

أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات  
المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات السعودية

**The Effect of Accounting Measurement Based on The Fair Value  
on The Qualitative Characteristics of Accounting Information: An  
Empirical Study on Saudi Corporations**

مكارم سعدون العنزي

**Makarim Sadun Alanazi**

باحثة ماجستير

malanazi0105@stu.kau.edu.sa

الدكتورة

مي عبدالعزيز العامودي

**May Abdulaziz Alamoudi**

عضو هيئة تدريس

malamoudi@kau.edu.sa

أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات  
المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات السعودية

المستخلص

هدفت الدراسة إلى اختبار أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية، وذلك من خلال اختبار أثر استخدام القيمة العادلة على الملاءمة، والموثوقية، وقابلية الفهم، وقابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الإحصائي الوصفي والمنهج الاستدلالي، وتم استخدام أداة الاستبانة في جمع البيانات حيث وُزعت عينة عشوائية بلغت (١٠١) استبانة على عينة من المهنيين والمحاسبين العاملين بالشركات المساهمة السعودية في مختلف القطاعات، وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS). توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملاءمة، والموثوقية، وقابلية الفهم، وقابلية المقارنة). أوصت الدراسة بالعمل على إقامة ورش عمل ومؤتمرات منتظمة من قبل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين يتم من خلالها رفع الوعي بماهية المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام، ومعيار القيمة العادلة بشكل خاص، والقيام بتنظيم برامج تدريبية لمعدي التقارير المالية في الشركات حول محاسبة القيمة العادلة وأساليب تقييمها وكيفية تطبيقها.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، القيمة العادلة، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

## **The Effect of Accounting Measurement Based on The Fair Value on The Qualitative Characteristics of Accounting Information: An Empirical Study on Saudi Corporations**

### **Abstract**

The study aimed to examine the impact of using fair value as an approach for accounting measurement on the qualitative characteristics of accounting information for Saudi joint-stock companies. This was done by testing the effect of fair value usage on the relevance, reliability, understandability, and comparability of accounting information. To achieve the study's objectives, a descriptive statistical approach and an inductive approach were adopted. The study utilized a questionnaire as a data collection tool, distributing (101) surveys randomly to professionals and accountants working in Saudi joint-stock companies across various sectors. Data analysis was conducted using statistical software (SPSS). The results showed a statistically significant positive impact of using fair value as an approach for accounting measurement on the qualitative characteristics of accounting information (relevance, reliability, understandability, and comparability). The study recommended conducting workshops and regular conferences by the Saudi Organization for Auditors and Accountants to raise awareness about international accounting standards in general and fair value standards in particular. Additionally, the study suggested organizing training programs for financial report preparers in companies on fair value accounting, its evaluation methods, and application techniques.

**Keywords:** Accounting Measurement, Fair Value, Qualitative Characteristics of Accounting Information.

## ١- الإطار العام للدراسة

## ١.١ المقدمة

يتميز عصرنا الحاضر بالعديد من التغيرات المالية والاقتصادية، ونتيجة لتطور البيئة الاقتصادية والمحاسبية تواجه منظمات الأعمال سلسلة من التحديات التي تؤثر على واقعية ونزاهة القياس المحاسبي، مما أدى إلى الضغط على مهنة المحاسبة لإعادة النظر في القياس بناءً على التكلفة التاريخية، وذلك كون القوائم المالية لمنظمات الأعمال المعدة وفقاً لهذا الأساس لا تعكس المركز المالي الحقيقي ونتائج الأعمال الحقيقية مما يفقد المعلومات المحاسبية أهميتها (قاسم، ٢٠١٢).

يُعد القياس المحاسبي بكيفية تقديم المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للمستخدمين والمستفيدين منها بطريقة مناسبة، ولا تزال القضايا المتعلقة به موضع جدل بين الأكاديميين في مجال المحاسبة والمنظمات المهنية (قاسم، ٢٠١٢)؛ حيث ظهرت الحاجة - في ظل الانتقادات التي طالت من طريقة التكلفة التاريخية- إلى ضرورة تبني واعتماد أساس محاسبي جديد قادر على استيعاب التطورات الاقتصادية المستمرة (عقري وبوسبعين، ٢٠٢١)، فقد صرح رؤساء أكبر الشركات المحاسبية الدولية علناً بحاجة مهنة المحاسبة إلى معالجة وتصحيح أوجه القصور الحالية وتوفير بديل يزود مستخدمي القوائم المالية بمعلومات أكثر ملاءمة ودقة (Zyla, 2010).

نتيجة لذلك، تم تكثيف الجهود بين هيئات ومنظمات المحاسبة الدولية للبحث عن بديل آخر يُعالج القصور الوارد في طريقة التكلفة التاريخية، فتم التحول إلى طريقة القيمة العادلة واعتمادها كأساس للاعتراف والقياس المحاسبي عند تسجيل العمليات المالية (بن زاف، ٢٠٢٠؛ بن مالك وغوالي، ٢٠١٥)، حيث تمتاز القيمة العادلة بمعلوماتها المبنية على السوق وثباتها من فترة محاسبية إلى أخرى، كما أنها تمثل الواقع الحقيقي للمنافع مما يتيح للمستخدمين معلومات مناسبة يمكن الاستفادة منها (Christensen and Nikolaev، ٢٠١٣؛ الخيال، ٢٠١٢). عليه، اتجه مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تشجيع الاستخدام الموسع للقيمة

العادلة، وفي شهر مايو من عام 2011م أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معيار (IFRS13) "قياس القيمة العادلة" وعلى نفس سياق المعيار (FAS157) الصادر من مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)، وذلك لتطوير تقارب قياسات القيمة العادلة لمواكبة التغيرات في بيئة الأعمال الدولية (رزقات ومجيد، ٢٠١٨).

### ٢.١ مشكلة الدراسة

أظهرت الأبحاث المطبقة في المملكة العربية السعودية وجود تحفظ من قبل الشركات حول تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية، خاصة فيما يتعلق بالقياس وفق القيمة العادلة (العمرى، ٢٠١٩)، ونظراً إلى أن هدف المعلومات المحاسبية الصادرة يكمن في تقديم معلومات ذات منفعة للمستخدمين ويمكن التحقق منها فإن الدراسة الحالية تسلط الضوء على أهمية القياس وفق القيمة العادلة وتأثير ذلك على المعلومات المحاسبية المقدمة في البيئة السعودية. وبمراجعة الأدبيات السابقة في هذا الشأن، لوحظ أنه وبالرغم من وجود عدد من الدراسات التي بحثت في تأثير استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، إلا أن هناك ندرة في الدراسات المطبقة في البيئة العربية بصفة عامة، وفي المملكة العربية السعودية على وجه الخصوص، مثل دراسة عوض (٢٠٢٠) والمطبقة على المراجعين في شركة الاتصالات السعودية. لذلك تسعى الباحثتين لإثراء الأدب المحاسبي العربي من خلال معالجة هذا القصور وسد هذه الفجوة عن طريق دراسة أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في البيئة السعودية.

وبناء على ما سبق يُمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

ما أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية؟  
ومنه تتفرع التساؤلات التالية:

١. ما أثر تطبيق القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية؟
٢. ما أثر تطبيق القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية؟
٣. ما أثر تطبيق القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية؟
٤. ما أثر تطبيق القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية؟

### ٣.١ أهداف الدراسة

تسعى الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.  
ومنه تتفرع الأهداف التالية:

١. التعرف على أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات السعودية المساهمة.
٢. التعرف على أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.
٣. التعرف على أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.
٤. التعرف على أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

## ٤.١ فرضيات الدراسة

تتمثل الفرضية الرئيسية للبحث في التالي:

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية، وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

١. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.
٢. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.
٣. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.
٤. لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

## ٥.١ أهمية الدراسة

- الأهمية العلمية: استمد هذا البحث أهميته العلمية لتناوله أحد مواضيع المحاسبة المالية الهامة، وقد تم تطبيقه على الشركات المساهمة السعودية والمؤثرة بطبيعة الحال في اقتصاد الدولة، وكون القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة موضوعاً حديثاً في بيئة العمل السعودي، فمن المتوقع أن يكون هذا البحث إضافة للأدب المحاسبي في ظل ندرة الدراسات والأبحاث التي تناولت هذا الموضوع- حدّ علم الباحثين-، وبوابة للعديد من الدراسات المستقبلية في هذا الجانب.

