

دور المراجع الخارجي في توكيد تقديرات القيمة
العادلة في بيئة الأعمال العراقية
"دراسة اختبارية"

أ.د/ ثناء محمد إبراهيم طعيمة أ.د/ محمود محمد عبد الرحيم بهاء الدين صاحب عبد

دور المراجع الخارجي في توكيد تقديرات القيمة العادلة في بيئة الأعمال العراقية "دراسة اختبارية"

أ.د./ ثناء محمد إبراهيم طعيمة أ.د./ محمود محمد عبد الرحيم بهاء الدين صاحب عبد

الملخص :

هدف البحث إلى توضيح دور المراجع الخارجي في توكيد تقديرات القيمة العادلة في بيئة الأعمال العراقية من خلال التطبيق على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية العراقية، وذلك من خلال دراسة مشكلات وتحديات المحاسبة عن القيمة العادلة والمخاطر المترتبة عليها، ودراسة مشكلات وتحديات مراجعة تقديرات القيمة العادلة، ووضع إطار مقترح لدور المراجع الخارجي تجاه مراجعة تقديرات القيمة العادلة في بيئة الأعمال العراقية، يقوم هذا البحث على استخدام مجموعة من المناهج العلمية، للكشف عن دور المراجع الخارجي في توكيد تقديرات القيمة العادلة في بيئة الأعمال العراقية مع التطبيق على عينة من الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية بالعراق "ومن أهم هذه المناهج المنهج الاستقرائي وذلك لكيفية الاستفادة منه في حل مشكلة البحث، والمنهج الاستنباطي والذي يعتمد على المنطق والاستنتاج وذلك لمحاولة استنتاج معايير إرشادية توضح قواعد وإجراءات ومتطلبات تطبيق نموذج القيمة العادلة ومعرفة أثرها على مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي تجاه التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، بالإضافة إلى المنهج الوصفي وذلك لتناول وصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الإختبارية التي سوف يقوم بها الباحث لاختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الإختبار، وكان من أهم نتائج البحث يجب أن يساعد الإفصاح عن معلومات المحاسبة باستخدام القيمة العادلة المستثمرين في اتخاذ قرارات الإستثمار، ولابد أن تهتم معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر من معلومات التكلفة التاريخية، ويجب أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عند التخطيط لاستخدام الخبير وإثبات أن العمل ملائم لأغراض المراجعة.

الكلمات المفتاحية : دور المراجع الخارجي - تقديرات القيمة العادلة.

Abstract :

Summary : The aim of the research is to clarify the role of the external auditor in confirming fair value estimates in the Iraqi business environment through application to companies listed in the Iraqi stock market, by studying the problems and challenges of fair value accounting and the risks involved, and studying the problems and challenges of reviewing fair value estimates. And setting up a proposed framework for the role of the external auditor towards reviewing the fair value estimates in the Iraqi business environment. In Iraq" and the most important of these approaches is the inductive approach for how to benefit from it in solving the research problem, and the deductive approach, which relies on logic and deduction in order to try to derive guiding standards that clarify the rules, procedures and requirements for applying the fair value model and knowing their impact on the tasks and responsibilities of the external auditor towards the accounting estimates of the fair value, In addition to the descriptive approach in order to describe, interpret and analyze the results of the study Examination that the researcher will carry out to test the hypotheses of the research and verify the results of the test, and one of the most important results of the research is that the disclosure of accounting information using fair value should help investors in making investment decisions, and the fair value information must have a predictive capacity greater than the historical cost information, The auditor shall obtain sufficient appropriate audit evidence when planning to use the expert and to demonstrate that the work is appropriate for the purposes of the audit.

Keywords: The Role of the External Auditor - Fair Value Estimates.

المحور الأول : الإطار العام للدراسة

أولاً : مقدمة :

على الرغم من أن نموذج التكلفة التاريخية Historical Cost يعتبر أحد أهم المقومات الرئيسية التي يقوم عليها الفكر المحاسبي حيث يؤكد مفهوم الموضوعية، والتمثيل الصادق، وفرض الاستمرارية، والتحفيز المحاسبي، والثبات، وتحقيق الإيراد، وثبات وحدة النقد^(١)، وهو ما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية، إلا أنه وجه له العديد من الانتقادات وخاصة في ظل التطورات والتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة، مما أدى قصور نموذج التكلفة التاريخية في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية من معلومات مالية يتوافر فيها الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية تمكنهم من اتخاذ القرارات الإستثمارية^(٢).

لذلك يري الباحث أهمية اختبار دور المراجع الخارجي في توكيد تقديرات القيمة العادلة والتعرف على وأهم محددات ومتطلبات القياس الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في بيئة الأعمال العراقية، ومن ثم يمكن صياغة مشكلة البحث كما يلي:

ثانياً : مشكلة البحث :

بالرغم من اهتمام الإصدارات المهنية بضرورة استخدام نموذج القيمة العادلة كأداة للقياس والإفصاح المحاسبي لتحسين مستوى الشفافية والإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم العمل على تحسين عملية اتخاذ القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية المنشورة، بالإضافة إلى المحافظة على رأس المال للمنشآت وعدم تأكله في ظل الإرتفاع المستمر في الأسعار والتعرف على الوضع الحالي والمستقبلي للمنشآت^(٣)، كما أصدر مجلس معاً يبر المراجعة والضمان الدولية IAASB التابع لمجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC معيار المراجعة الدولي ISA رقم ٥٤٥ بعنوان "مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة"، ومع الأخذ بعين الاعتبار أيضاً أن مجلس معايير المراجعة الأمريكي ASB قد أصدر بيان معيار المراجعة رقم ١٠١ بعنوان "Auditing Fair Value Measurement and Disclosures" عام ٢٠٠٢م^(٤)، إلا أنه مع استخدام محاسبة القيمة العادلة ظهرت مجموعة من المشكلات والتحديات التي تواجه المراجع الخارجي أثناء مراجعة تقديرات القيمة العادلة والتي تتعدد مصادرها ومنها^(٥):

(١) عبد الوهاب، وائل محمد، "تأثير التناقضات المحاسبية علي جودة المحتوى الإخباري للتقرير المالي: دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٥٠)، العدد الثاني، ٢٠١٣م، ص ١٣٤.

(٢) صالح، رضا إبراهيم، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد (٤٦)، ٢٠٠٩م، ص ٢-١.

(٣) خليل، علي محمود مصطفى، إبراهيم، منى مغربي محمد، "تقييم مدى ملائمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٣) في ضوء قواعد حكومة الشركات"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثالث، ٢٠١٣، ص ٤٦٤.

(٤) جمعة، أحمد حلمي، خنفر، مؤيد راضي، "المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (٣)، العدد الرابع، ٢٠٠٧، ص ١ - ٥.

(٥) الصايغ، عماد سعد محمد، "محاسبة القيمة العادلة وعلاقتها بالأزمة المالية العالمية دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، السنة ٢٥، العدد الرابع، ٢٠١١، ص ٦٩.

- أن محاسبة القيمة العادلة من المحتمل أن تكون غير موثوق فيها في غياب السوق النشط والأسعار المعلنة وهو ما يؤدي إلى تأثير سلبي على القابلية للمقارنة والثقة في معلومات القوائم المالية.

- إن إتباع محاسبة القيمة العادلة من شأنه أن يؤدي إلى زيادة حدة التقلبات في الدخل وبالتالي التأثير على أسعار الأوراق المالية، وعلى المقاييس المختلفة المستخدمة في التعبير عن مخاطر السوق.

ومما لا شك فيه فإن هذه التحديات تتطلب مزيداً من الدراسات والأبحاث للتغلب عليها، حيث أن محاسبة القيمة العادلة ومراجعتها تستحق بذل أي جهود للتغلب على هذه التحديات باعتبارها أفضل بديل للقياس المحاسبي في ضوء المنافع والمزايا التي يستفيد منها المستثمرون وكافة مستخدمي القوائم المالية، والحفاظ على رأس المال الحقيقي وتحقيق متطلبات الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية^(١). وبناءً على ما سبق، يمكن للباحث صياغة المشكلة البحثية في ضوء ما تناولته الدراسات السابقة وما سوف تناوله الدراسة الحالية للتعرف على طبيعة دور المراجع الخارجي لمراجعة تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية، وذلك من خلال التساؤلات الآتية:

ما هي تحديات المحاسبة عن القيمة العادلة ومشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن تقديراتها، والمخاطر المترتبة عليها، وما هو دور المراجع الخارجي في الحد من التحديات التي تواجهه عند مراجعة التقديرات عن القيمة العادلة، وهل توفر معايير المراجعة الدولية إرشادات وتوجيهات تساعد المراجع الخارجي في عملية التخطيط ومراجعة تقديرات القيمة العادلة والتغلب على مشاكله، وما هو مدى تطبيق المراجع الخارجي لمتطلبات تطبيق معيار المراجعة الدولي ISA. 545 في البيئة العراقية، وما هي اتجاهات التطور في معايير مراجعة تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية؟

رابعاً: أهداف البحث:

الهدف الرئيسي للبحث هو توضيح دور المراجع الخارجي في توكيد تقديرات القيمة العادلة في بيئة الأعمال العراقية من خلال التطبيق على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية العراقية. ويمكن تحقيق الهدف الرئيسي من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- ١- دراسة مشكلات وتحديات المحاسبة عن القيمة العادلة والمخاطر المترتبة عليها
- ٢- دراسة مشكلات وتحديات مراجعة تقديرات القيمة العادلة.
- ٣- وضع إطار مقترح لدور المراجع الخارجي تجاه مراجعة تقديرات القيمة العادلة في بيئة الأعمال العراقية.

(١) عبد الباقي، حسين سيد حسن، مرجع سبق ذكره، ص ١١٠١-١١٠٦.

خامساً: أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من أهمية استخدام محاسبة القيمة العادلة في التطبيق المحاسبي، وما لها من تأثير مباشر أو غير مباشر علي نتائج الأعمال والمركز المالي، بالإضافة اتساع فجوة المعلومات المحاسبية بين إدارة الشركات وأصحاب المصالح، مما أدى إلي زيادة مسؤوليات المراجع الخارجي باعتباره وكيلاً المساهمين لإضفاء الثقة والمصداقية علي المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية، كما يسعى البحث إلي التعرف علي انعكاسات استخدام محاسبة القيمة العادلة علي مهنة المراجعة في مكاتب المراجعة العامة بدولة العراق.

