

**دراسة استطلاعية لأثر تطبيق مدخل القيمة
العادلة على تعزيز الخصائص النوعية
للمعلومات المحاسبية**

م.م زينب جعفر الهاللي

كلية شط العرب الجامعة / قسم المحاسبة

م.م حنان صالح الزبيدي

الجامعة التقنية الجنوبية / المعهد التقني / قسم المحاسبة

A Survey study of the Effect the application Fair Value approach to Improve the Quality Characteristics of the Accounting Information

Assit.L. Zainab Jaafer Al-Helaly

Assist.L. Hanan Saleh Al-Zabedy

Abstract

The main aim of this research is to explain the effect of the application fair value as a measurement approach to Improve the Quality Characteristics of the Accounting Information through procedure a Survey study to illustration the concept and importance Fair Value approach in thought accounting and to know the Effect the application Fair Value approach on the Quality Characteristics of the Accounting Information. The field study on a sample of Oil companies in Iraq as AL- Basra Oil Company and Iraqi drilling company.

To achieve this objective, the research uses questionnaire method to approach the necessary information and data and the statistical program "SPSS" is used to analysis the information .As a result of the research , it is found that the application of fair value approach for measurement accounting has positive effect to Improve the Quality Characteristics of the Accounting Information, also the setting of Financial Statement in cases of inflation according to the Historical cost principle leads to shading the users those statement, so preferred application fair value approach to modify Financial Statement. Also, the research has reached that should be a clear Instructions of the accounting information system to facilitate measurement as per Fair Value.

Key words: fair value, accounting measurement, Characteristics of the Accounting Information.

- المجلد الثاني عشر
- العدد الخامس والعشرون
- حزيران 2020
- استلام البحث: 2017/12/7
- قبول النشر: 2018/1/23

م.م زينب جعفر الهلالي
م.م حنان صالح الزبيدي

دراسة استطلاعية لأثر تطبيق مدخل القيمة العادلة على تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان أثر تطبيق مدخل القيمة العادلة على تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال إجراء دراسة استطلاعية لتوضيح مفهوم وأهمية مدخل القيمة العادلة في الفكر المحاسبي وبيان أثر تطبيق مدخل القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، إذ أجري البحث على عينة من الشركات التابعة لقطاع النفط في العراق ومنها شركة نفط البصرة وشركة الحفر العراقية لما لها من دور كبير في الاقتصاد العراقي.

لتحقيق هدف البحث، تم استخدام استمارة الاستبانة كأداة للبحث في الجانب العملي وتم الاعتماد في تحليل بيانات الاستبانة على برنامج الحزمة الإحصائية SPSS، وقد خلص البحث إلى أن تطبيق مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي له أثر ايجابي في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وإن إعداد القوائم المالية في حالات التضخم وفقا للتكلفة التاريخية قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي تلك القوائم لذا يفضل تطبيق مدخل القيمة العادلة لتعديل القوائم المالية بما يحقق خاصية القابلية على المقارنة حتى وإن كان ذلك من خلال قوائم مالية إضافية، و أوصى البحث إلى ضرورة وضع تعليمات واضحة في النظام المحاسبي لتسهيل القياس بالقيمة العادلة.

الكلمات المفتاحية: قيمة عادلة، قياس محاسبي، خصائص المعلومات المحاسبية.

المقدمة

لقد استخدم مدخل التكلفة التاريخية منذ عدة عقود كمدخل أساسي للقياس المحاسبي إذ تمثل التكلفة التاريخية تكلفة الأصل في لحظة الشراء وهي في الوقت ذاته تعبر عن القيمة العادلة للأصل في تلك اللحظة، ولكن بعد فترة من التملك تصبح التكلفة التاريخية شيء من الماضي ولا تعبر عن القيمة الحالية للأصل على الرغم من درجة الموثوقية العالية التي توفرها لمستخدمي المعلومات المحاسبية، ومع هيمنة اقتصاد السوق والتطور في بيئة الأعمال أصبح من الضروري على المحاسبة مواكبة تلك التغيرات لتتمكن من تلبية حاجات السوق. وعليه فقد كان على المحاسبة أن تبحث عن مدخل للقياس المحاسبي يتلائم مع تغيرات البيئة الاقتصادية كبديل عن مدخل التكلفة التاريخية، ولعل من أنسب المداخل هو مدخل القيمة العادلة الذي باعتماده يتم توفير معلومات ملائمة أكثر من كونها ذات موثوقية عالية. لذا سيركز البحث في بيان أثر تطبيق مدخل القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، خصص المبحث الأول إلى منهجية البحث وبعض من الدراسات السابقة وتناول المبحث الثاني الجانب النظري لمدخل القيمة العادلة، ثم المبحث الثالث الذي ناقش الجانب العملي للبحث وعرض الاستنتاجات والتوصيات التي خلص إليها البحث.

المبحث الأول

منهجية البحث والدراسات السابقة

يتناول هذا المبحث عرض الإطار المنهجي للبحث عبر المحاور التالية: -
منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

يواجه النظام المحاسبي تحديات كبيرة في عملية القياس المحاسبي خاصة فيما يتعلق باختيار المدخل المناسب للقياس والذي يوفر الملائمة والموضوعية والمصدقية للمعلومات المحاسبية، ولعقود طويلة من الزمن اعتمدت الوحدات الاقتصادية على مدخل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي والذي يعبر وصدق عن الواقع الفعلي للحدث في لحظة التبادل ولكن بعد التطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية والمحاسبية ولكثرة الانتقادات التي وجهت لمدخل التكلفة التاريخية والتي أبرزها عدم اهتمامه بالتغير في مستوى الأسعار بعد التملك إذ تصبح التكلفة التاريخية للعنصر شيئاً من الماضي ولا تعبر عن القيمة العادلة له، أصدرت الكثير من المعايير المحاسبية التي طالبت بضرورة التحول من مدخل التكلفة التاريخية إلى مدخل القيمة العادلة. ومن هنا فقد تبلورت مشكلة البحث بالتساؤل التالي: -

" هل يؤثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟"

ثانيا: أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من خلال مساهمته في التعرف على أثر تطبيق مدخل القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما تكمن أهمية البحث في أهمية القطاع الذي يتناوله ألا وهو قطاع النفط الذي يمثل العصب الأهم والركيزة الأساسية للاقتصاد العراقي. إذ يمتاز هذا القطاع باعتماده على عدد كبير من الأصول وبالتالي لا بد من استخدام مدخل قياس محاسبي يحقق أفضل تقييم لتلك الأصول.

ثالثا: هدف البحث

يمكن تلخيص هدف البحث عبر سعيه لتحقيق التالي: -

1. توضيح مفهوم وأهمية مدخل القيمة العادلة في الفكر المحاسبي.
2. بيان أثر تطبيق مدخل القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
3. التعرف على مفهوم وأهمية القياس المحاسبي
4. تسليط الضوء على مداخل القياس المحاسبي مع بيان مزايا وعيوب كل مدخل.

رابعا: فرضية البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة الفرضيات التالية: -

1. إن القياس المحاسبي باستخدام مدخل القيمة العادلة أفضل من القياس باستخدام التكلفة التاريخية.
2. إن تطبيق مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي يساهم في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

خامسا: مجتمع البحث والعينة

يتألف مجتمع البحث من فئتين، تضمنت الفئة الأولى الوحدات الاقتصادية المعنية بإنتاج النفط في العراق والمتمثلة بشركة نفط البصرة وشركة الحفر العراقية، أما الفئة الثانية فقد شملت الأكاديميين في المجال المحاسبي. وقد تم توزيع 65 استمارة استبيان على مجموعة من المحاسبين والمدققين الداخليين العاملين في شركة نفط البصرة وشركة الحفر العراقية ومجموعة من أساتذة أقسام المحاسبة في الجامعات العراقية في البصرة وتحديدا جامعة البصرة / كلية الإدارة والاقتصاد والجامعة التقنية الجنوبية وكلية شط العرب الجامعة.

سادسا: منهج البحث

لقد تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في إعداد الجانب النظري للبحث من خلال استقراء ما أمكن الوصول إليه من المصادر العلمية العربية والأجنبية المتعلقة بموضوع البحث، أما بالنسبة للجانب الميداني فقد تم استخدام استمارة الاستبيان والتي صممت على مقياس ليكرت الخماسي وتتكون من جزأين الجزء الأول يحتوي على البيانات الشخصية الخاصة بعينة البحث أما الجزء الثاني فيتكون من مجموعة من الأسئلة خاصة للإجابة على فرضيات البحث.

الدراسات السابقة

أولا: دراسات عربية

1. دراسة (التميمي وناصر، 2015)

عنوان الدراسة: أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة
هدف الدراسة: هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم القيمة العادلة وعلى المعايير الدولية التي طالبت باستخدامها في القياس المحاسبي خاصة فيما يتعلق بالأصول الثابتة ومدى مساهمة طريقة القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المعتمدة في القوائم المالية والمتعلقة بالأصول الثابتة، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى رغبة الشركات العراقية بالتخلي عن طريقة التكلفة التاريخية واستخدام القيمة العادلة في قياس الأصول الثابتة والتعرف على الصعوبات التي تواجه الشركات في عملية التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة.
مجتمع وعينة الدراسة: مجموعة من الشركات العامة التي لها تأثير كبير على الاقتصاد العراقي

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: هناك رغبة عند المحاسبين في الشركات العامة بالتحول من طريقة التكلفة التاريخية إلى طريقة القيمة العادلة في مجال تقييم الأصول الثابتة وأن عدم استخدامها كان نتيجة لضعف الوعي الثقافي وغياب المقومات الاقتصادية والقانونية وعدم اهتمام النظام المحاسبي الموحد بتطبيق القيمة العادلة في مجال التقييم.

