

## التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين قياس القيمة العادلة دراسة تطبيقية

وليد حمدي الحسيني يونس<sup>1</sup>

### ملخص البحث :

هدفت الدراسة الى التعرف على أهم التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين قياس القيمة العادلة ( FVMs ) ، من ثلاثة محاور وهي تحديد أي التحديات الأكثر تأثيراً على المراجع الخارجي لتوجيه الاهتمام نحوها ، والكشف عن مدى تأثير مخاطر المراجعة المتأصلة بتقديرات تقييم القيمة العادلة ، أما المحور الثالث لهذه الدراسة فهو إثارة مناقشات حول موثوقية أدلة التدقيق المتعلقة بالقيمة العادلة والتأكيد على أن القيم العادلة المفصح عنها والمعترف بها هي قيم صحيحة ، وتوصلت الدراسة الميدانية على مجموعة من المراجعين الخارجيين في جمهوريه مصر العربية ، حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب الميداني إضافة الى استخدام المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها إن أكثر تحدي يواجه المراجع الخارجي في تطبيق المعايير التقارير المالية الدولية لتدقيق تقديرات القيمة العادلة هو النقص في الاطلاع على التعديلات الأخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، كما أكدت نتائج الدراسة على تأثير مخاطر المراجعة بتقديرات القيمة العادلة وقياسها بنسب أعلى في حالات عديدة منها (غياب وجود أسواق نشطة ، ووجود تحريفات هامة ، واختلاف أسس قياس القيمة العادلة ) ، بالإضافة لذلك فقد بينت الدراسة افتقار ادلة التدقيق لخاصية الموثوقية. الكلمات الدالة: القيمة العادلة، ادلة التدقيق، الموثوقية، المخاطر المتأصلة ، المراجع الخارجي .

### Abstract

This study aims to identify the most important challenges facing external references in applying the standards of international financial reporting to improve the environment of fair value measurement (FVMs), from three axes, namely identifying which challenges affect the most affecting external references to direct attention to them, and to reveal the extent to which the risks of the reference inherent in fair value assessment estimates, the third axis of this study is to raise discussions about the reliability of the proof ing evidence related to fair value and to emphasize that the fair values disclosed and recognized are true values, and The field study was applied to a sample of external reviewers in the Arab Republic of Egypt, where the researcher used the descriptive analytical method in the field aspect in addition to using the inductive method to test the hypotheses of the study.

The study has reached a set of results, the most important of which is that the most challenging external references in the application of international financial reports standards

<sup>1</sup> مدرس المحاسبة والمراجعة معهد الدلتا العالي للحاسبات بالمنصورة

to check fair value estimates is the lack of access to recent amendments to international audit standards for accounting estimates of fair value, as confirmed by the results of the study on the impact of the risk of reference by fair value estimates and measured in higher proportions in many cases (absence of active markets, the presence of important distortions, and different basis for measuring fair value), in addition the study showed evidence of lack of fair value. Check for reliability.

Key words: Fair value, Audit evidence, reliability, Inherent Risks

## مقدمة:

يواجه المراجع الخارجي مجموعة من التحديات بشأن قياس القيمة العادلة ، وتتمثل هذه التحديات منها ما يرتبط بتعدد طرق قياس القيمة العادلة ، ولم يقتصر قياس القيمة العادلة بناء على الأسعار السوقية المتداولة بالأسواق النشطة وإنما امتد الى الاعتماد على نماذج وطرق وبيانات معرضة بشكل أكبر لعوامل تحد من دقتها أي هناك احتمالات للتحيز الشخصي ، ومن أهم مخاطر المراجعة المرتبطة بالقياس على أساس القيمة العادلة مخاطر المتأصلة أو المتوارثة ، ومنها ما يرتبط بحاجة المراجع الخارجى الى أدلة إثبات تتناسب عن معقولية الافتراضات الهامة ، وملاءمة نموذج القياس المطبق ، ومناسبة البيانات المستخدمة في القياس والافصاح (العبادي ، ٢٠١٠) ، وبالرغم من صدور عدد كبير من المعايير المحاسبية الدولية والتي تدعو إلى ضرورة تقييم بعض بنود القوائم المالية بالقيمة العادلة ، حيث يوجد مشاكل محاسبية والذي أصبح يمثل تحديا امام المراجع الخارجى فيما يتعلق بمهارات المراجع ومدى متابعته بأحدث التغيرات في المعايير التقارير الدولية ، ولقد أدى انتشار كل من الأدوات المالية المعقدة والمبتكرة واستخدام الافتراضات الذاتية في قياس القيمة العادلة. ان تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ينعكس بشكل مباشر على دقة العمليات المالية مما يساعد على دقة المعلومات المحاسبية ، ذلك ان معايير التقارير المالية الدولية ( IFRS ) تتطلب اعاده تقويم للاصول بالقيمه العادله فى نهايه الفترة او السنه الماليه للافصاح عن الاصول بقيمتها الواقعيه ، ومن المؤشرات التى تحكم قياس القيمة العادله السوقيه والتكلفه وغيرها ، كما ينبغى اعاده تقويم مدى كون مؤشرات قياس القيمة العادله من العوامل اللازمه فى الارشادات التنظيميه والرقابيه ، ومن هنا جاءت هذه الدراسه للتعرف على التحديات التي تواجه المراجع الخارجى فى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين قياس القيمة العادله.

## مشكله البحث :

تعرضت المعايير الدولية لاعداد التقارير الماليه للعديد من التغيرات سواء المتعلقه منها بالقياس المحاسبى او الافصاح المحاسبى لتقويم الاصول بالقيمه العادله فى نهايه الفترة ، ونظرا لان المعلومات الماليه تقدم لمتخذى القرارات من اجل ترشيد قراراتهم وتعظيم منفعتها ، جاءت هذه الدراسه

لمعرفه التحديات التي تواجه المراجع الخارجى فى تطبيق معايير التقارير الماليه الدوليه لتحسين بيئه قياس القيمه العادله ، وذلك من خلال عرض الاسئله الاتية:

- ما هي أهم التحديات الأكثر تأثيراً على المراجع الخارجى لتطبيق معايير التقارير الماليه الدوليه لتحسين قياس القيمه العادله ؟
- التعرف على علاقه بين تطبيق معايير التقارير الماليه الدوليه وبيئه قياس القيمه العادله ؟
- هل يقوم المراجع الخارجى بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمه العادله؟
- هل لا تحتوي ادلة المراجع المتعلقه بتقديرات القيمه العادله لخاصية الموثوقية؟

### اهميه البحث :

تستمد الدراسه اهميتها ان التطبيق الفعلى لمعايير التقارير الماليه الدوليه سوف يساعد فى اعداد البيانات الماليه وفحصها بشكل اكثر دقه وحياديته وموضوعيه ، وتكون قابله للمقارنه بين المؤسسات ، لان عدم توافر معلومات كافيه عن الأسعار في السوق غير النشط ، ومنها ما يرتبط بزيادة مخاطر المراجعة المرتبطة بالقياس والإفصاح علي أساس القيمه العادله "مخاطر التدقيق" ، ونظرا لان المعلومات المحاسبية تعد مرجعا لخدمه الكثير من نماذج اتخاذ القرارات الخاصه بالمستثمرين ، جاءت هذه الدراسه لتبحث عن التحديات التي تواجه المراجع الخارجى فى تطبيق معايير التقارير الماليه الدوليه لتحسين قياس القيمه العادله ، ومما يجعل هذه الدراسه مهمه ايضا ما يلى :

1. تساهم في دفع الهيئات المهنية والحكومية لمراجعة التغيرات التي تطال معايير اعداد التقارير الماليه لتحسين بيئه قياس القيمه العادله .
2. أهمية مفاهيم القيمه العادله "تقديرات تقييم مقياس القيمه العادله" في التطبيق المحاسبي، ومن ثم في عملية تدقيق ومراجعته الحسابات وما لها من تأثير مادي "جوهري"، أو غير مادي على كل من أداء الشركات واستمراريتها من جهة ، وعلى ادلة التدقيق ومخاطر المراجعته ومن ثم تقرير المراجع الخارجى من جهة أخرى .
3. تشجيع توفير البيانات الماليه المناسبه التي تمكن متخذي القرارات من بناء نماذج مناسبة لخدمة قراراتهم المختلفه .
4. سلطت الضوء على قضايا هامه لربما تواجه أكثرية المراجع الخارجى ؛ مما يجعل مثل هذه الدراسه مرجعية يستفيد من نتائجها هؤلاء المراجعين عند تدقيق قياسات القيمه العادله ، ويستفيد منها أيضا كل المهتمين بمجال التدقيق والمراجعته .

### أهداف البحث :

تهدف هذه الدراسه بشكل رئيسى إلى معرفه التحديات التي تواجه المراجع الخارجى فى تطبيق معايير التقارير الماليه الدوليه لتحسين بيئه قياس القيمه العادله ، وذلك للتعرف على ما يلى :

- التعرف على أهم التحديات الأكثر تأثيراً على المراجع الخارجى لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين قياس القيمة العادلة .
- التعرف على علاقه بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وبيئه قياس القيمة العادلة
- التعرف على مدى تأثير تقديرات تقييم القيمة العادلة ( Fair Value ) على مخاطر التدقيق المتأصلة ( Inherent Risks ) .
- التعرف حول موثوقية ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة ؟

### افتراضات البحث :

- لتحقيق أهداف الدراسة ، يمكن صياغه فرضيات البحث على النحو التالى :
- الافتراض الاول : لا يوجد تاثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) (لواجهه المراجع الخارجى العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة .
- الافتراض الثانى : لا يوجد تاثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) (لقيام المراجع الخارجى بتقييم المخاطر المتأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظرا لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات.
- الافتراض الثالث : لا يوجد تاثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) (لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية.

### منهجية البحث:

- اعتمد البحث علي المنهج الوصفي التحليلي والرجوع الي مصادر جمع البيانات التالية :
- ١- المصادر الثانوية: تتمثل بالكتب و المراجع و الدوريات التي تبحث في موضوع الدراسة أو تتضمن بيانات أو معلومات تخدم هذه الدراسة .
- ٢- المصادر الاولية: للحصول علي بيانات الاولية اللازمة ، تم وضع وتحكيم استبيان وتضمينه مجموعة من الاسئلة المرتبطة بتساؤلات البحث ، وتوزيعها علي عينة البحث ، وتم استخدام اختبار (ت) واختبار تحليل التباين .

### حدود البحث :

نظرا لتعدد التغيرات التي طالت معايير اعداد التقارير المالية الدولية منذ صدورها في عام ١٩٧٣ ، وحتى الان سواء تلك المتعلقة بالقياس المحاسبي أو الافصاح ، فقد وضعت الدراسة باختيار أهم التغيرات والتعديلات التي حدثت علي المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية لتحسين قياس القيمة العادلة ، وقد تم اختيار هذه التغيرات بصورة عشوائية ، بحيث تم اختيار مجموعه من المعايير التي تمت عليها تغيرات ، واختيار بعض التغيرات التي حدثت في كل معيار تم اختياره وبصورة عشوائية والتي تخدم اهداف البحث .

## خطة البحث :

في ضوء عرض إطار البحث من خلال المقدمة وطبيعة المشكلة وهدف البحث وأهميته ومنهجه ، فإن الباحث سوف يقوم بعرض موضوع البحث من خلال ثلاثة مباحث ، وذلك على النحو التالي :

المبحث الأول بعنوان : الدراسات السابقة .

المبحث الثاني بعنوان : الاطار النظري للبحث.

المبحث الثالث بعنوان : دراسة تطبيقية لاختبار فروض البحث .

والنتائج والتوصيات.

مراجع البحث .

ملاحق البحث.

