المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل
The Scientific Journal of King Faisal University
العلوم الإنسانية والإدارية
Humanities and Management Sciences

محاسبة القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة ودورها في تحديد أتعاب التدقيق

هنادي حسين الشديفات [1] و نضال عمر زلوم [2]
[1] باحثة مستقلة
[2] قسم المحاسبة، كلية عمان، جامعة البلقاء التطبيقية، عمان، الأردن

Fair Value Accounting for Non-Current Assets and its Role in Determining Auditing Fees

Hanady Hussien Alshdaifat [1] and Nidal Omar Zalloum [2]
[1] Independent Researcher
[2] Accounting Department, Amman Collage, Al Balqa Applied University, Amman, Jordan

LINK الرابط	RECEIVED الاستقبال	ACCEPTED القبول	PUBLISHED ONLINE النشر الإلكتروني	ASSIGNED TO AN ISSUE الإحالة لعدد
https://doi.org/10.37575/h/mng/0080	18/10/2020	14/01/2021	14/01/2021	01/09/2021

NO. OF WORDS عدد الكلمات	NO. OF PAGES عدد الصفحات	YEAR سنة العدد	VOLUME رقم المجلد	ISSUE رقم العدد
7495	8	2021	22	2

الملخص

هدفت الدّراسة إلى معرفة دور القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في تحديد أتعاب التّدقيق، بالإضافة إلى دراسة اختلاف أثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق باختلاف طرق التّقييم بالقيمة العادلة وحوكمة الشّركات ممثّلة بـ(استقلاليّة مجلس الإدارة) للفترة من (2013-2018) واشتملت عيّنة الدّراسة على (50) شركة صناعيّة مدرجة في بورصة عمان، وعولجت البيانات عن طريق (Panel Data) باستخدام التّأثيرات الثّابتة، توصّلت الدّراسة إلى وجود أثر عكسيّ للقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق، كما وجدت الدّراسة اختلافًا في أثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق باختلاف حوكمة الشّركات ممثّلةً بـ(استقلاليّة مجلس الإدارة)، بالإضافة إلى وجود اختلاف لأثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق، باختلاف طرق التّقييم بالقيمة العادلة المقاسة بالمستوى الأوّل، والمقاسة بالمستويين: الثّاني والثّالث.

ABSTRACT

The study aimed to identify the role of non-current assets' fair value in determining audit fees, in addition to studying the impact of non-current assets' fair value on audit fees. This was achieved through different valuation methods and the corporate governance represented by board independence for the period of 2013 to 2018. The study included 50 industrial companies listed on the ASE. The panel data was processed using the fixed effects model, and the study found that there is a reverse effect of the non-current assets' fair value on the audit fees. Furthermore, the study found a difference in the non-current assets' fair value on audit fees through corporate governance represented by the independent board of directors as well as a difference in the non-current assets' fair value on audit fees by different fair value valuation methods measured at the first, second and third levels.

KEYWORDS
الكلمات المفتاحية
Evaluation methods, corporate governance, independence, board of directors, historical cost, Amman Stock Exchange
طرق التّقييم، حوكمة الشّركات، الاستقلاليّة، مجلس الإدارة، التّكلفة التّاريخيّة، بورصة عمان

CITATION
الإحالة
Alshdaifat, H.H. and Zalloum, N.O. (2021). Fair value accounting for non-current assets and its role in determining auditing fees 'Muhasabat alqimat aleadilat lilmawjudat ghyr almutadawalat wadawriha fi tahdid 'ateab altadqiq'. *The Scientific Journal of King Faisal University: Humanities and Management Sciences*, **22**(2), 209–16. DOI: 10.37575/h/mng/0080
الشديفات، هنادي حسين و زلوم، نضال عمر. (2021). محاسبة القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة ودورها في تحديد أتعاب التدقيق. *المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل: العلوم الإنسانية والإدارية*، **22**(2)، 209-216.

1. المقدمة

أدّى ظهور النّظام العالميّ الجديد والانفتاح الاقتصاديّ بين الدّول ونشوء الشّركات متعدّدة الجنسيّات وما نتج عن ذلك من ارتباط الشّركات مع بعضها بعضًا خصوصًا في مجالات التّجارة العالميّة، إلى توجّه الأنظار نحو تطبيق القيمة العادلة في تقييم عناصر التّقارير الماليّة، خاصةً بنود الموجودات غير المتداولة (Barth and Landsman, 2010; Laux and Leuz, 2009; Landsman, 2007; Wu *et al.,* 2017). وذلك لما واجهه المحاسبون من آراء معارضة لتطبيق التّكلفة التّاريخيّة، إذ إنّ استخدام التّكلفة التّاريخيّة يقوم على وقائع حدثت بالفعل، ولا يتمّ الأخذ بعين الاعتبار التّغيرات الّتي تحدث من وقت لآخر (Chen *et al.,* 2019; Shamsaddini and Amiri, 2017).

ونتيجةً لذلك بدأ التّوجّه نحو تطبيق محاسبة القيمة العادلة، كمطلب أساسيّ في إثبات معالجة الأحداث، والأنشطة الماليّة حتّى تكون أكثر دقّةً وأقربَ للواقع الفعليّ، بما يتوافق بشكل كبير مع الظّروف والمتغيّرات الاقتصاديّة (Yao *et al.,* 2015)، وهو ما جعل كلًّا من مجلس معايير المحاسبة الدّوليّة (IASB)[1]، ومجلس معايير المحاسبة الماليّة الأمريكيّة (FASB)[2] يتّجهان إلى إصدار العديد من التّعديلات على المعايير المحاسبة، خاصّةً فيما يتعلّق بالقيمة العادلة كبديلٍ مقبولٍ للقياس (المطارنة وبشايرة، 2006؛ Sujana and Mita, 2019).

كما أدّى ظهور الشّركات الدّوليّة الكبيرة ومتعدّدة الجنسيّات - التي تتميّز بتوسع أنشطتها وعمليّاتها وتعقيدها - إلى ضرورة توجّه إدارة الشّركات إلى مكاتب التّدقيق؛ وذلك في سبيل مراقبة حساباتها، والتّأكّد من صحّة العمليّات والسّجلات والمستندات المحاسبيّة الّتي تمّت في الشّركة (الهلالي، 2002، ص312). ومن جانب آخر، يعدّ التّدقيق نشاطًا اقتصاديًّا يسعى عن طريقه المدققون إلى تحقيق الرّبح المناسب مع المحافظة على ثقة العملاء (Ardakani *et al.,* 2017) ومن أدوات تحقيق الإيرادات لمكاتب التّدقيق: قيام المدقّق بتقديم خدماته مقابل أتعاب يتقاضاها، التي تتناسب مع الجهد المبذول (Hapsari and Apandi, 2018).

وتعدّ طرق تقييم موجودات الشّركة واحدة من المحدّدات الّتي على أساسها تحدّد مكاتب التّدقيق مقدار أتعاب التّدقيق مقابل عمليّات تدقيق الشّركة (Martin *et al.,* 2006). كما أنّ استخدام القيمة العادلة من المحتمل أن يتطلّب من المدقّقين مزيدًا من العمل والجهد، الّذي يؤدّي بدوره إلى زيادة أتعاب التّدقيق (Ettredge *et al.,* 2014) ومن هنا جاءت أهميّة الدّراسة حول مدى تأثير القيمة العادلة على أتعاب التّدقيق.

2. أهميّة الدّراسة

تعدّ البيانات المحاسبيّة ذات أهميّة في تقديم المساعدة لعمليّة اتّخاذ القرار، لِما توفّره من معلومات تعكس عن طريقها وضع الشّركات الماليّ، وتمثّل محاسبة القيمة العادلة واحدة من مصادر المعلومات الّتي يستند إليها في إعداد التّقارير الماليّة، التي يعبّر عنها بالسّعر الّذي يمكن بموجبه

[1] International Accounting Standard Board.
[2] Financial Accounting Standards Board.

Corresponding Author: Nidal Omar Zalloum zalloum@bau.edu.jo ,00962777292826 المؤلف المراسل: نضال عمر زلوم

تبادل الموجودات وتأدية الالتزامات بين طرفين لديهما الرّغبة في التّبادل، وتتوفّر لهما كافّة المعلومات والحقائق.

من هنا جاءت أهميّة الدّراسة نظرًا لأهميّة محاسبة القيمة العادلة في اتّخاذ القرارات الإداريّة، والاقتصاديّة الهامّة بالنّسبة لكلٍّ من: مجلس الإدارة والمستثمرين، إذ إنّ القيمة العادلة مفيدة لمجلس الإدارة بأنّها تظهر معلومات مفيدة تعبر بصدق عن التّدفّقات النّقديّة، والأموال المملوكة لديها ونتائج الأعمال بشكل يمكن عن طريقها محاسبة الإدارة عن الأموال الموجودة لديها واتّخاذ القرارات اللّازمة، وكذلك مفيدة بالنّسبة للمستثمرين؛ لأنّها تظهر المركز الاقتصاديّ والماليّ للشّركة، وتعطي المستثمرين نظرةً مستقبليّةً وتنبؤيّةً عن القيمة السّوقيّة للشّركة.

كما تؤدّي أتعاب التّدقيق دورًا هامًّا في تحديد العديد من الجوانب مثل: خصائص العميل، وخصائص مدقّق الحسابات، وخصائص العقد، حيث تنعكس أتعاب التّدقيق على أداء مدقّق الحسابات، وفي تحديد حجم وشهرة واستمراريّة مدقّق الحسابات.