2. دراسة (يدير، 2015)

عنوان الدراسة: واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
هدف الدراسة: هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مشاكل القياس المحاسبي القائم على التكلفة التاريخية لتمهيد الطريق لضرورة الاستغناء عنها لعدم موثوقية القياس المحاسبي بها، كذلك التطرق إلى متطلبات القياس والإفصاح بالقيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية ومعرفة مضمون النظام المالي المحاسبي فيما يتعلق بالقيمة العادلة، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم وأهمية وأهداف القيمة العادلة ومقومات ومشكلات تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية
مجتمع وعينة الدراسة: قُسمت عينة الدراسة إلى فئتين، الفئة الأولى وهي عينة من المؤسسات الصناعية المدرجة في البورصة الجزائرية والمتمثلة بمؤسستي -NCA Rouiba و Saidal، أما الفئة الثانية كانت عبارة عن مجموعة من الأكاديميين والمهنيين المهتمين بالمجال المحاسبي.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: هناك نظرة ثاقبة لإدراك كل من المحاسبين والأكاديميين عينة الدراسة لفائدة القياس بالقيمة العادلة وبأنها أفضل أساس لإعداد القوائم المالية كما أنها أكثر قابلية للفهم وتنتج مؤشرات مالية قابلة للمقارنة.

3. دراسة (يوسف وإبراهيم، 2016)

عنوان الدراسة: أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية

هدف الدراسة: هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تبني معايير محاسبة القيمة العادلة على ظاهرة المحاسبة الإبداعية من خلال التعرف على الجوانب الرئيسية لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات وأثرها على ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية. **مجتمع وعينة الدراسة:** عدد من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية

أهم ما توصلت إليه الدراسة: تعتبر القيمة العادلة أساسا لممارسة المحاسبة الإبداعية نتيجة عدم وجود سوق نشطة وأسعار معلنة مؤكدة. كما أن استخدام القيمة العادلة يساعد الإدارة في التأثير على صافي الربح ويساهم في التأثير على الهيكل التمويلي للشركة.

دراسات أجنبية.

1. دراسة (Christensen & Nikolaev, 2012)

عنوان الدراسة: Dose Fair Value Accounting for Non-Financial Assets pass the Market test?

" هل اجتازت محاسبة القيمة العادلة للأصول غير المالية اختبار السوق؟" **هدف الدراسة:** هدفت الدراسة إلى اختيار محاسبة القيمة العادلة كبديل لمحاسبة التكلفة التاريخية في تقييم الأصول غير المالية.

مجتمع وعينة الدراسة: تمثلت عينة الدراسة بـ 275 شركة تمتلك استثمارات متنوعة (124 شركة بريطانية و 151 شركة ألمانية)

أهم ما توصلت إليه الدراسة: إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تقييم الأصول غير المالية كالمباني والمعدات يكون أقل كفاءة لمتخذي القرار مقارنة بمحاسبة التكلفة التاريخية وإن معايير الإبلاغ المالي IFRS أتاحت المجال للشركات للاختيار بين محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة العادلة في تقييم الأصول غير المالية مع الالتزام بالثبات والإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة.

2. دراسة (Hodder et al, 2013)

عنوان الدراسة: Fair Value Measurement in Financial Reporting

" مقياس القيمة العادلة في إعداد التقارير المالية"

هدف الدراسة: هدفت الدراسة إلى مساعدة الباحثين في فهم مقياس القيمة العادلة من خلال مناقشة المفاهيم المتعلقة باستخدام مقياس القيمة العادلة في إعداد التقارير المالية وفقا لمجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على فوائد وخصائص مقياس القيمة العادلة.

مجتمع وعينة الدراسة: تمثلت عينة الدراسة في قطاع الخدمات المالية وتحديدًا المصارف التجارية.

أهم ما توصلت إليه الدراسة: يتطلب استخدام مقياس القيمة العادلة في إعداد التقارير المالية الأخذ بالاعتبار العلاقات السببية بين مقياس القيمة العادلة والاستثمارات الحقيقية والسلوك الحقيقي لمدراء المصارف.

3. دراسة (Elfaki & Hammad,2015)

عنوان الدراسة: The Impact of the Application of Fair Value Accounting on the Quality of Accounting Information

"أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على نوعية المعلومات المحاسبية"
هدف الدراسة: هدفت الدراسة إلى بيان تأثير استخدام القيمة العادلة على نوعية المعلومات المحاسبية من خلال تسليط الضوء على مفهوم القيمة العادلة ومزايا ومعوقات تطبيقها وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
مجتمع وعينة الدراسة: تمثلت عينة الدراسة بـ 15 شركة من الشركات المساهمة العامة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية والتي تعمل في قطاع البنوك وشركات الاستثمار.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: تساهم القيمة العادلة في توفير معلومات ذات فائدة لمستخدمي القوائم المالية وتساعدهم في اتخاذ قراراتهم، كما تمكن القيمة العادلة من إجراء مقارنات عادلة سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية لعدد من الفترات أو مع المنشآت المماثلة لها لنفس الفترة.

مما سبق بيانه في الدراسات السابقة يلاحظ أن هذه الدراسات تناولت بشكل عام أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة وأثر القيمة العادلة في المحاسبة الإبداعية وأثرها على نوعية المعلومات المحاسبية باعتبارها جزء من النظام المحاسبي، كذلك أن مجال البحث لمعظم الدراسات السابقة ركز على الوحدات الصناعية والمالية ولم تتطرق إلى القطاع النفطي، وعليه فإن هذا البحث هو محاولة متواضعة لبيان أثر تطبيق مدخل القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في وحدات إنتاج النفط في العراق.

المبحث الثاني

القيمة العادلة مدخل من مداخل القياس المحاسبي

لقد تعددت الكتابات والبحوث التي تتناول موضوع القيمة العادلة وقد حاول المهتمون بهذه البحوث التوصل إلى وضع إطار مفاهيمي لمحاسبة القيمة العادلة باعتبارها وسيلة من وسائل القياس المحاسبي، وعليه سيتم في هذا المبحث التطرق إلى الفقرات التالية: -

أولاً: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي

ثانياً: مداخل القياس المحاسبي

ثالثاً: مدخل القيمة العادلة

رابعاً: خصائص المعلومات المحاسبية وأهميتها

خامساً: النظام المحاسبي في وحدات إنتاج النفط

أولاً: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي

يعرف القياس بشكل عام بأنه تعيين أرقام لأشياء و أحداث استنادا إلى قواعد وهو العملية التي يتم من خلالها تحديد كمية ما موجود في الشيء من خواص أو سمات يمكن قياسها (Kizlik,2012:43) ، أما القياس المحاسبي فيعرف بأنه عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي بشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو الوحدة الاقتصادية بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو مجال الأعداد الحقيقية وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب (مطر، 2010:143). ويضيف " مطر والسويطي " أن عملية القياس المحاسبي قد تنطوي في حالات معينة على بعض التقديرات والتنبؤات لذا توجد ثلاث وجهات نظر حول هذا الموضوع (مطر والسويطي، 2012:135-134) :-

وجهة النظر المتحفظة والتي تعارض بشدة إدخال عملية التقدير في القياس المحاسبي بحجة أن عملية القياس المحاسبي تتطلب لصحتها حدوث عملية تبادل فعلية.

وجهة النظر الأقل تحفظا والتي تعتبر عملية التقدير جزء من عملية القياس المحاسبي إذ لا تشترط حدوث عملية تبادل فعلية كشرط لصحة عملية القياس المحاسبي فعملية التبادل لا تكوّن القيمة وإنما ينحصر دورها في الكشف عن القيمة.

وجهة النظر التي تتبناها جمعية المحاسبين الأمريكية والتي تدعو إلى اعتبار عملية التقدير جزءاً من عملية القياس المحاسبي بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات إذ إن الفرق الأساسي بين عملية القياس وعملية التقدير من الناحية العملية ينحصر في درجة خطأ القياس المتوقع من مخرجات كل من العمليتين.

ويؤدي القياس المحاسبي دورا هاما في العملية المحاسبية من خلال التالي (عوجه، 2011:40-41) :-

1. يعتبر القياس المحاسبي الأداة الرئيسة للاتصال بالبيئة وبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج.
 2. يساعد القياس المحاسبي في توضيح معنى الأحداث والعمليات التي تجري في الوحدة الاقتصادية.
 3. يعمل القياس المحاسبي على توحيد الآراء بين مستخدمي المعلومات المحاسبية إذ يعد بمثابة لغة تخاطب مشتركة بينهم وذلك بسبب استخدام وحدة النقد في القياس.
 4. يسهل القياس المحاسبي في إجراء المقارنات بين البدائل الاستثمارية وذلك بسبب التعبير عنها بصورة عددية مما يجعل المقارنة أكثر وضوحا وسهولة.
 5. يقوم القياس المحاسبي بدور كبير في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بالوحدة الاقتصادية (محمد والنقيب، 2015:139).
- مما سبق يمكن القول بأن القياس المحاسبي هو عملية التعبير عن أصول الوحدة الاقتصادية والتزاماتها والأحداث الاقتصادية المرتبطة بها بقيم عددية – نقدية وذلك للوقوف على المركز المالي للوحدة الاقتصادية ومعرفة الأرباح (الخسائر) المتحققة في

فترة زمنية معينة والمساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها.

