

مراجعة تقديرات القيمة العادلة وأثرها على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية
دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية

د.عباس إبراهيم آدم التجاني
وزارة المالية والاقتصاد ولاية جنوب دارفور
abbas09125@gmail.com

د. إبراهيم يعقوب إسماعيل *
كلية الاقتصاد والدراسات التجارية - جامعة نيالا
* ٠٠٢٤٩٩١٧٦٣١٦٠٠ - wadyagoub29un@gmail.com

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين تطبيق مراجعة القيمة العادلة وملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية ، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية، هل توجد علاقة بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وملائمة المعلومات المحاسبية؟ وهل توجد علاقة بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية؟، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي معتمدة على الاستبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة وتم استخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) من خلال الارتباط والانحدار لتحليل بيانات الدراسة، توصلت الدراسة الى عدة نتائج منها، توجد علاقة بين مراجعة القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية، توجد علاقة بين مراجعة القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية، أوصت الدراسة بزيادة تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة ومراجعتها في الشركات المساهمة المدرجة أسهمها بسوق الخرطوم للأوراق المالية لأنها تزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية..

الكلمات المفتاحية: التوقيت المناسب، التغذية العكسية، القيمة التنبؤية، التحقق، الموضوعية

Abstract:

The study aimed to identify the relationship between the application of fair value review and the appropriateness and reliability of accounting information, the problem of the study was in the following question, is there a relationship between the review of fair value estimates and the adequacy of accounting information? Is there a relationship between the review of fair value estimates and the reliability of accounting information? The study used the descriptive and analytical method based on questionnaire as a tool for collecting study data and the statistical packages for social sciences program was used (spss) through correlation and regression to analyze study data. The study found several results, there is a relationship between the fair value review and the adequacy of the accounting information, there is a relationship between fair value review and the reliability of accounting information, the study recommended increasing the application of fair value accounting and reviewed in listed companies listed shares in the Khartoum Stock Exchange because it increases the reliability of accounting information.

Key words: timing, Reverse feedback, Predictive value, Verification, Objectivity.

المقدمة:

يحتاج مستخدمي المعلومات المحاسبية بمختلف فئاتهم إلى معلومات محاسبية تتصف بالجودة وحتى تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة لابد أن تتوفر فيها مجموعة خصائص منها الملائمة والموثوقية حتى تؤدي هذه المعلومات إلى تحقيق الاهداف المرجوة منها، وهذه المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة لا يمكن توفيرها في ظل الإعتماد على أساس التكلفة التاريخية الذي يعكس الأحداث التاريخية والتي قد لا تتناسب مع الظروف السائدة وقت اتخاذ القرارات خاصة في ظل ظروف التضخم، لذلك يعتبر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة البديل الأفضل لتوفير معلومات تتلاءم وحاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية، إلا أن هذه المعلومات بحاجة إلى جهة محايدة ومستقلة تقوم بتأكيدا وإضفاء الثقة عليها وهو المراجع الخارجي الذي يتم تعيينه من خارج المنشأة ليقوم بمراجعة البيانات والمعلومات التي قياسها وفق القيمة العادلة، حيث يسعى الباحثان إلى دراسة أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤل رئيس هو هل توجد علاقة بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية؟، وتتفرع منه التساؤلات التالية:

- ١- هل توجد علاقة بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وملائمة المعلومات المحاسبية؟.
- ٢- هل توجد علاقة بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية؟.

أهمية الدراسة:

تنقسم أهمية الدراسة إلى:

أولاً: الأهمية العلمية وتتمثل في:

سد الفجوة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين مراجعة القيمة العادلة وملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

ثانياً: الأهمية العملية وتتمثل في:

١- إستفادة مستخدمي المعلومات المحاسبية خاصة المستثمرين والمساهمين من مدى موثوقية تقديرات القيمة العادلة في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية.

٢- يمكن لإدارة الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية الاستفادة من نتائج الدراسة من خلال التعرف على طرق قياس القيمة العادلة التي توفر معلومات محاسبية موثوقية تلبي احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية بمختلف فئاتهم.

أهداف الدراسة:

تمثلت أهداف الدراسة في الآتي:

- ١- التعرف على العلاقة بين تطبيق مراجعة القيمة العادلة وملائمة المعلومات المحاسبية.
- ٢- دراسة العلاقة بين تطبيق مراجعة القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

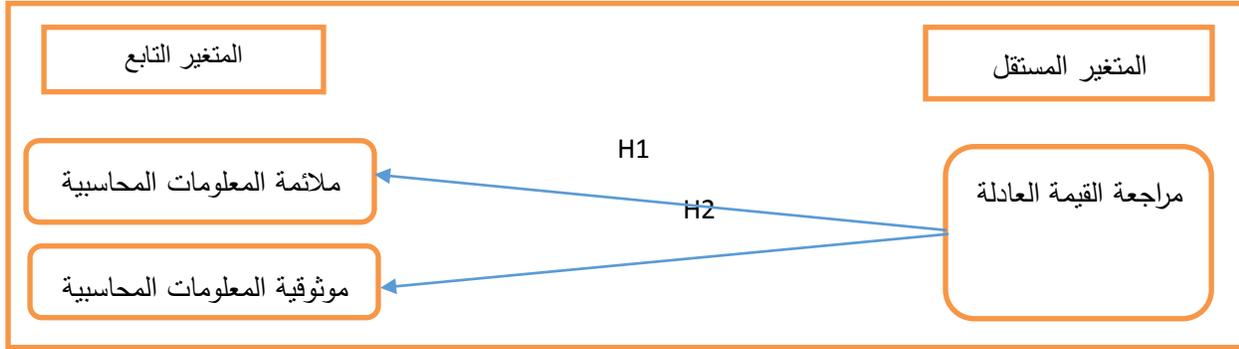
فرضيات الدراسة:

اختبرت الدراسة فرضية رئيسية هي تؤثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، وتتفرع منها الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وملائمة المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

النموذج التصوري للدراسة



المصدر: إعداد الباحثان، ٢٠١٨.

متغيرات الدراسة:

المتغير المستقل: مراجعة القيمة العادلة

المتغيرات التابعة: ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية

منهج الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي لجمع وتحليل بيانات الدراسة معتمدة على المصادر الأولية متمثلاً في الإستبانة والمصادر الثانوية التي تتمثل في الكتب والمجلات العلمية والرسائل الجامعية وغيرها من المصادر الأخرى.

حدود الدراسة:

ينقسم حدود الدراسة إلى قسمين:

الحدود المكانية: عينة من الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.

الحدود الزمانية: ٢٠١٦م

محاور الدراسة:

تتكون الدراسة من مقدمة تشمل الإطار المنهجي والدراسات السابقة وثلاثة محاور تتمثل في:

المحور الأول: مراجعة القيمة العادلة

المحور الثاني: ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية

المحور الثالث: الدراسة الميدانية

الدراسات السابقة

- دراسة الزغبي، ٢٠٠١م

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم إهتمام الشركات الصناعية في الأردن بتنظيم المعلومات المحاسبية لإنتاج المعلومات التي تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية. هدفت الدراسة إلى قياس كفاءة نظم المعلومات المحاسبية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، والتعرف على مدى إهتمام الإدارات المختلفة في تلك الشركات بتطوير نظم المعلومات بشكل عام ونظم المعلومات المحاسبية بشكل خاص لتحسين نوعية المعلومات التي تقدمها هذه النظم. تكمن أهمية الدراسة في زيادة الحاجة إلى المعلومات المحاسبية التي تتوفر فيها صفة الملاءمة من حيث توقيتها وقدرتها على التنبؤ والتغذية العكسية، ووجود معلومات محاسبية ملائمة وموضوعية من أجل الإستعانة بها لتحقيق أهداف المنشأة في النمو وتحقيق الأرباح والقدرة على الوفاء بالإلتزامات ومواجهة صعوبات المستقبل. إتبعت الدراسة المنهج التاريخي، الإستنباطي، الإستقرائي، والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تعتبر نظم المعلومات المحاسبية المستخدمة قادرة على منع الإدارة من التلاعب في المعلومات المحاسبية بهدف التحيز أو إخفاء عيوب الإدارة، كما أنها قادرة على إنتاج معلومات ملائمة وموضوعية ذات قيمة مضافة، الأمر الذي يساعد في سرعة إتخاذ القرارات بتوفير المعلومات المحاسبية المناسبة بسرعة ودقة بتطبيق واستخدام التكنولوجيا الحديثة. أوصت الدراسة بضرورة العمل على تطوير مهنة المحاسبة والإهتمام بها والدعم من كافة القطاعات والمؤسسات التعليمية والعملية من خلال العمل على تدريب المحاسبين على استخدام الوسائل التقنية الحديثة، والعمل على تحديث الوسائل والأجهزة الحاسوبية المستخدمة في إدارة نظم المعلومات المحاسبية (الزغبي، ٢٠٠١).