3. أهداف الدّراسة

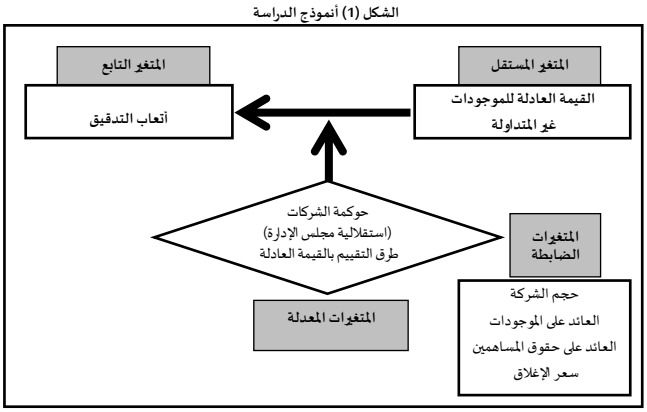
الهدف الرّئيس من الدّراسة معرفة وتحليل أثر دور القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في تحديد أتعاب التّدقيق في القطاع الصّناعي المدرج في بورصة عمان، والخروج بنتائج وتوصيات لهذه الدّراسة، وذلك عن طريق تحقيق الأهداف الآتية:

- معرفة أثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق في القطاع الصّناعيّ.
- التّعرّف إلى اختلاف تأثير القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق في القطاع الصّناعيّ باختلاف حوكمة الشّركات ممثّلةً بـ(استقلاليّة مجلس الإدارة) في قطاع الصّناعة.
- بيان اختلاف أثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق باختلاف طرق التّقييم بالقيمة العادلة المقاسة بالمستوى الأوّل، والمقاسة بالمستويين: الثّاني والثّالث في الشّركات الصّناعيّة الأردنيّة.

4. أنموذج الدّراسة

لتحقيق الأهداف المرجوّة، والتّعرف إلى غايتها، وإذا ما كان هناك أثرٌ للقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق، صُمّم هذا الأنموذج، الّذي يمثّل العلاقة بين المتغيّرات: المتغيّر المستقلّ القيمة العادلة، والمتغيّر التّابع أتعاب التّدقيق، المتغيّرات المعدّلة طرق تقييم القيمة العادلة، واستقلاليّة مجلس الإدارة، والمتغيّرات الضّابطة (حجم الشّركة، والعائد على الموجودات، والعائد على حقوق المساهمين، وسعر الإغلاق) التي استُخدمت في دراسات (Ettredge *et al.*, 2014; Hapsari and Apandi, 2018; Goncharov *et al.*, 2014; Shamsaddini and Amiri, 2017; Wu *et al.*, 2017; Yao *et al.*, 2015)، كما هو موضّح في الشّكل (1).

الشكل (1) أنموذج الدراسة



5. فرضيّات الدّراسة

صيغت الفرضيّات بناءً على أهداف الدّراسة المراد تحقيقها وهي:

- **الفرضيّة الرّئيسة الأولى**: لا يوجد أثر للقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق.
- **الفرضيّة الرّئيسة الثّانية**: لا يوجد أثر لاختلاف القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق باختلاف حوكمة الشّركات متمثّلةً بـ(استقلاليّة مجلس الإدارة).
- **الفرضيّة الرّئيسة الثّالثة**: لا اختلاف لأثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق باختلاف طرق التقييم بالقيمة العادلة المقاسة بالمستوى الأوّل، والمقاسة بالمستويين: الثّاني والثّالث.

6. الإطار النظري والدراسات السابقة

6.1. محاسبة القيمة العادلة:

أظهرت المتغيّرات البيئيّة المتسارعة والمنافسة الكبيرة بين الشّركات مؤخّرًا تحديات كبيرة تواجه الشّركات في سبيل تواصل عناصر القوّة والنّجاح، ومحاولة التنبّؤ بالأحداث الّتي من الممكن أن تؤثّر في قيمة الشّركة، التي تمكّنها من المنافسة على تقديم أفضل المنتجات والخدمات، ممّا يجعلها تتفوّق في جذب أكبر عدد ممكن من الزّبائن وتحقيق أعلى إنتاج وأكبر ربح ممكن، الّذي بدوره يؤدّي إلى الحصول على حصّة سوقيّة تحقّق توقّعات الشّركة وآمالها، حيث تعمل الشّركات على تطوير سياساتها وبرامجها لتتمكّن من المنافسة، ومواجهة التّغيّرات الكبيرة في البيئة التّنافسيّة الّتي تعمل فيها، الأمر الّذي يضمن لها استمراريّة النّجاح (Nguyen, 2014).

ألقت التّغيّرات المتسارعة والتّحدّيات الكبيرة في الأسواق العالميّة بظلالها على واقعيّة القياس المحاسبيّ وسلامته، الأمر الّذي أدّى إلى ظهور ضغوطات على مهنة المحاسبة، والتّأثير في بعض الأسس الّتي ترتكز عليها مهنة المحاسبة، ومنها محاسبة التّكلفة التّاريخيّة كإحدى طرق القياس التّقليديّة، التي تعكس الواقع الفعليّ للحدث وقت حدوثه، أي لا تأخذ بعين الاعتبار التّحولات وما يحدث من تغييرات في الأسعار التي قد تحصل من وقت لآخر (Brînză and Bengescu, 2016)، ومن هنا بدأت الجهات المحاسبيّة الدوليّة بالبحث عن طرق بديلة لتغطية الثّغرات الّتي تكون نتيجة تطبيق محاسبة التّكلفة التّاريخيّة، ألا وهي محاسبة القيمة العادلة، حيث أصبحت مطلبًا رئيسًا في معالجة الأنشطة والعمليّات الماليّة، لأنّها أكثر دقّةً وأقرب للواقع الفعليّ، وتتوافق بشكل كبير مع الظّروف السّائدة (Palea, 2014). إذ يعدّ الهدف الرّئيس من قياس القيمة العادلة، هو تقدير السّعر المناسب لبيع الموجودات، أو نقل المطلوبات بين المشاركين في السّوق في تاريخ القياس وفي ظلّ الظّروف الاقتصاديّة الحاليّة (السعافين، 2003).

6.2. طرق تقييم القيمة العادلة:

يركّز معيار التّقارير الماليّة الدوليّة رقم (13) على الثّبات والقابليّة للمقارنة في مقاييس القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة عن طريق هيكل القيمة العادلة، والّذي يحدّد التّسلسل الّذي من المفترض اتباعه لقياس القيمة العادلة، ويصنّف الهيكل الهرميّ في ثلاثة مستويات، ويعطي أولويّة واهتمامًا واضحَين إلى الأسعار المتداولة غير المعدّلة في الأسواق النّشطة للموجودات، والمطلوبات المتماثلة ويعطي أدنى أولويّة للمدخلات غير الملاحظة، ويشمل الهيكل الهرمي ثلاثة مستويات (Kieso *et al.*, 2019, p: 59):

- مدخلات قابلة للملاحظة وتشمل مدخلات الأسعار المتداولة، أو القيمة السّوقيّة في الأسواق النّشطة للموجودات والمطلوبات المتماثلة، وللشّركة الّتي تعدّ القوائم الماليّة القدرة على التزويد بالأسعار المتداولة في تاريخ القياس في الأسواق النّشطة، ويعدّ هذا المستوى الأكثر موثوقيّة لقياس القيمة العادلة للموجودات، والمطلوبات باستخدام السّعر المتداول في السّوق.
- مدخلات قابلة للملاحظة بخلاف السّعر المعلن: إذا تعذّر الحصول على الأسعار المعلنة في سوق نشطة وفقًا للمستوى الأوّل، ويشمل مدخلات ليست أسعارًا متداولة في السّوق، تختلف عن مدخلات المستوى الأوّل الّتي يمكن ملاحظتها، أو معرفة الموجودات والمطلوبات بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وتتضمّن: الأسعار المتداولة في الأسواق النّشطة لموجودات ومطلوبات متطابقة في أسواق غير نشطة، أسعار أخرى غير معلنة للموجودات والمطلوبات الّتي يمكن الحصول عليها عن طريق وسائل مختلفة منها معدّل العائد ومعدّل الفائدة.
- يشمل مدخلات غير ملاحظة للموجودات والمطلوبات محلّ قياس القيمة العادلة، إذ تعتمد مدخلات هذا المستوى على قيم غير متوفّرة أو متاحة في السّوق، بل تقوم الشّركة عن طريق المعلومات المتوفّرة عنها، وباعتماد

طبيعة الأصل، وبعد هذا المستوى الأدنى موثوقيّة، ومن المفترض في هذا المستوى أن تقوم المنشأة على تحسين المدخلات غير الملاحظة باستخدام أفضل المعلومات المتاحة ذات العلاقة.

6.3. محاسبة القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة و أتعاب التّدقيق:

تعدّ المعايير الدّوليّة لإعداد التّقارير الماليّة (IFRS) أساسًا لقياس القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات، وفقًا لمعيار الإبلاغ الماليّ (13)، والقيمة العادلة تعتبر المبلغ الّذي تمّ الاتّفاق عليه بين أطراف المعاملة دون إكراه أو ضغوط (Alexeyeva *and Mejia-Likosova,* 2016)، أمّا بالنّسبة لقياس الموجودات غير المتداولة فإنّ استخدام القيمة العادلة يتفوّق على استخدام أساس التّكلفة التّاريخيّة من حيث قيمة التنبّؤ والملاحظات والتّوقيت المناسب والحياد والولاء، والقابليّة للمقارنة (Herrmann *et al.,* 2006).