ثانياً: مداخل القياس المحاسبي

تتعدد وتتنوع المداخل المستخدمة في القياس المحاسبي ويعتمد اختيار مدخل معين على ظروف البيئة المحيطة بالوحدة الاقتصادية، ويقسم "Deborah" مداخل القياس المحاسبي إلى المداخل التالية (Deborah, 2010: 705):-

مدخل التكلفة التاريخية.. تعرف التكلفة التاريخية بأنها سعر الاستحواذ على أصل ما مطروحا منه الخصومات ومضافا إليه جميع التكاليف اللازمة ليصبح الأصل جاهزا للاستخدام في العملية الإنتاجية، ومصطلح التكلفة التاريخية يطلق على التكلفة الأصلية التي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم وتقلبات الأسعار (سويد، 2012: 35). كما وعرفت التكلفة التاريخية (للأصول) بأنها القيمة النقدية أو النقدية المعادلة المدفوعة أو القيمة العادلة للاقتناء المدفوعة لاقتناء أصل معين والتي تم تسجيلها في تاريخ الاقتناء و (للاللتزامات) فهي قيمة العوائد المستلمة مقابل الالتزام أو هي القيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتوقع دفعها لتسوية الالتزام في المسار العادي للأعمال (الجعارات والطبري، 2013: 239). أما "زرقون ويدير" فيعرفان التكلفة التاريخية بأنها مقدار النقدية أو ما يعادلها التي تتحملها الوحدة الاقتصادية في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل، وقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتسجيل بسبب اعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وغير عرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي ويسهل التحقق منها وتقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها وقت حدوثها (زرقون ويدير، 2016: 4).

ولمدخل التكلفة التاريخية مجموعة من المبررات والانتقادات يمكن تلخيصها بالآتي:
مبررات الاستناد على مدخل التكلفة التاريخية..

1. يوفر مدخل التكلفة التاريخية درجة كبيرة من الموضوعية في القياس إذ تكون الأرقام قابلة للمقارنة ويمكن التحقق منها من خلال مراجعة مستندات الشراء بينما تتطلب المداخل الأخرى الكثير من الاجتهادات الشخصية والتي يمكن أن تتغير بصورة متكررة من فترة لأخرى الأمر الذي يؤدي إلى إنتاج معلومات محاسبية تفقد خاصية أمكانية الاعتماد عليها (Keiso et al, 2013: 56).

2. اتساق مدخل التكلفة التاريخية مع الكثير من العناصر المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية مثل الاعتراف بالإيراد، فرض وحدة القياس، الحيطة والحذر ومبدأ المقابلة (سارة، 2015: 3).

3. تجانس الأرقام وقابليتها للمقارنة إذا كان الوضع الاقتصادي طبعياً ومستقر إذ يمكن مقارنة هذه الوحدة الاقتصادية مع غيرها من الوحدات الاقتصادية الأخرى

مثيلاتها وكذلك مقارنة أرقام السنة الحالية مع السنوات السابقة مما يعطي نتائج متجانسة ومفيدة لمتخذي القرارات (نعمان ، 2016 :55).

الانتقادات الموجهة إلى مدخل التكلفة التاريخية..

1. تغير مستويات الأسعار يجعل من القوائم المالية مضللة ولا تعبر عن الواقع وخاصة في ظروف التضخم مما ينعكس على القوة الشرائية لوحدة النقد ويؤدي إلى ظهور اختلاف كبير بين قيمة الموجودات السوقية وتكلفتها التاريخية بمرور الزمن (Cotter,2012:25-26).

2. يعتبر التمسك بمدخل التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية ابتعاد عن التمثيل الصادق والتعبير بصدق عما تمثله هذه الأرقام، فالأصول التي اشترت منذ زمن بعيد (خاصة التي لا تخضع للاندثار) والتي ارتفعت أسعارها الجارية لا تزال تسجل بتكلفتها التاريخية عند اقتنائها. أما بالنسبة للأصول التي تخضع للاندثار فإن تطبيق مدخل التكلفة التاريخية يترتب عليه الوصول إلى القيمة الصفرية للأصل أو القيمة الرمزية مع عدم الاستغناء عن الأصل لاستمراره في تقديم الخدمات للوحدة الاقتصادية وهذا العمل غير عملي وغير منطقي إذ يظهر الأصل بقيمة دينار واحد مثلا لعدم إمكانية اندثاره بعد (الجعارات والطبري، 2013:249).

3. مدخل التكلفة التاريخية لا يتماشى مع متطلبات بعض القطاعات كقطاع المصارف الذي يحتاج إلى بيانات ومعلومات متجددة ومتفقة مع السوق (سويد، 2012:56).

4. يهتم مدخل التكلفة التاريخية فقط بالتكلفة عند الاقتناء ولا يتم الأخذ بنظر الاعتبار عامل الزمن وأثره على قيمة النقود في وقت لاحق لوقت الاقتناء فيتم خلط قيم نشأت في أوقات زمنية مختلفة (Laux & Leuz , 2009:6).

5. يؤدي اعتماد مدخل التكلفة التاريخية إلى استبعاد الأصول غير الملموسة من القوائم المالية مثل شهرة المحل، المزايا الاحتكارية ورأس المال الفكري بسبب عدم وجود عملية تبادل مع طرف آخر وهذا ينعكس سلبا على القوائم المالية (نعمان ، 2016 :56).

مدخل التكلفة الجارية.. يقوم هذا المدخل على فكرة تسجيل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها والتي كان سيتم دفعها إذا تم اقتناء أصل مشابه أو معادل حاليا، أما الالتزامات فتسجل بالقيمة غير المخصومة أو ما يعادلها والتي تكون مطلوبة لسداد الالتزام حاليا (سويد، 2012 :30). إذ يعكس هذا المدخل التغيرات في الأسعار الخاصة لبنود القوائم المالية وتحديد الأصول ويعتمد في تقييم الأصل على استخدام القيمة التي يمكن الحصول عليها الآن لو تم الاستغناء عن الأصل بالبيع مثلا، ويطلق البعض على هذا المدخل مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للوحدة الاقتصادية (المحافظة على رأس المال المادي) حيث أن الدخل المتوقع وفقا لهذا المدخل هو عبارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها خلال السنة مع احتفاظ الوحدة الاقتصادية بنفس طاقتها التشغيلية في أول الفترة (بركة، 2015 :44). ويعرف مدخل التكلفة الجارية بأنه الإجراء الذي يتم بمقتضاه إعداد القوائم المالية على أساس القيم الحاضرة للعناصر التي تحتوي عليها ويعتبر بديلا للتغلب على مشكلة التضخم وأثرها على القوائم المالية (الحكيم وآدم،

121:2016). وهناك عدة مداخل للتكلفة الجارية منها مدخل صافي القيمة القابلة للتحقق، مدخل التكلفة الاستبدالية ومدخل القيمة الحالية وفيما يلي بيان مختصر لتلك المداخل:-

مدخل صافي القيمة القابلة للتحقق / يسمى هذا المدخل أيضا بالقيمة السوقية أو سعر الخروج ويعرف سعر الخروج بأنه السعر المستلم عن بيع الأصل أو المدفوع عن تسديد التزام (Lefebvre et al, 2009:7)، ويمثل صافي القيمة القابلة للتحقق المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، وإذا لم يمكن معرفة صافي القيمة القابلة للتحقق (سعر الخروج أو سعر السوق) بشكل مباشر يتم الاعتماد على استخدام الخبرة المهنية في التقدير أو استخدام الأرقام القياسية الخاصة بالأسعار والتي يتم وضعها من قبل هيئات خارجية مستقلة أو من قبل الوحدة الاقتصادية نفسها (بركة، 2015:47).

مدخل التكلفة الاستبدالية / يسمى هذا المدخل أيضا بسعر الدخول ويعرف سعر الدخول بأنه المبلغ الواجب دفعه للحصول على أصل مماثل للأصل المراد استبداله. وعرفت التكلفة الاستبدالية من قبل " الداغور وعابد" بأنها أقل تكلفة يمكن من خلالها الحصول على نفس الخدمات التي يقدمها الأصل من مصدر آخر وتتضمن كل التكاليف الثانوية الناتجة من عملية الاستبدال، أو هي التكلفة التي يمكن تحملها من أجل استبدال الأصل بأصل آخر مماثل له بالقدرة الإنتاجية ولا يلزم أن يكون مطابق له من حيث المواصفات الفنية ومكوناته (الداغور وعابد، 2008:168). وتعتبر تكلفة الاستبدال عن المبلغ الضروري لاستبدال الأصل وتركز على استمرار الوحدة الاقتصادية في نشاطها من خلال الاهتمام بالقدرة على تجديد الأصول للمحافظة على الطاقة الإنتاجية وتراعي الغرض من الحصول على الأصل هو الاستخدام وليس البيع (كيموش، 2011:81). ويشير " نعمان " إلى تساوي التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية في تاريخ الحصول على الأصل و بعد هذا التاريخ يمكن الحصول على نفس الأصل ولكن بسعر تبادل أكثر أو أقل من تكلفة الحصول عليه أول مرة (نعمان، 2016:60).