- دراسة جمعة وخنفر، ٢٠٠٧م

هدفت الدراسة إلى تقييم اتجاهات التطور في استخدام تقديرات القيم العادلة في إعداد البيانات المالية وإنعكاسها على أداء مهمة التدقيق. تكمن أهمية الدراسة في التعرف على اتجاهات التطور في استخدام تقديرات القيم العادلة في إعداد البيانات المالية في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وانعكاسات تقديرات القيم العادلة في المحاسبة على أداء مهمة التدقيق. اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، انتشار المقاييس والافصاحات التي تستند إلى القيمة العادلة بشكل متزايد في أطر الإبلاغ المالي وفي التطبيق العملي المحاسبي، توجد العديد من المخاطر الناتجة عن استخدام تقديرات القيم العادلة في إعداد البيانات المالية وعلى خصائصها المحاسبية خاصة الملاءمة والموثوقية. أوصت الدراسة بأن على إدارات الشركات المساهمة العامة الأردنية الحذر عند استخدام محاسبة تقديرات القيمة العادلة عند إعداد البيانات المالية، ضرورة فهم مدققي الحسابات لعمليات القطاعات الاقتصادية المختلفة وأنشطة الرقابة ذات الصلة وتقييم المخاطر لتحديد قياسات وافصاحات تقديرات القيم العادلة عند تدقيق البيانات المالية لتحديد طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها (جمعة وخنفر، ٢٠٠٧، ص ٤١٣-٤٣٩).

- دراسة البشتاوي والمبيضين، ٢٠٠٨م

تمثلت مشكلة الدراسة في، ما تأثير القيمة العادلة في ملاءمة وموثوقية بيانات القوائم المالية في شركات الوساطة المالية الأردنية. هدفت الدراسة إلى بيان تأثير محاسبة القيمة العادلة في ملاءمة وموثوقية البيانات المالية في شركات الوساطة المالية الأردنية. تكمن أهمية الدراسة في إظهار إنعكاسات وتأثيرات القيمة العادلة في ملاءمة وموثوقية البيانات المالية في شركات

الوساطة المالية الأردنية. إتبعَت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها، تعتبر المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات في شركات الوساطة المالية وذات موثوقية يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرارات، وأن القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يعتمد أحياناً على الاجتهادات والتقديرية الشخصية، وبالتالي إمكانية التحيز في عملية القياس. أوصت الدراسة بتعديل التعليمات الخاصة بتطبيق القيمة العادلة من قبل الجهات المعنية حتى لا يكون هناك أي مجال للإجتهادات والتقديرية الشخصية في تقدير القيمة العادلة والتحيز في عملية قياس البيانات المعدة وفقاً للقيمة العادلة، والتوسع في عقد الدورات والمحاضرات المتخصصة الخاصة بتطبيق القيمة العادلة للأطراف المعدة والمستخدم للقوائم المالية (البشتاوي والمبعضين، ٢٠٠٨، ص ص ٥٧-٧٣).

- دراسة Suntharee Lhaopadchan، 2010

هدفت الدراسة إلى تقييم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة تتيح للإدارة ممارسة المصالح الذاتية والأرباح لتظهر اهتماماتها بتحفيز العديد من القرارات، لكن في الواقع تتجاهل خيار المستخدمين، ودائماً معلومات البيانات المحاسبية أقل بكثير مما إذا كان هذا الإبلاغ عن السلوك وهذا في الواقع يضلل المستخدمين. اتبعت الدراسة المنهج التجريبي. توصلت الدراسة إلى أن محاسبة القيمة العادلة تتيح للإدارة ممارسة المصالح الذاتية لتحفيز العديد من القرارات، وأن الأرقام المحاسبية تضلل المستخدمين أو تقلل بشكل ملحوظ من محتوى الوثوقية (Suntharee Lhaopadchan, 2010, pp120-130).

- دراسة النجار، ٢٠١٣

هدفت الدراسة الى بيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. تمثلت مشكلة الدراسة في ما أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وهل تطبيق محاسبة القيمة العادلة يمكن أن يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية ومن ثم التسبب في حدوث أزمات مالية. وقد طبقت الدراسة على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين، والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة. توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج منها، أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة الفلسطينية يزيد من درجة موثوقية وملاءمة المعلومات الواردة في قوائمها المالية، وأن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة يواجه العديد من المعوقات منها عدم توافر أسواق نشطة ملاءمة لقياس القيمة العادلة لكثير من الأصول في فلسطين. خلصت الدراسة الى عدة التوصيات منها، ضرورة قيام الجهات المشرفة على أداء السوق المالي الفلسطيني بالعمل الجاد بشكل متواصل على استحداث كافة الاجراءات والخطوات الادارية والتنظيمية والتشريعية التي من شأنها زيادة كفاءة السوق المالي ليعكس أسعار عادلة للأوراق المالية المتداولة.

المحور الأول: مراجعة القيمة العادلة

مفهوم القيمة العادلة:

تعتبر القيمة العادلة إحدى طرق القياس الحديثة نسبياً التي يمكن الإعتماد عليها في تقديم معلومات موثوقة وعادلة في حالة تطبيقها بشكل سليم، و يتفق مفهوم القيمة العادلة مع المفاهيم الأساسية للمحاسبة الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكي التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين وخاصة تلك التي أعدت تطبيقاً للمعيار رقم SFAS 107 الخاص بالمحاسبة والإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية، والمعيار رقم SFAS 11 الخاص بالإعتراف والقياس ببعض الإستثمارات في الأوراق المالية المتمثلة في الديون أو حقوق الملكية، لذلك تعتبر القيمة العادلة المقياس الأفضل في الإعتراف والقياس المحاسبي لأنها تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة، لذلك تعتبر أكثر ملائمة لإتخاذ القرارات، وتتبع القيمة العادلة في القياس والإفصاح عن العمليات والأحداث الماضية والحاضرة منهج تقييمي يحسن من خاصية قابلية المعلومات للمقارنة (مطر والسيوطي، ٢٠٠٦، ص٧)، ونتيجة للإنتقادات التي واجهت تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية بدأت الإتجاهات المؤيدة نحو المحاسبة على أساس القيم العادلة تزداد وخاصة لبنود الموجودات والاستثمارات المالية التي تسمى بالقيمة السوقية العادلة (Godwin et.al, 1997, p207).

