

"أثر القياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة"

(دراسة تطبيقية)

أ. د سامي عبد الرحمن عبد العظيم قابل

استاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الباحث

فرج غضيب هندي

### الملخص:

هدفت الدراسة الى اختبار أثر القياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة ومعرفة تأثير كل من (التكلفة التاريخية، وصافي القيمة القابلة للتحقق، والقيمة السوقية الجارية، والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة) كأحد القياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة وأظهرت نتائجها بوجود أثر للقياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة، كما توصلت الدراسة: الى حصول قياس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة على أعلى تأثير حيث بلغت قيمة معاملها (1,126) وقيمة t المقابلة (15,268) ومستوى معنوية (0,00)، كذلك يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للقياسات البديلة للقيمة العادلة مجتمعة بأبعادها (التكلفة التاريخية، وصافي القيمة القابلة للتحقق، والقيمة السوقية الجارية، والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة) على قابلية القوائم المالية للمقارنة وبلغ حجم التأثير نسبة 81,5% بمعامل تحديد (R=0.903).

### Abstract:

The study aimed to test the impact of alternative measurements of fair value on the ability of financial statements to compare and see the effect of each of the (historical cost and net realizable value, market value under way, and the present value of expected cash flows) as an alternative measurement of the fair value on the ability of financial statements to compare the results showed the presence of the impact of measurements alternative to fair

value on the ability of the financial compare lists, as the study found: to get measure the present value of expected cash flows on top of the impact as the value of transaction (1.126) and the value of t interview (15.268) and the level of significance (0.00), as well as no significant effect of a statistically significant alternative to the measurements of the fair value of the combined dimensions (historical cost and net realizable value, market value under way, and the present value of expected cash flows) the ability of financial statements to compare the volume of influencing the proportion of 81.5% by a factor identification (R = 0.903).

### طبيعة المشكلة:

تقوم المحاسبة المالية بأداء عدد من الوظائف الأساسية وأولها هي القياس المحاسبي للمعاملات المالية، وثانيها هي الإفصاح عن هذه المعاملات، وقد تناولت العديد من الدراسات المحاسبية المشكلات المرتبطة بكل من القياس والإفصاح المحاسبي، وتتناول هذه الدراسة أثر القياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة وأختيار المدخل المناسب للقياس المحاسبي الذي يمكن من تحقيق هذه المقارنة.

فقد تعددت أساليب القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية والقيمة السوقية الجارية والقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة وصافي القيمة القابلة للتحقق وغيرها من المداخل، ومنها الأسلوب الذي لاقى القبول لدى العديد من المنظمات المهتمة بصياغة معايير المحاسبة المالية حيث نادت هذه المنظمات باستخدامه وهو أسلوب القيمة العادلة، كمدخل رئيسي للقياس، وهو ما أثار جدلاً عند المفاضلة بينه وبين أساليب القياس الأخرى البديلة. وفي ظل ما تقدم يتمثل التساؤل الرئيسي لمشكلة الدراسة في الآتي:-

هل لاختلاف القياسات البديلة للقيمة العادلة أثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة في ذات المنشأة ومن منشأة لأخرى تعمل في ذات النشاط ؟

## أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في أهمية القياس في المحاسبة، لأن القياس أهم خطوة لإعداد القوائم المالية وبالتالي كلما كانت عناصر القوائم المالية مقيسة بدقة ووضوح كلما زادت جودة المعلومة وبالتالي الاستفادة أكثر من هذه المعلومة، وتتبع أهمية هذه الدراسة ايضاً من أهمية موضوع القيمة العادلة باعتباره موضوعاً معاصراً في التطبيق لبنود الاستثمارات المالية والتي تُعد من البنود الرئيسية في القوائم المالية، وقد تضيف هذه الدراسة إلى الأدبيات التي تبحث في نفس الموضوع منظومة جديدة في اختبار الاثر للقياسات البديلة للقيمة العادلة للمنشأة على قابلية القوائم المالية للمقارنة مع منشأة أخرى تعمل بنفس النشاط. فضلاً عن زيادة في التعريف بالقياسات البديلة والقيمة العادلة والقابلية للمقارنة والقوائم المالية.

## أهداف الدراسة:

في ضوء طبيعة المشكلة التي تم عرضها فإن الهدف الرئيسي يتمثل في دراسة اثر القياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من أجل تحسين شفافية القوائم المالية كما يراها مستخدمو القوائم المالية لكي يتم التوصل الى أفضل بديل لقياس القيمة العادلة بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، كذلك التعرف على مفهوم القيمة العادلة، وتميزها عن التكلفة التاريخية وبعض الايجابيات والسلبيات الناتجة عن إتباعهما.