مدخل القيمة الحالية / بموجب هذا المدخل تتحدد قيمة الأصل على أساس التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة من الوحدة الاقتصادية بسبب هذا الأصل، وتقاس القيمة الحالية على أساس خصم صافي التدفقات النقدية المستقبلية باستخدام معدل فائدة واقعي وتمثل القيمة الحالية الأساس المثالي لتقييم أصول والتزامات الوحدة الاقتصادية لاتفاقها مع الهدف الرئيس لمستخدمي القوائم المالية وهو التنبؤ بالقدرة النقدية المستقبلية للوحدة الاقتصادية (كيموش، 2011:121)، حيث تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن تتولد من الأصل في دورة النشاط العادية أما الالتزامات فيتم تسجيلها بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجية المستقبلية والتي من المتوقع أن تكون مطلوبة لتسديد

- الالتزامات في دورة النشاط العادية (سويد، 2012: 30). ويشترط لتطبيق هذا المدخل معرفة المتغيرات التالية (بركة، 2015: 45): -
1. التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل.
 2. حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة من حياة الأصل.
 3. التنبؤ بعدد السنوات المتوقع أن يبقى فيها الأصل صالحاً للاستخدام في العملية الإنتاجية.
 4. اختيار معدل فائدة مناسب
- ولاستخدام مدخل التكلفة الجارية عدة مزايا وانتقادات منها ما يلي: -

مزايا استخدام مدخل التكلفة الجارية

1. يعد مدخل التكلفة الجارية المدخل الأكثر ملائمة لقياس الكفاءة باعتباره وسيلة للمحافظة على رأس المال المادي أو العيني وأداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية (مطر والسويطي، 2012: 187).
2. يقوم مدخل التكلفة الجارية بعرض الأصول الثابتة والمخزون بالتكلفة الاستبدالية في تاريخ إعداد الميزانية أما الالتزامات فتظهر بالتكلفة التاريخية (بركة، 2015: 53).
3. يعتبر مدخل التكلفة الجارية الأنسب لتحديد قيم الأصول في حالة التضخم لأنه يساهم في الإفصاح عن القيم الحقيقية لتلك الأصول في القوائم المالية (الحكيم وأدم، 2016: 122).

الانتقادات الموجهة لمدخل التكلفة الجارية (بركة، 2015: 53)

1. صعوبة الحصول على التكلفة الجارية لجميع أصول الوحدة الاقتصادية إذ قد لا يوجد لها سوق أو لا يوجد لها أصول مماثلة، مما يؤدي إلى اللجوء للتقدير الشخصي وغير الموضوعي.
2. القيمة الجارية ليست دائماً قريبة من القيمة العادلة وليس من الضروري أن تعبر التقلبات في القيمة الجارية عن التغيرات في المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل.
3. لا يوجد أجماع عام فيما يتعلق بمعالجة أرباح أو خسائر الحيازة، فهل يجب أن تظهر في قائمة الدخل أو ترحل مباشرة إلى حقوق الملكية في قائمة المركز المالي؟.
4. يقتصر مدخل التكلفة الجارية على تعديل قيم الأصول الثابتة ويهمل الأصول والالتزامات النقدية وبالتالي إهمال أرباح أو خسائر القدرة الشرائية الناتجة عنها في فترات التضخم.

بعد العرض الموجز لمدخل القياس المحاسبي يتبين أنه لا يوجد مدخل مثالي يمكن تحديده لعملية القياس فكل مدخل لا يخلو من المزايا والانتقادات التي يمكن أن تنتج عنه عند تطبيقه، فمدخل التكلفة التاريخية الذي يتميز بموضوعيته وتوافقه مع الكثير من المبادئ المحاسبية إلا أنه يهمل التغير في المستوى العام للأسعار وبالتالي فإن القوائم المالية التي تُعد وفقاً له لا تمثل الواقع الاقتصادي خاصة في ظروف التضخم. أما مدخل التكلفة الجارية فيتميز عن مدخل التكلفة التاريخية بأخذه بنظر الاعتبار التغيرات في الأسعار وسعيه إلى المحافظة على رأس المال التشغيلي للوحدة الاقتصادية ومع هذا

يعاب عليه اعتماده على عنصر التقدير الشخصي في التقييم خاصة للأصول التي لا يوجد لها سوق نشطة وبالتالي فإن القوائم المالية التي تعد وفقا له تفتقر إلى خاصية الموضوعية ، كما ويؤخذ على مدخل التكلفة الجارية تعدد المداخل المتبعة عند تطبيقه ما يبين مدخل صافي القيمة القابلة للتحقق ومدخل التكلفة الجارية ومدخل القيمة الحالية مما يؤدي إلى تعقيد عملية القياس والتقييم.

ثالثا: مدخل القيمة العادلة

مفهوم القيمة العادلة/ ذكرت الأدبيات المحاسبية العديد من التعريفات لمصطلح القيمة العادلة فقد عرفت من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS 39) بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة وتعمل في ظل ظروف السوق العادية (Escaffre & Sefsaf, 2010:4)، أما "سويد" فتعرف القيمة العادلة بأنها السعر الذي يتم استلامه لقاء بيع أصول أو يتم دفعه لقاء سداد التزامات بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل على أسس تجارية وليست خاضعة للإجبار بيعا أو شراء (سويد، 2012: 59). كما وعرفت القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بأنها السعر الذي يتم استلامه عن بيع أصل أو يتم دفعه لتسديد التزام في عملية منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس (Hodder & Others, 2013:150) ، ويرى "احمد" بأن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يتم تحديده لقيمة الأصل في سوق نشط بين أطراف على اطلاع ودراية وراغبة في التعامل حيث يتم تحديد القيمة من خلال عملية تتم على أسس تجارية (احمد، 2014:12). أما محاسبة القيمة العادلة فتعرف بأنها نظام لخلق قيمة للأصول والالتزامات وفقا لأسس معينة تعتمد على قدرة الإدارة في استخدام كل الجهود اللازمة لتمييز القيمة الحقيقية للعنصر (AL sawalqa, 2016:92). ومما تجدر الإشارة إليه أنه يجب التمييز بين مفهوم القيمة العادلة ومفهوم القيمة السوقية فكلاهما يختلف عن الآخر وكما يلي (Elfaki & Hammad, 2015:151-152):-

1. تتأثر القيمة السوقية بعوامل العرض والطلب بينما تحدد القيمة العادلة بناءً على دراسة موضوعية للعناصر المؤثرة في قيمة الأوراق المالية.
2. تتأثر القيمة السوقية بالشائعات بينما تتأثر القيمة العادلة بالعوامل الموضوعية القابلة للقياس المادي.
3. لا تعبر القيمة السوقية عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية المصدرة للأوراق المالية لارتباطها بعوامل كثيرة، بينما تعبر القيمة العادلة عن المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية التي أصدرت الأوراق المالية.

في ضوء ما تقدم، يتضح هناك تشابه كبير بين تعريفات القيمة العادلة إذ جميعها تتفق بأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق في وقت معين وهو وقت التقييم وتقتضى أن الأطراف المشاركة في السوق (البائع والمشتري) هم على درجة معقولة من المعرفة

- والدراية بقرار الاستثمار، وأن عملية البيع أو الشراء تجري وفقا لرغبة أطراف الصفقة وبمطلق الحرية دون وجود ظروف غير طبيعية كالتصفية أو الإفلاس.
- أهمية القيمة العادلة في الفكر المحاسبي / تكمن أهمية القيمة العادلة في الدور الذي تلعبه في عملية القياس المحاسبي وكما يلي (إسماعيل وصالح، 2016: 8-9): -**
1. استخدام مدخل القيمة العادلة أكثر دقة وملائمة وموثوقية لأنه يقيس مدى قدرة الوحدة الاقتصادية في التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها.
 2. يعكس مدخل القيمة العادلة التغيرات الناتجة عن التقلبات في معدلات الفوائد وأسعار الصرف وأثرها على أسعار الأسهم.
 3. انهيار كبرى الوحدات الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا في بداية القرن الحادي والعشرين بسبب عدم الأخذ بمدخل القيمة العادلة عند تقييم أصولها.
 4. يعد مدخل القيمة العادلة أكثر ملائمة لكل من المستثمرين والمقرضين لأنها تظهر بشكل أفضل الوضع المالي الحالي للوحدة الاقتصادية وتسهل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.
- كيفية قياس القيمة العادلة /** لقد بين مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يمكن قياس القيمة العادلة وكما يلي (جمعة وآدم، 2013 : 68-71):-
1. القيمة السوقية للأراضي والمباني عادة ما يتم تحديدها من قبل مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة.
 2. القيمة الاستبدالية بعد الاندثار عندما لا يكون هناك دليلا عن القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة لهذه الأصول لأنها نادرا ما تباع.
 3. تُقيم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الجارية.
 4. تُقيم الأوراق المالية غير المتداولة بالقيم المقدرة التي تأخذ بالاعتبار خصائصها مثل نسبة سعر السهم إلى ربح السهم وعائد الأسهم ومعدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لوحدات اقتصادية ذات خصائص مشابهة.
 5. تُقيم الذمم المدينة بالقيم الحالية للمبالغ التي سيتم قبضها محسوبة باستخدام معدلات الفائدة الجارية مطروح منها مخصص الديون غير القابلة للتحويل ومصاريف التحويل، أما بالنسبة للذمم المدينة قصيرة الجل فإن عملية الخصم غير مطلوبة عندما يكون الفرق بين قيمتها الاسمية وقيمتها المخصومة غير مهم نسبيا.
 6. تُقيم البضاعة التامة الصنع والبضائع التجارية بسعر البيع مطروح منها مجموعة مصاريف البيع وهامش ربح معقول مقارب لربح البضائع تامة الصنع المشابهة.
 7. تُقيم البضائع تحت الصنع بسعر البيع للبضاعة الجاهزة مطروح منها مجموع مصاريف التصنيع، مصاريف البيع وهامش ربح معقول.
 8. تُقيم المواد الخام بالقيم الاستبدالية الجارية.
 9. تُقيم المصانع والمعدات بالقيم السوقية المحددة وفي حالة عدم توفر القيم السوقية لها فتقيم بتكلفة الاستبدال بعد طرح الاندثار منها.

