مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية

مجلة علمية محكمة نصف سنوية تصدرها كلية الاقتصاد والعلوم السياسية

أثر جودة الخدمات المصرفية على درجة رضى الزبون

التعليم المحاسبي عن بعد (الواقع و التطلعات)

ثقافة المنظمة -- المفهوم ونماذج القياس

The Importance of Emotional Intelligence for Leadership

العدد السابع عشر (17)

ربيع 2018

مدى ملاءمة البيئة الليبية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة. د. عمران عامر البتي	281-251
■ مفهوم الدولة في الفكر السياسي العربي بين الواقع التاريخي والجدل النظري المعاصر. د. محمد الهاشمي صقر	330-282
■ دور تكنولوجيا المعلومات والوسائط المتعددة في تدريس مادة الجغرافيا. أ. أمنة عبدالحفيظ الكوت / د. سميرة يحيى المقدمي	365-331
■ معوقات التعليم الالكتروني من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس. د. خالد المناوي الحضيري / أ. عبدالمنعم عبدالله الغويل	399-366
■ تقييم اداء سوق الاوراق المالية الليبي ودورة في تفعيل اداء المصارف التجارية أعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس. د. الصادق إمحمد بلقاسم	434-400
■ دور السياسة النقدية والمالية في النشاط الاقتصادي في ليبيا خلال الفترة 2000 - 2013. د. آمال احمد ابو عبودة	477-435

مدى ملاءمة البيئة الليبية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة

د. عمران عامر البتي (1)

ملخص الدراسة:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم محاسبة القيمة العادلة وأهمية التوجه نحو استخدامه نتيجة ما يحققه من مزايا كأداة لتطوير عملية القياس المحاسبي باعتباره أحدث مقياس محاسبي يعطي دراية أكثر ملاءمة ووضوح للأوضاع المالية وأساليب أدائها أكثر من مفهوم التكلفة التاريخية، ورغم أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة، إلا أن تطبيقها، وخصوصا في البيئة المحاسبية بليبيا يواجه عدة عقبات من أهمها: عدم وجود سوق ليبية نشطة باعتبار أن مقياس القيمة العادلة يعتمد على أسعار الأسواق المالية النشطة، بالإضافة إلى ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الليبي بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مما يصعب من إجراءات تطبيقها، وبالتالي فإن تطبيقها يحتاج إلى توفر الأسواق الجاهزة، والأسواق المالية الفاعلة مع توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة.

الكلمات المفتاح: المعايير الدولية، القياس المحاسبي، القيمة العادلة

Abstract:

The objective of this study is to identify the concept of fair value and the importance of the trend towards its use as a result of its advantages as a tool for the development of the accounting measurement process as the latest accounting measure that gives a more accurate and appropriate knowledge of financial conditions and methods of performance than the historical cost concept. However، their application، especially in the accounting environment in Libya، faces several obstacles، the most important of which

1 عضو هيئة التدريس – كلية الاقتصاد والعلوم السياسية – قسم المحاسبة – جامعة طرابلس.

the absence of an active Libyan market، considering that the fair value measure depends on the prices of active financial markets and the weakness of the Libyan financial community fair value، making it difficult to apply procedures، and the fair value measure of recent origin and dominated by uncertainty and can not be understood when all the authors and users of financial statements، so the application needs to provide a ready-made markets، and financial markets actors with the availability of qualified personnel to deal with fair values.

مقدمة:

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية ويعتبر كذلك القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة وذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي، وينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية، وعرض هذه القوائم المالية بمعلومات ذات مصداقية وشفافية ويستخدم المحاسبون العديد من الأسس المختلفة للقياس المحاسبي إلى جانب التكلفة التاريخية Historical Cost وبدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية (التكلفة الجارية والقيمة القابلة للتحقق والقيمة الحالية والقيمة السوقية)، وباعتبار أن التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية لما لها من درجة موثوقية عالية أكثر من أي أساس آخر للقياس، وعليها تم إصدار معظم المعايير المحاسبية، (لونتي 2002) إلا أن مع تطور العولمة الاقتصادية والأسواق المالية العالمية و تزايد حجم الشركات المتعددة الجنسيات زادت حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى معلومات مفيدة وملائمة تساعدهم على اتخاذ قراراتهم أكثر من التكلفة التاريخية؛ فأصبح من الضروري التوجه إلى ملائمة المعلومة التي توفرها المحاسبة أكثر من مدى موثوقيتها لذلك تم التوجه إلى القيمة العادلة Fair Value بدلا من التكلفة التاريخية (صلاح 2008)، ومع إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير تحتوي على متطلبات تحديد وقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها والتي صدرت في فترات زمنية مختلفة والتي تم تحديد مفهومها وأسس تطبيقها أخيرا في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

رقم 13، أصبح مهم جدا الانتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة في قياس عناصر القوائم المالية.

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة القياس بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا أو كثيرا عن قيمته الحالية، من هنا بدأت انتقادات لم تنتهي للقياس بالتكلفة التاريخية، من منطلق أن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في الحالات المختلفة، ومن هنا تم التوجه إلى القيمة العادلة (القشي، 2008) وتعد عملية اختيار أساس القياس العامل الرئيس في تحديد النموذج المحاسبي المستخدم في إعداد التقارير المالية، وتحقق النماذج المحاسبية المختلفة درجات مختلفة من الملاءمة والموثوقية، وعلى الإدارة السعي لتحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية، لذلك أخذت المقاييس والإفصاحات التي تستند إلى القيمة العادلة في الانتشار بشكل متزايد في أطر الإبلاغ المالي، وفي هذا الشأن أصدرت الجمعيات المهنية (مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB) معايير تستند إلى اعتماد القيمة العادلة في تقييم الأصول والالتزامات، وقد واجهت تطبيق هذه المعايير مجموعة من المشكلات منها ما يتعلق بأثر تطبيق القيمة العادلة في معلومات التقارير المالية الصادرة عن منشآت الأعمال، أو تلك المتعلقة بانعكاس تطبيق محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة وموثوقية التقارير المالية الصادرة.(الطويل، 2008)

لذا يأتي هذا البحث ليطرح موضوع دراسة مدى ملاءمة البيئة الليبية لتطبيق أحدث بديل للقياس المحاسبي والمتمثل في القيمة العادلة.

مشكلة البحث:

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير

المصداقية للمعلومات المحاسبية، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم، حيث أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل، من عدد طرق القياس التي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها خصوصا أن كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية، وبالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طريقة القياس المستخدمة.