ومن هنا تظهر أهمية البحث في اتجاهين:**الأهمية العلمية:**

يستمد البحث أهميته العلمية من أنه على الرغم من اهتمام العديد من البحوث المحاسبية بموضوع محاسبة القيمة العادلة كمقياس بديل للتكلفة التاريخية وأثره على تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية والحد من عدم تماثل المعلومات إلا أن هناك العديد من المشكلات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة، وتتبع أهمية البحث بدراسة وتحليل تلك التحديات والمعوقات والعمل علي وضع إطار مقترح شاملاً الخطوات والإجراءات التي يجب أن يتبعها المراجع الخارجي عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة.

الأهمية العملية:

يعتبر هذا البحث مفيداً لمهنة المحاسبة المراجعة بما يقدمه من دراسة تحليلية للتعرف على مدى فعالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة كأداة للقياس والإفصاح والتعرف على أوجه القصور في عملية التطبيق من حيث هل هو قصور في القواعد أم قصور في القائمين على التطبيق؟ مما يزيد مستوي الإفصاح والشفافية ومن ثم زيادة مصداقية وعدالة القوائم المالية، وكذلك توضيح أثر ذلك على مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي من خلال دراسة دوره في مراجعة تقديرات القيمة العادلة في بيئة الأعمال العراقية.

سادساً: فروض البحث:

وتنقسم فروض البحث إلى فرضين أساسيين هما :

- ١- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التحديات والمشاكل التي يواجهها المراجع الخارجي وتأكيده لتقديرات القيمة العادلة.
- ٢- هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لدور المراجع الخارجي في توكيد تقديرات القيمة العادلة والتغلب على المشاكل والتحديات التي يواجهها في البيئة العراقية.

سابعاً: منهج البحث:

يقوم هذا البحث على استخدام مجموعة من المناهج العلمية، للكشف عن دور المراجع الخارجي

في تأكيد تقديرات القيمة العادلة في بيئة الأعمال العراقية مع التطبيق على عينة من الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية بالعراق" ومن أهم هذه المناهج:

(١) **المنهج الإستقرائي:** من خلال دراسة أهم الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث وكيفية الاستفادة منها في حل مشكلة البحث.

(٢) **المنهج الإستنباطي:** يعتمد على المنطق والإستنتاج وذلك لمحاولة استنتاج معايير إرشادية توضح قواعد وإجراءات ومتطلبات تطبيق نموذج القيمة العادلة ومعرفة أثرها على مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي تجاه التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

(٣) **المنهج الوصفي:** يتناول هذا المنهج وصف وتفسير وتحليل نتائج الدراسة الإختبارية التي سوف يقوم بها الباحث لاختبار فروض البحث والتحقق من نتائج الإختبار.

ثامناً: حدود ونطاق البحث:

يقتصر الامر على تناول دراسة دور المراجع الخارجي في مراجعة تقديرات القيمة العادلة وذلك وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والمصرية وذلك بتطبيقها على بيئة الأعمال العراقية، سوف يقتصر البحث على دراسة مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ولم يتطرق للمشاكل الضريبية في ضوء المحاسبة عن القيمة العادلة ومدى انسجامها مع قانون الضرائب في العراق.

عاشراً: فروض الدراسة:

اعتمد الباحث عند صياغة فروض الدراسة على عدد من المصادر المختلفة في مقدمتها الدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة بمشكلة الدراسة الحالية، والمقابلات والملاحظات، واستناداً إلى مشكلة الدراسة والتساؤلات المتعلقة بها تم صياغة فروض الدراسة في صورة العدم، والتي سيجري اختبارها بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة.

وفيما يلي فروض الدراسة:

فرض الدراسة الأول وينص على:

"توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التحديات والمشاكل التي يواجهها المراجع الخارجي وتأكيده لتقديرات القيمة العادلة".

فرض الدراسة الثاني وينص على:

"هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لدور المراجع الخارجي في تأكيد تقديرات القيمة العادلة والتغلب على المشاكل والتحديات التي يواجهها في البيئة العراقية".

فرض الدراسة الثالث وينص على :

" يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقضي منهم حول محاور الدراسة (المشاكل وتحديات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة، الإطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة سوف يساعد في التأكد من تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية" طبقاً للخصائص الديموجرافية (المؤهل العلمي، الخبرة في مجال العمل، الأفراد المشاركين في الاستقصاء).

حادي عشر : مجتمع الدراسة وعينة الدراسة :

أعتمد الباحث بشكل أساسي في الحصول علي البيانات على أسلوب قائمة الاستقصاء ، وقد قام بإعداد القائمة في شكل عبارات واستفسارات يُمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها، حيث قام الباحث بتوزيع القوائم على عينة الدراسة، وقد تم فحص هذه القوائم الواردة كل قائمة على حده لتحديد مدى صدقها وصلاحيته للتحليل الإحصائي، وتم استبعاد الاستثمارات الغير صالحة، وبلغت القوائم الصالحة للتحليل ٤١٨ استثمارة أي بنسبة ٩٦,٥% من القوائم الموزعة وعددها ٤٥٠ قائمة استقصاء.

المحور الثاني : الإطار النظري للدراسة

تناول الباحث أهم أسس ونماذج القياس والإفصاح عن القيمة العادلة والتقديرات وأهم المشاكل والتحديات والمعوقات والمخاطر المرتبطة بالقيمة العادلة ووسائل مواجهتها والحد منها وذلك في ضوء الإصدارات المهنية والتنظيمية، وتبين أن تقييم تقديرات القيمة العادلة يتم وفقاً لمجموعة من أساليب التقييم المعتمدة على التقدير والحكم الشخصي خاصة في حالة عدم وجود أسواق نشطة للبند محل القياس، مما ينعكس سلباً على ثقة ومصداقية المعلومات المحاسبية، مما يترتب عليه اتخاذ قرارات استثمارية غير رشيدة.

طبيعة مراجعة تقديرات القيمة العادلة :

اعتمد الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة على نموذج القيمة العادلة كأساس لتقييم التقديرات المحاسبية، ونظراً لانعكاس التطور في أسس القياس والإفصاح المحاسبي علي عملية المراجعة وحتى تكتمل الفائدة لمستخدمي التقارير المالية من هذا التطور لابد لمهنة المراجعة أن تطور إجراءاتها وأساليبها، ومن ثم فقد أصدرت الهيئات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة معايير لمراجعة القيمة العادلة^(١)، حيث يكمن هدف المراجع في ظل هذا المعيار في الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في القوائم المالية سواء تم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها معقولاً أم لا وكذلك الإفصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية ملائمة أم لا في سياق

(١) نبيل، غادة أحمد، آليات الحد من المشكلات الناتجة عن توسع المعايير المحاسبية في استخدام القيمة العادلة: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٠)، العدد (١)، ٢٠١٦م، ص ١٠٤٧.

إطار إعداد التقرير المالي المعمول به^(١)، مما يتطلب ضرورة إحداث تطوير على تأهيل المراجع الخارجي، ولتحقيق الهدف من هذا المبحث يتناول الباحث النقاط التالية:

ماهية طبيعة مراجعة تقديرات القيمة العادلة:

بالرغم من تزايد الإهتمام من قبل الباحثين والدارسين بمحاسبة القيمة العادلة وتقديراتها ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية إلا أن مراجعة تقديرات القيمة العادلة لم تنل نفس الإهتمام، ويتضح ذلك من قلة الدراسات التي تناولت مراجعة القيمة العادلة، حيث يعتبر تقرير المراجعة هو المنتج النهائي لعملية المراجعة فمن خلاله يبدي المراجع الخارجي رأياً فنياً محايداً في مدي مصداقية وعدالة ما تتضمنه التقارير المالية من معلومات، ومن ثم ينظر إلي تقرير المراجع علي أنه ذو محتوى معلوماتي لما له من دور وتأثير في سلوك أصحاب المصالح، ولكي يحقق تقرير المراجعة الهدف منه لابد من عملية تطوير دائمة لمحتواه وما يتضمنه، وبما يتفق مع احتياجات مستخدميه^(٢)، وفي هذا السياق يتناول الباحث مايلي:

أولاً: مفهوم مراجعة تقديرات القيمة العادلة:

يمكن للباحث بالإعتماد على مفاهيم المراجعة بوجه عام^(٣) أن يضع مفهوماً لمراجعة تقديرات القيمة العادلة باعتبارها ضمن الإطار العام لعملية المراجعة وذلك بالإعتماد علي تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها " عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة وتقييمها بشكل موضوعي والتي تتعلق بقياسات تقديرات القيمة العادلة عن طريق شخص مؤهل وكفاء ومستقل لتحديد مدي التوافق والتطابق بين هذه القياسات والمعايير المقررة وإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة من خلال إبداء رأى فني محايد".

ثانياً: أهمية مراجعة تقديرات القيمة العادلة:

علي الرغم من أهمية القيمة العادلة في مواجهة القصور في التكلفة التاريخية وذلك لما توفره من معلومات أكثر ملائمة تساعد مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية^(٤) إلا أنه

(١) الضياد، علي محمد علي، "إطار مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة باستخدام مدخل المراجعة علي أساس الخطر"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ص ١١١. متاح علي:

تاريخ: ٢٥/٨/٢٠٢١. <https://www.bsu.edu.eg/Backend/Uploads/PDF.>

(٢) عبد العال، محمود موسي، "أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية: دراسة تجريبية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الثاني، مايو ٢٠٢٠م، ص ٣.

(٣) لمزيد من التفاصيل يرجع إلي:

▪ لطفي، أمين السيد أحمد، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥م، ص ٣.
 ▪ جمعة، أحمد حلمي، راضي، مؤيد، "المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية المجلد الثالث، العدد الرابع، ٢٠٠٧م، ص ١٢-١٣.

▪ Mark L.zyla, "Fair Value Measurement: Practical Guidance and Implementation- Second Edition", John Wiley & Sons, INC, 2013, p 394. Available at: <https://books.google.com.eg/books?> Retrieved at: 25/8/2021.
 ▪ Steven M., et al., "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, Vol.36, No.1, 2017, Pp 63-64.

(٤) علاوي، خضير مجيد، "القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة-بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية - مساهمة مختلطة"، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بابل - العراق، المجلد ٢٢، العدد ٦، ٢٠١٤م، ص ١٦٤٨.

هناك من يري^(١) أن قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها يعتمد على قيم تقديرية وتقريبية أكثر من كونه قياساً حقيقياً، أي أن القيم تحتوي على الكثير من التقديرات والأحكام الشخصية وخاصة في حالة عدم توافر سوق نشطة وذلك بالإضافة إلى الانتقادات التي تعرضت لها مؤخراً بعد ظهور الأزمات المالية العالمية واجتياحها للعديد من الاقتصاديات العالمية^(٢).