10. تُقيم الأصول غير الملموسة بالقيم العادلة المحددة في السوق النشطة وفي حالة عدم توفر السوق النشطة فيتم التقييم على أساس المبلغ الذي ستدفعه الوحدة الاقتصادية عن الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة بناء على أفضل المعلومات المتوفرة.

11. تُقيم الذمم الدائنة وأوراق الدفع والالتزامات طويلة الأجل بالقيم الحالية للمبالغ التي ستدفع لمواجهة الالتزام محسوبا على أساس معدل الفائدة الجاري أما بالنسبة للالتزامات قصيرة الأجل فعملية الخصم غير مطلوبة عندما يكون الفرق بين المبلغ الاسمي والمبلغ المخصوم غير مهم نسبيا.

تقييم مدخل القيمة العادلة / يتمتع مدخل القيمة العادلة كغيره من مداخل القياس المحاسبي بعدد من المزايا والانتقادات يمكن تلخيصها بالتالي: -

مزايا استخدام مدخل القيمة العادلة (Elfaki&Hammad,2015:152)

(Plankspoor et al ,2013:114)

1. يعد مدخل القيمة العادلة المدخل الأكثر ألقاعا لتمثيل الوضع الاقتصادي لأنه يعكس واقع الوحدة الاقتصادية ويعبر عن المفهوم الشامل للدخل.

2. يمكن مدخل القيمة العادلة من إجراء المقارنات في تقييم العناصر المتشابهة وبطرق مماثلة.

3. يزود مدخل القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة الوحدة الاقتصادية إذ يراعي تغيرات القوة الشرائية لوحدته النقد.

4. أثبتت بعض الدراسات إن تطبيق مدخل القيمة العادلة بأخذ مؤشرات السوق بنظر الاعتبار يؤدي إلى تخفيف حدة وتداعيات الأزمة المالية وهناك اهتمامات تشريعية بإسناد قيم الأصول إلى الأسعار السوقية في أوقات الأزمات (Laux & Leuz,2009:9).

5. يفيد مدخل القيمة العادلة الوحدة الاقتصادية في قياس أدائها المالية بالقيمة العادلة مما يجعلها قادرة على صنع القرارات الاستثمارية والتجارية الملائمة وإدارة وقياس المخاطر وتحديد كمية رأس المال الذي ينبغي توفره لأعمال الوحدة الاقتصادية المتنوعة.

6. ينسجم مدخل القيمة العادلة مع أهداف الإبلاغ المالي التي تم تحديدها في الإطار المفاهيمي المشترك لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي تؤكد مضمانيها على قياس الأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي بالقيمة العادلة.

الانتقادات الموجهة لمدخل القيمة العادلة (الجعارات والطبري، 2013:253) و
-(Elfaki&Hammad,2015:152)

1. يترتب على قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة الاعتراف بمكاسب وخسائر الحيازة غير المحققة مما يؤدي إلى زيادة حقوق الملكية في حالة المكاسب ونقصها

2. أن الأخذ بمدخل القيمة العادلة يؤدي إلى توزيع أرباح (مكاسب غير محققة) تؤثر سلبا على حقوق الملكية قبل تحقق التدفقات النقدية مما يؤدي إلى تآكل رأس المال وعدم المحافظة عليه.
 3. لا يتمشى الاعتراف بالمكاسب غير المحققة وعدم الاعتراف بالخسائر غير المحققة مع مفهوم الحيطة والحذر وهو من الأعراف المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
 4. هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد في قياسها على مدخل التكلفة التاريخية.
 5. قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة.
 6. قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة.
- مما تقدم يتضح** أن لكل مدخل من مداخل القياس المحاسبي مزايا وعيوب ولا يمكن الجزم بأفضلية مدخل على مدخل آخر فكل مدخل عند تطبيقه قد يواجه بمشاكل معينة، وفي حدود هذا البحث يرى الباحثان إن تطبيق مدخل القيمة العادلة قد يكتفه بعض المشاكل وأهم مشكلة قد تواجه تطبيقه هي مشكلة تضخيم الأرباح في نهاية السنة خاصة في حالة ارتفاع الأسعار، كما إن تطبيق مدخل القيمة العادلة يتعارض مع مفهوم الحيطة والحذر بسبب الاعتراف بالأرباح غير المحققة وعدم الاعتراف بالخسائر غير المحققة. ومن جهة أخرى فإن تطبيق مدخل القيمة العادلة يحتاج وقت أطول نسبيا لإعداد القوائم المالية فتفقد المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك القوائم خاصية التوقيت الملائم، وبسبب عدم وجود عملية تبادلية فعلية فإن القيمة العادلة تستند على التقدير الشخصي والذي غالبا ما يكون مصاحب بالتحيز من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية والذي يعتبر صورة من صور التلاعب بالأرباح. وبالرغم من تلك المشاكل إلا أن الباحثين يتفقان مع استخدام مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي لملائمته في اتخاذ القرارات خاصة في حالة توفر قواعد محددة يمكن الاسترشاد بها لقياس القيمة العادلة.

رابعا: خصائص المعلومات المحاسبية وأهميتها

تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص الرئيسية والثانوية إذ تصنف الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية إلى ما يلي (مشكور وآخرون، 2012:15):-

- الملائمة / تتوقف ملائمة المعلومات المحاسبية على قدرتها على التأثير في اتخاذ القرارات إذ لا يمكن التوصل إلى قرار سليم بدون الاعتماد على معلومات مناسبة وينبغي أن تتمتع خاصية الملائمة بثلاث سمات أساسية هي:
1. أن تكون في الوقت المناسب
 2. أن تكون لها قيمة عكسية
 3. أن تكون لها القابلية على التنبؤ

أمكانية الاعتماد عليها/ تكون المعلومات المحاسبية مهمة ومفيدة إذا استطاع المحاسب الاعتماد عليها كمقياس للظروف والأحداث الاقتصادية التي تمثلها خاصة إذا ما توفرت لهذه المعلومات قدر من الموضوعية من خلال توفر السمات التالية:

1. عدم التحيز
2. القابلية على التحقق
3. العدالة في التقرير

أما الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية فهي: -

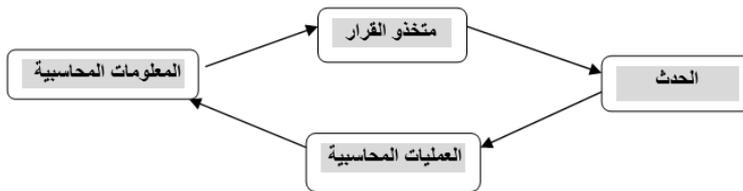
القابلية على المقارنة/ تصبح مسألة المقارنة مقبولة عندما تعد القوائم المالية بنفس أساليب القياس كما يمكن من خلالها التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين الشركات المماثلة.

الثبات/ أي أن تكون الشركة ثابتة في استخدام القواعد المحاسبية بين فترة وأخرى ولكن هذا الأمر لا يمنع من قيام الشركة بتغيير القاعدة المحاسبية بشرط أن تكون هنالك ضرورة لذلك ولكن في هذه الحالة ينبغي الإفصاح عن هذا التغيير في القوائم المالية مع ذكر المبررات التي دعت إلى هذا التغيير.

وفيما يتعلق بأهمية المعلومات المحاسبية فتتمثل بالتالي (عثمان ، 2016 : 159):-

1. تمثل جزء أساسي من المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية في الوحدة الاقتصادية.
2. تساعد الوحدة الاقتصادية في اختيار أفضل وسيلة تمويل عن طريق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بها.
3. تستخدم لتقويم المخاطر كما يؤدي توفرها إلى تخفيض درجة عدم التأكد المحيطة باتخاذ القرار مما يساعد على اتخاذ القرار الرشيد الذي يحقق المنفعة المطلوبة.
4. يتمثل المنتج النهائي للمعلومات المحاسبية في القرار الذي يتم التوصل إليه باستخدام هذه المعلومات بغض النظر عن الجهة المتخذة للقرار، ويمثل الشكل أدناه دورة المعلومات المحاسبية.

شكل رقم (1) دورة المعلومات المحاسبية



المصدر (الجنابي، النعيمي، 2014: 412)

خامسا: النظام المحاسبي في وحدات إنتاج النفط
طبيعة المحاسبة ودورها كنظام للمعلومات في شركات إنتاج النفط

إن طبيعة المحاسبة كنظام للمعلومات في وحدات إنتاج النفط لا تختلف عن طبيعتها في الوحدات الاقتصادية الأخرى حيث تتمثل هذه الطبيعة بشكل عام وأساسي في إيصال المعلومات عن الوحدات الاقتصادية للأطراف المعنية سواء كانت أطراف داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها كعموم الجمهور من المستثمرين وكذلك المقرضين والجهات الحكومية وما إلى ذلك (الرملي، 2013: 1).