## المبحث الاول

### الدراسات السابقة

تناولت كثيرا من الدراسات التحديات التي تواجه المراجع الخارجى فى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين قياس القيمة العادله ، ومن اهم هذه الدراسات على النحو التالى :

١- اختبرت دراسه ( Gassen and Sellhorn , 2006 ) ، جودة التقارير المالية عن تطبيق الشركات الالمانية لمعايير المحاسبه الماليه ، ووضحت الدراسة انه ، علي الرغم من التشريع الاوروبي الصادر عام ٢٠٠٢ ، و الملزم للشركات القابضة الاوروبية او المسجلة في اسواق دول اللاتحاد الاوروبي ان تعد قوائمها المالية المجمعه لمعايير المحاسبة الدولية اعتبارا من ٢٠٠٥ م ، الا ان معظم الشركات الالمانية كانت قد طبقت هذه المعايير بشكل اختياري قبل ذلك بفترة طويلة ، افترضت الدراسة ان جودة المعايير المحاسبة المالية الدولية سوف يترتب عليها جودة عالية للتقارير المالية وهذا الجودة سوف تتعكس في شكل التحسن في مستوي الافصاح والشفافية الامر عدم التماثل في التعاملات الاسواق الاوروبية يتم عن جودة عالية للتقارير المالية التي تم اعدادها طبقا لمعايير المحاسبة الدولية واعتمدت الدراسة علي عدة مقاييس لعدم تماثل المعلومات وهي : المدي بين اسعار العروض واسعار الطلبات ، ومعدل دوران الاسهم ، معدل تذبذب عوائد الاسهم ودرجة اختلاف تنبؤات المحللين عن الارباح الفعلية التي تعرضها القوائم المالية ،وقد وجدت الدراسة ان تطبيق معايير المحاسبة الدولية نتج عنه اثار سلبية في مقاييس عدم تماثل المعلومات المالية.

٢- هدفت دراسه ( العبادى ، ٢٠٠٧ ) ، الى معرفه اثر تطبيق الاردن لمعايير المحاسبه الدوليہ على استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر، حيث سعى الباحث الى الاطلاع على تطور البيئہ الاستثمارية فى الاردن من جهة ، وتطبيق معايير المحاسبه الدوليہ من جهة اخرى، ومن ثم بيان اثر ذلك التطبيق علي انقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر وقد خلصت الدراسة الي عدد من النتائج كان

أهمها: بأن جميع الآراء تقريبا أشارت الي ان الاستثمار الاجنبي يشتي أشكاله وخصوصا الاستثمار الاجنبي المباشر وقع مؤثر وايجابي ملائم ، كما وجد ان الاردن قد بدا باعادة هيكلية بنيته الاقتصادية منذ زمن ليس بالقصير، او استعداد لمركبة العالم وانه فعلا قد دخل اتفاقيات دولية عديدة ووجد ان الشركات الاردنية وخصوصا المدرجة بالسوق المالي ملتزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وان الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية باستقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر الاسباب عديدة كان أهمها : ان المستثمر يهتم بالقوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبة الدولية وتولد لديه الثقة بعمليات الشركة وبالتالي تشجيعه علي جلب استثماراته للاردان وان تطبيق معايير المحاسبة الدولية يفضس صفة الدولية علي قوائم الشركات و بالتالي تمكنها من دخول الاسواق الخارجية والمنافسة ويعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية شرطا لنجاح الاتفاقيات التجارية الدولية.

٣- علقته دراسه ( Zacharski , 2007 ) ، على وصف الاصدار ١٥٧ الصادر من مجلس معايير الحاسبه الامريكى بغرض مقياس القيمة العادلة بصورة تضع تعريفا للقيمة العادلة مع عرض لاساليب التقويم المتبعة في قياس القيمة العادلة التي تنص عليها الاصدار ، ومنها اسلوب التقييم علي اساس سعر الدخول في السوق ، و السعر الذي يستخدم عندما يرسي العطاء و السعر المطلوب للخروج من السوق الا ان الدراسة لم تشر من قريب او بعيد الي الادوات و الصعوبات التي تقابل البائعين و المشترين في تحديد القيمة العادلة بشكل موضوعي يتقابل مع اسعار السوق السائد.

٤- تناولت دراسه ( Elaine , et al , 2007 ) ، اجراءات القياس للقيمة العادلة من خلال دراسه تحليليه لعوامل اقتصاديه وماليه فى شكل محاسبى يشير الي اهمية عدم اغفال سعر الفائدة السائد في السوق معدل التضخم عند قياس القيمة العادلة لما لها من اثار بالسلب و الايجاب في تذبذب القيمة كما اشارت الي ان الارباح الموزعة للاوراق المالية التي تحتفظ بها الشركات حتي تاريخ الاستحقاق يكون لها اثر مباشر علي تحديد قيمتها علي اساس القيمة العادلة كاصدار ( FASB 157) وكلما كانت المعلومات التي يتم جمعها لقياس القيمة العادلة تعبر بوضوح وشفافية وموضوعية كانت القيمة التي يتم قياسها اقرب الي الواقع .

٥- استهدفت دراسه ( درويش ، ٢٠٠٨ ) ، الي التعرف على التطورات الحديثه فى مجال قياس القيمة العادلة عند اعداد المعلومات الماليه ، وانعكاس ذلك علي ان الاداء الوظيفة المحاسبية ، كما تنازلت الدراسة التعرف علي أهم المشكلات و الصعوبات عند قياس القيمة العادلة من وجهة نظر القياس و الافصاح المحاسبى ، ولكنها لم تصل الي عرض للعوامل المؤثرة في قياس القيمة العادلة .

٦- هدفت دراسه ( صالح ، ٢٠٠٩ ) ، الي التعرف على معايير محاسبه القيمة العادلة في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية وهدفت الي التعرف علي معايير محاسبة القيمة العادلة الدولية و المصرية و اهم المشكلات المتوقعة في تطبيقها في الشركات

قطاع الخدمات المالية و البنوك في البورصة المصرية ، وتكون مجتمع الدراسة من الشركات المدرجة في قطاع الخدمات المالية باستثناء البنوك و (٢٢) شركة في قطاع البنوك تم توزيع خمس وسبعين استبانته وبلغ عدد الاستبانات المسترده منها ثمان واربعين استبانته ، وتوصل الدراسة الي نتائج كان اهمها : ان المعايير التقارير المالية الموجهه نحو القيمة العادلة ذات أهمية متميزة عن معايير المحاسبة التقليدية ، من وجهه نظر المديرين المليون والمرجعين الداخليين و الخارجيين في الشركات المدرجة في قطاع الخدمات المالية و البنوك في البورصة المصرية ، ويؤثر تطبيق معايير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة بشكل ايجابي في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في البورصة المصرية .

٧- توصلت دراسه ( Tsakumis ,et al , 2009 ) ، الى ان معدى القوائم المالية وفقا للمعايير المعتمدة علي اساس القواعد (الصرامة) قليلا ما يقومون بالتسجيل المالي الدقيق حتي مع وجود لجنة مستقلة للمراجعة ، وبالتالي فقد ايدت الدراسة فكرة الانتقال الي المدخل القوام علي اساس المبادئ سوف يعمل علي تقوية الدور الذي تلعبه لجان المراجعة ، بالاضافة لزيادة الدقة في تسجيل البيانات المحاسبية.

٨- هدفت دراسه ( AL-khadash ,Abdullatif , 2009 ) ، الى تحليل اثر تطبيق محاسبه القيمة العادلة للادوات الماليه فى الشركه وعائد السهم لها من الارباح ، وتوصلت الدراسة علي ان الاداء المالي للمصارف تأثر بشكل هام بسبب تقويم الادوات المالية بالقيمة العادلة ، حيث كان هناك قيم موجبة عالية جدا لعائد السهم من الارباح عند تطبيق القيمة العادلة في تقويم الادوات المالية مقارنة بالعائد عند حذف مكاسب حيازة الادوات المالية أو خسائرها .

٩- اوضحت دراسه ( Carmona & Trombetta , 2008 ) ، ان سبب القبول الواسع لمعايير المحاسبه الدوليہ ومعايير التقارير الماليه الدوليہ يرجع الى دورها فى كل من : تدعم مهنة المحاسبة ، والتوافق فيما بين البلدان ، ويعزى سبب ذلك الي ان معايير المحاسبة الدولية اعتمدت علي المدخل القائم علي اساس المبادئ في وضع المعايير المحاسبية الامر الذي يزيد من فرص تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل اكثر مرونة في المعايير القائمة علي اساس المبادئ تمكن المحاسبين من الاعتماد علي كل من الخبرات و الخلفيات التعليمية وبرامج التدريب المختلفة وتطبيق ذلك في العديد من المنظمات وشركات المحاسبة ، واخيرا تشير هذه الدراسة الي ان وضع المعايير الدولية علي اساس المفاهيم تعتبر خطوة هامة جدا في عملية التوافق المحاسبي بالرغم من كون الاعتماد علي هذا الاساس لا يمكن من خلاله توحيد المقاييس المحاسبية عبر الدول المختلفة.

١٠- هدفت دراسه ( صديق ، ٢٠١٠ )، الى تحليل انعكاسات المخاطر المصرفية علي أنشطة التحوط و ادارة الارباح، ودراسة مفاهيم القيمة العادلة و المعايير المحاسبية لانشطة التحوط و اثارها الاقتصادية ، وقياس اثار المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٩) علي أنشطة التحوط و ادارة الارباح

وتقديم مدخل مقترح لاعداد المعايير المحاسبية لانشطة التحوط واعتمدت علي عينة من التقارير المالية للبنوك الامارتية لقياس اثارها المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٩) علي كل من تقلبات التدفقات التقدية و الارباح، وانشطة التحوط التقليدية والحديثة و ادارة الارباح كما قامت باستطلاع اراء عينة من المحللين الماليين ومراجعي الحسابات حول الاثار الناتجة عن تبني المعيار، وخلصت الدراسة الي ان المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٩) ادي الي تقلبات اضافية في الارباح والي تخفيض القرارات المتعلقة بأنشطة التحوط بالمشتقات من ناحية اخري لم يؤد المعيار الي تقلبات اضافية في التدفقات النقدية ولم يؤثر في انشطة التحوط التقليدية كما لم يؤد الي المزيد من ممارسات ادارة الارباح بغرض تمهيد الدخل كذلك خلصت الي اتفاق اراء المحللين الماليين ومراجعي الحسابات الخارجيين حول الاثار الناتجة عن تبني المعيار علي الرغم من اختلاف الاهمية النسبية لتلك الاثار، وقدمت الدراسة مدخلا مقترح لاعداد المعايير المحاسبية ادارة الارباح و الشفافية المحاسبية و القرارات الادارية.

١١- اهتمت دراسته ( Guggiola,2010 )، بتحليل مزايا عملية التوحيد المحاسبي بين الدول الاوروبية من جهة وبقية دول العالم من جهة اخري وذلك من خلال دراسة اثر معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في كفاءة الاسواق المالية وقد بينت الدراسة ان (IFRS) ، ويؤدي الي زيادة قدرة المحللين الماليين علي التنبؤ بالارباح، كما بينت الدراسة ان اعتماد (IFRS) ، يتطلب زيادة في افصاح الشركات المطبقة بالشكل الذي يؤدي الي تزويد الاسواق المالية بمعلومات اكثر عمقا ، فيما يتعلق بالمركز المالي ، ونتائج التشغيل، هذا بالاضافة الي ان تطبيق (IFRS) يزيد من قابلية مقارنة القوائم المالية بين الدول المختلفة.

١٢- تناولت دراسته (الراشد ، ٢٠١٠)، الي مدى حاجه معايير المحاسبه والمراجعه السعوديه لتبني قيمه العادلة كأساس للقياس و الافصاح و المراجعة بالقوائم المالية "دراسة تحليلية مقارنة"، فقد قسم معيار المحاسبة السعودية رقم (٩) الاستثمار في الاوراق المالية الي ثلاث مجموعات ( اوراق مالية محتفظ بها الي تاريخ الاستحقاق وتقاس علي اساس التكلفة المعدلة ، اوراق مالية للايجار وتقاس بالقيمة العادلة ، اوراق مالية متاحة للبيع وتقاس بالقيمة العادلة) وقد بينت الدراسة مدي التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية في القياس و الافصاح عن الادوات المالية ، ومن جانب اخر أظهرت الدراسة ان المعايير السعودية ما تزال تعاني من فجوة بينها معايير المحاسبة الدولية بشأن القياس و الافصاح بالقوائم المالية علي اساس القيمة العادلة .