- الأهمية العملية: تتبع الأهمية العملية لهذا البحث من محاولة تحديد مدى تأثير استخدام القيمة العادلة كأساس لتقييم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لذا من الممكن أن تُمثل نتائج هذه الدراسة مرجعية يستفيد منها العديد من الأطراف ذات الصلة، كما وأنه قد يتيح

للجهات التنظيمية معرفة آراء المهنيين العاملين في القطاعات المختلفة تجاه تطبيق القياس وفق القيمة العادلة.

#### ٦.١ منهجية الدراسة

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة، وأهدافها، وفرضياتها، تم الاعتماد على المصادر الثانوية (Secondary Sources) في إعداد الإطار النظري، مثل: الكتب، والمقالات، والرسائل العلمية ذات الصلة بموضوع الدراسة؛ بينما تم الاعتماد على المصادر الأولية (Primary Sources) في إعداد الجانب التطبيقي من خلال تصميم استبانة وإرسالها إلكترونياً إلى عينة الدراسة لجمع البيانات، حيث تم اتباع المنهج الإحصائي الوصفي من خلال تحليل البيانات بواسطة مجموعة من الطرق الإحصائية، بالإضافة إلى المنهج الإحصائي الاستدلالي للتحقق من صحة الفرضيات.

#### ٧.١ نطاق ومحددات الدراسة

اقتصرت نطاق الدراسة في جانبها الموضوعي على التعرف على أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في المملكة العربية السعودية، كما اقتصرت نطاق الدراسة في الجانب الميداني على أخذ آراء عينة من المهنيين والمحاسبين العاملين في الشركات المساهمة السعودية في مختلف القطاعات خلال عام ٢٠٢٣م.

#### ٨.١ خطة الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة وأهميتها وتحقيقاً لأهدافها، تم تقسيم الدراسة إلى خمسة أقسام رئيسية؛ تناول القسم الأول الإطار العام للدراسة، وخصص القسم الثاني لعرض الدراسات السابقة، يليه القسم الثالث والمتضمن الإطار النظري للدراسة، بينما يتناول القسم الرابع الدراسة الميدانية، في حين حُصص القسم الأخير لنتائج وتوصيات الدراسة.

## ٢- الدراسات السابقة

## ١.٢ الدراسات السابقة

- دراسة **Dawad et al. (2022)**: هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق القياس المستند إلى القيمة العادلة في تحسين شفافية التقارير المالية في الشركات العراقية، وتمثلت عينة الدراسة في المصرف التجاري العراقي والمصرف العراقي للتجارة لعامي ٢٠١٩م و٢٠٢٠م، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج التحليلي في الجانب النظري، بينما تم تطبيق الجانب العملي من الدراسة بالاعتماد على أسلوب دراسة الحالة وذلك باستخدام مقياس الشفافية (S&P) لقياس مستوى شفافية عناصر بيانات العينة، حيث تم جمع البيانات لعام ٢٠١٩م المقيمة وفق التكلفة التاريخية، وبيانات العينة لعام ٢٠٢٠م المقيمة وفق القيمة ومقارنة مستوى الشفافية. توصلت الدراسة إلى أن مستوى شفافية القوائم المالية كان أعلى عند تطبيق القياس المستند على القيمة العادلة عن القياس المستند على التكلفة التاريخية مما يساعد في مقارنة البيانات المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة.

- دراسة **عقري وبوسبعين (٢٠٢١)**: هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وبيان أثرها على جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية، وقد تم توزيع استبانة لجمع البيانات على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة بلغت (٥١) استبانة، ومن ثم تمّ معالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة له أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات، خاصة فيما يتعلق بالملاءمة والموثوقية على الرغم من عدم استخدامها من قبل الشركات الجزائرية في إعداد قوائمها المالية. أوصت الدراسة بإجراء دورات تدريبية في المجال المحاسبي خاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية بصفة عامة ومعايير القيمة العادلة بصفة خاصة.

- **دراسة المدهون (٢٠٢١):** هدفت الدراسة إلى تقييم علاقة محاسبة القيمة العادلة بجودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات من وجهة نظر المدققين الخارجيين في فلسطين، ولتحقيق أهدافها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع استبانة لجمع البيانات على عينة من المدققين الأعضاء في جمعية المدققين في فلسطين بلغت (٣٢)، ومن ثم تم معالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة يساعد ويدعم الصفات الأساسية للمعلومات المحاسبية بشكل كبير، أيضًا تُشير النتائج لوجود دور كبير لتطبيق القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية. أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على القضايا المتعلقة بقياس القيمة العادلة والتقديرية المحاسبية، كذلك ضرورة اعتماد برامج أكاديمية ومهنية متعلقة بمحاسبة القيمة العادلة.
- **دراسة الشريف (٢٠٢٠):** هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة في جودة المعلومات المحاسبية في الشركات التجارية العاملة في ولاية الخرطوم، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي واستخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة بلغت (٦١) مستجيب من المحاسبين والمراجعين الداخليين العاملين في ١٦ شركة تجارية، ومن ثم تم تحليل البيانات ومعالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. توصلت الدراسة لوجود أثر إيجابي لتطبيق القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية وكذلك على موثوقيتها وقابليتها للفهم. أوصت الدراسة بضرورة توفير قواعد استرشادية واضحة لقياس القيمة العادلة بحيث تساعد على تقليل التقديرات الشخصية من قبل معدي التقارير المالية.
- **دراسة عوض (٢٠٢٠):** هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق المحاسبة العادلة على جودة التقارير المالية لشركة الاتصالات السعودية من وجهة نظر المراجعين، وتم ذلك من خلال معرفة أثر الاهتمام بها، وبيان التأثير الحاصل على جودة التقارير المالية نتيجة الإفصاح وفقًا للقيمة العادلة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي،

واستخدمت أداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة بلغت (٥٢) من المراجعين العاملين في شركة الاتصالات السعودية، ومن ثم تم تحليل البيانات ومعالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة له تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية، وأن النتائج التي تم إعدادها وفق هذا الأساس قابلة للتحقق من قبل الشركة أو أي أطراف خارجيه، كما أن تطبيق القيمة العادلة يساعد في تجنب مشكلة الزيادات المستمرة في أسعار الأصول. أوصت الدراسة بالاهتمام وبذل الجهود لتدريب الموظفين العاملين في الإدارة المالية على المعايير الدولية ومواكبة التطورات.

- دراسة محمد ومحمد (٢٠١٩): هدفت الدراسة إلى قياس أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة التقارير المالية في السودان من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، وقد استخدمت أداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة بلغت (٩٨) من المراجعين الخارجيين السودانيين، ومن ثم تم تحليل البيانات ومعالجتها إحصائياً بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS. توصلت الدراسة إلى وجود أثر إيجابي معنوي لتطبيق محاسبة القيمة العادلة (القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لأساس القيمة العادلة) على جودة التقارير المالية. أوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بتطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

- دراسة **Ibidunni and Okere (2018)**: هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة في البورصة النيجيرية، وهي دراسة كمية اتبعت المنهج الوصفي، حيث تم استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة بلغت (١٦١) مستخدماً للمعلومات المحاسبية (تضمنوا ١٠٠ محل استثمار شركات، و ٦١ مديراً لمحافظ الشركات) في ولاية لاغوس، ومن ثم تم تحليل البيانات ومعالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. توصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي لمحاسبة القيمة العادلة على موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات في نيجيريا. أوصت الدراسة بضرورة تنظيم برامج

تدريبية منتظمة بشأن كيفية تطبيق محاسبة القيمة العادلة؛ بسبب قلة مهارة ومعرفة موظفي الشركات بكيفية استخدام القيمة العادلة في سوق غير نشط بشكل مناسب.

- **دراسة آدم (٢٠١٧):** هدفت الدراسة إلى بيان أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي على الإبلاغ المالي في القوائم المالية للبنوك الجزائرية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة بلغت (٣٥) من رؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين للبنوك العامة والخاصة في الجزائر والبالغ عددها (١٠) بنوك، ومن ثم تم معالجة البيانات وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. توصلت الدراسة إلى أن استخدام نموذج القيمة العادلة يساهم في جعل المعلومات المحاسبية أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات في البنوك التجارية الجزائرية وأكثر موثوقية في القوائم المالية، على الرغم من افتقارها إلى الموضوعية والإثبات المادي وإمكانية التلاعب في الحسابات. أوصت الدراسة بضرورة العمل على زيادة نسبة الوعي للعاملين في البنوك التجارية الجزائرية فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية وقواعد الإفصاح وبمعايير محاسبة القيمة العادلة من خلال تقديم الدورات التعليمية وورش العمل، بالإضافة إلى ضرورة سن قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة.