تعريف القيمة العادلة

عُرِّفت بأنها القيمة الجارية التي يباع أو يشتري بها أصل ما أو يسوى بها إلتزام ما في سوق يتمتع بظروف عادية للعرض والطلب وتوافر المعلومات الملائمة لتقييم الأصل أو الإلتزام لكافة الأطراف المتعاملة في السوق بالإضافة إلى توافر القرينة الدالة على نية المشتري على الشراء ونية البائع على إتمام عملية البيع (محمد، ٢٠٠٨، ص١٨١)، كما عُرِّفت بأنها المبلغ الذي يمكن مقابلة إستبدال الأصل أو تسوية مطلوبات بين أطراف مطلعة وراغبة في عملية تتم بحسن نية بين أطراف ليست ذات مصلحة (كاظم وعبيس، ٢٠١٢، ص١١٥٦)، وهي مرادفة للقيمة السوقية وتمثل سعر التبادل العادل المقدر باستخدام مدخلات ملائمة (وثيقة الصلة) من مراجع الأسواق وتقنيات التقييم (AOFM, 2004-2005, p43)، وعُرِّفت بأنها مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة (حماد، ٢٠٠٣، ص١١)، وبذلك فإن تعريف القيمة العادلة يقوم على محورين أساسيين هما (حماد، ٢٠٠٣، ص١٣-١٤):

المحور الأول: الأطراف الداخلة في الصفقة، ولا بد أن تتوافر فيها:

- ١- تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة: تتم الصفقة بين طرفين مستقلين يسعى كل واحد منهما للتفاوض على أحسن الشروط التي يمكن الحصول عليها.
- ٢- تتم بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، وليست هنالك معلومات ذات أهمية متوفرة لأحد الأطراف دون الأخرى.

المحور الثاني: الظروف التي تتم فيها الصفقة: أن تتم في ظروف طبيعية دون حالات التصفية أو الإجبار.

معايير المراجعة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة

أصدر مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB) معيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٥) الموسوم: تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة والذي يطبق قبل أو بعد ٢٠٠٤/١٢/١٥، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذا المعيار يجب تطبيقه مع بعض معايير التدقيق والضمان الدولية الصادرة عن (IASSB) وذلك بالإضافة إلى الإلتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني الصادرة عن IFAC وأهمها الإستقلال، والنزاهة والموضوعية (IFAC, 2006).

أهداف مراجعة القيمة العادلة

تتمثل أهداف مراجعة القيمة العادلة في (AICPA, 2003):

أ- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير تأكيد معقول بأن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ب- الحصول على الفهم لمعاملات المنشأة والبيئة المتصلة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة.

ج- الحصول على الفهم للضوابط الرقابية الملاءمة لقياسات وإفصاحات القيمة العادلة للمنشأة.

يستطيع الباحثان إضافة الأهداف التالية:

١- الحصول على تأكيد معقول بأن الإدارة استخدمت أساليب التقييم المناسبة.

٢- التأكيد على إفصاحات القيمة العادلة التي أظهرتها الإدارة كافية.

معيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٥): مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة

يسري مفعول المعيار لعمليات مراجعة القوائم المالية للفترة التي تنتهي في ٣١ من يناير ٢٠٠٣ أو ما بعدها، ومن المفضل التطبيق المبكر لأحكام هذا المعيار.

أ. هدف المعيار

هدف معيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٥) إلى وضع المعايير وتوفير الإرشادات حول مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية.

ب. مراجعة قياسات القيمة العادلة

عند تفهم المراجع عملية المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة يأخذ في إعتباره ما يلي (حماد، ٢٠٠٧، ص ٧٨٤):

١- إجراءات الرقابة ذات الصلة على العملية التي تستخدم لتحديد قياسات القيمة العادلة.

٢- خبرة الأشخاص الذين يقومون بتحديد قياسات القيمة العادلة.

٣- الدور الذي تقوم به تقنية المعلومات في عملية التقييم.

٤- أنواع الحسابات أو المعاملات التي تتطلب قياسات أو إفصاحات القيمة العادلة.

٥- مدى اعتماد عمليات المنشأة على منظمة خدمات معينة لتقديم قياسات القيمة العادلة أو البيانات التي تدعم القياس.

٦- مدى استخدام المنشأة لعمل الخبراء في تحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة.

٧- افتراضات الإدارة الهامة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة.

- ٨- المستندات التي تدعم إفتراضات الإدارة.
- ٩- الطرق التي تستخدم لتحسين إفتراضات الإدارة وتطبيقها ومراقبة التغيرات في تلك الإفتراضات.
- ١٠- تكامل أنظمة الرقابة على التغير وإجراءات الصحة لنماذج التقييم وأنظمة المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك عمليات المصادقة.
- ١١- أنظمة الرقابة على اتساق البيانات المستخدمة في نماذج التقييم وتوقيتها وموثوقيتها.

ج. مراجعة إفصاحات القيمة العادلة

- تتمثل مراجعة إفصاحات القيمة العادلة في (حماد، مرجع سابق، ص ص ٨٠١، ٨٠٢):
- ١- على المراجع تقييم ما إذا كانت إفصاحات القيم العادلة التي تقوم بها المنشأة تتسجم مع إطار الإبلاغ المالي الخاص بها.
 - ٢- تعتبر الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة جانب هام من القوائم المالية في العديد من أطر الإفصاح المالي، وغالباً ما يطلب الإفصاح عن القيمة العادلة بسبب ملاءمته للمستخدمين في تقييم أداء المنشأة ومركزها المالي.
 - ٣- عند مراجعة قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة الواردة في ملاحظات القوائم المالية، يقوم المراجع بأداء إجراءات المراجعة كذلك التي تستخدم في مراجعة قياس القيمة العادلة المعترف به في القوائم المالية.
 - ٤- يقيم المراجع ما إذا كانت المنشأة قد قامت بإفصاحات مناسبة حول معلومات القيمة العادلة كما يتطلبه إطار الإفصاح المالي الخاص بها، وإذا تضمن بند معين درجة عالية من الشك في القياس، يقيم المراجع فيما إذا كانت الإفصاحات كافية لإبلاغ المستخدمين بهذا الشك.
 - ٥- في حالة إلغاء الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة بموجب إطار الإفصاح المالي المعمول به لأنه لا يمكن تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية، يقيم المراجع مدى ملاءمة الإفصاحات المطلوبة في هذه الظروف.

محددات تطبيق معايير القيمة العادلة

- تتمثل محدّدات تطبيق معايير القيمة العادلة في (السعافين، ٢٠٠٦، ص ٩):
- ١- يتعارض مفهوم القيمة العادلة مع مبادئ وأسس محاسبية متعارف عليها كالحيلة والحذر والتكلفة التاريخية، وبالتالي هنالك رفض للتغيير.
 - ٢- هنالك الكثير من الإستثمارات في منشآت غير مدرجة بالأسواق المالية.
 - ٣- عدم وجود أسعار سوقية لبعض الموجودات أو أن السعر السوقي لا يعكس السعر العادل.
 - ١- قلة الأفراد المؤهلين لتطبيق مفاهيم القيمة العادلة الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم.
 - ٢- تعقيد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها.
 - ٣- الإختلاف في وجهات النظر في بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة.
 - ٤- عدم التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.
 - ٥- إرتفاع التكلفة خاصة في حالة الرجوع إلى مقيمين أو مستشارين خارجيين لتقدير القيمة العادلة.
 - ٦- إساءة استخدام المعالجات الواردة في معايير القيمة العادلة من قبل إدارة بعض المنشآت.
 - ١٠- وجود عدم توافق أحياناً بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجات الواردة في المعايير المحاسبية.

١١- قدرة الإدارة على توزيع أرباح غير محققة أو زيادة رأس المال من خلال الأرباح غير المحققة مع إختلاف وجهات النظر حولها.