١٣- واخترت دراسة ( Clarkson et al.,2011 ) أثر تطبيق IFRS علي ملائمة معلومات القيمة الدفترية للسهم وربحية السهم ، وذلك بالتطبيق علي عينة من الشركات الاسترالية والتي تطبق IFRS ، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة إحصائية بين تطبيق IFRS وملائمة معلومات القيمة



الدفترية وربحية السهم ، حيث أتضح زيادة منفعة تلك المعلومات بعد تطبيق IFRS ، وكذلك زيادة إمكانية القابلية للمقارنة ، وفي نفس السياق وتوصلت الدراسة ( Alali & Foote,2012 ) إلي وجود علاقة إيجابية بين ربحية السهم والقيمة الدفترية للسهم من ناحية وسعر السهم من ناحية أخرى ، حيث تم اختبار مدي ملائمة المعلومات الناتجة عن تطبيق IFRS في سوق أبو ظبي للأوراق المالية في الفترة من عام ٢٠٠٠ م إلي عام ٢٠٠٦ م .

١٤- وتناولت دراسة ( Yip & Young,2012 ) تطبيق IFRS أدي إلي تحسين خاصية القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية من خلال زيادة التوافق وأسس القياس المحاسبي. أما دراسة ( Landsman et al.,2012 ) فقد هدفت إلي اختبار أثر تطبيق IFRS علي المحتوى الإعلامي للأرباح المحاسبية ، وقد وتوصلت الدراسة إلي زيادة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية بعد تطبيق IFRS .

١٥- وحاولت دراسة ( Vera,2013 ) اختبار أثر تطبيق IFRS في بعض الدول الأوروبية علي جودة التقارير المالية ، وذلك من وجهة نظر المستثمرين، وتوصلت الدراسة إلي أن تطبيق IFRS يؤدي إلي زيادة جودة التقارير المالية وإمكانية المقارنة، أما دراسة ( Denis ,2013 ) فقد اختبرت مدي ملائمة معلومات التقارير المالية الناتجة عن تطبيق IFRS بالأسواق المالية الكندية ، وتوصلت الدراسة إلي أنه في نظر تطبيق IFRS تم تضيق فجوة المعلومات بين المديرين والمستثمرين مما يشير إلي انخفاض عدم تأثر المعلومات ، وزيادة ملائمة معلومات الأرباح المحاسبية وانخفاض تكلفة التطوير ، وزيادة كفاءة أسواق المال.

١٦- هدفت دراسة ( بدر ، ٢٠١٣ م) الي بيان أثر التزام الشركات المصرية بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، من خلال دراسة ميدانية لعينة من (٤٠٤) مفردة من المستثمرين والمراجعين الخارجيين وأساتذة الجامعات، وقد توصلت الدراسة إلى أن التقارير المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية ذات ثقة ومصداقية وقابلية للمقارنة بالنسبة للمستثمر الأجنبي أكثر من المعدة وفقاً للمعايير المحلية، كما أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يضفي صفة الدولية على القوائم المالية ومن ثم إمكانية المنافسة في الأسواق الخارجية.

١٧- واختبرت دراسة ( Deng,2013 ) أثر تطبيق IFRS علي جودة التقارير المالية بالتطبيق علي بعض دول الاتحاد الأوروبي، وتوصلت الدراسة إلي أن تطبيق IFRS قد حسن نفعية وجودة التقارير المالية من خلال دعم خاصية القابلية للمقارنة واستخدام بعض المقاييس الحديثة مثل القيمة العادلة للاعتراف بالأصول والالتزامات.

١٨- تناولت دراسة ( ثابت، ٢٠١٤ )، اهم التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق تقديرات القيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، كما استخدم الباحث الاستبانة في جمع معلومات الدراسة، حيث وضع فيها مجموعة من الفقرات والتي بنظره تعد من أكثر التحديات تأثيراً

على وظيفة المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة، حيث تكونت الاستبانة من (١٧) فقرة والتي وزعت على عينة حجمها (٢٥) من مراجعي الحسابات ، واعتمد الباحثان تطبيق أدوات المنطق المضرب من أجل تحديد أولوية التحديات التي تواجه المراجع ، ومنها المهارات والخبرة اللازمة لتدقيق تقديرات القيمة العادلة فضلاً عن النقص في الاطلاع على آخر التعديلات لمعايير التدقيق الدولية والخاصة بتدقيق القيمة العادلة.

١٩- هدفت دراسة (Bedard & Cannon,2017)، الى تقديم تحليل باستخدام بيانات كمية ونوعية حول تحديات قياس القيمة العادلة المتعلقة بتقييم المدقق لمخاطر التدقيق، حيث توصلت الدراسة الى نتائج التقييم تعد معقدة الاستخدام في كثير من الأحيان ، وان هناك علاقة ربط ما بين حالات عدم اليقين وارتفاع مخاطر التدقيق المتأصلة.

٢٠- هدفت دراسة (Glover et, al, 2017)، الى فحص المراجع الخارجي حول كفاية ادلة التدقيق عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة المعقدة ، والتعرف على علاقة هذه الإشكالية بفجوة التوقعات ، وكانت نتائج الدراسة تشير الى ان هناك اختلافات في الراي بين خبراء التقييم والتدقيق في قياس القيمة العادلة، كما اوصت الدراسة الى ضرورة قيام المدققين بفهم جميع النماذج المستخدمة لتقييم القيمة العادلة .

يستخلص الباحث ان هناك اتفاقا بين معظم الدراسات على اهمية قياس القيمة العادلة والافصاح عنها في التقارير الماليه ، الا انه لا يوجد اتفاق بين تلك الدراسات على النماذج المستخدمه في قياس القيمة العادلة ، وتكمن المشكله الرئيسييه في ظل غياب سوق نشطه او غير كفاء ، وعدم رسوخ مفاهيم القيمة العادلة واساليب قياسها ، مما يؤدي الى وجود تحديات تواجه المراجع الخارجي في تطبيق المعايير الدولية لأعداد التقارير الماليه لتحسين قياس القيمة العادلة ، في ظل قيام بعض معدى التقارير الماليه بأساءه استخدام مساحه التقدير الشخصي المسموح بها ، وذلك بوضع تقديرات للقيمة العادلة للتخفيف من حدة تقلبات ارباح المنشأة بهدف ادارة الربح ، وتأتي اهميه هذه الدراسه من خلال معرفه التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في تطبيق تغيرات وتعديلات في المعايير الدولية لأعدد التقارير الماليه بهدف تحسين قياس القيمة العادلة نظرا لاهميه المعلومات المبنيه على اساس القيمة العادلة في القياس والافصاح بناء على معيار التقارير الماليه الدولي رقم ( ٧ ) الخاص بالادوات الماليه : الافصاحات ، وعلي متخذي القرارات الماليه والاستثمارية القيام بتتبع تغيرات وتعديلات القياس والافصاح المحاسبي في المعايير الدولية لأعدد التقارير الماليه ، وربطها بجودة خصائص المعلومات الماليه بسواء الاساسية أو الداعمة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليات اتخاذ القرار .

## المبحث الثاني

### الاطار النظري للبحث

#### ٢-١: تطور معايير التقارير الماليه الدوليہ :

شهدت الحقبة الماضية تغييرات كبيرة علي المستوى العالمي ، شملت مختلف جوانب المحاسبة ، وأحدثت تغييرات جذرية سواء من ناحية اطارها الفكري أو اسلوب ممارسة العمل المحاسبي وكذلك علي كيفية الاستفاداة من المعلومات المحاسبية واستخدامها في اتخاذ القرارات المالية والادارية ، ونتيجة لعولمة الشركات عبر العالم وانتشار ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات وظهور الشركات العابرة ، وظهرت حاجة الي انتشار هيئة خاصة تهتم بتوحيد واتساق الممارسات المحاسبية علي المستوى العالمي ، وفي عام ١٩٧٣ تم تكوين لجنة معايير المحاسبة الدولية من الهيئات المهنية المحاسبية في تسع دول وهي الولايات المتحدة الامريكية ، المملكة المتحدة، كندا، أستراليا، ألمانيا، اليابان، فرنسا، هولندا ، والمكسيك . واوكل اليها مهمة اصدار معايير محاسبية دولية ، وفي ثمانينات القرن الماضي ، انتشر تبني استخدام المعايير المحاسبية الدولية ، وانضم الي لجنة معايير المحاسبة الدولية جميع الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين والتي كانت تنتمي الي أكثر من (١٠٠) بلد حول العالم ، (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، ٢٠١٧).

ويقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية المكون من (١٤) عضوا بأعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية ، بل هم أفراد يتصفوا بالمهارة الفنية والخبرة (صلاح ، ٢٠٠٨ ، ص ١٢٩) ، وقد اخذ مجلس معايير المحاسبة الدولية بجميع معايير المحاسبة الدولية القائمة والتي كانت قد صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وبقيت سارية المفعول ما لم يتم تعديلها أو إلغاؤها ، هذا وقد أضاف المجلس علي معايير الصادرة بعض التغييرات واستبدال وإلغاء بعضها وأصدر معايير جديدة (حماد ، ٢٠٠٨ ، ص ٥٤) بلغ عددها حتي تاريخه (١٣) معيار .

#### ٢-٢ : محاسبة القيمة العادلة :

##### ٢-٢-١ : مفهوم ومداخل تقييم وقياس القيمة العادلة :

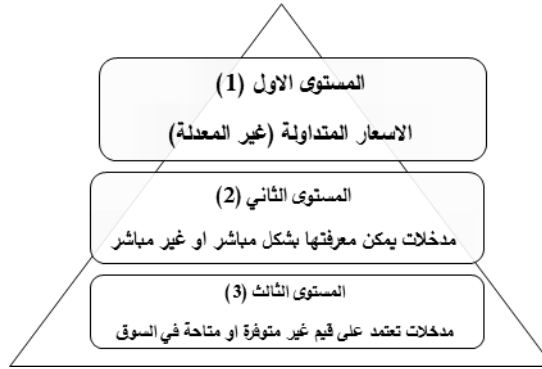
قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) بتعريف القيمة العادلة القيمة التي يتم من خلالها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري ، والتي تعمل في ظروف السوق المتكررة (Kieso & Weygandt, 2011) .

##### ٢-٢-٢ : التسلسل الهرمي للقيمة العادلة :

لزيادة الاتساق وقابلية المقارنة في مقاييس القيمة العادلة والافصاحات ذات الصلة من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة يسعى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (١٣) (أبو نصار ، ٢٠١٤). وتشمل هذه المستويات:

**المستوى الأول:** وتشمل المدخلات الأسعار المتداولة في السوق النشطة.  
**المستوى الثاني:** تشمل المدخلات بصورة مباشرة أو غير مباشرة بخلاف المدخلات في المستوى الأول.