## فروض الدراسة:

تُبنى الدراسة على فرضين رئيسيين هما:

**الفرض الرئيسي الاول:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياسات

البديلة للقيمة العادلة وقابلية القوائم المالية للمقارنة

ويتفرع من الفرض الرئيسي الأول الفروض الفرعية الآتية:-

-الفرض الفرعي الاول: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة التاريخية وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

-الفرض الفرعي الثاني: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين صافي القيمة القابلة للتحقق وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

-الفرض الفرعي الثالث: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القيمة السوقية الجارية وقابلية القوائم المالية للمقارنة

-الفرض الفرعي الرابع: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

**الفرض الرئيسي الثاني:** لا يوجد أثر للقياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة ويتفرع من الفرض الرئيسي الثاني الفروض الفرعية الآتية:

-الفرض الفرعي الاول: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين التكلفة التاريخية وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

-الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين صافي القيمة القابلة للتحقق وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

-الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين القيمة السوقية الجارية وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

-الفرض الفرعي الرابع: لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

### **خطة الدراسة:**

الفصل الاول: أسس ومعايير القياس المحاسبي وعلاقتها بالقيمة العادلة كأحد بدائل القياس.

الفصل الثاني: دراسة تحليلية لمحاسبة القيمة العادلة مقارنة بمحاسبة التكلفة التاريخية في ضوء المعايير المحاسبية.

الفصل الثالث: اثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للقوائم المالية وعلى قابليتها للمقارنة.

الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية.  
النتائج والتوصيات.

**الفصل الاول: أسس ومعايير القياس المحاسبي وعلاقتها بالقيمة العادلة كأحد بدائل القياس.**

### مفهوم القياس المحاسبي:

يعتبر القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن قياس صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي (عريف، ٢٠١١، ٥٤)، وعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار" (عبد اللطيف، ٢٠١٤، ١٥)..

### أساس تقييم بدائل القياس المحاسبي والمفاضلة بينها

إن تقييم بدائل القياس المحاسبي تتم أولاً بالمقارنة بينها على أساس خلوها من أخطاء التوقيت ومن أخطاء وحدة القياس، ثم تتم ثانياً بالمقارنة بينها على أساس قابليتها للتفسير وأساس ملاءمتها لاتخاذ القرارات الاقتصادية، وفيما يلي شرح مختصر لمعاري المقارنة (الخلو من أخطاء التوقيت وأخطاء وحدة القياس) ومعاري التقييم (القابلية للتفسير و الملاءمة)، (سويد، ٢٠١١، ٧٠).

أ - خلوها من أخطاء التوقيت:-تنتج هذه الأخطاء عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال فترة أو دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقارير عنها

محاسبيا في دورة أخرى مما ينتج عنه تداخل نتائج الدورات، فالقياس البديل الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي يحدث خلالها سوف يتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى (الإغا، ٢٠١٣، ٣٦).

ب - أخطاء وحدة القياس إن معايير تحديد أية وحدة قياس ينبغي تطبيقها على خواص بنود القوائم المالية سوف تكون لصالح وحدة القياس التي تتجنب أخطاء وحدة القياس وتنتج أخطاء وحدة القياس عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، لذلك تكون الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية (سويد، ٢٠١١، ٧٠).

ج - قابلية التفسير: - ينبغي أن تصبح القوائم المالية الناتجة قابله للفهم من حيث المعنى والاستخدام .

د-الملاءمة :- وتعتبر خاصية الملاءمة المعيار الثاني من معايير التقييم لبدائل القياس المحاسبي، بمعنى آخر ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المالية مفيدة ويجب توضيح أن المعيارين (أخطاء التوقيت - وأخطاء وحدة القياس ) هما لمقارنة نماذج القياس المحاسبي، أما المعياران (قابلية الفهم - والملاءمة ) فهما لتقييم نتائج النماذج المحاسبية (بن هجيرة، ٢٠١٣، ١٨) .  
أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة ومدى اتصافه بالدقة والموضوعية والملاءمة

يرى (Belkaoui, 2004: 42) أن أهمية القياس المحاسبي تتمثل في القياس للأحداث الاقتصادية بصورة نقدية لتعطي قيمة حقيقية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي يؤدي ذلك إلى توفير معلومات ملائمة وتمثيل صادق لمتخذي القرارات في الوقت المناسب ليتمكنوا من اتخاذ القرارات بشكل سليم، إذ أن القياس غير الدقيق (غير القابل للتطبيق) يُمكن أن يقدم معلومات غير رقمية أو غير مالية (نقدية) ويُعد القياس بالنسبة للمحاسب مهماً جداً، لكونه يقدم المعلومات

للمستخدمين الداخليين والخارجيين لكي يستفيدوا من هذه المعلومات لغرض إتخاذ القرارات الرشيدة.

