليل النتائج المتعلقة باتجاه أراء العينة اتجاه المحور الثالث:

جدول رقم(09): نتائج اتجاهات آراء العينة حول أسئلة المحور الثالث.

الرقم	العبارات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه	الرتبة
1	تطبيق القيمة العادلة لا يخلو كغيره من طرق القياس المحاسبي من النقد المحاسبي.	4.433	0.499	موافق بشدة	5
2	إن تطبيق القيمة العادلة يحقق خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية، وذلك من خلال قدرتها على التنبؤ بالتوقعات المستقبلية وتوفير معلومات في الوقت المناسب أثناء القياس إضافة إلى إمكانية الاستفادة من التوقعات السابقة.	4.400	0.507	موافق بشدة	3
3	إن اعتماد طريقة القيمة العادلة يحقق خاصية الموثوقية وذلك من خلال التمثيل الصادق للواقع والحياد وخلو المعلومات المحاسبية من الأخطاء.	4.400	0.527	موافق بشدة	4

4	إن تطبيق القيمة العادلة يحقق خاصية القابلية للمقارنة إذا ما استخدمنا نفس الأسلوب المحاسبي، مما يمكننا من إجراء مقارنات سواء في نفس المنشأة أو في منشآت أخرى.	4.650	0.515	موافق بشدة	2
5	في حالة وجود سوق نشطة تكون المعلومات المحاسبية بالقيمة العادلة سهلة وبسيطة ومفهومة بشرط أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية درجة معينة من الوعي المحاسبي.	4.600	0.558	موافق بشدة	1
المتوسط العام المرجح للمحور		**4.496**	**0.473**	**موافق بشدة**	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Spss v21

يبين الجدول أعلاه آراء عينة الدراسة والمتعلق بالمحور الثالث والاخير في هذه الدراسة والمتمثل في انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية، كما يظهر نفس الجدول أن أعلى متوسط بلغ 4.600 وبأدنى انحراف معياري بلغ 0.558، أما أدنى متوسط حسابي فقد بلغ 4.433 وانحرافه بلغ 0.499.

حيث ظهر المتوسط الحسابي الإجمالي المرجح بقيمة 4.496 وبأدني انحراف معياري بقيمة 0.473، مع العلم أن هذا المتوسط الحسابي يقع في الفئة الرابعة في مقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى درجة موافق هذا يعني موافقة أفراد العينة على وجود علاقة وطيدة بين القيمة العادلة وجودة معلومات القوائم المالية.

وحسب تحليل مخرجات هذه النتائج أوضحت قابلية أفراد العينة للفرضية حيث يبين هذا التشتت في معاملات الانحرافات المعيارية قليلة في أراء أفراد العينة اتجاه انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية.

3-اختبار الفرضيات: تم اختبار الفرضيات باستخدام الاختبار الإحصائي (T-Test) للعينة الواحدة.

استخدام المعادلة في حالة الفروق بين متوسط عينة ومتوسط المجتمع.

- الفرضية الصفرية 0H؛
- الفرضية البديلة 1H؛
- إذا كانت sig أكبر من 0.05 نقبل الفرضية الصفرية 0H؛
- إذا كانت sig أقل من 0.05 نقبل الفرضية الصفرية 1H.

3-1 اختبار الفرضية الأولى: صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للتأكيد على التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة

H1 الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية للتأكيد على التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة

جدول رقم (10): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة- (One sample T test) والمتعلقة بالفرضية الأولى.

الرقم	العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	القيمة Sig	القرار
1	تعد التكلفة التاريخية غير قادرة على استيعاب الإشكاليات الحديثة للتقييم.	21.784	59	**0.000**	**نقبل H1**
2	تعد القيمة العادلة من أفضل طرق التقييم المحاسبي.	21.017	59	**0.000**	**نقبل H1**
3	أعطى معيار التقرير المالي الدولي IFRS13 أهمية للمعلومات المحاسبية، وذلك من أجل زيادة الاتساق وقابليتها للمقارنة	22.218	59	**0.000**	**نقبل H0**
4	يعتمد قياس القيمة العادلة في المستوى الأول للتقييم على الأسواق النشطة	21.416	59	**0.000**	**نقبل H1**
5	يعتمد قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في المستوى الثاني للتقييم على المقارنة بالأسواق المشابهة، أو الاصول والالتزامات المشابهة لها في أسواق غير نشطة.	20.848	59	**0.000**	**نقبل H1**
6	يعتمد قياس القيمة العادلة في المستوى الثالث للتقييم على تطوير وتحديث قيم	19.267	59	**0.000**	**نقبل H1**

	تتصف بالعدالة اعتمادا على المعلومات والبيانات المتوافرة لديها نظرا لعدم وجود سوق نشط.				
جميع عبارات المحور	22.490	59	**0.000**	**نقبلH1**
Test Value =3 , عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05				

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Spss v21.