**المستوى الثالث:** تعتمد المدخلات في هذا المستوى على قيم غير متوفرة.  
والشكل التالي يبين التسلسل الهرمي لهذه المستويات:



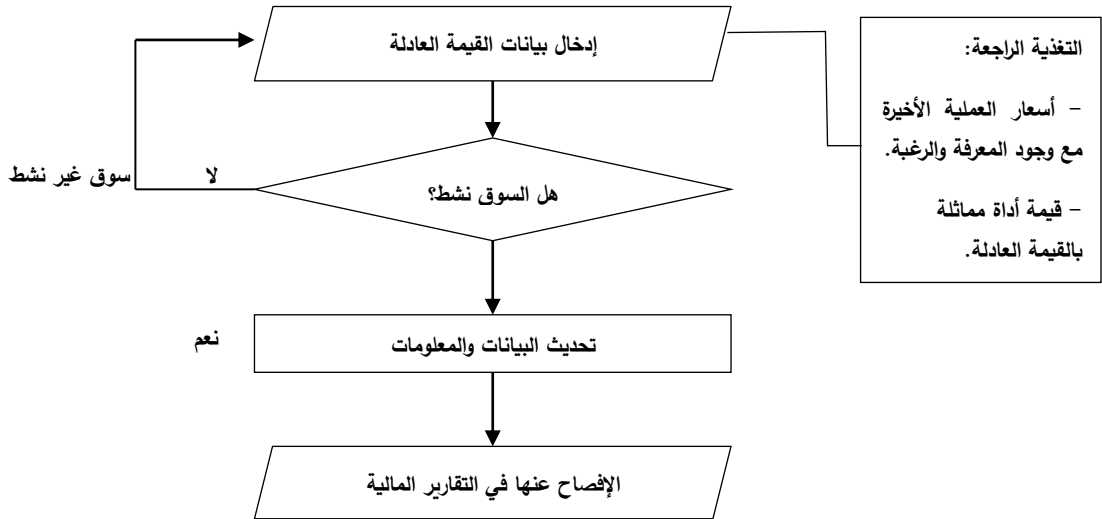
الشكل رقم (١) ، من إعداد (أبو نصار ، ٢٠١٤)

٣-٢-٢ : كيف يتم قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS 13, IFRS 7)؟

يتم قياس القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة ولإبلاغ المالي الدولي لتقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية (كامل ، والعاني ، ٢٠١٤) ، الفقرات التالية توضح طرق القياس بالقيمة العادلة ، كما ينص المعيار ( 7 IFRS ) على وجوب الإفصاح عن القيم العادلة لكل فئة من الأصول والمطلوبات بشكل يمكن من مقارنه بيانات قيمه العادله .

٤-٢-٢ : مخطط تدفق القيمة العادلة :

يوضح الشكل (٢) كيفية تتابع العمليات المنطقية في حال توفر سوق نشط .  
مخطط تدفق قياس القيمة العادلة :



## ٢-٥ : علاقة القيمة العادلة بالخصائص المعلومات المحاسبية :

تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الجسر الواصل بين المستوى الأول "الأهداف الرئيسية" وبين المستوى الثالث مفاهيم الاعتراف والقياس للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، حيث يقصد بالخصائص النوعية هي ان تتسم المعلومات المنشوره فى التقارير الماليه متصفه بالدقه والموثوقيه لمستخدمي المعلومات المحاسبية ( حميدات ، ٢٠١٣).

تعتمد منفعة المعلومات على (موثوقية) Reliability إجراءات القياس المستخدمة ، حيث تمثل خصائص المعلومات المحاسبية الصفات الرئيسية التي تمكن المعلومات المحاسبية من تحقيق أهداف التقارير المالية ، وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية هذه الخصائص من خلال تقسيمها الي خصائص أساسية تتمثل بالملائمة ، والتمثيل الصادق ، وخصائص داعمة وتتكون من خواص قابلة للمقارنة ، وقابلية التحقق ، والتوقيت المناسب ، وقابلية الفهم .

يقصد بالملائمة أن تكون المعلومة المالية مؤثرة علي القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم علي تقييم الاحداث الماضية ولحاضرة والمستقبلية أو أنها تعزز أو تصحيح تقييماتهم الماضية ، أن تزيد من قدرتهم علي التنبؤ بالأحداث المستقبلية ، وحتى تكون المعلومات المالية ملائمة فأنها يجب أن يكون لها قدرة تنبؤيه تساعد مستخدمي المعلومات علي توقع نتائج ما مقدما وقيمة تأكيدية تتمثل في تمكين متخذي القرارات من التأكد أو تصحيح التوقعات الاولية أو السابقة لقراراتهم ، ويرتبط مفهوم الملائمة بمادية المعلومات أي تلك المعلومة التي اذا حذفت اثرت علي القرارات الاقتصادية التي قد يتخذها المستخدمون علي البيانات المالية (عبدالرحمن ، ٢٠١٤).

تعرف المعلومة ذات التمثيل الصادق بأنها المعلومة التي عرضها وتقديمها يتم بشكل معقول ويعكس صدق ما تقدم ، وحتى يتم التمثيل المعلومة بصورة صادقة فأنها يجب أن تكون كاملة وغير منقوصة ، ومحايدة وغير متحيزة ، وخالية من الاخطاء المادية .

وأكدت دراسة (النجار، ٢٠١٣)، على أنه يجب الموازنة ما بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية، إن القدر المطلوب تحقيقه من خاصيتي الملاءمة والموثوقية هو أصل المفاضلة ما بين مقياس التكلفة التاريخية، ومقياس القيمة العادلة، حيث يحقق مقياس التكلفة التاريخية قدراً كبيراً من الموثوقية وقدراً أقل من الملاءمة، إلا أن يحقق مقياس القيمة العادلة قدراً أكبر من الملاءمة وقدراً أقل من خاصية الموثوقية.

المتعلق بخاصيتي الملاءمة والموثوقية استخدام أكبر لمقاييس القيمة العادلة ووفقاً لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في القوائم المالية ، ويعود السبب لذلك الى ان معلومات القيمة العادلة أكثر ملاءمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية. وقد أشار معيار المحاسبة الدولي "الأدوات المالية: العرض" رقم 32 (IAS)) الفقرة ٨٧ منه ، الى أن معلومات القيمة العادلة تعد مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية ، وتؤدي الى ما يلي (المطيري ، ٢٠١١) .

١- تعكس تقدير الأسواق المالية القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات المالية.

٢- تعتبر القيمة العادلة أساساً محايداً لتقييم كفاءة الإدارة خاصة في إدارة الأموال .

#### ٢-٢-٦: الانتقادات الموجهة لمقياس القيمة العادلة :

هناك العديد من الانتقادات الموجهة لقياس القيمة العادلة ومنها ما يلي:

١. تتركز المشكلة الأساسية في تقدير القيمة العادلة لبنود القوائم المالية ، الامر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو عليه في ظل عدم وجود سوق كفاء، حيث ان تقديرات مقياس القيمة العادلة بمدى موثوقيتها "أى مدى توفر ادلة إثبات تساعد في تسجيلها دفترياً وتدقيقها"، ويكتنف تقدير القيمة العادلة طرق وأساليب متباينة في القياس (الجرف ، ٢٠١٧) .

٢. إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها في ظل غياب سوق نشط ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي واتباع أسس قياس متباينة "مختلفة" ( النجار، ٢٠١٣).

٣. صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية ( زرقون ، ٢٠١٦).

٤. إن معيار التكلفة/المنفعة قد لا يتحقق حينما تزيد التكاليف عن المنافع المرجوة منها.

٥. يتناقض مفهوم القيمة العادلة مع مبدأ الاستمرارية الذي ينص على "أن المنشأة سوف تستمر في أعمالها الى فترة طويله في المدى المستقبلي وفق (Georgiou & Jack, IFRSs (2008) .

## ٢-٢-٧: معيار التدقيق الدولي رقم (٥٤٠) المتعلق تدقيق التقديرات المحاسبية:

التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤) : ويعرف التقدير المحاسبي (Accounting estimates) على أنه : ذلك التقدير التقريبي للقيمة المحاسبية لبند معين بسبب عدم التمكن من إيجاد القيمة الدقيقة لذلك البند، ويعتمد هذا التقدير على الحكم المهني للمحاسب على حد سواء (الذنيبات ، ٢٠١٥).

## ٢-٢-٧-١ : طبيعة التقديرات المحاسبية :

١- بعض بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة وحسب وانما يمكننا تقديرها فقط، حيث تؤثر خاصية الموثوقية للمعلومات المتوفرة للإدارة على شكوك التقدير والتي بدورها تؤثر على مخاطر الخطأ الجوهري .

٢- يتمثل هدف قياس التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة عند القياس ومنها سعر السوق المقدر (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤) .

## ٢-٢-٧-٢ : إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة :

لتحديد الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية يقع على عاتق المراجع الخارجي فهم واضح للأمور التالية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠١٤) .

١- متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية بما في ذلك الافصاحات.

٢- طريقة تحديد المنشأة للأحداث والعمليات والحالات والشروط التي تؤدي الى الاعتراف أو الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في البيانات المالية.

٣- كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية ، بما في ذلك:

أ. أن يكون النموذج قابلاً للتطبيق.

ب. أنظمة الرقابة ذات العلاقة.

ت. استخدام الإدارة لخبير تقييم ام لا؟

ث. الافتراضات ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية.

ج. إذا كان هناك تغيير من الفترة السابقة على طرق اعداد التقديرات المحاسبية.

ح. كيف قامت الإدارة بتقييم شكوك التقدير.

## ٢-٢-٧-٣ : تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية :

عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يقوم المدقق بتقييم درجة الشكوك في التقدير المرتبطة بتقدير معين، كما يقوم مدقق الحسابات بتحديد أي التقديرات المحاسبية تعطي شكوك وتؤدي الى مخاطر هامة حسب تقديره (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠١٤) ، وتتمثل إجراءات الاستجابة

لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة ، بناءً على تقييم مخاطر الاخطار الجوهرية ، يجب على المراجع الخارجي تحديد ما يلي:

١- ما إذا كانت الإدارة بتطبيق متطلبات إطار عمل التقارير المالي والمعمول به بالتقدير المحاسبي بالشكل المناسب.

٢- ما إذا كانت هذه التقديرات التي تتطوي على شكوك، تؤدي الى مخاطر هامة، وحسب تقدير المدقق.

وفق ما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ، والاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية يقوم المراجع الخارجي بتنفيذ ما يلي:

١- تحديد ما إذا كانت الاحداث حتى تاريخ اصدار تقرير المراجع الخارجي توفر ادلة خاصة بالتقدير المحاسبي.

٢- اختبار طريقة اعداد الإدارة للتقدير المحاسبي ، ويقوم المراجع الخارجي بتقييم ما يلي:  
أ. أن طريقة القياس مناسبة للظروف القائمة.

ب. أن الافتراضات التي وضعتها الإدارة في ضوء أهداف القياس معقولة.

٣- فحص الفاعلية التشغيلي لأنظمة الرقابة بناءً على طريقة إعداد التقدير المحاسبي.

٤- وضع تقدير نقطي وذلك من اجل تقييم التقدير النقطي للإدارة ومن ذلك:

أ. في حال استخدام المدقق لافتراضات تختلف عن الافتراضات أو الطرق التي تستخدمها الإدارة في التقديرات المحاسبية.

ب. بالاستناد الى الادلة المتوفرة تعتبر كافة النتائج ضمن المدى معقولة، في حال استنتاج المراجع الخارجي أنه من المفيد استخدام مدى، فيتعين عليه تحديد نطاق محدد لهذا المدى (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٤) .

**٢-٧-٤ : إجراءات جوهرية أخرى للاستجابة للمخاطر الهامة :**

- شكوك التقدير : يجب على المراجع الخارجي تقييم ما يلي :

١- معقولية الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة.

٢- على المراجع الخارجي الحصول على أدلة كافية وملائمه حول التقديرات المحاسبية ذات المخاطر الهامة وفق ما يلي:

٣- قرار الإدارة بالاعتراف أو عدم الاعتراف بالتقديرات المحاسبية في البيانات المالية .

٤- أساس القياس المحاسبي الذي تم اختياره للتقديرات المحاسبية.



## ٢-٢-٧-٥ : تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء :

تساعد أدلة التدقيق المراجع الخارجي في تقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو تم التعبير عنها بشكل خاطئ .

## ٢-٢-٧-٦ : الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية :

يتعين على المراجع الخارجي الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول الإفصاحات في البيانات المالية للتقديرات المحاسبية ( ثابت ، ٢٠١٤).

## ٢-٢-٧-٧ : مؤشرات على تحيز الإدارة :

يتوجب على المراجع الخارجي أن يراجع القرارات والاحكام الصادرة عن الإدارة في عمل التقديرات المحاسبية لتحديد مؤشرات عن احتمال تحيز الإدارة.

