

التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في فلسطين عند القياس
بالقيمة العادلة: دراسة ميدانية للضفة الغربية

The Challenges That Faces the External Auditors in measuring Fair Value A Field Study in the West Bank

د. عبد الفتاح سعيد السرطاوي

أ. مساعد/ قسم أنظمة المعلومات المحاسبية
جامعة فلسطين التقنية خضوري/ فلسطين
a.sartawi@ptuk.edu.ps

د. نافع أحمد عساف

أ. مساعد/ قسم أنظمة المعلومات المحاسبية
جامعة فلسطين التقنية خضوري/ فلسطين
n.asaf@ptuk.edu.ps

أ. عادل عيسى حسان

مساعد بحث وتدرّيس/ قسم أنظمة المعلومات المحاسبية
جامعة فلسطين التقنية خضوري/ فلسطين
Adel.hassan@ptuk.edu.ps

المخلص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهم التحديات التي تواجه مدققي الحسابات عند القياس بالقيمة العادلة FVMs من ثلاثة محاور وهي تحديد أي التحديات الأكثر تأثيراً على مدققي الحسابات لتوجيه الاهتمام نحوها، والكشف عن مدى تأثير مخاطر التدقيق المتأصلة بتقديرات تقييم القيمة العادلة، أما المحور الثالث لهذه الدراسة فهو إثارة مناقشات حول موثوقية أدلة التدقيق المتعلقة بالقيمة العادلة والتأكيد على أن القيم العادلة المفصح عنها والمعترف بها هي قيم توجيهية. وقد طبقت الدراسة الميدانية على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية، حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب الميداني إضافة الى استخدام المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج اهمها إن أكثر تحدي يواجه مدقق الحسابات في تدقيق تقديرات القيمة العادلة هو النقص في الاطلاع على التعديلات الأخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، كما أكدت نتائج الدراسة على تأثير مخاطر التدقيق بتقديرات القيمة العادلة وقياسها بنسب أعلى في حالات عديدة منها (غياب وجود أسواق نشطة، ووجود تحريفات هامة، واختلاف أسس قياس القيمة العادلة)، بالإضافة لذلك فقد بينت الدراسة افتقار ادلة التدقيق لخاصية الموثوقية.

الكلمات الدالة: القيمة العادلة، ادلة التدقيق، الموثوقية، المخاطر المتأصلة، فلسطين.

Abstract

This study aims to identify the most important challenges that face auditors in measuring fair value (FVMs) from three dimensions. First, Identify the most critical challenges for auditors, second; Disclose the effect of inherited audit risks on fair value estimates. Finally, discussing the reliability of the audit evidence related to fair value and to emphasize that the disclosed and recognized fair values are guiding values. The field study was applied to a sample of external auditors in the West Bank - Palestine. The researcher used the descriptive analytical method in the field side, in addition to using the inductive method to test the study hypothesis.

The results show that the biggest challenge that faces the auditor in auditing fair value estimation is the lack of access to the latest amendments of the International Accounting Standards for the fair value accounting estimations. The results also confirm the impact of the audit risks on fair value estimates and their measurement at higher rates in many cases (absence of active markets, significant distortions, differences in fair value measurement, and lack of specialized experts). In addition, the study show that there is lack of audit evidence of reliability.

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

المقدمة

خلال السنوات الماضية ونتيجةً للازمات المالية المتكررة واجهت مهنة التدقيق العديد من التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والمهنية، ونظراً لهذه التغيرات التي يشهدها المجتمع الدولي وبالتبعية المجتمع الفلسطيني اصبح هناك اهتماماً كبيراً بالقياس العادل لبنود القوائم المالية وبالرغم من صدور عدد كبير من المعايير المحاسبية الدولية والتي تدعو إلى ضرورة تقييم بعض بنود القوائم المالية بالقيمة العادلة ومنها الاستثمارات المالية، إلا أن قياس القيمة العادلة لهذه البنود يواجه العديد من المشاكل المحاسبية والذي أصبح يمثل تحدياً كبيراً امام مدققي الحسابات فيما يتعلق بمهارات المدقق ومدى متابعته بأحدث التغيرات في المعايير الدولية، مما دعا الكثير الى توجيه اتهامات كبيرة بشأن إجراءات تطبيق القيمة العادلة تهدف الى الغائها أو تجميد العمل بها وهذا ما دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) للدفاع وتقديم التبريرات المنطقية حول مقياس القيمة العادلة Fair Value Measurement (النجار، 2013)³¹.

وبحكم أهمية التدقيق فان المهنة ساعدت على مواثمة دور المدقق مع معايير التدقيق الدولية (ISA) ومنها المعيار (540) الذي يتطرق الى تدقيق التقديرات المحاسبية ومن ذلك تدقيق التقديرات الخاصة بالقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة (ثابت ومحمد، 2014)¹⁷.

ولقد أدى انتشار كل من الأدوات المالية المعقدة والمبتكرة واستخدام الافتراضات الذاتية في قياس القيمة العادلة والتقلبات الاقتصادية من ارتفاع مخاطر التدقيق المتأصلة (الذنبات، 2015)¹⁰، حيث يحاول مدققو الحسابات تخفيض هذه المخاطر من خلال تطبيق إجراءات التدقيق بمهنية عالية وذلك بالاستعانة بخبراء التقييم وبما يتلاءم مع معايير التدقيق الدولية، حيث يرى (Bratten et al, 2013)³³ أن المهمة التي يواجهها المدققون بعملية إثبات هذه التقييمات غير المؤكدة بطبيعتها هي مهمة صعبة ومعقدة على حد سواء وغير منتظمة، كما اشارت تقارير الرقابة الصادرة عن مجلس رقابة محاسبة الشركات PCAOB الى أوجه القصور في تدقيق القيمة العادلة الذي أدى الى تخفيض في التقديرات ذات الصلة (، PCAOB 2012, e.g.a, 2013, 2015; summarized by Griffith, Hammersley, and Kadous 2015)³⁹⁻⁴².

الإطار العام للدراسة

مشكلة الدراسة

"ظهرت مجموعة من التحديات التي تواجه المدققين بشأن تدقيق محاسبة القيمة العادلة، وانبثقت هذه التحديات من مصادر متعددة منها ما يرتبط بتعدد طرق ونماذج قياس القيمة العادلة، والتي لم تقتصر على قياس القيمة العادلة بناء على الأسعار السوقية المتداولة بالأسواق النشطة وإنما امتد نطاق القياس الى الاعتماد على نماذج وطرق تقييم وافتراضات وبيانات معرضة بشكل اكبر لعوامل تحد من موضوعيتها "أي هناك احتمالات للتحيز الشخصي"، ويصعب التحقق من سلامتها في الكثير من الأحيان "خاصة عندما لا تتوفر معلومات كافية عن الأسعار في السوق غير النشط"، ومنها ما يرتبط بزيادة مخاطر المراجعة المرتبطة بالقياس والإفصاح علي أساس القيمة العادلة "مخاطر التدقيق المتأصلة أو المتوارثة"، ومنها ما يرتبط بحاجة المدقق الى إجراءات مراجعة وأدلة إثبات تناسب طبيعة القياس علي أساس القيمة العادلة، إذ أصبح المدقق مطالب بجمع أدلة إثبات عن معقولية الافتراضات الهامة وملاءمة نموذج القياس المطبق، ومناسبة البيانات المستخدمة في القياس" (العبادي، 2010)²⁷، حيث تتركز مشكلة الدراسة في الإجابة على الاسئلة الآتية:

- ما هي أهم التحديات الأكثر تأثيراً على مدققي الحسابات عند القياس بالقيمة العادلة؟
- هل يقوم مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة؟
- هل تفنقر ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية؟

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى بيان التحديات "المشكلات" التي تواجه مدقق الحسابات الخارجي عند القياس بالقيمة العادلة، ويتفرع من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية التالية:

- تحديد أولوية التحديات التي تواجه مدققي الحسابات عند القياس بالقيمة العادلة (ثابت ومحمد، 2014)¹⁷، (الجرف، 2017)¹⁸.
- كشف مدى تأثير مخاطر التدقيق المتأصلة Inherent Risks بتقديرات تقييم القيمة العادلة Fair Value.
- إثارة مناقشات حول موثوقية أدلة التدقيق المتعلقة بالقيمة العادلة والتأكيد على أن القيم العادلة المفصح عنها والمعترف بها هي قيم توجيهية، حيث يتأثر المستوى التوجيهي بنسبة أخطاء القياس، وفي مصدر التقديرات التي تضعها الإدارة أو الجهات الخارجية (جعارة، 2012)¹⁹.

فرضيات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة، فإن الباحث سوف يقوم من خلال هذه الدراسة باختبار ثلاثة فرضيات أساسية، وهي:

H01: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لمواجهة مدققي الحسابات العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة في فلسطين.

H02: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظرا لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات.

H03: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من خلال:

1. أهمية مفاهيم القيمة العادلة "تقديرات تقييم مقياس القيمة العادلة" في التطبيق المحاسبي، ومن ثم في عملية تدقيق الحسابات وما لها من تأثير مادي "جوهرية"، أو غير مادي على كل من أداء الشركات واستمراريتها من جهة، وعلى ادلة التدقيق ومخاطر التدقيق ومن ثم تقرير المدقق من جهة أخرى
2. أهمية التعديلات على معايير التدقيق الدولية خاصة فيما يتعلق بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية، وتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
3. دراسة حديثة سلطت الضوء على قضايا هامة لربما تواجه أكثرية مدققي الحسابات؛ مما يجعل مثل هذه الدراسة مرجعية يستفيد من نتائجها هؤلاء المدققين عند تدقيق قياسات القيمة العادلة، ويستفيد منها أيضا كل من الباحثين والمهتمين بمجال التدقيق.

الدراسات السابقة

دراسة (أبو جهل، 2017)²⁰ بعنوان: "مشكلات التدقيق على المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة في المصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين"، هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهم المشاكل في تدقيق الأصول والالتزامات المحتملة في بورصة فلسطين ومدى التزام مدققي الحسابات بإجراءات التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم (540) تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، حيث قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على عينة بلغت (50) من مدققي الحسابات، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن المدققين ملتزمون بمتطلبات معيار التدقيق الدولي (540)، كما أظهرت الدراسة أن المشكلة الأساسية التي تواجه المدقق الخارجي تكمن في توفر المعلومات وأنه لا يوجد مقياس واضح وثابت للتقديرات المحاسبية، إلا أن الباحث قد أوصى على ضرورة اهتمام مكاتب التدقيق في عقد المزيد من الدورات التدريبية للمدققين بشكل دوري بما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية.

دراسة (رشوان، 2017)²¹ بعنوان: "تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة"، هدفت الدراسة الى التأصيل العلمي من خلال التعرف على تحليل العلاقة بين مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في مكاتب التدقيق في غزة، واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في دراسته، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج أهمها: أنه يوجد دور للأهمية النسبية في التغلب على المشاكل التي تنتج عن مخاطر عملية التدقيق.

دراسة (زرغون وبن يدير، 2016)²² بعنوان: "واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية"، هدفت الدراسة الى التعرف على مفهوم ومداخل تقييم القيمة العادلة و التعرف على معوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، حيث تم استخدام المنهج الاستقرائي في إعداد الأطار النظري واستخدام المنهج الوصفي للدراسة الميدانية، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: أن هناك جملة من العوائق والتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة وكذلك أيضا تطبيق القيمة العادلة كان له الأثر الإيجابي على جودة المعلومات المحاسبية في تعظيم الخصائص النوعية.

دراسة (ثابت ومحمد، 2014)¹⁷ بعنوان: "التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة"، والتي تم من خلالها تقديم مجموعة من التصورات الخاصة بالقيمة العادلة من حيث مفاهيم الاعتراف والقياس والافصاح، وتم من خلال الدراسة تسليط الضوء على اهم التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق تقديرات القيمة العادلة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، كما استخدم الباحث الاستبانة في جمع معلومات الدراسة، حيث وضع فيها مجموعة من الفقرات والتي بنظره تعد من أكثر التحديات تأثيراً على وظيفة المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة، حيث تكونت الاستبانة من (14) فقرة والتي وزعت على عينة حجمها (22) من مدققي الحسابات، واعتمد الباحثان تطبيق أدوات المنطق المضرب من أجل تحديد أولوية التحديات التي تواجه المدقق، وكان الهدف الرئيس من استخدام المنطق المضرب هو توجيه الاهتمام نحو التحديات الأكثر تأثيراً على المدققين وعدم التشتت بالاهتمام الى التحديات الأخرى التي لا يكون لها تأثير قوي، وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج وهي: يواجه المدقق الخارجي العديد من المعوقات اثناء تدقيق تقديرات القيمة العادلة ومنها المهارات والخبرة اللازمة لتدقيق تقديرات القيمة العادلة فضلاً عن النقص في الاطلاع على آخر التعديلات لمعايير التدقيق الدولية والخاصة بتدقيق القيمة العادلة، واستخدام الحكم الشخصي في أغلب الأحيان، وأوضحت نتائج الدراسة أن أكثر تحدي يواجه المدقق الخارجي هو عدم الزام معايير المحاسبة الدولية في ضرورة القياس وفقاً للقيمة العادلة، وأن أقل تحدي يواجه المدقق الخارجي هو المدخلات المستندة على الحكم الشخصي، وبينت نتائج الدراسة أيضاً أن استخدام المنطق المضرب في تحليل نتائج الاستبيان ساعد كثيراً في إزالة الغموض امام الباحث.

دراسة (Bedard & Cannon, 2017)³² بعنوان: "Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field"، تهدف هذه الدراسة الى تقديم تحليل باستخدام بيانات كمية ونوعية حول تحديات قياس القيمة العادلة المتعلقة بتقييم المدقق لمخاطر التدقيق، حيث توصلت الدراسة الى نتائج أبرزها: يعتبر استخدام مقياس القيمة العادلة ذو تحد كبير في حال عدم اليقين وعدم توفر المعلومات للقياس، بالإضافة لذلك فقد توصلت الدراسة الى ارتفاع درجة الذاتية في تقدير القيمة العادلة وأن الافتراضات وتقنيات التقييم تعد معقدة الاستخدام في كثير من الأحيان، وخلصت الدراسة ان هناك علاقة ربط ما بين حالات عدم اليقين وارتفاع مخاطر التدقيق المتأصلة.