مشكلات وتحديات مراجعة تقديرات القيمة العادلة :

يواجه المراجع الخارجي عند قيامه بمهام مراجعة القيمة العادلة مجموعة من المشكلات والتحديات، حيث أن التأكيد على أن محاسبة القيمة العادلة في إطار إعداد التقارير المالية يشكل تحدياً للمراجعين بالإضافة إلى تعرض المراجعة للمخاطر بسبب التقديرات للقيمة العادلة. ويمكن للباحث عرض أهم التحديات التي تواجه المراجعين وتؤثر على عملية المراجعة عند مراجعة القيمة العادلة فيما يلي^(٣):

- ١- **تحديات مرتبطة بأساس القياس المحاسبي وتغييره:** وهي تتمثل في التحول من أساس يعتمد على التكلفة التاريخية إلى القياس على أساس القيمة العادلة الذي يعتمد على تقديرات مبنية على أساليب ونماذج معقدة وافتراضات وبيانات ومعلومات تتأثر في جانب منها بالحكم الشخصي للقائم بالقياس واتجاهات الإدارة، مما يزيد من فرص إدارة الأرباح ويوسع في نطاق التحريفات الجوهرية الممكنة بالقوائم المالية.
- ٢- **تحديات مرتبطة بتوافر الخبرات والمهارات:** هي تتمثل في توافر التأهيل الكافي - علمياً وعملياً- للأطراف المعنية داخل المنشأة أو خارجها مثل "موظفي المنشأة، و عميل المراجعة، الخبراء والمتخصصين سواء من المراجع الخارجي ومساعديه ومستشاريه وغيرهم"، وذلك لمواجهة طبيعة قياسات القيمة العادلة على أساس افتراضات وبيانات ومعلومات تختلف من حيث طبيعتها، ودقتها، وإتاحتها، ونماذج وأساليب تشغيلها.

(١) الملاح، شيرين شوقي، مرجع سبق ذكره، ص ٤١-٤٢.

(٢) العبادي، مصطفى راشد، مرجع سبق ذكره، ص ٢٤٠-٢٤٢.

▪ Talal A. Al-Kassar1 and Zaid O. Dannoun.,” The Importance of Fair Value Accounting to Information Quality on Financial Statements (Field Study of Jordanian Commercial Banks)”, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.7, No.5, 2016, Pp 3-11.

(٣) لمزيد من التفاصيل يرجع إلي:

▪ بيومي، محمود قرني عبد العال، "دراسة تحليلية لمدي مسئولية ودور مراقب الحسابات في التقرير عن القيمة العادلة للشركات المساهمة المصرية في ضوء متطلبات هيئة الرقابة المالية ومعايير المراجعة المصرية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٢٠١٥م، ص ٧٥-٧٧.

▪ Emily E. Griffith, et al. "Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered", **Contemporary Accounting Research**, Vol.32, No.3, 2015, pp.833-863.
 ▪ Nathan H., and Jean C.,” Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field”, **The Accounting Review**, Vol. 92, No.4, July 2017, Pp 81-105.
 ▪ Babajide Oyewo., et al.,” Challenges in auditing fair value measurement and accounting estimates Some evidence from the field”, **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol. 18 No. 1, 2020. Pp 54-56.

وفي ضوء ما سبق يتضح الباحث وجود العديد من التحديات والمعوقات التي تواجه المراجع الخارجي عند قيامه بمراجعة القيمة العادلة بالقوائم المالية بصفة عامة والتقديرات بصفة خاصة، والتي يعد من أهمها قصور في المعايير ونقص الخبرات والمهارات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة، وخاصة مع توافر بيانات واسعة النطاق وأدلة يمكن استخدامها لتأييد أو رفض تأكيدات الإدارة، معتمداً على الخبرة الخاصة بهم بدلاً من استخدام عمل خبير مما قد يعرضهم إلى خطر الأعمال^(*)، مما يتطلب من المراجع الخارجي فهم خطر الأعمال لأنه أعم وأشمل ويقترب من طبيعة عمل المنشأة وبالتالي يصبح أدق في محاولة تقليل الأخطار إلى أدنى حد ممكن، بالإضافة إلى جمع واختبار الأدلة المناسبة والكافية لتأكيد تقديرات القيمة العادلة^(١).

مشكلات ومعوقات مراجعة تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية :

علي الرغم من أن المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر جودة لإتخاذ القرارات إلا أن ملائمة وموثوقية هذه المعلومات ترتبط بمدى توافر الأسواق النشطة والتي تتميز بقدر كافٍ من الشفافية، كما أن هناك شك كبير حول مدى توافر خاصية إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة، وخاصة تلك المعلومات التي تتعلق بأصول أو التزامات ليس لها أسواق نشطة، حيث أنه في حالة عدم توافر تلك الأسواق لا يمكن الاعتماد على المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة.

وبناء على ما سبق يتضح أهمية الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي كأحد أهم أدوات الإتصال المباشر مع مستخدمي القوائم المالية وذوي المصالح لتوضيح مدى إمكانية الاعتماد على معلومات القيمة العادلة، ومن ثم يزيد من أهمية دور المراجع الخارجي في مراجعة تقديرات القيمة العادلة وإضفاء الثقة والمصداقية على معلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة ويرجع ذلك إلى ما يلي:^(٢)

١- أن تقييم تقديرات القيمة العادلة يعتمد في بعض الحالات على طرق وأساليب تعتمد في جانب

كبير منها على جوانب شخصية للإدارة، وبالتالي يصبح التقييم أقل ثقة واعتمادية.

٢- استخدام القياس والإفصاح من خلال تقديرات القيمة العادلة بشكل متزايد في العديد من أطر

إعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى ما توفره القيمة العادلة من معلومات موثوقة- حالة

وجود سوق نشطة- بها تساعد مستخدمي القوائم والتقارير المالية في اتخاذ القرارات

الاستثمارية الرشيدة

وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث أن المراجع الخارجي هو المسؤول عن تقييم الافتراضات والنماذج المستخدمة من قبل الإدارة في تحديد تقديرات القيمة العادلة، ومن ثم فهناك العديد من العوامل

(*) خطر الأعمال: كما ورد في معيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥) بأنه "هو الخطر الذي ينتج عن أحداث أو ظروف أو أفعال مهمة والتي يمكن أن تؤثر سلباً على قدرة المنشأة في إنجاز أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها، أو وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة" (شربين شوقي الملاح، ٢٠١٣م، ص ٤٦).

(1) Timothy B., and Jeremy B., "Commentary on Auditing High-Uncertainty Fair Value Estimates," Auditing Journal Of Practice & Theory, Vol. 31, No.1, 2012, Pp147-155.

(١) هيبه، سيد شريف عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص ٥١-٥٣.

الخاصة بالمراجع الخارجي التي تستخدم لمواجهة التحديات عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة وتتمثل أهم هذه العوامل ما يلي^(١):

١- **الخبرة:** تلعب الخبرة دور هاماً وفعالاً في جميع مراحل عملية المراجعة بما في ذلك بناء وصياغة الحكم والتقدير المهني لمراجع الحسابات، فقد أكد PCAOB^(٢) في تقريره أنه عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة يتطلب من المراجع الخارجي خبرة عملية وعلمية حتى يتمكن من اكتشاف الأخطاء التي تحتويها هذه التقديرات، كما أشار التقدير إلى ضرورة الإستعانة بخبراء متخصصين في تقييم تقديرات القيمة العادلة وذلك في حال عدم توافر المهارات اللازمة للمراجع الخارجي.

٢- **الشك المهني:** يعتبر الشك المهني أحد العوامل المؤثرة على المراجع الخارجي عن تقييمه للتقديرات المحاسبية بصفة عامة ومراجعة تقديرات القيمة العادلة بصفة خاصة، وذلك تنفيذاً لإرشادات معيار المراجعة 99 ASA بشأن تعديل طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة لمراجعة الأخطاء الجوهرية بسبب الغش والتي يمكن حدوثها في ثلاث مجالات هي: التقديرات المحاسبية، الإعراف بالإيرادات، تقييم المخزون، فقد أشار تقرير PCAOB^(٣) إلى فشل المراجع الخارجي في استخدام الشك المهني بصورة كافية عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، ويرجع ذلك لعدم القيام بإجراء الاختبارات المطلوبة والإكتفاء بالمناقشات مع الإدارة وقبول تبريراتها.

أولاً: آليات الحد من مشكلات وتحديات مراجعة القيمة العادلة:

اقترحت بعض الدراسات مجموعة من الآليات التي يمكن أن تحد من المشاكل والتحديات التي تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة ويعد من أهم هذه الآليات ما يلي^(٤):

- (١) لمزيد من التفاصيل يرجع إلى:
- عبد الحميد، نسمة السيد، "دور مراقب الحسابات في مراجعة التقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة: دراسة ميدانية بالبيئة المصرية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ٢٠١٧م، ص ٥٠-٥٨.
 - فودة، شوقي السيد، "مدي تأثير عامل الخبرة علي تحسين الحكم المهني للمراجع عند مراجعة القوائم المالية: دراسة نظرية وتطبيقية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ملحق الأول، العدد الثاني ٢٠٠٧م، ص ٨٠-٨٢.
 - Irina Alexeyeva and Margarita M., "The Impact Fair Value Measurement on Audit Fees: Evidence from the Banking Industry in 24 European Countries", *international Journal of Auditing*, Vol. 24. 2016, Pp 255-266.
 - (2) Public Company Accounting Oversight Board, "Report Inspection of Price Waterhouse Coopers LLP, 2010, Pp 1-4. Available at: https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/2011_PricewaterhouseCoopers_LL.P.pdf. Retrieved at: 20/9/2021.
 - (3) Ibid, Pp 4-5.
- (١) لمزيد من التفاصيل يرجع إلى:
- الطحان، إبراهيم محمد، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة علي مخاطر عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ٢٠١٧م، ص ١٤٢-١٤٤.
 - فراج، أحمد فاروق السعيد محمد، "دراسة تحليلية للحد من مشاكل مراجعة القيمة العادلة للاستثمارات المالية: دراسة نظرية ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (١٠)، العدد الرابع، ٢٠١٩م، ص ٤٠٩-٤١٠.
 - Emily E.Griffith, "How Do Auditors use Valuation Specialists When Auditing Fair Values?", *PhD, University of Wisconsin Madison*, March 1, 2015, Pp.43-47. Available at: <http://www.ssrn.com> Retrieved at: 20/9/2021

١- ينبغي علي المراجع الخارجي الاستعانة بعمل خبراء التقييم عندما تكون درجة عدم التأكد المصاحبة لقياس تقديرات القيمة العادلة عالية والمدخلات غير المرئية المستخدمة في نماذج التقييم كبيرة وتقنية التقييم معقدة سواء من داخل مكتب المراجعة أو من طرف ثالث وذلك للحصول على فهم كامل بشأن تقديرات القيمة العادلة، وهذا ما أكدته أحد الدراسات^(١) حيث أشارت أنه يتعين علي المراجع الخارجي الاستعانة بخبراء في عملية التقييم وذلك في حالة عدم توافر الخبرات والمهارات والمعرفة لدي مكاتب المراجعة^(٢).