## ٢-٢-٧-٨ :

الاقرار الخفية : حصول المراجع الخارجي علي اقرارات مكتوبة من الادارة.

## ٢-٢-٧-٩ : التوثيق :

على المراجع الخارجي أن يضمن في وثائق التدقيق ما يلي:

١- أساس استنتاج المراجع الخارجي حول معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاح والذي يؤدي الى مخاطر هامة .

٢- مؤشرات ودلائل على احتمال تحيز الإدارة أن وجدت (أبو جهل ، ٢٠١٧) .

٢-٨ : الأهمية النسبية وتقدير المخاطر في ضوء معايير المراجعة الأمريكية

والدولية:

## ٢-٢-٨-١ : مفهوم وعناصر مخاطر المراجعة :

مفهوم مخاطر المراجعة يتمثل في احتواء القوائم المالية علي خطأ او تحريف مادي متعامد ولم يتم اكتشافه ، (الذنيبات ، ٢٠١٥) ، على انها تتكون مما يلي:

## ٢-٢-٨-٢ : مخاطر المراجعة المقبولة (Acceptable Audit Risk(AAR) :

تعرف مخاطر المراجعة بانها مخاطرة ناتجة عن احتمال أن يصدر المراجع الخارجي رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي أخطاء جوهرية، وتتمثل مخاطر التدقيق في اصدار رأي خاطئ (الذنيبات ، ٢٠١٥) .

## ١- المخاطر المتلازمة أو المتأصلة (Inherent Risks(IR) :

وهي احتمال وجود خطأ في بند أو مجموعة من البنود بحيث لو اجتمعت تصبح ذات أهمية نسبية مفترضاً عدم وجود نظم رقابة داخلية ، من العوامل التي تؤثر في المخاطر المتأصلة: (الذنيبات ، ٢٠١٥) :

أ. طبيعة نشاط العميل.

ب. نتائج التدقيق السابق.

ت. الأطراف ذات العلاقة.

ث. وجود عمليات معقدة وغير روتينية ومنها قياسات القيمة العادلة في ظل عدم توفر المعلومات.

ج. حدوث العمليات غير العادية والمخاطر التي تؤثر على الغش.

٢- مخاطر الرقابة (Control Risks (CR :

المخاطر الناتجة عن احتمالية أن يكون نظام الرقابة الداخلي للمنشأة لم يمنع حدوث أي خطأ أو يكشفه وكلما ازدادت مخاطر الرقابة ازدادت كمية الاختبارات التي يقوم بها المراجع الخارجي (رشوان ، ٢٠١٧).

٣- مخاطر الاكتشاف المخططة (PDR (Planned Detection Risks

هو احتمالية تؤدي إجراءات المراجع الخارجي الى نتيجة تفيد بعدم وجود خطأ متعمد في الأرصدة ، في الوقت التي يكون فيه الخطأ موجود بالفعل، بحيث لو اجتمعت معا تصبح مادية وذات أهمية نسبية (الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠١٤).

وبناءً على ما سبق تكون العلاقة بين مخاطر المراجعة وفق النموذج التالي:

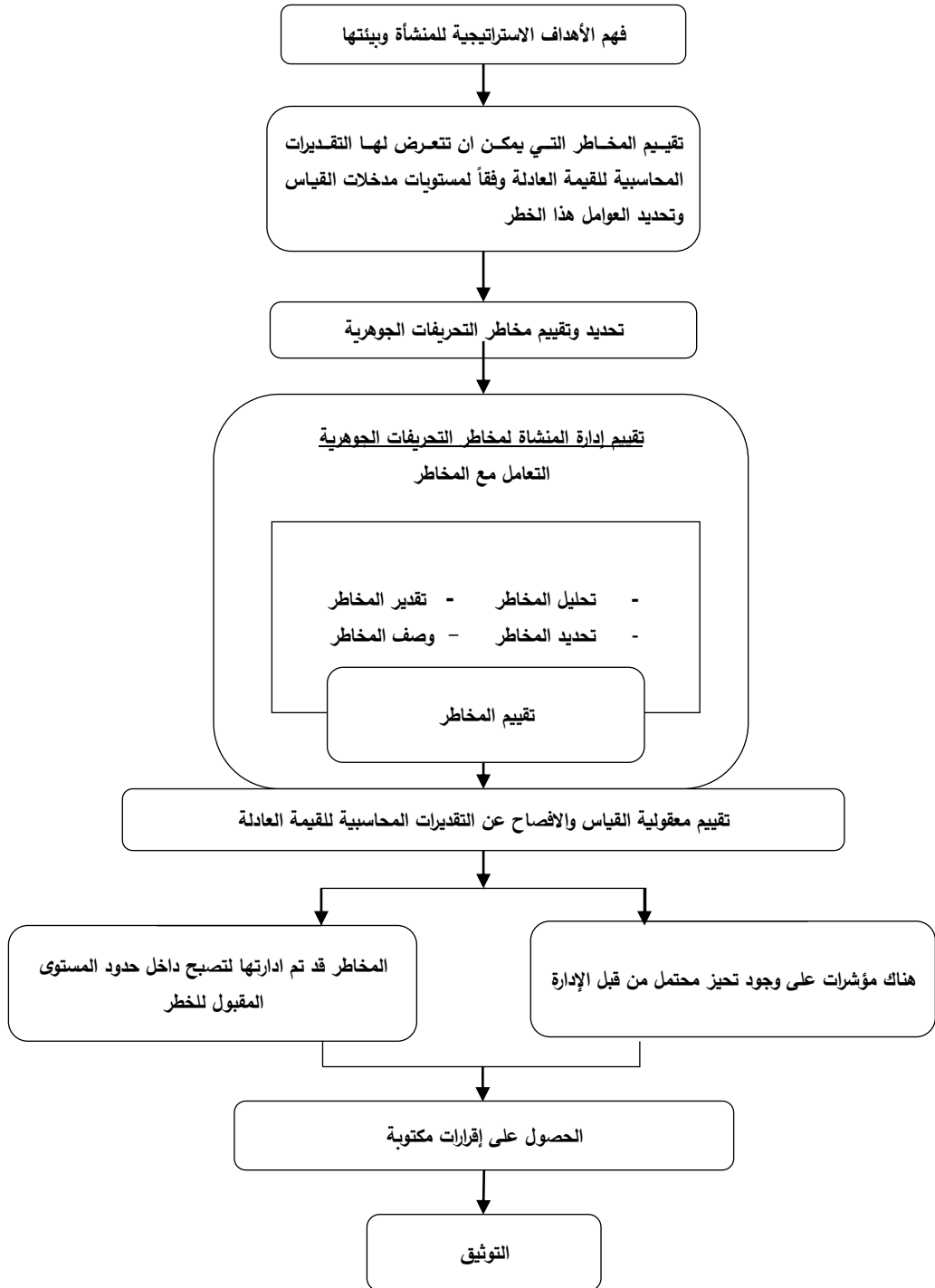
$$PDR \times CR \times IR = AAR$$

مخاطر المراجعة المقبولة = المخاطر المتأصلة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف وتكون المخاطر المتأصلة مرتفعة في عدة حالات منها أن تكون المنشأة جديدة والصناعة تتطلب مستوى عالٍ من التكنولوجيا، وان تقتصر التقديرات المحاسبية للمعقولة ومنها قياسات القيمة العادلة في ظل عدم توفر معلومات (الذبيبات ، ٢٠١٥).

٢-٩ : إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية وفقاً للقيمة العادلة: مدخل التدقيق

على أساس الخطر :

يوضح الشكل رقم (٣) مدخل التدقيق على أساس الخطر لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، (الصياد ، ٢٠١٦) ، حيث قدم الصياد هذا الإطار مبتدئاً بإجراءات فهم المراجع الخارجي لأهداف المنشأة وطبيعتها وهي تتوافق تماماً مع إجراءات عملية المراجعة، وانتقل بعدها لتقييم المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها التقديرات المحاسبية بما في ذلك القيمة العادلة ، وذلك من أجل تحديد الاخطار الجوهرية الناتجة عن تلك المخاطر والتي تمثل وفق الاطار الاجراء الثالث ، ثم انتقل الى تقييم معقولة القياس والافصاح بعد أن وضع إجراء تقييم المنشأة للمخاطر الجوهرية وكيفية تعاملها معها.



## المبحث الثالث

### الدراسة التطبيقية

#### مجتمع وعينة البحث :

يتكون مجتمع البحث من مكاتب المراجعة والمحاسبه المرخصة في جمهورية مصر العربية ، ونظرا لكثرة عدد المكاتب تم اختيار عدد من مكاتب المراجعة والمحاسبه تمارس نشاطها في منطقته وسط الدلتا ، أجريت الدراسة على عينة من المراجعين الخارجيين ، وقد اشتملت الدراسة على (مدقق أول، مدقق، رئيس، مدير، شريك) كأفراد مهنيين وذوي صلة مباشرة بموضوع البحث ، ويبلغ حجم مجتمع الدراسة (٣٠٦) فرد من المراجعين الخارجيين ، وتم الحصول على البيانات اللازمة للبحث من خلال توزيع استمارة الاستبيان باستخدام عينة عشوائية بسيطة من المراجعين الخارجيين ، فقد تم توزيع (١٢٢) استمارة وتم استرداد (١٠٩) استمارة منها صالحة للتحليل بنسبة استرداد (٨٩%) ، كما تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS لتحليل فرضيات الدراسة ، واختبارها وتحليل اتجاهات آراء عينة الدراسة.

#### تصحيح الأداة :

يوضح الجدول رقم (١) فقرات أداة الدراسة واستخراج النتائج وفقا لطريقة ليكرت الخماسية (Likert Scale).

مستبعد	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما
1	2	3	4	5

يوضح الجدول رقم (٢) مفتاح التصحيح

الدرجة	الوسط الحسابي
دائما	3.5 فما فوق
احيانا	2.5 أقل من ٣.٥
مستبعد	أقل من ٢.٥

## التحليل الاحصائي لفرضيات الدراسة ومناقشة النتائج

### الخصائص التعريفية للعينة :

يوضح جدول رقم (٣) توزيع أفراد عينة الدراسة

النسبة المئوية %	العدد	متغير العمل الحالي
-	-	شريك
9.6	10	مدير
6.5	8	رئيس
38.7	42	مدقق أول
45.2	49	مدقق
%100	109	المجموع

يوضح الجدول السابق ان غالبية افراد العينة يشغلون مهنة مدقق، حيث بلغت نسبتهم ٤٥.٢ %

يوضح جدول رقم (٤) توزيع الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	متغير المؤهل العلمي
72	77	بكالوريوس
3.2	4	دبلوم عالي
22.6	24	ماجستير
3.2	4	دكتوراه
% 100	109	المجموع

ويتضح من الجدول السابق ، ان غالبية المدققين هم من حملة شهادات البكالوريوس بنسبه

( ٧٢ % )، إذ يشكل الجزء الآخر نسبه ( ٢٣ % ) من حملة الدراسات العليا.

جدول رقم (٥) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية %	العدد	متغير التخصص العلمي
100	109	المحاسبة
-	-	تمويل
-	-	أخرى
%100	109	المجموع

يوضح الجدول السابق ان المدققين متخصصون في المحاسبة و يعتبر مؤشر هام على دقة قيام

المدققين في الاجابه على فقرات الاستبانة.

جدول رقم (٦) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة العملية (بالسنوات)

متغير الخبرة العملية (بالسنوات)	العدد	النسبة المئوية%
أقل من ٥ سنوات	42	38.7
من ٥ إلى ١٠ سنوات	35	32.3
من ١٠ إلى ١٥ سنة	18	16.1
أكثر من ١٥ سنة	14	12.9
المجموع	109	100.0%

يوضح الجدول السابق ان الغالبية العظمى (٣٩%) لديهم خبرة أقل من ٥ سنوات، يليها ما نسبة ٣٢% ما بين ٥-١٠ سنوات و اكثر من ١٥ سنة حوالي ١٣% .