دراسة (Glover et, al, 2017)³⁶ بعنوان: "Mind the Gap: Why do Experts Have Differences of Opinion Regarding the Sufficiency of Audit Evidence Supporting Complex Fair Value Measurements ؟"، حيث هدفت الدراسة الى تحصى ما اذا كان مدققي الحسابات يختلفون بالرأي حول كفاية ادلة التدقيق عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة المعقدة، والتعرف على علاقة هذه الإشكالية بفضوة التوقعات، حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال مراجعة الدراسات السابقة، وكانت نتائج الدارسة تشير الى ان هناك اختلافات في الراي بين خبراء التقييم والتدقيق في قياس القيمة العادلة، وخلصت الدراسة الى توصيات عديدة لعل أهمها: إجراء دراسات وبحوث متعمقة في مجال قياس القيمة العادلة، كما اوصت الدراسة الى ضرورة قيام المدققين بفهم جميع النماذج المستخدمة في قياس القيمة العادلة ولا سيما أوجه القصور فيها من خلال مراجعة أبحاث الاكاديميين وخبراء التقييم والجهات المختصة بتقييمات القيمة العادلة والإدارة.

دراسة (Chirica, 2016)³⁴ بعنوان: "Challenges Incurred In the Auditing Of Fair Value Measurements"، هدفت الدراسة الى التعرف على الصعوبات التي يواجهها المدققون في تدقيق القيم العادلة، والتعرف على أنواع العقبات التي تواجه المدققين في عملية التدقيق وما إذا كان هناك تعقيد في مقاييس القيمة العادلة يهدد قدرة المدققين على إعطاء رأي بدون أية ضغوط أو تأثيرات خارجية، وخلصت الدراسة الى نتائج وتوصيات عديدة منها: أنه يمكن تطوير نماذج إحصائية تساعد في تحسين قياس القيمة العادلة وذلك من خلال القيام بدراسات فعالة في الحكم المهني للذين يقومون بقياس القيمة العادلة، كما أوصت نتائج الدراسة على ضرورة ان تكون الرقابة الداخلية المتبعة في عملية القياس مختلفة عن تلك التي يتم إجراؤها أثناء الانشطة العادية، وركزت التوصيات على ضرورة ان يكون مدققي الحسابات قادرين على تحديد الافتراضات والمدخلات الأساسية في عملية قياس القيمة العادلة، وأوضحت نتائج الدراسة ان تقييم تقديرات القيمة العادلة يجب ان تعكس المصدقية للمعلومات التي تقدمها.

المدخل النظري للدراسة

أولاً: محاسبة القيمة العادلة

مفهوم ومدخل تقييم وقياس القيمة العادلة

نظرياً لا يوجد -حتى الان- اتفاق بين المحاسبين والمهنيين والمنظمات المهنية والباحثين أيضاً على مفهوم أو تفسير محدد للقيمة العادلة أو طريقة محددة لتقديرها ويعود ذلك في الغالب الى تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للداه المالية وخاصة عند استخدام أساليب التقييم في ظل غياب سوق نشط، وذلك أيضاً في ظل تأثرها وتأثيرها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية اللازمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

تعددت الجهات المقدمة لمفهوم القيمة العادلة فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية ووفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) بتعريف القيمة العادلة "القيمة التي يتم من خلالها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري، والتي تعمل في ظروف السوق المتكررة" (Kieso & Weygandt, 2011: p51)³⁸.

كما عرفت مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية القيمة العادلة وفق منظمة (IRSs) "السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء، وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع، وان يكون لدى كلا من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة" (حماد، 2003)⁸.

أما مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) وفق المعيار رقم (157) قدم مفهوماً موسعاً حول القيمة العادلة "السعر الذي يمكن تسلمه عن بيع أصل ما أو يمكن دفعه لنقل التزام ما في معاملة ذات ترتيب نظامي بين مشاركين في السوق عند تاريخ القياس" (صالح، 2009)²⁵.

لكن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS) عرفتها وفق المعيار رقم (13) "أنها القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية، حيث يجري قياسها لأصل أو الالتزام إذا كان المشاركون بالسوق يأخذوا هذه الخصائص بالاعتبار وكذلك أي افتراضات Assumptions عند تسعير الأصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة ومن ذلك ظروف وموقع الأصل، قيود بيع أو استخدام الأصل" (أبو نصار وحميدات، 2014)¹⁶. أما الباحث كي (Kaye) فقد حددها في دراسته بأنها "التمن الذي يتم من خلاله انتقال الملكية من بائع راغب في البيع ومشتري راغب في الشراء وبدون أي إجبار في البيع أو الشراء، وكلاهما على معرفة كاملة بالحقائق ذات الصلة" (Kaye, 1999)³⁷، (السعبري ومردان، 2012)²³.

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

يسعى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) الى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في مقاييس القيمة العادلة والافصاحات ذات الصلة من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (أبو نصار وحميدات، 2014)¹⁶.

يصنف التسلسل الهرمي المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم الى ثلاث مستويات، يعطي الأولوية للأسعار غير المعدلة في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات ويعطي أدنى أولوية للمدخلات غير القابلة للرصد.

وتشمل هذه المستويات:

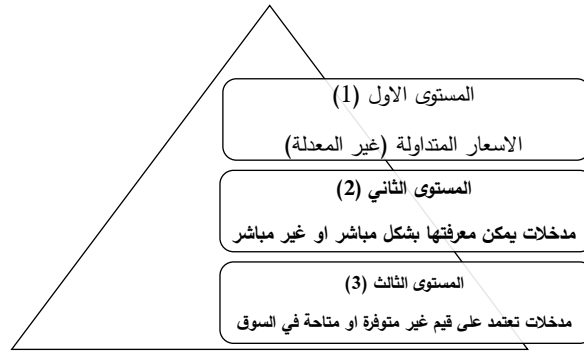
المستوى الأول (1): وتشمل المدخلات الأسعار المتداولة في السوق النشطة* ويمكن الوصول لها عند القياس.

المستوى الثاني (2): تشمل المدخلات خلاف المدخلات في المستوى الأول ويمكن معرفتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

* السوق النشطة Active Market: هي السوق التي يتم فيها تداول الأصول بشكل متكرر وتوفر معلومات بشكل مستمر (نصار وحميدات، 2014)¹⁶.

المستوى الثالث (3): تعتمد المدخلات في هذا المستوى على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق.

والشكل التالي يبين التسلسل الهرمي لهذه المستويات:



الشكل رقم (1)، من إعداد (أبو نصار وحמידات، 2014)¹⁶

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

إن الهدف من استخدام تقنيات التقدير هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية*. (كامل والعاني، 2014، 11)²⁸، الفقرات التالية توضح طرق القياس بالقيمة العادلة.

أولاً: الأسعار المعروضة في سوق نشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة.

ثانياً: يتم تحديد القيمة العادلة باستخدام طرق التقييم إذا كانت أسواق الأدوات المالية غير نشطة.

ثالثاً: هناك ثلاث تقنيات تقييم تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة هي: (أبو نصار وحמידات، 2014)¹⁶.