المحور الثاني: ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية

أولاً: ملائمة المعلومات المحاسبية

عرفت الملائمة بأنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه، ويتوقف مفهوم الملائمة للمعلومات في الحياة العملية على متخذ القرار، وبالشكل التي تتلاءم به المعلومات مع الغرض الذي أعدت من أجله (مردان، والسعبري، ٢٠١٣، ص٢٢٨)، كما عرفت الملائمة بأنها وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، وبالتالي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وعرفت بأنها المعلومات التي تؤثر في القرار وتساعد المستخدمين لها على التنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية أو على تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة (حسني، ٢٠٠٦، ص٣٤)، وتمكن المعلومات المحاسبية الملائمة مستخدميها من (الشيرازي، ١٩٩٠):

- ١- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب على الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.
- ٢- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات. وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي إلى تقليل من درجة عدم التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة.
- ٣- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية.
- ٤- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.

وتتطلب الملائمة التوضيحية بشيء من الدقة الحسابية ودرجة من عدم التأكد لصالح التوقيت المناسب، إذ إن عملية اتخاذ القرارات دائماً محددة بفترة زمنية معينة، لذلك فإن المعلومات الملائمة هي التي تتوفر في وقت الحاجة إليها حتى لو كان ذلك على حساب الدقة في القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس الناتجة (Hendriksen and Michael, F. Eldon S, 1992).

تتكون الملائمة من الخصائص الفرعية الآتية (المخادمة، ٢٠٠٧، ص٢٦٦):

- أ- **التوقيت المناسب:** أي وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، إذ إنه كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كان الاحتمال كبيراً في التأثير في قراراتهم المتنوعة، وكلما زاد التأخير في توصيل المعلومات كانت الثقة أكبر بأن المعلومات لا تعتبر ملائمة. ويمكن التوضيحية بشيء من الدقة لصالح التوقيت المناسب، لأن عملية اتخاذ القرار تكون دائماً محددة بفترة معينة، لذلك فإن المعلومات الملائمة، هي تلك التي تتوفر في الوقت المناسب، ولو كان ذلك على حساب الثقة في عملية القياس، أو مدى التأكد من صحة المعلومات الناتجة.
- ب- **القيمة التنبؤية:** وتعني احتواء المعلومات على قدرة تنبؤية، وبالتالي تمكين مستخدمي المعلومات من استشراف أو تقدير المستقبل وتكوين صورة احتمالية (تقديرية) عنه، فالمعلومة الجيدة هي التي تمكن المستخدم من تكوين التوقعات عن النتائج المستقبلية وتحسين إمكانياته وقدراته في هذا المجال.

طرق الاستفادة من القيمة التنبؤية

تتمثل طرق الاستفادة من القيمة التنبؤية في (سمير، ٢٠١٣، ص ٢٦):

- I. **الطريقة المباشرة:** تزويد الإدارة بالتنبؤات حول التدفقات النقدية المتوقعة والإستخدام المحتمل والإلتزامات التي قد تنشأ.
 - II. **الطريقة غير المباشرة:** تقديم البيانات عن أحداث ماضية لتمكين المستخدمين من التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، وتفترض هذه الطريقة وجود علاقة إرتباط قوية بين أحداث الماضي والمستقبل.
 - III. **طريقة إعتناء مؤشرات مرشدة البيانات:** تكون تحركات وتغيّرات البيانات مؤشراً لحدوث تحركات وتغيّرات في الأحداث المنتبأ بها، وتفترض هذه الطريقة أن المؤشرات التي أرشدت سابقاً إلى تحول في تحركات وتغيّرات الأحداث سترشد في المستقبل إلى مثل تلك التحركات والتغيّرات.
 - IV. **طريقة المعلومات المعززة:** تتم من خلال البيانات المالية والتي قد تستخدم في التنبؤ ببيانات أخرى، وتفترض هذه الطريقة وجود علاقة إرتباط معروفة بين البيانات المحاسبية وبيانات أخرى.
- ج- **التغذية العكسية:** احتواء المعلومات على خاصية تمكن مستخدمها من التقييم الارتدادي أو التغذية العكسية أو المرتدة من خلال المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات والتي تسهم في تحسين وتطوير نوعية مخرجات النظام وقدرته على التكيف في الظروف البيئية المتغيرة باستمرار، لذا يمكن القول إن المعلومات الملائمة هي التي تمكن متخذ القرار من تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير فيها وتقييم نتائج القرارات السابقة.
- الترابط بين التنبؤ والتغذية العكسية:** تقدم المعلومات عادة قيمة تنبؤية وقيمة تغذية عكسية في نفس الوقت أنها تلعب دوراً مزدوجاً، فبدون معرفة نتائج الماضي يصعب التنبؤ بالمستقبل، كما أن معرفة نتائج الماضي دون الإهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف (سالم واحمد، ٢٠١٣، ص ٩٣).

ثانياً: موثوقية المعلومات المحاسبية:

عرفت الموثوقية بأنها نوعية المعلومات التي تؤكد أن تلك المعلومات خالية من الخطأ ومن التحيز وأنها تعرض بصدق ما يجب عليه عرضه أو تقديمه بدرجة معقولة (Hendriksen and Breda, 2001, p137)، وعُرِّفَتْ بأنها تلك الخاصية التي تعطي الثقة بأن المعلومات خالية من التحيز والخطأ لدرجة معقولة، وتشمل القابلية للإثبات والحياد والأمانة (جربوع، ٢٠٠٧، ص ٥٢١).

الخصائص الفرعية للموثوقية

للموثوقية خصائص فرعية تتمثل في (Lanny & Others, 2000, p35):

أ- **التمثيل الصادق:** يقصد به وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل، والاهتمام بموضوعية المعلومات المحاسبية عند تطبيق المعايير المحاسبية لتخدم جميع الفئات المستفيدة منها، وأن تكون خالية من التحيز ولا تعتبر المعلومات المحاسبية محايدة إلا إذا كان اختيارها أو عرضها يؤثر على عملية اتخاذ القرار أو الحكم لأجل تحقيق نتيجة محددة سلفاً، وأن يكون الهدف من نشر المعلومات المحاسبية هو خدمة كافة

الأطراف دون تحيُّز في توجيه هذه المعلومات لخدمة جهة معينة دون الأخرى، وحتى تكون المعلومات معبراً عنها بصدق يتطلب تجنب نوعين من التحيُّز هما:

- i- التحيُّز في عملية القياس: استخدام التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأحداث الاقتصادية.
- ii- تحيُّز القائم بعملية القياس: يكون التحيُّز مقصود في حالة عدم الأمانة، وغير مقصود في حالة نقص الخبرة والمعرفة.
- ب- إمكانية التحقق من المعلومات: القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية، وتتحقق هذه الخاصية عندما تحصل درجة عالية من الإتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس.
- ج- الحياد وعدم التحيُّز: أن لا يقوم الشخص بالتحيز في التقرير مسبقاً، وهذا لا يعني أن معدي القوائم المالية لا يملكون هدفاً عند إعدادهم للقوائم المالية، وأن لا يؤثر الهدف في النتائج المحددة مسبقاً، وأن المعلومات التي لا تتوفر فيها خاصية الحياد لا يمكن الوثوق بها ولا يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات، وأن حسن النوايا لا تكفي لكي تكون المعلومات حيادية ولكن لا بد أن تبنى على الخبرة والحكم والتوازن، وتتمثل أهمية الحياد على مستويين هما (دهمش وأبوذر، ٢٠٠٦، ص٣):
المستوى الأول: الأجهزة المسؤولة عن وضع المعايير، حيث لا بد من التأكيد على أن المعايير خالية من التحيُّز.
المستوى الثاني: المسؤولين عن إعداد التقارير المالية، وفيه يكون الحياد بعدم إختيار الأسلوب والإجراءات بصورة إنتقائية ليتم التوصل إلى نتيجة محددة مسبقاً.

المحور الثالث: الدراسة الميدانية مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثان أن يعمم عليها النتائج ذات العلاقة بمشكلة الدراسة، ويتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين، المراجعين الداخليين في الشركات المساهمة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، والمراجعين الخارجيين الذين يقومون بمراجعة هذه الشركات، أما عينة الدراسة فقد بلغت (٢٠٠) فرد تم اختيارها بطريقة قصدية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثان بتوزيع عدد (٢٠٠) استمارة استبانة على عينة الدراسة، وقد استجاب (١٦٠) فرداً حيث أعادوا الإستبانة بعد تعبئتها بكل المعلومات المطلوبة بنسبة إسترجاع بلغت (٨٠%).