كما أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في مدي حاجة المراجع إلي الاستعانة إلي خبير والتي يعد من أهمها: طبيعة المخاطر المرتبطة بمقاييس القيمة العادلة، والأهمية النسبية لعنصر التقييم ومدى كفاءة وكفاية أدلة الإثبات^(٣)، وعلى النقيض هناك من يري أن الاستعانة بخبراء تقييم خارجيين يعد أحد التحديات التي تواجه عمل المراجع الخارجي ومن ثم تزيد من المشكلات.

٢- ضرورة قيام المراجع الخارجي بممارسة الشك المهني فيما يتعلق بتقديرات منشأة عميل المراجعة للقيمة العادلة، نظراً لأن تلك التقديرات تتعلق بالمستقبل وتتعلق بمعلومات غير مؤكدة ويجب قيام المراجع الخارجي بإعداد تقديرات مستقلة مع السعر لدعم هذه التقديرات بالحصول علي أدلة من مصادر خارجية قد تشير مجتمعة أو منفردة علي صحة افتراضات الإدارة، وهذا ما أكدته إحدى الدراسات علي أن الشك المهني أحد أهم العوامل المؤثرة علي عمل المراجع الخارجي عند تقييمه للتقديرات المحاسبية بصفه عامة ومراجعة تقديرات القيمة العادلة بصفة خاصة^(٤).

ثانياً: متطلبات فهم بيئة المراجعة لمراجعة تقديرات القيمة العادلة؛

يحتاج المراجعون الخارجيون إلي آليات لفهم بيئة المراجعة للقيمة العادلة بشكل عام وتقديرات القيمة العادلة بشكل خاص، لكي يتناسب مستوي معرفتهم وإمكانياتهم مع إنجاز تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة بمستوي مناسب لإبداء رأى فني محايد يعتمد عليه مستخدمي التقارير المالية وأصحاب المصالح، ومن ثم لفهم بيئة المراجعة الخاصة بتقديرات القيمة العادلة يحتاج المراجع الخارجي إلي

(١) الغباري، أيمن فتحي، الخيران، أسامة فهد، "إطار مقترح لمراجعة القيمة العادلة في ظل مخاطر عدم التأكد"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، السنة الثالثة عشر، العدد الأول، ٢٠٠٣م، ص ٣٢٠-٣٢٢.

(٢) عبد الله، ياسر محمد مصطفى، يوسف، عاصم عبد الرحمن أحمد، "أثر معيار المراجعة الدولي IAS 620 في تقويم نظم المعلومات المحوسبة: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين بالسودان"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة كسلا بالسودان، المجلد ٢٠ العدد الثاني، ٢٠١٩م، ص ٣٢٢.

(٣) عبد الله، محمد إسماعيل، "محددات استخدام عمل الخبير عند مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها في البيئة المصرية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني، ٢٠٠٩م، ص ٩٧.

(٤) شرف، جهاد محمد محمد، "نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات مراجع الحسابات: دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٥م، ص ٩٧.

الإلمام بالنواحي التالية^(١):

- ١- العوامل الخارجية التي تؤثر على إعداد التقارير المالية المطبقة.
 - ٢- مدى استخدام الإدارة لخبير في إعداد وتقدير تقديرات القيمة العادلة، حيث يتطلب علي المراجع فهم هدف ونطاق وطبيعة عمل الخبير، وفهم الطرق والإفتراسات المستخدمة.
- وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث أهمية الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في مراجعة تقديرات القيمة العادلة حيث اتجهت الأنظار نحوه لإضفاء المصداقية والثقة في المعلومة المحاسبية وتقديراتها المعدة علي أساس القيمة العادلة، وخاصةً في ظل الإنتقادات والمعوقات والتحديات التي ظهرت عند استخدام محاسبة القيمة العادلة، والتي أفقدت المعلومات المحاسبية القائمة على القيمة العادلة الملائمة والمصداقية اللازمة بالإضافة إلي الموثوقية والإعتمادية وذلك في المستوي الثاني والثالث لقياسات القيمة العادلة، ومن ثم زاد من أهمية ودور المراجع الخارجي في الحد من تلك المشكلات عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وأنه يجب علي المراجع عند تصميم إجراءات المراجعة لابد من الأخذ في الاعتبار العديد من الإجراءات والعوامل التي تمكنه من الوصول إلي الحد الأدنى من المستوي المقبول من المخاطر المرتبطة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة، ويتحقق ذلك من خلال تصميم إجراءات المراجعة التي تمكن من الحصول علي أدلة الإثبات التي تحقق تأكيدات المراجعة علي القوائم المالية المعدة علي أساس القيمة العادلة بما يساهم في إضفاء المزيد من الثقة والمصداقية في المعلومات المنشورة والمعدة من قبل الإدارة.

دراسة تحليلية للإصدارات المهنية والتنظيمية بشأن مراجعة تقديرات القيمة العادلة :

نظراً لما يتعرض له المراجع الخارجي من مشكلات وتحديات عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة قد تؤثر بشكل سلبي علي تقرير المراجع وما يقدمه من تأكيد معقول في عدالة ومصداقية التقارير المالية، فقد سعي كلا من مجلس المراجعة الداخلية ومعايير التأكيدات (LAASB) ومجلس معايير المراجعة الأمريكي (ASB) بالإضافة إلي المبادرة التي قام بها الهيئة العامة للرقابة المالية علي الشركات العامة (PCAOBS) إلي تطوير وتحسين شكل ومحتوي تقرير المراجع ومستوي ما يقدمه

(١) لمزيد من التفاصيل يرجع إلي:

- الشرقاوي، منى حسن أبو المعاطي، "إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات في مجال القيمة العادلة في ضوء معايير المراجعة: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالسويس، جامعة قناة السويس، ٢٠١٢م، ص ص ٩٥-١٠١.
- مجيل، صباح حسن، علاوي، خضير مجيد، مرجع سبق ذكره، ص ص ٩-١١.
- American Institute of Certified Public Accountants, "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures: A Toolkit for Auditors", Jan. 2003, Pp 2-6. Available at: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.197.354&rep=rep1&type=pdf>. Retrieved at: 20/9/2021.
- Jaehan Ahn, et al. "Auditor Task-Specific Expertise: The Case of Fair Value Accounting", *Accounting Review*, Forthcoming, Vol.93, No.3, 2020, Pp.1-30.
- Jayanthi Kumarasiri and Richard Fisher, "Auditors' Perceptions of Fair-Value Accounting: Developing Country Evidence", *International Journal of Auditing*, Vol. 6, 2011. Pp 66-70.

من تأكيدات وذلك تماشياً مع التطورات والمتطلبات المتزايدة تجاه تقديرات القيمة العادلة بشكل عام وفي ظل ظروف عدم التأكد بشكل خاص^(١).

فقد أكد مجلس مراقبة شركات المحاسبة العامة (PCAOB) على ضرورة قيام المراجع الخارجي بفحص وتقييم الافتراضات الهامة للإدارة والمستخدم في تحديد القيمة العادلة وأنها توفر أساساً معقولاً للقياس^(٢).

١- معايير المراجعة على المستوى الدولي:

تعددت الجهود التي بذلها كلا من لجنة معايير المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين ومجلس معايير المراجعة ASB التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في محاولة لتنقيح وإعادة صياغة المعايير التي تناولت القيمة العادلة، من خلال تقديم مجموعة من الإصدارات والإرشادات التي يمكن عرض أهمها كما يلي: (٣)

٢- معيار المراجعة الدولي ٥٤٥ (IAS, No. 545)^(٤):

أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين IFRC معيار المراجعة الدولي رقم IAS 454 بعنوان "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها" والذي بدأ سريانه اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٤م^(٥)، بهدف إرشاد المراجعين إلى الإعتبارات التي يجب أن يأخذوها في الحسبان عند مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها، حيث تناول المعيار مجموعة من الإرشادات اللازمة لعملية مراجعة القيمة العادلة، كما وضع المعيار كيف يمكن للمراجع أن يجمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة تؤكد توافق القياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به^(٦)، وفي عام ٢٠٠٣م صدرت لجنة معايير المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA معيار المراجعة رقم 101 بعنوان "مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة"، كما أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين معيار مراجعة رقم 101 بنفس العنوان والذي لا يوجد بهما اختلافات

(١) مجمل، صباح حسن، علاوي، خضير مجيد، "إمكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد: دراسة استطلاعية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد ١٨، ٢٠١٥م، ص ١١.

(2) Public Company Accounting Oversight Board., "Public Company Accounting Oversight Board Auditing Fair Value Measurement and Using the Work of Specialist Standing Advisory Group Meeting", Oct-14-15 2009. Available at: <https://www.sec.gov/rules/pcaob/pcaobarchive/pcaob2009.shtml> . Retrieved at: 20/9/2021.

(٣) شاهين، عبد الحميد أحمد احمد، "مدخل مقترح لمراجعة القيمة الحالية كأحد مقاييس القيمة العادلة في إطار المعايير الدولية للمراجعة: دراسة ميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الرابع، ٢٠١٣م، ص ٢٣٥-٢٣٦.

(٤) يوسف، رفيق، قتال، عبد العزيز، "أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، السنة ٢١، العدد الأول، ٢٠٢١م، ص ٧٨٦-٧٨٨.

(٥) العبادي، مصطفى راشد، "مدي حاجة معايير الخاسبة والمراجعة السعودية لتبني قياس القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية: دراسة تحليلية"، المؤتمر الثاني عشر لسبل تطوير الخاسبة في المملكة العربية السعودية، بعنوان: مهنة الخاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ مايو ٢٠١٠م، ص ٢٨.

(4) (IFAC), International Federation of Accountants, ISA. No. 545, "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures", 2004, para 10- 63, pp. 6- 21. Available at: https://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A155_ISA_545.pdf Retrieved at, 21/9/2021.

جوهريّة مع المعيار IAS 545 فيما عدا الإشارة إلى مسؤولية المراجع بشأن الإلتزام بقواعد السلوك المهني وأهمها الإستقلالية والنزاهة والموضوعية^(١)، ويمكن توضيح أهم الإرشادات التي تناولها المعيار كما يلي:^(٢)

- يجب على المراجع الخارجي تقييم مدى توافق نماذج قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية مع المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى فهم أساليب ووسائل تحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة المحددة من قبل الإدارة وأنشطة الرقابة ذات الصلة وتقييم الخطر.