وبالتالي فإن مشكلة البحث تتمثل في الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

- ما مدى ملاءمة البيئة الليبية لتطبيق مقياس القيمة العادلة؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي نورد التساؤلات الفرعية التالية:

1- ما هي مبررات استخدام مقياس القيمة العادلة بدلا من مقياس التكلفة التاريخية؟

2- هل يوجد ما يعيق تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الليبية؟

أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في أهمية موضوع القياس المحاسبي، لأن القياس أهم خطوة لإعداد القوائم المالية وبالتالي كلما كانت عناصر القوائم المالية مقاسه بدقة ووضوح كلما زادت جودة المعلومة وبالتالي الاستفادة أكثر من هذه المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، ومع كل الظروف المتعلقة (التغيرات في الأسعار، عدم وجود أسواق مالية نشطة، وجود شركات متعددة الجنسيات، السير نحو الممارسات المحاسبية الدولية،.. ..إلخ) كلها زادت من أهمية القياس المحاسبي، وبالضبط في أهمية استخدام بديل القياس المحاسبي المناسب من اجل الحصول على قوائم مالية ذات جودة وملائمة وبالتالي يستفيد منها مستخدمي هذه القوائم من اجل اتخاذ قرارات مناسبة.

أهداف البحث:

1- التعرف على القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في الفكر المحاسبي.

2- معرفة ما إذا كانت البيئة الليبية مهيأة لتطبيق القيمة العادلة.

فرضيات البحث:

1-لا توجد مبررات لاستخدام مقياس القيمة العادلة بدلا من مقياس التكلفة التاريخية.

2- لا توجد معوقات لتطبيق القيمة العادلة في البيئة الليبية.

منهج البحث:

تم الاعتماد على منهج مختلط يشمل المنهج الاستنباطي في مراجعة أهم الدراسات والأبحاث في الكتب والمنشورات العلمية المختلفة التي تعرضت لمقياس القيمة العادلة، كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في استقراء آراء الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات والمعاهد العليا الليبية لمعرفة وجهة نظرهم حول محاسبة القيمة العادلة ومدى ملاءمة البيئة الليبية لتطبيقها؛ بهدف تحديد الاتجاه العام لتلك الآراء وذلك من خلال تصميم وتوزيع استبانة خاصة لاستطلاع آراء عينة منهم، وقد تم اختيار العينة عشوائيا من مجتمع البحث، وقد تم تحليل البيانات الواردة في الاستبانة باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع محاسبة القيمة العادلة باعتبارها أحد بدائل أساليب القياس التي ظهرت نتيجة للانتقادات الموجهة لمقياس التكلفة التاريخية لقصوره في معالجة الكثير من التغيرات الاقتصادية مثل عدم ثبات وحدة النقد والتغيرات في مستويات الأسعار وغيرها، ونظرا لتعدد البحوث والدراسات التي تناولت العديد من الجوانب في هذا الموضوع، فإن الباحث سوف يتناول بعض من هذه الدراسات، فيما يلي:

1-دراسة (النجار،:2013)هدفت هذه الدراسة إلى بيان اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى

الشركات المساهمة لأحد الدول، وكذا الخروج ببعض التوصيات ذات العلاقة بأثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على عدالة تمثيل المركز المالي وتجنب مخاطر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند اتخاذ القرارات المالية.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن المعلومات المستمدة من تطبيق محاسبة القيمة العادلة تعد أكثر نفعا وفائدة من المعلومات المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وان بيانات القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة أكثر ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية مقارنة مع القوائم المالية للتكلفة التاريخية، وكذلك تطبيق محاسبة القيمة العادلة لا تؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية.

2- دراسة (جميلة، 2013): هدفت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم القياس المحاسبي والتحكم فيها، وتوضيح مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وكذلك دراسة وتوضيح الفروقات مابين تطبيق القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية للبلد محل الدراسة. وفي الآخر خلصت الدراسة إلى أن التقييم الأولي لممتلكات المؤسسة يكون على أساس التكلفة التاريخية التي تأخذ صفة ومحل القيمة العادلة في فترة ولحظة دخولها للمؤسسة، وضرورة إعادة تقييمها وفق القيمة العادلة، ولإجراء عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة لابد من توفر أسواق نشطة ويعتبر هذا الشرط عائقا لعدم توفره في البيئة محل الدراسة.

3- دراسة:Christensen & Nikolaev)،(2012 هدفت هذه الدراسة إلى توضيح ظروف تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية، بحيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية مثل المباني والالآت تكون اقل كفاءة لمتخذي القرارات إذا ما قورنت بالتكلفة التاريخية، وان معايير الإبلاغ المالي (IFRS) قدمت ميزة لم تقدمها المعايير التي سبقتها حيث أتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالنسبة للأصول غير المالية، مع الالتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة.

4- دراسة(باهية،2012): اهتمت هذه الدراسة بمعالجة إشكالية القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية وأثره على الإفصاح المحاسبي، حيث هدفت الدراسة إلى تبيين المميزات الجوهرية للتكلفة التاريخية، وإبراز الانتقادات الموجهة لها خصوصا في ظل التضخم، وكذا التعرف على نماذج أخرى للقياس المحاسبي بديلة عن التكلفة التاريخية، وتقييم مختلف نماذج القياس المحاسبي المقترحة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية يعطي معلومات موثوق فيها لمستخدمي القوائم المالية، كما يعتبر نموذجا مناسب وسهل الاستخدام من قبل المهنيين، وان نموذج التكلفة التاريخية يعاني قصورا واضحا مع ظهور الموجة التضخمية، وكذلك خلصت الدراسة إلى أن استخدام القيمة العادلة بديلا عن التكلفة التاريخية سيؤدي دورا جوهريا في الارتقاء بالمستوى الإعلامي للتقارير المالية، وان العمل بمحاسبة القيمة العادلة يتطلب بيئة محاسبية ملائمة تتوفر فيها أسواق مالية نشطة.

5- دراسة (عريف،:2011) تناولت هذه الدراسة محاولة معالجة إشكالية القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية الذي يعد أحد المبادئ المحاسبية، حيث هدفت إلى تبيان أهمية المعايير المحاسبية الدولية وأهمية المخرجات المالية بالمسبة لمستخدمي القوائم المالية، والمكانة التي يحوزها القياس المحاسبي في القوائم المالية بالإضافة إلى النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة)، وأهم ما خلصت إليه الدراسة أن كل بدائل القياس المحاسبي لها خصائص تمتاز بها كما أنها تعاني من نقائص تؤثر على عملية القياس، وأن استخدام القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية يحتاج إلى سوق مالي نشط.