أداة الدراسة

هي الوسيلة التي يستخدمها الباحثان في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على البيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحثان على الإستبانة كأداة رئيسة لجمع بيانات الدراسة الميدانية عن عينة الدراسة، وتتكون الإستبانة من جزأين الجزء الأول إحتوى على المعلومات الشخصية عن عينة الدراسة، و الجزء الثاني إشتمل على عبارات لقياس متغيرات الدراسة، وتمت الإجابة على العبارات من قبل عينة الدراسة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي المتدرج، وقد تم تحويل المتغيرات الاسمية لمقياس ليكرت الخماسي المتدرج (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، ولا أوافق بشدة) الى متغيرات كمية بإعطائها أوزان (٥،٤،٣،٢،١) على التوالي، ووزعت العبارات على ثلاثة متغيرات المتغير الأول (٨) عبارات، المتغير الثاني (٦) عبارات، والمتغير الثالث (٦) عبارات، ولتحديد إتجاه آراء المستجيبين حول كل عبارة من عبارات محاور الدراسة يتم حساب المتوسط الحسابي المرجح لكل عبارة من خلال حساب طول

الفترة وهي عبارة عن حاصل قسمة (٤ على ٥) حيث ٤ عدد المسافات بين مستويات الموافقة و ٥ عدد الإختبارات، وعليه يكون طول الفترة ٠.٨٠ ويتم قياس درجة الموافقة العامة وفق التقسيم التالي:

١. من ١ إلى ١.٧٩ لا أوافق بشدة
٢. من ١.٨٠ إلى ٢.٥٩ لا أوافق
٣. من ٢.٦٠ إلى ٣.٣٩ محايد
٤. من ٣.٤٠ إلى ٤.١٩ أوافق
٥. من ٤.٢٠ إلى ٥.٠٠ أوافق بشدة

وتم حساب الانحرافات المعيارية لمعرفة درجة التجانس بين إجابات المبحوثين حول عبارات المحور المعني فإذا كانت النتيجة أقل من الواحد دل ذلك على التجانس الكبير بين إجابات المبحوثين.

الاحصاءات الوصفية

أولاً: البيانات الشخصية للمبحوثين

جدول رقم (٢) التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الشخصية للمبحوثين

العمر	تكرارات	النسبة المئوية %	المؤهل العلمي	تكرارات	النسبة المئوية %
أقل من ٣٠ سنة	34	21.9	بكالوريوس	76	49.0
٣٠ وأقل من ٤٠ سنة	35	22.6	دبلوم عالٍ	13	8.4
٤٠ وأقل من ٥٠ سنة	59	38.1	ماجستير	54	34.8
٥٠ سنة فأكثر	27	17.4	دكتوراه	7	4.5
المجموع	155	100.0	أخرى	5	3.2
			المجموع	١٥٥	100.0
التخصص العلمي	تكرارات	النسبة المئوية %	المركز الوظيفي	تكرارات	النسبة المئوية %
محاسبة	88	57.9	مدير إدارة	19	12.4
إدارة أعمال	15	9.9	مراجع داخلي	22	14.4
اقتصاد	21	13.8	محاسب	28	18.3
دراسات مصرفية	19	12.5	مراجع حكومي	13	8.5
نظم معلومات	5	3.3	مراجع خارجي	17	11.1
أخرى	4	2.6	رئيس قسم	25	16.3
المجموع	152	100.0	أخرى	29	19.0
			المجموع	153	١٠٠
المؤهل المهني	تكرارات	النسبة المئوية %	سنوات الخبرة	تكرارات	النسبة المئوية %
زمالة المحاسبين القانونيين البريطانية	٣	١.٩	أقل من ٥ سنوات	32	21.1

13.8	21	٥ وأقل ١٠ سنوات	٠.٦	١	زمالة المحاسبين القانونيين الأمريكية
19.7	30	١٠ وأقل ١٥ سنة	٧.١	١١	زمالة المحاسبين القانونيين السودانية
12.5	19	١٥ وأقل من ٢٠ سنة	١٢.٣	١٩	أخرى
32.9	50	٢٠ سنة فأكثر	٧٨.١	١٢١	لا توجد
100.0	152	المجموع	%١٠٠.٠	١٥٥	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦.

ثانياً: قياس متغيرات الدراسة

جدول رقم (٣) اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الأول (مراجعة تقديرات القيمة العادلة)

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
أولاً: فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة			
١. إجراءات الرقابة ذات الصلة على العملية التي تستخدم لتحديد قياسات القيمة العادلة.	4.12	.840	أوافق
٢. يراعي المراجع خبرة المحاسبين الذين يقومون بتحديد قياس القيمة العادلة.	4.0٥	.90٧	أوافق
٣. يقيّم المراجع أنظمة الرقابة على تناسق البيانات المستخدمة في نماذج التقييم.	4.1٧	.74٦	أوافق
٤. يتعرف المراجع على إفتراضات الإدارة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة.	4.1٢	.78١	أوافق
٥. يطّلع المراجع على الوثائق التي تدعم إفتراضات الإدارة.	4.18	.74٣	أوافق
ثانياً: تقييم مناسبة قياس وإفصاح القيمة العادلة			
٦. يقيّم المراجع ما إذا كان قياس وإفصاح القيمة العادلة ينسجم مع إطار الإبلاغ المالي الخاص بالمنشأة.	4.١٠	.771	أوافق
٧. يتحقق المراجع من أن طريقة التقييم مناسبة في ظروف معينة بالنظر إلى طبيعة البند الذي يتم تقييمه.	4.1٣	.787	أوافق
٨. يتحقق المراجع من أن طريقة التقييم مناسبة مع مجال الأعمال والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة.	4.21	.747	أوافق بشدة
ثالثاً: استخدام عمل خبير			
٩. يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية عند التخطيط لاستخدام خبير.	4.1١	.76١	أوافق
١٠. يراعى المراجع الأهمية النسبية للبند الذي يتم مراجعته.	4.26	.69٤	أوافق بشدة
١١. يقوم المراجع بتقويم ملاءمة عمل الخبير كدليل مراجعة.	4.0١	.8١٠	أوافق
رابعاً: اختبار معقولة إفتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة			
١٢. يتم تقويم معقولة إفتراضات الإدارة وتوافقها مع معلومات السوق.	4.10	.722	أوافق
١٣. يقوم المراجع مناسبة نموذج القياس المستخدم لقياس القيمة العادلة.	4.0٣	.837	أوافق
١٤. مدي استخدام الإدارة لأفضل معلومات متاحة لها وقت قياس القيمة العادلة.	3.94	.85٥	أوافق
خامساً: تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات			
١٥. يتم تقويم كفاية وملاءمة أدلة الإثبات التي جمعها المراجع عن قياس القيمة العادلة.	4.10	.846	أوافق

أوافق بشدة	76٢.	4.2١	١٦. التأكد من توافق قياس وافصاح القيمة العادلة مع معايير المحاسبة الدولية.
------------	------	------	--

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦.