- **دراسة بن مالك وغوالي (٢٠١٥):** هدفت الدراسة إلى معرفة أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي لدولة الجزائر، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتم توزيع استبانة لجمع البيانات على عينة بلغت (٨٤) من مديري ومسؤولي المالية والمحاسبة للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، وتم معالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. توصلت الدراسة إلى وجود انقسام واضح حول القيمة العادلة بين مؤيدين ومعارضين لها، وكذلك وجود تأثير إيجابي لاستعمال القيمة العادلة في الرفع من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

- دراسة **Elfaki and Hammad (2015)**: هدفت الدراسة إلى توضيح أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية، من خلال أثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في السودان، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي والاستنباطي والوصفي في تغطية الجانب النظري. تم استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات من عينة بلغت (١٠٥) من المحاسبين والمدققين الداخليين العاملين في (١٥) شركة مدرجة في بورصة الخرطوم للأوراق المالية والتي تعمل في قطاع البنوك وشركات الاستثمار، وتم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. توصلت الدراسة إلى أن القيمة العادلة تساهم في توفير معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية مما يساعد في اتخاذ القرارات، أيضاً وجود علاقة إيجابية بين تطبيق القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات وموثوقيتها، بالإضافة لكونها تمكن من إجراء مقارنة عادلة سواء على مستوى الوحدة لعدد من الفترات أو مع وحدات مماثلة لها لنفس الفترة المحاسبية. أوصت الدراسة باستخدام القياس وفق القيمة العادلة في حالة تقلبات أسعار الفائدة واستثمارات الأسهم والعقارات.

## ٢.٢ التعليق على الدراسات السابقة

بعد الاطلاع على الدراسات المذكورة آنفاً، نجد أنه على الرغم من الجوانب المختلفة التي تناولتها هذه الدراسات إلا أن معظمها اتفقت على هدف مشترك وهو معرفة أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية للشركات وعلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما تشابهت معظم الدراسات في استخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات، واعتماد العديد من الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي.

تتشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث الهدف وهو دراسة أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأيضاً بالنسبة لاستخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات، بينما تختلف عنهم من حيث المنهجية

المستخدمة المتمثلة في المنهج الاحصائي الوصفي والمنهج الاستدلالي، كذلك في بيئة التطبيق حيث ستطبق الدراسة الحالية على الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية.

### ٣- الإطار النظري للدراسة

#### ١.٣ القيمة العادلة

#### - مفهوم القيمة العادلة

عرفت لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) القيمة العادلة بأنها "المبلغ التقديري للأصول التي يمكن تبادلها في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبان في الدخول بصفقة في سوق محايد يتمتع فيه الطرفان بمعلومات كافية ولهما الحرية الكاملة ودون إكراه لإتمام الصفقة" وذلك وفق المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها (عبدالحليم وعبد علي، ٢٠١٣، ص ٤).

في حين عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS13 بأنها "السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" (IFRS, 2021, p.491).

وعليه تشير القيمة العادلة إلى المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل ما عندما يكون البائع والمشتري راغبين ولديهم القدرة المالية على ذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس، وهي السعر المتفق عليه بين الطرفين في ظل الظروف العادية وعند وجود أسواق مستقرة (زغدار ونعيمة، ٢٠١٤). ولتقدير سعر معاملة منظمة بين المشاركين في السوق لبيع أصل أو تحويل التزام في تاريخ القياس، حدد معيار الإبلاغ المالي IFRS13 ثلاثة مداخل تستخدم على نطاق واسع في عملية تقييم القيمة العادلة (بوتيان ولزهر، ٢٠٢١؛ Saidani، ٢٠١٦):

١. **مدخل السوق:** يستخدم هذا المدخل المعلومات ذات الصلة والأسعار الناتجة عن المعاملات السوقية المشابهة أو المطابقة للأصل أو الالتزام الذي يتم تقييمه.

٢. **مدخل التكلفة:** يعكس المبلغ المطلوب للحصول على الخدمات التي يقدمها الأصل محل التقييم أي (تكلفة الاستبدال الحالية).

٣. **مدخل الدخل:** يستخدم هذا المدخل طريقة الاستحداث لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبالغ حالية، وعند استخدام مدخل الدخل، فإن قياس القيمة العادلة يعكس توقعات السوق الحالية لتلك المبالغ المستقبلية.

ويتم تحديد القيمة العادلة من خلال أحد المستويات الثلاثة (IFRS, 2021):

- **مدخلات المستوى الأول:** هي أسعار غير معدلة معلنة في أسواق نشطة لأصول أو التزامات مماثلة متاحة للمنشأة في تاريخ القياس، وتعد الأسعار المعلنة في أسواق نشطة الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة.
- **مدخلات المستوى الثاني:** تشمل جميع الأسعار غير المدرجة في المستوى الأول، والتي يتم استخراجها من بيانات السوق الواضحة (حمدي، ٢٠١٧).
- **مدخلات المستوى الثالث:** هي المدخلات التي لا يمكن رصدها للأصول أو الالتزامات، ولكن يتم إعدادها باستخدام مداخل التقييم، والتي تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات ذات الصلة بافتراضات المشاركين في السوق.
- **مزايا القيمة العادلة**

يؤدي استخدام القيمة العادلة كمقياس محاسبي بديل إلى تحقيق مجموعة من المزايا، نذكر منها الآتي:

١. نظرًا لأن القيمة العادلة تعطي معلومات حول معاملات الاستثمار الحالية في الأدوات المالية بدلاً من تكلفة المعاملات السابقة، فقد أجمع كل من IASB و FASB أن محاسبة القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات المالية توفر معلومات أكثر فائدة وملاءمة من التكلفة التاريخية (Tsitsoni and Markou, 2013).
٢. يتوافق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم الحفاظ على رأس المال، وعلى وجه الخصوص تجنب مجموعة من التأثيرات على القيمة العادلة الناجمة عن التكلفة التاريخية وإمكانية

- تآكل رأس المال بسبب عدم الاعتراف بانخفاض الأصول، ويوفر ذلك مقياساً دقيقاً لقيمة المنشأة ومفهوم الربح الاقتصادي (أبكر، ٢٠١٧؛ القضاة، ٢٠١٤).
٣. تظهر الأصول في الميزانية العمومية وفق القيمة العادلة بتكلفتها الجارية، لذا توفر انعكاس أكثر واقعية للموقف الحالي للمنشأة، مما يتيح معلومات أكثر مصداقية وقدرة تنبؤية أكبر (زغاندية وهوم، ٢٠١٧؛ Tsitsoni and Markou، ٢٠١٣).
٤. يؤدي استخدام مدخل القيمة العادلة إلى الحصول على معلومات محايدة للأعمال، وذلك نتيجة الإشارة للبيانات الخارجية (القيم السوقية، أو في حالة عدم وجود أسواق نشطة، القيم النموذجية المستندة إلى معلومات خارجية) وإمكانية الوصول إليها بسهولة (Jean, 2003).
٥. تجرد محاسبة القيمة العادلة مفهوم صافي رأس المال من دلالاته القانونية البحتة ليأخذ معنى اقتصادي أكثر، وذلك من خلال تعبيرها عن مفهوم الدخل الشامل والذي يتضمن أيضاً الإيراد المحتمل، مما يجعل صافي رأس المال يقترب من قيمته السوقية (Palea, 2013).
٦. تأخذ محاسبة القيمة العادلة في الحسبان التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد، لذا توفر معلومات محاسبية أكثر ملاءمة لاتخاذ القرار (Elfaki and Hammad, 2015).
٧. تساهم القيمة العادلة في تعزيز التطبيق الفعال لمبدأ حوكمة الشركات (مبدأ الإفصاح والشفافية)، وذلك لأن التطبيق الدقيق للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة يؤدي إلى التأثير على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ودعمها (حمدي ونوبلي، ٢٠١٢).
٨. إن موازنة مدخل القيمة العادلة مع سعر الفائدة أو سعر الصرف المستخدم في إدارة المخاطر التشغيلية يسهل التوفيق بين النتائج المحاسبية والاقتصادية (Jean, 2003).