- يجب على المراجع تحديد مدى الحاجة للاستعانة بخبير متخصص في تقييم تقديرات القيمة العادلة، بالإضافة إلى قيام المراجع الخارجي بعمل تقديرات مستقلة للقيمة العادلة، لتعزيز قياس الإدارة الوارد بالقوائم المالية فيما يخص بتقديرات القيمة العادلة.

٣- معيار المراجعة الأمريكي رقم ١٢٢ [SAS, No.122]:

أصدر مجلس معايير المراجعة (ASB) في عام ٢٠١٢ معيار المراجعة رقم SAS 122 بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات محاسبة القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة" والذي حل محل كل من معيار المراجعة الأمريكي رقم SAS 57 بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية"، ومعيار المراجعة الأمريكي رقم SAS 101 بعنوان "مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة"، والذي لا يوجد بهما اختلافات جوهريّة مع معيار المراجعة الدولي رقم IAS 540 الذي يحمل نفس العنوان^(٣). ويحدد هذا المعيار العديد من المتطلبات التي يجب على المراجع الخارجي مراعاتها عند مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة والتي تتمثل أهمها:^(٤)

▪ لا بد من تفهم عمليات المنشأة من قبل المراجع الخارجي لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة وأنشطة الرقابة ذات الصلة وتقييم الخطر، بالإضافة إلى تقييم مدى توافق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP.

(١) العبادي، مصطفى راشد، "إطار مقترح لمراجعة القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة بالقوائم المالية: دراسة اختبارية"، مرجع سبق ذكره، ص ٢٤١.
(2) The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures", AU section 328, SAS, No. 101, 2003, Pp 1875-1886. Available at: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00328.pdf>. Retrieved at: 21/9/2021.
(3) The American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA), AU section 540, SAS, No. 122, "Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures Source ", 2012, para 8- 22, pp 503- 506, Available at: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00540.pdf> Retrieved at: 20/9/2021.
(4) The American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA), AU section 328, SAS, No. 101, "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures", 2003, para 9- 51, PP.1877-1886, Available at: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00328.pdf>, Retrieved at, 28/10/2022

- تقييم مدى قدرة الإدارة على الالتزام بالطرق والأساليب التي حددتها واتبعتها في قياس القيمة العادلة والمحدد من قبل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- لا بد من الأخذ في الاعتبار من قبل المراجع الخارجي تأثير الأحداث اللاحقة على قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية، بالإضافة إلى فحص الأحداث والمعاملات اللاحقة للقوائم المالية لتأكيد سلامة قياس القيمة العادلة بالقوائم المالية.
- ضرورة قيام المراجع الخارجي بتقييم نتائج إجراءات المراجعة للتحقق من مدى صحة البيانات التي اتخذت كأساس لقياس القيمة العادلة.

معايير المراجعة على المستوى الإقليمي والمحلي (الدول النامية) :

معايير مراجعة القيمة العادلة في البيئة المصرية :

يجدر الإشارة إلى أن هيئة الرقابة المالية المصرية تعتمد المعايير المصرية للمراجعة (٥٤٠ و ٥٤٥) المتوافقة مع المعايير الدولية للمراجعة حتى الآن، ففي عام ٢٠٠٨م تم إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى التي حلت محل معايير المراجعة المصرية السابق إصدارها في سبتمبر ٢٠٠٠م^(١)، وعلى الرغم من أنها تعتبر ترجمة لمعايير المراجعة الدولية إلا أنه لم يتم تعديل معايير المراجعة المصرية حتى تتواءم مع التحديث الذي تم في معايير المراجعة الدولية، فقد سحب مجلس معايير المراجعة والتأكد المعيار الدولي للمراجعة رقم IAS 545 وتعديل المعيار الدولي للمراجعة رقم IAS 540 ودمج تم معياري المراجعة الدوليين في معيار واحد هو IAS 540 بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات محاسبة القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، ومن ثم يمكن عمل مقارنة بين كلا من المعيار الدولي IAS 540، والمعيار المصري ٥٤٥ وذلك من خلال الجدول التالي:^(٢)

جدول رقم (١)

مقارنة بين معيار المراجعة الدولي والمصري

بيان	المعيار IAS 540 المعدل	المعيار المصري رقم ٥٤٥
الهدف	يتلخص هدف المراجع الخارجي في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة وملاءمة حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية سواء تم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها معقول أم لا، وما إذا كانت الإفصاحات	يتعين علي المراجع الخارجي الحصول على أدلة مراجعة كافية وملاءمة للتأكد من قياسات وإفصاحات القيمة العادلة تتمشي مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة

(١) الهيئة العامة للرقابة المالية، معايير المراجعة المصرية، متاح على: <https://fra.gov.eg/fra> بتاريخ ٢٠٢١/٩/٢١

(2) IAASB, Challenges Auditing Fair Value Accounting Estimates in the Current Market Environment Staff Audit Practice Alert. International, Auditing and Assurance Standard Board, NY, USA, (2008), PP.1-11. Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/challenges-in-auditing-fair.pdf>. Retrieved at: 21/9/2021.

بيان	المعيار IAS 540 المعدل	المعيار المصري رقم ٥٤٥
	ذات علاقة في البيانات المالية ملاءمة أم لا، في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.	
المتطلبات	١- إجراءات تقييم والأنشطة ذات العلاقة.	١- تفهم إجراءات المنشأة في تحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة وأنشطة الرقابة ذات الصلة وتقييم المخاطر.
	٢- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	٢- تفهم مدي ملاءمة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة.
	٣- إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة.	٣- إجراءات المراجعة التي تتعامل مع خطر التحريف الهام المؤثر في قياسات وإفصاحات المنشأة للقيمة العادلة.
	٤- تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء	
	٥- الإفصاحات المتعلقة التقديرات المحاسبية.	
	٦- مؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة	
	٧- الإقرارات المكتوبة	

معايير مراجعة القيمة العادلة في البيئة العراقية:

وعلى الرغم من إصدار مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية معايير الخاصة بالبيئة العراقية إلا أن توصلت العديد من الدراسات إلى عدم توافق المعايير المحاسبية العراقية مع معايير المحاسبة الدولية مستندة في ذلك على^(١):

١- أن هناك أحداث مالية واقتصادية لم ترد لها معالجات في معايير المحاسبة العراقية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق، إذ تستند الشركات العراقية في معالجة الكثير من القضايا المحاسبية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة إلى متطلبات النظام المحاسبي الموحد.

٢- وجود فجوة واسعة بين واقع النظام المحاسبي المطبق في الشركات العراقية وبين متطلبات معايير المحاسبة الدولية المتمثلة بقصور الإفصاح في التقارير المالية وبعض الثغرات في إعداد تلك التقارير.

ومن ثم يري الباحث في ضوء ما سبق استقراءه من الدراسات السابقة ضرورة إعادة هيكلة مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية، وإصدار معايير محاسبية عراقية تتلاءم مع الوضع الحالي في العراق وتتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال توحيد لغة التقارير المالية للشركات التي تعمل داخل العراق من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ليتمكن المستفيدون من القوائم المالية من استخدامها في ترشيد قراراتهم الاقتصادية.

(١) لمزيد من التفاصيل يرجع إلى:

■ جبار، ناظم شعلان، "أهمية التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومدى جاهزية البيئة العراقية للتطبيق: دراسة مقارنة"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية - بالعراق، المجلد ١٨، العدد الثالث، ٢٠١٦م، ص ٢٣١-٢٤٠.

■ عبد الله، فيصل نجم الدين، عثمان، فاضل نبي، "التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية IASs-IFRSs ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق"، مجلة رانكو للعلوم الإنسانية، جامعة صلاح الدين بالعراق، المجلد ١٩، العدد الرابع، ٢٠١٥م، ص ١٦٧-١٨٦.

وفيما يتعلق بالمعايير الرقابية العراقية فالأمر لا يتخلف كثير عما تم في المعايير المحاسبية فقد أصدر مجلس المعايير المحاسبية والرقابية عدد (٧) أدلة تدقيق يتم من خلالها عملية المراجعة داخل البيئة العراقية ولم يتناول أي منها ما يخص مراجعة القيمة العادلة واقتصر على اعتبار القيمة العادلة قاعدة محاسبية، يمكن للباحث تلخيص أهم هذه المشكلات والصعوبات فيما يلي:^(١)

- ١- عدم قيام الهيئات والجهات المختصة بتدقيق المراجع الخارجي بأهمية إتباع معايير المراجعة الدولية، من خلال إصدار مجلة متخصصة لتحسين كفاءة ومهارات المراجعين من خلال توفير إرشادات تحسن من خبرات ومعرفة المراجع الخارجي.
 - ٢- عدم وجود دليل دقيق يخص مراجعة تقديرات القيمة العادلة بشكل خاص يتناسب مع البيئة العراقية، ويعتمد مكاتب التدقيق على معايير المراجعة الدولية فيما يختص بموضوع القيمة العادلة وذلك على اعتبار أن أهم مكاتب تدقيق وأكبرهم هي مكاتب أجنبية وليست محلية.
- ويخلص الباحث مما سبق تناوله إلى أن مراجعة تقديرات القيمة العادلة تتطلب إدراك المراجع الخارجي للتطورات في إطار التقارير المالية المطبق في المنشآت، كما يري الباحث وجود العديد من المشكلات والصعوبات التي تواجه عملية المراجعة بشكل عام ومراجعة التقديرات بشكل خاص، ويرجع ذلك إلى:

- تركز معظم معايير المراجعة المتعلقة بمراجعة القيمة العادلة على تقديم إرشادات وتوجيهات عامة للمراجع الخارجي عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، دون تقديم إرشادات تفصيلية لمراجعة بنود القوائم المالية والتي يتم قياسها والإفصاح عنها بالقيمة العادلة وهو ما يمثل قصور في هذه المعايير، مما يتطلب إعادة صياغتها بما يجعلها تتضمن إرشادات تفصيلية يمكن من خلالها مساعدة المراجع الخارجي في عملية مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
- قصور كلا من معيار المراجعة الدولي IAS 540 المعدل، ومعيار المراجعة الأمريكي SAS 122 حيث تناول مراجعة تقديرات القيمة العادلة كجزء من مراجعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة.

ونظراً لذلك يسعى الباحث إلى وضع إطار مقترح لتنفيذ دور المراجع الخارجي في تجاه تقديرات القيمة العادلة وذلك في ضوء معيار المراجعة الدولي IAS 540 وبما يتناسب ويتوافق مع البيئة العراقية وذلك من خلال المبحث الثاني.