يتضح من الجدول رقم (٣) أعلاه أن:

١. جميع العبارات التي تعبر عن المحور الأول (مراجعة القيمة العادلة) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (٣) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات هذا المحور.
 ٢. أهم عبارة من عبارات المحور الأول (مراجعة القيمة العادلة) من حيث مستوى موافقة أفراد العينة عليها هي العبارة العاشرة والتي تنص على يراعي المراجع الأهمية النسبية للبند الذي يتم مراجعته، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة عليها (4.26) بانحراف معياري (694).
 ٣. أقل عبارة من حيث مستوى موافقة أفراد العينة عليها هي العبارة الرابعة عشرة والتي تنص على مدي استخدام الإدارة لأفضل معلومات متاحة لها وقت قياس القيمة العادلة، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة عليها (3.94) بانحراف معياري (855).
- الجدول رقم (٤) اتجاه آراء أفراد عينة الدراسة حول عبارات المحور الثاني (الملائمة والموثوقية)

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
أولاً: الملائمة			
١. يوفر المصرف المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.	4.38	.723	أوافق بشدة
٢. تتمتع المعلومات المحاسبية في المصرف بالقدرة على تصحيح التوقعات السابقة.	4.07	٩.86	أوافق
٣. تساعد المعلومات المحاسبية المصرف على التنبؤ بالنتائج المستقبلية.	4.25	.761	أوافق بشدة
٤. للمعلومات المحاسبية بالمصرف القدرة على تقليل درجة عدم التأكد.	3.95	.855	أوافق
ثانياً: الموثوقية			
٥. في المصرف تعبر المعلومات المحاسبية عن الحدث المالي بصدق.	4.19	.748	أوافق
٦. تتميز المعلومات المحاسبية لدى المصرف بالموضوعية.	٤4.1	٤.77	أوافق
٧. يمكن التحقق من المعلومات المحاسبية التي تقدمها المصرف.	4.18	.856	أوافق
٨. تتمتع المعلومات المحاسبية التي توفرها المصرف بالإتفاق بين القائمين على القياس.	٥4.0	.784	أوافق
٩. تتميز المعلومات المحاسبية المعدة في المصرف بالحياد وعدم التحيز.	4.08	٨.86	أوافق

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦.

يتضح من الجدول رقم (٤) أعلاه أن:

١. جميع العبارات التي تعبر عن المحور الثاني (الملائمة والموثوقية) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (٣) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على جميع عبارات هذا المحور.
٢. أهم عبارة من عبارات المحور الثاني (الملائمة والموثوقية) من حيث مستوى موافقة أفراد العينة عليها هي العبارة الأولى والتي تنص على يوفر المصرف المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة عليها (4.38) بانحراف معياري (723).

٣. أقل عبارة من حيث مستوى موافقة أفراد العينة عليها هي العبارة الرابعة والتي تنص على للمعلومات المحاسبية بالمصرف القدرة على تقليل درجة عدم التأكد، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة عليها (3.95) بانحراف معياري (0.855).
اختبار فرضيات الدراسة

يستخدم الباحثان الارتباط والانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة، وذلك على النحو التالي:

١- الارتباط

يستخدم تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة بهدف التعرف على العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، فكلما كانت العلاقة قريبة من الواحد الصحيح يعتبر الارتباط قوياً بين المتغيرات وكلما قلت درجة الارتباط ضعفت العلاقة وقد تكون العلاقة طردية أو عكسية، وتعتبر العلاقة ضعيفة إذا كانت قيمة معامل الارتباط أقل من (٠.٣٠) ومتوسطة إذا تراوحت بين (٠.٣٠ - ٠.٧٠) أما إذا زادت قيمة معامل الارتباط عن (٠.٧٠) فتعتبر العلاقة قوية بين المتغيرات، والجدول التالي يوضح علاقة الارتباط بين أبعاد المتغير المستقل (مراجعة القيمة العادلة) وملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية كمتغيرات تابعة.

جدول رقم (٥) تحليل علاقة الارتباط بين متغيرات الدراسة

البيان	مستقل ١	مستقل ٢	مستقل ٣	مستقل ٤	مستقل ٥	تابع ١	تابع ٢
فهم عمليات المنشأة	١						
تقييم مناسبة قياس وافصاح القيمة العادلة	٠.708**	١					
استخدام عمل خبير	٠.661**	٠.564**	١				
اختبار معقولة افتراضات الإدارة في القياس	٠.729**	٠.634**	٠.635**	١			
تقييم نتائج إجراءات المراجعة وأدلة الإثبات	٠.614**	٠.527**	٠.504**	٠.677**	١		
الملاءمة	٠.534**	٠.453**	٠.422**	٠.559**	٠.544**	١	
الموثوقية	٠.523**	٠.490**	٠.489**	٠.564**	٠.445**	٠.651**	١

** الارتباط معنوي عند مستوى ١%

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦.

يتضح من الجدول رقم (٥) أعلاه أن هنالك ارتباط طردي متوسط يتراوح بين (٠.٣٠ - ٠.٧٠) بين غالبية متغيرات الدراسة، وهنالك ارتباط ذاتي طردي قوي بين فهم المراجع لعمليات المنشأة وتقييمه لمناسبة قياس وافصاح القيمة العادلة حيث بلغت (٠.٧١)، ويوجد علاقة طردية قوية بين فهم المراجع لعمليات المنشأة واختبار معقولة افتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة حيث بلغت (٠.٧٢)، كما أن هنالك علاقة طردية متوسطة بين كل المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة.

٢- الإنحدار الخطي المتعدد

لاختبار فرضيات الدراسة يتم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي المتعدد بالإعتماد على:

١. معامل Beta لمعرفة التغير المتوقع في المتغير التابع بسبب التغير في وحدة واحدة من المتغير المستقل.

٢. معامل التحديد (R^2) لتفسير نسبة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

٣. معامل الارتباط (R) لمعرفة درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

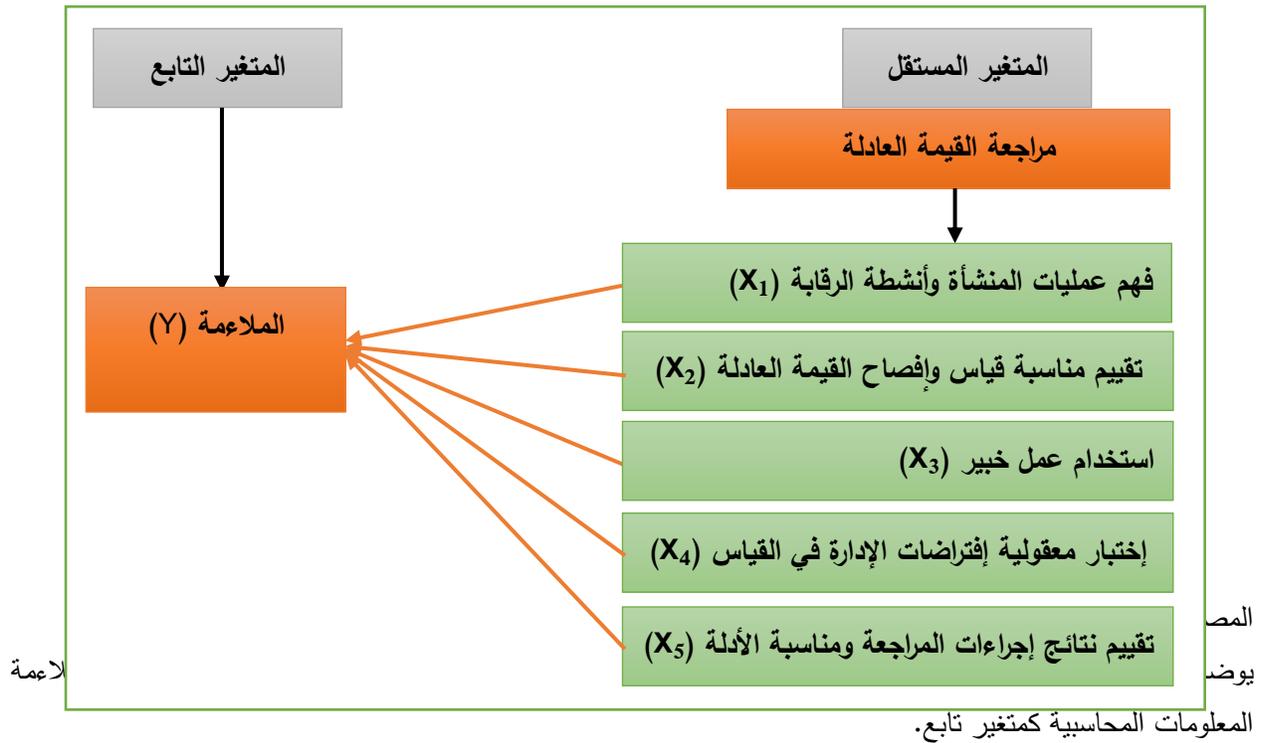
٤. اختبار (F) للتعرف على معنوية نموذج الإنحدار.