#### - عيوب القيمة العادلة

- على الرغم من المزايا المذكورة أعلاه، إلا أن هناك العديد من العيوب لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، نذكر منها ما يلي:
- ١- تؤدي الاختلافات في الأحكام والآراء الشخصية أثناء عملية التقييم، خاصة بالنسبة للأدوات المالية غير النشطة، إلى انخفاض في دقة القياس المحاسبي، حيث يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لأصول المنشأة في حالة عدم وجود سوق نشط (القضاة، ٢٠١٤).

- ٢- إن الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة كبنود في القوائم المالية دون حدوث أي تبادل فعلي بين المنشأة والطرف الخارجي لا يتفق مع مفهوم الحيطة والحذر وهو من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (الجعارات والطبري، ٢٠١٣).
- ٣- تفتقر الشركات الصغيرة إلى توافر الكفاءات القادرة على تطبيق المحاسبة وفق مدخل القيمة العادلة، كما أن ارتفاع التكاليف يفقدها الفائدة من تطبيق هذا الأساس (بوزيت وبن يدير وشلغام، ٢٠١٩).
- ٤- إن استخدام القيمة العادلة يتعارض مع مبدأ الثبات المحاسبي أو عدم الاتساق مع المعالجة المحاسبية، وذلك لأنها معقدة وذات مناهج متعددة، منها ما يتعلق برغبة الوحدة في الاحتفاظ بالاستثمار ومنها ما يتعلق بمسألة تقدير القيمة العادلة نفسها (Elfaki Hammad and، ٢٠١٥؛ السعبري ومردان، ٢٠١٢).
- ٥- كل ما يؤثر في السوق يؤثر في القيمة العادلة، لأن القيمة العادلة هي قيمة افتراضية يتم تحديدها بناء على أسعار السوق، وتتأثر هذه الأسعار بالعديد من العوامل المسيطرة مثل العرض والطلب، ومدى توافر المعلومات التي يتم على أساسها تحديد الأسعار بشفاافية (الجعارات والطبري، ٢٠١٣؛ Prochazka، ٢٠١٠).

### ٢.٣ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

- **الملاءمة:** تعني أن المعلومات قادرة على تغيير القرارات الاقتصادية لمستخدميها، وملاءمة المعلومات ترتبط بطبيعتها أو أهميتها النسبية، ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تكون متاحة للمستخدمين في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات قبل أن تفقد تأثيرها، بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تكون للمعلومات قيمة تنبؤية وأثر رجعي (جربوع، ٢٠١٤)، أي مساعدة صناع القرار على تحسين قدرتهم على التنبؤ بالنتائج المستقبلية أو تعزيز وتصحيح التوقعات السابقة والحالية (جربوع، ٢٠١٤؛ شريف ومتولي، ٢٠١١).
- **الموثوقية:** تمثل المعلومات المحاسبية الموثوقة معلومات يُمكن الاعتماد عليها وقابلة للتحقق، أي يُمكن لأي محاسب آخر التوصل إليها، وذلك باستخدامه بشكل مستقل نفس طرق

وقواعد القياس (الشيرازي، ١٩٩٠)، كما تؤكد المعلومات الموثوقة خلوها من التحيز، وعدم تأثر إجراءات إنتاجها بالاتجاهات المحددة سلفاً (الحميد، ٢٠٠٩)، فضلاً عن وجود اتفاق بين المقاييس المالية وأوصافها، أي تمثيلها بشكل صادق لوضع المنشأة المالي (الججاوي ونعوم وجعفر والشمري، ٢٠١٣).

- **القابلية للمقارنة:** تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين مستخدمي القوائم المالية من مقارنة البيانات المحاسبية الخاصة بالوحدة من فترة إلى أخرى، كما يمكن المقارنة بين قطاعات الوحدة أو الصناعة أو السوق ككل (جربوع، ٢٠١٤؛ العوام، ٢٠١١). ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة افتراض الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية للقياس المحاسبي على مرّ الزمن، والالتزام بالشفافية من خلال العرض والإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وأي تعديلات عليها، وذلك لتمكين المستفيدين من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات لعمليات مالية متشابهة وغيرها من الأحداث من فترة لأخرى وبين المؤسسات المختلفة، وتعزيز خاصية القابلية للمقارنة (التميمي والسعد والتميمي، ٢٠٢٠؛ الشريف، ٢٠٢٠؛ جربوع، ٢٠١٤؛ الحميد ٢٠٠٩).

- **القابلية للفهم:** إن إمكانية فهم المعلومات المحاسبية يعتمد على طبيعتها وكيفية عرضها من ناحية، وعلى قدرات مستخدمي البيانات ومدى فهمهم للسياسات والقواعد المستخدمة في إعدادها من ناحية أخرى (الشريف، ٢٠٢٠)، كما وتعني هذه الخاصية خلو البيانات من الغموض (الحيالي، ٢٠٠٧).

### ٣.٣ أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يتطلب اتخاذ القرارات الاستثمارية والقرارات المختلفة الأخرى توافر معلومات محاسبية عالية الجودة، بالإضافة إلى عنصرَي الشفافية والإفصاح في تلك المعلومات (التميمي وآخرون، ٢٠٢٠)، لذا دعا مجلس معايير المحاسبة المالية FASB إلى استخدام مقياس القيمة العادلة بشكل أكبر عند إعداد القوائم المالية (الحكيم، ٢٠٢٣)؛ وذلك بسبب تحقيق معلومات القيمة العادلة لخاصية الملاءمة من خلال تحديدها للقيمة على أساس الأسعار

في الأسواق المالية النشطة وبالتالي تأخذ في الاعتبار التغيرات في الأسعار (علي وسليمان، ٢٠١٧)، كما أنها تسهل من عملية تقييم الأداء المالي في الماضي وعملية التنبؤ المستقبلي (زغدار ونعيمة، ٢٠١٤)، وهذا بدوره يلي احتياجات اتخاذ القرار لمستخدمي المعلومات. يُحقق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في حالة توافر سوق كفو ونشط خاصة الموثوقة للمعلومات المحاسبية المعروضة (الأغا، ٢٠١٣)، أما في حالة عدم توافر سوق نشط للموجودات والالتزامات المراد قياس قيمتها فتُعد التكلفة التاريخية أكثر موثوقية (زغادنية وهوام، ٢٠١٧؛ علي وسليمان، ٢٠١٧)، حيث تصبح تقديرات القيمة العادلة تقديرات ذاتية من قبل إدارة الشركة، وتزداد احتمالية التحيز الشخصي فيها، فضلاً عن عدم وجود أدلة موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات، لذا فإن معظم المعايير تركز على أن الأسعار السوقية في الأسواق النشطة هي المقياس الأفضل والأكثر موثوقية للقيمة العادلة، في حين يراعى الحصول على أعلى درجة موثوقية ممكنة عند استخدام أساليب القياس الأخرى للقيمة العادلة، بشرط الحفاظ على درجة مقبولة من الموثوقية على الأقل في جميع الحالات (زغادنية وهوام، ٢٠١٧).

تتطلب قابلية المقارنة تقديم معلومات ملائمة يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها، ويؤدي تعدد مداخل تقديرات القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية إلى ظهور نتائج تقدير مختلفة (الأغا، ٢٠١٣؛ الصياد، ٢٠١٣)، وفي بعض الحالات يكون استخدام مدخلاً واحداً للقياس مناسباً، بينما في حالات أخرى، يتطلب نظام إعداد التقارير المالية للمنشأة الاتساق والترابط بين جميع المداخل واستخدامها للوصول إلى قياس مناسب للقيمة العادلة (السيد، ٢٠١٧). أيضاً يرى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أن التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة توفر المزيد من البيانات التي تتصف بقابلية الفهم للمستخدمين؛ كونها تعكس التغيرات التي تتم في الأسواق المالية (علي وسليمان، ٢٠١٤).

#### ٤ - الدراسة الميدانية

##### ١.٤ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع العاملين في الإدارات المالية والمحاسبية بالشركات المساهمة السعودية والبالغ عددها (٢٢٤) شركة، في حين بلغ حجم عينة الدراسة (١٠١) استبانة تم توزيعها

على عينة عشوائية من العاملين في الإدارات المالية والمحاسبية بالشركات المساهمة السعودية. ويعدّ حجم العينة كبيراً بحيث يلائم نوع بيانات الدراسة الكمية، والتي يجب أن يكون فيها حجم العينة (٣٠) فأكثر مما يسمح بالاستغناء عن اختبار الاعتدالية أو التوزيع الطبيعي ( Normal distribution)، والاكتفاء باختبار الثبات (Reliability) (عبد الفتاح، ٢٠١٣).