تؤدّي إعادة تقييم الموجودات في القيمة العادلة دورًا مهمًّا في تحديد أتعاب التّدقيق، كما قد يعتمد تحديد مقدار أتعاب التّدقيق فيما يخصّ إعادة التّقييم للموجودات غير المتداولة بالقيمة العادلة على قوّة حوكمة الشّركات (Hapsari and Apandi, 2018).

وقد حظي هذا الموضوع باهتمام بالغ من الباحثين والمهنيّين، ويمكن تحقيق العدالة والموضوعيّة عند تحديد خدمات التّدقيق، بالإضافة إلى نشرات وتقارير الهيئات العلميّة والجمعيّات في هذا المجال، ويعود هذا الاهتمام إلى تنوّع تلك الخدمات الّتي يقدّمها المدقّق وتعدّد العوامل المؤثّرة في تحديد أتعاب التّدقيق، وفي الدّقة والموضوعيّة في تنفيذ عمليّة التّدقيق، وفي الثّقة الّتي يظهرها مستخدمو القوائم الماليّة لتقرير المدقق (Kikhia, 2015).

من المتوقّع وجود علاقة بين إعادة تقييم الموجودات غير المتداولة وتحديد أتعاب التّدقيق، وتعدّ القيمة العادلة وسيلة يستطيع المديرون والمستثمرون عن طريقها معرفة المعلومات المتعلّقة بخصوص التّدفّقات النّقديّة المستقبليّة وظروف السّوق بشكل عامّ، ومن المفترض أن تعطي محاسبة القيمة العادلة صورة واضحة عن معلومات تتعلّق بالموجودات غير المتداولة، ومن ثمّ استخدام أسلوب محاسبة القيمة العادلة يؤدّي إلى زيادة جهود وأداء مدقّقي الحسابات لما له من صعوبة وتعقيد في العمل (Barth and Taylor, 2010; Yao *et al.,* 2015).

6.4. الدّراسات السّابقة:

هدفت دراسة Sujana and Mita (2019) إلى تحليل تأثير نموذج إعادة التّقييم بالقيمة العادلة في أتعاب التّدقيق للشّركات الصّناعيّة، باستخدام عيّنة مكوّنة من (160) شركة صناعية، التي شملت خمس دول هي: إندونيسيا، الفلبين، ماليزيا، سنغافورة، وتايلاند، للفترة من (2011) إلى (2014). استخدم الباحثان أسلوب الانحدار الخطيّ لاختبار فرضيّات الدّراسة، كما استخدما تحليل المحتوى للحصول على بيانات الدّراسة. تبيّن النّتائج أنّ هناك أثرًا طرديًّا للتّقييم بالقيمة العادلة في أتعاب التّدقيق، حيث تشير نتائج الدّراسة إلى أنّ أتعاب التّدقيق تكون أعلى بالنّسبة للشّركات الّتي تستخدم نموذج إعادة التّقييم بالقيمة العادلة مقارنة بنموذج التّكلفة التّاريخيّة.

فيما سعت دراسة Miah (2019) إلى التّحقّق من تأثير اعتماد القيمة العادلة في أتعاب التّدقيق، باستخدام عيّنة مكوّنة من (9619) من الشّركات في الولايات المتّحدة، تركّز الدّراسة على الموجودات غير الملموسة والممتلكات والمعدّات، حيث إنّ هذه الحسابات تتأثّر بالقيمة العادلة الّتي تخضع لتقدير الإدارة، وقد استُخدم أسلوب الانحدار الخطيّ لاختبار فرضيّات الدّراسة، واستُخدم تحليل المحتوى للحصول على بيانات الدّراسة. تشير النّتائج إلى وجود أثرٍ طرديّ للقيمة العادلة في أتعاب التّدقيق، أي أنّ زيادة جهود المدقّقين ومستوى المخاطر يؤدّيان إلى زيادة أتعاب التّدقيق.

وبحثت دراسة Hapsari and Apandi (2018) في تحديد تأثير القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في تحديد أتعاب التّدقيق، واستخدم الباحثان عيّنة من (39) من الشّركات المدرجة في بورصة إندونيسيا للأوراق الماليّة من (2013) إلى (2015) باستثناء القطاع الماليّ والبنوك. استُخدم أسلوب الانحدار الخطيّ لاختبار فرضيّات الدّراسة، كما استُخدم تحليل المحتوى للحصول على بيانات الدّراسة. تظهر النّتائج أنّ متغيّر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة له تأثير طرديّ كبير في أتعاب التّدقيق.

كما هدفت دراسة Shamsaddini and Amiri (2017) إلى معرفة أثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق، وتحتوي عيّنة الدّراسة على (114) شركة مدرجة في بورصة طهران من عام (2008) إلى (2014). استخدم الباحثان أسلوب الانحدار الخطيّ لاختبار فرضيّات الدّراسة، كما استخدما تحليل المحتوى للحصول على بيانات الدّراسة. تشير النّتيجة إلى وجود أثر طرديّ للموجودات غير المتداولة المسجّلة بالقيمة العادلة في أتعاب التّدقيق.

وبيّنت دراسة Wu *et al.* (2017) أثر القيمة العادلة للموجودات على أتعاب التّدقيق، بالإضافة إلى دراسة اختلاف تأثير القيمة العادلة للموجودات في أتعاب التّدقيق باختلاف حوكمة الشّركات، وتحتوي عيّنة الدّراسة على (2042) من الشّركات المدرجة في تايوان بين عامي (2007-2014)، استخدم الباحثون أسلوب الانحدار الخطيّ لاختبار فرضيّات الدّراسة، كما استخدموا تحليل المحتوى للحصول على بيانات الدّراسة. تشير النّتائج إلى وجود أثر عكسيّ للقيمة العادلة للموجودات على أتعاب التّدقيق باختلاف حوكمة الشّركات.

فيما سعت دراسة Alexeyeva and Mejia-Likosova (2016) إلى معرفة أثر القيمة العادلة في أتعاب التّدقيق، باستخدام عيّنة من (177) بنكًا من (24) دولة أوروبيّة خلال الفترة (2008 – 2013). استخدم الباحثان أسلوب الانحدار الخطيّ لاختبار فرضيّات الدّراسة، كما استخدما تحليل المحتوى للحصول على بيانات الدّراسة. تبيّن النّتائج تأثير الموجودات ذات القيمة العادلة بشكل إيجابي في أتعاب التّدقيق.

كما أظهرت دراسة Yao *et al.* (2015) أثر إعادة تقييم الموجودات غير المتداولة باستخدام القيمة العادلة في أتعاب التّدقيق، بالإضافة إلى بيان اختلاف تأثير إعادة تقييم الموجودات غير المتداولة باستخدام القيمة العادلة في أتعاب التّدقيق باختلاف حوكمة الشّركات، باستخدام عيّنة تبلغ (984) من الشّركات الأسترالية المدرجة في البورصة للفترة من (2003) إلى (2007). استخدم الباحثون أسلوب الانحدار الخطيّ لاختبار فرضيّات الدّراسة، كما استخدموا تحليل المحتوى للحصول على بيانات الدّراسة. تشير النّتائج إلى وجود أثر طرديّ لإعادة تقييم الموجودات غير المتداولة بالقيمة العادلة في أتعاب التّدقيق باختلاف حوكمة الشّركات.

كما وضّحت دراسة Ettredge *et al.* (2014) أثر الموجودات ذات القيمة العادلة في أتعاب التّدقيق، وإذا كان هناك اختلاف لأثر القيمة العادلة في أتعاب التّدقيق باختلاف طرق تقييم القيمة العادلة، واستخدمت بيانات (299) من البنوك المدرجة على موقع البنك الاحتياطيّ الفيدراليّ في نيويورك، التي يجري تداول أسهمها من عام (2008) حتّى عام (2011). استخدم الباحثون أسلوب الانحدار الخطيّ لاختبار فرضيّات الدّراسة، كما استخدموا تحليل المحتوى للحصول على بيانات الدّراسة. تبيّن النّتائج أنّ هناك أثرًا طرديًا للموجودات المسجّلة بالقيمة العادلة على أتعاب التّدقيق، كما أظهرت النّتائج وجود اختلاف لأثر القيمة العادلة على أتعاب التّدقيق باختلاف طرق تقييم القيمة العادلة.

ما يميّز الدّراسة عن الدّراسات السّابقة، أنها هدفت إلى بيان دور محاسبة القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في تحديد أتعاب التّدقيق للشّركات الصّناعيّة الأردنيّة، وبناءً على ذلك فقد تميّزت هذه الدّراسة بأنّها من أحدث الدّراسات باللّغة العربيّة في مثل هذا المجال، كما تمّ تطبيق الدّراسة على الشّركات الصّناعيّة الأردنيّة المدرجة في بورصة عمان للفترة ما بين (2013-2018)، كما أثار اهتمام الباحثين في اختيار موضوع الدّراسة قلّة الدّراسات العربيّة والمحليّة الّتي تتحدّث عن هذا الموضوع، بالإضافة إلى أنّها محاولة للمساهمة في إثراء المكتبة العربيّة والمحليّة من خلال إضافة حديثة في موضوع دور القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في تحديد أتعاب التّدقيق في الشّركات الصّناعيّة المساهمة العامّة الأردنيّة.