يتضح من الجدول أعلاه والمصمم لتحليل نتائج اختبار الفرضية الأولى التي تنص على: التأكيد على التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة ، حيث بلغت قيمة **T** المحسوبة للمجموع العام للمحور الأول بقيمة 22.490 وهي أكبر مع القيمة الجدولية، عند درجة حرية 59 ومتوسط فرضي3 حسب مقياس ليكارت الخماسي، كما ظهر مستوى المعنوية **Sig** أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 وهي بعيدة على مستوى الخطر، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية للتأكيد على التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة.

3-2 اختبار الفرضية الثانية: صيغت الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0 الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مداخل التقييم وجودة القوائم المالية.

H1 الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مداخل التقييم وجودة القوائم المالية.

جدول رقم (11): نتائج التحليل الإحصائي واختبار Tلعينة واحدة– (One sample T test) والمتعلقة بالفرضية الثانية.

الرقم	العبارات	المحسوبة T	درجة الحرية	القيمة Sig	القرار
1	يقوم المحاسب بإعداد قوائم مالية ذات استخدام عام.	15.673	59	0.000	**نقبلH1**
2	هناك العديد من المداخل للحكم على جودة القوائم المالية.	14.922	59	0.000	**نقبلH1**
3	يعد مدخل جودة المحاسبة أهم معيار للحكم على جودة القوائم المالية.	11.460	59	0.000	**نقبلH1**
4	يعد مدخل جودة الأرباح أحد المعايير للحكم على جودة القوائم المالية.	16.341	59	0.000	**نقبلH1**
5	كلما زادت الشفافية في الإفصاح كلما زادت شفافية القوائم المالية.	18.442	59	0.000	**نقبلH1**
6	تؤثر جودة المعايير المحاسبية المستخدمة على جودة القوائم المالية.	23.910	59	0.000	**نقبلH1**
7	كلما كانت المعلومة المحاسبية ذات جودة أدى ذلك إلى جودة القوائم المالية.	21.646	59	0.000	**نقبلH1**
	جميع عبارات المحور	18.302	59	0.000	**نقبلH1**
Test Value =3 , عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05					

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Spss v21.

نلاحظ من الجدول أعلاه والمخصص لتحليل نتائج اختبار الفرضية الثانية التي تنص على وجود علاقة بين مداخل التقييم وجودة القوائم المالية ، حيث بلغت قيمة **T** المحسوبة للمجموع العام للمحور الثاني بقيمة 18.302 وهي أكبر مع القيمة الجدولية، عند درجة حرية 59 ومتوسط فرضي3 حسب مقياس ليكارت الخماسي، كما ظهر مستوى المعنوية **Sig** أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 وهي بعيدة على مستوى الخطر، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مداخل التقييم وجودة القوائم المالية.

3-3 اختبار الفرضية الثالثة: لقد تم صياغة الفرضية الصفرية والفرضية البديلة كما يلي:

H0الفرضية الصفرية: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لانعكاسات تطبيق القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية.

H1 الفرضية البديلة: توجد فروق ذات دلالة إحصائية لانعكاسات تطبيق القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية.

جدول رقم (12): نتائج التحليل الإحصائي واختبار T لعينة واحدة– (One sample T test)والمتعلقة بالفرضية الثالثة.

الرقم	العبارات	T المحسوبة	درجة الحرية	القيمة Sig	القرار
1	تطبيق القيمة العادلة لا يخلو كغيره من طرق القياس المحاسبي من النقد المحاسبي.	22.218	59	0.000	نقبل**H1**
2	إن تطبيق القيمة العادلة يحقق خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية، وذلك من خلال قدرتها على التنبؤ بالتوقعات المستقبلية وتوفير معلومات في الوقت المناسب أثناء القياس إضافة إلى إمكانية الاستفادة من التوقعات السابقة.	20.569	59	0.000	نقبل**H1**
3	إن اعتماد طريقة القيمة العادلة يحقق خاصية الموثوقية وذلك من خلال التمثيل الصادق للواقع والحياد وخلو المعلومات المحاسبية من الأخطاء.	20.569	59	0.000	نقبل**H1**
4	إن تطبيق القيمة العادلة يحقق خاصية القابلية للمقارنة إذا ما استخدمنا نفس الأسلوب المحاسبي مما يمكننا من إجراء مقارنات سواء في نفس المنشأة أو في منشآت أخرى	24.816	59	0.000	نقبل**H1**
5	في حالة وجود سوق نشط تكون المعلومات المحاسبية بالقيمة العادلة سهلة ومفهومة بشرط أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية درجة معينة من الوعي المحاسبي	22.193	59	0.000	نقبل**H1**
	جميع عبارات المحور	**24.473**	**59**	**0.000**	نقبل**H1**
Test Value =3 , عند مستوى الدلالة المعنوية 0.05					

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات Spss v21.

يظهر من الجدول أعلاه و الملخص لتحليل نتائج اختبار الفرضية الثالثة التي تنص على وجود أثر لانعكاسات تطبيق القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية ، حيث بلغت قيمة **T** المحسوبة الخاصة بالمجموع العام للمحور الثالث بقيمة 24.473 وهي أكبر من القيمة الجدولية، عند درجة حرية 59 ومتوسط فرضي3 حسب مقياس ليكارت الخماسي، كما ظهر مستوى المعنوية **Sig** أقل من مستوى الدلالة المعنوية 0.05 أي أن مستوى الثقة يقدر بـ: 95% وهي بعيدة على مستوى الخطر، وبذلك نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية لانعكاسات تطبيق القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية.