إطار مقترح لتنفيذ دور مراجع الخارجي لمراجعة تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية في ضوء معايير المراجعة :

أصبحت عملية مراجعة قياس القيمة العادلة أحد أهم عناصر التقييم، ومن ثم أي نظام للتقييم يجب ألا يخلو من قواعد واضحة ودقيقة لأعمال المراجعة التي تستخدم لأغراض متعددة ومنها حالات

(١) ثابت، ثابت حسن، محمد، عبد الواحد غازي، "التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة: دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية"، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، كلية الآداب واللغات، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الفترة ٢٤-٢٥ نوفمبر ٢٠١٤م، ص ٣٧١-٣٨٧.

تقييم الأصول^(١)، ولذا يتضح أهمية وضع إطار مقترح لمراجعة تقديرات القيمة العادلة يبين دور المراجع الخارجي، والإجراءات التي يجب أن يقوم بها لمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة، وذلك لإبداء رأى فني محايد في عدالة وصدق قياسات القيمة العادلة، بالإضافة إلي مساعدة في التغلب على المشكلات والتحديات المصاحبة بقياسات القيمة العادلة وذلك في ضوء ما تتضمنه المعيار الدولي IAS 540 المعدل والصادر سنة ٢٠٠٩م حيث يُهدف إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمراجعة قياسات القيمة العادلة وإفصاحاتها بالقوائم المالية، وذلك علي النحو التالي:

الهدف من الإطار المقترح:

يهدف هذا الإطار إلي الوصول إلي مجموعة من الخطوات والإجراءات المتكاملة لتفعيل دور المراجع الخارجي في تأكيد تقديرات القيمة العادلة وإفصاحاتها ضمن التقارير المالية بما يتناسب مع البيئة العراقية وإبداء الرأي في القوائم المالية، معتمداً في ذلك على ما تضمنه معيار المراجعة الدولي رقم IAS 540 حيث يُهدف المعيار إلي وضع معايير وإرشادات تتعلق بمراجعة قياسات وإفصاحات التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، وذلك سعياً لإضفاء الثقة والمصداقة على قياسات القيمة العادلة ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية المنشورة بالتقارير المالية.

ركائز الإطار المقترح:

يقوم الإطار المقترح بتفعيل دور المراجع الخارجي في تأكيد مصداقة وعدالة تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية على مجموعة من المقومات من وجه نظر الباحث التي يمكن استنتاجها مما سبق تناوله وهي:

١- ضعف وغياب بيئة نظام الرقابة الداخلية للمنشآت العراقية بالإضافة إلي عدم مواكبة القوانين والتشريعات المتعلقة بمهنة المراجعة الخارجية والداخلية مع التطورات والتعديلات الحديثة في مهنة المراجعة ومعاييرها.

٢- تُعطي دراسة أهمية تطبيق محاسبية القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدلاً من التكلفة التاريخية مؤشراً على توافر الفرصة والدوافع للإدارة للقيام بالتحيز وممارسات إدارة الربح.

٣- يوجد علاقة ارتباط بين محاسبة القيمة العادلة وممارسات الإدارة للسلوك الانتهازي وإدارة الأرباح، مما يؤثر علي جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية.

إجراءات ومتطلبات مراجعة تقديرات القيمة العادلة وفق للإطار المقترح:

تختلف الإجراءات الملائمة للمراجعة طبقاً لاختلاف المراجعة حيث يكون من الصعب وضع مجموعة من الإجراءات الثابتة، ولكن نظراً لزيادة مخاطر تقديرات القيمة العادلة، بسبب صعوبة وضع

(١) أبو جبل، نجوى محمود احمد، " تطوير إطار لمراجعة القياس والإفصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ٢٠١١م، ص ٥٢-٦٠.

أسس وقواعد لتقديرها في ظل ظروف السوق والإضطرابات السياسية والإقتصادية المالية علي مستوي العالم بشكل عام والبيئة العراقية بشكل خاص بالإضافة إلي الاعتماد علي الآراء الشخصية والإفتراضات لتقدير القيمة العادلة.

متطلبات أساسية لتطبيق الإطار المقترح:

- التوسع في متطلبات الإفصاح والشفافية "الإفصاح الإختياري"
- تفعيل الدور الرقابي للمنظمات والهيئات الرقابية والإشرافية مثل هيئة الأسواق المالية، البنك المركزي، (ديوان الرقابة المالية) مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية.

المحور الثالث : الدراسة الميدانية

قام الباحث بتفريغ الردود على الأسئلة بجدول البيانات وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بحزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science المعروفة اختصاراً باسم (SPSS) وقد استعانت الباحثة بالأساليب التالية:

١. معامل ألفا كرونباخ Cranach's alpha لقياس ثبات الاستبيان.
 ٢. معامل الاتساق الداخلي Internal consistency.
 ٣. التحليل العاملي التوكيدي Confirmatory factor analysis من خلال برنامج Amos.
 ٤. الإحصاءات الوصفية Descriptive statistics للبيانات من خلال حساب بعض المقاييس مثل الوسط الحسابي Mean والانحراف المعياري Standard Deviation ومعامل الاختلاف Coefficient of Variation وكذلك الجداول التكرارية والنسب المئوية وذلك لتحديد سمات اتجاهات استجابات مفردات العينة.
 ٥. اختبار (T-Test) لاختبار تساوي متوسط كل عبارة مع الوسط الافتراضي (٣) محايد
 ٦. معامل الارتباط لسبيرمان Spearman Correlation Coefficient لقياس قوة واتجاه العلاقة بين عناصر وأبعاد الدراسة.
 ٧. اختبار فريدمان Friedman Test لقياس الأهمية النسبية لعبارات أبعاد الدراسة.
 ٨. اختبار كروسكال ويلز Kruskal-Wallis لتحليل التباين بالنسبة للمجموعات الأكثر من فئتين.
- قام الباحث بعمل تحليل الارتباط بين عبارات كل محور مع درجة المحور نفسه لقياس الصدق الداخلي لكل عبارة وكانت النتائج كما يلي :

بالنسبة للمحور الأول : توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التحديات والمشاكل التي يواجهها المراجع الخارجي وتأكيده لتقديرات القيمة العادلة :

م	العبـارات	معامل الارتباط	المعنوية	الصدق
المحور الأول				
1	يواجه المراجع الخارجي صعوبة في التحقق من تقديرات القيمة العادلة في حالة عدم تواجد سوق نشطة.	.343**	.000	يوجد صدق
2	نقص المعرفة لدى المراجعين تعتبر احد التحديات الرئيسية في مراجعة وتوكيد تقديرات القيمة العادلة.	.602**	.000	يوجد صدق
3	يواجه المراجع صعوبة في تطبيقات وقياسات القيمة العادلة ذلك في ضل التطور السريع لأساليب ونماذج القياس.	.429**	.000	يوجد صدق
4	قلة أدلة الإثبات التي تتعلق بعدالة وعرض نتائج قياس القيمة العادلة	.396**	.000	يوجد صدق
5	القصور في المعايير وذلك لعجزها في إعطاء التوجيهات والإرشادات الكافية لمراجعة تقديرات القيمة العادلة.	.422**	.000	يوجد صدق
6	تتصاعد المشاكل عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة التي تعتمد على المستوى الثاني والثالث.	.442**	.000	يوجد صدق
7	يعتبر تحيز الإدارة من ضمن الصعوبات لمراجعة تقديرات القيمة العادلة	.427**	.000	يوجد صدق
8	إعادة النظر في معايير المراجعة الخاصة بتقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد.	.479**	.000	يوجد صدق
9	ضرورة توفير مستويات لتأكيدات القيمة العادلة في معايير المراجعة.	.458**	.000	يوجد صدق
10	مستويات التأكيد التي تعطي للمراجع أن يبدي رأي بخصوص تقديرات القيمة العادلة في جميع حالاته.	.519**	.000	يوجد صدق
11	اتساع فجوة التأكيدات يؤدي إلى ارتفاع مخاطر وتكاليف التقاضي التي يتعرض لها المراجع الخارجي.	.346**	.000	يوجد صدق
12	عدم تطوير تقارير المراجعة الحالية بخصوص تقديرات القيمة العادلة؟	.387**	.000	يوجد صدق
13	تقديرات القيمة العادلة تتعلق بالمستقبل وتتعلق بمعلومات غير مؤكدة مما يضطر المراجع الخارجي لممارسات الشك المهني.	.404**	.000	يوجد صدق
14	عدم تدريب المراجع على استخدام الأساليب التي تساعد للتغلب على مخاطر عدم التأكد.	.396**	.000	يوجد صدق
15	التغير في كل بند من بنود تقديرات القيمة العادلة لتحديد مدى للأهمية النسبية.	.416**	.000	يوجد صدق
16	عدم الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في صلب القوائم وفي الإيضاحات المتممة للقوائم.	.343**	.000	يوجد صدق

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوي معنوية 0.01

المصدر : من إعداد الباحث استناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي SPSS .

أكدت نتائج الجدول السابق على:

- صلاحية جميع العبارات الخاصة بهذا المحور حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (0.343 : 0.602) وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوي 0.01 وهذا يدل على أن جميع العبارات صالحة لقياس هذا المحور، بمعنى أن هذه القائمة صادقة فيما صممت من أجل قياسه.

بالنسبة للمحور الثاني: هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لدور المراجع الخارجي في توكيد تقديرات القيمة العادلة والتغلب على المشاكل والتحديات التي يواجهها في البيئة العراقية :