7. منهجيّة الدّراسة

بناءً على ما تمّ عرضه في الإطار النّظريّ للدّراسة من نظريّات علميّة

ودراسات وبحوث سابقة في مجال اهتمام موضوع الدّراسة، فقد جاء هذا الجزء ليقدّم عرضًا للأساليب الّتي اتّبعتها الدّراسة التي يمكن عن طريقها تحقيق أهدافها، وبيان مجتمع وعيّنة الدّراسة الّتي تمّ اختيارها، كما يبيّن هذا الفصل الطّرق الإحصائيّة الّتي استخدمت في معالجة البيانات.

7.1. مجتمع الدّراسة وعيّنتها:

يقصد بمجتمع الدّراسة: المجموعة الكليّة من العناصر الّتي تسعى الدّراسة إلى تعميم النّتائج عليها ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، حيث يكتسب تحديد مجتمع الدّراسة أهميّة كبيرة، إذ تتّضح متغيّرات الدّراسة وأهدافها في ضوء التّحديد الصّحيح والواضح لمجتمع الدّراسة، حيث يتألّف مجتمع الدّراسة من الشّركات الصّناعيّة المدرجة في بورصة عمان لغاية (2018/12/31) والبالغ عددها (64) شركة صناعيّة (بورصة عمان، 2019) وعليه فإنّ العيّنة تشمل جميع الشّركات الصّناعيّة بشرط أن تكون الشّركة مدرجة في بورصة عمان، وأن تتوفّر لديها البيانات اللّازمة لقياس متغيّرات الدّراسة، وأن تكون بياناتها كاملة، وأنّ الشّركة قد استمرّت بمزاولة النّشاط من عام (2013) وحتّى عام (2018) وهي الفترة الّتي تمثّل فترة الدّراسة، وكان سبب اختيار عام (2013) كأساس لفترة الدّراسة يعود إلى أنّه العام الذي بدأ فيه تطبيق معيار الإبلاغ الماليّ (13) القيمة العادلة، وعليه شملت عينة الدّراسة (50) شركة صناعيّة، بواقع (300) مشاهدة (50*6).

7.2. أساليب قياس متغيّرات الدّراسة:

اعتمدت الدّراسة على القوائم الماليّة المدرجة على الموقع الرسميّ لبورصة عمان خلال الفترة الممتدّة من عام (2013) إلى عام (2018)، لجمع البيانات اللّازمة عن المتغيّر المستقلّ القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة، والمتغيّر التّابع أتعاب التّدقيق، والمتغيّرات المعدّلة والمتمثّلة بـ(طرق تقييم القيمة العادلة، واستقلاليّة مجلس الإدارة) كذلك المتغيّرات الضّابطة والمتمثّلة بـ(حجم الشّركة، العائد على الموجودات، العائد على حقوق المساهمين، سعر الإغلاق). وتعدّ المتغيّرات الضّابطة من المتغيّرات الّتي تؤثّر في متغيّر أتعاب التّدقيق، إلّا أنّها لا تعدّ محلّ اهتمام البحث، ومن ثمّ فإنّ أهميّتها من النّاحية الإحصائيّة تتطلّب إضافتها إلى الأنموذج؛ حتى لا يترتّب على ذلك تضخيم أثر متغيّرات الدّراسة (زلوم وآخرون، 2016):

- **القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة**: أُعطيت قيمة (1) إذا كانت الشّركة تقيّم أي من الموجودات غير المتداولة بالقيمة العادلة وقيمة (0) خلاف ذلك، ومن الدّراسات الّتي استخدمت هذا الأسلوب دراسة (Sujana and Mita, 2019; Yao *et al.*, 2015).
- **أتعاب التّدقيق**: استُخرجت قيمتها من القوائم الماليّة السّنويّة، ومن الدّراسات الّتي استخدمت هذا الأسلوب دراسة (بقيله وزلوم، 2019؛ Sujana and Mita, 2019). لغايات اختبار الفرضيّات قُسّمت أتعاب التّدقيق على إجمالي الموجودات للتّخلص من تباين البيانات.
- **استقلاليّة مجلس الإدارة**: قُسّم عدد الأعضاء المستقلين على حجم مجلس الإدارة، ومن الدّراسات الّتي استخدمت هذا الأسلوب دراسة (Kajola *et al.*, 2019).
- **القيمة العادلة مقاسه بالمستوى الأوّل**: أُعطيت قيمة (1) إذا كانت الشّركة تقيّم أيًّا من الموجودات غير المتداولة المقاسة بالقيمة العادلة قيست بالقيمة العادلة من المستوى (1) وقيمة (0) خلاف ذلك، ومن الدّراسات الّتي استخدمت هذا الأسلوب دراسة (Goncharov *et al.*, 2014).
- **القيمة العادلة المقاسة بالمستويين: الثّاني والثّالث**: أُعطيت قيمة (1) إذا كانت الشّركة تقيّم أيًّا من الموجودات غير المتداولة المقاسة بالقيمة العادلة قيست بالقيمة العادلة من المستويين (2 و3) وقيمة (0) خلاف ذلك، ومن الدّراسات الّتي استخدمت هذا الأسلوب دراسة (Goncharov *et al.*, 2014).
- **حجم الشّركة**: قيست عن طريق إجمالي الموجودات المستخرجة من القوائم الماليّة، ومن الدّراسات الّتي استخدمت هذا الأسلوب دراسة (Sujana and Mita, 2019; Alexeyeva and Mejia-Likosova, 2016). لغايات اختبار الفرضيّات احتُسب "اللوغاريتم" الطّبيعي لإجمالي الموجودات للتّخلص من تباين البيانات.
- **العائد على الموجودات**: قيست عن طريق صافي الرّبح مقسومًا على إجمالي الموجودات، ومن الدّراسات التي استخدمت هذا الأسلوب دراسة (Sujana and Mita, 2019; Shamsaddini and Amiri, 2017).
- **العائد على حقوق المساهمين**: قيست عن طريق صافي الرّبح مقسومًا على حقوق المساهمين، ومن الدّراسات التي استخدمت هذا الأسلوب دراسة (Wu *et al.*, 2017).
- **سعر الإغلاق**: قيست عن طريق سعر السّهم السّوقي في نهاية السّنة، ومن الدّراسات التي استخدمت هذا الأسلوب دراسة (Wu *et al.*, 2017).

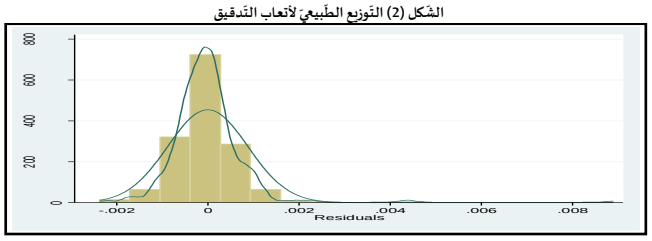
7.3. ملاءمة أنموذج الدّراسة للأساليب الإحصائيّة المستخدمة:

تعدّ وسائل الإحصاء المعلميّ (Parametric) من الوسائل الأقرب ملاءمة لتحديد الأثر كونها الأكثر ملاءمة لطبيعة البيانات، وإنّ استخدامها يستلزم تشخيص الارتباطات المتداخلة (Multicollinearity) بين المتغيّرات المستقلّة. حيث إنّ الوضع المثالي في الانحدار المتعدّد أن ترتبط المتغيّرات المستقلّة بشكل قويّ مع المتغيّر التّابع وفي الوقت نفسه لا ترتبط مع بعضها البعض، فإذا كان هنالك ارتباط قويّ بين المتغيّرات المستقلّة فسوف يؤدّي إلى تقليل قيمة (R) والسّبب أنّ المتغيّرات المستقلّة تتشارك في تباين المتغيّر التّابع نفسه، وصعوبة تحديد الأهميّة النسبيّة لكلّ متغيّر مستقلّ (دودين، 2018).

7.3.1. اختبار التوزيع الطّبيعي

أُجري اختبار (Jarque - Bera normality test) وذلك للكشف عن أنّ البيانات موزّعة طبيعيًّا أم لا، حيث تبيّن أنّ قيمة (p-vale) للمتغيّر التّابع تساوي (0.9) وهي أكبر من (5%) مما يشير إلى أنّ البيانات موزّعة طبيعيًّا (Hair *et al.*, 2018: 70). والشّكل (2) يوضّح التّوزيع الطّبيعي للبيانات.

الشّكل (2) التّوزيع الطّبيعيّ لأتعاب التّدقيق



7.3.2. اختبار التداخل الخطيّ (Multicollinearity)

للتأكّد من توفّر هذا الشّرط، استُخرج (معامل تضخّم التّباين VIF) و(التّباين المسموح به Tolerance) وبعد إجراء المعالجة الإحصائيّة، يشير الجدول (1) إلى أنّ معامل التّباين المسموح به للمتغيّر المستقلّ بوجود المتغيّرات الضّابطة كان أقل من (1) وأكبر من (0.1) كما كانت قيم معامل تضخّم التّباين أقلّ من (10) حيث يعدّ ذلك مؤشّرًا إلى عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيّرات المستقلة، وهذا يدلّ على قبول القيم وأنّها مناسبة لإجراء تحليل الانحدار الخطيّ المتعدّد (Hair *et al.*, 2018: 202).