خاتمة:

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة إظهار أثر استخدام القيمة العادلة كأداة للقياس، وأهميتها في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية سواء كانت خصائص أساسية والمتمثلة في: الملاءمة والموثوقية أو خصائص ثانوية والمتمثلة في: القابلية للمقارنة والقابلية للفهم، وهذا من خلا اجراء دراسة استطلاعية لعينة من المختصين في المحاسبة.

النتائج المتوصل إليها:

– وجود العديد من المبررات التي تدعم التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة، نظرا لعجز التكلفة التاريخية في اظهار القيم الحقيقية للمنشأة في ظل التغيرات الاقتصادية والتضخم، وبالتالي فهي من أفضل الحلول للتقييم المحاسبي.

– تؤثر جودة مداخل التقييم أو القياس على جودة القوائم المالية، فكلما كانت هذه المداخل جيدة كلما أنتجت لنا معلومات محاسبية وقوائم مالية ذات جودة، تفيد مستخدميها في التعرف على التوقعات المستقبلية واتخاذ القرارات المناسبة.

–إن اعتماد القيمة العادلة كأسلوب للقياس من شأنه أن يعزز من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكذا جودة القوائم المالية في ظل وجود أسواق نشطة تعكس طبيعة الواقع العملي.

التوصيات:

– ضرورة متابعة جميع التحديثات والتحسينات الصادرة عن معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي فيما يخص القيمة العادلة للاستفادة من مزايا تطبيقها.

– زيادة وعى القائمين على إعداد القوائم المالية بأساليب قياس القيمة العادلة وكيفية اختيار المناسب منها عن طريق الملتقيات والندوات العلمية.

– التأكيد على القائمين بإعداد القوائم المالية على نشر معلومات تتصف بالصدق والشفافية بعيدة عن التقديرات الشخصية المتحيزة لمصلحة طرف على حساب الأطراف الأخرى.

قائمة المراجع:

الكتب:

1–معراج هواري، حديدي آدم، 2017، مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، ط01.

2–أبو نصار محمد، حميدات جمعة، 2014، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

3–جلال سعيد محمد، 2017، تطور الفكر المحاسبي المعاصر، تحليل وعرض القوائم المالية– قائمة التدفقات النقدية– التأجير التمويلي– التحليل المالي المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة للتوزيع، الإسكندرية، مصر.

4–الوقاد سامي محمد، 2011، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ط01.

5– أبو نصار محمد، حميدات جمعة، 2008، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية–الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

6–شنوف شعيب،2009، محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية، الديوان الوطني للمطبوعات، بن عكنون، الجزائر.

الأطروحات:

1–بوعروج صبرينة، 2019، التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية،، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03.

2–بن يدير فارس، 2019، تقييم واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

3–بغريش محمد، 2022، جودة المعلومات المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والافصاح في القوائم المالية (IAS-IFRS)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

4–حفاصة أمينة، 2021، أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

رسائل الماجستير

1–أبو شملة عزت، 2010، دور محاسبة القيمة العادلة في ترشيد القرارات الاستثمارية، رسالة ماجستير، جامعة جدرا، الأردن.

2–قوادري محمد، 2010، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر.

المقالات:

1-يوسفي رفيق، قتال عبد العزيز، 2021، أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد 21، العدد 01، ص: 782-802.

2-زهير خضر ياسين، 2010، القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور الجامعة، العدد 14(خاص)، الجزء02 العراق.

3-معطى لطفي، 2004، مساهمة استخدام القيمة العادلة في تحسين جودة القوائم المالية، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، ص:116-135.

4-السعبري إبراهيم عبد موسى، مردان زيد عائد،2014، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 08، العدد 25، جامعة الكوفة، العراق، ص:225-248 .

5-الشريف جعفر عثمان، 2020، القياس المحاسبي وفقا لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية في الشركات السودانية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 01 العدد 01، ص:340-353.

6-حفاصة أمينة، عباس فرحات،2018، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية-دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين الكبيرة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، ص:86-97.

7-الجبلي وليد سمير عبد العظيم، 2018، نموذج محاسبي مقترح لزيادة جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، المجلد 11، العدد 02، ص:36-51.

8-يخلف العربي، بن يعيش فاطمة، 2023، أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السبر في التدقيق" على تحسين جودة القوائم المالية-دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالشرق الجزائري لسنة 2020، مجلة نماء الاقتصاد والتجارة، المجلد 07، العدد 01، ص: 137-157.

9-بوخروبة الغالي، دواح بالقاسم، 2018، مساهمة حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والافصاح المحاسبي، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، المجلد 02، العدد 02، ص: 331-347.

المراجع باللغة الأجنبية:

1-Robert Jean Frençois, Méchin Frençois, Puteaux Hervé,2004, Normes IFRS et PME, Paris.

2-Schroeder Richard, clark Myrtle, Cathey Jack,2001, Accounting Theory and Analysis, 07edition.