1. مدخل السوق Market approach: والذي يستخدم مجموعات فرعية من التقنيات وهي:

- الاستفادة من أسعار العمليات الأخيرة التي تمت في السوق بموجب شروط تجارية بحثه بين طرفين لديهما المعرفة والرغبة.
- بالرجوع الى القيمة العادلة لأداة مالية أخرى متشابهة الى حد كبير.

2. مدخل التكلفة Cost approach: يأخذ المبالغ اللازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع التقييم (تكلفة الاحلال الحالية).

3. مدخل الدخل Income approach: ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف التي يتوقع الحصول

منها من الأصل أو الالتزام محل التقييم وحسب توقعات السوق. وفي ضوء قياس القيمة العادلة فان هذا المدخل يعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدره. ويشمل مدخل الدخل على ما يلي:

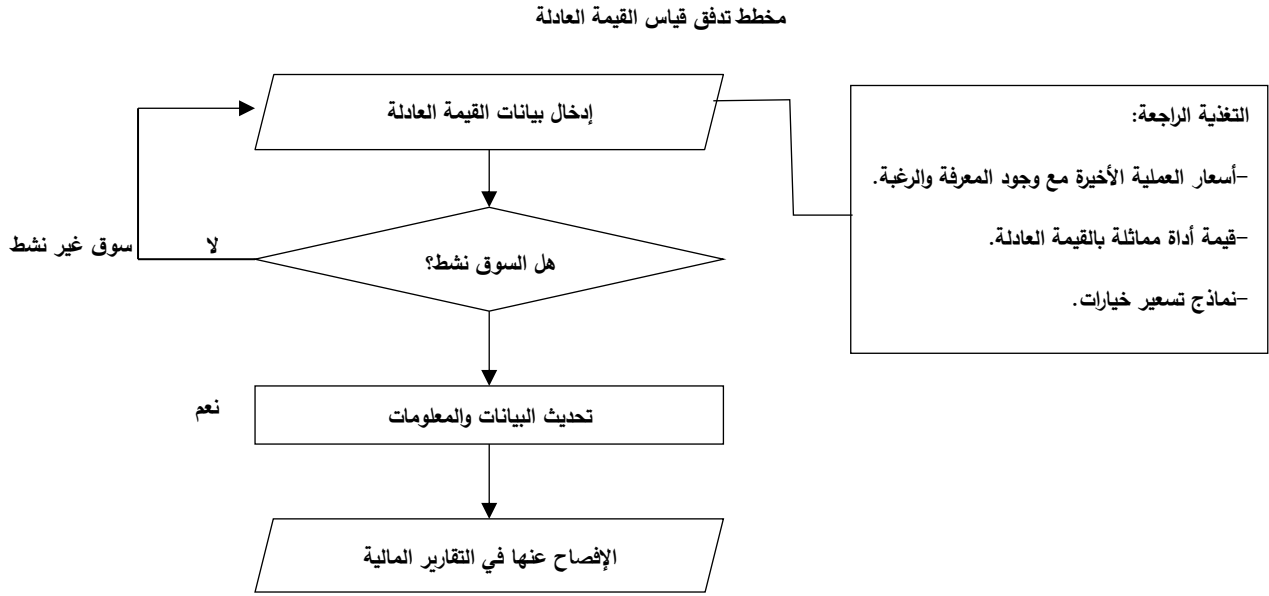
- أسلوب القيمة الحالية present value.
- نماذج تسعير الخيارات option pricing models مثل بلاك وتشولز.
- طريقة فائض الأرباح السنوية The multi-period excess earnings method وهي مستخدمة لبعض الأصول غير الملموسة.

"باستثناء الفقرة (أولاً) فان كل الفقرات المتعلقة بتحديد القيمة العادلة في السوق غير النشط تعتمد على التقديرات ولذلك يستلزم ممن يقوم بالتقدير النزاهة، والعدالة وعدم التحيز الى جانب التقديرات والمؤهلات وفي الغالب يخشى عليها من الذاتية والابتعاد عن الموضوعية (كلفة الحيازة) كي لا تكون ثغرة ينفذ منها المحتالون فضلاً عن إلى ان وحدة النقد هي ليست ثابتة" (الجبواي وال فتح الله، 2017)⁵، (بلخاوي، 2009، 330)³.

* يطلق أحياناً على القيمة السوقية بالقيمة السوقية العادلة.

2-2-4 مخطط تدفق قياس القيمة العادلة

يلاحظ من مخطط قياس القيمة العادلة في الشكل (2) كيفية تتابع العمليات المنطقية في حال توفر سوق نشط أو في حال عدم توفر سوق نشط من أجل الحصول على نتائج تكاد ان تكون موضوعية وخالية من التحيز ومنطقية في ان واحد.



شكل رقم (2)، إعداد (الججاوي وال فتح الله، 2017، 176)⁵

علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الجسر الواصل بين المستوى الأول "الأهداف الرئيسية" وبين المستوى الثالث "مفاهيم الاعتراف والقياس" للإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، حيث يقصد بالخصائص النوعية: الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرين الحاليين والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم، والتي تجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية (حميدات و خدش، 2013)⁹.

ترتبط القيمة العادلة بالخصائص النوعية الأساسية "خاصية الملاءمة Relevance" حيث تعتبر المعلومات المالية المعروضة ملائمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية Predictive Value أو القيمة التأكيدية Confirmatory Value أو كلاهما.

وحتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فروق في تلك القرارات وذلك لتقييم الاحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم نفسها، وكذلك الحال بشأن المعلومات المالية حتى تكون موثوقة يجب ان تعبر بصدق عن العمليات المالية والاحداث التي حدثت في المنشأة أي يجب ان تعبر المعلومات المفيدة عن الظواهر التي تمثلها ويجب ان تكون كاملة Complete، ومحايدة "موضوعية" Neutral، وخالية من الأخطاء Free form error (أبو نصار، 2016)¹⁶.

إن من الممكن القول ان المعلومات المحاسبية تتسم بالمصدقية بقدر خلوها من الأخطاء وبعدها عن التحيز وعرضها بصورة صادقة، وتعتبر هذه الخاصية ضرورية للذين لا يتوافر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الحقيقي للمعلومات المحاسبية (الججاوي والبقاوي، 2017، 89)⁶، (كيسو وويجانت، 1999، 70)¹³.

تعتمد منفعة المعلومات على معولية (موثوقية) Reliability إجراءات القياس المستخدمة وبسبب صعوبة وجود ضمان لدرجة عالية من الموثوقية فقد أختار المحاسبون توظيف مبدأ الموضوعية* لتبرير إجراء قياس أو اختيار طريقة للقياس، إلا ان مبدأ الموضوعية ذاته تعرض لتفسيرات مختلفة. ويعد القياس الموضوعي قياساً غير شخصي Impersonal Measurement لا يتأثر بأي تحيز فهو يشير الى حقيقة خارجية External Reality، حيث يستخدم حجم تشتت وتوزيع القياس كمبرر عن درجة الموضوعية كنظام قياس معين. (الججوي والبقاوي، 2017، 88)⁶، (بلخاوي، 2009، 339)⁴.