م	العبارات	معامل الارتباط	المعنوية	الصدق
المحور الثاني				
1	الحاجة إلى تطوير بيئة نظام الرقابة الداخلية للمنشآت العراقية بالإضافة إلى مواكبة القوانين والتشريعات المتعلقة بمهنة المراجع الخارجي.	.629	.000	يوجد صدق
2	يجب أن تعطى دراسة أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدلا من التكلفة التاريخية في البيئة العراقية.	.727	.000	يوجد صدق
3	قيام الهيئات والجهات المختصة بتتقيف المراجع الخارجي بأهمية إتباع معايير المراجعة الدولية.	.612	.000	يوجد صدق
4	تتطلب البيئة العراقية مزيد من الاهتمام من قبل الهيئات المهنية والدارسين من أجل صياغة معايير تتوافق مع البيئة العراقية والظروف المحيطة بها.	.671	.000	يوجد صدق
5	استعانة المراجع الخارجي بتكنولوجيا الحديثة وتقنية المعلومات يساعده في عملية مراجعة وتوكيد تقديرات القيمة العادلة.	.738	.000	يوجد صدق
6	تطبيق المنشأة لسياسات المحاسبية وكفاية الإفصاح بالقوائم المالية مع التركيز على الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة.	.707	.000	يوجد صدق
7	تحديد الأهمية النسبية ومدى سلامتها خلال فترة تنفيذ عملية المراجع حيث تحتاج القيمة العادلة إلى إجراءات مراجع خاصة	.534	.000	يوجد صدق
8	تقيم مدى ملائمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها مثل الافتراضات وإقرارات الإدارة الشفوية والخطية المناسبة.	.531	.000	يوجد صدق
9	يجب على المراجع تقييم احتمال أن تكون المعلومات غير مناسبة في سياق البيانات المالية.	.603	.000	يوجد صدق
10	يجب على المراجع أن يقيم ما إذا كانت المنشأة قد قامت بالإفصاح المناسب عن معلومات القيمة العادلة.	.535	.000	يوجد صدق
11	إذا تضمن بند معين درجة عالية من الشك في المراجعة والتوكيد هل يجب تقييم ما إذا كان الإفصاح كافي لمستخدمي القوائم المالية.	.617	.000	يوجد صدق
12	يجب أن يكون الخبير ذو مهارة مناسبة ولا توجد علاقة مصالح بينه وبين المنشأة.	.674	.000	يوجد صدق
13	يجب تقييم مدى ملائمة الإفصاح المطلوب عندما ينقص الإفصاح عن المعلومات القيمة العادلة.	.599	.000	يوجد صدق
14	توجد علاقة بين تقديرات القيمة العادلة وممارسات إدارة الأرباح	.602	.000	يوجد صدق
15	تعد الخبرة من العناصر المهمة لدى المراجع الخارجي في أداء إجراءات المراجعة لان خبرة المراجع تميل إلى التأثير على مستوى الشك المهني لديه.	.615	.000	يوجد صدق
16	يجب على المراجع الخارجي أن يكون متشككا عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر في مرحلة التخطيط للمراجعة وأن لايقبل تفسيرات الإدارة.	.629	.000	يوجد صدق

** تشير إلي معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية 0.01

المصدر : من إعداد الباحث استناداً إلى نتائج التحليل الإحصائي SPSS .

أكدت نتائج الجدول السابق على:

- صلاحية جميع العبارات الخاصة بهذا المحور حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (0.531:0.738) وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوى 0.01 وهذا يدل على أن

جميع العبارات صالحة لقياس هذا المحور، بمعنى أن هذه القائمة صادقة فيما صممت من أجل قياسه.

نتائج الدراسة :

أولا : نتائج التحليلات الإحصائية اللازمة :

بعد إجراء التحليلات الإحصائية اللازمة، توصل الباحث إلى نتائج الدراسة التالية:

١- اختبار صلاحية واعتمادية الاداة المستخدمة في قياس نتائج البحث:

- بالنسبة لمعامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات لأبعاد الدراسة عند قياس ثبات أبعاد الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ أوضحت النتائج أن معامل ألفا كرونباخ أكبر من ٦٠% لجميع إبعاد الدراسة، بالإضافة الى ان معامل ألفا كرونباخ للمقياس ككل أكبر من 90%، حيث جاء يساوى (٠,٩٨٢)، ومن ثم يمكن الإعتماد على جميع العبارات في قياس ابعاد الدراسة. وهذا يؤكد على ان الاستبيان يقيس ما بني من أجله وان جميع البنود والابعاد واضحة للمبحوثين وليس فيها غموض ولو قام الباحث بتطبيق الاستبيان مرة ثانية على نفس العينة ستعطي نفس النتائج تقريبا .

- بالنسبة للصدق الداخلي للمحور الاول أكدت النتائج على صلاحية جميع العبارات الخاصة بهذا المحور حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (٠,٣٤٣ : ٠,٦٠٢) وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوي 0.01 وهذا يدل على ان جميع العبارات صالحة لقياس هذا المحور، بمعنى أن هذه القائمة صادقة فيما صممت من أجل قياسه.

- بالنسبة للصدق الداخلي للمحور الثاني أكدت النتائج على صلاحية جميع العبارات الخاصة بهذا المحور حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط والتي تراوحت بين (0.531 : 0.738) وقد جاءت جميعها معنوية عند مستوي 0.01 وهذا يدل على ان جميع العبارات صالحة لقياس هذا المحور، بمعنى أن هذه القائمة صادقة فيما صممت من أجل قياسه.

٢- بالنسبة للتحليل العاملي التوكيدي لأبعاد الدراسة:

اظهرت النتائج ان هناك علاقة بين عبارات المحور الاول (درجة موافقتكم مشاكل وتحديات تواجه المراجع الخارجى عند مراجعة القيمة العادلة) والعناصر الكامنه لها، وايضا هناك علاقة بين عبارات المحور الثاني (الاطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة سوف يساعد فى التاكيد من تقديرات القيمة العادلة فى البيئة العراقية) والعناصر الكامنه لها حيث اكدت على ذلك مؤشرات جودة النموذج الخاصة بمحاور الدراسة فحققت بعض المؤشرات المستوى المطلوب والمقبول به والبعض الآخر جاء قريب من المستوى المطلوب.

٣- بالنسبة للأهمية النسبية لعبارات أبعاد الدراسة:

أوضحت نتائج فريدمان لعبارات كل محور من محاور الدراسة (مشاكل وتحديات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة و الاطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة سوف يساعد في التأكيد من تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية) عن وجود إختلاف في الأهمية النسبية لجميع عبارات المحاور من وجه نظر المبحوثين، حيث بلغ مستوى المعنوية لإختبار (Chi-square) أقل من (5%).

٤- بالنسبة لإحصاءات الوصفية واختبارات الفروض لعبارات أبعاد الدراسة:

أكدت نتائج الاحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الإختلاف، اختبار T-test) على موافقة أفراد العينة على اغلبية عبارات لمحاور الدراسة (مشاكل وتحديات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة و الاطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة سوف يساعد في التأكيد من تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية) طبقاً للخصائص الديموجرافية (المؤهل العلمي، الخبرة في مجال العمل، الافراد المشاركين في الاستقصاء)، حيث أن متوسط جميع المحاور جاء اكبر من (٣) مما يشير إلى اتجاه رأى المستقصي منهم نحو الموافقة على تلك الابعاد، واكد على ذلك اجمالي الاجابات حول عبارات كل محور، وذلك مع انخفاض التشتت في إستجابات العينة لعبارات كل محور، وايضا معامل الاختلاف لجميع عبارات كل محور جاء اقل من (50%) وأن مستوى المعنوية لأختبار T-test أقل من (٥%) لمعظم عبارات كل محور من محاور الدراسة.

□ النتائج المتعلقة بفروض الدراسة :

١- بالنسبة لفرض الدراسة الأول : توجد موافقة ذات دلالة احصائية لمشاكل وتحديات تواجه

المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة

للتحقق من هذا الفرض تم عمل جدول الاحصاءات الوصفية واختبار T من خلال المحور الأول، من خلال النتائج الخاصة بهذا المحور نقبل الفرض القائل انه توجد موافقة ذات دلالة احصائية لمشاكل وتحديات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة.

٢- بالنسبة لفرض الدراسة الثاني:

توجد موافقة ذات دلالة احصائية على "الاطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة سوف يساعد في التاكيد من تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية.

للتحقق من هذا الفرض نقوم بعمل جدول الاحصاءات الوصفية واختبار T من خلال المحور الثاني، من خلال النتائج الخاصة بهذا المحور: نقبل الفرض القائل انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية "الاطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة سوف يساعد في التاكيد من تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية.

٣- بالنسبة لفرض الدراسة الثالث :

يوجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصي منهم حول محاور الدراسة (المشاكل وتحديات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة، الاطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة

سوف يساعد في التأكد من تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية) طبقاً للخصائص الديموجرافية (المؤهل العلمي، الخبرة في مجال العمل، الافراد المشاركين في الاستقصاء).

أشارت نتائج تحليل التباين لـ كروسكال ويلز إلى وجود وعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصي منهم حول محاور الدراسة (لمشاكل وتحديات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة، الاطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة سوف يساعد في التأكد من تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية) طبقاً للخصائص الديموجرافية (المؤهل العلمي، الخبرة في مجال العمل، الافراد المشاركين في الاستقصاء)، والجدول التالي يوضح نتائج الفروض الفرعية لذلك

جدول (٢٠) ملخص نتائج تحليل التباين حول ابعاد الدراسة حسب المتغيرات الديموجرافية

المحاور	المؤهل العلمي	الخبرة في مجال العمل	الافراد المشاركين في الاستقصاء
مشاكل وتحديات تواجه المراجع الخارجي عند مراجعة القيمة العادلة	يوجد اختلاف	يوجد اختلاف	يوجد اختلاف
الاطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة سوف يساعد في التأكيد من تقديرات القيمة العادلة في البيئة العراقية	يوجد اختلاف	يوجد اختلاف	يوجد اختلاف

ثانياً: توصيات الدراسة :

تقدم الباحث فيما يلي مجموعة من التوصيات المعتمدة على نتائج الدراسة، أملاً من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية العراقي محل الدراسة والبحث الأخذ بها دور المراجع الخارجي في توكيد تقديرات القيمة العادلة في بيئة الأعمال العراقية وذلك من خلال الآتي