جدول رقم (٧) توزيع الدراسة حسب الحصول على دورات تدريبية في المعايير الدولية المتعلقة

بالقيمة العادلة

متغير الحصول على الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية%
نعم	67	61.3
لا	42	38.7
المجموع	109	100.0%

يوضح الجدول السابق ان ما حوالي ٦١.٣% من عينة الدراسة لديها دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة ، بينما ٣٨.٧% ليس لديهم الدورات التدريبية وهذا من شأنه أن يدعم نتائج الدراسة .

جدول رقم (٨) يوضح أفراد عينة الدراسة حسب متغير الحصول على

دورات تدريبية في تدقيق القيمة العادلة

متغير الحصول على الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية%
نعم	60	54.8
لا	49	45.2
المجموع	109	100.0%

يوضح الجدول السابق ان ما حوالي ٥٤.٨% من عينة الدراسة لديهم دورات تدريبية في تدقيق القيمة العادلة ، بينما ٤٥.٢% ليس لديهم الدورات التدريبية وهذا من شأنه أن يدعم نتائج الدراسة لاحقاً.

**مناقشه نتائج الدراسة:**

يتناول هذا الجزء من هذا الفصل وصفا للنتائج التي توصلت اليها الدراسة ، ومن اجل تسهيل عملية تفسير النتائج ، فقد اعتمدت الدراسة على النسب المئوية:

أولاً: النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة الأول الرئيسي والذي نص على (التحديات التي تواجه المراجع الخارجي عند استخدام القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي) ومن اجل الإجابة عن هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسبة المئوية لمجال الدراسة، والجدول التالية توضح ذلك:

الجدول رقم (٩) يوضح التحديات التي تواجه المراجع الخارجي عند استخدام القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي.

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقدير
1	هناك حاجة لاطلاع المدقق على التعديلات الأخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.	4.48	.63	دائما
2	الآخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية للقيمة العادلة طبقاً للبيئة التي تعمل فيها الشركة.	4.42	.72	دائما
3	أشارت معايير المحاسبة الدولية الى ضرورة القياس والإفصاح وفقاً للقيمة العادلة وأقرت القياس وفقاً للتكلفة التاريخية.	4.19	.79	دائما
4	إن تدقيق مقياس القيمة العادلة يتضمن المدخلات المستندة على الحكم المهني.	3.87	.72	دائما
5	الاستعانة بخبير متخصص بالقيمة العادلة في بعض الأحيان.	3.71	.90	دائما
6	غياب أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول مما يعيق قياس القيمة العادلة.	3.45	.77	احيانا
7	معظم المدققين يفتقرون للمهارات اللازمة لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.	3.26	.93	احيانا
8	غياب وجود أسس ثابتة لقياس القيمة العادلة.	3.13	1.06	احيانا
9	إخفاء المعلومات أو تضليلها أمام المراجع الخارجي عند قيامه بتقييم القيمة العادلة لبند ما.	2.90	.94	احيانا
10	صعوبة فهم المدقق للنماذج المستخدمة في إعداد تقديرات القيمة العادلة من قبل الإدارة.	2.81	.83	احيانا
11	تجنب الإدارة التعاون مع المدقق.	2.65	1.11	احيانا
	محور التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تحديد وقياس القيمة العادلة	3.54	.49	دائما

يتضح من نتائج الجدول السابق أن الفقرة رقم (١) والتي تنص " هناك حاجة لاطلاع المدقق على التعديلات الاخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة" ، قد حازت على أعلى المتوسطات الحسابية بمعدل (٤.٤٨) ، في حين حصلت الفقرات التي تنص على (تجنب الإدارة التعاون مع المدقق) على أدنى متوسط حسابي حيث كان يساوي (٢.٦٥)، ومن ذلك يمكن تحديد التحديات في تحديد وقياس القيمة العادلة حيث يلاحظ أن المتوسط العام لاستجابات المبحوثين قد بلغ (٣.٥٤) بدرجة تقدير دائماً.

الجدول رقم (١٠) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مخاطر التدقيق

المتأصلة

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقدير
1	يقوم مراجع الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة أعلى عند قياس القيمة العادلة في ظل سوق غير نشط.	3.90	.75	دائما
2	يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى عند وجود أخطاء هامة وتحريفات نسبية للتقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة.	3.84	.86	دائما
3	يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى عند قياس القيمة العادلة في حال عدم الاستعانة بخبير متخصص.	3.71	.94	دائما
4	يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى في حال اختلاف نموذج قياس القيمة العادلة المستخدم من قبل الإدارة عن النموذج المستخدم من قبل المدقق أو خبير التقييم.	3.65	.66	دائما
	محور مخاطر التدقيق المتأصلة	3.77	.56	دائما

يتضح من نتائج الجدول السابق أن الفقرة التي تنص على (يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى عند قياس القيمة العادلة في ظل سوق غير نشط) قد حازت على أعلى المتوسطات الحسابية بمعدل (٣.٩٠) ، في حين حصلت الفقرات التي تنص على (يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى في حال اختلاف نموذج قياس القيمة العادلة المستخدم من قبل الإدارة عن النموذج المستخدم من قبل المدقق أو خبير التقييم) على أدنى متوسط حسابي، حيث كان يساوي (٣.٦٥)، ومن ذلك يمكن تفسير مخاطر التدقيق المتأصلة حيث يلاحظ أن المتوسط العام لاستجابات المبحوثين قد بلغ (٣.٧٧) بدرجة تقدير دائماً.



الجدول رقم (١١) يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور موثوقية أدلة التدقيق

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقدير
1	(1.1) تتطوي بعض التقديرات للقيمة العادلة على شكوك تؤدي الى مخاطر جوهرية.	3.81	.70	دائما
2	(2.1) تعدد طرق القياس نظراً لتعدد أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها.	3.58	.81	دائما
3	(٣.١) أن اطر إعداد التقارير المالية المعمول بها لم تحدد طريقة القياس أو طريقة بديلة القياس.	3.32	.87	احيانا
4	صعوبة الحصول على معلومات موثوقة ذات صلة بالقيمة العادلة اثناء عملية التدقيق.	3.16	.78	احيانا
5	تستخدم التقديرات المحاسبية ( تقديرات القيمة العادلة) في عملية التدقيق أقل موثوقية على تأكيدات الإدارة.	2.97	.98	احيانا
	محور موثوقية أدلة التدقيق	3.37	.63	احيانا

يتضح من نتائج الجدول السابق أن الفقرة التي تنص على ( تتطوي بعض التقديرات للقيمة العادلة على شكوك تؤدي الى مخاطر جوهرية) قد حازت على أعلى المتوسطات وكان متوسطها يساوي (٣.٨١) ، في حين حصلت الفقرة رقم (٥) والتي تنص " يعد استخدام التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة في عملية التدقيق أقل موثوقية على تأكيدات الإدارة " ، على أدنى متوسط حسابي حيث كان يساوي (٢.٩٧) ، ومن ذلك يمكن تفسير موثوقية أدلة التدقيق حيث يلاحظ أن المتوسط العام لاستجابات المبحوثين قد بلغ (٣.٣٧) بدرجة تقدير أحيانا.

### اختبار فرضيات الدراسة :

**الفرضية الأولى:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) لمواجهه المراجع الخارجى العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

جدول رقم (١٢) يوضح نتائج اختبار (Correlations) لمواجهه المراجع الخارجى العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

الاختبار	التحديات
معامل ارتباط بيرسون	.777
مستوى الدلالة	0.000
العدد	109

وتم عمل (معامل ارتباط بيرسون) تبين أن قيمة مستوى الدلالة أصغر من (٠.٠٥) ، وهي بذلك دالة إحصائياً، لذا فإننا نرفض الفرضية الصفرية القائلة ( لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) لمواجهه المراجع الخارجى العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة ) ، ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى

الدلالة الإحصائية ( ٠.٠٥ ) لمواجهه مدققي الحسابات العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

وكذلك الأمر وبالإستناد إلى اختبار تحليل معامل ارتباط بيرسون والذي قيمته ( ٠.٧٧٧ ) وهي قيمة قوية وفي نفس الوقت الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية قيمة مستوى الدلالة والتي بلغت ( ٠.٠٠٠ ) ، وهي دالة إحصائيا ومما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) لمواجهه مدققي الحسابات العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

**الفرضية الثانية:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ( ٠.٠٥ ) لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة بالتقديرات.

جدول رقم (١٣) يوضح نتائج اختبار (Correlations) لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظرا لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات

تقييم المخاطر المتأصلة	الاختبار
.606	معامل ارتباط بيرسون
0.000	مستوى الدلالة
109	العدد

تم عمل اختبار (معامل ارتباط بيرسون) تبين أن قيمة مستوى الدلالة أصغر من ( ٠.٠٥ ) وهي بذلك دالة إحصائيا، لذا فإننا نرفض الفرضية الصفرية " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ( ٠.٠٥ ) لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظرا لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات " ، ونقبل الفرضية البديلة ، بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ( ٠.٠٥ ) ، لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظرا لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات.

ونجد ان قيمة اختبار تحليل معامل ارتباط بيرسون ( ٠.٦٠٦ ) وهي قيمة قوية وفي نفس الوقت الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية قيمة مستوى الدلالة والتي بلغت ( ٠.٠٠٠ ) وهي دالة إحصائيا ، ومما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ( ٠.٠٥ ) لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظرا لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات.

**الفرضية الثالثة:** لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ( ٠.٠٥ ) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية.

جدول رقم (١٤) يوضح نتائج اختبار (Correlations) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية

الاختبار	افتقار ادلة التدقيق
معامل ارتباط بيرسون	.856
مستوى الدلالة	0.000
العدد	109

بالاستناد إلى اختبار تحليل (معامل ارتباط بيرسون) تبين أن قيمة مستوى الدلالة أصغر من (٠.٠٥) ، وهي بذلك دالة إحصائية، لذا فإننا نرفض الفرضية الصفرية لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية " ، ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) .

ونجد ان قيمة اختبار تحليل معامل ارتباط بيرسون ( ٠.٨٥٦ ) وهي قيمة قوية وفي نفس الوقت الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية قيمة مستوى الدلالة والتي بلغت ( ٠.٠٠٠ ) ، وهي دالة إحصائية ومما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (٠.٠٥) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية.

### النتائج والتوصيات

#### نتائج البحث :

في ضوء نتائج التحليل الاحصائي التي توصلت اليها البحث يمكن عرض اهم نتائج البحث على النحو التالي :

١. فيما يتعلق بمحددات تدقيق تقديرات القيمة العادلة في فلسطين فقد أظهرت نتائج الدراسة إن أكثر تحدي يواجه المراجع الخارجي في تدقيق تقديرات القيمة العادلة هو النقص في الاطلاع على التعديلات الأخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، بينما أقل التحديات تأثيراً على مدققي الحسابات عدم تعاون الإدارة مع المدقق ، وتشير نتائج الدراسة الى أن غالبية المدققين يمتلكون خبرات جيدة ودورات تدريبية في مجال المحاسبة والتدقيق لتقديرات القيمة العادلة، في نفس الوقت الذي عبروا فيه عن حاجتهم الماسة لاطلاعهم على اخر المستجدات والتطورات الحاصلة في هذه المعايير .

٢. أثبتت نتائج الدراسة الميدانية للبحث أن المراجع الخارجي يقوم بتقييم مخاطر متأصلة بنسب أعلى عند القياس بالقيمة العادلة في حالات (غياب الأسواق النشطة ، وعند وجود أخطاء هامة وتحريفات جوهرية ، وعند عدم الاستعانة بخبراء تقييم ) نظراً لزيادة احتمالات عدم التأكد .