إن القدر المطلوب تحقيقه من خاصتي الملاءمة والموثوقية هو أصل المفاضلة ما بين مقياس التكلفة التاريخية* ومقياس القيمة العادلة، حيث يحقق مقياس التكلفة التاريخية قدراً كبيراً من الموثوقية وقدراً أقل من الملاءمة، إلا أن مقياس القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملاءمة وقدراً أقل من الموثوقية خاصة في ظل غياب سوق نشطة. وأكدت دراسة (Stella & Malcolm, 2009) على أنه يجب الموازنة ما بين خاصيتي الملاءمة والموثوقية (النجار، 2013)³¹.

وقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB المتعلق بخاصيتي الملاءمة والموثوقية استخدام أكبر لمقاييس القيمة العادلة في القوائم المالية، ويعود السبب لذلك الى ان معلومات القيمة العادلة أكثر ملاءمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية. إن هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع الحالي للمنشأة كما تسهل عملية تقييم أدائها بين الماضي والحاضر والتنبؤات "التوقعات" المستقبلية (زرغون وبن يدير، 2016)²².

وقد أشار معيار المحاسبة الدولي "الأدوات المالية: العرض" رقم (IAS 32) الفقرة 87 منه، الى أن معلومات القيمة العادلة تعد مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية إذ أنها في غالب الأحيان تؤدي الى ما يلي (المطيري، 2011، 37)³⁰، (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)²:

1. تعكس تقدير الأسواق المالية القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات المالية.
2. من خلال معلومات القيمة العادلة يمكن إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها نفس الخصائص الاقتصادية بخلاف النظر عن الهدف منها ومتى أصدرت أو تم شرائها ومن قام بذلك.
3. تعتبر القيمة العادلة أساساً محايداً لتقييم كفاءة الإدارة خاصة في إدارة الأموال من خلال إيضاح تأثيرات قراراتها بعمليات البيع أو الشراء أو الاحتفاظ بالأصول المالية أو تكبد الالتزامات المالية أو الاحتفاظ بها أو سدادها.

الانتقادات الموجهة لمقياس القيمة العادلة

هناك العديد من الانعكاسات السلبية التي يعكسها تطبيق منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والافصاح ومنها ما يلي:

1. تتركز المشكلة الأساسية في تقديرات مقياس القيمة العادلة بمدى موثوقيتها "أي مدى توفر ادلة إثبات تساعد في تسجيلها دفترياً وتدقيقها"، ويكتنف تقدير القيمة العادلة طرق وأساليب متباينة في القياس، وبالتالي فان تعدد أسس تقدير القيمة العادلة لبنود القوائم المالية، الامر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو عليه في ظل عدم وجود سوق كفاء (الجرف، 2017)¹⁸، (جعارة، 2012)¹⁹، (السعبري ومردان، 2012)²³.
2. إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها في ظل غياب سوق نشط ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي واتباع أسس قياس متباينة "مختلفة" (النجار، 2013)³¹.

* يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على المحاسبين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو المصالح المتعارضة أو التأثير غير المفرط على الآخرين (IFAC, 2010, 65)²⁹.

* مبدأ التكلفة التاريخية: أي ان يتم تسجيل معظم الأصول والالتزامات على أساس أسعار الشراء بتاريخ الحياة (الرفاعي وآخرون، 2011)¹¹.

3. إن تطبيق مقياس القيمة العادلة لبعض بنود القوائم المالية كالاستثمارات تعد مسألة معقدة وذات طرق قياس مختلفة.
4. صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية (زرزون وبن يدير، 2016)²².
5. قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب وبما يخدم مصالح الإدارة (الجرف، 2017)¹⁸.
6. أخطاء قياس القيم العادلة: قد تحدث أخطاء غير متممة (أخطاء بشرية) بتقديرات القيم العادلة للأصول والالتزامات مما يعني شمولها على الأخطاء القياسية حيث أكدت دراسة (Bedard & Cannon, 2017)³² المتعلقة بتحديات التدقيق في قياس القيمة العادلة على ان تقديرات القيمة العادلة للأصول والالتزامات تتألف من الأخطاء القياسية المرتبطة بالقيم.
7. إن معيار التكلفة/المنفعة قد لا يتحقق حينما تزيد التكاليف عن المنافع المرجوة منها.
8. يتناقض مفهوم القيمة العادلة مع افتراض الاستمرارية الذي ينص على "أن المنشأة سوف تستمر في أعمالها الى فترة غير محددة في المدى المستقبلي المنظور وفق IFRSs (Georgiou & Jack, 2008, 168)³⁵.

ثانياً: معيار التدقيق الدولي رقم (540) تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)¹

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدققين بالنسبة للتقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والمتعلقة بتدقيق البيانات المالية كما يشتمل هذا المعيار على متطلبات وتوجيهات حول أخطاء التقديرات المحاسبية ومؤشرات على احتمالات تحيز الإدارة. ويعرف التقدير المحاسبي (Accounting estimates) على أنه: ذلك التقدير التقريبي للقيمة المحاسبية لنبند معين بسبب عدم التمكن من إيجاد القيمة الدقيقة لذلك البند، ويعتمد هذا التقدير على الحكم المهني للمحاسب والمدقق على حد سواء (الذنيبات، 2015، 223)¹⁰.

طبيعة التقديرات المحاسبية

- 1- بعض بنود القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة وحسب وإنما يمكننا تقديرها فقط، حيث تؤثر خاصية الموثوقية للمعلومات المتوفرة للإدارة على شكوك التقدير والتي بدورها تؤثر على مخاطر الخطأ الجوهري بما في ذلك قابلية تعرض الإدارة لتحيز معتمد أو غير متمم.
 - 2- قد يكون هدف قياس التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة مختلف عن التقديرات المحاسبية الأخرى، حيث يعبر عنها من خلال معاملة حالية لنبند ما في البيان المالي بالاستناد الى الظروف الحالية عند القياس ومنها سعر السوق المقدر.
- قد لا يمثل وجود فرق بين التقدير المحاسبي لنبند ما مع المبلغ المعترف به أصلاً لنفس البند خطأً في البيانات المالية وترتبط هذه الحالة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)¹.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

حتى يتم توفير أساس محدد وواضح لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهريّة في التقديرات المحاسبية يقع على عاتق المدقق فهم واضح للأمور التالية: (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)¹

- 1- متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية بما في ذلك الإفصاحات.
- 2- طريقة تحديد المنشأة للأحداث والعمليات والحالات والشروط التي تؤدي الى الاعتراف أو الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في البيانات المالية.
- 3- طريقة إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي استندت عليها بما في ذلك:
 - أ. أن يكون النموذج قابلاً للتطبيق.
 - ب. أنظمة الرقابة ذات العلاقة.
 - ت. استخدام الإدارة لخبير تقييم ام لا؟
 - ث. الافتراضات ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية.

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

ح. كيف قامت الإدارة بتقييم شكوك التقدير.

ويتعين على المدقق مراجعة نتيجة التقديرات المحاسبية في البيانات المالية للفترة السابقة وإعادة التقدير اللاحقة لهدف الفترة الحالية ويأخذ المدقق بالاعتبار ما إذا كانت المعلومات التي سوف يتم التحصل عليها مرتبطة بمخاطر الأخطاء الجوهرية أم لا.