6- دراسة:Shamkuts)،Volha) ، (2010 هدفت الدراسة إلى تقديم تحليل نظري لمفهوم وأهمية وطرق تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى منشآت الأعمال، حيث تم عرض مفهوم وطريقة تنفيذ محاسبة القيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39)ومن ثم إجراء مقارنة بين نظام محاسبة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وقد تم

الربط بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الاستثمارات المالية وأزمة أسواق المال العالمية، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية، لان القيمة العادلة تعطي معلومات محدثة أولا بأول لتعكس قيمتها السوقية ومن ثم زيادة الشفافية، لكن في المقابل قد يؤدي تطبيق محاسبة القيمة العادلة إلى إعطاء فرصة للإدارة للتلاعب حيث إن القيمة السوقية قد لا تعكس القيمة العادلة بافتراض عدم كفاءة السوق .

7- دراسة (قوادري، 2010): تناولت هذه الدراسة أهمية القياس المحاسبي عند إعداد القوائم المالية، وتقييم وتسجيل البنود حسب المعايير المحاسبية الدولية بهدف نشرها وعرضها لمستخدمي القوائم المالية، وللأهمية الكبيرة للقياس المحاسبي سعت المنظمات الدولية إلى إعداد مجموعة من المعايير التي تحكم عملية القياس المحاسبي، وقد خلصت الدراسة إلى الأهمية البالغة لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية التي تسعى إلى توحيد المبادئ والمفاهيم المحاسبية على المستوى الدولي، والتطبيق الجيد لمتطلبات القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية يتطلب الاجتهاد الكبير من طرف القائم بالعملية نظرا لتعدد بدائل القياس المحاسبي مما يفرض عليه إشراك أطراف أخرى في العملية مثل الاستشاريين والخبراء. ..إلخ.

8- دراسةLaux and Leuz)،(2009 : هدفت الدراسة إلى معرفة علاقة محاسبة القيمة العادلة بالأزمة المالية، حيث توصلت إلى أن محاسبة القيمة العادلة ليست المسؤولة عن الأزمة المالية، وليست أيضا مجرد نظام للقياس يقوم بالتقرير عن قيم الأصول دون أن يكون له آثار اقتصادية تخصه، وفيما يتعلق ببديل القيمة العادلة فقد أشارت الدراسة إلى أن محاسبة التكلفة التاريخية ليست هي الحل لمشكلات القيمة العادلة، فالتكلفة التاريخية لا تعكس القيمة الأساسية لعناصر القوائم المالية، وإذا كان هناك أيضا مشكلات في القيم السوقية وهي أحيانا لا تعكس القيم الأساسية للأصول، نظرا لتأثر القيم السوقية بالمؤثرات السلوكية وعدم رشد المستثمر، فمن الأفضل استخدام

القيم السوقية حتى إذا كانت الأسواق لا تتصف بالسيولة ودعم ذلك بالإفصاحات الإضافية.

9- دراسة (مطر، وآخرون، 2009): بحثت هذه الدراسة في الحيثيات المسببة للأزمة المالية العالمية وفحص مدى صحة الاتهامات الموجهة لمعايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة بأنها السبب الرئيس وراء حدوث الأزمة، كما بحثت الدراسة أيضا في جميع الإجراءات والتدابير المتخذة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المالية الأمريكية في هذا الخصوص، وذلك من خلال رصد للإجراءات والتدابير المتخذة بشان الأزمة ورصد لأراء الخبراء حولها بشكل علمي، وكذلك من خلال استطلاع آراء المتخصصين بواسطة استبانه أعدت لهذا الغرض، وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:أن هذه الأزمة تتفرد من حيث الكم

والنوعية، وأنها أثرت على جميع القطاعات، كما أكد الجميع بما فيهم عينة الدراسة على انه ليس هناك علاقة لمعايير القيمة العادلة بالتسبب، وأنهم لا يوافقوا على إيقاف التعامل بها، وأبدو كذلك تأييدهم لحقيقة أن مجلس معايير المحاسبة ومن خلال الشفافية التي تتمتع بها ستساهم بشكل مباشر في الحد من تداعيات الأزمة، كما اعتقد باحثي هذه الدراسة أن السبب الحقيقي الكامن وراء هذه الأزمة هو الأزمة الأخلاقية والتفرد السياسي والاقتصادي من قبل قطب وحيد (USA).

10- دراسة (صالح، 2009): تحدثت هذه الدراسة عن التقلبات الاقتصادية، وخاصة الأزمة المالية التي اجتاحت معظم دول العالم خلال عام 2008 وحتى الآن، جعلت المرشح الجمهوري للرئاسة الأمريكية في ذلك الحين، وبعض الجهات المهنية والعديد من رؤساء مجالس إدارات المصارف والشركات العالمية ينادون بوقف العمل بجميع معايير محاسبة القيمة العادلة ولو بصفة مؤقتة، بحجة أن تطبيقها كان من الأسباب الرئيسية لظهور الأزمة المالية وانهيار العديد من المصارف والشركات العملاقة، وبالرغم من ذلك فإن فريقاً آخر يدعمه كلا من (FASB)،IASB،(SEC كان معارضاً للرأي السابق، مستندين في ذلك على أن

محاسبة القيمة العادلة هي التي كشفت عن الأزمة المالية، ولكنها لم تكن السبب فيها وأن انهيار المصارف والشركات كان نتيجة إساءت استخدام محاسبة القيمة العادلة وضعف الرقابة وتدني الجوانب الأخلاقية، وطالبوا بالاستمرار في تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة ومعالجة المشاكل الناتجة عن تداعيات الأزمة المالية.

11- دراسة (السعدي،:2009)تعرضت هذه الدراسة إلى مشكلة اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي في ظل ظاهرة التضخم واثر ذلك على قرارات الإدارة، المتمثلة في قرار إحلال الأصول الثابتة.وهدفت هذه الدراسة إلى هدفين مهمين هما: الأول، معرفة أهم مشكلات القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم.وتوضيح اثر هذه المشكلات على قرارات استبدال الأصول.

والثاني، استعراض أهم البدائل المطروحة لحل هذه المشكلات. وقد توصلت الدراسة إلى أن ظاهرة التضخم تؤدي إلى حدوث مشاكل مالية عند استبدال الأصول وانه رغم القرارات الإدارية الخاطئة التي تتسبب فيها التكلفة التاريخية إلا أن جزءا كبيرا من الشركات تفضل العمل على أساسها في القياس المحاسبي.

12- دراسة (الخطيب، والقشي، 2004): هدفت هذه الدراسة إلى: التعرف على الأسباب التي دعت مجالس معايير المحاسبة نحو التوجه إلى القيمة العادلة والدخل الاقتصادي، والتعرف على معايير المحاسبة الموجه نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي، وذلك للوقوف على أهم إيجابياتها وسلبياتها، والتعرف على معوقات تطبيق تلك المعايير، والتعرف على انعكاسات ذلك التوجه على الاقتصاد.

