

"أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية
المراجعة "

(مع دراسة ميدانية)

" Impact of Use the Fair Value Estimates in Preparing the Financial
Statements on the Audit Efficiency "

أ.د. هشام فاروق الايبارى

أستاذ المراجعة

وكيل الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة سابقا

كلية التجارة - جامعة طنطا

أ.د. الرفاعى ابراهيم مبارك

أستاذ المراجعة

نائب رئيس الجامعة لشئون الطلاب سابقا

كلية التجارة - جامعة طنطا

إعداد الباحثة

علياء عادل محمد محفوظ عبد المتعال

المخلص

تمثلت المشكلة الرئيسية للدراسة في تحديد أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة، واستخدمت الدراسة كلاً من المنهج الإستقرائي والإستنباطي، فاستخدمت الدراسة المنهج الإستنباطي لتكوين الإطار النظري للدراسة واشتقاق فروضها، واستخدمت المنهج الإستقرائي لإختبار فروض الدراسة، وذلك من خلال عمل إستبيان لجمع بيانات لدراسة العينة، وقسمت العينة إلى عيتين، إحداهما للأكاديميين ببعض الجامعات المصرية، والثانية للمراجعين بمكاتب المراجعة المصرية.

كما هدفت الدراسة إلى تحديد أثر إستخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على اجراءات عملية المراجعة ومدى كفايتها والوقت اللازم لعملية المراجعة، وذلك من خلال دراسة ميدانية وذلك عن طريق استطلاع رأى (استبيان) لكل من الأكاديميين والمراجعين بجمهورية مصر العربية، وتبين من الدراسات السابقة وجود بعض الإختلافات حيث منها من أيد ومنها من عارض وجود تأثير لإستخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة، كما وجد تعارض حول تأثير بعض المتغيرات فى الحد من تأثير تقديرات القيمة العادلة على كفاءة عملية المراجعة، منها مصدر حصول المنشأة على خدمات المراجعة الداخلية، ودرجة التخصص الصناعى لمكاتب المراجعة.

اعتمدت الباحثة لتحليل البيانات على استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية Statistical Package for Social Sciences, Version 22(SPSS)، حيث استخدمت الإحصاء الوصفية، واستخدمت لإختبار كل عينة على حدى اختبارى كولموجروف سيمنروف و فريدمان، واستخدمت لإختبار العينتان معاً اختبار مان ويتنى.

وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى اتفاق الآراء بين المراجعين والأكاديميين على أن إستخدام تقديرات القيمة العادلة فى ظل التأهيل العلمى والعملى للمراجعين المصريين وفى ضوء المعايير المستخدمة يفرض على المراجع عدد كبير من التحديات التى تزيد من الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة وزيادة الإجراءات المطلوبة مما يؤثر سلباً على كفاءة عملية المراجع، وانفقت الآراء على ضرورة توفير دورات تدريبية للمراجعين لرفع كفاءتهم وزيادة قدراتهم للحد من هذه التحديات، واختلفت الآراء حول تأثير كلاً من حصول المنشأة على أنشطة المراجعة الداخلية من مصدر خارجى، والتخصص الصناعى لمكاتب المراجعة، وارجعت الدراسة بعض من هذه الإختلافات إلى عدم التأهيل العلمى الكافى لبعض المراجعين وغيرها من الأسباب.

Abstract

The aim of this study is to determine the impact of using fair value estimates when preparing financial statements on the audit procedures, their adequacy, and the time required for the audit process, through a field study, through an opinion poll (questionnaire) for both academics and auditors in the Arab Republic of Egypt. Some differences, some of which supported and others opposed the effect of using fair value estimates when preparing financial statements on the efficiency of the audit process, and there was a conflict about the impact of some variables in reducing the impact of fair value estimates on the efficiency of the audit process, including the facility's access to internal audit services From an external source, the degree of industrial specialization of audit firms, the use of electronic audit systems, and the quality of the internal control of the audited entity, From the above, the main problem of the study is to determine the impact of using fair value estimates when preparing financial statements on the efficiency of the audit process. During a questionnaire to collect data to study the sample, the sample was 'divided into two', one for academics in some Egyptian universities, second for auditors in Egyptian audit offices.

To analyze the data, the researcher relied on the use of the Statistical Package for Social Sciences, Version 22 (SPSS), where she used descriptive statistics, and was used to test each sample on the basis of the Kolmogrove-Siemenrov and Friedman tests, and used to test the two samples together with the Mann-Whitney test, The field study reached consensus between auditors and academics that the use of fair value estimates in light of the scientific and practical qualification of Egyptian auditors and in light of the standards used imposes on the auditor a large number of challenges that increase the time required to complete the audit process and increase the required procedures, which negatively affects the auditors. The efficiency of the auditor's process, and the opinions agreed on the necessity of providing training courses for auditors to raise their efficiency and increase their capabilities to reduce these challenges. The fair value on the efficiency of the audit process and may even raise this

efficiency, and opinions differed about the impact of both the establishment's access to internal audit activities from an external source, and the industrial specialization of audit offices, and the study attributed some of these differences to the insufficient scientific qualification of some auditors and other reasons.

المقدمة

زادت الإصدارات من قبل المنظمات المهنية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB بإتباع تقديرات القيمة العادلة لبنود القوائم المالية عند إعداد القوائم المالية، وتخلت معايير المحاسبة في كثير من الدول المتقدمة والنامية عن نموذج التكلفة التاريخية واتجهت نحو القيمة العادلة في التقدير عند إعداد القوائم المالية ، وذلك في العقد الاول من القرن الحادى والعشرين (عبادى ٢٠١٠)، وذلك نتيجة التغيرات السريعة في القوى الشرائية لوحدة النقد والعولمة، وإحلال القطاع الخاص محل القطاع العام في عدد كبير من الأنشطة، ومن جانب آخر يصاحب تقديرات القيمة العادلة درجة عالية من عدم التأكد وانخفاض موضوعيتها في كثير من الأحيان (Glover,et al.,2017)، وهناك عدة عوامل تزيد من عدم التأكد ومنها عدم وجود سوق نشط، أو أصول و إلتزامات مماثلة، وفي هذه الحالة يخضع التقدير إلى المستوى الثالث، والذي يزداد فيه احتمال التحيز من قبل الإدارة، ويزداد استخدامه من قبل الإدارة لزيادة الدخل بشكل انتهازى (Smith& Valuancia, 2015)، الأمر الذى يزيد من العبء الملقى على المراجع مما ا قد يجعله يزيد من اجراءات المراجعة وكمية الأدلة، وبالتالي قد يؤثر على كفاءة عملية المراجعة، ومع زيادة تكاليف عملية المراجعة نتيجة إلتزام المراجع بمتطلبات قانون Sox و المعايير الدولية دفع شركات المراجعة إلى محاولة البحث عن طرق إدارة تكلفة عملية المراجعة ومنها إعتتماد المراجع الخارجى على أعمال المراجعة الداخلية (prawitt,et al ,2009).

ويعتمد المراجع على أعمال المراجعة الداخلية أكثر في حالة حصول المنشأة عليها من مصدر خارجى (مبارك، ٢٠١٢)، كما أنه يمكن خفض التكاليف من خلال اسناد مراجعة تقديرات القيمة العادلة إلى شركات مراجعة ذات تخصص صناعى و التخصص الصناعى يساعد في تطوير أساليب تزيد من قدرات المراجعين عند أداء عملية المراجعة، بالإضافة إلى الأساليب المستخدمة في المراجعة (الإبيارى، ٢٠٠٨)، وبالتالي تخصص مكاتب المراجعة قد يؤدي إلى تقليل التأثير السلبية لتقديرات القيمة العادلة على كفاءة عملية المراجعة، وفي نفس الوقت عملية المراجعة ذات الجودة العالية تحد من تحول الإدارة للمستوى الثالث (Kolibect, et al., 2016)، أى إنه توجد علاقة بين جودة عملية المراجعة والحد من تحيز الادارة ، وتعد عملية المراجعة جزءا مهما من عملية إعداد التقارير المالية حيث يقوم المراجعين بإجراءات تختبر مدى ملاءمة وموضوعية تصنيفات وقرارات الإدارة (Early, et al., 2014)، الأمر الذى يزيد من ثقة مستخدمى هذه التقارير.

مما سبق يتضح وجود تحديات كبيرة أمام عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة، مما يزيد من متطلبات مراجعة تقديرات القيمة العادلة والإجراءات التى يقوم بها المراجع لضمان عدم تحيز الإدارة وسلامة تقديرات القيمة العادلة وضمان الوصول للدرجة المقبولة لجودة عملية المراجعة لما يرتبط بتقديرات القيمة العادلة من عدم التأكد ونقص الموضوعية، كما فى بعض الحالات قد يضطر المراجع إلى الإستعانة بخبراء سواء بخبير متخصص خارجى حسب معايير المراجعة فى حالة عدم إلمامه الكامل بما يتعلق بهذه التقديرات، الأمر الذى قد يؤثر على عدد ساعات عملية المراجعة، مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة .

مشكلة البحث

زادت التحديات فى الأونة الأخير التى تواجه بيئة الأعمال، مع الإندماجات وانتشار الشركات متعددة الجنسية وظهور الشركات العملاقة والعديد من الإحتكارات ، وبعد الأزمات المالية العالمية التى أرجعها البعض مثل جورج ماكين (مرشح جمهورى للبيت الأبيض) إلى التحول لتقديرات القيمة العادلة (القشى، ٢٠١٣) ، وما تبع ذلك من مشاكل وأزمات لبعض شركات المراجعة مثل شركة آرثر أندرسون وكانت واحدة من أكبر خمس شركات محاسبة ومراجعة بالولايات المتحدة .والتي كانت تقوم بمراجعة بعض الشركات كشركة انرون . مما زاد من الأهتمام بالدراسات المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة والمتطلبات التى يجب اتباعها عند مراجعة تلك التقديرات، حتى لا يؤدي ذلك إلى تكرار ما حدث، ومحاولة لإرجاع الثقة فى مهنة المراجعة بعد هذه الأزمات التى أثرت عليها إلى حد كبير .

أشار (PCAOB,2011) (Public Company Accounting Oversight Board) مجلس الإشراف على شركات المراجعة العامة فى تقرير مفصل لها أنه تعد تقديرات القيمة العادلة من المناطق ذات الخطورة العالية، وبالتالي على المراجع العمل على زيادة الإهتمام الموجه لها . كما إنها أشارت (PCAOB, 2003) إلى أن مهمة المراجع الخارجى هى تقدير مدى معقولية تقديرات الإدارة، كما أشارت فى تقرير لها (PCAOB, 2010) إلى إنه على المراجع الخارجى جمع الأدلة المناسبة للتأكد من تقديرات الإدارة ، و توصل (Earley,et al.,2014) إلى أن مراجعة القوائم المالية المحتوية على تقديرات للقيمة العادلة تؤثر إيجابياً على ثقة المستفيدين منها كما إنها تزيد من موثوقيتها، ويوضح (Kohlbeck,et al.,2016) أن جودة المراجعة تؤدي إلى الحد من تحيز الإدارة وايضا استجابة لزيادة المخاطر المرتبطة بعملية مراجعة القيمة العادلة يؤدي ذلك إلى زيادة الجهد والوقت فى عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة عدد ساعات عملية المراجعة وبالتالي زيادة تكاليف المراجعة؛ مما قد يؤثر على كفاءة عملية المراجعة ، وهناك من يرى أن عدم خبرة المراجعين وعدم تأهيلهم والتحديات التى تواجه المراجعين تؤدي إلى التقليل من جودة عملية المراجعة، كما أوصى (Kumarasiri,2011) بتوفير التدريب المناسب والتوجيه الفنى وسيلة أساسية للتخفيف للتقليل من تلك المخاوف، وتوصل (Christensen&Wood ,2012) إلى أنه على الرغم من مستوى المعاملات التجارية زادت تعقدا وايضا تقديرات القيمة العادلة إلا أن المعايير المحاسبية تغيرت بصورة لا تتواءم مع ذلك التغير وبالتالي يوجد ضرورة لتغيير المعايير لتصبح أكثر شفافية ووضوح ودقة لتعبر عن مستوى عدم التأكد فى القوائم المالية المحتوية على تقديرات للقيمة العادلة وذلك للتقليل من عدم التأكد عند المستثمرين .

تناول (Glover, et al.,2017) بعض القصور فى المعايير، وتوصل إلى أن المعايير الحالية غير كافية لمواجهة التحديات التى تقابل المراجعين عند مراجعة تلك القوائم ،وتحديد مسؤوليات المراجعين التى بدورها تؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وتحذ من زيادة أتعابها، أشارت بعض الدراسات مثل (Cannon&Bedard, 2017) و(Kumarasiri, 2011) و(Joe,et al.,2016) إلى مجموعة من التحديات التى تواجه المراجعين ومخاطر الاعتماد على طرف ثالث فى التقديرات، ومدى الاستفادة من استعانة الإدارة بخبير فى التقليل من ساعات عملية المراجعة واجراءتها مما يزيد من كفاءة عملية المراجعة، وسمحت PCAOB للمراجعين الخارجيين الإعتماد على عمل المراجعين الداخليين وذلك فيما يخص الرقابة الداخلية، كما أشارت إلى أنه قد يؤدي توقيت اصدارتقرير المراجع والذي يعد من عناصر كفاءة عملية المراجعة على الشركات، مما قد يؤثر على عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وذلك نتيجة اجراءات عملية المراجعة المطلوبة لمراجعة تقديرات القيمة العادلة، ووجد (مبارك، ٢٠٠٢) أن توقيت تقرير المراجعة له تأثير على تقليل عدم التأكد ويؤثر على سعر الأسهم فى السوق ، كما وجد (مبارك، ٢٠١٢) أن المراجع الخارجى يزيد من إعتماده على أنظمة المراجعة الداخلية عندما تحصل على أنشطة المراجعة الداخلية من الخارج (Out sourcing) سواء كان الخطر الملازم لعملية المراجعة منخفض أو مرتفع ، كما يرى أن درجة إعتماد المراجع الخارجى على عمل أنظمة المراجعة الداخلية تتأثر بمدى موضوعية المراجعين الداخليين ومقدرتهم المهنية ،وتوصل

(الإيبارى، ٢٠١٦) أن فاعلية عملية المراجعة تتحقق عن طريق تحقيق كفاءة عملية المراجعة ، فعدم تحقيق كفاءة عملية المراجعة له تأثيرا سلبيا على المراجع بل ويؤثر أيضا على العميل، ويرى أن تتحقق كفاءة عملية المراجعة من خلال العلاقة بين التكلفة والعائد، ويرى أن كفاءة عملية المراجعة لا تقتصر على تطبيق اختبارات المراجعة لتنفيذ برنامج المراجعة، ولكن تمتد لتشمل أداء عملية المراجعة بصورة تتحقق معها جودة عملية المراجعة، كما توصل (Griffith, 2020) أنه على المراجع أن يقوم بتوسيع نطاق تفكيره ودمج المعلومات من عدد من المصادر المتنوعة ، ويرى أن التفكير المحسن بدلا من زيادة الشك يؤدي إلى خفض الوقت اللازم لعملية المراجعة .

مما سبق يتبين وجود فجوة بحثية تتمثل في أنه مازال هناك العديد من التحديات التي تواجه المراجعين عند مراجعة القوائم المالية المحتوية على تقديرات القيمة العادلة ، ويوجد تعارضات بين الدراسات بخصوص أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة لبعض أو كل بنود القوائم المالية على كل من جودة وكفاءة عملية المراجعة، وما إذا كان لإستخدام القيمة العادلة تأثير سلبى على كفاءة عملية المراجعة ، وهل لبعض العوامل مثل مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية، أو التخصص الصناعى لها دور فى الحد من تأثير القيمة العادلة مازال محتدم حول هذه القضية.

في هذه الدراسة تقوم الباحثة بتناول أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة فى إعداد القوائم المالية على عدد ساعات عملية المراجعة ، وبالتالي كفاءتها ، وأيضا على التحديات والمشكلات التي تواجه المراجع أثناء مراجعة القوائم المالية المحتوية على تقديرات القيمة العادلة ، وذلك لندرة الأبحاث التي تربط بين تقديرات القيمة العادلة وكفاءة عملية المراجعة، أو تناولت تأثير تقديرات القيمة العادلة على جودة أو أتعاب عملية المراجعة دون التطرق إلى تأثيرها بشكل دقيق على كفاءة عملية المراجعة على الرغم من أهميتها للمراجع وتأثيرها على فاعلية عملية المراجعة وذلك من وجهة نظر الباحثة، أما على مستوى الممارسة فى البيئة المصرية أقتصرت الدراسات مثل (أبو جبل، ٢٠١١) ، (جمعة، ٢٠١١) أقتصر معظمها على التحديات التي تواجه مراجعى تقديرات القيمة العادلة ومحاولة وضع إطار مقترح لمراجعة تقديرات القيمة العادلة دون محاولة دراسة تأثير تقديرات القيمة العادلة على كفاءة عملية المراجعة ، أو تناولت محددات الكفاءة بوجه عام دون ربطها بتقديرات القيمة العادلة .

وبناء على ذلك فإن السؤال الرئيسى للبحث هو :

ما أثر إستخدام تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة ؟ و يتفرع عن السؤال الرئيسى للبحث عدة تساؤلات فرعية تتمثل فى ما أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة على التحديات المفروضة على المراجع ؟، ما مدى تأثير مصدر حصول المنشأة محل المراجعة على أنشطة المراجعة الداخلية على درجة إعتتماد المراجع الخارجى عليها؟، ما مدى تأثير التخصص الصناعى لمكاتب المراجعة على الحد من تكاليف عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة ؟

هدف البحث: يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى: دراسة أثر إستخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة .

و في سبيل تحقيق الهدف الرئيسى للدراسة يتم مناقشة الأمور التالية: مشكلات إستخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية، و التطرق لنماذج ومعايير التقديرات المحاسبية وفقا لمعايير المراجعة، وتطور معايير المراجعة الدولية و المصرية، التحديات الجوهرية التي تواجه المراجعين عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لتقديرات القيمة العادلة، عدد من محددات كفاءة عملية المراجعة وعلاقتها بتقديرات القيمة العادلة على عملية المراجعة، الكفاءة

وكيفية تحقيقها أثناء عملية المراجعة لتقديرات القيمة العادلة، دور كلا من مصدر حصول المنشأة على أنظمة المراجعة الداخلية، والتخصص الصناعي (القطاعي) في الحد من تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة.

أهمية البحث يتم تقسيم أهمية البحث إلى نوعين من الأهمية الأولى أهمية علمية والأخرى عملية.

أولاً: الأهمية العلمية

زادت في السنوات الأخيرة التوصيات باستخدام مدخل تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية، ومع هذه الزيادة زادت التحديات التي تواجه المراجعين أثناء مراجعة هذه القوائم وبالتالي زادت الحاجة إلى تسليط الضوء على العديد من الأمور المتعلقة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة. تسعى هذه الدراسة إلى تحليل الآثار المترتبة على استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة، فضلاً عن التعرض لبعض التحديات التي تواجه عمل المراجع أثناء مراجعة القوائم المالية المحتوية على تقديرات القيمة العادلة، وبعض العوامل التي قد تقلل من تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة على كفاءة عملية المراجعة، بما يعكس الأهمية العلمية للدراسة.

ثانياً: الأهمية العملية

تسعى هذه الدراسة لمحاولة دراسة أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة؛ من أجل محاولة توفير إرشادات للمراجعين عند مراجعة تلك القوائم المالية المحتوية على تقديرات القيمة العادلة ولفت نظرهم نحو بعض الأمور التي قد تحد من التحديات التي يفرضها استخدام تقديرات القيمة العادلة، وبالتالي الحد من تأثيرها على كفاءة عملية المراجعة، مما يعمل على زيادة ثقة المستخدمين في هذه القوائم المالية، ويزيد من كفاءة وفاعلية عملية المراجعة للقوائم المالية المعدة وفقاً لتقديرات القيمة العادلة. وأيضاً قد تعد محاولة لالقاء الضوء على عدد من التحديات التي تواجه المراجعين عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لتقديرات القيمة العادلة، ومحاولة لتوجيه إهتمام واضعي المعايير المصرية نحو تلك المناطق الهامة التي تعزز وتسهل دور المراجع وترفع من كفاءة وفاعلية عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة.

منهج البحث

منهجية البحث: تتبع الباحثة المنهج العلمي بشقيه الاستنباطي والاستقرائي، والذي يقوم على شرح، وتحليل الظاهرة محل البحث، والتنبؤ بسلوك المراجعين تجاه القوائم المالية المعدة وفقاً لمدخل القيمة العادلة لما لهذه الظاهرة من تأثير على جودة وكفاءة عملية المراجعة، حيث سيتم استخدام المنهج الاستنباطي في دراسة وتحليل المتغيرات المترتبة على إعداد القوائم المالية طبقاً لمدخل القيمة العادلة، واشتقاق وصياغة فروض البحث، وسيتم استخدام المنهج الاستقرائي لإختبار فروض البحث (الدراسة الميدانية).

أداة البحث: وتتمثل أداة البحث في قائمة استبيان ورقية توجه لعدد من المراجعين في محافظات القاهرة والإسكندرية والغربية، والأكاديميين في جامعات طنطا وكفر الشيخ والمنوفية، بالإضافة إلى قائمة استبيان إلكتروني للمراجعين والأكاديميين في المحافظات البعيدة، لعمل دراسة ميدانية.

إطار و حدود البحث: اقتصرت الدراسة على دراسة تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة على عدد ساعات عملية المراجعة كأحد مقاييس كفاءة عملية المراجعة وذلك في البيئة المصرية، وتم الإقتصار على دراسة تأثير كل من درجة التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة، وقوة أنظمة الرقابة الداخلية ومصدر حصول المنشأة محل المراجعة على أنشطة المراجعة الداخلية فقط

كمتغيرات وسيطة و معدله تؤثر على كفاءة عملية المراجعة عند استخدام تقديرات القيمة العادلة، من خلال الحد من تأثير إستخدام تقديرا القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية.

متغيرات البحث

المتغير المستقل (إعداد القوائم المالية وفقا لتقديرات القيمة العادلة أو إتباع تقديرات القيمة العادلة عند تقييم بعض أو كل عناصر القوائم المالية).
إن تقديرات القيمة العادلة لها جانبيين الجانب الأول أن تقديرات القيمة العادلة يصاحبها درجة عالية من عدم التأكد وإمكانية التحريف أو التلاعب من جانب الإدارة جعلها موضع اتهام أنها السبب الرئيسي للأزمة العالمية، ولكن من خلال معظم الدراسات السابقة أتضح أن التطبيق غير السليم لتقديرات القيمة العادلة والجانب غير الاخلاقي من جانب الإدارة هو السبب وليست تقديرات القيمة العادلة في حد ذاتها، كما أن للقيمة العادلة جانب أخر إيجابي وهي أنها توفر معلومات أكثر ملائمة وموثوقية كما أن قابليتها للقياس عالية أكثر من التكلفة التاريخية ولكن الأخيرة أكثر موضوعية وتوفر القيمة العادلة معلومات معدلة بالسعر الحالي مما يواكب التغيرات السريعة في القوة الشرائية لوحدة النقد (موسى، ٢٠١٧)،(الصياد، ٢٠١٣)،(David, 2010).