#### ٢.٤ وصف أداة الدراسة

استخدمت الباحثتان الاستبانة كأداة لجمع البيانات، وقد تم بنائها وتطويرها بالرجوع لعدد من الدراسات السابقة مثل دراسة (المدهون، ٢٠٢١؛ آدم، ٢٠١٧؛ بن مالك وغوالي، ٢٠١٥)، بحيث احتوت في صورتها النهائية على قسمين: يحتوي القسم الأول على بيانات ديموغرافية عن المشاركين في تعبئة الاستبانة، بينما يحتوي القسم الثاني بمحاورة الأربعة على بيانات كمية حيث استخدمت الدراسة مقياس ليكرت خماسي التدرج (موافق بشدة - موافق - محايد - غير موافق - غير موافق بشدة)؛ لمعرفة أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

#### ٣.٤ صدق أداة الدراسة وثباتها

اعتمدت الباحثتان على طريقتين للتحقق من صدق الأدوات: الأولى وتسمى الصدق الظاهري، التي تعتمد على عرض الأداة على مجموعة من المتخصصين الخبراء في المجال، والثانية وتسمى الاتساق الداخلي وتقوم على حساب معامل الارتباط بين كل وحدة من وحدات الأداة والأداة ككل. وفيما يلي الخطوات التي تم اتباعها للتحقق من صدق الأداة طبقاً لكل طريقة من الطريقتين:

##### - صدق أداة الدراسة

##### أ. الصدق الظاهري للأداة:

وهو الصدق المعتمد على المحكمين، حيث تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على عدد من المحكمين ذوي الاختصاص والخبرة بلغ عددهم (٣) محكمين، (٢) منهم من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة الملك عبدالعزيز، و(١) من ذوي الخبرة الوظيفية،

حيث طُلب منهم دراسة الاستبانة وإبداء آرائهم فيها من حيث: مدى ارتباط كل فقرة من فقراتها بالمحور الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية، وملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، واقتراح طرق تحسينها، وقد قدموا ملاحظات قيمة أفادت الدراسة، وأثرت الأداة، وساعدت على إخراجها بصورة نهائية. وبذلك تكون أداة الدراسة في صورتها النهائية قد حققت ما يسمى بالصدق الظاهري.

#### ب. صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة:

تم التأكد من صدق الاتساق الداخلي للاستبانة من خلال حساب معامل ارتباط بيرسون بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه لعينة استطلاعية بلغ عددها (٢٠) من العاملين في الإدارات المالية والمحاسبية بشركات المساهمة السعودية، كما توضح نتائجها الجدول رقم (١) التالي:

جدول رقم (١): معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل فقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وقابلية مقارنة المعلومات المحاسبية		القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وقابلية الفهم للمعلومات المحاسبية		القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية		القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية	
معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م
*٠,٦٦٥	١	*٠,٦٥٦	١	*٠,٨٤٨	١	*٠,٦٢٦	١
*٠,٦٢٨	٢	*٠,٦٨٥	٢	*٠,٦٨٧	٢	*٠,٦٤٢	٢
*٠,٦٤٦	٣	*٠,٦٤٣	٣	*٠,٦٤٤	٣	*٠,٨٩٢	٣
		*٠,٦٣٣	٤	*٠,٦٣٧	٤	*٠,٧٥٩	٤
		*٠,٧٠٦	٥	*٠,٧١١	٥	*٠,٨٦٨	٥
						*٠,٨١٣	٦
						*٠,٧٠٢	٧

\* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (١) أن جميع معاملات الارتباط لكل فقرة من فقرات أداة الدراسة (الاستبانة) والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه جاءت دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة (٠.٠٥)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.

#### ج. الصدق البنائي لمحاور أداة الدراسة:

تم استخراج معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (٢) التالي:

#### جدول رقم (٢): معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبانة

معامل الارتباط	المحور
* ٠.٨٤٤	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية
* ٠.٨٦٠	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية
* ٠.٨٧١	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وقابلية الفهم للمعلومات المحاسبية
* ٠.٧٣٠	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وقابلية مقارنة المعلومات المحاسبية

\* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٢) أن قيم معاملات الارتباط جاءت مرتفعة حيث تراوحت بين (٠.٧٣٠ - ٠.٨٧١)، وكانت جميعها دالة إحصائيًا عند مستوى دلالة (٠.٠٥) مما يعني وجود درجة عالية من الصدق البنائي للاستبانة.

#### - ثبات أداة الدراسة:

للتحقق من ثبات أداة الاستبانة استخدمت الباحثتان معادلة ألفا كرونباخ لعينة استطلاعية بلغ عددها (٢٠) من العاملين في الإدارات المالية والمحاسبية بشركات المساهمة السعودية، ويوضح الجدول رقم (٣) التالي معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة.

## جدول رقم (٣): معاملات ثبات أداة الدراسة

المحور	عدد العبارات	معامل الفاكرونباخ
القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية	7	0.803
القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية	5	0.887
القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وقابلية الفهم للمعلومات المحاسبية	5	0.836
القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وقابلية مقارنة المعلومات المحاسبية	3	0.801
الاستبانة ككل	20	0.913

يتضح من الجدول رقم (٣) أن قيم معاملات الثبات للمحاور جاءت بقيم عالية حيث تراوحت بين (٠.٨٠١-٠.٨٨٧)، وبلغ معامل الثبات الكلي للاستبانة (٠.٩١٣) وهي قيمة عالية مما يدل على ثبات أداة الدراسة (الاستبانة).

## ٤.٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة

بناءً على طبيعة الدراسة، والأهداف التي سعت إلى تحقيقها؛ استخدمت الباحثان في تحليل البيانات برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية: التكرارات والنسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحراف المعياري، اختبار مُعَامِل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، اختبار "ت" لمتوسط مجتمع t-test for a Population Mean، اختبار (F) تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA).

## ٥.٤ نتائج تحليل الخصائص الشخصية لعينة الدراسة

يُظهر التحليل الإحصائي للخصائص الشخصية لعينة الدراسة، كما هو موضح في الجدول رقم (٤)، أن معظم أفراد عينة الدراسة ينتمون للفئة العمرية أقل من (٣٠) عامًا حيث بلغت نسبتهم (٥٨.٤٪)، كما أن معظم أفراد العينة من الحاصلين على شهادات جامعية (بكالوريوس فأعلى) حيث بلغت نسبتهم (٩٦٪)، أيضًا معظم أفراد العينة من العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة (٧٤.٣٪) الأمر الذي يعني قدرتهم الجيدة على فهم أسئلة الاستبانة وبالتالي الإجابة عليها بمهنية وموضوعية وحيادية مما يُعزز الثقة بالنتائج. أيضًا تُلاحظ أن (٤١.٦٪) من عينة الدراسة لديهم خبرة لأكثر من ٥ أعوام.

جدول رقم (٤): المتغيرات الوصفية لأفراد عينة الدراسة

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة
العمر	أقل من (٣٠) عاما	٥٩	%٥٨.٤
	من (٣٠) إلى أقل من (٣٦) عاما	٢٣	%٢٢.٨
	من (٣٦) إلى أقل من (٤١) عاما	١٢	%١١.٩
	(٤١) عاما فأكثر	٧	%٦.٩
المؤهل العلمي	دبلوم	٤	%٤.٠
	بكالوريوس	٨٠	%٧٩.٢
	ماجستير	١٥	%١٤.٩
	دكتوراه	٢	%٢.٠
التخصص	محاسبة	٨٧	%٨٦.١
	مراجعة	٢	%٢.٠
	علوم مالية	٣	%٣.٠
	إدارة أعمال	٦	%٥.٩
	أخرى	٣	%٣.٠
المسمى الوظيفي	محاسب	٤٥	%٤٤.٦
	مدير مالي	٥	%٥.٠
	مراجع داخلي	٨	%٧.٩
	مراجع خارجي	١٧	%١٦.٨
	أخرى	٢٦	%٢٥.٧
الخبرة الوظيفية	أقل من (٥) سنوات	٥٩	%٥٨.٤
	من (٥) إلى أقل من (١١) سنة	٢٥	%٢٤.٨
	من (١١) إلى أقل من (١٦) سنة	١١	%١٠.٩
	من (١٦) إلى أقل من (٢١) سنة	١	%١.٠
	(٢١) سنة فأكثر	٥	%٥.٠

المصدر: إعداد الباحثان بناءً على مخرجات برنامج SPSS.