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يقوم المدقق بتقييم درجة الشكوك في التقدير المرتبطة بتقدير معين، كما يقوم مدقق الحسابات بتحديد أي التقديرات المحاسبية تعطي شكوك وتؤدي الى مخاطر هامة حسب تقديره (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)¹.

إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة

بناءً على تقييم مخاطر الاخطار الجوهرية، يجب على المدقق تحديد ما يلي:

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

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

وفق ما يقتضيه معيار التدقيق الدولي (330)*، وعند الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية يقوم المدقق بتنفيذ ما يلي:

1- تحديد ما إذا كانت الاحداث حتى تاريخ اصدار تقرير المدقق توفر ادلة خاصة بالتقدير المحاسبي.

2- اختبار طريقة اعداد الإدارة للتقدير المحاسبي، ويقوم المدقق بتقييم ما يلي:

أ. أن طريقة القياس مناسبة للظروف القائمة.

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

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

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

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

ب. بالاستناد الى الادلة المتوفرة تعتبر كافة النتائج ضمن المدى معقولة، في حال استنتاج المدقق أنه من المفيد استخدام مدى، فيتعين عليه

تحديد نطاق محدد لهذا المدى (أبو جهل، 2017)²⁰، (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)¹.

إجراءات جوهرية أخرى للاستجابة للمخاطر الهامة

- شكوك التقدير

بما يتعلق بالتقديرات المحاسبية والإجراءات التي تم اتخاذها يتعين على المدقق تقييم ما يلي:

1- كيفية اعتبار الإدارة لافتراضات أو نتائج بديلة والسبب من رفضها، أو طريقة معالجة الإدارة لشكوك التقدير في التقدير المحاسبي.

2- معقولية الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة.

3- مدى ارتباط معقولية الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة بنية الإدارة في تنفيذ إجراءات عمل معينة. علماً بأنه في حال عدم معالجة الإدارة

وبحسب تقدير المدقق تأثيرات شكوك التقدير على التقديرات المحاسبية يتوجب على المدقق حينها تقييم معقولية التقدير المحاسبي.

- الفحص والاعتراف والقياس

* معيار التدقيق الدولي رقم (330) الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)¹.

على المدقق الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول التقديرات المحاسبية ذات المخاطر الهامة وفق ما يلي:

- 1- قرار الإدارة بالاعتراف أو عدم الاعتراف بالتقديرات المحاسبية في البيانات المالية، و
- 2- أساس القياس المحاسبي الذي تم اختياره للتقديرات المحاسبية.

تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء

يتوجب على المدقق تقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو تم التعبير عنها بشكل خاطئ بالاستناد الى ادلة التدقيق.

الافصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول الافصاحات في البيانات المالية للتقديرات المحاسبية، كما يتعين ايضاً على المدقق تقييم مدى ملائمة افصاح شكوك التقدير رفي البيانات المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي الى مخاطر هامة. (ثابت ومحمد، 2014)¹⁷.

مؤشرات على تحيز الإدارة

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

حيث أن تلك المؤشرات ليست بالضرورة أن تشكل دليل على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة للتوصل الى نتائج عن معقولية التقديرات المحاسبية المختلفة. (أبو جهل، 2017)²⁰، (ثابت ومحمد، 2014)¹⁷، (الشوابكة، 2013)²⁴.

الاقراءات الخطية

يتوجب على المدقق ان يحصل على اقرارات مكتوبة من الإدارة ذاتها تبين ان القائمين على الحكم يؤكدون ان الافتراضات المناسبة استخدمت لعمل التقديرات المحاسبية.

التوثيق

على المدقق أن يضمن في وثائق التدقيق ما يلي:

- 1- أساس استنتاج المدقق حول معقولية التقديرات المحاسبية والافصاح والذي يؤدي الى مخاطر هامة، و
- 2- مؤشرات ودلائل على احتمال تحيز الإدارة أن وجدت (أبو جهل، 2017)²⁰، (ثابت ومحمد، 2014)¹⁷، (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)¹.

ثالثاً: الأهمية النسبية وتقدير المخاطر في ضوء معايير التدقيق الامريكية والدولية

مفهوم وعناصر مخاطر التدقيق

تعرف مخاطر التدقيق Audit Risks على احتمال احتواء القوائم المالية المدققة على خطأ أو تحريف مادي ولم يتم اكتشافه، أو احتمال خروج المدقق بنتيجة غير مناسبة (الذنبات، 2015، 146)¹⁰. ولقد حدد معيار "مخاطر التدقيق والاهمية النسبية (المادية)" رقم (39) والصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) مكونات مخاطر التدقيق والذي أشار إليها أيضا الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في معيار "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة" رقم (330) على انها تتكون مما يلي:

1- مخاطر التدقيق المقبولة (Acceptable Audit Risk(AAR)

تعرف مخاطر التدقيق بانها "مخاطرة ناتجة عن احتمال أن يصدر المدقق رأي تدقيق غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي أخطاء جوهرية، وتتمثل مخاطر التدقيق في اصدار راي خاطئ، وعادة ما ترتبط هذه المخاطر في اصدار راي نظيف رغم وجود أخطاء جوهرية في البيانات

المالية لم تكتشف"، أو هي المخاطر التي يتم قبولها لدى المدقق بأنه سيستج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من التدقيق (الذنبات، 2015)¹⁰، (عبد الله، 2009)¹².

2- المخاطر المتلازمة أو المتأصلة* (Inherent Risks(IR)

وهي المخاطر الناشئة عن احتمال وجود خطأ أو تحريف في بند أو مجموعة من البنود بحيث لو اجتمعت تصبح ذات أهمية نسبية مفترضاً عدم وجود نظم رقابة داخلية، وترتبط هذه المخاطر بكل من طبيعة المنشأة وبيئتها. من العوامل التي تؤثر في المخاطر المتأصلة: (الذنبات، 2015)¹⁰

أ. طبيعة نشاط العمل.

ب. نتائج التدقيق السابق.

ت. الأطراف ذات العلاقة.

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

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

3- مخاطر الرقابة (Control Risks(CR)

المخاطر الناتجة عن احتمالية أن يكون نظام الرقابة الداخلي للمنشأة لم يمنع حدوث أي خطأ أو يكشفه وكلما ازدادت مخاطر الرقابة ازدادت كمية الاختبارات التي يقوم بها المدقق (رشوان، 2017)²¹.

4- مخاطر الاكتشاف المخططة (Planned Detection Risks (PDR)

هو احتمالية أن تؤدي إجراءات التدقيق بالمدقق الى نتيجة تفيد بعدم وجود خطأ في الأرصدة، أو في نوع معين من العمليات، في الوقت التي يكون فيه الخطأ موجود بالفعل، بحيث لو اجتمعت معا تصبح مادية وذات أهمية نسبية (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2014)¹.