المتغير التابع (كفاءة عملية المراجعة) تتمثل عناصر كفاءة عملية المراجعة في العلاقة بين مدخلات عملية المراجعة ومخرجاتها، وهي تحقيق الهدف من عملية المراجعة بأقل قدر ممكن من التكاليف ، وبعدد ساعات عمل أقل باستخدام الموارد المتاحة، أى العمل على الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق أهداف عملية المراجعة بأقل تكلفة ممكنة، تتأثر كفاءة عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة بعدد من العوامل منها ١- **عوامل خاصة بتقديرات القيمة العادلة نفسها** مثل مستوى المدخلات التي تندرج تحته تقديرات القيمة العادلة، مدى توافر أسواق نشطة لتقديرات القيمة العادلة وكفاءتها، مقدار المعلومات المتوفرة لتقييم تقديرات القيمة العادلة، الإفصاح عن الطرق والنماذج المتبعة لتقديرات القيمة العادلة بطريقة ملائمة، نوعية المعلومات التي توفرها تقديرات القيمة العادلة مثل مدى الملائمة والموثوقية، ومدى ثبات الطرق والنماذج المستخدمة لتقديرات القيمة العادلة من قبل الإدارة، ٢- **عوامل أخرى خاصة بالمراجع منها** التخطيط السليم لعملية مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لتقديرات القيمة العادلة، الاهمية النسبية للبيد محل التقدير، وهل يؤثر تقديرة وفقاً للقيمة العادلة على رفع درجة أهميته النسبية، كمية وكفاية وجودة الأدلة المتوفرة، مخاطر عملية المراجعة، ومخاطر التحريف الجوهرى، تخصص كلا من المراجع ومكتب المراجعة ، خبرة المراجع، والمخاطر التي يتعرض لها المراجع ومنها خطر التقاضي، والتوقيت الذي يصدر فيه المراجع تقرير المراجع، وإستخدام أنظمة المراجعة الإلكترونية في مراجعة تقديرات القيمة العادلة، والمعايير والارشادات الخاصة بتقديرات القيمة العادلة، ٣- **عوامل خاصة بالمنشأة محل المراجعة منها** حجم المنشأة التي تخضع لعملية المراجعة وطبيعة عملياتها، مصدر حصول المنشأة على أنشطة المراجعة الداخلية سواء كان داخلياً كلياً أو جزء داخلي وأخر خارجي أو من مصدر خارجي بشكل كامل ، قوة نظام المراجعة الداخلي .

كما أنه بالتطبيق على جمهورية مصر العربية يمكن أن يؤثر عدم التطور في معايير المراجعة المصرية، وعدم التأهيل المهني الكافي للمراجعين على كفاءة عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة، ويزيد من التحديات التي يفرضها إستخدام تقديرات القيم العادلة عند إعداد القوائم المالية، مما قد يكون له تأثير سلبي على كفاءة عملية المراجعة(ICAS, 2020).

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه فإن فروض البحث تتمثل في:

الفرض الرئيسي: يؤثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة.

الفرض الفرعى الأول: يؤثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على زيادة التحديات المفروضة على المراجع.

الفرض الفرعى الثانى: يؤثر حصول المنشأة محل المراجعة على أنشطة المراجعة الداخلية من مصادر خارجية فى الحد من تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة.

الفرض الفرعى الثالث: يؤثر التخصص الصناعى (القطاعى) لمكاتب المراجعة فى الحد من تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة.

الدراسات السابقة

هدفت دراسة (IAASB ,2008) إلى مساعدة المراجعين من خلال تسليط الضوء على المجالات التى تدخل ضمن معايير المراجعة الدولية (IAS)(International Standards on Auditing) والتي تعتبر ذات أهمية فى مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وقد تم إعدادها فى ضوء الصعوبات فى أسواق الائتمان وبالتالي تم التركيز على الأدوات المالية .

أجرت هذه الدراسة اللجنة الدولية لمعايير المراجعة IASB وناقشت هذه الدراسة عدة أمور منها التحديات التى تواجه المحاسبة على أساس القيمة العادلة، اعتبارات اخرى فى عمليات المراجعة لتقديرات القيمة العادلة، المتطلبات والتوجيه فى المعايير التى تعتبر ذات أهمية خاصة للقيمة العادلة، مبادرات مجلس معايير المحاسبة الدولية، التعديلات الاخيرة للمعايير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ومراجعة الحسابات وتقديرات القيمة العادلة والإفصاحات التى لم تفعل بعد وقد تكون مفيدة للمراجعين، وتم التطرق فى هذه الدراسة إلى عملية المراجعة فى جميع الكيانات التى لديها استثمارات فى أدوات مالية لا سيما فى الأسواق غير السائلة ، وأنه يجب على المراجعين التوافق مع كافة المعايير الدولية للمراجعة ذات الصلة .

دراسة (Deloitte Prudhomme ,et al 2011) عملت على توفر عدد من الإرشادات لمتطلبات تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات الخاصة بها وفقا ASC 820 والذى يهدف لتوسيع متطلبات الإفصاح الحالية لتقديرات القيمة العادلة ، وهو محاولة لتقريب المعايير الأمريكية للمعايير الدولية و تطوير إطار واحد متقارب للقيمة العادلة حول كيفية (وليس متى) قياس القيمة العادلة والإفصاحات التى يجب تقديمها حول تقديرات القيمة العادلة ، ASC820 يوسع متطلبات الإفصاح الحالية لتقديرات القيمة العادلة ويقوم باجراء تعديلات أخرى ، يجب عند تطبيق تقديرات القيمة العادلة يجب أن تضع فى الاعتبار مخاطر السوق أو مخاطر الائتمان للطرف المقابل ، وينص على أن الإمتيازات أو الخصوم التى تعكس الحجم كخاصية ملكية الكيان، وليس كخاصية للأصل أو الإلتزام هذه الحالة غير مسموح بها فى تقديرات القيمة العادلة ، متطلبات الإفصاح خاصة مدخلات المستوى الثالث وهى:إفصاح كمى عن المدخلات والإفتراضات غير القابلة للرصد المستخدمة فى التقدير، وصف عمليات التقدير المطبقة مثل كيف تقرر المنشأة واجراءات التقييم الخاصة بها مثال لذلك وضع المنشأة سياسات وإجراءات التقدير الخاصة بها وتحليلاتها لتقديرات القيمة العادلة من فترة إلى فترة أخرى، وصف سردي لحساسية تقديرات القيمة العادلة للتغيرات فى المدخلات غير القابلة للرصد والعلاقات المتبادلة بين تلك المدخلات، بالنسبة لمستوى تسلسل القيمة العادلة للبنود التى لم يتم تقديرها بالقيمة العادلة فى بيان المركز المالى يجب الإفصاح عن قيمتها العادلة، ويتم تطبيق التقدير الأعلى والأفضل استخداما على تقديرات القيمة العادلة للأصول غير المالية، ويفترض هذا أن تأخذ

تقديرات القيمة العادلة في الإعتبار قدرة المشاركة في السوق على تحقيق منافع اقتصادية وذلك من خلال استخدام الأصل في أعلى وأفضل استخدام، أو بيع الأصل لمشارك آخر في السوق يستخدمه في أعلى مستوياته وأفضل استخداماته، هم الممكن ماديا والمجدي من الناحية المادية والمسموح به قانونيا، ويجب على المنشأ أن تأخذ خصائص الأصل أو الإلتزام في الإعتبار في معاملة الأصل والإلتزام عند اختيار المدخلات التي تتفق معه، حافظت المعايير على موقفها بتوجيه وحدة الحساب خارج نطاق مشروع تقدير القيمة العادلة، أى أن التوجيه الوارد في ASC820 سيستمر في التركيز على كيفية تقديرات القيمة العادلة وليس ما يتم تقديره (قياسه) بالقيمة العادلة أو متى يجب قياس الأصل أو الإلتزام بالقيمة العادلة، أما في حالة اتباع المستوى الثالث للتقدير يتطلب الأمر ايضاح عمليات التقدير المتبعة، وتوضيح وصف سردي لمدى حساسية تقديرات القيمة العادلة للتغيرات في حالة المدخلات غير القابلة للرصد أو غير الملحوظة، والعلاقات المتبادلة بين تلك المدخلات إذا كان التغيير في تلك المدخلات سيؤدي إلى قياس مختلف بشكل أكبر، ولا يتم الإفصاح عن التحولات بين المستويين الأول والثاني، ويجب على الكيانات الإفصاح عن التغيير إن وجد في أسلوب التقييم والمدخلات ذات الصلة الناتجة عن تطبيق التعديلات، وتحديد التأثير الكمي للتغيير والإفصاح عنه في حالة ما إذا كان ذلك ممكن.

هدفت دراسة (الغبارى والخيران، ٢٠٠٣)، ودراسة (جمعة، ٢٠١١)، ودراسة (العبادى، ٢٠١٠)، ودراسة (أبو جازية، ٢٠١١)، ودراسة (أبو جبل، ٢٠١١)، ودراسة (شاهين، ٢٠١٣) إلى محاولة وضع إطار مقترح لمراجعة تقديرات القيمة العادلة في ضوء المعايير المتاحة، ركزت دراسة (العبادى، ٢٠١٠) على مراجعة تقديرات القيمة العادلة للإستثمارات المالية؛ وذلك لأهميتها عند كل من المنشآت والمستفيدين من القوائم المالية بالإضافة إلى ما تتصف به من التعقد والتنوع، كما حددت دراسة (شاهين، ٢٠١٣) أسلوب (منهج) من أساليب تقدير القيمة العادلة وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية (للأصول طويلة الأجل)، وتوصلت دراسة (الغبارى والخيران، ٢٠٠٣) إلى أن معايير المراجعة لم تقوم بدورها في وضع التوجيهات الكافية للمراجعين لتقديرات القيمة العادلة، ولكنها اقتصرت على تعليمات (توجيهات) لفهم تصرفات الإدارة وتوجيهات للمراجع لمعرفة ما إذا كانت تلك التقديرات متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومدى ثبات تطبيقها وغيرها من التعليمات ولكنها لم توضح بالصورة الكافية الطريقة الواجب اتباعها، وتوصلت دراسة (أبو جبل، ٢٠١١) إلى وضع إطار مقترح وله عدة مقومات أساسية تتمثل في مجموعة من الإجراءات الواجب اتباعها من قبل المراجع عند القيام بمراجعة تقديرات القيمة العادلة حتى يتمكن من ابداء رأيه بحيادية عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وهي تحديد أهداف عملية المراجعة و بيان أثر تقديرات القيمة العادلة على تخطيط عملية المراجعة، وأثرها على اختبارات عملية المراجعة وأخيراً أثرها على تقرير المراجع .

توصلت دراسة (أبو جبل، ٢٠١١) و(دراسة أبو جازية، ٢٠١١) إلى زيادة قيمة المعلومات المحاسبية للبنود المقدرة بالقيمة العادلة، على الرغم بما تنسم به من نقص الموثوقية مقارنة بالتكلفة التاريخية، وما يترتب عليه من زيادة التحديات والمخاطر أمام عمل المراجع؛ مما يلقي بعبئه على المراجع للتقليل من تلك المخاطر، كما أوصت دراسة (أبو جازية، ٢٠١١)، ودراسة (أبو جبل، ٢٠١١) بضرورة العمل على رفع كفاءة المراجعين الذين يقومون بمراجعة تقديرات القيمة العادلة؛ وذلك بالعمل على اخضاعهم للدورات التدريبية و من خلال عقد الندوات التعليمية، كما أوصت دراسة (أبو جازية) على العمل على تطوير تقرير المراجع وتخصيص فقرة في التقرير حول تقديرات القيمة العادلة، وتطوير المعايير للتقليل من العبء على المراجعين ولتتمكنوا من القيام بعملية المراجعة بكفاءة؛ للتقليل من مخاطر تقديرات القيمة العادلة، والزام الشركات بتغيير المراجع لضمان الشفافية .

هدفت دراسة (Christensen & Wood, 2012)، ودراسة (Christensen, et al., 2013) إلى دراسة التغيرات المحتملة لمعايير إعداد التقارير والمراجعة التي قد تؤدي إلى زيادة قيمة المعلومات للمستخدمين، وتوصلت دراسة (Christensen & Wood, 2012) إلى أنه مع زيادة التعقيدات للمعاملات التجارية، والتوسع في استخدام تقديرات القيمة العادلة، لم تتغير المعايير بصورة تتوافق مع هذه التغيرات وتواكبها، وأوصت بالعمل على تغيير المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة وتطويرها بصورة تتواءم مع التغير الحادث لتصبح أكثر ملاءمة وشفافية، وتوصلت الدراسة أن عملية المراجعة تزيد من الثقة في القوائم المالية، وتوضح لمستخدمي القوائم المالية أوجه عدم التأكد، مما يزيد من ثقة المستخدمين في تلك القوائم، وأشارت دراسة (Christensen, et al., 2013) إلى زيادة التعقيدات والغموض المصاحب لتقديرات القيمة العادلة مع مرور الوقت، بالإضافة إلى زيادة مسؤولية المراجعين، وتوصلت إلى ضرورة العمل على تعديل المعايير.

هدفت دراسة (حامد، ٢٠١٦) إلى دراسة دور تقديرات القيمة العادلة في علاج مشكلة توفير معلومات، وتطرقت الدراسة الجوانب المختلفة لتقديرات القيمة العادلة، والإصدارات المختلفة للمنظمات المهنية، كما وتطرقت لبعض وجهات النظر المؤيدة لكون تقديرات القيمة العادلة سبب في حدوث الأزمات المالية، والبعض الآخر المعارض لكون تقديرات القيمة العادلة سبب في الأزمات المالية، وتوصلت الدراسة إلى بعض أسباب ضعف التقارير، منها ما هو أساسي وهو الإدارات ومنها ما هو ثانوي وهم المراجعين والمحاسبين وواضعي المعايير، كما توصلت الدراسة إلى أن تقديرات القيمة العادلة عجزت في معالجة مشكلة توفير معلومات تساعد في تحديد قيمة المنشأة وذلك لعدم كفاءة مناهج القيمة العادلة في التقييم وبخاصة تقييم المنشأة ككل، فيما عدا حالة توافر سوق نشط و كفاء وهي حالة من الصعب توفرها، وخاصة في الدول النامية، يرى الباحث أنه لحل مشكلة قصور القيمة العادلة في معالجة مشكلة توفير معلومات تساعد في تحديد قيمة المنشأة يجب العمل على تطوير أساليب القياس لتقديرات القيمة العادلة، و استخدام أساليب قياس ملاءمة لحل مشكلات تقديرات القيمة العادلة .

دراسة (Rabiou & Ma'aji , 2016) أشارت إلى أن نظام القيمة العادلة نظاما محاسبيا متطورا تغلغل في البيئة التنظيمية وشق طريقه إلى المشهد الدولي مع عولمة أسواق رأس المال وظهور أدوات مالية معقدة ، ومع تزايد المساءلة إلى حد كبير الناتجة عن تحسين الفهم والثقة لما لدى هذا النظام من ميزة واضحة تتمثل في القدرة على عكس الوضع المالي والإقتصادي الحالي ، وتهدف الدراسة إلى مراجعة الدراسات السابقة والقضايا والتطورات الحديثة لقياس القيمة العادلة في البيانات المالية وتأثيرها على البيانات المالية ، وتوصلت إلى أن القيمة العادلة هي البديل الرئيسي للتكلفة التاريخية لا يخلو من القصور إلا أن له ايجابيته حيث إنه يستجيب بشكل كبير للتغيرات في الأسواق ، وأوصت الدراسة بالعمل على وجود معيار واحد شامل لكل جوانب القيمة العادلة .

دراسة (سامي، ٢٠١٢) قامت بعرض بعض الدراسات التي تطرقت للأزمة المالية العالمية كما عرضت الآراء المعارضة والمؤيدة للعمل بتقديرات القيمة العادلة أسباب كل منهم، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق تقديرات القيمة العادلة من الأمور المثيرة للجدل حيث إنه يصعب تحديد ما إذا كانت سببا في حدوث الأزمة العالمية، فالمشكلة لا تكمن في تقديرات القيمة العادلة ولكن في التطبيق الغير صحيح لها إلى جانب السلوك غير الأخلاقي للإدارة ومحاولة تحقيق منافع شخصية.

و دراسة (David, et al, 2010) عملت على المقارنة بين تطبيق تقديرات القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، وتوصلت إلى أن تطبيق تقديرات القيمة العادلة تحقق زيادة في قابلية المقارنة

للمعلومات، تعمل على توفير معلومات حديثة وأكثر واقعية للأرباح المتوقعة والالتزامات وذلك في ظل ظروف السوق السائدة ، توفر القدرة على الإعراف بكل من الأرباح و الخسائر التي تحدث نتيجة التغيرات للأسعار وذلك بمجرد حدوثها ، دراسة (الصياد، ٢٠١٣) حاولت الدراسة التحقق من مدى صحة الإتهام الموجه لتقديرات القيمة العادلة إنها سبب الأزمة المالية العالمية، وتوصلت إلى أن السبب الحقيقي بل والرئيسي لحدوث الأزمة المالية العالمية هو انفراد الولايات المتحدة الامريكية باعتبارها المتحكم الأول في الإقتصاد

هدفت دراسة (Salem et al., 2017) إلى محاولة تجميع آراء المراجعين الخارجيين التونسيين حول تأثير تحديات المراجعة المترتبة على استخدام تقديرات القيمة العادلة على جودة عملية المراجعة ، ودور معيار المراجعة الدولي ٥٤٠ (مراجعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة) في التخفيف من هذه التحديات، وتوصلت الدراسة إلى ان القيمة العادلة لها فوائد تفوق عيوبها ، كما أن معيار المراجعة الدولي ٥٤٠ وفر الأدوات اللازمة للتعامل مع التحديات التي تفرضها تقديرات القيمة العادلة، وتوصلت الدراسة إلى أن القيمة العادلة تعتبر ميزة أساسية تسمح للمديرين باختيار النماذج التي تناسبهم بشكل أفضل ؛ على الرغم من عدم وجود سوق نشط ونقص الخبرة ، وكذلك بالإضافة إلى أتعاب المراجعة في البلدان النامية ايضاً، كما توصلت إلى أن التحديات التي تفرضها تقديرات القيمة العادلة ليس لها تأثير سلبي على جودة المراجعة من ناحية ومن ناحية آخر ٧٨.٨% من أفراد العينة ترى أن معيار المراجعة الدولي ٥٤٠ يلعب دوراً مهماً في التخفيف من التحديات التي تفرضها تقديرات القيمة العادلة ، وتوصلت الدراسة إلى أنه عدم وجود ارشادات لتقديرات القيمة العادلة في المعيار ٥٤٠ ليس لها تأثير سلبي على الدور الذي يلعبه في التخفيف من تحديات تقديرات القيمة العادلة، و دراسة (السعدى، ٢٠١٨) تهدف إلى توضيح أثر تقديرات القيمة العادلة على الخصائص الأساسية للقوائم المالية ، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق تقديرات القيمة العادلة يزيد موثوقية وملائمة المعلومات ، ولكن غياب تواجد السوق النشط ونقص الكوادر المدربة في المؤسسات التي تطبق تقديرات القيمة العادلة تعتبر من أهم المعوقات التي تقف أمام تطبيق تقديرات القيمة العادلة .

هدفت دراسة (Griffith, et al., 2015)، ودراسة (Glover, et al., 2017) إلى محاولة فهم للكيفية التي يستخدمها المراجعين في اتخاذ قراراتهم في حالة مراجعة تقديرات القيمة العادلة . حيث هدفت دراسة (Griffith, et al., 2015) إلى محاولة فهم الكيفية التي يتخذ بها المراجعين قراراتهم الأساسية في حالة التقدير بالقيمة العادلة، ومحاولة تفسير العملية المستخدمة لمراجعة تقديرات القيمة العادلة باستخدام نظرية المؤسسية، تحديد أسباب المشاكل التي تواجه المراجعين عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، توفير نظرة ثاقبة عن الممارسات الحالية في مراجعة تقديرات القيمة العادلة وذلك لزيادة جودة عملية المراجعة، وأشارت الدراسة إلى زيادة تعقد قياسات القيمة العادلة يؤدي إلى نقص درجة الموثوقية، والذي يؤدي بدوره إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية؛ وبالتالي زادت أهمية تعزيز موثوقية القوائم المالية المعدة وفقاً لتقديرات القيمة العادلة، وذلك عن طريق مراجعة تلك القوائم المالية ، في حال غيرت الإدارة الطريقة التي تستخدمها في التقييم، يجب على المراجع التحقق مما إذا كانت الطريقة الجديدة أكثر ملائمة للقياس ،معظم الدراسات السابقة لا تنطرق إلى الكيفية التي يتم بها مراجعة تلك التقديرات بطريقة منهجية، وبالإضافة إلى أن المعايير تسمح باستخدام مجموعة متنوعة من الطرق، توصلت الدراسة إلى أن المشاكل الرئيسية التي تواجه المراجعين عند مراجعة التقديرات المعقدة والتي تشمل تقديرات القيمة العادلة ترجع إلى سببين هما: تعمل المعايير وشركات المراجعة على زيادة صعوبة مراجعة تقديرات القيمة العادلة، و وجود فجوة بين المراجعين والمتخصصين حيث يفتقر المراجعين إلى القدر الكافي من المعرفة التي تمكنهم من أداء عملهم بجودة عالية .

يجب على المراجعين الحد من الاعتماد المفرط على تقديرات الإدارة والعمل على زيادة إجراءات عملية المراجعة للعمل على زيادة جودة المراجعة، و أن الأبحاث التي تدرس كيفية التعرف على المراجعين الأكثر أو الأقل تشككاً، وكيفية تغيير مستوى مراجعي الحسابات (الشك المهني) قد يكون نجاحه محدوداً في تحسين عمليات مراجعة التقديرات ما لم تنهياً الظروف البيئية الملائمة، كما توصلت الدراسة إلى أن شركات المراجعة لن يكون لديها الرغبة في تغيير منهجهم، تبين أن المراجعين على بينة بالمشاكل المحيطة بمراجعة حسابات هذه التقديرات وشركات المراجعة يمثلون لتعليمات PCAOB و لمعايير المراجعة؛ وبالتالي فمن المرجح أنه في حالة عدم وجود تطورات تنظيمية في شكل المعايير و يليها ضغط لتنفيذها لن يكون هناك تقدم في مراجعة تلك التقديرات، يجب مواصلة السعي لتحسين جودة عملية المراجعة؛ باستخدام الأساليب الحالية بدلاً من تبني أساليب جديدة لمراجعة تلك التقديرات.

هدفت دراسة (Glover, et al., 2017) لمحاولة فهم أعمق لكيفية استخدام المراجعين لواحد أو أكثر من الإجراءات الأساسية الآتية : استخدام افتراضات الإدارة ونماذج التقييم والبيانات الأساسية، عمل تقديرات مستقلة عن تقديرات الإدارة، ودراسة العمليات والأحداث اللاحقة، محاولة الوصول إلى فهم أفضل لاستخدام المراجعين لخدمات التسعير والمتخصصين في التقييم، وهل تختلف مراجعة مقاييس القيمة العادلة المالية وغير المالية، وتسلط الضوء على الاختلافات المحتملة في الموثوقية والمخاطر المرتبطة باستخدام خدمات التسعير في مقابل الاستعانة بطرف ثالث (المتخصصين في التقييم) .

و توصلت الدراسة إلى أن المراجعين يقيمون باستخدام تقييمات الإدارة والبيانات الأساسية في حالة ما إذا كانت المخاطر بنسبة أقل (low risk) أما في حالة إرتفاع المخاطر المترتبة على مقاييس القيمة العادلة (FVMs Fair Value Measurements) يتم استخدام الثلاثة إجراءات الأساسية وعدم الاعتماد على تقديرات الإدارة، أن المعايير لم تحدد الحالات التي يجب الاعتماد فيها على تقديرات الإدارة والبيانات الأساسية ونماذج التقييم، وبالتالي يجب عليها تحديدها بدقة لتلافى حدوث الاختلاف في هذه الجزئية، نسبة أكبر من شركاء عملية المراجعة تستخدم طرف ثالث في حالة مقاييس القيمة العادلة المالية أكثر من الغير مالية، استخدام طرف ثالث أو المتخصصين تكون نتائجها أكثر دقة وبالتالي أكثر موثوقية، ولكن خدمات التسعير يمكن الحصول منها على تقديرات متعددة بالمقارنة بالاستعانة بالمتخصصين وذلك لأنها أسهل وأقل تكلفة .