### صفات القياس المحاسبي:

يجب ان يتصف القياس المحاسبي بصورة عامة بصفات عدة منها:-

١. الثبات: أي ثبات صفات الشيء المقيس مع صفات المقياس عند تكرار عملية

القياس

٢. الدلالة: أي بمعنى مدى جوهرية النتيجة ودلالاتها التي تحصل عليها من عملية

القياس

٣. الصدق: ويقصد به الشيء الذي افترض قياسه دون غيره .

٤. الدقة: لغرض تحقيق الدقة يتطلب الاستعانة بعدد من الأساليب الرياضية

والإحصائية إلى جانب قياس ما يكون مناسباً لذلك (حمدون، ٢٠١٠، ص٧).

**الفصل الثاني:** دراسة تحليلية لمحاسبة القيمة العادلة مقارنة بمحاسبة التكلفة

التاريخية في ضوء المعايير المحاسبية.

### مبدأ محاسبة التكلفة التاريخية:

يُعد مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم

المالية، وهو الأقدم من بين هذه المبادئ و يعتمد عليه خصوصاً في قياس وتقييم

الأصول الثابتة والخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والإيرادات حسب القيمة

والتكلفة التاريخية للشراء أو الإنتاج ، بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية

للعلمة (سويد، ٢٠١١ ، ص٤٩).

ومبدأ التكلفة التاريخية هو الاسلوب التقليدي لإعداد التقارير المالية والقوائم

المالية والذي لا يعترف بتغيرات الاسعار، بينما تدرج الاصول المستخدمة في توليد

المبيعات وتحقيق الأرباح بتكلفة اقتنائها اي (التكلفة التاريخية)، وينتج عن ذلك أرباح مبالغ فيها مما يؤدي إلى دفع مبالغ زائدة من الضرائب والأرباح (Bessong et al ,2012 ,134).

ولازالت النظرية المحاسبية تتمسك بهذا المبدأ في القياس المحاسبي حيث يعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم. ويقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات، حيث يوفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس، حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية.

وقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتسجيل نظراً لاعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وغير عرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي، ويسهل التحقق منها، وتقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها. (علاوي، ٢٠١٤، ١٦٤٦).

#### الانتقادات الموجهة لاستخدام مبدأ التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه او لحظة التبادل أو التملك، لا يشك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك وانما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئاً من الماضي، من هنا بدأت انتقادات لم تنته لمبدأ التكلفة التاريخية، فالظروف الاقتصادية تتسم بالحركة والديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير الظروف في حالاتها المختلفة من الكساد أو التضخم لذا وجهت لمبدأ التكلفة التاريخية العديد من الانتقادات التي يمكن اجمال بعض منها فيما يلي:- ( Shaffer ,2012,7 )

١. ان تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية سوف يؤدي الى عدم التجانس في مقابلة الايرادات المتمثلة في القيمة الجارية مع المصروفات المتمثلة في قيم تاريخية مختلفة باختلاف الاوقات والفترات التي استنفدت فيها تلك المصروفات مما يؤدي الى عدم دقة نتائج المقارنات (داود، ٢٠١٣، ٦١).

٢. ان ربط الاعتراف بقيمة الموجودات والمطلوبات بحدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف اخر خارجي يسقط كثيرا من الموجودات غير الملموسة مثل الشهرة المكونة ذاتيا، رغم انها من مكونات المنشأة، الا انها تحذف من قائمة المركز المالي بسبب عدم حدوث عملية تبادلية مع الغير وبالتالي فان الميزانية العمومية تقترب او تبعد عن تمثيلها للمركز المالي السليم بقدر اهمية البنود منها تمثيلا مع شرط عملية التبادل الحقيقية (داود، ٢٠١٣، ٦٢)

**مبررات التحول من التكلفة التاريخية الى القيمة العادلة في القياس المحاسبي:**  
يمكن استنباط المبررات الرئيسية التي تدافع عن استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي من المنطلق الذي تهدف إليه التقارير المحاسبية التي تسعى إلى تزويد مستخدميها بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات وملائمة لها، وهذا يمثل الهدف الأول للمحاسبة.

وأن الفائدة -الملاءمة- في المعلومات تظهر من خلال الأحداث أو الصفات التي تقوم المحاسبة بقياسها من خلال التعرف على خصائص الشيء المقيس، إلا أن تزويد المستخدم بالمعلومات التي يريدها بما يتوافق مع رغباته هو أمر بعيد عن الموضوعية ، لأن تقديم المعلومات لا بد وأن تصور الواقع القائم فعلا، وليس في ظل خلق تصور عن الواقع وتكيف المعلومات بما يتلاءم معه ، كما وإن ربط تقديم المعلومات بالأهداف والأحداث أو ببعض مستخدميها يحد من استقلالية المحاسبة، وتصبح مخرجاتها قابلة للتحريف والتشويه والتزوير طالما يمكن أن تتغير بتغير غايات مستخدمي المعلومات (جمعه، أدم، ٢٠١٣، ٧).