٥. مستوى المعنوية (Sig) وقد تم الإعتماد على مستوى الدلالة ٠.٠٥ للحكم على مدى معنوية التأثير، حيث يتم مقارنة مستوى المعنوية المحتسب مع قيمة مستوى الدلالة المعتمد، وتعتبر التأثير ذات دلالة إحصائية إذا كان مستوى الدلالة المحتسب أقل من مستوى الدلالة المعتمد والعكس صحيح.

الفرضية الأولى: تطبيق مراجعة القيمة العادلة يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية

يهدف اختبار هذه الفرضية إلى معرفة الأثر الذي يحدثها مراجعة القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية، وتشمل المتغيرات التالية:

شكل رقم (١) نموذج متغيرات الفرضية الرئيسة الأولى



جدول (٦) نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد بين أبعاد مراجعة القيمة العادلة والملاءمة

التفسير	مستوى المعنوية Sig	Beta	
غير معنوي	.116	.176	فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة (X1)
غير معنوي	.607	.049	تقييم مناسبة قياس وإفصاح القيمة العادلة (X2)
غير معنوي	.948	.006	استخدام عمل خبير (X3)
معنوي	.043	.221	إختبار معقولة إفتراضات الإدارة في القياس (X4)
معنوي	.005	.257	تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات (X5)
		1.411	ثابت النموذج
		.618	معامل الارتباط (R)

معامل التحديد (R^2)	.382	
اختبار (F)	18.437	النموذج معنوي
$Y = 1.411 + .176X_1 + .049X_2 + .006X_3 + .221X_4 + .257X_5$		

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦

يتضح من الجدول رقم (٦) أعلاه الآتي:

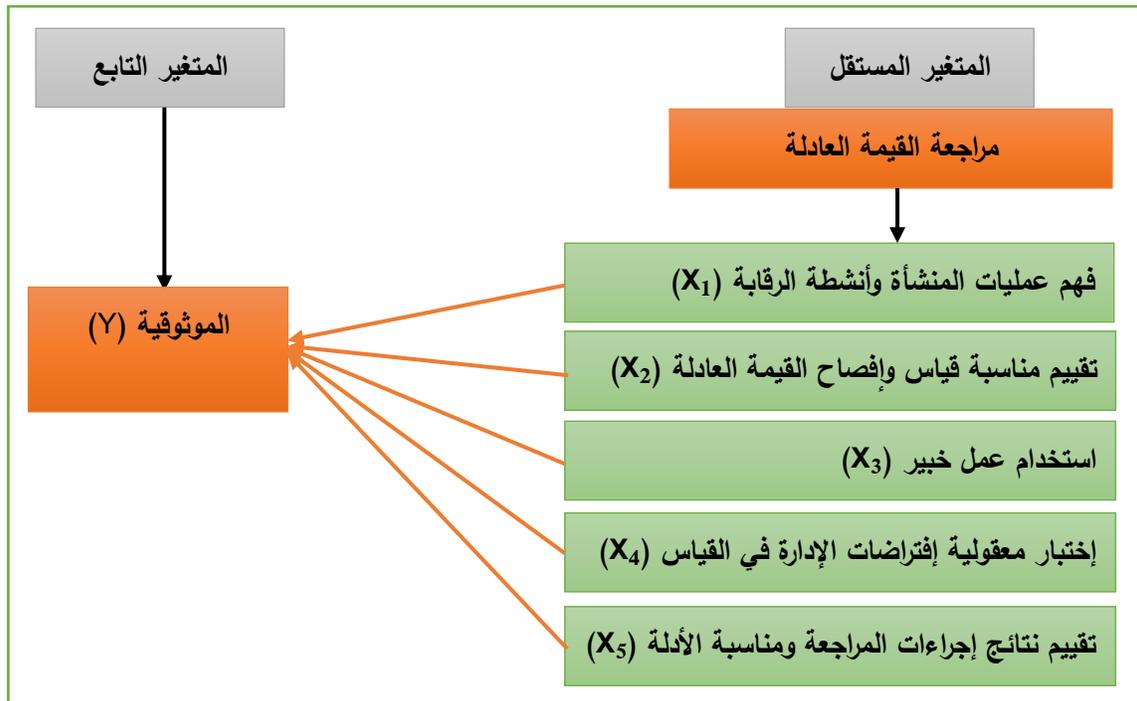
١. وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغيرات المستقلة المعبرة عن مراجعة القيمة العادلة والمتغير التابع ملاءمة المعلومات المحاسبية، حيث بلغ معامل الارتباط (٠.٦١٨).
٢. بلغ معامل التحديد R^2 (٠.٣٨٢) وتدل هذه القيمة على أن (٣٨.٢%) من التغير في ملاءمة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع يرجع إلى أبعاد مراجعة القيمة العادلة كمتغيرات مستقلة.
٣. نموذج الإنحدار الخطي المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار F (18.437) وهي دالة عند مستوى دلالة (٠.000).
٤. من خلال تحليل الأنحدار تم التوصل إلى أنه لا توجد علاقة بين فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة وملاءمة المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (٠.176) ومستوى معنوية (٠.116)، لا توجد علاقة بين تقييم مناسبة قياس وإفصاح القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (٠.049) ومستوى معنوية (٠.607)، لا توجد علاقة بين استخدام عمل خبير وملاءمة المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (٠.006) ومستوى معنوية (٠.948)، توجد علاقة بين اختبار معقولية إفتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (٠.221) ومستوى معنوية (٠.043)، وتوجد علاقة بين تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات وملاءمة المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (٠.257) ومستوى معنوية (٠.005).

الفرضية الثانية: تطبيق مراجعة القيمة العادلة يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية

يهدف اختبار هذه الفرضية إلى معرفة الأثر الذي يحدثها مراجعة القيمة العادلة على موثوقية المعلومات المحاسبية، وتشمل

المتغيرات التالية:

شكل رقم (٢) نموذج متغيرات الفرضية الثانية الرئيسية



المصدر: إعداد الباحثان، ٢٠١٦م.

يوضح الجدول رقم (٧) نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد بين أبعاد مراجعة القيمة العادلة كمتغيرات مستقلة وموثوقية المعلومات المحاسبية كمتغير تابع.

جدول (٧) نتائج تحليل الإنحدار الخطي المتعدد بين أبعاد مراجعة القيمة العادلة والموثوقية

التفسير	مستوى المعنوية Sig	Beta	
غير معنوي	.336	.109	فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة (X1)
غير معنوي	.221	.119	تقييم مناسبة قياس وإفصاح القيمة العادلة (X2)
غير معنوي	.096	.155	استخدام عمل خبير (X3)
معنوي	.013	.277	اختبار معقولة إفتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة (X4)
غير معنوي	.581	.050	تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات (X5)
		1.276	ثابت النموذج
		.609	معامل الارتباط (R)
		.371	معامل التحديد (R ²)
		17.588	اختبار (F)
$Y = 1.276 + .109X1 + .119X2 + .155X3 + .277X4 + .050X5$			

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦

يتضح للباحث من الجدول رقم (٧) أعلاه الآتي:

١. وجود ارتباط طردي متوسط بين المتغيرات المستقلة المعبرة عن مراجعة القيمة العادلة والمتغير التابع موثوقية المعلومات المحاسبية، حيث بلغ معامل الارتباط (٠.٦٠٩).