تناول كلا من (Abdulatif, 2016)، (Griffith, et al., 2015)، دراسة (Glover, et al., 2017)، دراسة (Kumarasiri, 2011) التحديات والقضايا التي تواجه المراجعين عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة ، ومحاولة تحديدها ، وعملت (Cannon&Bedard, 2016) على تحليل مستوى تلك التحديات؛ ذلك عن طريق استخدام البيانات الكمية والنوعية عبر مراحل مراجعة تقديرات القيمة العادلة في تقييم مخاطر (FVMs)، دراسة (تهامي ٢٠٠٩) هدفت إلى إبراز المشكلات المتعلقة بتطبيق القيمة العادلة وتأثيرها على الأزمة المالية العالمية، توصلت دراسة (Kumarasiri, 2011) إلى أن المراجعين في سيريلانكا وكولومبيا داعمين لقرار استخدام تقديرات القيمة العادلة؛ على الرغم من التحديات التي تواجه المراجعين عند مراجعة FVMs في هذه البلاد النامية، وحددت أهم التحديات التي تواجه المراجعين عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة وهي: عدم وجود المعرفة الملائمة لتطبيق القيمة العادلة، انتشار الأسواق غير النشطة وخاصة في البلدان النامية، اختلاف الأساليب المستخدمة في تقديرات القيمة العادلة، تأثير الأحداث اللاحقة للتقديرات، بينما توصلت دراسة (Griffith, et al., 2015) المشاكل الرئيسية التي تواجه المراجعين عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة ترجع إلى سببين، السبب الأول وهو تضخيم شركات المراجعة والمعايير صعوبة تقديرات القيمة العادلة، والسبب الثاني الفجوة بين

المراجعين والمتخصصين والتي عادة ما تكون بسبب إفتقار المراجعين إلى المعرفة بالقدر الكافي والتي تمكنهم من القيام بعملهم بالجودة المطلوبة، الدراسات التي تدرس كيفية التعرف على المراجعين الأكثر تشككاً والأقل، وكيفية تغيير مستوى مراجعي الحسابات قد يكون نجاحها محدود في تحسين عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة ما لم تنهياً الظروف البيئية الملائمة، توصلت دراسة (Glover, et al., 2017) تختلف التحديات التي تواجه المراجعين عند مراجعة مفاييس القيمة العادلة للبنود المالية وغير المالية حيث تزيد في غير المالية، وذلك لعدم وجود معلومات يمكن ملاحظتها للمقاييس غير المالية، وبالتالي إمكانية تلاعب الادارة، وبالتالي يجب عدم الاعتماد على تقديرات الادارة في هذه الحالة، وبالتالي تساعد هذه الدراسة في تسليط الضوء على الممارسات الحالية، والتحديات التي تواجه المراجعين عند مراجعة مفاييس القيم العادلة التي تتسم بمخاطر عالية، توصل كلا من (Cannon & Bedard., 2016)، (Glover, et al., 2017) ارتفاع عدم التأكد في تقديرات القيمة العادلة، وزيادة الحكم الشخصي بدرجة كبيرة بالإضافة إلى افتراضاتها المعقدة وأساليبها المتعددة يزيد من المخاطر التي تمثل تحديات لعمل المراجع، (Glover, et al., 2017) توصلت إلى زيادة عدم التأكد في تقديرات القيمة العادلة للبنود او العناصر غير المالية بسبب المشاكل التي تواجه اعادة التقدير، وللوصول لذلك ركزت الدراسة على المراجعين الخبراء وأيضاً عملية المراجعة ذات المخاطر العالية والصعوبات الكبيرة، توصلت دراسة (تهامى، ٢٠٠٩) يلزم توافر أسواق نشطة للأصول والإلتزامات التي تقدر بالقيمة العادلة، وأوصت بضرورة العمل على تأهيل المحاسبين والمراجعين، وذلك عن طريق عقد دورات تدريبية للمحاسبة والمراجعة والمعايير الخاصة بتقديرات القيمة العادلة، العمل على تطبيق تقديرات القيمة العادلة مع دراسة طرق تقييم تقديرات القيمة العادلة وإعادة النظر في طرق تطبيقها.

طبقاً لدراسة (Griffith, et al., 2020) المراجعين يواجهون مشاكل كبيرة في مراجعة تقديرات القيمة العادلة مما يعرض جودة التقارير بشكل متزايد للخطر بناء على تحليلات الأخطاء المحددة التي يرتكبها المراجعين؛ ولذلك على المراجع القيام بالتفكير على نطاق أوسع ودمج المعلومات من مجموعة متنوعة من المصادر، وعرف العقلية بأنها مجموعة من معايير الحكم الإجراءات المعرفية والعمليات التي تؤدي إلى استعداد أو ميل للاستجابة بطريقة معينة لأمر ما، وقد قسم العقلية إلى عقلية تنفيذية، وأخرى تداولية، والعقلية التنفيذية تعتبر صانع القرار لاتخاذ اجراءات سريعة وحاسمة دون الكثير من النظر في مدى ملاءمة هذا الاجراء، أما العقلية التداولية هي تحليل دقيق ومتوازن لاي بديل هو الأفضل قبل اتخاذ اجراء، وأشار إلى أن العقلية ليست مجرد نموذج أو اطار للتعامل مع نوع معين من المهام، ويرى أن المراجعين الذين يعتمدون على تقديرات الادارة يتعاملون مع عملية المراجعة كما لو كانت سلسلة من مهام التحقق والعثور على أدلة لدعم كل عنصر بشكل منفصل ولكنه يقترح أن يقوم مراجعي التقديرات بعملهم بعقلية تشجع على اكمال مهمة التحقق بكفاءة من النظر في مجموعة واسعة من الأدلة، ويدرس ما إذا كان حث المراجع الذي يبنى على عقلية تداولية يمكن أن يحسن أحكام المراجعين، وجد أنه على المراجع أن يكون قادر على التعرف على أهمية المعلومات المقدمة ويجب أن يكون لديه المقدرة على دمجها في تحليله للافتراضات، ويقوم بتطوير نظرة تنبأ بأن وضع المراجع في عقلية تداولية يمكن أن يحسن عمليات مراجعة تقديرات القيمة العادلة في ظروف واقعية لا يتم فيها تقديم جميع المعلومات ذات الصلة إلى المراجعين، كما أن العقلية التداولية تسهل من الوصول للتناقضات بين الافتراضات والبيانات من خلال السماح لهم لفتح مساحة اتخاذ القرار أثناء التنقل منقرار للتالي أو من تقدير إلى آخر، ويرى أن التفكير المحسن بدلا من زيادة الشك أو زيادة الطلب على الأدلة يرفع من جودة عملية المراجعة ويقلل من الوقت، كما أن زيادة الشك قد يؤدي إلى زيادة حجم أعمال المراجعة المخطط لها دون زيادة الجودة .

دراسات تناولت أثر استخدام القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة:

عملت دراسة (Dennis , 2000) على تسليط الضوء على بعض الممارسات التي تعتبر من أفضل الممارسات في الشركات المعروفة بضوابطها الممتازة، وترى أنه من خلال العمل بشكل أكثر ذكاء يمكن الحفاظ على الجودة مع تعزيز الأرباح من خلال تقليص الساعات لعملية المراجعة، ووجد أن الخطوة الأولى لتحقيق كفاءة عملية المراجعة هي *manage and train client* إدارة العملاء وتدريبهم، حيث تعمل تكلفة الإكتساب بشكل أفضل عندما يزود العملاء المراجعين بالبيانات التي يحتاجونها، والعديد من الشركات لديها استراتيجيات مختلفة لتثقيف عملائها حول احتياجاتهم، ومعظم هذه الاستراتيجيات تؤتي ثمارها، كما يمكن أن يؤدي الإحفاظ بالعملاء والموظفين إلى زيادة كفاءة المراجعة .

ووجدت الشركات أن الإلمام الأكبر بمجال ممارسة والعميل مكنهم من تبسيط أساليب المراجعة، وتحقيق أقصى استفادة من الوقت الذي يقضونه في كل عملية مراجعة، كما ترى أن التخطيط السليم أمر حاسم لكفاءة عملية المراجعة .

وتقوم العديد من شركات المراجعة بمراجعة أوراق العمل للعام السابق للتعرف على مشكلات العملاء والبحث عن أوجه عدم الكفاءة السابقة والتحسينات الممكنة، كما أنها أشارت إلى أن الربط بين جهود المراجعة بمستويات المخاطر والأهمية النسبية على زيادة الكفاءة وأوضحت أن على الشركات محاولة الحد من الإجراءات في المناطق ذات المخاطر المنخفضة، والتركيز على المناطق التي تنسم بالإضطرابات، بالإضافة إلى أن ديبيورات وشركة جونسون ورئيس مجلس معايير المراجعة AICPA يرون أنه عليك فصل المساعدة عن المراجعة، وغالبا ما يقومون بالمراجعة ويكون هناك لدى العميل أشياء لم يتم تسويتها أو تحليلها، وينتهي بهم الأمر بتجميع كل أعمالهم الإضافية وعدم الحصول على أموال مقابل ذلك ، كما يرون أنه لمنع ذلك أنشأوا مجموعتين منفصلتين فريق مراجعة تقليدي وآخر *swat* الذي يعد العملاء للمراجعة حيث يقوم فريق *swat* بتقديم الأمور غير الجاهزة، وما يجب أن يحدث وكيف يمكنهم مساعدة العميل وتكلفة ذلك وتقديمه للعميل ، مما يعالج الأمر، وأشارت إلى أن مستويات المخاطر والأهمية النسبية للبند محل التقدير واستخدام الوسائل التكنولوجية يؤثر على مستوى كفاءة عملية المراجعة، كما أن تواجد شريك المراجعة أو المدير الأول في الميدان يقلل من الوقت اللازم لعملية المراجعة مما يزيد من كفاءة عملية المراجعة، كما أن التخطيط السليم لعملية المراجعة خفض من الوقت اللازم لعملية المراجعة بنسبة من ٣٠ % إلى ٥٥ %.

دراسة (مبارك، ٢٠١٢) هدفت الدراسة إلى الوصول إلى مدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعة الداخلية في حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من الخارج وفي حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من داخل الشركة، بالإضافة إلى تأثير الخطر الملازم لعملية المراجعة على عملية المراجعة، وأشارت الدراسة إلى ادراك المراجع الخارجي للمقدرة المهنية للمراجعين الداخليين المستقلين عن الشركة تكون أكبر من المقدرة المهنية للمراجعين الداخليين الذين يعملون داخل الشركة، كما أشارت إلى أنه على المراجع الخارجي أن يعمل على التقليل من خطر الإكتشاف عندما يزيد الخطر الملازم لعملية المراجعة، وذلك عن طريق توسيع نطاق كل من الفحص والإجراءات، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعين الخارجيين يعتمدون على أعمال المراجعة الداخلية سواء كانت من مصدر داخلي أو خارجي أو مختلط في حالة إذا كان الخطر الملازم لعملية المراجعة منخفض، أما إذا كان الخطر الملازم لعملية المراجعة مرتفع بما يؤدي إلى تقليل اعتماد المراجعين الخارجيين على أعمال المراجعة الداخلية أيا كان مصدرها سواء كان من داخل الشركة أو خارجها، يزيد درجة اعتماد

المراجعين الخارجيين على المراجعة الداخلية إذا تم الحصول عليها من مصدر خارجي أكثر من حالة الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية من داخل الشركة ذاتها وذلك سواء في حالة ما إذا كان الخطر الملازم لعملية المراجعة منخفض أو كان الخطر الملازم مرتفع على حد سواء، وأشارت إلى أن المراجع يزيد من اعتماده على البيانات المتوفرة عن طريق مصدر خارجي (out sourcing) لأنشطة المراجعة الداخلية للمنشأة خاصة في الحالات التي تخضع للتقدير الشخصي (منها تقديرات القيمة العادلة) .

(Mingmin & Lili, 2013)، (Kohlbeck, et al., 2016) هدفت إلى دراسة العلاقة بين إتباع تقديرات القيمة العادلة وجودة عملية المراجعة، توصلت (Mingmin & Lili, 2013) إلى أن إتباع تقديرات القيمة العادلة له تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة، ويعتمد حجم التأثير على حجم تطبيق تقديرات القيمة العادلة حيث وجدت ان التطبيق المتواضع لتقديرات القيمة العادلة لا يقلل من جودة عملية المراجعة ولكن يعكس نية لتحسين قيمة المعلومات المحاسبية ويلعب دوره الصحيح، و تشير هذه النتيجة إلى أنه في ظل بيئة مهنة مراجعة الحسابات الحالية وسوق رأس المال الحالي ليس بالوقت المناسب لتطبيق تقديرات القيمة العادلة على نطاق واسع، على الرغم من أن تأثير تقديرات القيمة العادلة على جودة عملية المراجعة ينبغي أن ينظر على المدى الطويل، ولكن يمكن تحليل هذا التأثير فقط على المدى القصير، إلا انه لا يزال له أهميته بالنسبة للشركات المدرجة في البورصة الصينية، والمحاسبين القانونيين وواضعي المعايير، ينبغي أن يتم توجيه المزيد من الإهتمام لمراجعة القيمة العادلة وتقليل التأثير السلبي لتقديرات القيمة العادلة على المراجعة الخارجية بحيث ان هذه التقديرات يمكن أن تلعب دورها الصحيح في أقرب وقت ممكن.

هدفت دراسة كلا من (Ettredge, et.,2013)، (Goncharov, et al.,2014)، (Yao, et) (al.,2015)، (Kohlback, et al., 2016) إلى محاولة الوصول إلى مدى تأثير إتباع تقديرات القيمة العادلة على أتعاب عملية المراجعة، العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة وتقديرات القيمة العادلة طبقاً لمستويات التقدير الثلاثة، كما هدفت (Ettredge, et al.,2013) إلى دراسة العلاقة بين اتعاب عملية المراجعة لتقديرات القيمة العادلة وخبرة المراجعين وخاصة في شركات المراجعة الكبيرة، دراسة (Goncharov, et al.,2014) ألفت الضوء على خصائص عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وأشارت إلى أهمية استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية حيث إنه يعزز من فائدة البيانات المالية المقدمة، هدفت دراسة (Yao, et al.,2015) إلى دراسة تأثير كلاً من الاستعانة بخبير في القيام بتقديرات القيمة العادلة وقوة آليات حوكمة الشركات على أتعاب عملية المراجعة، مقارنة بين تقييم الأصول غير المتداولة بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة .

توصل كلا من (Ettredge, et al.,2013)، (Goncharov, et al.,2014)، (Yao, et al.,2015)، (Kohlback, et al., 2016) إلى إختلاف أتعاب عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة طبقاً لمستويات التقدير فالمستوى الثالث يترتب عليه زيادة في الأتعاب عن المستويان الأول والثاني؛ لما يتطلبه من زيادة في الجهد من جانب المراجع بالإضافة إلى زيادة المخاطر المرتبطة بها، بالإضافة على تعقد القياس وزيادة عدم التأكد والذاتية في تقديرات المستوى الثالث، وتوصلت دراسة (Ettredge, et al.,2013) على الرغم من أن FASB و IASB قد توجهوا نحو زيادة استخدام تقديرات القيمة العادلة إلا أن المراجعين مازالوا غير ملمين بآثار تطبيقها وخصوصا على أتعاب عملية المراجعة وفعاليتها، وضرورة توفير الخبرة والتأهيل الكافي للمراجعين حتى يكونوا قادرين على التغلب على تحديات تطبيق القيمة العادلة .

هدفت دراسة (Lee & Park, 2013) دراسة ما إذا كان حجم شركات المراجعة أكثر دقة في مراجعة تقديرات القيمة العادلة وخاصة تقديرات OCI الدخل الشامل وتوفر بيانات أكثر مصداقية عن صدق وعدالة القوائم المالية المعدة وفقاً لتقديرات القيمة العادلة ، وللتوصل لهذا الهدف تمت الدراسة على ٤ شركات مراجعة كبيرة و ٤ شركات مراجعة صغيرة، وتوصلت إلى أن شركات المراجعة الكبيرة أكثر دقة وموضوعية في مراجعة تقديرات القيمة العادلة وذلك لأنها أكثر عرضة لخطر التقاضي، وتوافر الخبرات للمراجعين .

هدفت دراسة (Griffin, 2014) إلى محاولة توفير بعض الأدلة التجريبية عن الكيفية التي يتخذ بها المراجعين قراراتهم المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة ؛ لما يصاحب ذلك من احتمال عدم وجود معلومات موثوق بها في السوق وبالتالي زيادة عدم التأكد المتعلقة بتلك التقديرات ودراسة (Earley, et al., 2014) العلاقة بين خبرة المراجع والاستجابة للشك في تصنيفات تقديرات القيمة العادلة للمستوى الثالث ، ومدى تفاعله مع تلك الشكوك، و توصلت دراسة (Griffin, 2014) يعمل المراجعون على الحد من مخاطر التقاضي الخاصة بهم عن طريق اشتراط المزيد من الإجراءات تجاه تقديرات القيمة العادلة ، ويتخذ المراجعون المزيد من الإجراءات تجاه المدخلات الأكثر تعرضاً للحكم الشخصي وخصوصاً التقييمات التي تقيم وفقاً للمستوى الثالث والتي تعتبر أكثرهم تعرضاً للتحييز وبالتالي تعمل على تعديلها بشكل أكبر من تلك التي تقيم وفقاً للمستوى الأول مثلاً، يتخذ المراجعون المزيد من الإجراءات والتعديلات على تقديرات القيمة العادلة في حالة كون النتائج غير دقيقة ونطاقها واسع (wide range) أكثر من النتائج الدقيقة والتي تتميز بنطاقها الضيق (narrow range)، يقل حرص المراجعين في حالة وجود إفصاح إضافي ملحق لتقديرات القيمة العادلة .

وتناولت دراسة (Earley, et al., 2014) دور مراجعي الحسابات في تحديد نوعية الأحكام لتصنيف القيمة العادلة لموكلهم للأوراق المالية الاستثمارية تحت ASC 820 حيث يتطلب المعيار من الشركات عند تصنيف الأصول طبقاً للقيمة العادلة أن تصنف في تسلسل هرمي في واحدة من ثلاثة مستويات (أي المستوى ١ أو ٢ أو ٣)، و غالباً ما يكون هناك تدخل شخصي أو نسبية بنسبة كبيرة وعدم التأكد في تقدير الأدوات المالية في مستوى الثاني ويزيد بدرجة أكبر في المستوى الثالث وذلك لعدم وجود سوق نشط. وتوصلت إلى أن المراجعين يستجيبوا للشكوك حول تقديرات المستوى ٣ وخصوصاً في حالة ارتباطها بحوافز للإدارة وهذا يتفق مع معايير المراجعة طبقاً ل PCAOB التي تتطلب من المراجع أن يكون أكثر دقة عند مراجعة تلك التقديرات، يحتاج المراجع إلى المزيد من الأدلة وبالتالي زيادة أتعاب عملية المراجعة، كما أنها وجدت أن : ٣٠٪ من مديري الشركات الذين شملهم الاستطلاع أجابوا بأنهم اضطروا إلى ضبط بياناتها المالية ١٤.٥٪ من مديري الشركات الذين شملهم الاستطلاع اشاروا الى أن تشكك المراجعين دفع مديري الادارات إلى تغيير تقديراتهم ، وبالتالي توصلت إلى أن مراجعة تلك التصنيفات تلعب دوراً هاماً في زيادة مصداقية تلك التصنيفات وبالتالي البيانات المالية.

هدفت (Ali & Aluia, 2015) لدراسة أثر كل من حجم مكتب المراجعة والتخصص الصناعي للمراجعين على جودة عملية المراجعة وذلك لشركات اندونيسية ،و (Garcia & Arigles, 2017) إلى دراسة تأثير التخصص الصناعي لشريك المراجعة على جودة عملية المراجعة ايضاً وتوصلت الدراساتين إلى وجود تأثير ولكنه ضئيل (عدم وجود تأثير كبير) لكل من حجم مكاتب المراجعة والتخصص الصناعي على جودة المراجعة حتى في حالة وجود التقديرات التي تخضع للحكم الشخصي من جانب الإدارة، بينما كانت لدراسة (Havasi & Darabi, 2016) رأى آخر في تأثير التخصص الصناعي، فيرى أن لها تأثير كبير وذلك لزيادة معرفة وخبرة المراجعين الأمر الذي يؤدي إلى رفع جودة وكفاءة عملية المراجعة، ويظهر ذلك في حالة احتواء القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة على تقديرات للقيمة العادلة، دراسة (Martin ,

2019) اشارت إلى أن الطريقة التي يتم بها تقسيم العمل يمكن أن تؤثر على الإنتاجية أكثر من الجهد الفردي حيث أن التخصص يخلق ميزة تنافسية ، تركيز كل مجموعة على مجال الميزة وتؤدي كل مجموعة العمل التي تميزت فيه، ولكنها اشارت الى أن التركيز على الكفاءة فقط قد يؤدي إلى آثار سلبية بشكل كبير، أي قد يقلل التركيز على الكفاءة من فاعلية عملية المراجعة، وهدفت دراسة (وائل ، ٢٠٢٠) إلى دور التخصص الصناعي للمراجع في كشف الأخطاء وخاصة في حالة وجود تقديرات، وتوصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع تزيد من قدرة المراجع على اكتشاف اي تقديرات لا تعبر بصدق عن واقع المنشأة؛ وذلك لأن التخصص الصناعي للمراجع يعمل على زياده معرفة المراجع لطبيعة المنشأة والمواقع التي يحتمل أن يتم التلاعب فيها من جانب الإدارة، وبالتالي يساعد التخصص الصناعي على رفع كفاءة وفاعلية عملية المراجعة لادراك المراجعين المتخصصين التحريفات المرتبطة بالصناعة وبالتالي تساعد المراجع في التخطيط السليم وعدم زيادة الإجراءات بصورة تحقق كل من فاعلية وكفاءة عملية المراجعة، الأمر الذي يقلل من الآثار السلبية لتقديرات القيمة العادلة على كفاءة عملية المراجعة، بل وقد تزيد من آثار استخدام تقديرات القيمة العادلة الإيجابية التي ترفع من كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، وتوصلت دراسة (Kohlbeck,et al., 2016) كلما زادت جودة المراجعة أدى ذلك إلى الحد من ظاهرة تحيز الإدارة في التقدير، وأيضًا إلى الحد من عملية نقل الأدوات المالية إلى المستوى الثالث في التقييم، وأظهرت النتائج أنه استجابةً لزيادة المخاطر المترتبة على نقل تصنيف الأدوات المالية إلى المستوى الثالث أدى ذلك إلى زيادة أتعاب المراجع، أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث في هذا المجال وذلك نتيجة زيادة المخاطر المتعلقة بإعداد القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة وذلك نتيجة زيادة استخدامها، ودراسة (Emmett et al 2016) اكدت هذه الدراسة ان الاستثمارات المصنفة كمستوى ٢ ضمن التسلسل الهرمي مستويات القيمة العادلة تمثل حوالي ٩٢% من أصول القيمة العادلة للمصارف الأمريكية ، كما اكدت على ضرورة الالتزام بتعليمات PCAOB حيث يؤدي ذلك إلى جهد أقل وإجراءات أقل لعملية المراجعة مما يؤدي إلى ارتفاع دخل المراجع، على الرغم من ذلك فقد اشارت الى وجود نقص في ارشادات المعايير المراجعة التي يمكن للمديرين استخدامها للتلاعب، وتشير (Chen&Gu,2019) إلى أن الإفصاح التكميلي supplemental disclosure عن تقديرات القيمة العادلة enhances يعزز إمكانية التحقق من المعلومات المحاسبية القائمة على تقديرات القيمة العادلة ويخفف من قلق المستثمرين بشأن الذاتية والغموض في قرار محاسبة القيمة العادلة للشركات ويخفف من قلق المستثمرين إزاء الذاتية والغموض المتعلق بالقرارات المحاسبية المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة .

(Chen &Gu 2020) عملت على دراسة الافصاحات حول القيمة العادلة وأثرها على أتعاب عملية المراجعة ووجدت وجود ارتباط ايجابي بينهم ؛حيث يزيد المراجعين من جهود المراجعة للحد من خسائر السمعة والنقاضي (للحد من مخاطر المراجعة) حيث تؤدي تقديرات SFAS142 ادى الى تغيير جذري حيثانه استنادا اليه يتم تقدير القيمة العادلة بالقيمة الدفترية (اذا كانت القيمة العادلة اقل يقوم المديرين بالخطوة رقم ٢ لتحديد مدى معقولية التقدير واذا كانت القيمة الدفترية اقل لا داعى للخطوة ٢) ثم في الخطوة الثانية يتم مقارنة القيمة العادلة الضمنية والقيمة الدفترية واذا كانت اقل من القيمة الدفترية يتم الاعتراف بالفرق كخسارة انخفاض في قيمة الشهرة ، و اشارت الى ضرورة التأكد من معقولية المنهجية المستخدمة في التقدير، والتأكد من ان المدخلات والافتراضات المستخدمة للوصول الى القيمة العادلة معقولة ، التأكد من أن الرقابة الداخلية تتسم بالفاعلية ، وفي حالة تم التقدير عن طريق اخصائي مستقل على المراجع التأكد من استقلاليتة وتأهيله ومعقولية منهجية التقييم والافتراضات، ويتعين على المراجع زيادة الاجراءات تجنباً لمخاطر المراجعة والابقاء عليها عند مستوى أقل من المستوى المقبول (الحد الأدنى المقبول).

دراسة (ICAS, 2020) أوضحت الدراسة مراحل إنتاج قياسات القيمة العادلة والتي تشمل الاقتناء والتخطيط Acquisition and planning، تحديد النطاق والمنهجية ونهج التقييم Scoping، Methodology and valuation Approach، قياس القيمة العادلة وإدارة العلاقات fair value measurement preparation and relationship management، المفاوضات والابلاغ عن Negotiations and Reporting the final fair value measurement.

وتوصلت الدراسة إلى عدد من العوامل المؤثرة على عملية المراجعة في كل مرحلة من مراحل تقديرات القيمة العادلة وهي عوامل خاصة بالمراجع، وعوامل إدارية وعوامل الخبير، وعوامل العلاقات البيئية والمهنية وهم كالأتي: Audit factors (عوامل خاصة بالمراجع) وهذه العوامل هي الأتعاب والميزانية المحدودة (Tight Budgets)، تقديم التقرير في الوقت المناسب، الإشراف أثناء إعداد التقرير وذلك في المرحلة الأولى، أما المرحلة الثانية فيعد الاستعانة بمتخصص، وضبط النطاق من أهم العوامل المؤثرة، وأما في المرحلة الثالثة فيعد نقص المشاركة والإتصال الكافي بين فريق المراجعة أى عدم وجود اتصال كامل بين فريق عمل المراجعة، وفي المرحلة الرابعة كفاءة المراجع نفسه والإشراف على عملية المراجعة، و Management Factors (عوامل خاصة بالإدارة) في المرحلة الأولى الكفاءة والمشاركة وضغط الأتعاب والمشاركة في الوقت المناسب، في المرحلة الثانية الضغط للوصول إلى قيمة معينة وكفاءة التقييم وخبرة الصناعة، والمرحلة الثالثة اختصاص بناء التوقعات المالية، وعدم فهم تعقيدات الإدارة والخبرة والكفاءة في المجال، وعدم فهم مدخلات النموذج، أما في المرحلة الرابعة عملية تقديم التقارير والتفاصيل في التقارير المقدمه، و Specialist Factor (عوامل خاصة بالخبير) العوامل التخصصية في المرحلة الأولى قصور جودة الإختصاص، في المرحلة الثانية مقاومة توحيد مناهج التقييم والتحكم في منهجية التقدير واستقلالية الحساب في مقابل الأداء، في المرحلة الثالثة تباين الجودة لأخصائي الإدارة والإختلافات الذاتية والحكم وتكامل مهارات الأخصائيين والمراجعين، أما في المرحلة الرابعة الإفصاح عن نموذج المفاوضات وتقييم الإدارة والمراجعين، عوامل بيئية ومهنية في المرحلة الثانية تعد توجيهات الشركة غير المتسقة حول نهج التقدير من اهم هذه العوامل ثم زيادة المراجعة التنظيمية، ونطاق التقدير مقابل تقدير النقاط، فرق تصور القيمة العادلة في مقابل السوق، وفي المرحلة الثالثة الرقابة التنظيمية والتوثيق والجودة والعوامل التي تؤثر على حكم المراجع والرقابة التنظيمية والعلاقات المهنية المعرفية لمفتش IFIAR, PACOB.

تقييم نتائج الدراسات السابقة

تتعدد الآثار التي تترتب على إستخدام تقديرات القيمة العادلة كما تناولتها العديد من الدراسات ولكن منها ما توصل إلى أنها سلبية حيث أرجع البعض أسباب الأنهيار وفشل البنوك في الأسواق في الولايات المتحدة الأمريكية إلى استخدام تقديرات القيمة العادلة (King, 2009)، ومنها من يثبت أن أثارها الإيجابية تفوق بكثير أثارها السلبية (Salam, et al., 2017)، كما أثبت بعض الدراسات أن تقديرات القيمة العادلة ليست السبب في الأزمة المالية العالمية، وإنما التطبيق غير السليم (سوء التطبيق) لها هو السبب في هذه الأزمة، بل يمكن ارجاع السبب طبقا لعدة دراسات إلى احتكار الولايات الأمريكية أدوات التحكم في الإقتصاد (شاهين، ٢٠١٣)، و بعض الدراسات ارجعته إلى أن محاولات تلاعب الإدارات هي السبب الرئيسي للأزمة وليست تقديرات القيمة العادلة (غنيم، ٢٠١٣)، بينما من وجهة نظر دراسات أخرى تقديرات القيمة العادلة تعجز عن معالجة مشكلة توفير المعلومات خاصة في الدول النامية، وتوصلت دراسات إلى أن تقديرات القيمة العادلة توفر معلومات ذات قيمة عالية أى تعزز من فائدة البيانات المالية المقدمة (حامد، ٢٠١٦)، وتناولت معظم الدراسات السابقة التحديات التي تواجه عمل المراجع الخارجي عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة (Cannon & Bedard, 2016) و (تهامى، ٢٠٠٩)،

ورأت بعض الدراسات أن هذه التحديات تزيد في حالة مراجعة تقديرات القيمة العادلة للبنود غير المالية (Glover, et al., 2017)، وتوصلت بعض الدراسات إلى أن المعايير الدولية لم تواكب التغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال (Christensen, et al., 2013)، بينما توصلت بعض الدراسات إلى أن المشاكل والتحديات التي تواجه المراجع عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة ترجع إلى المعايير كواحد من الأسباب الرئيسية بالإضافة إلى معرفة المراجعين ومهاراتهم (Griffith, et al., 2015)، بينما (Salam, et al., 2017) رأى أن معيار المراجعة الدولي ٥٤٠ يخفف من حدة التحديات التي تواجه عمل المراجع عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة وتم التطبيق على تونس وهي تعد من الدول النامية (Kumarasiri, 2011)، ومن وجهة نظر دراسة أخرى أيضا أنه على الرغم من التحديات التي تواجه استخدام تقديرات القيمة العادلة في البلدان النامية إلا أنهم داعمين لتطبيق تقديرات القيمة العادلة لما لها من أهمية وذلك تطبيقا على سيريلانكا وكولومبيا، وترى الدراسات أن ضرورة الإلتزام بتعليمات PCAOB يؤدي إلى إجراءات أقل وجهد أقل من جانب المراجع، ولكنها أشارت إلى نقص إرشادات معايير المراجعة التي تتيح للمديرين الفرص للتلاعب في تقديرات القيمة العادلة، كما تناولت العديد من الدراسات تقديرات القيمة العادلة ومداخلها ومستوياتها وحاولت وضع اطار مقترح لعملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة ؛ ولكن دون التطرق لتأثير تقديرات القيمة العادلة على مدخلات عملية المراجعة، أو عدد ساعات عملية المراجعة (كفاءة عملية المراجعة) (شاهين، ٢٠١٣)، (أبو جبل، ٢٠١١)، (جمعة، ٢٠١١).

تناولت العديد من الدراسات تأثير تقديرات القيمة العادلة على جودة عملية المراجعة وأتباعها ولكن تباينت النتائج فتوصلت (Earley, et al., 2014) أن المراجعين يعملون على زيادة أتباعهم لمواجهة المخاطر المترتبة على تقديرات القيمة العادلة، وعلى الرغم من ذلك وجدت أن ٣٠% من المديرين (العينة) عملوا على ضبط بياناتهم المالية، و١٤.٥% من المديرين عدلوا تقديراتهم نتيجة تشكك المراجعين في تلك التقديرات، وتوصلت (Chen & Gu, 2020) أنه يتعين على المراجع زيادة إجراءات المراجعة عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة للحد لمخاطر المراجعة ولإبقائها عند الحد المسموح به وبالتالي تزيد أتعاب عملية امراجعة، بينما توصلت (Emett, et al., 2016) أن الإلتزام بالتعليمات الصادرة من المنظمات المهنية يؤدي إلى التقليل من إجراءات المراجعة الأمر الذي قد يرفع من دخل المراجع ولا يتطلب زيادة أتعابه، وتوصلت (Ettredge, et al., 2013)، (Yao, et al., 2015)، (Kohlback, et al., 2016) إلى أن أتعاب عملة مراجعة تقديرات القيمة العادلة تتوقف على مستوى التي تقع ضمنه هذه التقديرات فالمستوى الأول والثاني لتقديرات القيمة العادلة لا يترتب عليه زياده في الأتعاب، بينما المستوى الثالث يترتب عليه زيادة في أتعاب عملية المراجعة لزيادة الجهد المبذول من جانب المراجع للحد من مخاطرها، بينما دراسات (Lee & Park, 2013) أن مع زيادة حجم شركات المراجعة تزيد من قدرة المراجعين وخبراتهم التي تمكنهم من أداء عملية مراجعة القوائم المالية التي تحتوي على تقديرات القيمة العادلة وبالتالي يزيد من جودة عملية المراجعة وتقلل من الوقت اللازم لها ، أي يقل تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة ، وذلك بالمقارنة بشركات مراجعة صغيرة ، وتم ذلك بإجراء الدراسة على ٤ شركات من كبار شركات المراجعة و٤ شركات مراجعة صغيرة ، وتوصلت بعض الدراسات (Mingmin & Lili, 2013) إلى أن لتقديرات القيمة العادلة دور سلبي على جودة عملية المراجعة، ويتوقف هذا التأثير على حجم البنود المقدره بالقيمة العادلة، بينما بعض الدراسات الأخرى (Kohlbeck, et al., 2016) أن ارجاع الأمور في مراجعة تقديرات القيمة العادلة لشركة مراجعة كبيرة تزيد من جودة عملية المراجعة وبالتالي لحجم شركات المراجعة دور كبير في الحد من تأثيرات تقديرات القيمة العادلة على جودة عملية المراجعة، وبعض الآراء وجدت أنه يوجد علاقة تبادلية بين جودة عملية المراجعة وجودة تقديرات القيمة العادلة ، حيث أنه كلما زادت جودة عملية المراجعة تقل التقديرات الخاضعة للمستوى الثالث من

مستويات تقديرات القيمة العادلة، وتقل فرصة تلاعب الإدارة، مما يعمل على زيادة جودة عملية المراجعة، مما سبق ترى الباحثة وجود تعارض بشأن زيادة الأتعاب والإجراءات لعملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة، ووجود تعارض بشأن تأثير تقديرات القيمة العادلة على جودة عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة، كما أن معظم الدراسات تمت بالتطبيق على الدول المتقدمة وندرتهما في الدول النامية في حدود علم الباحثة .

كما تناولت عدد من الدراسات تأثير مراجعة تقديرات القيمة العادلة في حالة تخصص شركات المراجعة وتباينت الآراء حيث يرى البعض أن تخصص مكاتب المراجعة يكون هيكل معرفي وخبرات خاصة بالمجال، الأمر الذي يسهل من القيام بعملية المراجعة، وتزيد من فرص اكتشاف التحريفات، وتعمل على زيادة كفاءة عملية المراجعة؛ بسبب تخفيض الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة والموارد والجهد، وتوصلت بعض الدراسات (Habib & Bhuiya, 2011) إلى أن التخصص الصناعي يزيد من جودة التقارير المالية ويرفع من كفاءة مراجعة الأمور التي تخضع للتقدير الشخصي من جانب الإدارة ، كما وتوصلت بعض الدراسات مثل (Havasi & Darabia, 2016) إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يوفر المعرفة الفنية الكافية لتحقيق مستوى جيد للأداء المهني وبالتالي يحد من أثر التقديرات ، (الإيباري، ٢٠٠٨) أن التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة تساهم بشكل كبير في كشف الأخطاء نتيجة المعرفة الجيدة لطبيعة عمليات المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة، كما أنه يرى أنها تساعد على رفع كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، بينما يرى البعض الآخر أن التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة ليس له دور يذكر على كل من كفاءة وفاعلية عملية المراجعة بوجه عام وعملية مراجعة الأمور التي تخضع لتقديرات الإدارة والتي تدخل تقديرات القيمة العادلة كواحدة من هذه التقديرات ، حيث توصل البعض (Ali & Auli, 2015) إلى أن للتخصص الصناعي لمكاتب المراجعة، و حجم شركات المراجعة دور ضئيل في التأثير على جودة عملية المراجعة، بل وقد يصل من وجهة بعض الدراسات (Garcia & Argles, 2017) إلى أن التخصص الصناعي لشركات المراجعة ليس له تأثير واضح على جودة عملية المراجعة.

مما سبق يتضح للباحثة وجود تعارض بين الدراسات السابقة بشأن تأثير التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة في حالة مراجعة تقديرات القيمة العادلة، فمنها ما أكد تأثيرها برفع كفاءة وجودة عملية المراجعة، والآخر وجد عدم وجود تأثير للتخصص الصناعي لمكاتب المراجعة، وخاصة على جودة عملية المراجعة وكفاءتها، وتلاحظ الباحثة أن معظم الدراسات تم اجرائها في دول متقدمة وندرتهما في الدول النامية.

المبحث الأول

القيمة العادلة

مفهوم القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية

وضعت العديد من المعايير تعريفات للقيمة العادلة منها معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة المصرية .

عرفت معيار التقرير المالي الدولي (IFR No. 13) (قياس القيمة العادلة) ، (IAS No. 39) (الادوات المالية الاعتراف والقياس) : القيمة العادلة على إنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع اصل او الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس ، كما عرفت القيمة العادلة على إنها القيمة التي يمكن للمنشأة باستخدامها تبادل الأصل أو تسوية الإلتزام بين أطراف لديها اطلاع وقدرة ورغبة في التبادل و تتم هذه العمليات بإرادة حرة، و تضمنت المعايير العديد من قواعد التقدير والإفصاح لتقديرات القيمة العادلة كما أنها لم

تتطرق إلى عدد من الموضوعات الخاصة بتقديرات القيمة العادلة ، ففي معيار التقرير المالي الدولي (IFRS No. 13) (Fair value measurement) لم يشير إلى المواضع التي يجب استخدامه فيها ، ولكن يدور حول كيفية حساب تقديرات القيمة العادلة، والذي فرض لتقديرات القيمة العادلة عدد من الالتزامات ، وهذه الالتزامات هي تحديد الأصل أو الإلتزام المراد تقديره وخصائصه، للأصول غير المالية يجب الوصول لأحسن وأفضل استخدام ولذلك يجب أن تكون الأصول ملموسة أى مادية ، لها قيمة مالية، قانونية، الجوء إلى سوق معن وفي حالة عدم وجوده يجب البحث عن أفضل سوق لها ، اختيار أفضل طريقة للتقدير سواء سعر السوق أو التدفقات النقدية المستقبلية أو التكلفة الإستبدالية، وبالتالي ترك أيضا للإدارة حرية التنقل بين طرق إعادة التقدير، ويعطى للإدارة الفرصة في التحيز ومثال على ذلك قد تقوم الإدارة بإعادة التقدير في وقت معين لتحقيق أرباح وذلك لإمكانيتها إعادة التقدير في اي وقت ، ومعيار المحاسبة الدولي IAS No. 39 الذي تم إصداره وذلك للعمل على التغلب على عدد من المشاكل التي نتجت من معيار المحاسبة الدولي IAS No. 25 ، ومن أبرزها كثرة البدائل المحاسبية في المواقف المتشابهة مما أدى إلى أختلافات كبيرة في النتائج ، مما أفقده قدر كبير من امكانية المقارنة بين الشركات ، بل وفي المنشأة الواحدة بين السنوات المالية المختلفة ، كما إنها كانت تتيح للإدارة فرصة كبيرة من التلاعب ، وهدف المعيار IAS No. 39 إلى الاعتراف والقياس والإفصاح عن المعلومات الخاصة بالأدوات المالية ، وصنف المعيار الأصول المالية وذلك من خلال الفقرة ٤٥ إلى القروض والذمم المالية غير المحتفظ بها لغرض المتاجرة ، والاستثمارات ذات الاستحقاق الثابت ، والمحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق، الأصول المالية المتوفرة للبيع، الأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة، كما عمل على وضع خيارين للأصول التي تخضع لتقديرات القيمة العادلة وهما العمل على الاعتراف في صافي ربح الفترة بكامل فروقات القيمة العادلة ، يتم الاعتراف بالتغير في القيمة العادلة في حقوق الملكية في حالة الأصول والإلتزامات المالية لغير أغراض المتاجرة، والعمل على الاعتراف بالتغيرات للقيمة العادلة للأصول والإلتزامات المالية المحتفظ بها بهدف المتاجرة في ربح أو خسارة الفترة فقط ، ثم تم إصدار المعيار IFRS No. 9 (الأدوات المالية – الاعتراف والقياس) وذلك للتغلب على عيوب المعيار IAS No. 39، وفي هذا المعيار تم استخدام التكلفة المستنفدة لقياس الأدوات المالية ، وفي نفس الوقت اتاح امكانية البقاء على إستخدام تقديرات القيمة العادلة وذلك من خلال الربح أو الخسارة، وذلك في حالتين الأولى في حالة الأداة التي تنطوي على دفع نقدية فقط ، والحالة الثانية هي حالة دفع نقدية وفوائد، كما تناول المعيار الكيفية التي يتم بها تصنيف وقياس الأصول المالية وكما أنه عمل على وضع عدد من المتطلبات لتصنيفها ، وهي يجب أن تكون جميع الأصول مصنفة على أساس نموذج الأعمال لإدارة الأصول المالية وخصائص التدفق النقدي التعاقدى للأصول ، ويجب أن تكون مقاسة مبدئيا بالقيمة العادلة مضاف إليها تكاليف المعاملة في حالة الأصول المالية غير المقدر بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ، ويتم قياسها لاحقا بالتكلفة المطفأة أو القيمة العادلة ، كما عرفها معيار المحاسبة الأمريكية (SFAS No. 157) (قياس القيمة العادلة) على انها السعر الذي يمكن الحصول عليه عن طريق بيع أصل، أو هو السعر الذي سيتم دفعه لتسوية إلتزام في معاملة بين المشاركين في السوق الأصلي للأصول أو الإلتزام و ذلك في تاريخ القياس، كما أشتمل هذا المعيار على تحديد مستويات تقدير القيمة العادلة ونماذجها بالإضافة إلى طرق قياسها ، كما عرفها معيار المحاسبة الأمريكية (SFAS No. 107) (الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية) على إنها القيمة التي يمكن عن طريقها تبادل الأدوات المالية بين أطراف تكون لديها الرغبة وذلك باستثناء حالتين هما حالة التصفية وحالة البيع الجبرى .

تقديرات القيمة العادلة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية

عرف معيار المحاسبة المصري ٤٥ لسنة ٢٠١٥ (قياس القيمة العادلة) تقديرات القيمة العادلة على "إنها السعر الذي سيتم الحصول عليه وذلك سواء لبيع أصل أو السعر الذي سوف يتم دفعه لنقل إلتزام وذلك في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"، كما انه عرفها أيضا على إنها السعر الذي سوف يتم استلامه لبيع الأصل أو الذي سوف يتم دفعه لنقل الإلتزام في معاملة منظمة في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر فائدة)، وذلك في تاريخ القياس طبقا لظروف السوق الحالية (أي انه سعر الخروج) وذلك بغض النظر عما إذا كان هذا السعر سعر ملحوظ بشكل مباشر (مدخلات مرئية) أو تم الوصول اليه باستخدام أسلوب تقدير آخر (مدخلات غير مرئية)، وقد هدف المعيار للعمل على وضع إطار لقياس تقديرات القيمة العادلة وذلك في معيار واحد، والعمل على توضيح الإفصاحات المطلوبة لتقديرات القيمة العادلة، كما تضمن المعيار مستويات تقديرات القيمة العادلة، والأساليب والنماذج المستخدمة لتقديرات القيمة العادلة، ويتم ايضاح كيفية معالجة تقديرات القيمة العادلة للأدوات المالية في المعيار المصري رقم ٤٧ لعام ٢٠١٩ وهو تعديل للمعيار رقم ٢٦ لسنة ٢٠١٥.

من خلال الجدول التالي يمكن توضيح تطورات معايير المراجعة سواء المصرية أو الدولية، والذي يبين مدى حاجة معايير المراجعة المصرية للتطوير بما يواكب الزيادة المستمرة في التوجه نحو استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية؛ ليتمكن المراجع من أداء عملية المراجعة بما يحقق كلاً من كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، من خلال الحد من عدم التأكد المصحوب لتقديرات القيمة العادلة، وخفض التحديات التي تواجه عمل المراجعين عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة.