## ٦.٤ اختبار فرضيات الدراسة

## - نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

نص الفرضية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية. لاختبار أثر استخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، تم تحليل الفرضية الرئيسية باستخدام تحليل T-test، وكانت النتائج كما هو موضح في جدول رقم (٥) التالي:

جدول رقم (٥): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (اختبار T-test للفرضية الرئيسية)

95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig (2-tailed)	df	t
Upper	Lower				
4.0536	3.8424	3.9480	.000	100	74.160

يتضح من الجدول رقم (5) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة على جميع عبارات الاستبانة بلغ (٣.٩٤٨٠) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٣.٤٠ إلى ٤.١٩٠). كما تُشير النتائج في الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (٠.٠٥) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي - إلى وجود موافقة على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

بناء على ما سبق: نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ونصها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

#### - نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

نص الفرضية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية. لغرض التحقق من صحة الفرضية الفرعية الأولى، تم تخصيص (٧) عبارات لبحث مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية، وكانت النتائج كما هو موضح في جدول رقم (٦) التالي:

جدول رقم (٦): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
1	إن تطبيق القيمة العادلة يجعل المعلومات المحاسبية في القوائم المالية أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات	4.29	٪82	0.753	موافق بشدة	1
2	تمتاز المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة بأنها ذات قيمة تنبؤية عالية	4.15	٪79	0.767	موافق	3
3	المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة تساهم في ترسيخ القرارات الاستثمارية لمستخدميها	4.28	٪82	0.709	موافق بشدة	2
4	تحقق المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب	3.97	٪74	0.866	موافق	6
5	يوفر تطبيق القياس المحاسبي وفق أساس القيمة العادلة معلومات ملائمة لاختلاف القيم السوقية عن الدفترية	4.06	٪76	0.904	موافق	5
6	تعد المعلومات المحاسبية المبينة وفق أساس القيمة العادلة أكثر فائدة من تلك المعلومات المعدة وفق التكلفة التاريخية	4.11	٪78	0.904	موافق	4
7	استخدام القيمة العادلة يوفر لمستخدم المعلومات المحاسبية إمكانية تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة	3.93	٪73	0.919	موافق	7
	أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية ككل	4.11	٪78	0.551	موافق	
	قيمة (ت)	75.006	مستوى الدلالة	*0.000		

\* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٦) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية بلغ (٤.١١) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٣.٤٠ إلى ٤.١٩٠). كما تُشير النتائج في الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (٠.٠٥) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، مما يشير -في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

استناداً إلى إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول من الاستبانة، يُمكن القول بأن المعلومات المحاسبية المعدّة وفقاً لأساس القيمة العادلة تمتاز بقيمة تنبؤية عالية، وتحقق خاصية التوقيت المناسب، وبالتالي هي أكثر فائدة وملاءمة لاتخاذ القرار. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عقري وبوسبعين، ٢٠٢١؛ المدهون، ٢٠٢١؛ الشريف، ٢٠٢٠؛ عوض، ٢٠٢٠؛ آدم، ٢٠١٧؛ بن مالك وغوالي، ٢٠١٥؛ Elfaki and Hammad، ٢٠١٥).

**بناء على ما سبق:** نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ونصها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

#### - نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

**نص الفرضية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

لغرض التحقق من صحة الفرضية الفرعية الثانية، تم تخصيص (٥) عبارات لبحث مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (٧) كالتالي:

جدول رقم (٧): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
1	يؤدي تقييم عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة إلى جعلها أكثر صدقًا وتمثيلًا للواقع الاقتصادي	4.15	٪79	0.841	موافق	2
2	المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة قابلة للتحقق من قِبل الإدارة أو أي طرف آخر	3.87	٪72	0.902	موافق	4
3	تتوفر صفة الحياد وعدم التحيز في المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة	3.80	٪70	1.020	موافق	5
4	إن البيانات المالية المعدة وفق أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية في التقارير المالية	4.01	٪75	0.933	موافق	3
5	التوسع في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية فيها	4.20	٪80	0.800	موافق بشدة	1
	أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية ككل	4.01	٪75	0.682	موافق	
	قيمة (ت)	59.029	مستوى الدلالة	*0.000		

\* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٧) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية بلغ (٤.٠١) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٣.٤٠ إلى ٤.١٩٠). كما تُشير النتائج في الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (٠.٠٥) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، مما يشير في ضوء المتوسط الحسابي - إلى وجود موافقة على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

استناداً إلى إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني من الاستبانة، يُمكن القول بأن البيانات المحاسبية المعدة وفقاً لأساس القيمة العادلة تُعتبر أكثر صدقاً وتمثيلاً للواقع الاقتصادي، وأكثر قابلية

للتحقق من قبل الإدارة أو أي أطراف أخرى، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عقري وبوسبعين، ٢٠٢١؛ المدهون، ٢٠٢١؛ الشريف، ٢٠٢٠؛ عوض، ٢٠٢٠؛ Ibidunni and Okere، ٢٠١٨؛ آدم، ٢٠١٧؛ بن مالك وغوالي، ٢٠١٥؛ Elfaki and Hammad، ٢٠١٥).

**بناء على ما سبق:** نرفق الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ونصها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

#### - نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

**نص الفرضية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

لغرض التحقق من صحة الفرضية الفرعية الثالثة، تم تخصيص (٥) عبارات لبحث مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (٨) كالتالي:

جدول رقم (٨): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية

م	العبارة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
1	إن التقارير المالية المعدة وفق أساس القيمة العادلة توفر كافة المعلومات المهمة والقابلة للفهم	4.04	76%	0.871	موافق	1
2	يجب أن تتضمن التقارير المالية كافة المعلومات المحاسبية حتى ولو كانت معقدة	3.86	72%	1.132	موافق	2
3	القوائم المالية المعدة وفق أساس القيمة العادلة أكثر فهما لمستخدميها من القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية	3.65	66%	1.062	موافق	3
4	يوجد فهم واضح للقيمة العادلة عند جميع المهتمين	3.43	61%	1.003	موافق	4
5	لا يشوب مفهوم القيمة العادلة أي نوع من الغموض	3.31	58%	1.046	محايد	5
	أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية ككل	3.66	67%	0.690	موافق	
	قيمة (ت)	53.261	مستوى الدلالة	0.000*		

\* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٨) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية بلغ (٣.٦٦) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٣.٤٠ إلى ٤.١٩٠ من ٥). كما تُشير النتائج الواردة في الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (٠.٠٥) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، مما يشير -في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

استناداً إلى إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث من الاستبانة، يُمكن القول بأن البيانات المحاسبية المعدّة وفقاً لأساس القيمة العادلة تُعد أكثر قابلية للفهم، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (عقري وبوسبعين، ٢٠٢١؛ المدهون، ٢٠٢١؛ الشريف، ٢٠٢٠؛ بن مالك وغوالي، ٢٠١٥).

**بناء على ما سبق:** نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ونصها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

#### - نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

**نص الفرضية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

لغرض التحقق من صحة الفرضية الفرعية الرابعة، تم تخصيص (٥) عبارات لبحث مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية، وكانت النتائج كما هو موضح في الجدول رقم (٩) التالي:

جدول رقم (٩): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية

م	العبرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الاستجابة	الترتيب
1	توفر المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة مع نتائج الدورات السابقة	3.90	%73	0.866	موافق	3
2	إن تطبيق القيمة العادلة يجعلها قابلة للمقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية	3.92	%73	0.913	موافق	2
3	استخدام القيمة العادلة يساهم في الوصول إلى مؤشرات عائد الأموال المستثمرة من خلال خاصية القابلية للمقارنة بين المنشآت المتعددة في نفس النشاط	4.04	%76	0.774	موافق	1
	أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية ككل	3.95	%74	0.690	موافق	
	قيمة (ت)	57.616	مستوى الدلالة	*0.000		

\* وجود دلالة عند مستوى (٠.٠٥)

يتضح من الجدول رقم (٩) أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات مدى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية بلغ (٣.٩٥) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (٣.٤٠ إلى ٤.١٩٠ من ٥). كما تُشير

النتائج الواردة في الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (٠.٠٥) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، مما يشير-في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود موافقة على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

استناداً إلى إجابات أفراد العينة على عبارات المحور الرابع من الاستبانة، يُمكن القول بأن القياس وفقاً لأساس القيمة العادلة يُوفر معلومات قابلة للمقارنة مع نتائج الدورات السابقة ومع منشآت متعددة في نفس النشاط، وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Dawad et al.، ٢٠٢٢؛ عقري وبوسبعين، ٢٠٢١؛ المدهون، ٢٠٢١؛ بن مالك وغوالي، ٢٠١٥؛ Elfaki and Hammad، ٢٠١٥).