**مبدأ محاسبة القيمة العادلة وأثره على القياس وعملية المقارنة واتخاذ القرارات**

جاء استحداث مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للمنشأة بشكل يمكن الوثوق فيه، كما أنه بالنظر لما فرضته التوسعات الكبيرة في الاستثمارات على وظيفة المحاسبة حول ضرورة وقوف المستثمرين وحملة الأسهم على حقيقة المركز الحالي الحقيقي للمنشأة الاقتصادية وما يطرأ على أموالهم من تغيرات، فقد أصبحت المحاسبة التقليدية المبنية على أساس التكلفة التاريخية غير قادرة على الوفاء بتلك المتطلبات، الأمر الذي يعزز التحول نحو القيمة العادلة، (يونس، ٢٠١١، ٣٤).

فقد استخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية مفهوم القيمة العادلة في تقييم اصول والتزامات المنشأة، تلبية لحاجات المستثمرين الحاليين والمرقبين للمنشأة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، ونموذج القيمة العادلة قائم على مبدأ الجوهر فوق الشكل، أي يجب تسجيل المعاملات وعرضها في القوائم المالية حسب جوهرها وليس حسب شكلها القانوني، وتعد القيمة العادلة كأساس لتسجيل المعاملات بديلاً عن مبدأ التكلفة التاريخية وتمثل القيمة العادلة قيمة الاصل عند اقفال الحسابات بالرجوع الى سعر السوق او القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل (القصاص، ٢٠١٥، ٤٩).

#### **مفهوم القيمة العادلة:**

مفهوم القيمة العادلة هو من نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة، وأحدث تغييراً شاملاً في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى أجل طويل وكان ذلك نتاجاً للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة والتي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة والتي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثالثة، ويستند هذا التطور الكبير إلى قاعدة إن الإبلاغ المالي للأغراض العامة يتطلب إعداد بيانات مالية تلي حاجات الأطراف العديدة المستخدمة لهذه البيانات وتعتمد على

الوقائع الاقتصادية(صلاح، ٢٠٠٨، ١١١)، وان اشهر تعريف للقيمة العادلة هو الذي وضعته مصلحة الإيرادات الداخلية الامريكية ١٩٩٥ والتي تعرفها بانها "السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الاول مكرها على الشراء ولا يكون الثاني مكرها على البيع وان يكون لدى كل من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية" (محمد، ٢٠١٤، ٣٠).

القياسات البديلة للقيمة العادلة والممثلة لها في الفكر المحاسبي: هناك عدة قياسات بديلة للقيمة العادلة، وبالرغم من انها تختلف في طرق الاحتساب الا انها تقترب في النتائج. ومن هذه المفاهيم الاتي:-

١. التكلفة الاستبدالية: وهي مقدار من النقدية او ( ما يعادلها ) الذي تتحمله المنشأة فيما لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من اصول في الوقت الحالي.

٢. القيمة السوقية الجارية: وتتمثل في ذلك القدر من النقدية ( أو ما يعادلها ) الذي يمكن أن تحصل عليه المنشأة في الوقت الحالي من بيع أصول متوفرة لديها يمكن بيعها (Hodder et al., 2014 , 22)

٣. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة: وتقوم على تقدير التدفقات المستقبلية حسب الفترات الزمنية وإيجاد قيمتها الحالية باستخدام معدل خصم مناسب وتعتبر هذه الطريقة هي الاساس في اثبات عناصر البنود المدينة والدائنة طويلة الاجل باستخدام معامل الخصم الذي يمثل معدل الفائدة الخالي من المخاطر.

٤. صافي القيمة القابلة للتحقق: صافي القيمة القابلة للتحقيق بشكل عام، صافي سعر البيع الجاري الأصلي (الخلو، ٢٠٠٩، ٦٢).

**الفصل الثالث:** أثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للقوائم المالية وعلى قابليتها للمقارنة.

وتُعد القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر الى المعلومات الواردة بها على أنها تقيس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدققاتها النقدية، ويُمكن كذلك التعرف على التغيرات التي تحصل في المركز المالي والتي تعتبر الدعامه الرئيسية التي تقوم عليها المنشأة، وكذلك تُعد القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية إتخاذ القرارات، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال المدة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية، وتعد أيضاً ملخصاً كمياً للعمليات والاحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق ملكيتها ومستوى أدائها (الاسدي، ٢٠١٠، ١٠).

**مفهوم القوائم المالية:** وعرفها حماد بأنها "الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية" (حماد، ٢٠٠٥، ٣٥).

**أثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للقوائم المالية وعلى قابليتها للمقارنة**

المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات ويقصد بجودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، وتعرف هذه الخصائص بأنها خصائص نوعية، حيث تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية جيدة (ذات جودة) ومفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ويقصد بالمعلومات المحاسبية الجيدة بأنها "المعلومات الملائمة والتي يتم اعدادها لتلبي احتياجات مستخدميها في الوقت المناسب"، كما تعد جودة المعلومات المحاسبية المعيار الذي على اساسه يتم الحكم على مدى تحقيق

المعلومات المحاسبية لأهدافها والتي يمكن قياسها من خلال توافر مجموعة من الخصائص النوعية التي تجعلها قادرة على ان تكون اساساً للمفاضلة بين الاساليب المحاسبية لغرض القياس والافصاح المحاسبي في التقارير المالية (عوض، ٢٠١٣، ١٥٤).

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة، إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية، وعن أي تغيير في هذه السياسات وآثار هذا التغيير، بحيث يمكن المستخدم من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشآت للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت المختلفة، فالالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة . وان ما تتطلبه هذه الخاصية من ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية يجعلها خاصية متداخلة مع خاصيتي الملاءمة والموثوقية (صالح، ٢٠٠٩، ٣٧).

#### الدراسة التطبيقية:

استكمالاً لما تعرضت له الدراسة من رؤى نظرية حول القياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة، يأتي هذا الجزء للتعرف على إذا كانت هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياسات البديلة للقيمة العادلة وقابلية القوائم المالية للمقارنة.

قام الباحث بالاطلاع على أدبيات البحث في مجال القياس والقيمة العادلة والقابلية للمقارنة، بهدف صياغة محاور الاستبانة. حيث تم عرض الاستبانة في صورتها الأولية على سيادة المشرف مكونة من خمسة محاور رئيسية تبعاً لفروض الدراسة، وقد تم تعديل ما يراه مناسباً لتلك الدراسة. وكانت الإجابة على

محاور الاستبانة في صورة مقياس ليكرت خماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق بشدة، غير موافق).

### ثبات الاستبانة:

ويعنى أن الاستبانة تعطى نتائج واحدة إذا ما أعيد تطبيقها على العينة ذاتها من المفحوصين في ظروف واحدة (١)، وقد تم حساب ثبات الاستبانة عن طريق:

### الثبات بطريقة ألفا كرونباخ Alpha – Chornbach

قام الباحث بحساب ثبات الاستبانة بطريقة ألفا كرونباخ، وكانت النتائج كما هي

### مبينة في المحاور الآتية

**المحور الأول:** التكلفة التاريخية، وكانت عدد العبارات (٦)، ومعامل ألفا (معامل الثبات) (0.795).

**المحور الثاني:** صافي القيمة القابلة للتحقق، وكانت عدد العبارات (٦)، ومعامل ألفا (معامل الثبات) (0.624).

**المحور الثالث:** القيمة السوقية الجارية، وكانت عدد العبارات (٤)، ومعامل ألفا (معامل الثبات) (0.857).

**المحور الرابع:** القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة، وكانت عدد العبارات (٤)، ومعامل ألفا (معامل الثبات) (0.789).

**المحور الخامس:** قابلية القوائم المالية للمقارنة، وكانت عدد العبارات (٨)، ومعامل ألفا (معامل الثبات) (0.850).

**الاستبانة كاملة** عدد العبارات (٢٨) ، ومعامل ألفا (معامل الثبات) (0.884).

يتضح أن قيم الثبات لمحاور الاستبانة تراوحت بين (0.624، 0.857)، كما بلغت قيمة الثبات للاستبانة كاملة (0.884)، وهي قيم ثبات عالية ومقبولة إحصائياً.

يتبين مما سبق أن الاستبانة بأبعادها الخمسة، والاستبانة ككل تتمتع بدرجة من الصدق والثبات تسمح للباحث باستخدامها في الدراسة الحالية.

## مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في عدد من الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية في سوق العراق للأوراق المالية، والتي تتمثل في مدراء الحسابات في هذه الشركات ومعاونيهم والمحاسبين ومعاونيهم باعتبارهم هم من يقوم بإعداد القوائم المالية في هذه الشركات.

وتم وضع الأداة في صورتها النهائية مكونة في اختبار الفروض الخمسة للدراسة وهي:

• **الفرض الرئيسي الأول:** " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياسات

البديلة للقيمة العادلة وقابلية القوائم المالية للمقارنة"

ويتفرع منه الفروض الفرعية الآتية:-

• **نتائج الفرض الفرعي الأول:** " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة

التاريخية وقابلية القوائم المالية للمقارنة".

للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار بيرسون حيث توصل الى ان هناك علاقة ارتباط معنوية بين التكلفة التاريخية وقابلية القوائم المالية للمقارنة لدى عينات الدراسة، حيث إن مستوى الدلالة لاختبار معامل الارتباط لبيرسون اقل من قيمته عند مستوي معنوية (a=0.05) ، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين ( ٠,٨١٦ ) وهي اكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون.

مما سبق يتضح للباحث وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة التاريخية وقابلية القوائم المالية للمقارنة ، وهذا يعني رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل.

**نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين لا

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين صافي القيمة القابلة للتحقق وقابلية القوائم المالية للمقارنة "

للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار بيرسون حيث توصل الى ان هناك علاقة ارتباط معنوية بين صافي القيمة القابلة للتحقيق وقابلية القوائم المالية للمقارنة لدى عينات الدراسة حيث ان مستوى الدلالة لاختبار معامل الارتباط بيرسون اقل من قيمته عند مستوى معنوية ( $a=0.05$ ) ، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين ( ٠,٨٤٤ ) وهي اكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون . وهذا يعني رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل.

• نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث: "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية

بين القيمة السوقية الجارية وقابلية القوائم المالية للمقارنة".

للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار بيرسون حيث توصل الى ان هناك علاقة ارتباط معنوية بين القيمة السوقية الجارية وقابلية القوائم المالية للمقارنة لدى عينات الدراسة حيث ان مستوى الدلالة لاختبار معامل الارتباط لبيرسون اقل من قيمته عند مستوي معنوية ( $a=0.05$ ) ، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين ( ٠,٨٢٦ ) وهي اكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون وهذا يعني رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل.

• نتائج الفرض الفرعي الرابع

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة".

للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام اختبار بيرسون حيث توصل الى ان هناك علاقة ارتباط معنوية بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة وقابلية القوائم المالية للمقارنة لدى عينات الدراسة حيث ان مستوى الدلالة لاختبار معامل الارتباط لبيرسون اقل من قيمته عند مستوي معنوية ( $a=0.05$ ) ، حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين ( ٠,٨٥١ ) وهي اكبر من القيمة الجدولية لمعامل ارتباط بيرسون . وهذا يعني رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل. وعليه يتم التوصل إلى أنه يتم رفض الفرض الصفري العام ككل

ويقبل الفرض البديل بأنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياسات البديلة للقيمة العادلة وقابلية القوائم المالية للمقارنة".

• **الفرض الرئيسي الثاني: "لا يوجد أثر للقياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة"**

ويتفرع منه الفروض الفرعية الآتية:-

للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد المدرج لمعرفة أثر المتغيرات المستقلة للقياسات البديلة للقيمة العادلة بأبعادها على درجة قابلية القوائم المالية للمقارنة لعينة الدراسة وتوصل الباحث الى انه يوجد تأثير للقياسات البديلة للقيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة كان التأثير بنسبة ٨١,٥% بمعامل تحديد ( $R=0.903$ ) ، اما النسبة الباقية فتفسرها متغيرات اخرى لم تدخل في العلاقة الانحدارية بالإضافة الى الاخطاء العشوائية الناتجة عن اسلوب سحب العينة ودقة القياس وغيرها، لذا يمكن للباحث ان يرفض الفرض الصفري ويقبل الفرض البديل بأنه "يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للقياسات البديلة للقيمة العادلة بأبعادها على قابلية القوائم المالية للمقارنة".

• **نتائج الفرض الفرعي الاول" لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية للتكلفة التاريخية**

على قابلية القوائم المالية للمقارنة"

للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد المدرج وتبين للباحث ان المتغير المستقل التكلفة التاريخية ذو علاقة معنوية مع التغير التابع وذو دلالة احصائية لعينات الدراسة بحيث بلغت قيمة الثابت (٨,١٣١) وبلغت للمتغير نفسة (٠,٦٤٢) وقيمة t المقابلة (١٠,٨٧٨) لمستوي معنوية (٠,٠٠) مما يعني ان المتغير المستقل التكلفة التاريخية ذو اثر معنوي على المتغير التابع ويمكن كتابة معادلة الاختبار على النحو التالي:  $Y=8.131+0.642(x)$  ومن هنا يمكن للباحث ان يرفض الفرض

الصفري ويقبل الفرض البديل بانه" يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للتكلفة التاريخية على قابلية القوائم المالية للمقارنة".

• **نتائج الفرض الفرعي الثاني** " لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لصافي القيمة القابلة للتحقق على قابلية القوائم المالية للمقارنة" للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد المدرج وتبين للباحث ان المتغير المستقل صافي القيمة القابلة للتحقق ذو علاقة معنوية مع التغير التابع وذو دلالة احصائية لعينات الدراسة بحيث بلغت قيمة الثابت ( ٧,٨٩٩ ) وبلغت للمتغير نفسة (٠,٧٠١) وقيمة t المقابلة (١١,٤٧٧) لمستوى معنوية (٠,٠٠) مما يعني ان المتغير المستقل صافي القيمة القابلة للتحقق ذو اثر معنوي على المتغير التابع ويمكن كتابة معادلة الاختبار علي النحو التالي:

•  $Y=7.899+0.701(X)$  من هنا يمكن للباحث ان يرفض الفرض الصفري ويقبل الفرض البديل بانه" يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية لصافي القيمة القابلة للتحقق على قابلية القوائم المالية للمقارنة".