٢. بلغ معامل التحديد R² (٠.٣٧١) وتدل هذه القيمة على أن (٣٧.١%) من التغير في موثوقية المعلومات المحاسبية كمتغير تابع يرجع إلى أبعاد مراجعة القيمة العادلة كمتغيرات مستقلة.

٣. نموذج الإنحدار الخطي المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار F (17.588) وهي دالة عند مستوى دلالة (٠.000).

٤. من خلال تحليل الأنحدار تم التوصل إلى أنه لا توجد علاقة بين فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة وموثوقية المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (.109) ومستوى معنوية (.336)، لا توجد علاقة بين تقييم مناسبة قياس وإفصاح القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (.119) ومستوى معنوية (.221)، لا توجد علاقة بين استخدام عمل خبير وموثوقية المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (.155) ومستوى معنوية (.096)، توجد علاقة بين اختبار معقولة إفتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (.277) ومستوى معنوية

(.013)، ولا توجد علاقة بين تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات وموثوقية المعلومات المحاسبية وقد بلغت قيمة بيتا (.050) ومستوى معنوية (.581).

بعض اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الارتباط والإنحدار الخطي المتعدد يقوم الباحثان بعرض ملخص اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية حسب مستوى المعنوية (Sig) الذي تم احتسابه مقارنة مع مستوى المعنوية الذي إعتده الباحثان للدراسة والبالغ قدره (.005)، فإذا كان مستوى المعنوية المحتسب أقل من (.005) تعتبر الفرضية قد تحققت، أما إذا كان مستوى المعنوية المحتسب أكبر من أو يساوي مستوى المعنوية المعتمد للدراسة تعتبر الفرضية لم تتحقق.
جدول رقم (٨) ملخص نتيجة اختبار فرضيات الدراسة الرئيسية والفرعية.

م	الفرضية	نتيجة الإختبار
الفرضية الأولى: تطبيق مراجعة القيمة العادلة يؤثر على ملائمة المعلومات المحاسبية		
١	توجد علاقة بين فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة والملاءمة	لم تتحقق
٢	توجد علاقة بين تقييم مناسبة قياس وإفصاح القيمة العادلة والملاءمة	لم تتحقق
٣	توجد علاقة بين استخدام عمل خبير والملاءمة	لم تتحقق
٤	توجد علاقة بين اختبار معقولة إفتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة والملاءمة	تحققت
٥	توجد علاقة بين تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات والملاءمة	تحققت
الفرضية الثانية: تطبيق مراجعة القيمة العادلة يؤثر على موثوقية المعلومات المحاسبية		
١	توجد علاقة بين فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة والموثوقية	لم تتحقق
٢	توجد علاقة بين تقييم مناسبة قياس وإفصاح القيمة العادلة والموثوقية	لم تتحقق
٣	توجد علاقة بين استخدام عمل خبير والموثوقية	لم تتحقق
٤	توجد علاقة بين اختبار معقولة إفتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة والموثوقية	تحققت
٥	توجد علاقة بين تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات والموثوقية	لم تتحقق

المصدر: إعداد الباحثان من بيانات الدراسة الميدانية، ٢٠١٦

أولاً: النتائج:

- من خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:
- توجد علاقة بين مراجعة القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة بين مراجعة القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
 - لا توجد علاقة بين فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة وملاءمة المعلومات المحاسبية.
 - لا توجد علاقة بين تقييم مناسبة قياس وإفصاح القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية.
 - لا توجد علاقة بين استخدام عمل خبير وملاءمة المعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة بين اختبار معقولة إفتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة بين تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات وملاءمة المعلومات المحاسبية.
 - لا توجد علاقة بين فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
 - لا توجد علاقة بين تقييم مناسبة قياس وإفصاح القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
 - لا توجد علاقة بين استخدام عمل خبير وموثوقية المعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة بين اختبار معقولة إفتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية.
 - لا توجد علاقة بين تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات وموثوقية المعلومات المحاسبية.

ثانياً: التوصيات:

- من خلال النتائج التي تم التوصل إليها توصي الدراسة بالآتي:
- على الشركات المساهمة المدرجة أسهمها بسوق الخرطوم للأوراق المالية زيادة تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة ومراجعتها لأنها تزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية.
 - على المراجع الذي يقوم بمراجعة تقديرات القيمة العادلة فهم عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة المتبعة فيها.

المصادر والمراجع:

أولاً: المراجع العربية

- البشتاوي، سليمان حسين والمبيضين، أحمد محمد. (2008). تأثير محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة وموثوقية البيانات المالية في شركات الوساطة المالية الأردنية، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الأول.
- حماد، طارق عبدالعال. (2007). موسوعة معايير المراجعة- الجزء الثالث . الإسكندرية: الدار الجامعية.
- مردان، زيد عائد والسعبري، إبراهيم عبد موسى. (٢٠١٣). القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ٨، العدد ٢٥.
- الشيرازي، عباس مهدي، (١٩٩٠)، نظرية المحاسبة، الكويت: ذات السلاسل للنشر والتوزيع.
- حسني، هناء إسماعيل. (٢٠٠٦). نظم المعلومات المحاسبية. الإسكندرية: الدار الجامعية.

- المخادمة، أحمد عبدالرحمن. (2007). اثر نظم المعلومات المحاسبية الحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية. مجلة المنارة، العدد الثاني، المجلد الثالث عشر.
- محمد، الهادي آدم. (٢٠٠٨). تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد ٢٢، العدد ١.
- جمعة وخنفر، أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر. (٢٠٠٧). المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة، (عمان: الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثالث، العدد الرابع).
- الزغبى، زياد أحمد، (٢٠٠١)، نظم المعلومات المحاسبية وتأثيرها على ملائمة وموضوعية المعلومات المحاسبية، (الخرطوم: جامعة النيلين، رسالة دكتوراه غير منشورة).
- كاظم، حاتم كريم وعبيس، بهاء حسين. (٢٠١٢). علاقة منهج القيمة العادلة بالأزمة المالية العالمية. القادسية: جامعة القادسية، كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الرابع عشر، العدد الرابع.
- السعافين، هيثم مصطفى، (٢٠٠٦). مشاكل تطبيق محاسبة القيمة العادلة الدولية ونظرة هيئات الرقابة الحكومية، عمان: جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، المؤتمر المهني العلمي السابع.
- زيتون، سمير موسى، (٢٠١٣). العلاقة بين كل من المستحقات والتدفقات النقدية التشغيلية والدخل من جهة وجودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى للشركات الصناعية، عمان: جامعة عمان العربية، رسالة دكتوراه غير منشورة.
- سالم، بدر الدين فاروق أحمد وأحمد، نصر الدين حامد، (٢٠١٣). دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، عمادة البحث العلمي، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد الرابع عشر، العدد الأول).
- النجار، جميل حسن، (٢٠١٣). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، عمان: الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد التاسع، العدد الثالث.

أولاً: المراجع الأجنبية

- Australian Office of Financial Management (AOFM), Introduction of Fair Value Accounting, Annual Report, 2004-2005, Review.
- IFAC. 1/2006. Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements, International Standard on Auditing 545: Auditing Fair Value Measurements and Disclosures, International Federation of Accountants, 2006 Edition.
- www.cpa2biz.com, AICPA, ASB. (2003). Auditing Fair Value Measurement and Disclosure, SAS No. 101, AICPA, USA.
- Hendriksen, Eldon S. and Breda Michael F. Van. (2001). Accounting Theory, McGraw-Hill International Edition, New York.
- Suntharee Lhaopadchan .(٢٠١٠) .Fair Value Accounting and Intangible Assets"Goodwill Impairment and Managerial Choice .Journal of Financial Regulation and Compliance Vol. 18 No. 2.