وبناءً على ما سبق تكون العلاقة بين مخاطر التدقيق وفق النموذج التالي: $AAR = IR \times CR \times PDR$

مخاطر التدقيق المقبولة = المخاطر المتأصلة × مخاطر الرقابة × مخاطر الاكتشاف

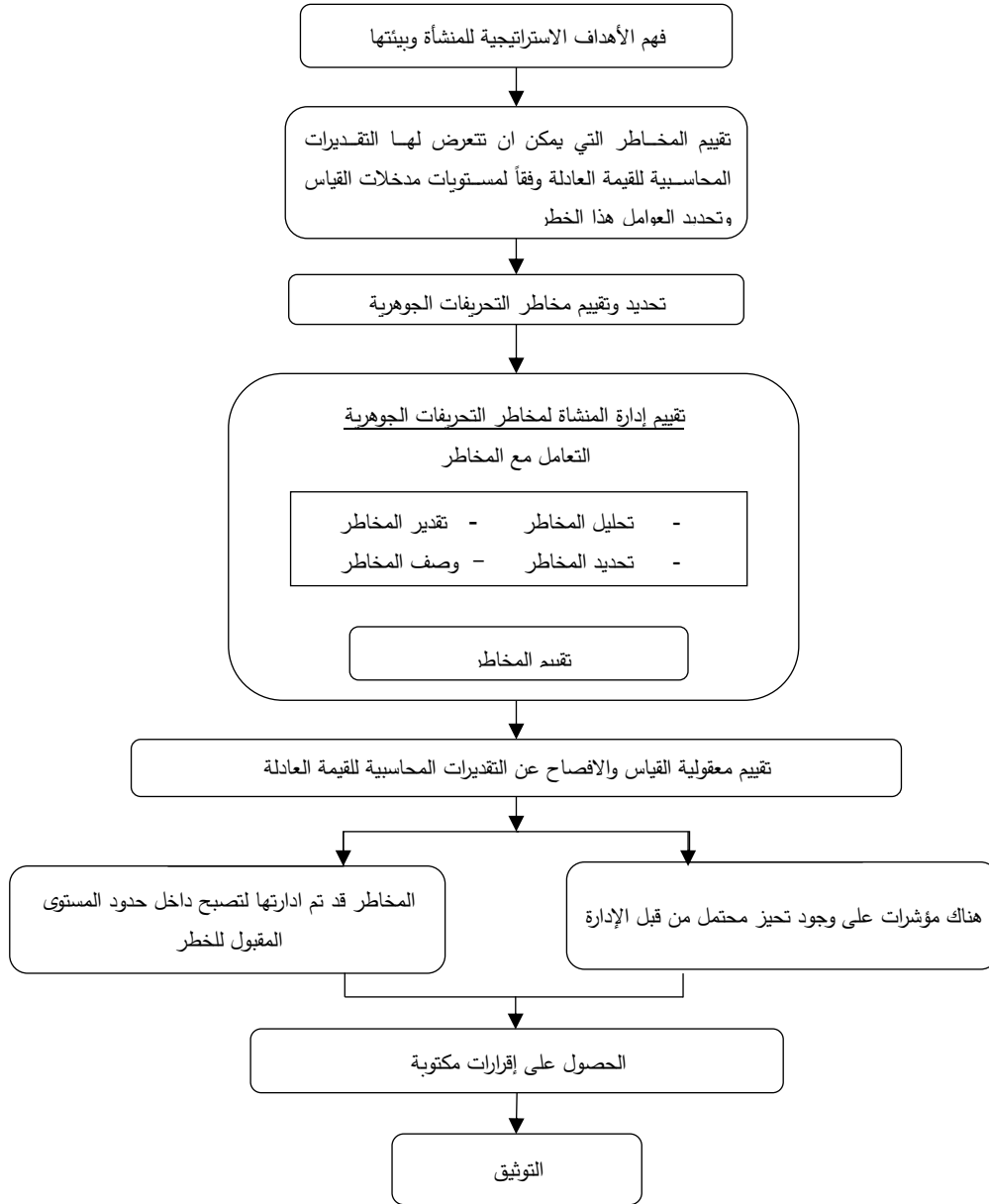
حيث أن الحكم المهني يلعب دوراً هاماً في تقدير المخاطر المتأصلة، وتكون المخاطر المتأصلة مرتفعة في عدة حالات منها أن تكون المنشأة جديدة والصناعة تتطلب مستوى عالٍ من التكنولوجيا، وإن تقتر التقديرات المحاسبية للمعقولة ومنها قياسات القيمة العادلة في ظل عدم توفر معلومات (سوق غير نشط)، (الذنبات، 2015)¹⁰، (جمعة، 2011)⁷.

إجراءات تدقيق التقديرات المحاسبية وفق القيمة العادلة: مدخل التدقيق على أساس الخطر

حيث قدم (الصياد، 2016)²⁶ من خلال دراسته إطار مقترح لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة باستخدام مدخل التدقيق على أساس الخطر، حيث يوضح هذا الإطار الإجراءات التي يقوم بها المدقق لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة، من خلال الشكل أدناه:

حيث قدم الصياد هذا الإطار مبتدئاً بإجراءات فهم المدقق لأهداف المنشأة وطبيعتها وهي تتوافق تماماً مع إجراءات عملية التدقيق، وانتقل بعدها لتقييم المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها التقديرات المحاسبية بما في ذلك القيمة العادلة، وذلك من أجل تحديد الاخطار الجوهرية الناتجة عن تلك المخاطر والتي تمثل وفق الاطار الاجراء الثالث، ثم انتقل الصياد الى تقييم معقولة القياس والافصاح بعد أن وضع إجراء تقييم المنشأة للمخاطر الجوهرية وكيفية تعاملها معها، محددًا ذلك من خلال الحصول على اقرارات مكتوبة عن تلك المخاطر، ليتمكن من توثيقها وهذا ما ينسجم مع معايير التدقيق الدولية.

* يطلق عليها المخاطر الاحتمالية والمتوارثة والذاتية والضمنية أحياناً.



شكل رقم (3)، إعداد (الصياد، 2016، 121)²⁶

منهجية الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة ولتحقيق أهدافها، استخدم الباحث المنهج الاستقرائي Inductive method: من خلال مراجعة الدراسات السابقة في الادب والفكر المحاسبي، ومراجعة الأبحاث العلمية والمقالات المرتبطة بموضوع الدراسة منها الأجنبية والإقليمية والمحلية، كما قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي Descriptive analytical method والذي يقوم على دراسة الظاهرة كما هي بدقة (النجار وآخرون، 2013)¹⁴ في الجانب الميداني للدراسة من خلال استعمال أداة الاستبيان للوقوف على آراء عينة من المدققين بالموضوع.

مجتمع وعينة الدراسة

أجريت الدراسة على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين في محافظات الضفة الغربية، وقد اشتملت الدراسة على (مدقق أول، مدقق، رئيس، مدير، شريك) كأفراد مهنيين وذوي صلة مباشرة بموضوع الدراسة، ويبلغ حجم مجتمع الدراسة (206) فرد من مدققي الحسابات الخارجيين في فلسطين*. وتم

* فلسطين تشمل الضفة الغربية وقطاع غزة، اعتمدت الدراسة مناطق الضفة الغربية ولم يتمكن من شمول قطاع غزة لتعذر الوصول اليه.

الحصول على البيانات اللازمة للبحث من خلال توزيع استمارة الاستبيان باستخدام عينة عشوائية بسيطة من مدقي الحسابات، فقد تم توزيع (35) استمارة وتم استرداد (31) استمارة منها صالحة للتحليل بنسبة استرداد (89%)، كما تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية SPSS لتحليل فرضيات الدراسة، واختبارها وتحليل اتجاهات آراء عينة الدراسة.