٣. فيما يتعلق بموثوقية أدلة التدقيق فقد أكدت نتائج الدراسة على أن قياسات القيمة العادلة المستخدمة في التدقيق تعتبر أقل موثوقية لأنها تعتمد على الحكم الشخصي والمهني بدرجة عالية في أغلب الأحيان ، كما أنها معرضة لأخطاء في القياس، حيث أظهرت النتائج أن القيم العادلة تعتبر قيم توجيهية خاصة في ظل غياب الأسواق النشطة، وفي ظل اختلاف نماذج القياس.

٤. ان تغيرات القياس المحاسبي في المعايير الدولية لأعدد التقارير المالية تؤثر علي القرارات مستخدمى المعلومات المالية ، وهذا يعنى أن التغيرات في المعايير الدولية لأعدد التقارير المالية باتجاه تبني بدائل قياس جديدة تتمثل بمحاسبة القيمة العادلة وعمل تحول تدريجي عن محاسبة التكلفة التاريخية من شأنه أن يزيد من ملاءمة المعلومات ويحسن من جودة القرارات المتخذة من قبل المستثمرين ومستخدمى التقارير المالية .

٥. تتأثر قرارات مستخدمى المعلومات المالية بخصائص المعلومات المالية بسواء كانت هذه الخصائص أساسية أو داعمة ، فالمعلومات المالية يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص الاساسية وهي الملاءمة وصدق التعبير والخصائص الداعمة وهي قابلية المقارنة وقابلية التحقيق والتوقيت المناسب و قابلية للفهم حتي تكون هذه المعلومات مؤثرة في اتخاذ القرار ، وأن عدم توفر هذه الخصائص في المعلومات المالية من شأنه بصورة سلبية علي جودة القرار المتخذ وعلي المنافع التي يمكن أن تتحقق اهدافها .

٦. وبمقارنة نتائج هذه الدراسة مع الدراسات السابقة فقد اتفقت جميع الدراسات السابقة مع هذه الدراسة على أن المراجع الخارجي يواجه العديد من التحديات عند القياس بالقيمة العادلة ولعل أبرز هذه التحديات كان في اختلاف أسس قياس القيمة العادلة ، وعدم توفر أسواق نشطة لقياس بعض الأصول ، وأن المدققين غالبا ما يحتاجون الى خبير أو خبراء تقييم متخصصين، من جانب آخر تناولت بعض الدراسات هذه المسألة من خلال تطبيق المنطق المضرب الذي يعتمد على ترتيب التحديات من الأكثر تأثيرا على المدققين الى الأقل تأثيرا، بينما تحدثت دراسات أخرى بطريقة معاكسة من خلال اقتراح حلا مناسبة لمواجهة التحديات وذلك بتطبيق إطار لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، كما ركزت الدراسات الأجنبية على مشكلة اكتناف قياس القيمة العادلة الخطر ويسبب ذلك الارتفاع في مخاطر التدقيق المتوارثة، حيث تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بكونها تطرقت الى التحديات التي تواجه مدققي الحسابات عند القياس بالقيمة العادلة من ثلاث محاور رئيسية وأساسية والتي تشتمل على كافة الأمور المتعلقة بتدقيق تقديرات القيمة العادلة وما لها من تأثير في عملية التدقيق لذلك جاء البحث مكملا للأبحاث السابقة في هذا المجال.

## توصيات البحث :

1. في ضوء نتائج البحث السابقه ، يقدم الباحث التوصيات التالية:
  1. ينبغي العمل على توفير أسس محددة ونماذج واضحة لقياس القيمة العادلة، لتقليل الاعتماد على الحكم الشخصي لتقديرات القيمة العادلة.
  2. ينبغي على المراجع الخارجي استخدام نفس نماذج القياس المستخدمة من قبل الإدارة عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.
  3. ضرورة إطلاع المراجعين الخارجيين على آخر المستجدات والتطورات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية والخاصة بالقيمة العادلة ، وكذلك الامر بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية والمتعلقة بالقيمة العادلة.
  4. ينبغي على المراجع الخارجي الاستعانة بخبراء تقييم في ظل غياب أسواق نشطة أو في ظل عدم تمكنه من قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية.
  5. ضرورة العمل على تأهيل المحاسبين والمراجعين علمياً وعملياً ليكونوا قادرين على الفهم السليم لكيفية تطبيق معايير تدقيق تقديرات القيمة العادلة.
  6. ضرورة تتبع متخذي القرارات وعموم المستثمرين لتغيرات المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية سواء المتعلقة بالقياس أو الإفصاح المحاسبي ، وذلك بهدف ترشيد قراراتهم الحالية والمستقبلية.
  7. علي متخذي القرارات المالية والاستثمارية القيام بتتبع تغيرات الإفصاح المحاسبي في المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية ، وربطها بخصائص المعلومات المالية بسواء الأساسية أو الداعمة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليات اتخاذ القرار.

## قائمة المراجع

### اولا : المراجع العربية :

1. أبو غزالة ، ترجمة مجموعة طلال ، ٢٠١٧ ، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية " ، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، الاردن .
2. أبو نصار ، محمد ، وحميدات ، جمعة ، ٢٠١٤ ، " معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية : الجوانب النظرية والعملية " ، الأردن ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع.
3. أبو جهل ، سعد حسن مصباح ٢٠١٧ ، " مشكلات التدقيق على المخصصات والاصول والالتزامات المحتملة في المصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين : دراسة تطبيقية على مدقي الحسابات القانونيين في فلسطين " ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين .

٤. ابراهيم ، نبيل عبد الرؤوف ، ٢٠٠٩ ، " دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة " ، رساله ماجستير غير منشوره ، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات ، اكاديميه الشروق ، مصر .
٥. الجرف ، ياسر أحمد السيد محمد ٢٠١٧ ، " أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة على دقة التنبؤات المحاسبية : دراسة نظرية وميدانية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة-AUJAA ، جامعة بني سويف ، مصر ، مجلد ٥ ، العدد ١ ، ص ص ٣٤١-٣٩٠ .
٦. الجاوي ، طلال محمود ، ٢٠١٧ ، " الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية " ، الأردن ، عمان .
٧. الجاوي ، طلال محمد علي ، والبقاوي ، عبد الكريم محمد ، ٢٠١٧ ، " مراقب الحسابات ودوره في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " ، الأردن ، عمان ، دار الأيام للنشر والتوزيع .
٨. الذنيبات ، علي عبد القادر ، ٢٠١٥ ، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية " ، الأردن ، عمان ، دار وائل للنشر والتوزيع .
٩. العبادي ، مصطفى ، ٢٠١٠ ، " إطار مقترح لمراجعة القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة بالقوائم المالية: دراسة اختبارية " ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، مصر ، المجلد ١ ، العدد ١ ، ص ص ٢١٦-٣٢٦ .
١٠. العرود ، شاهر فلاح ، ٢٠١٢ ، " منفعة تطبيق معايير التقارير الماليه لتحسين بيئه الاستثمار الاجنبي " ، مؤتمر معايير التقارير الماليه الدولي - التحديات والفرص ، المملكة العربية السعودية .
١١. السعيري ، إبراهيم عبد موسى ، ٢٠١٢ ، " القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية " ، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية ، جامعة الكوفة ، العراق ، المجلد ٨ ، العدد ٢٧ ، ص ص ١٠٩-١٣٦ .
١٢. الشوابكة ، زيد أحمد البطمان ، ٢٠١٣ ، " مشكلات التدقيق على المخصصات والأصول المحتملة والالتزامات المحتملة في الشركات الأردنية " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان ، الأردن .
١٣. الصياد ، علي محمد علي ، ٢٠١٦ ، " إطار مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة باستخدام مدخل المراجعة على أساس الخطر " ، مجلة المحاسبة والمراجعة-AUJAA ، جامعة بني سويف ، مصر ، المجلد ٤ ، العدد ٢ ، ص ص ١٠٩-١٣٦ .
١٤. الاتحاد الدولي للمحاسبين ، ٢٠١٤ ، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs " ، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن ، عمان .
١٥. الراشد ، مصطفى ، ٢٠١٠ ، " مدى حاجه معايير المحاسبه والمراجعه السعوديه لتبنى القيمه العادلة كاساس للقياس والافصاح والمراجعه بالقوائم الماليه - دراسته تحليليه مقارنة " ، الندوه الثانيه عشر لسبل تطوير المحاسبه ، المملكة العربية السعودية ، جامعه الملك سعود ، الرياض .

١٦. المبيضين ، احمد محمد مصطفى ، ٢٠٠٩ ، " تأثير محاسبه القيمه العادله على ملائمه وموثوقيه البيانات الماليه فى شركات الوساطه الماليه الاردنيه ، رساله ماجستير غير منشوره ، جامعه ال البيت ، الاردن .
١٧. المطيري ، منصور فيحان دعسان ، ٢٠١١ ، " مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات المالية " ، رساله ماجستير في المحاسبه غير منشوره ، جامعه الشرق الأوسط ، عمان ، الأردن .
١٨. الميهي ، رمضان عبد الحميد ، ٢٠١٥ ، " مدخل مقترح للحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات لتحسين جودة التقارير المالية في ضوء المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS - دراسة ميدانية علي الشركات المقيدة بسوق الاوراق المالية المصرية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعه المنصورة ، المجلد التاسع والثلاثون ، العدد الرابع ، ص ص ٢٠ - ٣٥ .
١٩. النجار ، جميل حسن ، ٢٠١٣ ، " أثر تطبيق محاسبه القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية: دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين " ، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال ، الجامعة الأردنية ، عمان ، الأردن ، المجلد ٩ ، العدد ٣ ، ٤٦٥-٤٩٣ .
٢٠. بدر ، عصام على فرج ، ٢٠١٣ ، " أثر التزام الشركات المصرية بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر " -دراسة ميدانية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، السنة الثالثة والثلاثون، العدد الأول ، ص ص ٤٣٣-٤٦٤ .
٢١. ثابت ، حسان ثابت ، ومحمد، عبد الواحد ٢٠١٤ ، " التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة : دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية " ، المؤتمر (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء الحكومات ، جامعة قاصدي مرباح ، الجزائر .
٢٢. جعارة ، أسامة عمر ، ٢٠١٢ ، " المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبه القيمة العادلة-الملائمة والموثوقية " ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، بغداد ، العراق ، العدد ٢٩ ، ص ص ١٩٠-٢٠٧ .
٢٣. جمال ، اسامة احمد ، ٢٠١٧ ، " المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية IFRS وملاءمتها للتطبيق في بيئة المصرية من منظور المتعاملين مع سوق المال - دراسة تحليلية وميدانية " ، كلية التجارة ، جامعه القاهرة .
٢٤. جمعة ، أحمد حلمي ، ٢٠١١ ، " التدقيق والتأكيد المتقدم " ، الأردن ، عمان ، دار صفاء للنشر والتوزيع .
٢٥. حماد ، طارق عبد العال ، ٢٠٠٨ ، " المدخل الحديث في المحاسبه عن القيمة العادلة " ، مصر ، الإسكندرية ، الدار الجامعية .
٢٦. حميدات ، جمعة ، وخدش ، حسام ، ٢٠١٣ ، " محاسب عربي قانوني معتمد "ACPA": المحاسبية " ، الأردن ، عمان ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين .

٢٧. درويش ، عبد الناصر محمد ، ٢٠٠٨ ، " تقييم اتجاهات التطور فى تطبيق معايير محاسبه اليمه العادله فى اعداد البيانات الماليه وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية - دراسه ميدانيه على شركات التامين الاردنيه " ، المجله المصريه للدراسات التجاريه ، كليه التجارة ، جامعه المنصوره ، المجلد ٣١ ، العدد ١ ، ص ص ١٧٩ - ٢٢٨ .
٢٨. عبد الله ، خالد أمين ، ٢٠٠٩ ، " تدقيق الحسابات " الأردن ، عمان ، منشورات جامعة القدس المفتوحة.
٢٩. صديق ، انصار محمد احمد ، ٢٠١٠ ، " محاسبه القيمه العادله واثرها على انشطه التحوط وادارة الارباح " ، رساله دكتوراه غير منشوره ، جامعه اسيوط ، مصر .
٣٠. صالح ، رضا إبراهيم ، ٢٠٠٩ ، " أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، مصر ، العدد ٢ ، ص ٤٦ .
٣١. صالح ، رضا ابراهيم ، ٢٠٠٩ ، " اثر توجه معايير المحاسبه نحو القيمه العادله على الخصائص النوعيه للعالمعلومات المحاسبية فى ظل الازمه الماليه العالميه ، مجله كليه التجارة للبحوث العلميه ، جامعه الاسكندريه ، المجلد ٤٦ ، العدد ١ ، ص ص ١ - ٦٠ .
٣٢. رشوان ، عبد الرحمن محمد ، ٢٠١٧ ، " تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والاهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة " ، مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات ، كلية فلسطين التقنية ، دير البلح ، العدد ٤ ، ص ص ٣٦-٦٦ .
٣٣. زرقون ، محمد ، ٢٠١٦ ، " واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية: دراسة ميدانية " ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، المجلد ٣ العدد ٤ ، ص ص ١-٢٠ .
٣٤. كامل ، منى ، والعاني ، صفاء ، ٢٠١٤ ، " دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية نحو القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية " المؤتمر العربي السنوي الأول- واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح ، بغداد ، العراق .
٣٥. مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين ، ٢٠١٧ ، " قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين .
٣٦. محمد ، جمال علي ، ٢٠١٦ ، " تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS علي كفاءة اسواق المال- دراسة تطبيقية علي سوق رأس المال المصري " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد العشرون ، العدد الثاني ، ص ص ٣٠ - ٤٥ .

### ثانيا :المراجع الاجنبية :

- 1.Alali ,F. A. & Foote , P. S. , 2012 , " The value relevance of international reporting standards : empirical evidence in an emerging market " , The International Journal of Accounting , VOL . 47, NO . 5 ,PP : 85-108.



2. Al Kadash H.A , Abdullatif M , 2009 , " Consequences of fair value Accounting for financial Instruments in developing countries : the case of the banking sector in Jordan " , journal of business administration . , VOL . 5 , NO . 4.
3. Bedard , Nathan, H. , and Cannon , Jean, C., 2017 , " Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field " , American Accounting Association, VOL . 92, NO. 4 , PP : 81-114.
4. Bratten, B. , L. Gaynor , L. McDaniel , N. Montague, and G. Sierra., 2013 , " The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors " , A Journal of Practice & Theory, VOL .35 , NO. 1 , PP: 7-44.
5. Carmona , Salvador and Marco Trombetta , 2008 , " ON the global acceptance of IAS / IFRS accounting standards : the logic and implications of the principles-based systemic " , Available From [www.ssrn.com/as](http://www.ssrn.com/as).
6. Chirac , Silvio -Virgil , 2016 , " Challenges Incurred In the Auditing Of Fair Value Measurements" , Annals of the University of Oradea , Economic Science Series ,VOL . 25 , NO .1 , PP : 812-822.
7. Clarkson ,P. , Hana , J.D. , Richardson , D. & Thompson , R. , 2011 , " The Impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings " , Journal of Contemporary Accounting and Economics, Forthcoming ,VOL . 7 , NO . 1 , PP : 1-17.
8. Denis ,C., 2013 , " Relevance of financial reporting and disclosure for financial markets under IFRS " , some Canadian evidence , Cahier de recherché ,04.
9. Deng , S. , 2013 , " The EU's adoption of IFRS and the implication for China : in the perspective of accounting quality and information comparability " , Master's Thesis , Karlstad Business School , Karlstad University.
10. Elaine Henry , Oscar j , Holzmann , Yak wen , 2007 , " FASB: Fair value measurements : the next step " , journal of corporate accounting & finance , VOL . 6 , NO . 18.
11. IFRS , 2017 , " International Financial Reporting Standards " , from : [www.ifrs.org.com](http://www.ifrs.org.com)
12. FASB , " Financial Accounting Standards board " , 2017 , Conceptual Framework For Financial Reporting , SFAC , No . 8, from : [www.Fasb.org.com](http://www.Fasb.org.com).
13. Kim , S. , Kim, N. & Min , K. , 2016 , " Mandatory IFRS adoption and financial analyst's information environment : evidence from Korean market " ,The Journal of Applied Business Research , VOL . 32 , NO .5 , PP: 1387 - 1404.
14. Gassen , j , and T . Sell horn , 2006 , " Appling IFRS in Germany – determinants and consequences " , working paper , [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
15. Guggiola , Gabriele , 2010 , " IFRS adoption in the E . U Accounting harmonization and markets efficiency " , international business & economics research journal , VOL . 12 , NO . 9.
16. Kiso , Donald E . & Weygandt , 2011 , " Intermediate Accounting " , 9th. Edition , John Wiley & sons.
17. Kim , S. , Kim, N. & Min , K. , 2016 , " Mandatory IFRS adoption and financial analyst's information environment : evidence from Korean market " ,The Journal of Applied Business Research , VOL . 32, NO .5 , PP: 1387-1404.
18. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2012 , " Observations from 2010 inspection of domestic annually inspected firms

- regarding deficiencies " , In Audits of Internal Control over Financial Reporting. Washington, DC: PCAOB.
19. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). , 2013, " Report on 2007-2010 Inspections of Domestic Firms that Audit 100 or Fewer Public companies " , Washington, DC: PCAOB.
  20. Stella , So , and Malcolm , Smith , 2009 , " Value-relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the income statement: evidence from Hong Kong " , VOL . 39 , NO . 2 , PP. 103-118.
  21. Vera , p. , 2013 , " IAS/IFRS and financial reporting quality , lessons from The European experience " , China Journal of Accounting Research , VOL .6 , NO . 3 , PP : 247-263.
  22. Veronica , S. F. , 2018 , " in formativeness of stock prices affects IFRS adoption in Brazil " , Journal of Multinational Financial Management , VOL . 47 , NO .48 , PP : 46-59.
  23. Yip , R.W. & Young , D. , 2012 , " Does mandatory IFRS adoption improve information comparability ? " , VOL . 87 , NO . 5 , PP : 1767-1789.
  24. Yusuf ,M.N., 2014 , " Does IFRS adoption influence quality of reporting? , An Empirical evidence from large Canadian banks " , International Journal of Accounting and Taxation , VOL. 2 , NO . 1 , PP : 85-109.
  25. Zachariah , Alan Rosenblatt , 2007 , " FASB Statement on fair value measurement " , journal of investment compliance , VOL . 1 , NO . 8.
  26. Umobong , A.A. & Akan , D. , 2015 , " IFRS adoption and accounting quality of quoted manufacturing firms in Nigeria : A cross sectional study of brewery and cement manufacturing firms " .
  27. Wang , Clare , 2014 , "Accounting Standards Harmonization and Financial Statement Comparability : Evidence From Transnational Information Transfer " , Journal of Accounting Research , PP : 1-38.
  28. www.ascasociety.org.

## ملاحق البحث

ملحق (١) قائمه استقصاء

السيد المراجع الخارجي المحترم / .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، ،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين قياس القيمة العادلة (دراسة تطبيقية)" ، ويعتمد البحث على قياس وجهة نظر عينة من المتخصصين في بيئة الأعمال المصرية للتعرف على توجهاتهم تجاه التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحسين قياس القيمة العادلة ؛ ولذا يأمل الباحث في الاستفادة من خبرات سيادتكم في إثراء الجوانب والنقاط النظرية المختلفة للبحث من خلال آراء سيادتكم المعتمدة على خبرة عملية ، والتي تُساهم في الوصول لنتائج تعكس الواقع العملي في البيئة المصرية ، و يؤكد الباحث لسيادتكم أن المعلومات و الآراء التي تفصحن عنها هي لأغراض التحليل الإحصائي فقط ، وسيتم التعامل معها بأقصى درجات السرية والحفاظ على الخصوصية ، وعلى ذلك لن يتم الإشارة إلى سيادتكم مطلقاً عند التقرير عن أي نتائج مستمدة من ذلك الاستقصاء .

ويقدر الباحث وقت سيادتكم الثمين الذي ستقضونه في إتمام ذلك الاستقصاء في أقرب وقت مناسب لسيادتكم .

جزيل الشكر والاحترام على مساعدتكم ،،،،،

الباحث

### القسم الأول: معلومات عامة:

أولاً: العمل الحالي	أ. شريك	ب. مدير	ج. رئيس	د. مدقق أول	هـ. مدقق
ثانياً: المؤهل العلمي	أ. بكالوريوس	ب. دبلوم عالي	ج. ماجستير	د. دكتوراه	
ثالثاً: التخصص العلمي	أ. المحاسبة	ب. تمويل	ج. أخرى حددها ( )		
رابعاً: الخبرة العملية (بالسنوات)	أ. أقل من ٥ سنوات	ب. من ٥ إلى ١٠ سنوات	ج. من ١٠ إلى ١٥ سنة	د. أكثر من ١٥ سنة	
خامساً: هل حصلت على دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة؟	أ. نعم	ب. لا			
سادساً: هل حصلت على دورات تدريبية في تدقيق القيمة العادلة؟	أ. نعم	ب. لا			

### القسم الثاني: العبارات الخاصة بموضوعات البحث:

العبارة	دائماً	غالبا	أحيانا	نادرا	مستبعد
أولاً: التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تحديد وقياس القيمة العادلة					
(1) معظم المدققين يفتقرون للمهارات اللازمة لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.					
(2) هناك حاجة لاطلاع المدقق على التعديلات الاخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.					
(3) الاخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية للقيمة العادلة طبقاً للبيئة التي تعمل فيها الشركة.					

								ارت معايير المحاسبة الدولية الى ضرورة	
مستبعد	نادرا	أحيانا	غالبا	دائما				العبارة	والإفصاح وفقاً للقيمة العادلة وأقرت القياس وفقاً للتكلفة التاريخية.
								ثانياً: مخاطر التدقيق	بالتخصص بالقيمة العادلة في
								متأصلة	بعض الأحيان (1) يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى عند قياس القيمة العادلة في ظل
									يتضمن المدخلات سوق غير نشط.
									المستندة على الحكم المهني.
									(2) يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة
									ب وجود أسس ثابتة لقياس (القيمة) العادلة عند قياس القيمة العادلة في حال
									عدم الاستعانة بخبير متخصص.
									المعلومات أو تضليلها أمام المدقق الخارجي
									عند قيامه بتقييم القيمة العادلة لبند ما.
									تجنب الإدارة التعاون مع المدقق.
									ية فهم المدقق للنماذج المستخدمة في إعداد تقديرات القيمة العادلة من قبل الإدارة.
									أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول مما يعيق قياس القيمة العادلة.

					(3) يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى في حال اختلاف نموذج قياس القيمة العادلة المستخدم من قبل الإدارة عن النموذج المستخدم من قبل المدقق أو خبير التقييم.
					(4) يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى عند وجود أخطاء هامة وتحريفات نسبية للتقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة.

مستبعد	نادر	أحيانا	غالا با	دائما	العبرة	
ثالثاً: موثوقية أدلة التدقيق						
					(1-1) تنطوي بعض التقديرات للقيمة العادلة على شكوك تؤدي الى مخاطر جوهرية.	(1) صعوبة حصول المدقق على ادلة تدقيق كافية ومناسبة وذات موثوقية خصوصاً عندما:
					(2-1) تعدد طرق القياس نظراً لتعدد أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها.	
					(3-1) أن اطر إعداد التقارير المالية المعمول بها لم تحدد طريقة القياس أو طريقة بديلة القياس.	
					يعد استخدام التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة في عملية التدقيق أقل	(2)

					موثوقية على تأكيدات الإدارة.	
					صعوبة الحصول على معلومات موثوقة ذات صلة بالقيمة العادلة اثناء عملية التدقيق.	(3)