بناء على ما سبق: نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة ونصها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

## ٥- النتائج والتوصيات

## ١.٥ النتائج

- ١- بلغت نسبة المشاركين الموافقين على إجمالي عبارات المحور الأول (الملاءمة) (٧٨٪)، وبلغت نسبة موافقتهم على إجمالي عبارات المحور الثاني (الموثوقية) (٧٥٪)، كما بلغت نسبة الموافقة على إجمالي عبارات المحور الثالث (قابلية الفهم) (٦٧٪)، وبلغت نسبة الموافقة على إجمالي عبارات المحور الرابع (قابلية المقارنة) (٧٤٪)؛ ويدل ذلك على تأثير القيمة العادلة الإيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- ٢- يوجد أثر إيجابي لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.
- ٣- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.
- ٤- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز موثوقية المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.
- ٥- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية فهم المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.
- ٦- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لاستخدام القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي في تعزيز قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية للشركات المساهمة السعودية.

## ٢.٥ التوصيات

في ضوء نتائج هذه الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- ١- العمل على إقامة ورش عمل ومؤتمرات منتظمة من قبل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين يتم من خلالها رفع الوعي بماهية المعايير المحاسبية الدولية بشكل عام، ومعيار القيمة العادلة بشكل خاص.
- ٢- القيام بتنظيم برامج تدريبية لمعدّي التقارير المالية في الشركات حول محاسبة القيمة العادلة وأساليب تقييمها وكيفية تطبيقها.
- ٣- تشجيع الشركات المدرجة على الالتزام بتطبيق معيار القيمة العادلة، ومطابقتها بتطبيق متطلبات الإفصاح المتزايد بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13.
- ٤- وضع مجموعة من القوانين والتشريعات وإجراء المزيد من الرقابة للحد من التلاعب في القوائم المالية وضبط أخلاقيات المهنيين والمحاسبين في الشركات المساهمة.

٣.٥ مجالات البحث المستقبلية

- ١- إجراء البحوث حول تطبيق معيار القيمة العادلة وانعكاسه على العديد من المجالات، مثل القياس والعرض والإفصاح.
- ٢- إجراء البحوث والمقارنات بين الدول حول أسباب عزوف الشركات عن تبني محاسبة القيمة العادلة ومحاولة وضع أطر تُساعد الشركات في تخطي هذه العوائق.
- ٣- توسيع دائرة عينة البحوث المستقبلية لتشمل آراء مختلف فئات أصحاب المصلحة التي لم يتم تغطيتهم في هذه الدراسة مثل: موظفي الإدارة المسؤولة عن وضع الخطط والآليات لتسهيل تطبيق محاسبة القيمة العادلة، والمراجعين في مكاتب المراجعة.
- ٤- إجراء البحوث حول الآثار الضريبية لمحاسبة القيمة العادلة في المملكة العربية السعودية وغيرها وذلك كون تطبيق القيمة العادلة يؤثر على العناصر الداخلة في احتساب الوعاء الضريبي.

## المراجع

## أولاً: المراجع العربية

١. أبكر، مصطفى محمد آدم. (٢٠١٧). دور تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ترشيد قرارات المستثمرين: دراسة حالة سوق الخرطوم للأوراق المالية، (رسالة ماجستير منشورة)، جامعة النيلين. قاعدة دار المنظومة.
٢. آدم، حديدي. (٢٠١٧). أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي - دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية. *أبحاث اقتصادية وإدارية*، ٢١، ١٧٩-٢٠٤.
٣. الأغا، تامر بسام جابر. (٢٠١٣). أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، (رسالة ماجستير منشورة)، الجامعة الإسلامية. قاعدة دار المنظومة.
٤. بن زاف، لبنى. (٢٠٢٠). استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر: دراسة ميدانية. *مجلة اقتصاد المال والأعمال*، ٥(١)، ٢٨٩-٣٠٤.
٥. بن مالك، محمد حسان، وغوالي، محمد بشير. (٢٠١٥). أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي: دراسة تطبيقية. *مجلة الباحث*، ١٥(١٥)، ١٧١-١٧٨.
٦. بوتوغان، حمزة، ولزهر، عزة. (٢٠٢١). محاسبة القيمة العادلة وتحديات التدقيق: دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين لولايات الشرق الجزائري. *مجلة الأصيل للبحوث الاقتصادية والإدارية*، ٥(٢)، ١١٥-١٣٧.
٧. بوزيت، علي، وبن يدير، فارس، وشلغام، هشام. (٢٠١٩). عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، ٦(٢)، ٥٥-٦٨.

٨. التميمي، عماد حرش جاسم، والسعد، فاطمة جاسم محمد، والتميمي، سهيل عبد ناصر. (٢٠٢٠). أثر نظام المعلومات المحاسبية على العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وخصائص المعلومات المحاسبية: دراسة عن الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية" قطاعي المصارف وشركات الاستثمار المالي". مجلة كلية مدينة العلم، ١٢(١)، ٣١-٤٧.
٩. جربوع، يوسف محمد. (٢٠١٤). نظرية المحاسبة. ط٢، دار الوراق.
١٠. الجاوي، طلال محمد، ونعوم، ريان يوسف، وجعفر، محمد علي، والشمري، مشتاق طالب. (٢٠١٣). أساسيات المعرفة المحاسبية. دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
١١. الجعارات، خالد، والطبري، محمود. (٢٠١٣). مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، (٣٤)، ٢٣٣-٢٥٨.
١٢. الحكيم، سلمان حسين. (٢٠٢٣). تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في بيئة الأعمال السورية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين السوريين. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، ٤٥(١)، ١١-٣٠.
١٣. حمدي، فلة. (٢٠١٧). تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الكوايل بسكرة، (أطروحة دكتوراه غير منشورة)، جامعة محمد خيضر، الجزائر.
١٤. حمدي، فلة، ونوبلي، نجلاء. (٢٠١٢). استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات. الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري بسكرة. جامعة محمد خيضر، الجزائر.
١٥. الحميد، عبدالرحمن إبراهيم. (٢٠٠٩). نظرية المحاسبة. ط١، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية.
١٦. الحياي، وليد ناجي. (٢٠٠٧). نظرية المحاسبة. الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك.

١٧. الخيال، توفيق. (٢٠١٢). إعادة تقويم الأصول الثابتة بالزيادة في المنشآت المساهمة السعودية: الفرص والتحديات. مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، ٢٦(١)، ٤٧-١١٠.
١٨. رزيقات، بوبكر، ومجيد، شعباني. (٢٠١٨). تعدد بدائل القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة وأثرها على الأزمة المالية العالمية (٢٠٠٧-٢٠٠٨). مجلة اقتصاديات المال والأعمال، (٧)، ١١٨-١٣٦.
١٩. زغاندية، أسماء، وهوام، جمعة. (٢٠١٧). متطلبات تطبيق المحاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية. مجلة العلوم الإنسانية، (٤٨)، ١٦١-١٨٨.
٢٠. زغدار، أحمد، ونعيمة، مخلوفي. (٢٠١٤). أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومات. المؤسسة، (٤)، ١٠٢-١١٦.
٢١. السعبري، إبراهيم عبد موسى، ومردان، زيد عائد. (٢٠١٢). القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، (٢٥)، ٢٢٥-٢٤٨.
٢٢. السيد، سيد عطا الله. (٢٠٠٩). النظريات المحاسبية. ط١، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٢٣. السيد، علي مجاهد أحمد. (٢٠١٧). فجوة القياس المحاسبي وأثرها على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة: دراسة نظرية وتطبيقية. مجلة البحوث المحاسبية، (٢)، ٢٠٢-٢٦٠.
٢٤. شريف، إسماعيل عثمان. (٢٠١١). مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في عمليات التجارة الإلكترونية، (أطروحة دكتوراة منشورة)، جامعة أم درمان الإسلامية. قاعدة دار المنظومة.