ويشير (الراوي، 2011: 42) إن الصناعة النفطية تختلف عن الصناعات الأخرى فيما يتعلق بعامل عدم التأكد الذي يشير إلى إن أكثر من 75 % من الآبار المحفورة غير منتجة في حين يصل عامل عدم التأكد إلى أكثر من 90 % من مساحة الأراضي الخاضعة للاستكشاف لا يوجد فيها نفط مما يعني خلق مشاكل متعددة لمعالجة المصاريف المنفقة لمثل هذه الحالات إلى جانب قوانين الضرائب التي تشمل هذا النوع من الصناعة وكيفية تحديد الدخل الخاضع للضريبة والذي يتوقف على كيفية تصنيف تلك النفقات إلى إيرادية أو رأسمالية ، كما تصنف الصناعات النفطية على عكس ما هو عليه في الصناعات الأخرى قيامها بتعديل حصص الإنتاج بين الحين والآخر وكذلك أسعار البيع لتتماشى مع قوانين الدولة التي تعمل فيها والتزامها بما تفرضه المنظمات العالمية المتخصصة كمنظمة الأوبك مثلاً.

خصائص محاسبة النفط

- تتمثل خصائص محاسبة النفط بالتالي (الغبان، 2013: 290 - 291): -
1. تتميز صناعة النفط بضخامة التكاليف الثابتة التي تتطلبها عمليات البحث والاستكشاف والاستخراج والتي تتمثل في أجهزة ومعدات وآلات.
 2. تتميز صناعة النفط باستثمار الأموال قبل الإنتاج إذ إن عمليات البحث والاستكشاف التي تحتاج أموالاً طائلة تتمثل في جهود مبدولة قبل بداية الاستخراج الفعلي وتستغرق فترات طويلة تتعدى السنين يتم خلالها إنفاق الأموال كاستثمارات في معدات وآلات وتطوير مناطق باستحداث العديد من الخدمات التي تستلزمها عمليات البحث والاستكشاف، وإن استثمار هذه المبالغ التي تتم قبل الإنتاج سوف لا تقابلها أي إيرادات لعدم وجود أي إنتاج قابل للبيع.
 3. من الخصائص الأخرى هي عدم التأكد من وجود النفط وتقدير الاحتياطي بسهولة مما يجعل من الصعوبة ربط النفقات بحجم الإنتاج.
 4. نظراً لخصوصية النفط كأصل متناقص ينتهي بمرور الزمن من جراء عمليات الاستخراج فيتم ربط عملية الإطفاء لتكاليفه بالزمن والكميات المستخرجة خلال الفترات المالية المختلفة.
 5. إن تسعير النفط الخام لا يتم على أساس تكاليف الإنتاج وذلك لكونه سلعة بائع وإنما تحدد أسعاره وفقاً لمصالح الدول المنتجة وعلى ضوء توازن أسعار السلع المتداولة في السوق العالمي.

6. تتطلب حالات زيادة الإنتاج إلى إنفاق مبالغ طائلة تتمثل في حفر آبار إنتاجية جديدة في نفس المنطقة المستكشفة أو القيام بتوسيع الآبار الحالية وينعكس ذلك على الحاجة إلى فتح حسابات للتطوير مماثلة لعمليات الاستكشاف.
7. عدم ضمان وجود إيرادات وبالتالي عدم تحقق المقابلة المحاسبية لمقابلة الإيرادات مع التكاليف أو مع جزء منها سنويا وكل ذلك بسبب ارتباط صناعة النفط بعامل عدم التأكد.
8. قد تنتهي دورة الأعمال في صناعة النفط في سنة مالية يتم فيها إعداد الحسابات الختامية وبيان نتيجة العمال والمركز المالي وقد تحتاج إلى سنة بعد أخرى دون أن تنتهي دورة الأعمال وهنا تبرز مشكلة إعداد الحسابات الختامية في نهاية كل سنة مالية أو في نهاية كل نتائج الأعمال الصناعية.
9. تحتفظ شركات النفط بنسختين من السجلات واحدة للشركة نفسها وأخرى للأغراض الضريبية حيث تعالج مصروفات البحث والاستكشاف كنفقات رأسمالية للأغراض المالية وإيراديه لأغراض الضريبة.
10. تعديل قانون إنتاج النفط بين الحين والآخر ليتماشى مع قوانين الدولة المنتجة التي تعمل بها تلك الشركات.
11. يتم إتباع الأنظمة المالية المناسبة التي تمتاز بالسهولة والعملية وتقلل من التعقيدات والتحليل وذلك لغايات الضريبة فقط ودون الأخذ بما هو متعارف عليه محاسبيا.

المبحث الثالث: الجانب العملي

هدفت الباحثتان من إجراء الجانب العملي إلى اختبار فرضيات البحث لبيان أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. إذ تالف مجتمع البحث من فئتين، تضمنت الفئة الأولى الوحدات الاقتصادية المعنية بإنتاج النفط في العراق والمتمثلة بشركة نفط البصرة وشركة الحفر العراقية، أما الفئة الثانية فقد شملت الأكاديميين في المجال المحاسبي. أما عينة البحث فتمثلت بمجموعة من المحاسبين والمدققين الداخليين العاملين في الشركات أعلاه ومجموعة من أساتذة أقسام المحاسبة في الجامعات العراقية في البصرة وتحديدًا جامعة البصرة / كلية الإدارة والاقتصاد والجامعة التقنية الجنوبية وكلية شط العرب الجامعة. والجدول التالي يبين عدد استثمارات الاستبانة الموزعة والمستردة من عينة البحث.

جدول رقم (1) عدد الاستثمارات الموزعة والمستردة من عينة الدراسة

النسبة	العدد	الاستثمارات
100%	67	الموزعة
98%	65	المستردة
0	0	المستبعدة
97%	65	صافي الاستثمارات المستخدمة

دراسة استطلاعية لأثر تطبيق مدخل القيمة العادلة على تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية...

للتحليل الإحصائي	
------------------	--

من الجدول أعلاه نلاحظ أن نسبة استجابة العينة جيدة ولم يتم استبعاد أي استبانة. وقد صممت استمارة الاستبانة المستخدمة لاختبار فرضية البحث وفق مقياس ليكرت الخماسي وحددت إجابات المستقيمين بالدرجات التي يحتويها الجدول التالي:
جدول رقم (2) توزيع درجات الإجابة على استمارة الاستبيان

لا اتفق تماما	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماما
1	2	3	4	5

وقد تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين الأول يتضمن المعلومات الشخصية للمجيب مثل (العمر، التأهيل العلمي، المسمى الوظيفي، التخصص العلمي، الخبرة العملية، عدد الدورات). أما القسم الثاني من استمارة الاستبيان فهو يتضمن مجموعة من الأسئلة الخاصة باختبار فرضية البحث إذ كانت هذه المجموعة تتكون من (25) سؤال مقسمة كالتالي: -

جدول رقم (3) تقسيم أسئلة الاستبيان حسب فرضيات البحث

رقم الفرضية	الفرضية	الأسئلة الخاصة بها
1	إن القياس المحاسبي باستخدام مدخل القيمة العادلة أفضل من القياس باستخدام التكلفة التاريخية	(1 - 13)
2	إن تطبيق مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي يساهم في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	(14 - 25)

التحليل الإحصائي:

الخصائص الديمغرافية لعينة البحث ..

في هذا الجانب يتم التحليل الإحصائي الديمغرافي (المعلومات الشخصية) لعينة البحث لملاحظة العلاقة بين إجابات أفراد عينة البحث مع موضوع البحث ومدى ملائمة العينة لموضوع البحث وكما يلي:

1. العمر/ الجدول التالي يبين الفئات العمرية الأكثر تكرارا في عينة البحث

جدول رقم (4) توزيع عينة البحث حسب متغير العمر

العمر	أقل من 30 سنة	30 - أقل من 40 سنة	40 - أقل من 50 سنة	60 سنة فأكثر	المجموع
-------	---------------	--------------------	--------------------	--------------	---------

65	19	18	18	10	التكرار
%100.0	%29.2	%27.7	%27.7	%15.4	النسبة المئوية

من الجدول أعلاه والخاص بتوزيع أفراد العينة حسب متغير العمر يتبين أن عينة البحث كانت غالبيتهم من الفئة العمرية المحصورة في سن 50 سنة فأكثر إذ شكلت النسبة الأكبر وهي (29.2%) وتليها الفئتين العمريتين المحصورتين بين 30 - أقل من 40 و 40 - أقل من 50 والتي شكلت نسبة 27.7% أما الفئة العمرية الأقل من 30 سنة كانت الفئة الأقل إذ شكلت نسبة 15.4%. نلاحظ أن غالبية عينة البحث هم من الفئة العمرية الأكبر سنا وهذا يعكس إيجابا على نتائج البحث.

2. **التأهيل العلمي /** الجدول التالي يبين التأهيل العلمي لعينة البحث لملاحظة مدى ارتباط مؤهلات العينة مع موضوع البحث

جدول رقم (5) توزيع عينة البحث حسب متغير التأهيل العلمي

المجموع	أخرى	دكتوراه	ماجستير	دبلوم عالي	بكالوريوس	دون البكالوريوس	المؤهل العلمي
65	1	8	5	1	44	6	التكرار
%100	1.5	12.3	7.7	1.5	67.7	9.2	النسبة المئوية

من الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب متغير التأهيل العلمي يتضح أن المؤهل العلمي لعينة البحث كان غالبيتهم من درجة البكالوريوس إذ شكلت نسبة (67.7%) وهي أعلى نسبة من عينة البحث وتليها درجة الدكتوراه إذ شكلت نسبة (12.3%) ثم تليها درجة دون البكالوريوس حيث شكلت نسبة (9.2%) ثم تلتها درجة الماجستير حيث شكلت نسبة (7.7%) أما النسب الأقل فهي كل من درجة دبلوم عالي وأخرى حيث شكلت نسبة (1.5%) وهي نسبة قليلة جدا . وعليه نلاحظ أن عينة البحث كانت من درجة البكالوريوس ثم درجة الدكتوراه وهذا ما يزيد من أهمية البحث والنتائج المتوصل إليها.