الجدول (1) نتائج اختبار التّداخل الخطيّ بين المتغيّرات المستقلّة (Multicollinearity)

المتغيّرات	(معامل تضخم التباين) VIF	(التباين المسموح به) Tolerance
القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة	1.11	0.900
حجم الشّركة	1.38	0.724
العائد على الموجودات	1.18	0.847
العائد على حقوق المساهمين	1.09	0.917
سعر الإغلاق (دينار)	1.35	0.740
استقلاليّة مجلس الإدارة	1.06	0.943
طرق التقييم بالقيمة العادلة	1.27	0.787

7.4. نتائج التّحليل الوصفيّ:

استُخرج الوسط الحسابيّ والانحراف المعياريّ وأعلى قيمة وأدنى قيمة لوصف متغيّرات الدّراسة خلال مدّة الدّراسة الممتدّة من (2013-2018) وكانت النّتائج كما يلي:

الجدول (2) الإحصاءات الوصفيّة لمتغيّرات (القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة، القيمة العادلة (مقاسة بالمستوى الأوّل)، القيمة العادلة (مقاسة بالمستوى الثّاني والثّالث))

المتغيرات	الحالة	عينة الدراسة	
		عدد المشاهدات	النسبة المئوية
القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة	وجود قيمة عادلة	155	51.7
	عدم وجود قيمة عادلة	145	48.3
القيمة العادلة (مقاسة بالمستوى الأول)	وجود مستوى اول	140	46.7
	عدم وجود مستوى اول	160	53.3
القيمة العادلة (مقاسة بالمستوى الثاني والثالث)	وجود مستوى الثاني والثالث	34	11.3
	عدم وجود مستوى الثاني والثالث	266	88.7

بلغ المتوسّط الحسابيّ للقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة الظاهرة في الجدول (2) خلال الفترة (2013-2018) (0.517)، مما يبيّن أنّ أكثر من 50% من الشّركات تستخدم محاسبة القيمة العادلة، ويعود السّبب إلى رغبة الشّركات في الاستثمار في الموجودات غير المتداولة وإظهار قوائم الشّركات بالقيمة العادلة، وما يترتّب على ذلك من انخفاض في الجهد الذي يبذله مدقّق الحسابات للتّحقّق من القيمة العادلة بالمستوى الأوّل، مقارنة

بالقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة من المستويين: الثّاني والثّالث، وممّا يعزّز ذلك أنّ المتوسّط الحسابيّ لطرق التّقييم بالقيمة العادلة (مقاسةً بالمستوى الأوّل) بلغ (0.467)، مما يبيّن أن (46.7 %) من الشّركات تستخدم محاسبة القيمة العادلة (مقاسةً بالمستوى الأوّل)، مقارنة في المتوسّط الحسابيّ لطرق التّقييم بالقيمة العادلة (مقاسةً بالمستويين: الثّاني والثّالث) والبالغة (0.1133)، مما يبيّن أنّ (11.33%) من الشّركات تستخدم محاسبة القيمة العادلة (مقاسة بالمستويين: الثّاني والثّالث) ويمكن تفسير ذلك بأنّ معظم الشّركات تفضّل أن تكون استثماراتها في الموجودات الماليّة المقاسة بالقيمة العادلة من المستوى الأوّل لما تتمتّع به من قيم قابلة للملاحظة التي تشمل مدخلات الأسعار المتداولة أو القيمة السّوقيّة في الأسواق النّشطة للموجودات والمطلوبات المتماثلة، التي تعدّ الأكثر موثوقيّة لقياس القيمة العادلة للموجودات والمطلوبات باستخدام السّعر المتداول في السّوق.

الجدول (3) الإحصاء الوصفيّ لمتغيّرات (أتعاب التّدقيق، استقلاليّة مجلس الإدارة)

المتغيرات	الفترة	القيمة الدنيا	القيمة العظمى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أتعاب التدقيق	2013	800	92800	15258.18	18224.1125
	2014	800	92800	14091.40	16997.0647
	2015	800	94600	14755.74	18071.5267
	2016	2000	102100	15714.04	20255.8279
	2017	2000	94600	16299.85	20920.8459
	2018	2200	104200	15291.18	19589.3609
	الكلي	800	104200	15235.065	18911.1641
استقلالية مجلس الإدارة	2013	50	0.50	1	0.9467
	2014	0.83	1.00	0.9545	0.0595
	2015	0.83	1.00	0.9577	0.0599
	2016	0.80	1.00	0.9524	0.0656
	2017	0.78	1.00	0.9513	0.0671
	2018	0.71	1.00	0.9640	0.0620
	الكلي	0.50	1.00	0.9544	0.0671

بلغ المتوسّط الحسابيّ لأتعاب التّدقيق الظّاهرة في الجدول (3) خلال الفترة (2013-2018) (15235.065) وبانحراف معياريّ (18911.1641) وبلغت أعلى قيمة (104200) وأدنى قيمة (800) في تلك الفترة، كما بلغت أدنى قيمة للمتوسّط الحسابيّ (14091.40) في عام (2014) وأعلى قيمة للمتوسّط الحسابيّ بلغت (16299.85) في عام (2017)، ويعزى السّبب إلى اعتماد إعادة تقييم الموجودات غير المتداولة على مدى جودة حوكمة الشّركات، أي أنّه كلّما ارتفعت جودة حوكمة الشّركات أدى ذلك بدوره إلى انخفاض أتعاب التّدقيق. فيما بلغ المتوسّط الحسابي لاستقلاليّة مجلس الإدارة خلال الفترة (2013-2018) (0.9544) وبانحراف معياريّ (0.0671) وبلغت أعلى قيمة (1) وأدنى قيمة (0.50) في تلك الفترة، كما بلغت أدنى قيمة للمتوسّط الحسابيّ (0.9513) في عام (2017) وأعلى قيمة للمتوسّط الحسابيّ بلغت (0.9640) في عام (2018).

7.5. اختبار فرضيّات الدّراسة:

7.5.1. الفرضيّة الرّئيسة الأولى

"لا يوجد أثر للقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب التّدقيق"

قبل اختبار الفرضيّة يجب فحص افتراضات نموذج المربّعات الصّغرى بحيث ألّا تعاني من مشاكل الارتباط الذّاتي واختلاف التّباين. وعند اختبار (Breusch-Pagan/ Cook-Weisberg) يظهر وجود مشكلة اختلاف التّباين لأنّ القيمة المعنويّة بلغت (0.001>) وهي أقلّ من (5%) وقيمة مربّع كاي تساوي (900.33) مما يدلّ على رفض الفرضيّة العدميّة التي تنصّ على أنّ التّباين ثابت ولا يوجد فيه اختلاف ومن ثمّ ستُصحّح هذه المشكلة عن طريق (Robust Standards Errors).

كما أنّ اختبار (Wooldridge) لا يظهر وجود مشكلة الارتباط الذّاتي لأنّ القيمة المعنويّة بلغت (0.0573) وهي أعلى من (5%) وقيمة (F) تساوي (3.790) ممّا يدلّ على قبول الفرضيّة العدميّة التي تنصّ على أنّه لا يوجد ارتباط ذاتي.

لاختبار النّموذج الأنسب للفرضيّة الرّئيسة الأولى، جرى فحص النّموذج الأنسب من بين المربّعات الصّغرى المجمّعة (Pooled OLS) والتّأثيرات الثّابتة (Fixed Effect) والتّأثيرات العشوائيّة (Random Effect).

- مقارنة بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات الثّابتة: بناءً على اختبار (F-test) لاختيار النّموذج الأنسب بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات الثّابتة بلغت القيمة المعنويّة (0.001>) وهي أقلّ من (5%) وقيمة (F) تساوي (5.14313) ممّا يدلّ على قبول الفرضيّة البديلة التي تنصّ على اختيار التّأثيرات الثّابتة.
- مقارنة بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات العشوائيّة: لاختيار النّموذج الأنسب بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات العشوائيّة تمّ استخدام اختبار (Breuch & Pagan). وكانت نتيجة مربّع كاي تساوي (77.76) وقيمة (P=<0.001) وهي أقلّ من (5%) ممّا يدلّ على قبول الفرضيّة البديلة التي تنصّ على اختيار التّأثيرات العشوائيّة.
- مقارنة بين التّأثيرات الثّابتة والتّأثيرات العشوائيّة: يظهر اختبار (Hausman) بأنّ القيمة المعنويّة تساوي (0.001>) وهي أقلّ من (0.05) ممّا يدلّ على اختيار التّأثيرات الثّابتة، وفي النّهاية سيجري التّعليق على النّتائج بناءً على جدول (4) التّأثيرات الثّابتة.