جدول ١ يوضح مقارنة بين تطورات معايير المراجعة الدولية ومعايير المراجعة المصرية

| معايير المراجعة المصرية | معايير المراجعة الدولية |
|--|--|
| معايير المراجعة المصرية رقم ٥٤٠ لسنة ٢٠٠٨ (مراجعة التقديرات المحاسبية) | معايير المراجعة الدولية رقم ٥٤٠ لسنة ٢٠٠٤ (مراجعة التقديرات المحاسبية) |
| اعتمد معيار المراجعة الدولي ٥٤٠ لسنة ٢٠٠٤ | تناول المعيار تعريف للتقدير المحاسبى. |
| تناول تعريف للتقديرات المحاسبية، وأنه يجب على المراجع جمع القدر الكافى والملائم لأدلة الإثبات، ويجب الإشارة فى تقرير المراجع فى حالة عدم التأكد من دقة التقدير المحاسبى، ويجب على المراجع فحص واختبار الطرق المستخدمة فى التقدير من قبل الإدارة، وعمل تقدير مستقل عن الإدارة، وإعادة مقارنته بتقدير الإدارة، وفحص ودراسة الأحداث اللاحقة التى قد تؤثر على التقديرات المحاسبية. | تضمن بعض التوجيهات التى يجب على المراجع إتباعها عند مراجعة التقديرات المحاسبية وهى: |
| | <ul style="list-style-type: none"> • يجب على المراجع الحصول على القدر الكافى والملائم من أدلة الإثبات. • المسئول عن وضع التقديرات المحاسبية هى الإدارة. • يتم العمل على إعادة التقدير دورياً على فترات خلال السنة المالية، أو فى نهاية الفترة المالية. • فى حالة ارتفاع عدم التأكد بصورة يصعب معها إمكانية تأكد المراجع من مدى معقوليتها، فإنه يجب على المراجع توضيح ذلك فى تقريره بما يتفق مع معايير التقرير. • كما إنه تناول الخطوات الواجب على المراجع إتباعها عند مراجعته التقديرات المحاسبية. • يجب على المراجع العمل على فحص واختبار الطرق المستخدمة من قبل الإدارة فى تقدير التقديرات المحاسبية. • يجب على المراجع استخدام تقدير مستقل عن الإدارة والعمل على مقارنته بتقديرات الإدارة. • يجب على المراجع العمل على فحص الأحداث اللاحقة التى قد تؤثر |

| | |
|---|---|
| <p>على هذه التقديرات.</p> <p>معيار المراجعة ٥٤٥ لسنة ٢٠٠٤ (مراجعة القياس للقيمة العادلة والإفصاح عنها)، تناول ارشادات للمراجعين للإعتبارات التي يجب على المراجع أن يأخذها في الحسبان عند العمل على مراجعة تقديرات القيمة العادلة فيما يخص القياس والإفصاح، والكيفية التي يمكن للمراجع من خلالها جمع الأدلة الكافية التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.</p> <p>• يجب على المراجع العمل على فهم كلاً من عمليات المنشأة، والإجراءات الرقابية المتبعة، بالإضافة إلى تقدير المخاطر المترتبة على استخدام تقديرات القيمة العادلة.</p> <p>• يجب على المراجع العمل على جمع أدلة الإثبات فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة للإدارة، وقدرة الإدارة على الالتزام بمتطلبات القياس والإفصاح لتقديرات القيمة العادلة.</p> <p>• تقييم مناسبة الطرق المستخدمة من جانب الإدارة لتقديرات القيمة العادلة.</p> <p>• تحديد مدى ثبات الطرق المستخدمة عند تقدير القيمة العادلة، وذلك مع مراعاة التغيرات التي قد تحدث في بيئة الأعمال وظروف المنشأة أو التغيرات في المعايير المحاسبية الدولية.</p> <p>• اتاح للمراجع الفرصة للإستعانة بخبير بعد التأكد من مدى الحاج له، والعمل على تقييم الإقتراضات التي يستخدمها الخبير والطرق المستخدمة من جانبه.</p> <p>• العمل على التحقق من معقولية ومناسبة وملائمة كلاً من الإقتراضات ونماذج التقييم والبيانات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة.</p> <p>• التقديرات المستقلة التي يستخدمها المراجع لتقدير القيمة العادلة يمكن أن تكون إقتراضات ونماذج مستخدمة من جانب الإدارة، وقد تكون إقتراضات ونماذج خاصة بالمراجع.</p> <p>• يجب على المراجع العمل على تحديد مدى ملائمة القياس والإفصاح لتقديرات القيمة العادلة، وذلك من خلال تقييم إجراءات المراجعة.</p> <p>• يجب على المراجع أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة فيما يتعلق بمعقولية الإقتراضات المهمة.</p> | <p>على هذه التقديرات.</p> <p>معيار المراجعة ٥٤٥ لسنة ٢٠٠٤ (مراجعة القياس للقيمة العادلة والإفصاح عنها)، تناول ارشادات للمراجعين للإعتبارات التي يجب على المراجع أن يأخذها في الحسبان عند العمل على مراجعة تقديرات القيمة العادلة فيما يخص القياس والإفصاح، والكيفية التي يمكن للمراجع من خلالها جمع الأدلة الكافية التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.</p> <p>• يجب على المراجع العمل على فهم كلاً من عمليات المنشأة، والإجراءات الرقابية المتبعة، بالإضافة إلى تقدير المخاطر المترتبة على استخدام تقديرات القيمة العادلة.</p> <p>• يجب على المراجع العمل على جمع أدلة الإثبات فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة للإدارة، وقدرة الإدارة على الالتزام بمتطلبات القياس والإفصاح لتقديرات القيمة العادلة.</p> <p>• تقييم مناسبة الطرق المستخدمة من جانب الإدارة لتقديرات القيمة العادلة.</p> <p>• تحديد مدى ثبات الطرق المستخدمة عند تقدير القيمة العادلة، وذلك مع مراعاة التغيرات التي قد تحدث في بيئة الأعمال وظروف المنشأة أو التغيرات في المعايير المحاسبية الدولية.</p> <p>• اتاح للمراجع الفرصة للإستعانة بخبير بعد التأكد من مدى الحاج له، والعمل على تقييم الإقتراضات التي يستخدمها الخبير والطرق المستخدمة من جانبه.</p> <p>• العمل على التحقق من معقولية ومناسبة وملائمة كلاً من الإقتراضات ونماذج التقييم والبيانات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة.</p> <p>• التقديرات المستقلة التي يستخدمها المراجع لتقدير القيمة العادلة يمكن أن تكون إقتراضات ونماذج مستخدمة من جانب الإدارة، وقد تكون إقتراضات ونماذج خاصة بالمراجع.</p> <p>• يجب على المراجع العمل على تحديد مدى ملائمة القياس والإفصاح لتقديرات القيمة العادلة، وذلك من خلال تقييم إجراءات المراجعة.</p> <p>• يجب على المراجع أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة فيما يتعلق بمعقولية الإقتراضات المهمة.</p> |
| <p>معيار المراجعة الدولي ٥٤٠ لسنة ٢٠٠٩ (مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات المرتبطة بها).</p> <p>وقد تم دمج المعيارين ٥٤٠ و٥٤٥ لعام ٢٠٠٤ في هذا المعيار، وتم العمل على تجنب والتغلب على بعض الإنتقادات الموجهة لهذين المعيارين.</p> <p>التعديلات تمثلت في</p> <p>• يجب على المراجع عدم الإقتصار على مجرد الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد أن تقديرات القيمة العادلة تتمشى مع أطر إعداد التقارير المالية المطبقة فقط، وإنما العمل على الحصول على أدلة إثبات لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، ومدى ملائمة الإفصاحات وذلك في سياق الإطار المعمول به للتقارير المالية.</p> <p>• ويجب على المراجع العمل على تصميم إجراءات مناسبة لتقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة وتحديدها، وإجراءات الإستجابة لهذه المخاطر، وتقييم معقولية التقدير، ووضع مؤشرات لتحيز الإدارة.</p> | <p>معيار المراجعة الدولي ٥٤٠ لسنة ٢٠٠٩ (مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات المرتبطة بها).</p> <p>وقد تم دمج المعيارين ٥٤٠ و٥٤٥ لعام ٢٠٠٤ في هذا المعيار، وتم العمل على تجنب والتغلب على بعض الإنتقادات الموجهة لهذين المعيارين.</p> <p>التعديلات تمثلت في</p> <p>• يجب على المراجع عدم الإقتصار على مجرد الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة للتأكد أن تقديرات القيمة العادلة تتمشى مع أطر إعداد التقارير المالية المطبقة فقط، وإنما العمل على الحصول على أدلة إثبات لمدى معقولية التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، ومدى ملائمة الإفصاحات وذلك في سياق الإطار المعمول به للتقارير المالية.</p> <p>• ويجب على المراجع العمل على تصميم إجراءات مناسبة لتقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة وتحديدها، وإجراءات الإستجابة لهذه المخاطر، وتقييم معقولية التقدير، ووضع مؤشرات لتحيز الإدارة.</p> |
| <p>لم يتم التعديل</p> | <p>تعديل معيار المراجعة الدولي ٥٤٠ لسنة ٢٠١٩</p> <p>وتم ذكر والتركيز على بعض قضايا المراجعة الناتجة عن معايير المحاسبة</p> |

لم يتم التواكب مع هذا التعديل

الدولية لإعداد التقارير المالية، واستخدام مصطلح معقولة التقديرات، والعمل على وضع إجراءات مناسبة فيما يخص تقديرات القيمة العادلة، وتؤكد على أهمية العمل على التطبيق الملائم والمناسب للشك المهني عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وتناول العمل على تقديم مفهوم لعوامل الخطر الكامنة، وذلك في تزايد التعقد لبيئة الأعمال، وضعت من المخاطر التي تحتاج إلى إجراء تقييم منفصل، والعمل على التركيز على التواصل مع المكلفين بالحوكمة، الأمر الذي أعطى للحوار بين المراجعين والمكلفين بالحوكمة اتجاهين.

مناهج (مداخل) تقديرات القيمة العادلة)

حددت معايير المحاسبة الدولية (IFRS No. 13) (قياس القيمة العادلة)، معيار المحاسبة الدولي (IAS No. 39) (الأدوات المالية الاعتراف والقياس)، معيار المحاسبة الأمريكي ١٥٧ (قياسات القيمة العادلة) ثلاثة مناهج (مداخل) لتقديرات القيمة العادلة كما يلي :

منهج السوق (Market Approach)

هو طريقة لتحديد قيمة الاصل بناء على سعر بيع الأصول المماثلة ، وبغض النظر عن نوع الأصل الذي يتم تقييمه ، يعمل هذا المنهج على دراسة سوق المبيعات الحديثة للأصول المماثلة مع اجراء بعض التعديلات البسيطة مثال لذلك عند تقييم العقارات يتم اجراء تعديلات على المساحة وعمر المبنى (Jason , 2020)، ويستخدم في هذا المنهج الأسعار والمعلومات الموجودة في السوق النشط والتي تتضمن Identical or comparable assets and liabilities (أصول والتزامات مماثلة أو قابلة للمقارنة، ومن أمثلة الطرق المستخدمة في منهج السوق مصفوفة التسعير لتسعير الأوراق المالية السندات عن طريق العلاقة بين سعر الأدوات المالية المراد تقديرها وسعر الادوات المالية في السوق، ما يميز هذا المنهج، أنه يعتمد على بيانات (مدخلاته موجودة، وعادة ما تكون متاحة وموثوقة ومسجلة في أسواق نشطة لأصول او التزامات متماثلة (متطابقة)، وبالتالي التقديرات وفقا لهذا المنهج تتطلب ذاتية أقل من المناهج الأخرى (John, 2018)، وقد عرف معيار التقرير المالي الدولي (IFRS, No 13) (قياس القيمة العادلة) السوق النشط أنه "السوق التي تتم فيه معاملات الأصل أو الإلتزام بتكرار وحجم كافيين لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر " ، ويجب الإشارة إلى أن القيمة السوقية لا تتساوى مع سعر السوق إلا في حالة كفاءة السوق والتوازن ، من أهم عيوب منهج السوق لا يمكن استخدامه في ظل عدم توافر أسواق نشطة وخاصة في الدول النامية، أو عدم وجود أصول مماثلة في السوق (اي في حالة تفرد الأصل) مثل الأصول غير الملموسة كالمشهور، وكذلك في حالة الشركات التي تعمل في مجالات تنفرد الى المنافسة، ويتفوق هذا المنهج في الحالات التي يتوافر فيها بيانات عن معاملات قابله للمقارنة مثال الطرق المستخدمة في حالة الأوراق المالية وتوافر سوق نشط، ويتبع منهج السوق عدة طرق وكلها تعتمد على المقارنات ، منها طريقة المعاملات المقارنة The comparative Transaction Methods يمكنه في حالة توافر بيانات المبيعات الخاصة لذلك، ولكنها لا تكون عملية لبعض الصناعات (Ilisia, 2020)، وقد يكون سعر المعاملة لا يمثل القيمة العادلة في تاريخ القياس وذلك في حالة :حدوث تغير جوهري في أداء الشركة مقارنة بالميزانيات أو الخطط أو المعالم ، حدوث تغير كبير في السوق، حدوث تغير كبير في الإقتصاد العالمي أو البيئة الإقتصادية التي تعمل فيها الشركة، تغير كبير في أداء الكيانات المماثلة ، أو في التقنيات التي ينطوى عليها السوق، والمسائل الداخلية الخاصة بالإدارة مثل الإحتيال ، والنزاعات التجارية والتقاضى والتغيرات في الإدارة أو الإستراتيجية (IFRS , 2013)، أما الطريقة الارشادية للشركات المتدولة The Guideline Publicly Traded Company Method وتتم جمع البيانات عن طريق البيانات المتاحة بسهولة وعادة ما تكون بيانات موثوقة، ولكن يعاب عليها أنها لا تأخذ في الإعتبار غير حصة الملكية والتي قد لا تترجم إلى بيع الاعمال التجارية بأكملها أى لا تكون عملية في حالة التقييم للشركة

ككل (Ilisia, 2020)، ولا تصلح في بعض الحالات مثل اصدار فئات جديدة للأسهم، الأسهم الممتازة، استحقاق ارباح مختلفة للأسهم العادية المصدرة مؤخرا عن الأسهم الصادرة سابقا، طريقة المضاعفات وتتم وفقا لخطوات وهي تحديد الشركات المماثلة ، ثم تحديد مقياس الأداء الأكثر ملاءمة لتقييم قيمة الشركة، وبمجرد الأداء يتم اختيار القياس واشتقاق وتحليل مضاعفات التقييم المحتملة واختيار الأنسب، ثم يتم تطبيق مضاعف التقييم المناسب، ثم اجراء التعديلات المناسبة ؛ لضمان امكانية المقارنة (IFRS, 2013).

منهج الدخل (Income Approach):

يعتبر منهج الدخل والذي يسمى أحيانا منهج رسملة الدخل Income capitalization approach طريقة من طرق التقييم الذي يستخدم للممتلكات المدرة للدخل ، يجب على المقيم عند استخدام هذا المنهج مراعاة حالة الممتلكات وكفاءة التشغيل ،يستخدم أسلوب الدخل أساليب التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية (التدفقات النقدية أو الأرباح) إلى مبلغ حالي واحد (مخصوم)، في هذا المدخل تكون عدد الفترات المستقبلية مسألة تقدير، وتختلف تقديرات القيمة العادلة طبقا لهذا المنهج إلى ثلاثة عوامل، مقدار التدفق النقدي، وتوقيت التدفقات النقدية، والمخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية، ومعدل الخصم، يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ متداول، وتحدد تقديرات القيمة العادلة على أساس قيمة توقعات السوق الحالية لتلك المبالغ، مثل نموذج جوردون، والنموذج الشبكي، ونماذج تسعير الخيارات، ونموذج بلاك سكول، يتم إتباع هذا المنهج من خلال عدد من الطرق وهي طريقة التدفق النقدي المخصوم Discounted cash flow (DCF) يتم تطبيقها على التدفقات النقدية للمؤسسة ويتعين على الشركة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة ذات الصلة وخصمها بمعدل العائد الذي يمثل القيمة الزمنية للنقود والمخاطر النسبية للاستثمارات، و طريقة صافي التدفقات النقدية الحالية، التدفقات النقدية المستقبلية، ويعتبر منهج الدخل من المداخل الأكثر استخداما وصعوبة، وقد يتم عن طريق Yield capitalization methods العائد على الدخل على مدى فترة إمتلاك متعددة السنوات ويعاب عليها أن الأخطاء التنبؤية في عام واحد تميل إلى التفاقم في السنوات التالية، أو Direct capitalization methods تقدر الدخل باستخدام دخل سنة واحدة ، تتطلب وجود مبيعات جيدة وحديثة وقابلة للمقارنة، ويستخدم في تقييم العقارات حيث يتم تقدير قيمة العقارات بالقيمة الحالية للتدفقات المستقبلية التي يمكن للمالك توقع الحصول عليها، ويتم من خلال طريقتين الأولى هي طريقة رسملة العائد على الدخل Yield capitalization methods ويتم فيه حساب العائد على الدخل المتولد من العقار على مدى فترة إمتلاك الاصل، والطريقة الثانية الطريقة المباشرة Direct capitalization methods تقدر الدخل بإستخدام دخل سنة واحدة، كما يستخدم في تقدير الأصول غير الملموسة، بل ويعتبر الأكثر ملائمة طبقا للمعيار الامريكى رقم ١٥٧ ،من أهم ما يميز هذه الطريقة أنها لا تتطلب استقرار السوق خلال فترة الإحتفاظ بالأصل .

منهج التكلفة (Cost approach)

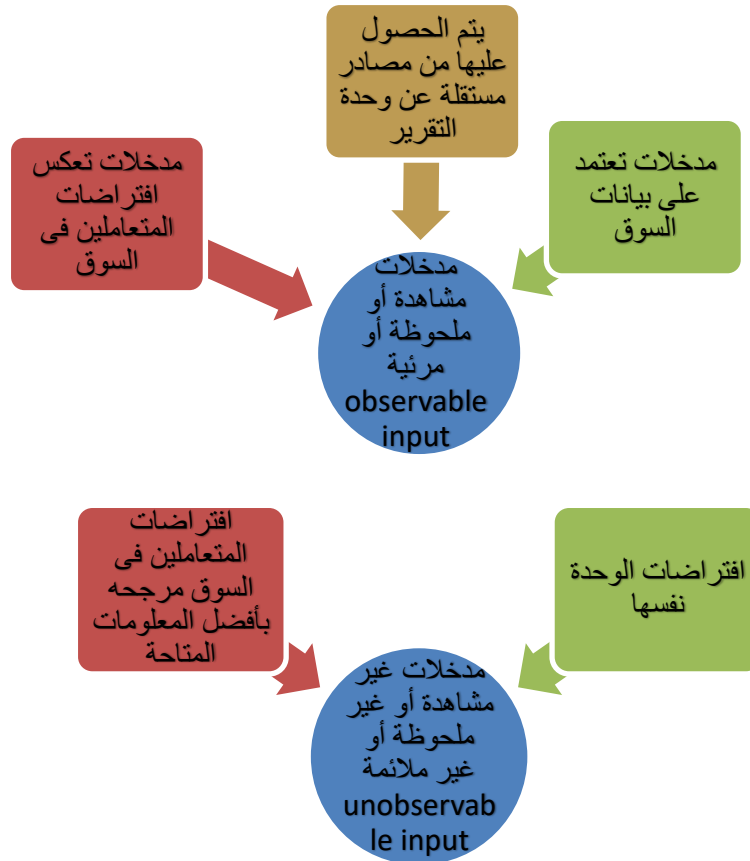
يعكس المبلغ المطلوب حاليا لاستبدال طاقة الأصل ، ويدور حول مفهوم التكلفة الاستبدالية جدل كبير حيث يرى البعض أنها تمثل تكلفة استبدال اصل مماثل للأصل الموجود لدى المشروع بغض النظر عن التغيرات التكنولوجية ، في حين يرى AAA (American Accounting Association) مجمع المحاسبة الأمريكية ضرورة أخذ التغيرات التكنولوجية في الحسبان وفي هذه الحالة يتم حساب التكلفة الاستبدالية عن طريق إعادة تقويم الأصل واحتساب قسط الاهلاك، ووفق المعايير المحاسبية (Replacement cost) تكلفة الإستبدال هي تكلفة استبدال أصل محل اصل اخر من نفس النوع وب نفس المواصفات مخصوما منه استهلاك المجمع عن المدة التي انقضت من وقت ملكية الاصل ويطلق عليه أيضا مدخل التكلفة المعدل ، و يجب عند استخدام هذا المدخل أن يتم مراعاة التغيرات التكنولوجية للأصول المراد احلالها (استبدالها)، كما يجب أخذ طرق الإهلاك المستخدمة ، وتستخدم بكثرة في شركات التأمين، يستخدم بشكل

واسع لتقييم الممتلكات ذات الغرض الخاص مثل المكتبات والمدارس وغيرها وذلك لعدم وجود أصول مماثلة وبالتالي لا يصلح منهج السوق، كما انها ليست مصممة لتحقيق دخل وبالتالي لن يصلح مبدأ التكلفة، كما ان منهج التكلفة يصلح أكثر لتقييم الممتلكات الجديدة نسبياً، وذلك لأنه كلما قدم الاصل زادت المتغيرات لتقدير قيمته مما يعقد من التقدير، ويجب الإشارة إلى عدد من العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند اختيار أسلوب التقييم الأنسب: المعلومات المتاحة، ظروف السوق، أفق ونوع الإستثمار (قد يكون الإستثمار قصير الأجل فيناسبه نوع من التقييم) ، دورة حياة الشركة (مثل الطبيعة الدورية أو المتقلبة لأعمال الشركة)، الصناعة التي تعمل فيها الشركة، نوع الأصل الذي يتم اعادته تقديره ومدى تفردده، الأهمية النسبية للأصل أو الإلتزام.

المدخلات المستخدمة عند تقدير القيمة العادلة

تنقسم المدخلات المستخدمة في تقديرات القيمة العادلة إلى مدخلات مرئية يمكن ملاحظتها Observable Inputs ومدخلات غير مرئية لا يمكن ملاحظتها أو مشاهدتها .

شكل ٣ يوضح مدخلات تقديرات القيمة العادلة المرئية وغير المرئية



ويجب إعطاء الأولوية للمدخلات المرئية (الملحوظة) عند تقدير القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام لما تتميز به من درجة عالية من الموضوعية والبعد عن الذاتية والتقليل من المدخلات غير المرئية (الغير ملحوظة) قدر المستطاع لما تحويه من درجة عالية من الذاتية والحكم الشخصي .

مستويات تقدير القيمة العادلة (fair value hierarchy) أو ما يعرف بالتسلسل الهرمي لتقديرات القيمة العادلة

قسمت المعايير المحاسبية تقديرات القيمة العادلة إلى ثلاث مستويات فى شكل هرمى وهى المستوى الأول والمستوى الثانى والمستوى الثالث، هذا التسلسل الهرمى يعطى أولوية لمصادقية المدخلات التى يمكن استخدامها فى تقييم تقديرات القيم العادلة حيث يرتب تنازليا فالمستوى الأول يتمتع بأعلى درجة من درجات المصادقية يليه المستوى الثانى وأضعفهم المستوى الثالث .

مدخلات المستوى الأول

الأسعار المعلنة فى الأسواق النشطة دون العمل على اجراء تعديلات أو تسويات عليها، وهى أسواق تتوافر بها عدة سمات تجعلها الأكثر مصادقية وأقل فى درجة الذاتية وهى السرعة والدقة والعدالة النسبية لتوصيل المعلومات للمتعاملين فى تلك الأسواق كما إنها على درجة عالية من الكفاءة بالإضافة إلى امكانية الوصول لهذه المدخلات فى الوقت المناسب، وتعتبر الأفضل والأكثر موثوقية وموضوعية لتقدير القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام، ولذلك يعتمد عليها فى حال توفرها.

مدخلات المستوى الثانى

تأتى مدخلات المستوى الثانى فى المرتبة الثانية من حيث المصادقية والموثوقية وهى الأسعار الرسمية او المعلنة أو المشتقة لأصل أو الإلتزام مشابه فى السوق النشط ، الأسعار الرسمية أو المعلنة أو المشتقة للأصل أو الإلتزام نفسه أو الأصل أو الإلتزام المشابه أو مماثل فى سوق غير نشط مثال لهذه الأسواق أسواق السماسرة، مدخلات أخرى غير الأسعار المعلنة ولكنها واضحة ومرئية ويمكن ملاحظتها للأصل أو الإلتزام، مدخلات يتم إشتقاقها من البيانات المرئية للسوق ويتم الحصول عليها عن طريق تطبيق بعض الأساليب التحليلية والتفسيرية على البيانات المرئية (الملحوظة) مثل معدلات الفائدة السائدة .

مدخلات المستوى الثالث

هذه المدخلات تخضع للحكم الشخصى وأيضا امكانية التلاعب من جهة الإدارة عالية، وهى المدخلات غير قابلة للمقارنة (مدخلات غير مرئية) وتكون نظرا لتفرد الأصل أو الإلتزام أو لعدم توافر أسواق نشطة، وهى تخضع لدرجة عالية من الذاتية وبالتالي يجب اللجوء إليها فى اضيق الحدود وذلك فى حالة عدم توافر مدخلات المستوى الاول والثانى .

مما سبق يتضح وجود عدد من المستويات لتقديرات القيمة العادلة وترى الباحثه أن المستوى الأول يمكن أن يكون سبب فى رفع كفاءة عملية المراجعة أكثر من التكلفة التاريخية لأنها توفر معلومات ملائمة ومناسبة وعلى درجة كبيرة من امكانية المقارنة، كما انها لا تخضع للحكم الشخصى بدرجة كبيرة ، بينما المستوى الثالث الذى يرتبط به عدم التأكد يمكن أن يؤدى إلى تحدى كبير أمام المراجع لتحقيق كفاءة عملية المراجعة، ولكن قد يوجد عوامل أخرى داخل الشركة وأخرى مرتبطة بالمراجع قد تؤدى إلى تلاشى هذا الأثر، كما قد تؤدى عوامل اختيار النموذج الملائم إلى العمل على زيادة أو نقصان كفاءة عملية المراجعة.