الإطار النظري:

أولا- مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي:

حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة الدولية/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي أصدرتها في فترات زمنية مختلفة(IAS No. 30، IAS No. 32، IAS No. 38، IAS No. 39، IFRS No 13)، IAS No. 41، IAS No 40، بأنها

السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية؛ مع الأخذ في الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، وتشتمل هذه الخصائص على سبيل المثال ما يلي:

- حالة الأصل وموقعه؛
- القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه، إن وجدت.

كما حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) مفهوم القيمة العادلة في أكثر من معيار مثل المعيار SAFS 107)،1991،107 (Par. 5 بأنها القيمة التي يمكن بها تبادل الأداة المالية في المعاملات الجارية بين الأطراف الراغبة بخلاف حالات البيع الجبري أو التصفية، كما حددها في المعيار SAFS 157) 157،2006،(Par. 5 بأنها السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع أصل أو الذي يجب دفعه لسداد التزام في عملية تبادل منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس (عدس، ونور، 2006).

القيمة السوقية: هي عبارة عن سعر البيع الذي يتمثل في مقدار النقدية التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة لو أنها قامت ببيع بعض الموجودات في الوقت الحالي حيث يفترض عدم بيع هذه الموجودات ولكن لمعرفة ما هو قيمة هذا الأصل في الوقت الحالي في السوق.(دهمش، أبوزر، 2006).

القيمة الحالية المخصومة:تقوم هذه الطريقة على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لفترات قادمة باستخدام معدل خصم المناسب ويتمثل دخل المنشأة في الفرق بين القيمة الحالية لصافي الموجودات في نهاية الفترة وقيمتها الحالية في بدايتها ويمكن أن تطبق هذه الطريقة على مورد مالي أو التزام مالي مفرد أو مجموعة من الموارد والالتزامات بحيث يتم تقدير التدفقات النقدية الخارجية التي يمكن أن تعزى للبند. إلا أنه قد يصعب عمليا تحديد مساهمة كل أصل في توليد التدفقات النقدية

بسبب تداخل موجودات المنشأة بحيث يتولد الإيراد عن استغلال الموارد بشكل متكامل وتكمن الصعوبة في اختيار معدل الخصم المناسب كما يصعب تجميع كامل التدفقات النقدية المخصومة من أجل احتساب القيمة الحالية للمنشأة.(دهمش، أبوزر، 2004)

ثانيا- مبررات التحول إلى القيمة العادلة:

اتجهت المجامع المهنية ومعايير المحاسبة الدولية/ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى المطالبة بالتحول في القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة كمقياس أفضل لتقييم الأدوات المالية والمطلوبات المالية والممتلكات والاستثمارات العقارية والمنتجات الزراعية ومعالجة تقييم بعض هذه الموجودات بالقيمة العادلة، حيث قام مجلس معايير المحاسبية الدولية بتخصيص معايير خاصة لهذه البنود.(معراج، وآدم، 2011)

ولعل أهم الأسباب في أتباع معيار القيمة العادلة هو بسبب النتائج السلبية المترتبة على فرض ثبات وحدة النقد تحت الظروف الاقتصادية ولذلك فقد تطورت أسس القياس المحاسبي وأساليب العرض والإفصاح.(درغام، والآغا، 2013)

وقد أشارت المعايير المحاسبية أن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعروضة في سوق نشط يكثر فيه البائعون والمشترون وتتوفر فيه المعلومات لجميع الأطراف وإمكانية الإطلاع عليها بمعنى توفر المعلومات لقيمة الأداة المالية في السوق النشط وأقرب مثال على ذلك هو أسعار الأسهم في الأسواق المالية وبالتالي تتحدد القيمة العادلة التي تمثل السعر في ذلك الوقت بحيث لا يستطيع أي متعامل من الخداع في تحديد قيمة السعر أياً كان البائع أو المشتري حيث تتوفر لكل منهما كافة المعلومات المتعلقة بالأداة المالية أكانت أسهم أو سندات.(النجار، 2013)

ويمكن عرض لأهم أسباب التحول إلى القيمة العادلة كما يلي:(يونس، 2011)،(حنان،2006)

1- ملاءمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية، ولذلك يرغب

المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملاءمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما توفره القيمة السوقية العادلة.

2- تعتبر أداة قياس ذات كفاءة خصوصا إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم والسندات المالية (الأدوات المالية) بشكل عام.

3- مرتبطة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة.

4- مرتبطة كذلك بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر كأحد المقاييس الجديدة للدخل والذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية خصوصا في المؤسسات المالية.

5- ارتباط مجلس المعايير المحاسبية الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة ومتماشية مع حالة الاقتصاد.

6- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي و ذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.

ثالثا- مزايا تطبيق القيمة العادلة:

جاء استخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية وبهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات، وهي:(Skoda and Bilka،2012) و(الجعارات، 2006) و(البشتاوي، المبيض، 2008):

1- تعالج جانبا من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد.

2- يهدف القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى عكس القيم السوقية لأصول وخصوم المؤسسة وقت إعداد القوائم المالية بمعزل عن وجهة نظر إدارة المؤسسة.

3- معيار القيمة العادلة سوف يساهم بتحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة قيمة الأصول

غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المنشأة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها.

4- تسعى القيمة العادلة دائما إلى تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأكثر المعلومات حداثة، لتكون أقرب ما تكون للتنبؤ بالقرارات المستقبلية وذلك من خلال التعبير عن المركز المالي بأقرب زمن إلى المستقبل وهو الحاضر.

5- يسمح التقييم بالقيمة العادلة من معرفة كفاءة إدارة المؤسسة في تسيير أصولها و يسمح كذلك لإدارة المؤسسة بتدارك تآكل رأس مال المؤسسة وبالتالي فإنها تحقق فرض الاستمرارية.

6- القيمة العادلة تعرض صورة دقيقة عن حالة الأسواق المالية، وهذا يساعد المستثمرين والمقرضين على اتخاذ القرارات، وملاءمة القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة على اتخاذ القرارات تعمل على بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية.

7- يراعي هذا المنهج تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد ويتماشى مع مفهومي المحافظة على رأس المال الحقيقي ورأس المال المادي أو الطبيعي.

8- بما أن حقيقة قيمة الشركة لا تنحصر بقيمة صافي أصولها الملموسة، حيث أن سمعة الشركة وأدائها لهما قيمة قد تكون وفي كثير من الأحيان كبيرة جدًا، فيمكن أن تظهر تلك القيمة في أصولها غير الملموسة عموماً وفي شهرة المحل خصوصا، وهذا سيعكس الأمور في القوائم المالية بمنتهى الشفافية.

9- إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة، ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظير، وبالتالي فان مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أداءها لاحقاً.

10- يستطيع المهتمون بالقوائم المالية متابعة التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول من فترة لأخرى بشكل ممتاز مما يمكنهم وبشكل جيد معرفة وقياس أداء المنشأة بشكل أفضل.

رابعا- مشكلات تطبيق القيمة العادلة:

بالرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق معيار القيمة العادلة إلا أنه لا يخلو أي معيار من المعايير المحاسبية من قصور في بعض جوانبه والتي يمكن تلخيصها في الآتي (جعارة،2012):

1 - من المشاكل المحيطة بمحاسبة القيمة العادلة نجد أن لتقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة، كما أن الإيرادات تتحقق من استمرارية المنشأة عبر الزمن وليس من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل، بالإضافة إلى أن محاسبة القيمة العادلة معقدة وذات طرق مختلفة منها ما يتعلق برغبة الشركة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة.

2- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار.

3- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة – في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية – فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة.

4- يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المنشأة، عندما لا تتوافر لها أسواق نشطة ومنتظمة، أو لا تتوافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية، مما يعيق إجراء المقارنات بينها وبين موجودات شبيهة يتم القياس عليها في احتساب أو تقدير قيمتها العادلة.

5- قد يفتح استخدام منهج القيمة العادلة عند إعداد البيانات المالية إلى فتح مجال أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال، وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة.

6- يتطلب إعداد و عرض القوائم المالية وفق منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية في الوقت المناسب، فتفتقد هذه المعلومات خاصية التوقيت الملائم.

7- يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة بذل مجهود أكبر و تكبد مصروفات إضافية، مما يؤدي إلى زيادة تكلفة إعداد القوائم المالية على منفعتها.

8- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى نتائج مختلفة حسب مخرجات قياس كل منها، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها و موضوعيتها و قابليتها للمقارنة.

9- عدم اتساق القيمة العادلة مع كثير من المبادئ و الأسس المحاسبية.

10- تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

11- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات و الخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية.

12- عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة.

13- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها.

خامسا- المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

فيما يلي مقارنة موجزة بين بدائل القياس المحاسبي المتعلقة بنموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

وجه المقارنة	التكلفة التاريخية historical cost	القيمة العادلة fair value
الاعتراف بالإيراد Revenue Recognition	يتم قياس الأرباح في نقاط منفصلة عند استيفاء معايير الاعتراف بالإيرادات، وذلك باستخدام مبدأ مقابلة قياس المصروفات. تعكس معلومات تتعلق بأداء المنشأة وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء واسع للأصول أو تحميل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات أو قرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحميل الالتزامات.	يمكن قياس أرباح بشكل مستمر، على أساس التغيرات في القيم الاقتصادية للأصول والالتزامات. تعكس مقومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحميل الديون وتسديدها.
الملائمة Appropriate	هي معلومات غير ملائمة لاتخاذ القرارات، لأنه لا يعبر عنها بوحدات السيطرة والتحكم السلعي، فوحدات السيطرة والتحكم السلعي تعكس التغيرات في كل من المستوى الخاص والمستوى العام للأسعار.	المعلومات المبنية على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر ملاءمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم لأنها تعرض صورة دقيقة عن حالة الأسواق المالية وهذا يساعد على اتخاذ القرارات، وتعمل على بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية.
الموثوقية Reliability	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.	يتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول وتقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلة تتعلق بالموثوقية.
التفسير Interpretation	إن المعلومات المحاسبية الناتجة وفق هذا المقياس هي معلومات قابلة للتفسير بوضوح، لان التكلفة التاريخية تمتاز بسهولة التطبيق والفهم لدى جميع مستخدمي القوائم المالية.	يعتبر هذا المقياس حديث النشأة ويسوده بعض الغموض لا يمكن فهمها عند جميع مستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديد القيمة العادلة.
أخطاء في القياس Measurement Errors	اعتماده وحدة قياس نقدية اسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية يجلب لهذا النموذج أخطاء وحدة القياس.	تعتمد على الأسعار في الأسواق المالية النشطة فلذلك فهي تراعي القوة الشرائية العامة للنقود، وتعترف بالتغيرات في المستوى الأسعار فالقيمة العادلة تتجنب أخطاء وحدة القياس.
أخطاء التوقيت Timing Errors	تأجيل الاعتراف بالمكاسب والخسائر الدورة أو الدورات السابقة إلى الدورات اللاحقة لهذا فإن هذا النموذج يحتوي على أخطاء التوقيت.	عند حدوث تغيرات في القيمة خلال الدورة، عند إعداد القوائم المالية حسب القيمة العادلة فإنه يعاد تقييم عناصر القوائم المالية. يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة في نفس الدورة، ولهذا فإن التقييم من خلال القيمة العادلة يتجنب أخطاء التوقيت.

- المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول السابق نلاحظ، أن التكلفة التاريخية تحتوي على أخطاء وحدة القياس وأخطاء التوقيت، وهي أيضا قابلة للتفسير وغير ملائمة لاتخاذ القرارات، في حين وجدنا أن القيمة العادلة تتجنب أخطاء وحدة القياس وأخطاء التوقيت، بالإضافة إلى أنها ملائمة جدا لاتخاذ القرارات على عكس التكلفة التاريخية غير أنها غير قابلة للتفسير أي غير مفهومة وذلك يرجع لحداثة هذا المفهوم بالإضافة إلى صعوبة قياسها.

الإطار العملي:

أولا- مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث في الأكاديميين من ذوي اختصاص المحاسبة من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والمعاهد العليا الليبية بمدينة طرابلس، وقد تم اختيار عينة عشوائية منهم، حيث تم توزيع عدد 88 استمارة استبيان وتم استرداد 66 استمارة وبذلك تكون نسبة الردود 75%، والجدول التالي يوضح ذلك.

عينة البحث

مكونات العينة	عدد الاستبيانات الموزعة	عدد الاستبيانات المستردة	النسبة المئوية
أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات والمعاهد العليا الليبية	88	66	%75

ثانيا- خصائص عينة البحث:

يوضح الجدول التالي المؤهلات العلمية والدرجة الأكاديمية وسنوات الخبرة العملية لأعضاء هيئة التدريس المشاركين في الاستبيان.