الجدول (4) نتائج اختبار أثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب التّدقيق

أتعاب التدقيق	Coef.	Std. Err.	t	P>t
القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة	-0.0005534088	0.0001447	-3.691	0.02
حجم الشركة	-0.0015477	0.0001536	-10.08	<0.001
العائد على الموجودات	-0.0032908	0.0003649	-9.02	<0.001
العائد على حقوق المساهمين	-0.0002287	0.0000328	-6.97	<0.001
سعر الإغلاق (دينار)	0.0000837	0.0000198	4.24	<0.001
الثابت	0.0119261	0.0011048	10.79	<0.001
p-value F	<0.001			
R2	0.512			

بناءً على نتائج الجدول (4) يتّضح أنّ القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة كان له إسهام في التّأثير في أتعاب التّدقيق بناءً على قيمة (p-value =0.02) وهي أقلّ من مستوى الدّلالة (5%) ويتّضح من قيمة المعامل البالغة (0.000534088-) التي تشير إلى أنّ العلاقة بين القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة وأتعاب التّدقيق هي علاقة عكسيّة، وهذا يرجع إلى أنّ الشّركات الصّناعيّة الأردنيّة تستخدم القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة من المستوى الأوّل، وهذا يتماشى مع افتراض أنّ الجهد الّذي يبذله المدقّق للتّحقّق من القيمة العادلة في المستوى الأوّل مقارنة بالقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة للمستويين: الأوّل والثّالث منخفضة Yao *et al,* (2015)، وهذا يختلف مع هذه الدّراسات (Hapsari and apandi, 2018; Shamsaddini and Amiri, 2017; Alexeyeva and Mejia-Likosova, 2016).

7.5.2. الفرضيّة الرّئيسة الثّانية

"لا يوجد اختلاف لأثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب التّدقيق باختلاف حوكمة الشّركات متمثّلة بـ(استقلاليّة مجلس الإدارة)".

قبل اختبار الفرضيّة يجب فحص افتراضات نموذج المربّعات الصّغرى عن طريق اختبار (Breusch-Pagan/Cook-Weisberg) والّذي أظهر وجود مشكلة اختلاف التّباين لأنّ القيمة المعنويّة بلغت (0.001>) وهي أقلّ من (5%) وقيمة مربّع كاي تساوي (902.55) ممّا يدلّ على رفض الفرضيّة العدميّة الّتي تنصّ على أنّ التّباين ثابت ولا يوجد فيه اختلاف. وتبيّن أنّ اختبار (Wooldridge) يظهر وجود مشكلة الارتباط الذّاتيّ لأنّ القيمة المعنويّة بلغت (0.0426) وهي أقلّ من (5%) وقيمة (F) تساوي (4.333) ممّا يدلّ على رفض الفرضيّة العدميّة الّتي تنصّ على أنّه لا يوجد ارتباط ذاتيّ. ومن ثمّ ستُصحّح مشكلات اختلاف التّباين والارتباط الذّاتي عن طريق (Robust Standards Error).

لاختبار النّموذج الأنسب للفرضيّة الرّئيسة الثّانية، فُحِص النّموذج الأنسب من بين المربّعات الصّغرى المجمّعة (Pooled OLS) والتّأثيرات الثّابتة (Fixed Effect) والتّأثيرات العشوائيّة (Random Effect).

- مقارنة بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات الثّابتة: بناءً على اختبار (F-test) لاختيار النموذج الأنسب بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات الثّابتة بلغت القيمة المعنويّة (P=0.00) وهي أقلّ من (5%) وقيمة (F) تساوي (5.11415) ممّا يدلّ على قبول الفرضيّة البديلة الّتي تنصّ على اختيار التّأثيرات الثّابتة.
- مقارنة بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات العشوائيّة: لاختيار النّموذج الأنسب بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات العشوائيّة تمّ استخدام اختبار (Breuch & Pagan). وكانت نتيجة مربّع كاي تساوي (75.38) عند القيمة المعنويّة (0.001>) وهي أقلّ من (5%) ممّا يدلّ على قبول الفرضيّة البديلة الّتي تنصّ على اختيار التّأثيرات العشوائيّة.
- مقارنة بين التّأثيرات الثّابتة والتّأثيرات العشوائيّة: يظهر اختبار (Hausman) بأنّ القيمة المعنويّة تساوي (0.001>) وهي أقلّ من (0.05) ممّا يدلّ على اختيار التّأثيرات الثّابتة، وفي النّهاية سيُعلّق على النّتائج بناءً على جدول (5) التّأثيرات

(1) لغايات اختبار الفرضيات تم قسمة أتعاب التدقيق على إجمالي الموجودات للتخلص من تباين البيانات.

الثّابتة.

بناءً على نتائج الجدول (5) والّذي يبيّن تأثير المتغيّر المستقلّ (القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة) والمتغيّرات الضّابطة (حجم الشّركة، والعائد على الموجودات، والعائد على حقوق المساهمين، وسعر الإغلاق) بوجود المتغيّر المعدّل (استقلاليّة مجلس الإدارة). يتّضح بأنّ القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة كان لها إسهام في التّأثير على أتعاب التّدقيق بناء على قيمة (p-value <0.001) وهي أقلّ من مستوى الدّلالة (5%) ويتّضح من قيمة المعاملات والبالغة (0.0002285-) التي تشير إلى أنّ العلاقة بين القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة وأتعاب التّدقيق هي علاقة عكسيّة، وبناءً على نتائج الجدول (5) الّذي يبيّن تأثير المتغيّر المستقلّ (القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة) والمتغيّرات الضّابطة (حجم الشّركة، والعائد على الموجودات، والعائد على حقوق المساهمين، وسعر الإغلاق) بوجود المتغيّر المعدّل (استقلاليّة مجلس الإدارة) والتّفاعل الثّنائي بين (القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة واستقلاليّة مجلس الإدارة) على المتغيّر التّابع (أتعاب التّدقيق). إنّ استقلاليّة مجلس الإدارة قد حقّقت إسهامًا في التّأثير في أتعاب التّدقيق بناءً على قيمة (p-value <0.001) وهي أقلّ من مستوى الدّلالة (5%).

بالإضافة إلى أنّ التّفاعل الثّنائي بين استقلاليّة مجلس الإدارة والقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة قد حقّق إسهامًا في التّأثير في أتعاب التّدقيق بدلالة قيمة (p-value) والبالغة (0.001>) وهي أقلّ من 5% وبلغت قيمة المعامل للتّفاعل الثّنائي (0.0033213-) ممّا يشير إلى أنّ العلاقة عكسيّة بين التّفاعل الثّنائيّ وأتعاب التّدقيق، وعند مقارنة قيمة معامل التّحديد (R^2) بين القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة وأتعاب التّدقيق البالغة (0.5124) يتّضح وجود اختلاف عند مقارنتها بين القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب التّدقيق باختلاف استقلاليّة مجلس الإدارة والبالغة (0.6139) حيث بلغ هذا الاختلاف ما قيمته (10.15%)، ويعود السّبب في ذلك إلى اعتماد إعادة تقييم الموجودات غير المتداولة على مدى جودة حوكمة الشّركات، أي كلّما ارتفعت جودة حوكمة الشّركات تُخفّض أتعاب التّدقيق النّاتجة.

الجدول (5) نتائج اختبار اختلاف أثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب التدقيق باختلاف حوكمة الشركات متمثلة بـ(استقلالية مجلس الإدارة)

أتعاب التدقيق	Coef.	Std. Err.	T	P>t
القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة	-0.0002285	0.0000329	-6.95	<0.001
استقلالية مجلس الإدارة	-0.0015531	0.0001544	-10.06	<0.001
القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة*استقلالية مجلس الإدارة	-0.0033213	0.0003676	-9.04	<0.001
حجم الشركة	0.018388	0.0019016	9.67	<0.001
العائد على الموجودات	-0.000127	0.0010708	-0.12	0.906
العائد على حقوق المساهمين	-0.0013055	0.0019629	-0.67	0.507
سعر الإغلاق (دينار)	0.0000864	0.0000201	4.3	<0.001
الثابت	0.012073	0.0014547	8.3	<0.001
p-value F	<0.001			
R^2	0.614			

7.5.3. الفرضيّة الرّئيسة الثّالثة

"لا يوجد اختلاف لأثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في أتعاب التّدقيق باختلاف طرق التّقييم بالقيمة العادلة المقاسة بالمستوى الأوّل والمقاسة بالمستويين: الثّاني والثّالث".

قبل اختبار الفرضيّة يجب فحص افتراضات نموذج المربّعات الصّغرى. (Breusch-Pagan/ Cook-Weisberg) الّذي أظهر وجود مشكلة اختلاف التّباين لأنّ القيمة المعنويّة بلغت (0.001>) وهي أقلّ من (5%) وقيمة مربّع كاي تساوي (902.22) ممّا يدلّ على رفض الفرضيّة العدميّة الّتي تنصّ على أنّ التّباين ثابت ولا يوجد فيه اختلاف. كما أنّ اختبار (Wooldridge) يظهر عدم وجود مشكلة الارتباط الذّاتي لأنّ القيمة المعنويّة بلغت (0.0570) وهي أكبر من (5%) وقيمة (F) تساوي (3.8) ممّا يدلّ على قبول الفرضيّة العدميّة الّتي تنصّ على أنّه لا يوجد ارتباط ذاتيّ، ومن ثمّ ستُصحّح مشكلة اختلاف التّباين عن طريق (Robust Standards Errors).

لاختبار النّموذج الأنسب لاختبار الفرضيّة الرّئيسة الثّالثة: فُحِص النّموذج الأنسب من بين المربّعات الصّغرى المجمّعة (Pooled OLS) والتّأثيرات الثّابتة (Fixed Effect) والتّأثيرات العشوائيّة (Random Effect).