المبحث الثانى

كفاءة عملية المراجعة

عرف (Taylor&Glezen, 1994) كفاءة عملية المراجعة تعنى تدنية نفقات عملية المراجعة، و (Hollingshead, 1996) كفاءة عملية المراجعة هي انجاز عملية المراجعة في أقل وقت مما يؤدي إلى زيادة الربحية، و (Davis &Solomon, 1989) كفاءة المراجعة يمكن ملاحظتها من خلال العديد من المقاييس منها الزمن اللازم لانجاز عملية لمراجعة ، الموارد المستنفذة لتحقيق المخرجات تكاليف الاخطاء، تعتبر الكفاءة علاقة بين المدخلات والمخرجات وكلما كان استخدام المدخلات أقل كانت الكفاءة أكبر؛ لأنها خارج قسمة المدخلات على المخرجات ، أي أن الكفاءة زيادة المخرجات عن المدخلات المحددة ، القدرة على أداء الأشياء بشكل جيد ، وترتبط الكفاءة بالإدارة وهي اداء الاعمال بطريقة صحيحة To Do Things Right ، يرى (الإبيارى، ٢٠١٦) أن كفاءة عملية المراجعة لا تشير إلى القيام بإختبارات المراجعة وفقا لبرنامج المراجعة فحسب ولكنها تعنى الأداء الذى يحقق جودة عملية المراجعة، مما سبق يمكن التوصل إلى أن الكفاءة القدرة على تجنب إهدار موارد المراجع واستخدام الأمثل لخبرة المراجع والمال والجهد والوقت أثناء القيام بعملية المراجعة بما يحقق جودة عملية المراجعة.

محددات كفاءة عملية المراجعة

تتعدد العوامل التي تؤثر على كفاءة عملية المراجعة بصورة عامة وكفاءة عملية مرجعة تقديرات القيمة العادلة بصورة خاصة منها (التخطيط لعملية المراجعة، الأهمية النسبية للبنود، التأهيل العلمى والعملى للمراجع الخارجى، خبرة المرجع الخارجى، بذل العناية المهنية الكافية، التدريب المستمر للمراجعين الخارجيين، مقدار الخطر الملازم وغيره من المخاطر، نظام المراجعة الداخلى المطبق، نظام الرقابة الداخلية، استخدام نظم المراجعة الإلكترونية ، التخصص الصناعى للمراجع وغيرها من العوامل).

تخطيط عملية المراجعة

إن التخطيط السليم لعملية المراجعة ضرورى لإتمام عملية المراجعة وإبداء رأى سليم فى الوقت المحدد، لذلك يجب على المراجع إعداد ميزانية تقديرية لعملية المراجعة فيما يخص الوقت (عدد ساعات عملية المراجعة الفعلية) والتكلفة؛ حتى يمكن تجنب الوقت الضائع وتجنب تحمل تكاليف زائدة، وكما فى المعيار الدولى للمراجعة رقم ٣٠٠ (التخطيط لمراجعة القوائم المالية) أنه يجب على المراجع التخطيط لطبيعة وتوقيت عملية المراجعة وتوجيه أعضاء فريق عملية المراجعة والإشراف على أعمالهم، كما أشار إلى إمكانية التعديل على خطة المراجعة بما تشمله من طبيعة وتوقيت والإجراءات المقدره لتقدير المخاطر وباقى اجراءات المراجعة الأخرى والاجراءات الاضافيه وطبيعتها وتوقيتها وذلك فى ضوء الحكم المهني للمراجع ونتائج الأنشطة المبدئية المنفذه ؛ وذلك لتحقيق أكبر استفادة من الموارد المتاحة، كما اشار المعيار المصري رقم ٣٠٠ أنه على المراجع أن يقوم بوضع استراتيجية عامة لمهام عملية المراجعة وذلك لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية ويساعد على تحديد الأهمية النسبية، وتحديد المناطق ذات الاحتمالات المرتفعة لمخاطر التحريفات المهمة والتي تكون ذات مخاطر مؤثرة ، وتتنوع أساليب التخطيط طبقا لحجم وتعقد المنشأة موضع المراجعة ، وخبرة المراجع السابقة مع هذه المنشأة ، والتغيرات التي تحدث أثناء عملية المراجعة، وعملية المراجعة عملية مستمرة وتكرر أثناء أداء المراجع لعمله ، ويتم فى عملية التخطيط التأكد من عدم وجود أمور تتعلق بنزاهة الإدارة وأى أمور قد تؤثر على المراجع فى قبوله هذه المهمة أو الاستمرار فى المهمة الحالية

التأهيل المهني للمراجع الخارجى، والتدريب المستمر للمراجعين الخارجيين

يعتبر التعليم هو أساس مهنة المراجعة، حيث يرفع مستوى التعليم والخبرة العلمية والعملية من مستوى الموثوقية فى عمل المراجعين، وعلى الرغم من ذلك فإن نجاح عملية المراجعة لا

تحدد جودة المراجعين؛ ولكن الكيفية التي يتم بها تسخير هذه الموارد البشرية وتنسيقها للوصول إلى هدف عملية المراجعة، وتوضح أهمية التدريب نتيجة زيادة التعقيدات في بيئات الأعمال والتغير السريع للمنظمات والتقدم التكنولوجي المستمر، كما يعمل التدريب المستمر على رفع مهارات الإتصال والمهارات القيادية لدى المراجع، و يعمل التدريب على تطوير المهارات التحليلية للمراجع؛ مما يؤدي إلى رفع كفاءة عملية المراجعة (Salome & Rotimi, 2013).

تلعب الخبر المهنية دور مهم في تصميم سياسات مراجعة أكثر فاعلية؛ مما يعمل على زيادة كفاءة عملية المراجعة، كما إنها من جهة أخرى تعمل على زيادة الدقة وترفع من قدرة المراجع على حل أى مشكلة تواجهه أثناء أداء عملية المراجعة؛ حيث أن المراجعين ذوي الخبرة ٨: ١٠ سنوات أكثر كفاءة من جيل الشباب (Fetai & Mjaku, 2020)؛ وبالتالي تزيد من كفاءة عملية المراجعة خاصة تلك التي تشمل على بنود التي تخضع للتقدير الشخصي مثل تقديرات القيمة العادلة، وتوصل (Badu & Kuuto, 2013) إلى أن المهارات المهنية والتقدم في الهرم الوظيفي لهما تأثير كبير لرفع كفاءة عمل المراجعين، و يأخذ التسلسل الوظيفي لمكاتب المراجعة المتوسطة والكبيرة في جمهورية مصر العربية من أعلى لاسفل كما يلي: الشريك وعدد سنوات الخبرة ١٠ سنوات فأكثر ويقوم بتحديد استراتيجيات المراجعة وتقدير خطر المراجعة واعتماد برنامج المراجعة واتخاذ القرارات مثل الأهمية النسبية، مدير المراجعة ومدة الخبرة من سبعة لعشرة سنوات ويقوم بإعداد برنامج المراجعة وتحديد إجراءات المراجعة وتوقيتها وتحديد حجم العينات ومراجعة النتائج وصياغة مسودة التقرير، ثم رئيس فريق المراجعة ومدته الخبرة من خمسة إلى سبعة سنوات ومهمته التنسيق بين أعضاء الفريق وتنفيذ برنامج المراجعة وتقييم أدلة الإثبات وتقييم الرقابة، ثم المراجع ومدة الخبرة من ٣ إلى خمسة سنوات ومهمته إجراء الفحص المستندي وجمع معلومات عن أنظمة الرقابة، و أخيرا المراجع المساعد وعدد سنوات الخبرة من صفر إلى ٣ سنوات ومهمته جمع البيانات وتنفيذ المهام التي يكلفه بها المراجع .

نظام المراجعة الداخلية للمنشأة محل المراجعة ومدى اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعين الداخليين

يعتبر نظام المراجعة الداخلية من أهم العوامل التي تؤثر على كفاءة عملية المراجعة حيث إنه في حالة زيادة فاعليته وكفاءته يرفع عن كاهل المراجع عدد من الإجراءات الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من عدد ساعات عمليات المراجعة وبالتالي زيادة كفاءة عملية المراجعة، حيث إن اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجعين الداخليين يعمل على تخفيض تكاليف المراجعة وبالتالي رفع كفاءتها (Haron, 2004)، كما إنه يعمل على تخفيض الإزدواجية في العمل (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧)، كما أن اعتماد المراجع الداخلي على عمل المراجعين الداخليين في حالة استخدام المراجعين الداخليين نظام المراجعة الداخلية المستمر ERP (Enterprise Resource Planing Systems) يعمل على رفع كفاءة عملية المراجعة وذلك لأنها تعمل على تحسين القدرة على تقييم المخاطر (AI- Tarawneh, et al., 2020)، والعكس في حالة عدم فاعلية وكفاءة نظام المراجعة الداخلية يتطلب من المراجع الخارجي زيادة الإجراءات الأمر الذي يؤدي إلى زيادة عدد ساعات عملية المراجعة، مما يؤدي إلى خفض كفاءة عملية المراجعة .

بسبب حدوث التطورات السريعة للمراجعة الداخلية تواجدت العديد من مصادر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية، وهي الحصول عليها (In-House) أى عن طريق قسم المراجعة الداخلية، أو الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية (Out sourcing) عن طرق اسنادها بالكامل لشركات خارج الشركة، أو الحصول على أنشطة المراجع الداخلية (Co-sourcing) أى من خارج الشركة بصورة جزئية، يعتبر الحصول على أنشطة المراجعة من خارج الشركة تكون أكثر موضوعية من الحصول على أنشطة المراجعة بصورة داخلية (مبارك، ٢٠١٢) وبالتالي حصول المنشأة موضع المراجعة على أنشطة المراجعة الداخلية من خارجها في ظل

وجود تقديرات للقيمة العادلة والتي بدورها تزيد من الخطر الملازم لعملية المراجعة تزيد من اعتماد المراجع الخارجى عليها مما يقلل من عدد ساعات عملية المراجعة وبالتالي تساهم في رفع كفاءة عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة، كما يرى (Aral, 2010) أن اعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجعين الداخليين فى عملية المراجعة له تأثير على كفاءة وفعالية عملية المراجعة، ولكنه يعتمد على مدى المخاطر المرتبطة به وأيضا مصدر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية .

الرقابة الداخلية للمؤسسة التى تخضع لعملية المراجعة

يقع على عاتق الإدارة تصميم وتنفيذ وصيانة نظام الرقابة الداخلية وليس على المراجع، لا يقدم نظام الرقابة تأكيد مطلق وانما يقدم تأكيد معقول بسبب قيود الرقابة الداخلية ، بينما يقع على عاتق المراجع دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية (معيان المراجعة الدولي ٣١٥)، وبالتالي عمل الإدارة على توفير نظام قوى للرقابة الداخلية يحد من وجود أخطاء يسهل على المراجع عملية مراجعة القوائم المالية وخاصة المشتملة على تقديرات القيمة العادلة مما يؤدي إلى نقص عدد ساعات عملية المراجعة الأمر الذى يؤدي بدوره إلى رفع كفاءة عملية المراجعة .

التخصص الصناعى للمراجع الخارجى ولمكاتب المراجعة .

التخصص الصناعى للمراجع الخارجى هو قيام المراجع بأداء عملية المراجعة لعملاء ينتمون إلى قطاع صناعى معين وواحد، مما يمكنه من الحصول على المعلومات والخبرات المتعلقة بقطاع أو صناعة معينة (عوض، ٢٠٠٦)، وفى(Thongchai &Ussahawanitchakit, 2015) التخصص الصناعى للمراجع يشير إلى المعرفة التي يمكن أن يكتسبها المراجع المتخصص، وذلك نتيجة تخصصه في أداء عملية المراجعة لعملاء صناعة أو قطاع محدد أو كنتيجة لأداء مهام محددة، والتخصص الصناعى أو القطاعى للمراجع لا يعنى عدم قيام المراجع المتخصص فى قطاع معين بأداء مهام المراجعة لمنشآت خاضعة لقطاعات أخرى ، ولكنه يؤدي خدمات المراجعة بصفته مراجع غير متخصص فى هذا القطاع (الإيبارى ، ٢٠٠٨)، وهناك ثلاثة مداخل لقياس مدى التخصص وهى مدخل الحصة السوقية ومدخل المحفظة ومدخل المتخصصين فى الصناعة ، ويعتبر رفع الكفاءة المهنية وزيادة فاعلية عملية المراجعة من أهم مميزات تخصص المراجع الخارجى، كما إنها تخفف من إستعانة المراجع بخبير ، والحد من مخاطر عملية المراجعة وذلك لتمكن المراجع من تقدير البنود التى تعتمد على الحكم الشخصى (Alareeni , 2019)، كما أن هناك مميزات لتخصص مكاتب المراجعة وهى إستطاعتها الوصول إلى قدر كبير من المعرفة الخاصة بالصناعة أو القطاع محل التخصص ؛ وبالتالي تزيد من جودة الخدمات المقدمة، وتمكن المراجع من القيام بمهمة المراجعة خاصة الإجراءات التى تقوم بها الإدارة والتى تعتمد على التقدير الشخصى بكفاءة بالإضافة إلى تحقيق الفاعلية لعملية المراجعة من خلال تقليل احتمالية عدم إكتشاف أخطاء بالقوائم المالية (Habib & Bhuiyan , 2011)، ويلعب التخصص الصناعى للمراجع دورا مهما فى تحسين قدرة المراجع على تقدير المخاطر بدقة وإكتشاف حالات الغش ، كما يساعده فى التخطيط السليم لعملية المراجعة ؛وبالتالى يرفع من كفاءة الأداء المهني للمراجع (Havasi &Darabi , 2016)، ويرى (محمود ، ٢٠٢٠) أن استراتيجية التخصص الصناعى للمراجعين تساعد المراجعين على القيام بإجراءات عملية المراجعة بصورة أكثر كفاءة وفعالية من خلال فهمهم الجيد ومعرفتهم بطبيعة عمليات المنشأة، وإدراكهم لمواطن التحريفات المرتبطة بالصناعة أو القطاع موضع التخصص؛مما يزيد من قدرتهم على إكتشاف أى تقارير مضلل قد تصدر من الإدارة .

مما سبق نجد أن للتخصص الصناعى للمراجع دور كبير فى زيادة قدرة المراجع على إكتشاف العديد من التحريفات الجوهرية ، وخاصة تلك المتعلقة بتقديرات تخضع للحكم الشخصى ولعل تقديرات القيمة العادلة فى العديد من المستويات تخضع لدرجة عالية من التقدير الشخصى وعدم التأكد؛ مما يفيد بدرجة كبير فى رفع كفاءة عملية المراجعة .

مخاطر عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة

يمثل خطر الكفاءة؛ خطر الرفض غير الصحيح، ويسمى خطر ألفا وهو خطر النوع الأول (Alpha α Risk) وهو خطر رفض القوائم المالية على الرغم من عدم إحتوائها على تحريفات جوهرية (In correct Rejection)، وفيه يقوم المراجع بفحص غير ضروري، وجمع أدلة إثبات أكثر من اللازم؛ مما يؤدي إلى زيادة التكلفة، وبالتالي زيادة أتعاب المراجع، ويمكن تقسيم المخاطر إلى (خطر المراجعة Audit Risk) وهو خطر أن يقدم المراجع تقرير نظيف بشأن قوائم مالية في حين أن هذه القوائم تحتوى على تحريفات جوهرية، (الخطر الملازم Inherent Risk) وهو مدى قابلية البند للتحريف والذي يعد جوهريا منفردا أو اذا اجتمع بند آخر ويتوقف على عدة عوامل منها طبيعة البند وعوامل خارجية مثل التطورات السريعة في مجال التكنولوجيا وفى حالة تقديرات القيمة العادلة تدخل التغييرات السريعة فى وحدة النقد من وجه نظر الباحث، وعوامل لها علاقة بالمركز المالى للمنشأة، وعوامل أخرى كموسمية نشاط الشركة، وطبيعة عمليات المنشأة، وحجم المنشأة، (خطر الرقابة Control Risk) وهنا يلعب نظام الرقابة الداخلية للمنشأة دوره حيث أنه إذا كان فعال سوف يقل خطر الرقابة حيث تزيد قدرته على إكتشاف الأخطاء أو التحريفات والعكس صحيح فى حالة عدم فاعليته، ويقدر المراجع هذا الخطر فى ضوء قيامه بتقويم ودراسة نظام الرقابة الداخلية للعميل، (خطر الإكتشاف Detection Risk) من المفترض عند حدوث تحريف ولم يتمكن نظام الرقابة الداخلية من اكتشافه أو منعه أن تكتشفه الاجراءات التى يقوم بها المراجع لإتمام عملية المراجعة وتنقسم إلى مخاطر المعاينة وهى مخاطر يتعرض لها المراجع نتيجة عدم التطبيق السليم لاجراءات المعاينة، ومخاطر فشل إجراءات المراجعة سواء (مخاطر المراجعة التحليلية) وهى تحدث نتيجة فشل اجراءات المراجعة التحليلية التى لم يتم اكتشافها من خلال اجراءات الرقابة الداخلية، (ومخاطر المراجعة التفصيلية) وتحدث نتيجة أن تكون نتائج الاختبارات التفصيلية خاطئة، ويترتب على ذلك قبولها على الرغم من وجود تحريفات جوهرية تتطلب الرفض (فى الإعتبار للتمكن من التحديد الدقيق لحجم الأدلة الكافية والملائمة، حيث أن هناك علاقة عكسية بين مخاطر الإكتشاف وكلا من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة (كما فى معايير المراجعة الدولية معيار المراجعة ٣٣٠، معيار المراجعة الدولي ٥٠٠، معيار المراجعة الدولي ٣١٥)، فتقدير خطر الإكتشاف يعنى تحسين فعالية عملية المراجعة وذلك من خلال رفع مستوى التأكد، وتقدير خطر لاختبارات الاساسية يعتبر الهدف المراد من تخطيط عملية المراجعة والعمل على تحقيق التوازن بين هذه المخاطر يحقق كلا من فاعليتها وكفأتها.

مما سبق يتضح أن كفاءة عملية المراجعة مرتبطة بكل من المراجع (من خلال علاقة التكلفة والعائد)، والعميل (رفض قوائم مالية لا تحتوى على أخطاء جوهرية) .

الأهمية النسبية للبند

يعتبر تقدير الأهمية النسبية واحد من محددات كفاءة عملية المراجعة بل من أهم هذه المحددات؛ وذلك لأن المراجع يحدد اجراءات المراجعة اللازمة وتوقيتها طبقا للأهمية النسبية للبند، وبالتالي التقدير الصحيح للأهمية النسبية خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة له دور فعال لرفع كفاءة عملية المراجعة من ناحية ومن ناحية أخرى زيادة فعاليتها، وذلك لأن تقدير الأهمية النسبية بصورة أعلى من الصحيح يؤدي إلى زيادة اجراءات عملية المراجعة مما يؤثر سلبا على كفاءة عملية المراجعة، وفى نفس الوقت تقديرها بأقل مما ينبغى سوف يؤثر على فعالية عملية المراجعة، وقد تلعب الأهمية النسبية للبند محل التقديرا دورا كبير فى التأثير على كفاءة عملية المراجعة، فكلما زادت الأهمية النسبية له وقع على عاتق المراجع القيام بإجراءات إضافية للتأكد من مدى صدق التقدير مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة .

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

في هذا المبحث سوف يتم إختبار فرضيات الدراسة وهي .

الفرض الرئيسي

يوجد تأثير لاستخدام تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة.

الفروض الفرعية

الفرض الأول

يؤثر إستخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على التحديات المفروضة على المراجع وبالتالي على كفاءة عملية المراجعة.

الفرض الثاني

يؤثر حصول المنشأة محل المراجعة على أنشطة المراجعة الداخلية من مصادر خارجية في الحد من تأثير إستخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة

الفرض الثالث

يؤثر التخصص الصناعي(القطاعي) لمكاتب المراجعة في الحد من تأثير إستخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية. هذا التحليل بعد عرض المحتوى النظري للرسالة وقد تشير أو تثبت الدراسة الميدانية صحته أو عدم صحته كما سيتضح بعد الدراسة الميدانية .

مجتمع وعينة الدراسة

تم استخدام عينتان، وهما العينة الأولى تمثلت في المراجعين العاملين في مكاتب المحاسبة و المراجعة بجمهورية مصر العربية، والثانية تمثلت في الأكاديميين بالجامعات المصرية.

مجتمع العينة

(المراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة) وتم اختيارهم لأنهم هم المسؤولون عن اجراء عملية المراجعة، بالإضافة إلى أنهم هم الملمين بالجانب العملي (الممارسة المهنية) وبالتالي هم الأجدر في تحديد مدى تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة من خلال مراجعتهم عدد من القوائم المالية المعدة وفقا للتكلفة التاريخية والبعض الآخر معد باستخدام تقديرات القيمة العادلة، وبالتالي هم مدركين لتأثير تقديرات القيمة العادلة على كفاءة عملية المراجعة والفرق بينها وبين التكلفة التاريخية،(الأكاديميين) وتم اختيارهم باعتبارهم الأكثر دراية والمأمًا بالنواحي النظرية لتأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة وفقًا للتعديلات الأخيرة لمعايير المراجعة المصرية والدولية، كما أن منهم من يمارس مهنة المراجعة وبالتالي يكون ملم بالجانبين النظري والعملي.

عينة الدراسة

العينة الأولى والتي تشتمل على مجموعة من مراجعي الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة والذين يقومون بمراجعة قوائم مالية مستخدمة تقديرات القيمة العادلة بل ومنهم من

يعمل في شركات المراجعة لها فروع دولية والتي تقوم بمراجعة قوائم مالية مستخدمة تقديرات القيمة العادلة وفقا للمعايير المصرية ومنها فروع يتم مراجعتها وفقا للمعايير الدولية .

أداة الدراسة الميدانية :

استخدمت الباحثة قائمة الإستقصاء باجمالى عدد ٧٠ استقصاء الكترونى وورقى للمراجعين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية، بالإضافة إلى ٥١ استقصاء ورقى والكترونى للأكاديميين العاملين بالجامعات المصرية، وبالتالي اجمالى الاستقصاءات ١٢١ استقصاء.

قامت الباحثة باستخدام قائمة استقصاء (استبيان) كأداة لجمع البيانات للدراسة الميدانية، وذلك لاختبار فروض الدراسة التى تتناول العلاقة بين أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة، واستخدمت الباحثة برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (Social Package for Social Science, Version,22) وذلك لتحليل البيانات، وتم تصميم قائمة الإستقصاء اعتماداً على مجموعة من الأسئلة ذات العلاقة (المرتبطة) بصورة مباشرة بفروض البحث .

قامت الباحثة باستخدام مقياس ليكرت الخماسى الأبعاد (Likert Scale)، والذي يعنى وجود خمس بدائل للاجابات لكل سؤال وهى(موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، وتم وضع أوزان لكل بديل من البدائل الخمسة وهى على الترتيب(٥، ٤، ٣، ٢، ١)، و يعمل المشاركون فى الاستقصاء على وضع علامة أسفل درجة الموافقة او عدم الموافقة والتي تمثل وجهة نظرهم لكل سؤال من الأسئلة، والتي تعتبر ذات أهمية فى حالة حصوله على متوسط حسابى أكبر من ٣ درجات ويعتبر مؤثراً، أما اذا حصل على متوسط حسابى أصغر من ٣ درجات يعتبر غير مؤثراً.