٢٥. الشريف، جعفر عثمان. (٢٠٢٠). القياس المحاسبي وفقا لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية في الشركات السودانية: دراسة ميدانية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، ٧(١)، ٣٣٩-٣٥٣.
٢٦. الشيرازي، عباس مهدي. (١٩٩٠). *نظرية المحاسبة*. ط١، دار ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
٢٧. الصياد، علي محمد علي. (٢٠١٣). أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية. *مجلة التجارة والتمويل*، (٤)، ٢٨١-٣٢٨.
٢٨. عبد الحليم، صفوان قصي، وعبد علي، أسماء عبد الكاظم. (٢٠١٣). إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي ١٦ بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية. *مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية* ٣ (٦)، ١-٢٨.
٢٩. عبد الفتاح، عز حسن. (٢٠١٣). *استكشاف التحليل الاحصائي والبيوتستراب باستخدام IBM-SPSS* دار خوارزم العلمية للنشر جدة.
٣٠. عقري، روزة، وبوسبعين، تسعديت. (٢٠٢١). أثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية في ظل النظام المحاسبي المالي (Scf) دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين. *مجلة البشائر الاقتصادية*، ٧(١)، ٥٧٥-٥٩٠.
٣١. علي، محمد عبدالحميد سيد، وسليمان، يحيى محمد أبو طالب. (٢٠١٧). دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي " التكلفة التاريخية والقيمة العادلة " وأثرهما على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، (٢)، ٣٣-٥٠.
٣٢. العمري، مرعي. (٢٠١٩). تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية. *مجلة جامعة الباحة للعلوم الإنسانية*، ٢٠، ١٩٧-٢٢٥.
٣٣. العوام، عاطف محمد. (٢٠١١). *دراسات في نظرية المحاسبة*. جامعة عين شمس، مصر.
٣٤. قاسم، وليد شحاتة محمد. (٢٠١٢). استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، (أطروحة دكتوراه غير منشور)، جامعة القاهرة، مصر.

٣٥. القضاة، غسان مصطفى أحمد. (٢٠١٤). محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والالتزام في الأزمة المالية العالمية. *المجلة العربية للدراسات الشرعية والقانونية*، (١)، ٧-٢٤.
٣٦. محمد، عمر السر الحسن، ومحمد، محمد أبكر أحمد. (٢٠١٩). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في جودة التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين السودانيين: دراسة ميدانية. *المجلة العربية للإدارة*، (٣)٣٩، ١٠٧-١٢٢.
٣٧. المدهون، خالد محمد. (٢٠٢١). علاقة محاسبة القيمة العادلة بجودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات: وجهة نظر المدققين الخارجيين في فلسطين. *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية والمحاسبية*، (١)٣، ٣٩-٥٧.

## ثانياً: المراجع الأجنبية

38. Christensen, H. B., & Nikolaev, V. V. (2013). Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test?. *Review of Accounting Studies*, 18, 734-775.
39. Dawad, M. S., Khlaif, M. H., & Wahhab, A. M. A. (2022). The Application of Fair Value in Commercial Banking and its Relationship to Transparency Financial Statements-Evidence from Iraq. *Technium Soc. Sci. J.*, 34, 1-13.
40. Elfaki, A., & Hammad, S. (2015). The Impact of the Application of Fair Value Accounting on the Quality of Accounting Information. An Empirical Study on a Group of Companies Listed on the Khartoum Stock Exchange. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 1(5), 148-160.

41. Ibidunni, O., & Okere, W. (2019). Fair value accounting and reliability of accounting information of listed firms in Nigeria. *Accounting*, 5(3), 91–100.
42. International Financial Reporting standards (IFRS). (2021). *IFRS 13 Fair Value Measurement*. Available: <https://www.ifrs.org/premium/?redirectUrl=/content/ifrs/home/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement.html/content/dam/ifrs/publications/html-standards/english/2021/required/ifrs13-ie.html> [Accessed 1st December 2023].
43. International Financial Reporting standards (IFRS). (2021). Available: <https://www.ifrs.org> [Accessed 1<sup>st</sup> December 2023].
44. Jean, F. C. (2003). La comptabilite en " just valeur " permet-elle une meilleure representation de l'entreprise ?. *Revue d'economie financiere*, 2(71), 17–31.
45. Tsitsoni, F., & Markou, D. (2013). *Fair Value Accounting and Earnings Quality: Listed Real Estate Companies in Sweden*. Unpublished master dissertation, Karlstad University, Sweden.
46. Palea, V. (2014). Fair value accounting and its usefulness to financial statement users. *Journal of financial reporting and accounting*, 12(2), 102–116.

47. Prochazka, D. (2011). The Role of Fair Value Measurement in the Recent Financial crunch. *Prague Economic Papers*, (1), 71-88.
48. Saidani, M. S. (2016). La juste valeur une nouvelle technique d'evaluation. *Revue Elwihat pour les Recherches et les etudes*, 9(1), 67١-685.
49. Zyla, M. L. (2010). *Fair value measurements: PRACTICAL Guidance and Implementation*. 2<sup>nd</sup> Ed, John Wiley and sons, XIV.

الملاحق

ملحق رقم (١)

الاستبانة

أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات

المحاسبية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية

## الجزء الأول: الخصائص الديموغرافية (الشخصية)

	أقل من 30 سنة	العمر
	من 30 سنة إلى 35 سنة	
	من 36 سنة إلى 40 سنة	
	أكبر من 40 سنة	المؤهل العلمي
	دبلوم	
	بكالوريوس	
	ماجستير	
	دكتوراه	التخصص
	محاسبة	
	مراجعة	
	علوم مالية	
	إدارة أعمال	
	أخرى	الخبرة الوظيفية
	5 سنوات فأقل	
	من 6 سنوات إلى 10 سنوات	
	من 11 سنة إلى 15 سنة	
	من 16 سنة إلى 20 سنة	
	20 سنة فأكثر	المسمى الوظيفي
	محاسب	
	مدير مالي	
	مراجع داخلي	
	مراجع خارجي	
	أخرى	

## الجزء الثاني: محاور الاستبيان

#	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وملائمة المعلومات المحاسبية.						
1	إن تطبيق القيمة العادلة يجعل المعلومات المحاسبية في التوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات.					
2	تمتاز المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة بأنها ذات قيمة تنبؤية عالية.					
3	المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة تساهم في ترشيد القرارات الاستثمارية لمستخدميها.					
4	تحقق المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب.					
5	يوفر تطبيق القياس المحاسبي وفق أساس القيمة العادلة معلومات ملائمة لاختلاف القيم السوقية عن الدفترية.					
6	تعد المعلومات المحاسبية المبينة وفق أساس القيمة العادلة أكثر فائدة من تلك المعلومات المعدة وفق التكلفة التاريخية.					

					استخدام القيمة العادلة يوفر لمستخدم المعلومات المحاسبية إمكانية تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة.	7
<b>المحور الثاني: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية.</b>						
					يؤدي تقييم عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة إلى جعلها أكثر صدق وتمثيل للواقع الاقتصادي.	8
					المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة قابلة للتحقق من قبل الإدارة أو أي طرف آخر .	9
					تتوفر صفة الحياد وعدم التحيز في المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة.	10
					إن البيانات المالية المعدة وفق أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية في التقارير المالية.	11
					التوسع في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية فيها.	12

المحور الثالث: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وقابلية الفهم للمعلومات المحاسبية.					
				13	إن التقارير المالية المعدة وفق أساس القيمة العادلة توفر كافة المعلومات المهمة والقابلة للفهم.
				14	يجب أن تتضمن التقارير المالية كافة المعلومات المحاسبية حتى ولو كانت معدة.
				15	القوائم المالية المعدة وفق أساس القيمة العادلة أكثر فهما لمستخدميها من القوائم المعدة على أساس التكلفة التاريخية.
				16	يوجد فهم واضح للقيمة العادلة عند جميع المهتمين.
				17	لا يشوب مفهوم القيمة العادلة أي نوع من الغموض.
المحور الرابع: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وقابلية مقارنة المعلومات المحاسبية.					
				18	توفر المعلومات المحاسبية المعدة وفق أساس القيمة العادلة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة مع نتائج النورات السابقة.
				19	إن تطبيق القيمة العادلة يجعلها قابلة للمقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.
				20	استخدام القيمة العادلة يساهم في الوصول إلى مؤشرات عائد الأموال المستثمرة من خلال خاصية القابلية للمقارنة بين المنشآت المتعددة في نفس النشاط .