- مقارنة بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات الثّابتة: بناءً على اختبار (F-test) لاختيار النّموذج الأنسب من بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات الثّابتة بلغت المعنويّة (P<0.001) وهي أقلّ من (5%) وقيمة (F) تساوي (4.69845) ممّا يدلّ على قبول الفرضيّة البديلة الّتي تنصّ على اختيار التّأثيرات الثّابتة.
- مقارنة بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات العشوائيّة: لاختيار النّموذج الأنسب من بين المربّعات الصّغرى المجمّعة والتّأثيرات العشوائيّة تمّ استخدام اختبار (Breuch & Pagan). وكانت نتيجة مربّع كاي تساوي (62.62) عند القيمة المعنويّة (P<0.001) وهي أقلّ من 5% ممّا يدلّ على قبول الفرضيّة البديلة الّتي تنصّ على اختيار التّأثيرات العشوائيّة.
- مقارنة بين التّأثيرات الثّابتة والتّأثيرات العشوائيّة: يظهر اختبار (Hausman) بأنّ قيمة المعنويّة تساوي (0.001>) وهي أقلّ من 0.05 ممّا يدلّ على اختيار التّأثيرات الثّابتة، وفي النّهاية سيكون التّعليق على النّتائج بناءً على الجدول (6) التأثيرات الثابتة.

بناءً على نتائج الجدول (6) الذي يبيّن تأثير المتغيّر المستقلّ (القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة) والمتغيّرات الضّابطة (حجم الشّركة، والعائد على الموجودات، والعائد على حقوق المساهمين، وسعر الإغلاق) بوجود المتغيّر المعدّل (طرق التّقييم بالقيمة العادلة مقاسة بالمستوى الأوّل، وطرق التّقييم بالقيمة العادلة مقاسة بالمستويين: الثّاني والثّالث). يتّضح أنّ القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة كان لها إسهام في التّأثير في أتعاب التّدقيق بناءً على قيمة (p-value=<0.001) وهي أقلّ من مستوى الدّلالة (5%) ويتّضح من قيمة المعاملات والبالغة (0.00409-) التي تشير إلى أنّ العلاقة بين القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة وأتعاب التّدقيق هي علاقة عكسيّة، وهذا يدعم استنتاج الفرضيّة الأولى لأنّ صعوبة التّحقق من القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة المقاسة بالمستوى الأوّل أقل جوهرية ولها تأثير واضح مقارنة بالقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة باستخدام مدخلات المستويين: الثّاني والثّالث التي لها مخاطر في القياس، وهذا يتّفق مع دراسات (Ettredge *et al.,* 2014)، وهذا يختلف مع دراسات (Sujana and mita, 2019; Ardakani *et al.,* 2017 Miah, 2019;).

ويوضّح الجدول (6) تأثير المتغيّر المستقلّ (القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة) والمتغيّرات الضّابطة (حجم الشّركة، والعائد على الموجودات، والعائد على حقوق المساهمين، وسعر الإغلاق) بوجود المتغيّر المعدّل (طرق التّقييم بالقيمة العادلة) التي قيست بالمستوى الأوّل وبالمستويين: الثّاني والثّالث على المتغيّر التّابع (أتعاب التّدقيق) حيث تبيّن أنّ القيمة العادلة مقاسة بالمستوى الأوّل لها إسهام في التّأثير في أتعاب التّدقيق بناءً على قيمة (p-value=<0.001) وهي أقلّ من مستوى الدّلالة (5%) وبلغت قيمة المعامل (0.00152-) ممّا يشير إلى أنّ العلاقة عكسيّة بين القيمة العادلة مقاسة بالمستوى الأوّل وأتعاب التّدقيق، وتبيّن أنّ القيمة العادلة مقاسة بالمستويين: الثّاني والثّالث لم تحقّق إسهامًا في التّأثير في أتعاب التّدقيق بناءً على قيمة (p-value=546) وهي أكبر من مستوى الدّلالة (5%).

الجدول (6) نتائج اختبار اختلاف أثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب التدقيق باختلاف طرق التقييم بالقيمة العادلة المقاسة بالمستوى الأول والمقاسة بالمستويين: الثاني والثالث

أتعاب التدقيق	Coef.	Std. Err.	T	P>t
القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة	-0.00409	0.000346	-11.81	<0.001
القيمة العادلة مقاسة بالمستوى الأول	-0.00152	0.000122	-12.47	<0.001
القيمة العادلة مقاسة بالمستوى الثاني والثالث	-0.00019	0.000318	-0.6	0.546
حجم الشركة	0.000108	0.000017	6.36	<0.001
العائد على الموجودات	0.000357	0.000303	1.18	0.239
العائد على حقوق المساهمين	0.000574	0.000234	2.45	0.014
سعر الإغلاق (دينار)	-0.00024	3.36E-05	-7.22	<0.001
الثابت	0.01166	0.000881	13.24	<0.001
p-value F	<0.001			
R^2	0.562			

8. استنتاجات الدّراسة

- إن وجود أثر عكسيّ للقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب التّدقيق في الشّركات الصّناعيّة الأردنيّة، يعود إلى أن الشّركات الصّناعيّة الأردنيّة تستخدم القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة من المستوى الأوّل، ويتّفق ذلك مع افتراض انخفاض الجهد الذي يبذله مدقّق الحسابات في سبيل التّحقّق من القيمة العادلة في المستوى الأوّل مقارنة بالقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة من المستويين: الثّاني والثّالث (Wu *et al.,* 2017; Yao *et al.,* 2015)، إلا أنه يختلف مع دراسات (Hapsari and apandi, 2018; Shamsaddini and Amiri, 2017; Alexeyeva and Mejia-Likosova, 2016).
- إنّ وجود اختلاف لأثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب التّدقيق باختلاف حوكمة الشّركات متمثّلة بـ(استقلاليّة مجلس الإدارة) في الشّركات الصّناعيّة الأردنيّة، تعتمد على موثوقيّة إعادة تقييم الموجودات غير المتداولة على جودة حوكمة الشّركات، أي أنّه كلّما زادت جودة حوكمة الشّركات أدّى ذلك بدوره إلى عدم انخفاض أتعاب التّدقيق، وهذا يتّفق مع دراسات (Yao *et al.,* 2015; Wu *et al.,* 2017).
- إن وجود اختلاف لأثر القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب

التّدقيق باختلاف طرق تقييم بالقيمة العادلة مقاسة بالمستوى الأوّل ومقاسة بالمستويين: الثّاني والثّالث في الشّركات الصّناعيّة الأردنيّة، يدعم ما ذهبت إليه الفرضيّة الأولى، إذ إن صعوبة التّدقيق بالقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة المقاسة بالمستوى الأوّل أقلّ جوهريّة وأكثر وضوحًا مقارنةً بالقيمة العادلة للموجودات غير المتداولة الّتي يكون الحصول عليها باستخدام مدخلات المستويين: الثّاني والثّالث الّتي لديها مخاطر القياس، وهذا يتّفق مع دراسة (Ettredge *et al*., 2014)، وهذا يختلف مع دراسات (Sujana and mita, 2019; Ardakani Miah, 2019; *et al*., 2017).

9. توصيات الدّراسة

بناءً على ما توصّلت إليه الدّراسة من نتائج نوصي بما يأتي:

- الاهتمام بتطبيق محاسبة القيمة العادلة لما لها من ميزات في القياس والإفصاح المحاسبي.
- يفضّل تبنّي مفهوم القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة في الشّركات الصّناعيّة للوصول إلى معلومات تساعد الإدارة في اتّخاذ القرارات الّتي تسهم في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصاديّة.
- يستحسن استفادة مدقّق الحسابات من اعتماد محاسبة القيمة العادلة في ترشيد أحكامه المهنيّة.
- ينبغي متابعة ما أُضيف من التحسينات أو التعديلات الّتي يُجريها كلٌّ من: مجلس معايير المحاسبة الماليّة الأمريكي ومجالس معايير المحاسبة الدّوليّة فيما يتعلّق بالإفصاح والقياس المحاسبيّ باستعمال القيمة العادلة بما يتلاءم مع بيئة العمل المحليّة.
- العمل على تدريب الكوادر المحاسبيّة على استخدام القيمة العادلة في التّقييم، وتطوير خبراتهم المهنيّة في هذا المجال، عن طريق الدّورات والنّدوات.
- يستحسن أن تتولى جمعيّة مدقّقي الحسابات القانونيّين في الأردن وضع أسس علميّة لتحديد الأتعاب، بحيث تكون تلك الأتعاب عادلة وملائمة لما يبذله المدقّق من جهد ووقت في عملية التّدقيق.
- إجراء دراسات أوسع في هذا المجال، تنفي أو تثبت دور تطبيق القيمة العادلة للموجودات غير المتداولة على أتعاب التّدقيق.