صدق (Validity) و ثبات وموثوقية (Reliability) قائمة الإستقصاء:

ويقصد بصدق الإستقصاء هو أن يقيس ما صمم لقياسه كما يمكن الإشارة لصدق الاستقصاء بدقة القياس، ويقصد بالموثوقية انه إذا ما تم تطبيق الاستقصاء على عينة معينة وتم رصد النتائج، ثم تم اعادة تطبيقه على نفس العينة نحصل على نفس النتائج للمرة الأولى أى أن النتائج ثابتة، ويعتبر صدق وثبات الاستقصاء وجهان لعملة واحدة وذلك حيث انه يفترض أن يكون صادقا وثابتا، وللوصول إلى ذلك تم مراعاة وضوح صياغة الأسئلة، ومراعاة توافر الاتساق الداخلى لمكونات الإستقصاء، وذلك للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها، و تبين نتائج اختبار ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's Test مدى امكانية الاعتماد على قائمة الإستقصاء ومدى الصدق والثبات الداخلى ، والذي يتراوح معامل بين (٠ و ١) وكلما اقتربت النتائج من الواحد الصحيح كلما زاد الصدق والاتساق الداخلى لقائمة الإستقصاء وزادت امكانية الاعتماد عليه،والعكس صحيح فكلما قل عن 0. 5 يمثل عدم الصدق والثبات للقائمة، و تمثل درجة منخفضة من الصدق و الاتساق الداخلى وبالتالي لا يمكن تعميمها ولا الاعتماد عليها لتحقيق أهداف الدراسة، بينما تبين نتائج اختبار الصدق والثبات (اختبار ألفا كرونباخ) لعينة المراجعين مدى امكانية الاعتماد عليها لتحقيق هدف الدراسة، والتي تبين اقتراب معامل ألفا من الواحد الصحيح مما يؤكد صدق وثبات والاتساق الداخلى لعينة المراجعين وامكانية تعميمها والاعتماد عليها لتحقيق أهداف الدراسة حيث ان نسبة ثباتها وصدقها واتساقها بلغت ٩١.٤% وهو ما يمثل معامل ألفا كرونباخ ٠.٩١٤، كما مبين فى الجدول التالى :

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .914 | 29 |

كما يبين اختبار الصدق والثبات (اختبار ألفا كرونباخ) لعينة الأكاديميين، والتي تبين اقتراب معامل ألفا من الواحد الصحيح مما يؤكد صدق وثبات والاتساق الداخلى لعينة الاكاديميين وبالتالي امكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف الدراسة، حيث أن نسبة ثباتها واتساقها بلغت ٩٥.٧% ، كما هو مبين فى الجدول التالى

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .957 | 29 |

وقد تم اجراء اختبار ألفا كرونباخ على عينه كلها من المراجعيين والأكاديميين لتوضيح درجة الصدق والثقة والاتساق الداخلى للعينه كلها، وقد وجد أن درجة الصدق والثقة للعينه اقتربت من الواحد الصحيح قد بلغت ٩٤% وهو ما يمثلته معامل ألفا كرونباخ ٠.٩٤ أى يمكن الأعتداع عليها كما هو موضح فى الجدول التالى

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | N of Items |
|------------------|------------|
| .939 | 29 |

الأساليب الإحصائية المستخدمة لإختبار الفروض:

قامت الباحثة باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية، وذلك باستخدام حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الإجتماعية (SPSS, Version, 22) وذلك لإختبار أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة، حيث استخدمت الباحثة اختبار (كولموجروف سميرنوف Kolmogorov-Smirnov) للتوصل إلى الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل آراء المشاركين فى الدراسة الميدانية، حيث يعمل على تحديد توزيع المجتمع المسحوب منه العينتان سواء توزيع طبيعي أو غير طبيعي حيث يختبر كلا من فرض العدم (Null Hypothesis) (H_0) والذى يشير إلى أن المشاهدات التى تتعلق بالمتغير تتبع التوزيع الطبيعي، وفى هذه الحالة تكون قيمة P-Value أكبر من مستوى المعنوية للعينة ٠.٠٥، وفى هذه الحالة يتم الإعتداع على الأساليب (الإختبارات) الإحصائية المعلمية Parametric Tests، والفرض البديل (Alternative hypothesis) (H_1) والذى يشير إلى أن المشاهدات التى تتعلق بالمتغير لا تتبع التوزيع الطبيعي، وفى هذه الحالة تكون قيمة P-Value أقل من مستوى المعنوية للعينة ٠.٠٥ فى هذه الحالة يتم الإعتداع على الأساليب (الإختبارات) الإحصائية اللامعلمية Non-Parametric Tests، وجدت الباحثة أن نتيجة اختبار كولموجروف سميرنوف على كل من عينة المراجعين والأكاديميين والعينتين معا أقل من ٠.٠٥، وهذا يعنى رفض فرض العدم H_0 وقبول الفرض البديل H_1 أى أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وفى هذه الحالة يجب استخدام الإختبارات اللامعلمية Non-Parametric Test.

لاختبار الفروض قامت الباحثة بإجراء الإختبارات الاحصائية على ثلاث مراحل، المرحلة الأولى والتي تمثلت فى تحليل البيانات باستخدام الإحصاء الوصفي لكل عينة من العينتين (مراجعي الحسابات والأكاديميين)، المرحلة الثانية قامت الباحثة بمقارنة آراء عيني الدراسة عن طريق استخدام اختبار لمقارنة آراء عينات الدراسة (مراجعي الحسابات والأكاديميين)، وهو اختبار فريدمان Friedman Test وهى أحد الأساليب الإحصائية اللامعلمية الذى يقوم باعطاء رتب للبيانات بدلاً من القيم الفعلية، ثم اعطاء ترتيب لكل مجموعة من مجموعات أسئلة الإستبيان، وهذا الترتيب يمثل أهمية أسئلة الإستبان لكل عينة، وقامت الباحثة فى المرحلة الثالثة والأخيرة للتحليل الإحصائى باستخدام اختبار لا معلمى، ويستخدم لمقارنة العينات الموزعة توزيعاً غير طبيعي، وذلك لدراسة ما إذا كان يوجد اختلافات معنوية للعينتين (مراجعي الحسابات والأكاديميين) وهو اختبار مان-وتنى Mann-Whitney test (U- Test) ، ويسمى

أحيانا اختبار ولكوكسون مان ويتنى، وذلك من خلال قبول أو رفض فرض العدم للاختبار وهما: وفرض العدم لهذا الختبار H_0 : لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات، والفرض البديل H_1 : توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات، ويتم قبول أو رفض الفرض العدم طبقاً لمقارنة قيمة دالة (Asymp.Sig.(2-tailed) بالنسبة لمستوى

| المتغير | المتوسط | الانحراف المعياري | درجة ترتيب | اختبار |
|---------|---------|-------------------|------------|-----------|
| | | | فريدمان | مان ويتنى |

المعنوية ($\alpha=0.05$) ، إذا كانت أكبر من مستوى المعنوية ٥% يتم قبول فرض العدم، وهو وجود فروق جوهرية ذات دلالة احصائية، والعكس إذا كانت أقل من أو يساوى ٥% يتم رفض الفرض العدم وتأكيد عدم وجود فروق جوهرية .

نتائج تطبيق اختبارات التحليل الإحصائي على فروض الدراسة

في هذا الجزء تتناول الباحثة نتائج التحليل الإحصائي لأثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة، وذلك لكل فرض من فروض الدراسة على مستوى كل عينة من العينتين (المراجعين والأكاديميين)، وعلى مستوى العينتين معا كما يلي:

نتائج التحليل الإحصائي للفرض الأول يؤثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على التحديات المفروضة على المراجع.

جدول ٥-٢ التحليل الإحصائي للفرض الأول

| مغنوية الاختلافات | z | Asym p-Sig. (2-tailed) | عينة الأكاديميين | عينة مراجعي الحسابات | عينة الأكاديميين | عينة مراجعي الحسابات | درجة الموافقة | الإجمالي | عينة الأكاديميين | عينة مراجعي الحسابات | |
|-------------------|--------|------------------------|------------------|----------------------|------------------|----------------------|---------------|----------|------------------|----------------------|-----|
| اختلاف | -1.747 | 0.081 | 3 | 5 | .800 | .720 | موافق | 4.04 | 4.14 | 3.94 | X7 |
| اختلاف | -1.653 | 0.098 | 2 | 4 | .834 | .712 | موافق | 4.075 | 4.16 | 3.99 | X8 |
| اختلاف | -1.650 | 0.099 | 11 | 12 | 1.153 | .957 | محايد | 3.265 | 3.10 | 3.43 | X9 |
| اختلاف | -0.870 | 0.389 | 10 | 11 | 1.046 | .889 | موافق | 3.54 | 3.47 | 3.61 | X10 |
| اختلاف | -1.841 | 0.066 | 9 | 6 | .855 | .822 | موافق | 3.82 | 3.71 | 3.93 | X11 |
| اختلاف | -0.057 | 0.954 | 1 | 1 | .901 | .755 | موافق | 4.24 | 4.22 | 4.26 | X12 |
| اختلاف | -0.151 | 0.880 | 5 | 3 | .959 | .885 | موافق | 4 | 4.00 | 4.00 | X13 |
| اختلاف | -0.649 | 0.516 | 4 | 2 | .997 | .824 | موافق | 4.06 | 4.08 | 4.04 | X14 |
| اختلاف | -0.243 | 0.808 | 7 | 10 | .960 | 1.066 | موافق | 3.815 | 3.86 | 3.77 | X15 |
| اختلاف | -0.491 | 0.642 | 8 | 7 | 1.074 | .894 | موافق | 3.82 | 3.75 | 3.89 | X16 |
| اختلاف | -1.109 | 0.268 | 6 | 9 | .947 | .861 | موافق | 3.87 | 3.94 | 3.80 | X17 |
| اختلاف | -0.534 | 0.594 | 9 | 8 | 1.101 | .883 | موافق | 3.79 | 3.71 | 3.87 | X18 |

تحليل الأختبارات الإحصائية على مستوى كل متغير (سؤال بحثي)

من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول أدناه، نلاحظ أن المتوسط لهذه المتغيرات أكبر من ٣، وهذا يبين أن هذه المتغيرات هامة ومؤثرة من وجهة نظر كلاً من المراجعين والأكاديميين على حد سواء، ومن خلال المتوسط للعبارات والذي يتراوح بين ٣.١ و ٤.٢٦ أي أن درجة الموافقة للعينة هي موافق، مما يعني أن هناك اتفاق بين معظم فئات العينة سواء عينة المراجعين أو الأكاديميين على عبارات الفرضية الأولى (يوثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على التحديات المفروضة على المراجع)، مما يعني أن استخدام تقديرات القيمة العادلة يفرض عدد من التحديات على عمل المراجع ويلزم توافر عدد من المؤهلات لديه ويؤثر على الوقت اللازم لعملية المراجعة مما يقلل من كفاءتها.

التحليل الإحصائي على مستوى كل عينة على حده

| | |
|-------------|--------|
| N | 70 |
| Chi-Square | 67.764 |
| df | 11 |
| Asymp. Sig. | .000 |

a. Friedman Test

ترتب الأهمية النسبية طبقاً لإختبار فريدمان، وذلك بإعطاء رتبة أو ترتيب معين لكل متغير تعكس هذه الأهمية وذلك لإختبار الفرضية الأولى، ووجدت الباحثة إتفاق العينتين على إعطاء المرتبة الأولى للمتغير الذي يؤثر على كفاءة عملية المراجعة عند

استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية وهو التأهيل العلمي والعملى للمراجع وهذا يعكس درجة الأهمية النسبية العالية، وهذا يتفق مع دراسة كل من (Griffith, et al., 2015) والتي ترى أن السبب الرئيسى للتحديات التى يفرضها استخدام تقديرات القيم العادلة ترجع إلى افتقار المراجعين إلى المعرفة الكافية، (Kumarasiri, 2011) والذي يرى أن عدم وجود معرفة ملائمة لاساليب القيمة العادلة وطرق تطبيقها لدى المراجعين وخاصة فى البلاد النامية، ويتفق (السعدى، ٢٠١٨) مع نتائج الدراسة بأن استخدام تقديرات القيمة العادلة يوفر معلومات تتسم بالموثوقية والملائمة وبالرغم من ذلك يوجد بعض العوامل التى تزيد من التحديات التى يفرضها استخدام تقديرات القيمة العادلة، منها عدم وجود أسواق نشطة أو استخدام التصنيف الثالث من تصنيفات القيمة العادلة، بالإضافة إلى عدم توافر المعرفة الكافية لدى المراجعين وعدم تأهيلهم المهني بالصورة الملائمة، وترى (Glover, et al., 2017) أن التأهيل العلمى والعملى وتدريب المراجعين من أهم الأساليب التى تساعد فى التغلب على التحديات التى يفرضها استخدام تقديرات القيمة العادلة والتى تؤثر على كفاءة عملية المراجعة، واتفقوا على إعطاء اقل أهمية نسبية لكون فرصة تلاعب الإدارة عند استخدام تقديرات القيمة العادلة لها تأثير على كفاءة عملية المراجعة وهو ما تعارض مع دراسة (حامد، ٢٠١٦) الذى يرى أن تلاعب الإدارة من الأسباب الرئيسية التى تفرض تحديات على عمل المراجعين مما يؤثر على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، وتم إعطاء أهمية نسبية عالية لكل من العينتين لنظرة المراجع ومهاراته ومقدار العناية المهنية المبذولة من جانب المراجع فى زيادة كفاءة عملية المراجعة عند استخدام تقديرات القيمة العادلة، الأمر الى يتطلب من المراجع العمل على زيادة مقدار العناية المهنية للمراجعين للعمل على الحد من التحديات التى يفرضها استخدام تقديرات القيمة العادلة على عمل المراجع الأمر الذى يزيد من متطلبات عملية المراجعة والإجراءات مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة، مما سبق يتضح تقارب الآراء إلى حد كبير بين كلا من العينتين فى ترتيب الأهمية النسبية وإن كان هناك بعض الاختلافات النسبية ولكنها ضعيفة.

وترى الباحثة أن من أهم العوامل التحديات التى يفرضها استخدام إعداد القوائم المالية على عملية مميزات استخدام القيمة العادلة أكبر، عملية المراجعة، هو العمل على رفع للمراجعين

| | |
|-------------|--------|
| N | 51 |
| Chi-Square | 95.902 |
| df | 11 |
| Asymp. Sig. | .000 |

a. Friedman Test

ورفع

وتدريبهم

من الجدولين السابقين يتضح أن Asymp- Sig لكل من عينة مراجعى الحسابات والأكاديمين تساوى 0 وهى أقل من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ مما يشير إلى وجود اختلافات جوهرية ورفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أى أن استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية يزيد من التحديات المفروضة على المراجع مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة.

وأخيراً التحليل الإحصائى على مستوى العينتين معاً

استخدمت الباحثة إختبار مان وتنى Mann-Whitney Test لتحديد الإختلافات الجوهرية بين آراء العينتين حو أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية فى فرض تحديات على عمل المراجع مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة، ومن الجدول السابق يتضح أن

Asymp- Sig أكبر من مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥ وهو ما يعنى قبول الفرض العدم بعدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء العينتين حول أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة فى فرض تحديات على المراجعين مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة .

نتائج إختبارات التحليل الإحصائى للفرض الثانى (يؤثر حصول المنشأة محل المراجعة على أنشطة المراجعة الداخلية من مصادر خارجية فى الحد من تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة).

تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية على مستوى كل متغير (كل سؤال) من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول أدناه نلاحظ أن المتوسط أكبر من ٣ وهذا يدل على أن هذه المتغيرات هامة ومؤثرة من وجهة نظر كلا من المراجعين والأكاديميين على حد سواء، من خلال المتوسط للأسئلة والذى يتراوح بين 3.63:4.04، وهذا يعنى أن درجة الموافقة للعيينة موافق. **التحليل الإحصائى على مستوى كل عينة على حده**: ترتب الأهمية النسبية طبقاً لإختبار فريدمان وذلك من خلال اعطاء رتبة أو ترتيب معين لكل متغير تعكس هذه الأهمية وذلك لإختبار الفرض الثالث، ووجدت الباحثه إتفاق العينتين على اعطاء المرتبة الأولى للسؤال البحثى (المتغير) تؤثر قوة وجوده نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المعدة وفقاً للقيمة العادلة له تأثير على رفع كفاءة عملية المراجعة، ثم جاء استخدام على تقدير المراجع لحجم الأدلة ونوعها وبالتالي على الوقت اللازم لإتمام عملية مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمدخل تقديرات القيمة العادلة وبالتالي تؤثر على تكلفتها، وأيضاً اتفقا على إعطاء المرتبة الثانية للسؤال البحثى يؤثر مصدر حصول المنشأة على أنشطة المراجعة الداخلية على مدى موثوقية تقديرات القيمة العادلة عند استخدام مدخل تقديرات القيمة العادلة فى اعداد القوائم المالية، وتساوى السؤالين X19 , X20 حيث حصلوا على نفس الترتيب فى عينة المراجعين ، وأتفق الأكاديميين مع المراجعين فى إعطاء الترتيب الثالث للسؤال البحثى يؤثر مصدر حصول المنشأة على أنشطة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجى عليها ؛ وبالتالي تؤثر على كفاءة عملية المراجعة.

جدول يوضح التحليل الإحصائى للفرض الثانى

| المتغير | اختبار | | درجة ترتب | | الإحصاء المعياري | | Test Statistics ^a | | | |
|---------|-------------------|--------|--------------|-------------|------------------|-------------|------------------------------|-------------|-------------|-------------|
| | معنوية الاختلافات | اختلاف | اختلاف | اختلاف | اختلاف | اختلاف | اختلاف | اختلاف | اختلاف | اختلاف |
| | N | 70 | عينة | عينة | عينة | عينة | عينة | عينة | عينة | عينة |
| | Chi-Square | 6.162 | مراجع الحساب | الأكاديميين | الأكاديميين | الأكاديميين | الأكاديميين | الأكاديميين | الأكاديميين | الأكاديميين |
| | df | 3 | | | | | | | | |
| | Asymp. Sig. | .104 | | | | | | | | |
| | a. Friedman Test | | | | | | | | | |
| X19 | - | 0.241 | 4 | 3 | 0.979 | 0.873 | موافق | 3.77 | 3.73 | 3.81 |
| X20 | - | 0.774 | 2 | 2 | 1.006 | 0.722 | موافق | 3.77 | 3.71 | 3.83 |
| X21 | - | 0.302 | 3 | 3 | 0.996 | 0.906 | موافق | 3.73 | 3.65 | 3.81 |
| X22 | - | 0.749 | 1 | 1 | 0.899 | 0.711 | موافق | 4 | 3.96 | 4.04 |

من الجدولين السابقين يتضح أن Asymp. Sig. للمراجعين أكبر من 0.05 بينما للأكاديميين أقل من 0.05. وهنا يختلف رأى الأكاديمي عن الرأى المهني، ومن وجهة نظر الباحثة يمكن إرجاع هذا الاختلاف لعدم رغبة المراجعين في حصول المنشأة على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي وخاصة أن العينة بها عدد من المراجعين الداخليين، ومن خلال الإختبار سوف تقبل فرض العدم بعدم وجود فروق جوهرية، لأن Asymp. Sig. أكبر من 0.05، بينما يتم قبول الفرض البديل في حالة الأكاديميين لأن مستوى Asymp. Sig. أقل من 0.05، ولكن الاختلاف ليس بالجوهري حيث أنه عند إجراء تحليل للعينتين معا كما في الجدول التالي تبين أن مستوى Asymp. Sig. أقل من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ وبالتالي سوف يتم تعميم نتيجة رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل، أي وجود فروق جوهرية، وهذا يعنى وجود تأثير لمصدر حصول المنشأة على خدمات المراجعة الداخلية، وأنه عند حصول المنشأة عليها من مصدر خارجي يقلل ذلك من تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية، حيث إنه يقلل من عدم التأكد المصحوب لهذه التقديرات، ويتفق ذلك مع (ICAS, 2020) حيث توصل إلى أن للإستعانة بخبراء لتقديرات القيمة العادلة وخاصة إذا كانوا يتسمون بالإستقلالية عن المنشأة يرفع من كفاءة عملية المراجعة، ويقلل من آثار استخدامها، كما توصلت إلى أن قوة نظم الرقابة لها تأثير كبير في الحد من تأثيرات استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة، كما أتفقت مع دراسة (مبارك، ٢٠١٢) حيث أشارت إلى أن المراجع الخارجي يدرك أن المقدر المهنية للمراجعين الداخليين المستقلين عن المنشأة أكبر من المراجعين الداخليين الذين يعملون داخل الشركة، كما توصل إلى أن المراجع الخارجي يعتمد على عمل المراجعة الداخلية إذا كان من مصدر خارجي بصورة أكبر خاصة في حالة التقديرات التي تخضع للحكم الشخصي.

ترى الباحثة أن الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من مصدر خارجي يقلل من عدم التأكد المصحوب لإستخدام تقديرات القيمة العادلة، ويزيد من إعتقاد المراجعين الخارجيين على عمل المراجعة الداخلية مما يقلل من ساعات عملية المراجعة ويقلل من موارد المراجعة المستخدمة، الأمر الذي يزيد من كفاءة عملية المراجعة وليس فقط يحد من تأثير إستخدام تقديرات القيمة العادلة السلبية.

Test Statistics^a

| | |
|-------------|--------|
| N | 121 |
| Chi-Square | 14.713 |
| df | 3 |
| Asymp. Sig. | .002 |

a. Friedman Test

وأخيرًا التحليل الإحصائي على مستوى العينتين معًا

استخدمت الباحثة إختبار مان وتنى Mann-Whitney Test لتحديد الإختلافات الجوهرية بين آراء العينتين حو أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية في فرض تحديات على عمل المراجع مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة ، ومن الجدول السابق يتضح أن Asymp- Sig أكبر من مستوى المعنوية α أكبر من 0.05 وهو ما يعنى قبول الفرض العدم بعدم وجود اختلافات جوهرية .

نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الثالث (يؤثر التخصص الصناعي) (القطاعي) لمكاتب المراجعة في الحد من تأثير إستخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة)

تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية على مستوى كل متغير (كل سؤال) : من خلال الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول أدناه نلاحظ أن المتوسط أكبر من 3 وهذا يدل على أن هذه المتغيرات هامة ومؤثرة من وجهة نظر كلا من المراجعين والأكاديميين على حد سواء، من خلال المتوسط للأسئلة والذي يتراوح بين 3.57:3.92.

التحليل الإحصائي على مستوى كل عينة على حده : ترتب الأهمية النسبية طبقا لإختبار فريدمان وذلك من خلال اعطاء رتبة أو ترتيب معين لكل متغير تعكس هذه الأهمية وذلك لاختبار الفرض الثالث، ووجدت الباحثة إتفاق العينتين على اعطاء المرتبة الأولى للسؤال البحثي (المتغير) يؤثر التخصص الصناعي (القطاعي) لمكاتب المراجعة على رفع كفاءة وتأهيل المراجع، كما أتفقت العينتين على إعطاء المرتبة الثانية للسؤال البحثي (المتغير) يؤثر التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة على الحد من تأثير تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة.