**نتائج الفرض الفرعي الثالث:** " لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للقيمة السوقية الجارية على قابلية القوائم المالية للمقارنة" للتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد المدرج وتبين للباحث ان المتغير المستقل، القيمة السوقية الجارية ذو علاقة معنوية مع التغير التابع وذو دلالة احصائية لعينات الدراسة بحيث بلغت قيمة الثابت (٦,٧٨٩) وبلغت للمتغير نفسة (١,٠٨٩) وقيمة t المقابلة (٨,٣٥٧) لمستوي معنوية (٠,٠٠) مما يعني ان المتغير المستقل القيمة السوقية الجارية ذو اثر معنوي على المتغير التابع ويمكن كتابة معادلة الاختبار علي النحو التالي:  $Y=6.789+1.089(X)$

ومما سبق يمكن للباحث ان يرفض الفرض الصفري ويقبل الفرض البديل بانه " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للقيمة السوقية الجارية على قابلية القوائم المالية للمقارنة".

**نتائج الفرض الفرعي الرابع:** لا يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للقيمة السوقية الجارية على قابلية القوائم المالية للمقارنة" وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد المدرج وتبين للباحث ان المتغير المستقل، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة ذو علاقة معنوية مع التغير التابع وذو دلالة احصائية لعينات الدراسة بحيث بلغت قيمة الثابت (٦,٨٦٠) وبلغت للمتغير نفسة (١,١٢٦) وقيمة t المقابلة (٩,٣٥١) لمستوي معنوية (٠,٠٠) مما يعني ان المتغير المستقل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة ذو اثر معنوي على المتغير التابع ويمكن كتابة معادلة الاختبار على النحو التالي:  $Y=6.860+1.126(X)$

ومما سبق يمكن للباحث ان يرفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل بانه " يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة على قابلية القوائم المالية للمقارنة".

### النتائج والتوصيات

#### اولاً: النتائج

- ١- توجد علاقة ارتباط معنوي ذو دلالة إحصائية بين القياسات البديلة للقيمة العادلة وقابلية القوائم المالية للمقارنة.
- ٢- يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للقياسات البديلة للقيمة العادلة بأبعادها على قابلية القوائم المالية للمقارنة وبلغ حجم التأثير نسبة ٨١,٥% بمعامل تحديد (R=0.903) ..

٣-٧. حصل محور القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة على اعلى تأثير حيث بلغت قيمة معاملة (١,١٢٦) وقيمة t المقابلة (١٥,٢٦٨) ومستوي معنوية (٠,٠٠) ، وجاء محور صافي القيمة القابلة للتحقيق ثاني اقوي المتغيرات تأثيرا بدلالة معنوية بلغت قيمة معاملة (٣,٧٣) وقيمة t المقابلة (٥,٢٣٠) ومستوي معنوية (٠,٠٠) ، ثم محور القيمة السوقية الجارية ذو أثر قوي ومعنوي حيث بلغت قيمة معاملة (٠,٢٩٨) وقيمة t المقابلة (٢,٢٥٠) ومستوي معنوية (٠,٠٢٧) ، ثم التكلفة التاريخية اخر المحاور تأثيرا بدلالة معنوية بلغت قيمة معاملة (٠,١٦٤) وقيمة t المقابلة (٢,٢١٠) ومستوي معنوية (٠,٠٣٠) ..

#### ثانياً: التوصيات

- ١- الاهتمام بإجراء المزيد من البحوث والدراسات العلمية وذلك بهدف التعرف على تأثير وانعكاسات نماذج القياس والتقويم المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الاستثمار في سوق للأوراق المالية .
- ٢- ضرورة توخي الحياد والحذر والدقة من قبل القائمين بإجراءات تقييم القيمة العادلة للأصول والالتزامات ، وضرورة ترسيخ مفهوم القيمة العادلة ومزايا تطبيقها ومداخل تقييمها لدى القائمين والعاملين في سوق الاوراق المالية.
- ٣- القيام بأجراء البحوث في بيئة مختلفة ومجتمعات مختلفة لنفس المتغيرات، وذلك للتأكد من النتائج وإمكانية تعميمها.

#### قائمة المراجع

##### اولاً: المراجع العربية

##### أ- الكتب

- ١- الحياي، وليد ناجي ، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، ٢٠٠٧.

- ٢- حماد، طارق عبد العال ، التقارير المالية ،الدار الجامعية، ٢٠٠٥.
- ٣- الغندور، مصطفى عطية ، دراسات متقدمة في المحاسبة الادارية والتكاليف منهجية التحليل الكمي للمعلومات المحاسبية، الجزء الاول، كلية التجارة، جامعة المنصورة، بدون ناشر، ٢٠١٣.
- ٤- الناغي، محمود السيد دراسات في نظرية المحاسبة ،المكتبة العصرية للطباعة والنشر، المنصورة، ٢٠١١.