نبذة عن المؤلفين

هنادي حسين الشديفات

باحثة مستقلة، 00962772060100، hanadyshdaifat@gmail.com

أ. الشديفات ماجستير إدارة الأعمال-مسار المحاسبة من كلية عمان الجامعية للعلوم المالية والإدارية جامعة البلقاء التطبيقية، وبكالوريوس محاسبة من جامعة عمان الأهلية، أردنية، خبرة في المحاسبة المالية والمراجعة والمحاسبة الضريبية، وشاركت في العديد من الدورات التدريبية منها: دورة خبيرة ضريبة الدخل والمبيعات، ودورة قانون ضريبة الدخل الجديد (38)، ودورة المحاسب القانوني الأردني، دورة الإكسل المتقدم، وتدريب عملي في المكتب العلمي للتدقيق والمحاسبة والاستشارات محاسبون قانونيون، ودورة الرخصة الدولية لقيادة الحاسب الآلي ICDL ودورات في اللغة الإنجليزية من المعهد الأمريكي.

نضال عمر زلوم

قسم المحاسبة، كلية عمان، جامعة البلقاء التطبيقية، عمان، الأردن، 00962777292826، zalloum@bau.edu.jo

د. زلوم دكتوراه من عمان العربية، أردني، أستاذ المحاسبة المشارك؛ عضو هيئة تدريس وباحث في جامعة البلقاء التطبيقية؛ نشر ما يزيد على 25 بحثًا من الأبحاث العلميّة في العديد من المجلات الإقليميّة والدوليّة، وشارك في العديد من المؤتمرات المحليّة والدوليّة؛ وشارك في إعداد برنامج ماجستير المحاسبة وتوصيفه، وبرنامج بكالوريوس المحاسبة، بجامعة البلقاء التطبيقية؛ ناقش وأشرف على ما يزيد على 20 طالبًا من طلبة الماجستير والدكتوراه في غير جامعة؛ كما أنّ له جهودًا بحثية في المحاسبة المالية، ومعايير المحاسبة الدوليّة، والنظريّة المحاسبيّة.

المراجع

بقيله، بسام خليل، وزلوم، نضال عمر. (2019). أثر جودة التدقيق على تكلفة حقوق الملكية- دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في بورصة عمان. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، **15**(1)، 121–46.

دودين، حمزة محمد. (2018). *التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS*، الطبعة الرابعة. عمان، الأردن: دار الميسرة للنشر والتوزيع.

زلوم، نضال عمر، الشعار، اسحق محمود والزبود، عبد الناصر طلب. (2016). دور تنافسية المنتجات والموجودات غير الملموسة في هيكل رأس المال للشركات المساهمة العامة الأردنية. *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، **23**(3)، 423–57.

السعافين، هيثم. (2003). الاتجاهات المحاسبية الحديثة في تقييم الموجودات معيار المحاسبة الدولي رقم (39) ورقم (40) وأثرها على القرارات الاستثمارية لشركات التأمين. *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، **بدون رقم مجلد**(53)، 52–3.

المطارنة، غسان فلاح وبشايرة، محمد محمود. (2006). مدى التزام الشركات العامة الأردنية بالمحاسبة عن الاستثمار في الأسهم والسندات في ضوء معيار المحاسبة الدولية رقم39 (دراسة ميدانية). *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية*، **22**(2)، 131–81.

هلالي، محمد جمال. (2002). *المحاسبة الحكومية*. عمان، الأردن: دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع.

Alexeyeva, I. and Mejia-Likosova, M. (2016). The impact of fair value measurement on audit fees: Evidence from financial institutions in 24 European Countries. *International Journal of Auditing*, **20**(3), 255–66.

Almatarinat, G.F. and Bashaira, M. M. (2006). Madaa ailtizam alsharikat aleama al'urduniya bialmuhasaba ean alaistithmar fi al'ashum walsunadat fi daw' mieyar almuhasaba alduwalia raqm 39 (draasa midania) 'The extent of Jordanian Companies'Commitment to accounting and investing in stocks and bonds in view of international accounting standard No. 39 (field study)'. *Damascus University Journal of Economic and Legal Sciences*, **22**(2), 131–81. [in Arabic]

Alsaeafin, H. (2003). Alaitijahat almhasby alhaditha fi taqyim almawjudat mieyar almuhasaba alduwalii raqm (39) waraqm (40) wa'athariha ealaa alqararat alaistithmaria lisharikat altaamin 'Modern accounting trends in assessing assets international accounting standard No. (39) and No. (40) and their impact on investment decisions for insurance companies'. *The Arab Journal of Administrative Sciences*, **n/a**(53), 52–3. [in Arabic]

Ardakani, R.R., Nemati, K. and Moridi, F. (2017). Investigating the relationship between fair value accounting of non-current assets and audit fees in listed companies in Tehran Stock Exchange. *HELIX*, **7**(2), 944–51.

Barth, M.E. and Landsman, W.R. (2010). How did financial reporting contribute to the financial crisis?. *European Accounting Review*, **19**(3), 399–423.

Bouqalieh, B.K. and Zalloum, N.O. (2019). 'Athar jawdat altadqiq ealaa taklifat huquq almalakia -dirasa tatbiqia ealaa alsharikat alsinaeia walkhadamia almudraja fi bursat amman 'The impact of audit quality on the cost of equity capital: An empirical study of industrial and services companies listed on Amman Stock Exchange'. *Jordan Journal of Business Administration*, **15**(1), 121–46. [in Arabic]

Brînză, D. and Bengescu, M. (2016). Accounting based on the historical cost versus accounting based on the fair value. *Lucrări Ştiinţifice Management Agricol*, **18**(2), 145.

Chen, V.Y., Keung, E.C. and Lin, I.M. (2019). Disclosure of fair value measurement in goodwill impairment test and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, **15**(3), 100–60.

Dudin, H.M. (2018). *Altahlil Alaihsayiyu Almutaqadim Lilbianat Biastikhdam SPSS* 'Advanced Statistical Analysis of Data Using SPSS'. 4th edition. Ammam, Jordan: Maisarah House for Publishing and Distribution. [in Arabic]

Ettredge, M.L., Xu, Y. and Yi, H.S. (2014). Fair value measurements and audit fees: Evidence from the banking industry. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, **33**(3), 33–58.

Goncharov, I., Riedl, E.J. and Sellhorn, T. (2014). Fair value and audit fees. *Review of Accounting Studies*, **19**(1), 210–41.

Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. and Tatham, R.L. (2018). *Multivariate Data Analysis*. 8th edition. EMEA: Cengage Learning.

Hapsari, B. and Apandi, R. (2018). Fair value of non-current assets and the second largest ownership on audit fee. *The International Journal of Business Review (The Jobs Review)*, **1**(1), 47–54.

Herrmann, D., Saudagaran, S.M. and Thomas, W.B. (2006). The quality of fair value measures for property, plant, and equipment. *In Accounting Forum*, **30**(1), 43–59.

Hilali M. J. (2002). A*lmuhasibuh Alhukumia* 'Governmental Accounting'. Amman: Jordan: Dar Al-Safa for Printing, Publishing and Distribution.[in Arabic]

Kajola, S.O., Olabisi, J. and Fapetu, O. (2019). Corporate governance mechanism and capital structure decision in Nigeria. *Izvestiya*, **n/a**(1), 50–68.

Kieso, D.E., Weygandt, J.J., Warfield, T.D., Wiecek, I.M. and McConomy, B.J. (2019). *Intermediate Accounting*. Volume 2. John Wiley and Sons.

Kikhia, H. Y. (2015), Determinants of audit fees: Evidence from Jordan, *Accounting and Finance Research*, **4**(1), 42–53.

Landsman, W. (2007). Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research. *Accounting and Business Research*. **37**(1), 19–30.

Laux, C. and Leuz, C. (2009). The crisis of Fair-value accounting: Making sense of the recent debate. *Accounting, Organizations and Society*, **34**(6–7), 826–34.

Martin, R.D., Rich, J.S. and Wilks, T.J. (2006). Auditing fair value measurements: A synthesis of relevant research. *Accounting Horizons*, **20**(3), 287–303.

Miah, M. S. (2019). Fair value, management discretion, and audit fees: An empirical analysis. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, **30**(2), 82–91.

Nguyen, N.T. (2014). *Perceptions of Accounting Professionals Towards the Prospect of Implementing Fair Value* Under IASB in Vietnamese Accounting System: A quantitative Study of Accounting Professionals in Vietnam. Bachelor's Dissertation, HAAGA-HELIA University of Applied Sciences, Helsinki, Finland.

Palea, V. (2014). Fair value accounting and its usefulness to financial statement users. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, **12**(2), 102–16.

Shamsaddini, H., and Amiri. M, (2017). Study about fair value accounting of non-current asset and audit fees in accepted companies in Tehran Stock Exchange. *International Academic Journal of Accounting and Financial Management*, **4**(n/a), 65–70.

Sujana, R.S. and Mita, A.F. (2019). The selection of revaluation method and the independent valuer increase the audit fee: a case of ASEAN. *The Indonesian Journal of Accounting Research*, **22**(1), 131–52.

Wu, S., Wu, T. and Yang, K. (2017). Fair value information, audit fees and audit committee in Taiwan. *International Journal of Financial Research*, **8**(2), 124–34.

Yao, D., Percy, M. and Hu, F. (2015). Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence from Australian Companies. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, **11**(1), 31–45.

Zalluom, N,O., Al-Shaar, I.M. and Al-Ziyoud, A.N. (2016). dawr tanafusiat almuntajat walmawjudat ghyr almalmusa fi haykal ras almal lilsharikat almusahama aleama al'urduniya 'Role of product market competition and intangible assets in the capital structure of Jordanian Public Shareholding Firms'. *Arab Journal of Administrative Sciences*, **23**(3), 423–57. [in Arabic]