جدول ١٠-٥ يوضح التحليل الإحصائي للفرض الثالث

| اختبار مان ويتنى | | | درجة ترتيب فريدمان | | الانحراف المعياري | | المتوسط | | | المتغير | |
|-------------------|--------|-----------------------|--------------------|----------------------|-------------------|----------------------|---------------|----------|------------------|----------------------|-----|
| معنوية الإختلافات | z | Asymp-Sig. (2-tailed) | عينة الأكاديميين | عينة مراجعي الحسابات | عينة الأكاديميين | عينة مراجعي الحسابات | درجة الموافقة | الإجمالي | عينة الأكاديميين | عينة مراجعي الحسابات | |
| اختلاف | -1.191 | 0.234 | 1 | 1 | 0.845 | 0.875 | موافق | 3.84 | 3.92 | 3.76 | X23 |
| اختلاف | -0.043 | 0.966 | 2 | 2 | 1.118 | 0.917 | موافق | 3.605 | 3.57 | 3.64 | X24 |

Test Statistics^a

| | |
|-------------|------|
| N | 70 |
| Chi-Square | .800 |
| df | 1 |
| Asymp. Sig. | .371 |

Friedman Test

Test Statistics^a

| | |
|-------------|-------|
| N | 51 |
| Chi-Square | 3.556 |
| df | 1 |
| Asymp. Sig. | .059 |

a. Friedman Test

من الجدولين السابقين يتضح أن Asymp- Sig لكل من عينة مراجعي الحسابات والأكاديميين أكبر من مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ مما يشير إلى عدم وجود اختلافات جوهرية وقبول فرض العدم ، أى أنه لا يوجد تأثير للتخصص الصناعي (القطاعي) لمكاتب المراجعة في الحد من تأثير إستخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة، واتفقت نتائج الإختبارات مع دراسة (Ali&Aluia, 2015) ، (Garcia& Arigles, 2017) بعدم وجود تأثير جوهري للتخصص الصناعي (القطاعي) على جودة وكفاءة عملية المراجعة في حالة وجود تقديرات تخضع للحكم الشخصي، والتي تعتبر تقديرات القيمة العادلة جزء منها.

بينما تختلف مع دراسة (Havasi& Darabi, 2016) ، (وائل، ٢٠٢٠) حيث توصلنا إلى أن التخصص الصناعي له دور كبير في رفع كفاءة وقدرة المراجعين وبالتالي تزيد قدرتهم على إكتشاف الأخطاء وخاصة في حالة التقديرات التي تخضع للحكم الشخصي، كما إنها تزيد من قدرة المراجعين على التخطيط الجيد لعملية المراجعة وبالتالي توفر الموارد لعملية المراجعة مما يزيد من كفاءة عملية المراجعة، (Alareeni, 2019) حيث يرى أن التخصص الصناعي يقلل من الإستعانة بالخبراء، ويحد من مخاطر عملية المراجعة، وبالتالي تزيد من قدرة المراجع على تقدير الحكم الشخصي والتي تضم تقديرات القيمة العادلة، مما يزيد كفاءة عملية المراجعة.

وترى الباحثة أنه قد يزيد التخصص الصناعي من قدرات المراجع على اكتشاف مواضع الأخطاء في مجال التخصص ولكن قد يعمل على تقليل الإستقلالية للمراجع لأنه سوف يكون عدد محدود من المراجعين من يعمل في هذا المجال مما يزيد من التأثير السلبي على فاعلية عملية المراجعة، ولكن كون التخصص الصناعي لا يعنى عدم قيام المراجع بأداء مهام المراجعة لباقي التخصصات ولكنه سوف يقوم بها على بصور غير متخصصه(الإبيارى، ٢٠٠٨).

ترى الباحثة من الدراسات السابقة والدراسة الميدانية أن التخصص الصناعي للمراجعين في بعض الحالات يقلل من أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة على كفاءة عملية المراجعة حيث يزيد من قدرات المراجعين على إكتشاف مواضع الأخطاء، وفي بعض المواقف لا يوجد لها تأثير جوهري على عملية المراجعة.

وأخيراً التحليل الإحصائي على مستوى العينتين معاً

استخدمت الباحثة إختبار مان وتني Mann-Whitney Test لتحديد الإختلافات الجوهرية بين آراء العينتين حو أثر استخدام تقديرات القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية في فرض تحديات على عمل المراجع مما يؤثر على كفاءة عملية المراجعة ، ومن الجدول السابق يتضح أن Asymp- Sig أكبر من مستوى المعنوية α أكبر من ٠.٠٥ وهو ما يعنى قبول الفرض العدم وعدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء عينة المراجعين وعينة الأكاديميين حول تأثير التخصص الصناعي في الحد من تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة على كفاءة عملية المراجعة.

المراجع

المراجع العربية

- أبو جازية، جيهان مجدى. (٢٠١١). "منهج محاسبى مقترح لتقدير القيمة العادلة"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة - جامعة طنطا.
- أبو جبل، نجوى محمود محمد. (٢٠١١). "تطوير إطار لمراجعة القياس والإفصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثانى.
- الإبيارى، هشام فاروق مصطفى. (٢٠٠٨). "التخصص القطاعى لمراقبى الحسابات والطبيعة الإقتصادية لسوق خدمة المراجعة فى مصر دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد ٢، ص ٦٢-٦١.
- الإبيارى، هشام فاروق مصطفى. (٢٠١٦). "قياس جودة المراجعة باستخدام تقارير الشفافية المهنية" (نموذج مقترح ودراسة تجريبية)، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الأول، المجلد ٣، ص ٧٣-٧٢.
- السيدي، عياد. (٢٠١٨). "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها"، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد ٩، ص ٢٤٩-٢٦١.
- الصيد، على محمد على. (٢٠١٣). "أثر معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالى وعلى أسعار الأسهم فى البورصة المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد ٤، المجلد ٢، ص ٣٢٨-٢٨٣.
- العبادى، مصطفى راشد. (٢٠١٠). "إطار مقترح لمراجعة القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة بالقوائم المالية - دراسة اختبارية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ٢١٥ - ٢٣٦.
- الغبارى، أيمن فتحى، أسامة فهد الحيزان. (٢٠٠٣) "إطار مقترح لمراجعة القيمة العادلة فى ظل مخاطر عدم التأكد"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بنى سويف، العدد الأول، مارس، ص ٣٠٧-٣٤٢.
- القصاص، أحمد محمد سليم. (٢٠١٤). "دور المحاسبة عن القيمة العادلة فى تقييم مخاطر الائتمان بالبنوك التجارية مع دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة بنها، العدد ٣، الجزء ٢، ١٠٦-١٣٥.
- تهامى، عز الدين فكرى. (٢٠٠٩). "المحاسبة عن القيمة العادلة فى إطار المعايير المحاسبية وانعكاساتها فى الأزمة المالية العالمية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد الثالث والعشرون، ص ١٠٧-١٣٣.
- جمعة، أحمد حلمى. (٢٠١١). "تأثير إستخدام محاسبة القيمة العادلة فى تطوير البيانات والمؤشرات المالية فى سوق عمان المالى دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة المحاسبة والإدارة و التأمين، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد ٧٨، ص ٨٣٧-٨٧٦.
- جمعة، أحمد حلمى. (٢٠١٣). "إدراك مراقبى الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، العدد ١، المجلد ١، ص ٦٠-١٥.
- حامد، إيهاب إبراهيم. (٢٠١٦). "تقييم فاعلية القيمة العادلة فى توفير معلومات تساعد فى تحديد قيمة المنشأة" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة بنها، العدد الثانى، ص ٤٧٨.
- شاهين، عبد الحميد أحمد. (٢٠١٣). "مدخل مقترح لمراجعة القيمة الحالية كأحد مقاييس القيمة العادلة فى إطار المعايير الدولية للمراجعة". المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا. العدد الرابع المجلد الأول.
- صالح، الجلال أحمد. (٢٠١٠). "تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهنى لمراجعى الحسابات". مجلة الاقتصاد وعلوم التيسير، جامعة الجزائر.
- عوض، أمال محمد محمد. (٢٠٠٦). "قياس أثر التخصص الصناعى لمراجعة الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة فى سوق الأوراق المالية المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة العدد الأول، ص ١٧١-٢٣٧.
- غنيم، سامى محمد أحمد. (٢٠١٢). "محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة فى ضوء الأزمة المالية المعاصرة - دراسة نظرية اختبارية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الثانى، ص ٦٨-١١٦.
- مبارك، الرفاعى إبراهيم. (٢٠١٣). "تأثير مصدر أنشطة المراجعة الداخلية على مدى اعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجعة الداخلية دراسة تجريبية"، مجلة التجارة و التمويل، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ٤٤ - ٤٤.

متولى، أحمد ذكي حسين.(٢٠٠٦). "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة"، دراسة ميدانية تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد ١، ص ١٦٣-٢٤٦.

محمود، وائل حسين محمد.(٢٠٢٠). "دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجى فى الحد من ممارسات الفساد المالى دراسة نظرية وميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة.

مطر، عبد الناصر نور. ظاهر القشى.(٢٠١٣) " العلاقة المتبادلة بين معايير القيمة العادلة والأزمة العالمية" ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العدد ٢٠، ص ١-٣٣.

معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٥)، (٢٠٠٩)، "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها"، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ الطبعة الأولى.

معايير المحاسبة المصرية(2015)، معيار رقم (45) المحاسبة عن القيمة العادلة.

موسى، ثائر عمران.(٢٠١٧). " أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولانعكاساتها على مهنة المحاسبة-دراسة تطبيقية فى سوق العراق للأوراق المالية" جامعة القادسية كلية الإدارة والإقتصاد.

المراجع الأنجليزية

- Abdullahi, S.R. and Ma'aji, M., 2016. A Critical Evaluation of the Measurement and Effects of Fair Value in Financial Statements. *International Journal of Innovative Research in Social Sciences and Strategic Management Techniques*, 3(1), pp.81-90.
- Abdullatif, M., 2016. Auditing fair value estimates in developing countries: The case of Jordan. *Asian Journal of Business and Accounting*, 9(2), pp.101-140.
- Alareeni, B.A., 2018. The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*.
- Alareeni, B., 2019. A review of auditors' GCOs, statistical prediction models and artificial intelligence technology. *International Journal of Business Ethics and Governance*, 2(1), pp.19-31.
- Ali, S. and Aulia, M.R.P., 2015. Audit firm size, auditor industry specialization and audit quality: an empirical study of Indonesian state-owned enterprises. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(22), pp.1-14.
- Al-Khasawneh, R.O., 2022. Important of Competitiveness of Jordanian External Auditor and the Factors Affecting It Working in IT environment. *Research Journal of Finance and Accounting*, ISSN2222-2847(Online) Vol.13, No.6, 2022
- Al-Tarawneh, A., Weshah, S. and Humeedat, M., 2020. The extent of external auditor relaying on internal auditor work under erp continuous auditing: The case of Jordan. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(2), pp.1-9.
- Amacher, G.S., Hyde, W.F. and Joshee, B.R., 1992. The adoption of consumption technologies under uncertainty: a case of improved stoves in Nepal. *Journal of Economic Development*, 17(2), pp.93-105.
- Amacher, R. and Ulbrich, H., 1992. Principles of Economic. *Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Company*.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) AU-C Section 540 Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures AICPA, New York .(2012) .
- Baumol, W.J. and Gomory, R.E., 1994. *On efficiency and comparative advantage in trade equilibria under scale economies* (No. 94). *New York University, Faculty of Arts and Science, Department of Economics*.
- Cannon, N.H. and Bedard, J.C., 2017. Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. *The Accounting Review*, 92(4), pp.81-114.

- Chen, V.Y. and Gu, F., 2019. On the Usefulness of Supplemental Disclosure about Fair Value Measurement: Evidence for Goodwill Impairment. *會計評論*, (69), pp.1-41.
- Chen, V. and Feng, G., 2010, July. Disclosure about fair value measurement for goodwill impairment test: An examination of determinants and usefulness. **In AFANZ Conference, Christchurch, New Zealand** (pp. 4-6).
- Christensen, B.E., Glover, S.M. and Wood, D.A., 2012. Extreme estimation uncertainty in fair value estimates: Implications for audit assurance. *Auditing: **A Journal of Practice & Theory***, 31(1), pp.127-146.
- Christensen, B.E., Glover, S.M. and Wood, D.A., 2013. Extreme estimation uncertainty and audit assurance. ***Current issues in auditing***, 7(1), pp.P36-P42.
- Daraio, C., Simar, L. and Wilson, P.W., 2018. Central limit theorems for conditional efficiency measures and tests of the 'separability' condition in non-parametric, two-stage models of production. ***The Econometrics Journal***, 21(2), pp.170-191.
- Davis, J.S. and Solomon, I., 1989. Experience, expertise, and expert performance research in public accounting. ***Journal of Accounting Literature***, pp.150-165.
- Davis, L.R., Soo, B.S. and Trompeter, G.M., 2007. Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. ***Contemporary Accounting Research***, *Forthcoming*.
- Dennis, A., 2000. Best practices for audit efficiency. ***Journal of Accountancy***, 190(3), p.65.
- Earley, C.E., Hoffman, V.B. and Joe, J.R., 2014. Auditors' role in Level 2 versus Level 3 fair-value classification judgments. ***Available at SSRN 2119720***.
- Elshawarby, M.A., 2017. Auditor's professional specialization role in reducing the potential negative effects of mandatory audit-firm rotation on audit quality. ***Journal of Accounting & Marketing***, 6(3), pp.1-9.
- Emett, S.A., Libby, R. and Nelson, M.W., 2016. PCAOB guidance and audits of fair values for Level 2 investments. ***Available at SSRN 2700292***.
- 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 & Theory***, 33(3), pp.33-58.
- Fetai, B. and Mjaku, G., 2020. The determinants and efficiency of auditing in the Republic of Kosovo. ***International Journal of Public Sector Performance Management***, 6(1), pp.56-67.
- Garcia-Blandon, J. and Argiles-Bosch, J.M., 2018. Audit partner industry specialization and audit quality: Evidence from Spain. ***International Journal of Auditing***, 22(1), pp.98-108.
- Glover, S.M., Prawitt, D.F. and Wood, D.A., 2008. Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. ***Contemporary accounting research***, 25(1), pp.193-213.
- Glover, S.M., Taylor, M.H. and Wu, Y.J., 2017. Current practices and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implications for auditing standards and the academy. *Auditing: **A Journal of Practice & Theory***, 36(1), pp.63-84.
- Goncharov, I., Riedl, E.J. and Sellhorn, T., 2014. Fair value and audit fees. ***Review of Accounting Studies***, 19(1), pp.210-241.
- Griffin, J.B., 2014. The effects of uncertainty and disclosure on auditors' fair value materiality decisions. ***Journal of Accounting Research***, 52(5), pp.1165-1193.
- Griffith, E.E., Hammersley, J.S. and Kadous, K., 2015. Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. ***Contemporary Accounting Research***, 32(3), pp.833-863.

- Griffith, E.E., Kadous, K. and Young, D., 2019. *Conditions for high-quality complex audit judgments: When are interventions needed*. **Working Paper**, University of Wisconsin-Madison, Emory University, and Indiana University.
- Griffith, E.E., 2020. Auditors, specialists, and professional jurisdiction in audits of fair values. **Contemporary Accounting Research**, 37(1), pp.245-276.
- Gunn, M.J., 2012. International auditing and assurance standards board (“iaasb”) invitation to comment—improving the auditor’s report.
- Habib, A. and Bhuiyan, M.B.U., 2011. Audit firm industry specialization and the audit report lag. **Journal of international accounting, auditing and taxation**, 20(1), pp.32-44.
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. and Ismail, I., 2004. The reliance of external auditors on internal auditors. **Managerial auditing journal**.
- Havasi, R. and Darabi, R., 2016. The effect of auditor’s industry specialization on the quality of financial reporting of the listed companies in tehran stock exchange. **Asian Social Science**, 12(8), pp.92-103.
- Holling shead, R., 1996. Discussion of an Emprical Teast of Bentham's Theory of the Persuasiveness of Evidence. **Auditing journal of practice and theory**, 15
- Huang, F. and Vasarhelyi, M.A., 2019. Applying robotic process automation (RPA) in auditing: A framework. **International Journal of Accounting Information Systems**, 35, p.100433.
- International auditing and assurance standards Board (IAASB). 2008." Staff audit practice alert: Challenges in Auditingfair value accounting estimates in the current market environment.
- ICAS report on fair value measurement of financial instruments, Deloitte, 13 Jan 2020
- Joe, J.R., Vandervelde, S.D. and Wu, Y., 2014. Use of Third Party Specialists“ Reports When Auditing Fair Value Measurements: Do Auditors Stay in their Comfort Zone. **Available at SSRN**.
- Joe, J.R., Vandervelde, S.D. and Wu, Y.J., 2017. Use of high quantification evidence in fair value audits: Do auditors stay in their comfort zone?. **The Accounting Review**, 92(5), pp.89-116.
- King, A. M., 2008. Executive's Guide to Fair Value: Profiting from the New Valuation Rules. Hoboken: Wiley and Co.
- Kohlbeck, M., Smith, T. and Valencia, A., 2017. Auditors and net transfers of Level 3 fair-valued financial instruments. **Advances in accounting**, 36, pp.27-39.
- Kumarasiri, J. and Fisher, R., 2011. Auditors' perceptions of fair-value accounting: developing country evidence. **International Journal of Auditing**, 15(1), pp.66-87.
- Lai, M. and Xu, L., 2013. The Effect of the Fair Value Measurement on Audit Quality: Evidences from Chinese Listed Firms. **Management & Engineering**, (12), p.27.
- Lee, C. and Park, M.S., 2013. Subjectivity in fair-value estimates, audit quality, and informativeness of other comprehensive income. **Advances in accounting**, 29(2), pp.218-231.
- Levinsohn, A., 2004. Section 404 costs soar. *Strategic Finance*, pp.63-65.
- Martin, R.L., 2019. The high price of efficiency. **Harvard business review**, 97(1), pp.42-55.
- Libby, R. and Tan, H.T., 1995. The role of knowledge and memory in audit judgment. **Judgment and decision-making research in accounting and auditing**, 1, pp.176-206.

- Prawitt, D.F., Smith, J.L. and Wood, D.A., 2009. Internal audit quality and earnings management. *The accounting review*, 84(4), pp.1255-1280.
- Prawitt, D.F., Sharp, N.Y. and Wood, D.A., 2012. Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: Did Sarbanes-Oxley get it wrong?. *Contemporary Accounting Research*, 29(4), pp.1109-1136.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2005. Report on the internal implementation of Auditing Standard N. 2, An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performance in Conjunction with An Audit of Financial statement. Release No. 2005-023 (November30)
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2011a. Report on 2010 Inspection of Ernst and Young, LLP .November 30.Washington, DC:PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2011b.Report on 2010 Inspection of PricewaterhouseCoopers LLP . November 8. Washington, DC:PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2011b.Report on 2010 Inspection of PricewaterhouseCoopers LLP . November 8. Washington, DC:PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).2003a. Auditing accounting estimates. PCAOB Interim Auditing Standards AU Section 342. Washington, D.C.: PCAOB
- Rabiu, S.& Ma'aji, M., 2016. Acritical Evaluation of the Measurement and Effects of Fair Value in Financial Statement. *International Journal of Innovation Research in Social Sciences and strategic Management Techniques*, 3(1).
- Renigier-Bilozor, M. and d'Amato, M., 2017. The valuation of hope value for real estate development. *Real Estate Management and Valuation*, 25(2), pp.91-101.
- Robinson, D., Smith, T. and Valencia, A., 2015. An investigation of Managerial Opportunism in Level Three Fair Value Estimates Under SFAS 157. In *University of South Florida Working paper*.
- Salome, E.N. and Rotimi, O., 2013. Implications of training and development programmes on accountants productivity in selected business organizations in Onitsha, Anambra State, Nigeria. *International Journal of Asian Social Science*, 3(1), pp.266-281.
- Salu., 2009. Fair Value Accounting. Deleon and Stang, Certified Public *Accountants and Advisors*, 1(2).
- Taylor, D. and Glezen, G., 1994. Auditing: Integrated Concepts and Procedures. *John Wiley and Sons. New York*.
- Thongchai, C. and Ussahawanitchakit, P., 2015. Audit specialization and audit success: an empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand. *The Business & Management Review*, 7(1), p.395.
- US House of Representatives, 2002. The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107-204 [HR 3763].
- Valencia, A., Smith, T.J. and Ang, J., 2013. The effect of noisy fair value measures on bank capital adequacy ratios. *Accounting Horizons*, 27(4), pp.693-710.
- Valencia, A., 2011. *Opportunistic behavior using Level 3 fair-values under SFAS 157*. *The Florida State University*.
- Yao, D.F.T., Percy, M. and Hu, F., 2015. Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence from Australian companies. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(1), pp.31-45.
- Yatsenko, Y. and Hritonenko, N., 2016. Asset replacement under improving operating and capital costs: a practical approach. *International Journal of Production Research*, 54(10), pp.2922-2933.
- <https://www.investopedia.com/terms/m/market-approach.asp> Market Approach
By Jason Fernando 2020

البيانات الخاصة بالمشاركين في قائمة الاستقصاء

الإسم (اختياري) : البريد الإلكتروني (اختياري) :

المؤهل الدراسي : بكالوريوس ماجستير دكتوراه

الوظيفة : مراجع حسابات اكايمي جهة العمل : مكتب مراجعة الجامعة

سنوات الخبرة : أقل من خمس سنوات من خمس إلى عشر سنوات أكثر من ١٠ سنوات

| موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | |
|------------|-------|-------|-----------|----------------|---|
| | | | | | استخدام تقديرات القيمة العادلة يوفر معلومات أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية |
| | | | | | استخدام تقديرات القيمة العادلة يوفر معلومات أكثر حداثة |
| | | | | | استخدام تقديرات القيمة العادلة يتيح للإدارة فرصة أكبر للتلاعب مقارنة باستخدام القيمة التاريخية |
| | | | | | اتاحة الحرية لتوقيت تقديرات القيمة العادلة للإدارة للإعتراف بالأرباح والخسائر يوفر فرصة لها للتلاعب في أرقام القوائم المالية |
| | | | | | المستوي الذي تخضع له تقديرات القيمة العادلة له تأثير على كفاءة عملية المراجعة ، المستوى الأول الذي يقدر وفقا لاسعار معلنه والمستوى الثاني الاسعار المعلنه لاصول او التزامات مشابهه والمستوى الثالث الذي يخضع للحكم الشخصي |
| | | | | | التأهيل العلمي والعملى للمراجع له دور في زيادة كفاءة عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة |
| | | | | | تؤثر نظرة المراجع ومهاراته على كفاءة عملية مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لمدخل تقديرات القيمة العادلة |
| | | | | | مقدار العناية المهنية المبذولة من جانب المراجع يؤثر على كفاءة عملية مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لتقديرات القيمة العادلة |
| | | | | | استخدام مدخل تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية يفرض عدد من التحديات على عمل المراجع الخارجى مقارنة بمدخل التكلفة التاريخية |
| | | | | | استخدام مدخل تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية يؤثر على اجراءات عملية المراجعة مقارنة بمدخل التكلفة التاريخية |
| | | | | | استخدام مدخل تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية يؤثر على كفاية الأدلة ومناسبتها ؛ وبالتالي على كفاءة عملية المراجعة |
| | | | | | استخدام مدخل تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية يؤثر على الوقت اللازم لعملية المراجعة وبالتالي على كفاءة عملية المراجعة مقارنة بمدخل التكلفة التاريخية |
| | | | | | يؤثر درجة اعتماد المراجع الخارجى على عمل المراجع الداخلى فى الحد من تأثير استخدام مدخل تقديرات القيمة العادلة على كفاءة عملية المراجعة |
| | | | | | يؤثر مصدر حصول المنشأة على أنشطة المراجعة الداخلية على مدى موثوقية |

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|---|
| | | | | | تقديرات القيمة العادلة عند استخدام مدخل تقديرات القيمة العادلة في اعداد القوائم المالية |
| | | | | | يؤثر مصدر حصول المنشأة على أنشطة المراجعة الداخلية على درجة اعتماد المراجع الخارجي عليها ؛ وبالتالي تؤثر على كفاءة عملية المراجعة |
| | | | | | تؤثر قوة وجودة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة على تقدير المراجع لحجم الأدلة ونوعها وبالتالي على الوقت اللازم لإتمام عملية مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لمدخل تقديرات القيمة العادلة، وبالتالي تؤثر على تكلفتها |
| | | | | | يؤثر التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة على رفع كفاءة وتأهيل المراجع |
| | | | | | يؤثر التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة على الحد من تأثير استخدام مدخل تقديرات القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية على كفاءة عملية المراجعة |