### ب- الدوريات

- ١- السعدي، ابراهيم خليل حيدر، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الحادي والعشرون، ٢٠٠٩.
- ٢- صالح، رضا إبراهيم ،" أثر معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد (٢) المجلد رقم (٤٦) يوليو ٢٠٠٩ ، ص ١-٥١.
- ٣- علاوي، خضير مجيد، القياس والافصاح المحاسبي لصافي الاصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة- بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الانشائية- مساهمة مختلطة، مجلة جامعة بابل، العلوم الانسانية، المجلد ٢٢، العدد ٦، العراق، ٢٠١٤.
- ٤- عوض، أمال محمد محمد، تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، المجلد الاول، العدد الاول، ٢٠١٣.

### ج- الرسائل العلمية

- ١- الاغا، تامر بسام جابر، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة غزة، فلسطين، ٢٠١٣.
- ٢- بن هجيرة، جميلة، اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية، دراسة حالة: مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير (BATI SUD)، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ٢٠١٣.
- ٣- الحلو، عدلي زهير عمر، مدى التزام الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم ( ٣٩ ) "الاعتراف القياس"(دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ٢٠٠٩.
- ٤- حمدون، حارث راشد، القياس المحاسبي الملائم لتحديد قيمة الموجودات الخاضعة للزكاة دراسة في شركات مختارة، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ٢٠١٠.
- ٥- داود، عادل محمد أمين محمد، أثر القيمة العادلة في القوائم المالية الفترية على أسعار الأسهم- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٣.

- ٦- سليم، احمد سليم محمد، مشكلات القياس المحاسبي للقيمة العادلة للوحدة الاقتصادية لترشيد القرارات الاستثمارية "دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٨.
- ٧- سويد، بسمة ، " دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي التكلفة التاريخية - القيمة العادلة، دراسة ميدانية " لعينة من المهتمين بالمحاسبة في مناطق - ورقلة - الوادي غرداية - الجزائر العاصمة، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر ، ٢٠١٢ .
- ٨- صلاح، حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٨.
- ٩- عبد اللطيف، شادو، ٢٠١٤، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، IAS/IFRS، دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية لمدينة ورقلة، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر.
- ١٠- عريف، نورة ، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية ، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة الجزائر ، ٢٠١١.
- ١١- القصاص، أحمد محمد سليم، دور المحاسبة عن القيمة العادلة في تقييم مخاطر الائتمان بالبنوك التجارية" مع دراسة تطبيقية "، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٥.

١٢- محمد، احلام جمال صادق، المحاسبة عن القيمة العادلة بين المعايير والتطبيق ودورها في الازمة العالمية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٢٠١٤.

١٣- الملاح، شيرين شوقي السيد، اطار مقترح لمراجعة القيمة العادلة للاستثمارات في الاوراق المالية، "دراسة ميدانية"، اطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٣.

١٤- المنجي، أشرف محمد فاروق، أثر الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة على مدى قابلية القوائم المالية للمقارنة "بالتطبيق على سوق الأوراق المالية المصرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٥.

١٥- يونس، خالد عبد الرحمن جمعة، "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم" دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة' فلسطين، ٢٠١١.

#### د- اصدارات اخرى:

١- جمعه، هوام، آدم، حديدي، أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي، اسطنبول، تركيا، ٢٠١٣.

## ثانياً: المراجع الاجنبية

- 1- 4- Belkaoui, Ahmed Riahi, **Accounting Theory, 5th Edition**, Thomson Learning, London, United Kingdom, 2004.
- 2- AL-Dalabeeh. A., Zeaud, H., " Accounting System and Their Role in the Measurement and Cost Thifting in Public hareholding Industrial ompanies in Jordan", **International Jordan of Business and Management**, Vol. 7, No.12, 2012.
- 3- Bessong, Peter Kekung and Charles, Effiong, **Coparative analysis of Fair Valueand historical cost accounting on reported profit:a study of selected manufacturing companies in Nigeria** , department of accounting, faculty of management sciences, University of Calabar, Nigeria, p 132,1-18 ,2012.
- 4- Hodder, Leslie D., Patrick E. Hopkins, and Katherine Schipper. **"Fair value measurement in financial reporting."** Foundations and Trends in Accounting 2014.
- 5- Sarbapriya Ray, **Relevance of Fair Value Accounting: An Appraisal**, University of Calcutta, India, 2012,p 1-7.
- 6- Shaffer, Sanders. **Evaluating the impact of fair value accounting on financial Institutions: Implications for accounting standards setting and bank supervision.** 2011.
- 7- Zhang. Y., **Fair Value Accounting as Instrument of Neoliberalism in China**, the University of Wollongong, 2012.
- 8- Zyla, Mark L., **Fair Value Measures – Practical Guidance and Implementation**, John Wiley & Sons, Inc, USA, 2010.