3. **الوظيفة الحالية /** الجدول التالي يبين الوظيفة الحالية لعينة البحث لتحديد مدى ملائمة أفراد العينة لموضوع البحث.

جدول رقم (6) توزيع عينة البحث حسب متغير الوظيفة الحالية

المجموع	مهني	أكاديمي	الوظيفة الحالية
65	41	24	التكرار
%100	%63.1	% 36.9	النسبة المئوية

--	--	--	--

من الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد عينة البحث حسب متغير الوظيفة الحالية يلاحظ أن غالبية أفراد عينة البحث هم من المهنيين إذ شكلت نسبة (63.1%) وهي النسبة الأكبر ثم تليها نسبة الأكاديميين حيث شكلت نسبة (36.9%) وهذا ما يتلائم مع نتائج البحث إذ تكون الإجابات منبثقة من الواقع العملي لأفراد العينة.

4. التخصص العلمي / الجدول التالي يبين التخصص العلمي لعينة البحث.

جدول رقم (7) توزيع عينة البحث حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	محاسبة	علوم مالية	إدارة	أخرى	المجموع
التكرار	49	6	7	3	65
النسبة المئوية	75.4%	9.2%	10.8%	4.6%	100%

من الجدول أعلاه الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي يتبين أن غالبية عينة البحث هم من المحاسبين إذ شكلت نسبتهم (75.4%) وهي النسبة الأكبر ضمن عينة البحث وهذا ما يضيف ملائمة إجابة أفراد العينة مع موضوع البحث على اعتبار أن الموضوع محاسبي ، وتليها نسبة (10.8%) وهم من تخصص إدارة وهذا أيضا يضيف ملائمة إجابات أفراد العينة مع موضوع البحث على اعتبار إن تخصص الإدارة قريب جدا من المفاهيم المحاسبية وبعد ذلك تليها نسبة (9.2%) وهم من تخصص علوم مالية ومصرفية وهي أيضا فئة مهمة وتخصص قريب من التخصص المحاسبي ثم تأتي النسبة الأقل في عينة البحث وهم من فئة أخرى إذ شكلت (4.6%) من عينة البحث ، وعليه يمكن القول بأن عينة البحث ملائمة جدا لموضوع البحث .

5. الخبرة العملية / الجدول التالي يبين سنوات الخدمة التي يتمتع بها أفراد عينة البحث

جدول رقم (8) توزيع عينة البحث حسب متغير الخبرة العملية

الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	5-10 سنوات	10-15 سنة	15-20 أقل من	20 سنة فأكثر	المجموع
التكرار	7	21	8	7	22	65
النسبة المئوية	10.8%	32.3%	12.3%	10.8%	33.8%	100%

من الجدول أعلاه يتضح أن سنوات الخبرة العملية التي يتمتع بها أفراد عينة البحث والتي تبدأ من 20 سنة فأكثر هي النسبة الأكبر إذ شكلت (33.8%) من عينة البحث وتليها الفئة المحصورة بين 5- أقل من 10 سنوات إذ شكلت نسبة (32.3%) وبعدها

الفئة المحصور بين 10- اقل من 15 سنة إذ شكلت نسبة (12.3%) وهي نسبة ليست بقليلة، ثم تلتها الفئتين المحصورتين بين اقل من 5 سنوات و15 اقل من 20 سنة إذ شكلتا نسبة (10.8%) من عينة البحث . وعليه نلاحظ أن عينة البحث الأكبر هم ممن يمتلكون خبرة عملية جيدة وهم من فئة (20 سنة فأكثر) وتعد من الفئات الملائمة لموضوع البحث حيث يعد مدخل القيمة العادلة من المواضيع المهمة في النظام المحاسبي ولا يحدد أهمية هذا الموضوع إلا أهل الخبرة العلمية الجيدة وهذا ما نتصف به عينة البحث.

6. عدد الدورات / الجدول التالي يبين عدد الدورات التي شارك فيها أفراد عينة البحث حول موضوع القيمة العادلة: -

جدول رقم (9) توزيع عينة البحث حسب متغير عدد الدورات

عدد الدورات	لم يدخل دورة	دورة واحدة	دورتان	ثلاث دورات	المجموع
التكرار	58	3	3	1	65
النسبة المئوية	89.2%	4.6%	4.6%	1.5%	100%

من الجدول رقم (9) والخاص بتوزيع أفراد عينة البحث حسب عدد الدورات التي شاركوا فيها، يتبين أن عدد أفراد العينة الذين لم يتم مشاركتهم في أي دورة حول موضوع القيمة العادلة بلغ 58 أي بنسبة 89.2% وهي نسبة كبيرة جداً، تليها النسبة 4.6 وهي نسبة الأفراد الذين تم مشاركتهم بمعدل دورة واحدة أو دورتان ثم تأتي النسبة الأقل 1.5% وهي نسبة الأفراد الذين اشتركوا بثلاث دورات. مما سبق يتضح هناك قصور من قبل إدارات الوحدات الاقتصادية حول تثقيف الكوادر العاملة لديها بخصوص موضوع القيمة العادلة.

التحليل الوصفي لعينة البحث لاختبار فرضيات البحث

يتم في هذا الجزء إجراء التحليل الوصفي لإجابات عينة البحث وتحديد هل إن فرضيات البحث قد تحققت أم لا، وعليه فقد استخدم التحليل الإحصائي الوصفي من خلال احتساب الوسط المعياري والانحراف المعياري ونسبة الخطأ لاختبار فرضيات البحث وكما يلي: -

اختبار الفرضية الأولى:

جدول رقم (10) التحليل الوصفي لإجابات عينة البحث فيما يخص الفرضية الأولى

ت	الأسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	إن استخدام مدخل التكلفة التاريخية يعاني من قصور في عملية تقييم الأصول الثابتة	3.53	1.17
2	يعمل القياس المحاسبي على توحيد الآراء	4.13	0.76

دراسة استطلاعية لأثر تطبيق مدخل القيمة العادلة على تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية...

		بين مستخدمي المعلومات المحاسبية وذلك بسبب استخدام وحدة النقد في القياس	
0.94	4.16	فرض ثبات وحدة القياس يؤدي إلى تجاهل التغير في الأسعار وهذا ما يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة عن القيم الجارية وبالتالي تصبح المعلومات غير ملائمة لاتخاذ القرار.	3
0.94	4.21	التكلفة التاريخية هي عبارة عن قيمة عادلة في تاريخ الاقتناء	4
1.06	4.00	مدخل التكلفة التاريخية لا يتماشى مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع النفط	5
1.01	4.00	يؤدي اعتماد مدخل التكلفة التاريخية إلى استبعاد الأصول غير الملموسة مثل شهرة المحل، المزايا الاحتكارية.	6
0.85	4.01	يعد مدخل القيمة العادلة المدخل الأكثر أفضالاً لتمثيل الوضع الاقتصادي.	7
0.91	4.14	تطبيق مدخل القيمة العادلة يسمح بتجاوز مشاكل القياس المحاسبي	8
0.81	4.20	يفيد مدخل القيمة العادلة الوحدة الاقتصادية في قياس أدواتها المالية بالقيمة العادلة مما يجعلها قادرة على صنع القرارات الاستثمارية الملائمة	9
0.93	4.00	تكون التقارير المالية قابلة للمقارنة الزمانية والمكانية عند تطبيق مدخل القيمة العادلة للأصول الثابتة	10
0.85	3.98	يوفر التقرير المالي الميني على أساس القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة والملائمة لحاجات المستخدمين	11
1.08	3.83	تطبيق مدخل القيمة العادلة يساعد الإدارة في التأثير على صافي الربح	12
13 من عوائق تبني مدخل القيمة العادلة في الوحدات الاقتصادية العراقية ما يلي:-			

0.95	4.20	ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي بأسس تطبيق مدخل القيمة العادلة	131
1.01	3.93	- عدم وجود معلومات كافية ضمن النظام المحاسبي تشرح محتوى القيمة العادلة	132
1.24	3.38	عدم وجود سوق ملائمة لتطبيق مدخل القيمة العادلة	133
0.13	3.98	المجموع	

يتضح من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة هو (3.98) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3) وأن الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة هو (0.13) وهو أقل من (1)، وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة يتفقون بأن القياس المحاسبي باستخدام مدخل القيمة العادلة أفضل من القياس باستخدام التكلفة التاريخية إذ أن تطبيق مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي يعالج نواحي القصور التي يسببها مدخل التكلفة التاريخية، وعليه تقبل الفرضية الأولى للبحث.

اختبار الفرضية الثانية:

جدول رقم (11) التحليل الوصفي لإجابات عينة البحث فيما يخص الفرضية الثانية

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الأسئلة	ت
0.95	4.07	تكون مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية) باستخدام قياس القيمة العادلة أكثر فائدة من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية	14
0.95	4.03	أن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة تحقق خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية، لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية	15
0.92	3.92	يعتبر استخدام مدخل القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساساً أفضل للتنبؤ بنتائج الأعمال	16
0.93	4.15	عدم ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفق لأساس التكلفة التاريخية	17
1.04	4.06	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذوات قيمة وموثوقية عالية.	18
0.95	3.96	تحقق القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية	19

دراسة استطلاعية لأثر تطبيق مدخل القيمة العادلة على تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية...