خصائص عينة البحث

الرقم	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
1	المؤهل العلمي	دكتوراه محاسبة	23	%34.8
		ماجستير محاسبة	43	%65.2
2	الدرجة الأكاديمية	محاضر مساعد	21	%31.8
		محاضر	18	%27.3
		أستاذ مساعد	11	%16.7
		أستاذ مشارك	9	%13.6
		أستاذ	7	%10.6
3	سنوات الخبرة العملية	من 3 إلى أقل 10	32	%48.5
		من 10 إلى أقل من 20	26	%39.4
		من 20 فأكثر	8	%12.1

ثالثا- مناقشة نتائج التحليل الإحصائي:

1- اختيار مقياس الاستبيان:

لقد تم اختيار مقياس ليكرت Likert الخماسي، والسبب في ذلك أنه يعد من أكثر المقاييس استخداما لقياس الآراء لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يشير أفراد العينة الخاضعة للاختبار على مدى موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يتكون منها مقياس الاتجاه المقترح، وقد ترجمت الاستجابات على النحو التالي:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5 درجات	4 درجات	3 درجات	2 درجات	1 درجات

ولتحديد درجة الموافقة حددت ثلاث مستويات هي (مرتفعة، متوسطة، ومنخفضة) بناء على المعادلة الآتية:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبديل – الحد الأدنى للبديل}}{\text{عدد المستويات}}$$

ووفق المعادلة السابقة تكون الدرجة المنخفضة من 1 – أقل من 2.33

والدرجة المتوسطة من 2.33– 3.66

الدرجة المرتفعة 3.67 فأكثر

2- عرض بيانات عينة البحث:

أ- للتعرف على مبررات استخدام مقياس القيمة العادلة بدلا من مقياس التكلفة التاريخية، فقد تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومستوى الموافقة والجدول التالي يوضح ذلك.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الموافقة لإجابات أفراد عينة الدراسة حول مبررات استخدام مقياس القيمة العادلة بدلا من مقياس التكلفة التاريخية

ر	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
1	تعالج جانبا من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد.	4.09	0.49	مرتفعة
2	يهدف القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى عكس القيم السوقية لأصول وخصوم المؤسسة وقت إعداد القوائم المالية بمعزل عن وجهة نظر إدارة المؤسسة.	4.06	0.52	مرتفعة
3	تحقق البيانات المالية على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية.	3.44	0.88	متوسطة
4	يسمح التقييم بالقيمة العادلة من معرفة كفاءة إدارة المؤسسة في تسير أصولها و يسمح كذلك لإدارة المؤسسة بتدارك تآكل رأس مال المؤسسة وبالتالي فإنها تحقق فرض الاستمرارية.	4.09	0.63	مرتفعة
5	القيمة العادلة تعرض صورة دقيقة عن حالة الأسواق المالية، فالقوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة ملائمة في اتخاذ القرارات حيث تعمل على بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية.	4.17	0.51	مرتفعة
6	تطبيق القيمة العادلة سوف يساهم في تحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المنشأة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها.	4.23	0.46	مرتفعة
7	ملاءمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.	4.24	0.47	مرتفعة
8	يساعد تطبيق القيمة العادلة في تحسين عملية التحليل المالي و ذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.	4.15	0.61	مرتفعة
9	تعتبر أداة قياس ذات كفاءة خصوصا اذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم والسندات المالية (الأدوات المالية)بشكل عام.	4.24	0.47	مرتفعة
10	القيمة العادلة مرتبطة كذلك بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر كأحد المقاييس الجديدة للدخل والذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية خصوصا في المؤسسات المالية .	4.24	0.53	مرتفعة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	4.10	0.35	مرتفعة

وبمطالعة الجدول السابق يتبين ما يلي:

أن مجمل هذا المحور وهو مبررات التحول لاستخدام مقياس القيمة العادلة بدلا من مقياس التكلفة التاريخية قد حقق وسطا حسابيا (4.10) وبدرجة موافقة مرتفعة، وكما أن الانخفاض النسبي للانحراف المعياري وهو (0.35) يشير إلى اتساق آراء أفراد العينة حول أهمية هذا المحور، أما على مستوى العناصر الفرعية لهذا المحور فقد تراوحت درجة الموافقة بين (4.24)

(3.44)، ومن بين العناصر العشرة المستخدمة في هذا المحور حاز تسعة منها وبنسبة 90 % على درجة موافقة مرتفعة، وواحد فقط بنسبة 10 % على درجة موافقة متوسطة.

ب- للتعرف على مدى جاهزية البيئة الليبية لتطبيق القيمة العادلة، سيتم طرح المعوقات التي من الممكن أن تكون عقبة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية بليبيا، وللتوصل لذلك فقد تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، ومستوى الموافقة والجدول التالي يوضح ذلك.

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى الموافقة لإجابات أفراد عينة الدراسة حول معوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الليبية

ر	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
1	عدم وجود وعي وإلمام كافي لأفراد المجتمع المالي الليبي بأسس تطبيق القيمة العادلة.	4.35	0.57	1	مرتفعة
2	يعتبر مقياس القيمة العادلة حديث النشأة ويسوده الغموض ولا يمكن فهمه عند جميع مستخدمي القوائم المالية.	4.35	0.57	1	مرتفعة
3	القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديد القيمة العادلة.	3.94	0.84	9	مرتفعة
4	عدم وجود سوق ليبية نشطة باعتبار أن مقياس القيمة العادلة يعتمد على أسعار الأسواق المالية النشطة.	4.14	0.60	8	مرتفعة
5	عدم دقة القياس وفق القيمة العادلة كونه يخضع للاجتهادات والآراء الشخصية في عملية التقييم.	4.15	0.79	7	مرتفعة
6	يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.	4.18	0.63	5	مرتفعة
7	لا ينص قانون الضرائب الليبي على الالتزام بمدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي.	4.24	0.58	4	مرتفعة
8	لا يستند القياس وفق القيمة العادلة على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية باعتباره أقل موثوقية.	4.18	0.63	5	مرتفعة
9	يراعي القياس وفق القيمة العادلة مصالح شركات العالم المتقدم الذي يختلف في كثير من جوانبه الاقتصادية عن ظروف ومصالح شركات العالم الثالث الذي منه ليبيا.	4.27	0.60	3	مرتفعة
10	عدم قدرة بعض الشركات من تحمل تكاليف تطبيق مقياس القيمة العادلة.	3.59	0.99	10	متوسطة
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	4.14	0.39		مرتفعة

بمطالعة بيانات الجدول السابق يتضح ما يلي:

أن مجمل هذا المحور وهو معوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الليبية قد حقق وسطا حسابيا قدره (4.14) وبدرجة موافقة مرتفعة، كما أن الانخفاض النسبي للانحراف المعياري وهو (0.39) يشير إلى اتساق آراء أفراد العينة حول أهمية هذا المحور، أما على مستوى العناصر الفرعية لهذا المحور فقد تراوحت درجة الموافقة بين (4.35) و (3.59)، ومن بين العناصر العشرة المستخدمة في هذا المحور حاز تسعة

منها وبنسبة 90 % على درجة موافقة مرتفعة، وواحد فقط بنسبة 10 % على درجة موافقة متوسطة.