- يجب أيضاً أن يشجع الرؤساء العاملين في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية العراقية تبادل الخبرة فيما بينهم أثناء العمل وتشجعهم علي نجاز المهام الجماعية.
- يجب يجب مخاطرة المعلومات الخاطئة استناداً إلى طبيعة وتعقيد البند المراد مراجعته.
- يجب ان يساعد الإفصاح عن معلومات المحاسبة باستخدام القيمة العادلة المستثمرين في اتخاذ قرارات الإستثمار.
- لا بد أن تهتم معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية اكبر من معلومات التكلفة التاريخية.
- يجب أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عند التخطيط لاستخدام الخبير ولإثبات أن العمل ملائم لأغراض المراجعة.
- لا بد أيضاً أن تنخفض درجة التعقيد في المعلومات التي توافرها معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة .
- يجب مراجعة الخطط المكتوبة والوثائق الأخرى والموازنات ومخاطر الاجتماعات ذات الصلة بالقيمة العادلة.
- يجب مراجعة مدى مناسبة طرق القياس بما في ذلك الافتراضات ذات العلاقة المستخدمة من قبل الإدارة في تحديد القيم العادلة.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- ١- أبو جيل، نجوى محمود احمد، " تطوير إطار لمراجعة القياس والإفصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة: دراسة نظرية وميدانية"، *مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ٢٠١١م.*
- ٢- بيومي، محمود قرني عبد العال، "دراسة تحليلية لمدي مسؤولية ودور مراقب الحسابات في التقرير عن القيمة العادلة للشركات المساهمة المصرية في ضوء متطلبات هيئة الرقابة المالية ومعايير المراجعة المصرية: دراسة ميدانية"، *رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٢٠١٥م.*
- ٣- ثابت، ثابت حسن، محمد، عبد الواحد غازي، "التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة: دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية"، *الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، كلية الآداب واللغات، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الفترة ٢٤-٢٥ نوفمبر ٢٠١٤م.*
- ٤- جبار، ناظم شعلان، "أهمية التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومدى جاهزية البيئة العراقية للتطبيق: دراسة مقارنة"، *مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية -بالعراق، المجلد ١٨، العدد الثالث، ٢٠١٦م.*
- ٥- جمعة، أحمد حلمي، خنفر، مؤيد راضي، "المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد (٣)، العدد الرابع، ٢٠٠٧.*
- ٦- جمعة، أحمد حلمي، راضي، مؤيد، "المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى"، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية المجلد الثالث، العدد الرابع، ٢٠٠٧م.*
- ٧- خليل، علي محمود مصطفى، إبراهيم، منى مغربي محمد، "تقييم مدى ملائمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٣) في ضوء قواعد حكومة الشركات"، *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثالث، ٢٠١٣.*
- ٨- دودة، نجيب عبد الرحمن على : "إطار مقترح لمراجعة القياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة في ضوء معايير المهنة كأداة لتحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتطبيق علي الشركات المساهمة العامة اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية- ٢٠١٤م.
- ٩- الهيئة العامة للرقابة المالية، معايير المراجعة المصرية، متاح على: <https://fra.gov.eg/fra> بتاريخ ٢٠٢١/٩/٢١
- ١٠- شاهين، عبد الحميد أحمد احمد، "مدخل مقترح لمراجعة القيمة الحالية كأحد مقاييس القيمة العادلة في إطار المعايير الدولية للمراجعة: دراسة ميدانية"، *مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الرابع، ٢٠١٣م.*

- ١١- شرف، جهاد محمد محمد، "نموذج مقترح لقياس أثر خصائص الشك المهني على أحكام وقرارات مراجع الحسابات: دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٥م.
- ١٢- الشرقاوي، منى حسن أبو المعاطي، "إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات في مجال القيمة العادلة في ضوء معايير المراجعة: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة بالسويس، جامعة قناة السويس، ٢٠١٢م.
- ١٣- صالح، رضا إبراهيم، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد (٤٦)، ٢٠٠٩م.
- ١٤- الصايغ، عماد سعد محمد، "محاسبة القيمة العادلة وعلاقتها بالأزمة المالية العالمية دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، السنة ٢٥، العدد الرابع، ٢٠١١م.
- ١٥- الصياد، علي محمد علي، "إطار مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة باستخدام مدخل المراجعة علي أساس الخطر"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، متاح علي: <https://www.bsu.edu.eg/Backend/Uploads/PDF>. تاريخ: ٢٠٢١/٨/٢٥م
- ١٦- الطحان، إبراهيم محمد، "أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة علي مخاطر عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ٢٠١٧م.
- ١٧- العبادي، مصطفى راشد، "مدي حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني قياس القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية: دراسة تحليلية"، المؤتمر الثاني عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ مايو ٢٠١٠م.
- ١٨- عبد الحميد، نسمة السيد، "دور مراقب الحسابات في مراجعة التقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة: دراسة ميدانية بالبيئة المصرية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، ٢٠١٧م.
- ١٩- عبد العال، محمود موسي، "أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية: دراسة تجريبية"، مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الثاني، مايو ٢٠٢٠م.
- ٢٠- عبد الله، محمد إسماعيل، "محددات استخدام عمل الخبير عند مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها في البيئة المصرية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثاني، ٢٠٠٩م.
- ٢١- عبد الله، فيصل نجم الدين، عثمان، فاضل نبي، "التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية IASs-IFRSs ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق"، مجلة رانكو للعلوم الإنسانية، جامعة صلاح الدين بالعراق، المجلد ١٩، العدد الرابع، ٢٠١٥م.
- ٢٢- عبد الله، ياسر محمد مصطفى، يوسف، عاصم عبد الرحمن أحمد، "أثر معيار المراجعة الدولي IAS 620 في تقويم نظم المعلومات المحوسبة: دراسة ميدانية على المراجعين

- الخارجيين بالسودان"، **مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية**، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة كسلا بالسودان، المجلد ٢٠ العدد الثاني، ٢٠١٩م.
- ٢٣- عبد الوهاب، وائل محمد، "تأثير التناقضات المحاسبية علي جودة المحتوي الإخباري للتقرير المالي: دراسة تطبيقية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٥٠)، العدد الثاني، ٢٠١٣م.
- ٢٤- علاوي، خضير مجيد، "القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة-بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية - مساهمة مختلطة"، **مجلة العلوم الإنسانية، كلية الإدارة والاقتصاد**، جامعة بابل - العراق، المجلد ٢٢، العدد ٦، ٢٠١٤م.
- ٢٥- الغباري، أيمن فتحي، الخيران، أسامة فهد، "إطار مقترح لمراجعة القيمة العادلة في ظل مخاطر عدم التأكد"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بني سويف، السنة الثالثة عشر، العدد الأول، ٢٠٠٣م.
- ٢٦- فراج، أحمد فاروق السعيد محمد، "دراسة تحليلية للحد من مشاكل مراجعة القيمة العادلة للاستثمارات المالية: دراسة نظرية ميدانية"، **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد (١٠)، العدد الرابع، ٢٠١٩م.
- ٢٧- فودة، شوقي السيد، "مدي تأثير عامل الخبرة علي تحسين الحكم المهني للمراجع عند مراجعة القوائم المالية: دراسة نظرية وتطبيقية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، ملحق الأول، العدد الثاني ٢٠٠٧م.
- ٢٨- لطفي، أمين السيد أحمد، "مرجعيات مختلفة لأغراض مختلفة"، **الدار الجامعية**، الإسكندرية، ٢٠٠٥م.
- ٢٩- مجبل، صباح حسن، علاوي، خضير مجيد، "إمكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد: دراسة استطلاعية"، **مجلة الكوت للعلوم الإقتصادية والإدارية**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد ١٨، ٢٠١٥م.
- ٣٠- نبيل، غادة أحمد، آليات الحد من المشكلات الناتجة عن توسع المعايير المحاسبية في استخدام القيمة العادلة: دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، المجلد (٢٠)، العدد (١)، ٢٠١٦م.
- ٣١- يوسف، رفيق، قتال، عبد العزيز، "أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة علي جودة التقارير المالية"، **مجلة العلوم الإنسانية**، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، السنة ٢١، العدد الأول، ٢٠٢١م.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- 1- (IFAC), International Federation of Accountants, ISA. No. 545, "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures", 2004, para 10- 63. Available at: https://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A155_ISA_545.pdf Retrieved at, 21/9/2021.
- 2- American Institute of Certified Public Accountants, "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures: A Toolkit for Auditors", Jan. 2003. Available at: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.197.354&rep=rep1&type=pdf>. Retrieved at: 20/9/2021.
- 3- Babajide Oyewo., et al., "Challenges in auditing fair value measurement and accounting estimates Some evidence from the field", **Journal of Financial Reporting and Accounting**, Vol. 18 No. 1, 2020.
- 4- Emily E. Griffith, et al, "Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered", **Contemporary Accounting Research**, Vol.32, No.3, 2015.

- 5- Emily E.Griffith.,” How Do Auditors use Valuation Specialists When Auditing Fair Values?”, **PhD, University of Wisconsin Madison**, March1,2015. Available at: <http://www.ssrn.com> Retrieved at: 20/9/2021
- 6- Ene George Sebastian., & et al., ”Relevance and Credibility of the Fair Value Measurement During the Crisis” , **Procedia Economics and Finance**, Vol. 8, 2014.
- 7- IAASB, **Challenges Auditing Fair Value Accounting Estimates in the Current Market Environment Staff Audit Practice Alert**. International, **Auditing and Assurance Standard Board**, NY, USA, (2008), Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ challenges-in-auditing-fair.pdf>. Retrieved at: 21/9/2021.
- 8- Irina Alexeyeva and Margarita M.,” The Impact Fair Value Measurement on Audit Fees: Evidence from the Banking Industry in 24 European Countries”, **international Journal of Auditing**, Vol. 24. 2016.
- 9- Jaehan Ahn., et al ” Auditor Task-Specific Expertise: The Case of Fair Value Accounting”, **Accounting Review, Forthcoming**”, Vol.93,No.3,2020.
- 10- Jayanthi Kumarasiriand Richard Fisher.”Auditors’ Perceptions of Fair-Value Accounting: Developing Country Evidence”, **International Journal of Auditing**, Vol. 6, 2011.
- 11- Mark L.zyla,”**Fair Value Measurement: Practical Guidance and Implementation- Second Edition**”, John Wiley & Sons, INC,2013 Available at:<https://books.google.com.eg/books?> Retrieved at: 25/8/2021.
- 12- Nathan H., and Jean C.,” Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field”,**The Accounting Review**, Vol. 92, No.4, July 2017
- 13- Public Company Accounting Oversight Board,” Report Inspection of Price Waterhouse Coopers ILP,2010.Available at: https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Documents/2011_PricewaterhouseCoopers_LL.P.pdf. Retrieved at: 20/9/2021.
- 14- Public Company Accounting Oversight Board.,” **Public Company Accounting Oversight Board Auditing Fair Value Measurement and Using the Work of Specialist Standing Advisory Group Meeting**”, 2009.Available at:<https://www.sec.gov/rules/pcaob/pcaobarchive/pcaob2009.shtml> . Retrieved at:20/9/2021.
- 15- Steven M., et al.,” 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**, Vol.36, No.1, 2017.
- 16- Talal A. Al-Kassar1 and Zaid O. Dannoun.,” The Importance of Fair Value Accounting to Information Quality on Financial Statements (Field Study of Jordanian Commercial Banks)”, **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol.7, No.5, 2016.
- 17- The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),”**Auditing Fair Value Measurements and Disclosures**”, AU section 328, SAS, No. 101, 2003. Available at: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00328.pdf>. Retrieved at: 21/9/2021.
- 18- The American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA), AU section 540, SAS, No. 122, ” **Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures Source** ”, 2012, para 8- 22, Available at: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00540.pdf> Retrieved at: 20/9/2021.
- 19- The American Institute of Certified Public Accountants, (AICPA), AU section 328, SAS, No. 101, ”Auditing Fair Value Measurements and Disclosures”, 2003, para 9- 51,PP.1877-1886,Available at: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/ au-00328.pdf>, Retrieved at, 28/10/2022
- 20- Timothy B., and Jeremy B.,” Commentary on Auditing High-Uncertainty Fair Value Estimates.”, **Auditinga Journal Of Practice & Theory**, Vol. 31, No.1, 2012, Pp147-155.