0.88	4.07	تحقق المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة الموثوقة بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية	20
0.93	3.81	تتميز القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة على أساس التكلفة التاريخية	21
1.06	3.78	تسمح التقلبات في الأسعار السوقية بأجراء المقارنات بين القوائم المالية الناتجة عن التقييم العادل للبنود المحاسبية	22
0.68	4.47	يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن أي تغيير في المبادئ والاسس المحاسبية	23
0.84	4.29	إن الثبات في استخدام الطرق والأسس المحاسبية يسمح بإمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية من فترة إلى أخرى وبين شركة وشركة أخرى ذات طبيعة نشاط واحدة	24
1.08	3.72	يحقق تطبيق مدخل القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية	25
0.21	4.03	المجموع	

يتبين من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة هو (4.03) وهو أعلى من الوسط الفرضي (3) وأن الانحراف المعياري للأسئلة مجتمعة هو (0.21) وهو أقل من (1) ، وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة يتفقون بأن تطبيق مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي يساهم في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، إذ أن تطبيق مدخل القيمة العادلة يسمح بإنتاج معلومات ملائمة لأنها تحقق خاصية التوقيت المناسب ومعلومات ذات موثوقية عالية لأنها تحقق خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ، كما يساهم مدخل القيمة العادلة في تعزيز خاصية قابلية المعلومات المحاسبية على المقارنة الزمانية والمكانية للوحدات ذات الأنشطة المماثلة. وعليه تقبل الفرضية الثانية للبحث.

جدول رقم (12)

اختبار معنوية معاملات النموذج الخطي

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		t	Sig.
	B	Std. Error	Beta			
1	B ₀	1.263	.372		3.395	.001
	B ₁	.695	.093	.687	7.503	.000

a. Dependent Variable: Y

يتضح من جدول رقم (12) أن معلمة المقطع الصادي المتمثلة بتعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي موجبة الإشارة وهذا يعني وجود تحسين في نوعية المعلومات المحاسبية تحقق (1.263) عندما يكون مدخل القيمة العادلة اقل ما يمكن، أما قيمة المختبر الإحصائي (t) مساوية إلى (3.395) وبمستوى معنوية (0.001) وهي اقل من (0.05) وهذا يدل على معنوية معلمة .

أما بالنسبة الى معلمة النموذج (B_1) والتي تمثل مدخل القيمة العادلة فكانت مساوية إلى (0.695) وهي تدل على اتجاه العلاقة الايجابية بين مدخل القيمة العادلة وخصائص المعلومات المحاسبية فعند زيادة القيمة العادلة بمقدار وحدة واحدة سيؤدي إلى زيادة تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بمقدار (0.695)، أما قيمة المختبر (t) فكانت مساوية إلى (7.503) وبمستوى معنوية (0.000) وهي اقل من (0.05) وهذا يدل على معنوية العلاقة الخطية بين مدخل القيمة العادلة و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أي أن مدخل القيمة العادلة له أهمية في تفسير التغيرات في خصائص المعلومات المحاسبية.

جدول رقم (13) تحليل التباين

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression مجموع المربعات المشروحة	8.322	1	8.322	56.293	.000 ^b
Residual مجموع مربعات البواقي	9.313	63	.148		
Total	17.635	64			

ويتضح من جدول رقم (13) إمكانية تحديد أثر مدخل القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فقد كانت قيمة (F) المحسوبة مساوية إلى (56.293) وبمستوى معنوية (0.000) عند درجة حرية (63-1) وهي اقل من (0.05) وهذا يدل على أهمية مدخل القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

جدول رقم (14) معامل الارتباط البسيط

Model	R	R ²
1	.687 ^a	.472

يتبين من الجدول رقم (14) أن معامل الارتباط البسيط ($r=0.687$) وهذا يدل على أن علاقة الارتباط طردية بين مدخل القيمة العادلة وتحسين مخرجات النظام المحاسبي والمتمثلة بالمعلومات المحاسبية، أما بالنسبة للقوة التفسيرية للنموذج الدراسي فقد تمثلت بمعامل التحديد ($R^2=0.472$) وهذا يدل على أن النموذج تمكن من تفسير

- التغيرات بمقدار (47%) أما النسبة المتبقية (53%) تمثل تأثير متغيرات أخرى لم تؤخذ فالنموذج الدراسي (المتغيرات غير المضمنة بالنموذج).
- الاستنتاجات:** من خلال الجانب العملي تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية: -
1. إن تطبيق مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي له أثر ايجابي في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية على المقارنة.
 2. إن الاعتماد على مدخل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي ينتج معلومات محاسبية تمتاز بدرجة عالية من الموثوقية ولكنها غير ملائمة لاتخاذ القرارات.
 3. إن إعداد القوائم المالية في ظل حالات التضخم وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية قد يؤدي إلى تضليل مستخدمي تلك القوائم لأن التكلفة التاريخية تعتبر قيمة عادلة للأصل بتاريخ الاقتناء.
 4. يواجه تطبيق مدخل القيمة العادلة في وحدات إنتاج النفط في العراق عدد من المعوقات أهمها عدم وجود معلومات كافية ضمن النظام المحاسبي تشرح محتوى القيمة العادلة.
- التوصيات:** بناءً على ما تم التوصل إليه من استنتاجات توصي الباحثان بما يلي: -
1. الاهتمام بالتطبيق الفعلي لمدخل القيمة العادلة لما له من أثر ايجابي في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
 2. يفضل استخدام مدخل القيمة العادلة لتعديل القوائم المالية خاصة في حالات التضخم الاقتصادي بما يحقق خاصية القابلية على المقارنة وذلك من خلال قوائم مالية إضافية.
 3. ضرورة وضع تعليمات واضحة للقياس بالقيمة العادلة.
 4. ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية العراقية بتأهيل وتدريب كوادرها المحاسبية لتمكينهم من فهم أسس ومضامين مدخل القيمة العادلة.
 5. العمل على تضمين المقررات الدراسية لأقسام المحاسبة شرح وافٍ لمدخل القيمة العادلة.

مصادر البحث

أولاً: المصادر العربية

1. إسماعيل، إبراهيم يعقوب، وصالح، هلال يوسف، " أمكانية تطبيق نماذج القيمة العادلة في قياس القيمة الحقيقية للأسهم العادية "، مجلة العلوم الاقتصادية، الإصدار السابع عشر، العدد الثاني، 2016.
2. بركة، حنان، " أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية في المعالجة المحاسبية للتضخم بالقوائم المالية "، رسالة ماجستير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2015.

3. التميمي، جمانة حنظل، وناصر، عليّة صالح، " أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة "، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع عشر، العدد الثاني، 2015.
4. الجعارات، خالد والطبري، محمد، " مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والثلاثون، 2013.
5. جمعة، هوام، وآدم، حديدي، " أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية "، ورقة بحثية مقدمة إلى المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي، اسطنبول - تركيا، 2013.
6. الجنابي، عبد الخلف عبد، وأنعمي، مقداد احمد نوري، " دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية "، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرون، العدد التاسع والسبعون، 2014.
7. الحكيم، مصطفى حامد، وآدم، عبد السلام عوض، " الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية "، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الزعيم الأزهر، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية وكلية الدراسات العليا، 2016.
8. حمد، محمد معتصم إبراهيم، والنقيب، إسماعيل محمد، " بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية "، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، 2015.
9. الداعور، جبر إبراهيم، وعابد، محمد نواف، " إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين "، مجلة جامعة الأزهر، غزة سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2008.
10. الراوي، عبد الخالق مطلق، " محاسبة النفط والغاز " دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن - عمان 2011.
11. الرملي، فياض حمزة، "النظام المحاسبي في شركات إنتاج لنتف"، الدار الدولية للمحاسبة والمراجعة والاستشارات المالية، الخرطوم - السودان، 2013.
12. زرقون، ويدير، فارس، " واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الرابع، 2016.
13. سارة، بالعزیز، " دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار 13 IFRS في البيئة الجزائرية "، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2016.
14. سويد، بسمة، " دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2012.

15. عثمان، إبراهيم يعقوب إسماعيل، " أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية "، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016.
16. عوجه، حسنين كاظم، " القياس والإفصاح عن القيمة العادلة لصافي أصول الوحدة الاقتصادية وأهميتها في ترشيد القرارات الاستثمارية "، رسالة ماجستير، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، 2011.
17. الغبان، فائزة إبراهيم محمود، والغبان، ثائر صبري محمود، " النظم المحاسبية المتخصصة "، الذاكرة للنشر والتوزيع، بغداد شارع المغرب، الطبعة الثالثة، 2013.
18. كيموش، بلال، " التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي "، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2011.
19. مشكور، سعود جايد وجاسم، علي نعيم وعبد السيد، ناظم حسن " المحاسبة المتوسطة – رؤية معاصرة "، مطبعة الميزان -النجف الأشرف، جمهورية العراق، دار الكتب والوثائق، الطبعة الأولى، 2012.
20. مطر، محمد، والسويطي، موسى، " التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض – الإفصاح "، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، عمان، 2012.
21. مطر، محمد، "نظرية المحاسبة "، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، عمان، 2010.
22. نعمان، سعاد عدنان، " مدى ملائمة مداخل القياس المحاسبي لطرائق إصلاح الوحدات الاقتصادية المتعثرة " أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، 2016.
23. يدير، فارس، " واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2015.
24. يوسف، كمال أحمد، وإبراهيم، كفاح صلاح، " أثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية "، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد الخامس، العدد العشرون، 2016.