رابعا- اختبار فرضيات البحث:

من أجل اختبار فرضيات البحث، تم إخضاع إجابات أفراد عينة الدراسة لاختبار (t) وذلك بمستوى معنوية (0.05) وبموجب قاعدة القرار التالية لهذا الاختبار:

ترفض الفرضية الصفرية **Ho** إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، أو إذا كانت الدلالة **(Sig)**≥ 0.05، وعلى العكس لا ترفض الفرضية الصفرية **Ho** إذا كانت قيمة (t) المحسوبة أقل من قيمتها الجدولية، أو إذا كانت الدلالة **(Sig)**≤ 0.05.

بناء على ما تقدم كانت نتائج اختبار الفرضيات على النحو التالي:

الفرضية الأولى: لا توجد مبررات لاستخدام مقياس القيمة العادلة بدلا من مقياس التكلفة التاريخية.

نتائج اختبار T-test لعينة واحدة للفرق بين تقديرات العينة حول مبررات التحول لمقياس القيمة العادلة

المتوسط الحسابي		قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) المجدولة	مستوى الدلالة
لتقديرات العينة لمدى الإجابة	4.103	25.228	1.997	*0.000

(*) دال إحصائيا عند مستوى معنوية (α ≤0.05).

توضح بيانات الجدول أعلاه بأن قيمة (t) المحسوبة وهي(25.228) أكبر من قيمة (t) الجدولية وهي (1.997) كما أن الدلالة (Sig) وهي (0.000) أقل من 0.05، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية التي تنص على أنه: لا توجد مبررات لاستخدام مقياس القيمة العادلة بدلا من مقياس التكلفة التاريخية، وقبول الفرضية البديلة مما يعني أنه توجد مبررات للتحول لاستخدام القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي، لاختبار هذه الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لتقديرات عينة الدراسة على الفقرات الخاصة بالفرضية، كما تم استخدام

اختبار T-test لعينة واحدة من اجل اختبار الفرضية والتأكد من وجود فرق بين تقديرات العينة بشأن وجود مبررات لاستخدام مقياس القيمة العادلة بدلا من مقياس التكلفة التاريخية من جهة وبين متوسط مدى الإجابة على فقرات الاستبانة وهو(3)، وهذا يشير إلى أن محاسبة القيمة العادلة تحقق العديد من المزايا لو تم استخدامها في عملية القياس المحاسبي بالبيئة الليبية.

الفرضية الثانية: لا توجد معوقات لتطبيق القيمة العادلة في البيئة الليبية.

نتائج اختبار T-test لعينة واحدة للفرق بين تقديرات العينة حول معوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الليبية

المتوسط الحسابي		قيمة (t) المحسوبة	قيمة (t) المجدولة	مستوى الدلالة
لتقديرات العينة لمدى الإجابة	4.143	23.673	1.997	*0.000

(*) دال إحصائيا عند مستوى معنوية (α ≥0.05).

توضح بيانات الجدول أعلاه بأن قيمة (t) المحسوبة وهي(23.673) أكبر من قيمة (t) الجدولية وهي (1.997) كما أن الدلالة (Sig) وهي (0.000) أقل من 0.05، وبهذه النتيجة يتم رفض الفرضية التي تنص على أنه: لا توجد معوقات لتطبيق القيمة العادلة في البيئة الليبية، وقبول الفرضية البديلة مما يعني أنه توجد معوقات لتطبيق مقياس القيمة العادلة في البيئة الليبية، لاختبار هذه الفرضية تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية لتقديرات عينة الدراسة على الفقرات الخاصة بالفرضية، كما تم استخدام اختبار T-test لعينة واحدة من اجل اختبار الفرضية والتأكد من وجود فرق بين تقديرات العينة بشأن وجود معوقات لتطبيق مقياس القيمة العادلة في البيئة الليبية من جهة وبين متوسط مدى الإجابة على فقرات الاستبانة وهو(3)، وهذا يدل على أن البيئة في ليبيا غير مهيأة في الوقت الراهن لتطبيق محاسبة القيمة العادلة لأن ذلك يتطلب العديد من العوامل الغير متوفرة حاليا في البيئة الليبية.

النتائج:

أ- هناك إجماع من أغلبية مجتمع الدراسة على أن التحول لاستخدام القيمة العادلة له ما يبرره فهي تحقق العديد من المزايا منها:

1- تعالج جانبا من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد.

2- ملاءمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.

3- القيمة العادلة تعرض صورة دقيقة عن حالة الأسواق المالية، فالقوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة ملائمة في اتخاذ القرارات حيث تعمل على بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية.

4- تطبيق القيمة العادلة سوف يساهم في تحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المنشأة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها.

5- القيمة العادلة مرتبطة كذلك بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر كأحد المقاييس الجديدة للدخل والذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية خصوصا في المؤسسات المالية.

6- للقيمة العادلة انعكاسات جيدة جدا على الاقتصاد إذا توفرت عدة أمور أهمها: توفر الأسواق الجاهزة، والأسواق المالية الفاعلة، ستتمكن الشركات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة وفاعلية، وكذلك توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة.

ب- هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية في ليبيا غير مهيأة لتطبيق القيمة العادلة، حيث أن البيئة الاقتصادية والثقافية الليبية لا توفر أرضية

مناسبة وملائمة للتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الليبية وهذا لعدت أسباب وحسب إجابات أفراد عينة الدراسة:

1- ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الليبي بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مما يصعب من إجراءات تطبيقها.

2- يعتبر مقياس القيمة العادلة حديث النشأة ويسوده الغموض ولا يمكن فهمه عند معدي ومستخدمي القوائم المالية.

3- القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديدها.

4- عدم وجود سوق ليبية نشطة باعتبار أن مقياس القيمة العادلة يعتمد على أسعار الأسواق المالية النشطة.

5- لا ينص قانون الضرائب الليبي على الالتزام بمدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

6- يراعي القياس وفق القيمة العادلة مصالح شركات العالم المتقدم الذي يختلف في كثير من جوانبه الاقتصادية عن ظروف ومصالح شركات العالم الثالث والتي منها ليبيا.

7- عدم تمكن الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم من تحمل تكاليف تطبيقها.

التوصيات:

بغية الاستفادة من التطورات الحاصلة في مجال القياس المحاسبي في البيئة المهنية الليبية فإننا نوصي بالآتي:

1- لمسايرة التطور المحاسبي والاقتصادي بين الدول لابد من العمل بمعايير المحاسبة الدولية/ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للوصول للممارسات المحاسبية المتقدمة.

2- الاهتمام بالتطبيق الفعلي لمفهوم القيمة العادلة لما لها من مميزات في القياس والإفصاح المحاسبي وهذا لا يمكن في عدم وجود سوق مالي نشط.

3- ضرورة تبني مفاهيم جديدة للتطوير المحاسبي لرفع من مستوى المعارف والخبرات في المحاسبة وذلك من خلال إجراء دورات تكوين للمختصين في المحاسبة وبالأخص في المعايير الدولية للمحاسبة/ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

4- ضرورة العمل علي تدريب وتأهيل المحاسبين والمراجعين علميا وعمليا ليكونوا قادرين علي الفهم السليم لكيفية تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة، والمعايير المقترحة من الجهات المسؤولة، من خلال ورش العمل والدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية، لضمان التطبيق السليم ورفع جودة الأداء في الشركات.

5- حيث أن معظم معايير القيمة العادلة وتطبيقاتها تراعي ظروف وبيئات ومصالح الشركات في دول العالم المتقدم، ولا تلائم في كثير من دول العالم الثالث للظروف الاقتصادية والبيئية والثقافية المختلفة، لذلك فإنه ينبغي العمل على تطوير معايير ملائمة في الدول الأقل نموا تراعي فيها الظروف البيئية في كل منها من حيث حجم الشركات وإمكانياتها، والبيئة القانونية التي تعمل بها، مثلاً في ليبيا مازالت التشريعات الضريبية تعمل وفق مفهوم التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي في الشركات الليبية.

6- هناك حاجة الآن أكبر من ذي قبل لمزيد من الدراسات والأبحاث المشتركة بين الباحثين الأكاديميين وأصحاب المصالح في دول العالم لتطوير بيئة محاسبية وقانونية تدعم توجه الشركات نحو استخدام القيمة العادلة.

7- ضرورة الاهتمام بإجراء المزيد من البحوث العلمية والتطبيقية في مجال القياس وفقا لمحاسبة القيمة العادلة، لوضع الحلول المناسبة للمشكلات التي تواجه تطبيقها، من خلال وضع قواعد إرشادية محددة لتحقيق ذلك.

المراجع:

أولا- المراجع العربية:

1- البشتاوي، سليمان حسين والمبيض، احمد محمد، تأثير محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة وموثوقية البيانات المالية في شركات الوساطة المالية الاردنية"،جامعة بورسعيد، كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، العدد الأول، 2008.

2- الخطيب،حازم، والقشي، ظاهر، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الاردنية، 2004.

3- السعدي، إبراهيم خليل حيدر، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة فيلاديلفيا، الأردن، العدد 21، 2009.

4- الجعارات، خالد جمال، قياس القيمة العادلة وفقًا للمعايير المحاسبة الدولية، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان.

5- الطويل، سحر، المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المالية لأغراض تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية – دراسة تطبيقية على شركات التامين المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، مصر، 2008.

6-القشي، ظاهر، السياسة المتبعة في تصنيف الاوراق المالية وفقًا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39 في الشركات المساهمة الاردنية، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، المجلد 28، العدد2ن القاهرة، 2008.

7-النجار، جميل حسن، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد9 ، العدد3 ،2013.

8-باهية، زعيم، دراسة الافصاح المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية والمالية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر، 2012.

9-جعارة، أسامة عمر، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة – الملاءمة والموثوقية ومشكلات التطبيق مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد29، جامعة بغداد، العراق، 2012.

10-جميلة بن هجيرة، اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي علة التثبيتات العينية، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية والمالية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر،. 2013

11-حنان، رضوان حلوه، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، ط2 ، الأردن،. 2006

12-درغام، ماهر موسى، والآغا تامر بسام، العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية) دراسة حالة المصارف المحلية العاملة في فلسطين (المؤتمر الدولي التاسع : الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، جامعة الزرقاء، 24-25 ابريل، الأردن،2013 .

13-دهمش، نعيم وأبو زر، عفاف، القيمة العادلة والابلاغ المالي"، جمعية المحاسبين القانونيين، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع، الاردن، 2006.

14-دهمش، نعيم، أبوزر، عفاف، اتجاه المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي السادس تحت شعار" المحاسبة في خدمة الاقتصاد"، عمان-الأردن، الفترة 22-23 أيلول، 2004 .

15-صلاح، حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجزائر، 2008.

16-عدس، نائل ونور، عبد الناصر، القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة- دراسة لاستطلاع آراء المحاسبون القانونيون في الأردن،، جمعية المحاسبون القانونيون الأردنيون، المؤتمر العلمي المهني السابع بعنوان: القيمة العادلة والإبلاغ المالي، عمان، 2006.

17-قزون، محمد العربي، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر،.2013

18-لوندى، فهيم صالح، المحاسبة عن القيمة العادلة في البنوك التجارية والإفصاح عنها طبقًا لمعايير المحاسبة الدولية: دراسة تطبيقية في المملكة الأردنية الهاشمية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل،العدد الاول، كلية التجارة، جامعة طنطا، القاهرة، 2002.

19-مطر، محمد، وآخرون، العلاقة المتبادلة بين معايير القيمة العادلة والأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد20،. 2009

20-معراج،هواري، وآدم، حديدي، إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقيّاس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية، الملتقى الدولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، جامعة سعد دحلب البليدة، 2011.

21-نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية، رسالة ماجستير في العلوم المحاسبية والمالية، غيرمنشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2011.

22-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 في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة،. *2011*

ثانيا- المراجع الأجنبية:

1-Christensen، Hans B. and Nikolaev، Valeri، "Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test?" The University of Chicago Booth School of Business، full text available on http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1269515.(2012).

2-Disclosures about Fair Value of Financial Instruments، Financial Accounting Standards Board U.S.A.

3-FASB: (2006 A) Statement Of Financial Accounting Standards No.157 Fair Value measurements، Financial Accounting Standards Board U.S.A.

4-FASB: 1991 Statement of Financial Accounting Standards No. 107، 5-Laux Christian، Leuz Christian.. "The Crisis of Fair Value Accounting: Making Sense of the Recent Debate، The University of Chicago، Booth School of Business"، Working Paper No. 33، April (2009).

6-Shamkuts، Volha. Fair Value Accounting.، University of Iceland، Faculty of Business Administration، Master Thesis.، (2010).

7-Škoda، miroslav and Bilka، Peter.(2012). Fair Value Financial Statements-Advantages andbDisadvantages، Vasile Goldiş" Arad، Studia Universitatis، Economics Series Vol 22 Issue 2/2012

8-SAFS 107. The Accounting Review،(1991).

★ ★ ★ ★ ★