طرائق جمع البيانات

اعتمد الباحث على الأساليب الثانوية للمسح المكتبي والحاسوبي من أجل التوصل إلى جميع أدبيات الدراسة من أبحاث سابقة منشورة ورسائل أكاديمية غير منشورة، ومؤتمرات علمية، ومواقع الكترونية متخصصة، وكتب علمية، وذلك بهدف التمكن من إتمام صياغة الإطار النظري.

كما اعتمد الباحث على أداة الاستبيان لجمع البيانات الأولية في الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من مكاتب التدقيق في محافظات الشمال، وتمت صياغة استمارة الاستبيان من خلال الاستعانة بالدراسات السابقة، وتكونت استمارة البحث من قسمين رئيسيين هما: القسم الأول والذي يحتوي على (7) فقرات تحت بند "معلومات عامة" وهي عبارة عن بيانات داعمة لموضوع البحث، والقسم الآخر تمت صياغته بحيث يتفق مع الفرضيات الثلاثة الخاصة بالبحث، تضمنت القائمة ثلاث مجموعات من الأسئلة لكي تختبر الفرضيات الثلاثة السابق تحديدها في بداية البحث وهي: المجموعة الأولى وفيها (11) فقرة، والمجموعة الثانية وفيها (4) فقرات، والمجموعة الثالثة وفيها (5) فقرات، وقد تضمنت قائمة الاستمارة على (5) نقاط بمقاييس (ليكرت، الاستجابة ذو بعد واحد)، وهي: (دائماً، غالباً، أحياناً، نادراً، مستبعد).

الأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل

تمت المعالجة الإحصائية باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (spss) حيث تم بعد ادخالها إلى جهاز الحاسب الآلي:

- استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الاستبانة.
- استخراج النسب المئوية لأفراد عينة الدراسة حسب متغيرات البحث.
- استخدام اختبار (ت) واختبار تحليل التباين الأحادي لفحص الفرضيات المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

ثبات الاستبانة

تم التأكد من ثبات الأداة من خلال إجراء اختبار التناسق الداخلي واستخراج معامل الثبات (كرونباخ الفا) على عينة الدراسة بأكملها، حيث كان معامل ثبات الأداة (84.6%) وهو معامل ثبات جيد في هذه الدراسة.

تصحيح الأداة

لقد تم اعتماد التوزيع في الجدول رقم (1) للفقرات في عملية تصحيح فقرات أداة الدراسة واستخراج النتائج وفقاً لطريقة ليكرت الخماسية (Likert Scale).

دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مستبعد
5	4	3	2	1

مفتاح التصحيح

الدرجة	الوسط الحسابي
دائما	3.5 فما فوق
أحيانا	2.5- أقل من 3.5
مستبعد	أقل من 2.5

جدول رقم (2)

التحليل الإحصائي لفرضيات الدراسة ومناقشة النتائج

المقدمة

يتضمن هذا الجزء عرضاً لتحليل واختبار الفرضيات وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الاستبانة، ومن هنا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS)، للحصول على نتائج الدراسة التي سيتم عرضها وتحليلها في هذا الفصل.

التحليل الإحصائي

الخصائص التعريفية للعينة

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمل الحالي

متغير العمل الحالي	العدد	النسبة المئوية %
شريك	-	-
مدير	3	9.7
رئيس	2	6.5
مدقق أول	12	38.7
مدقق	14	45.2
المجموع	31	100.0%

جدول رقم (3)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن غالبية أفراد العينة يشغلون مهنة مدقق، حيث بلغت نسبتهم 45.2%.

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

متغير المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	22	71.0
دبلوم عالي	1	3.2
ماجستير	7	22.6
دكتوراه	1	3.2
المجموع	31	100.0%

جدول رقم (4)

ويتضح من الجدول أعلاه، أن غالبية المدققين هم من حملة شهادات البكالوريوس، إذ يشكل الجزء الآخر 29% من حملة الدراسات العليا.

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

متغير التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية %
المحاسبة	31	100.0
تمويل	-	-
أخرى	-	-
المجموع	31	100.0%

جدول رقم (5)

يشير الجدول أعلاه أن جميع أفراد العينة من المدققين متخصصون في المحاسبة وبالتالي يعتبر مؤسراً هاماً على دقة قيام المدققين في الاجتابة على فقرات الاستبانة.

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة العملية (بالسنوات)

متغير الخبرة العملية (بالسنوات)	العدد	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	12	38.7
من 5 إلى 10 سنوات	10	32.3
من 10 إلى 15 سنة	5	16.1
أكثر من 15 سنة	4	12.9
المجموع	31	100.0%

جدول رقم (6)

يبين الجدول رقم (6) ان الغالبية العظمى (39%) لديهم خبرة أقل من 5 سنوات، يليها ما نسبة 32% ما بين 5-10 سنوات و اكثر من 15 سنة حوالي 13% مما يدل على ان عينة الدراسة تمتاز بكونهم من ذوي الخبرة القصيرة.

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشهادات المهنية

متغير الشهادات المهنية	العدد	النسبة المئوية%
CPA	17	54.8
CMA	1	3.2
CIA	-	-
CIMA	-	-
لا يوجد شهادة مهنية	13	42.0%
المجموع	31	100.0%

جدول رقم (7)

يظهر الجدول رقم (7) ان ما حوالي 58% من عينة الدراسة لديها شهادات مهنية، بينما 42% ليس لديهم الشهادات المهنية وهذا من شأنه أن يدعم نتائج الدراسة لاحقاً.

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الحصول على دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة

متغير الحصول على الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية%
نعم	19	61.3
لا	12	38.7
المجموع	31	100.0%

جدول رقم (8)

يظهر الجدول رقم (8) ان ما حوالي 61.3% من عينة الدراسة لديها دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة، بينما 38.7% ليس لديهم الدورات التدريبية وهذا من شأنه أن يدعم نتائج الدراسة لاحقاً.

يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الحصول على دورات تدريبية في تدقيق القيمة العادلة

متغير الحصول على الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية%
نعم	17	54.8
لا	14	45.2
المجموع	31	100.0%

جدول رقم (9)

يظهر الجدول رقم (9) ان ما حوالي 54.8% من عينة الدراسة لديها دورات تدريبية في تدقيق القيمة العادلة، بينما 45.2% ليس لديهم الدورات التدريبية وهذا من شأنه أن يدعم نتائج الدراسة لاحقاً.

نتائج الدراسة ومناقشتها

يتناول هذا الجزء من هذا الفصل وصفاً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة، ومن أجل تسهيل عملية تفسير النتائج، فقد اعتمدت الدراسة على

النسب المئوية:

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

الجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تحديد وقياس القيمة العادلة مرتبة ترتيباً تنازلياً

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقدير
2	هناك حاجة لاطلاع المدقق على التعديلات الاخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.	4.48	.63	دائماً
3	الآخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية للقيمة العادلة طبقاً للبيئة التي تعمل فيها الشركة.	4.42	.72	دائماً
4	أشارت معايير المحاسبة الدولية الى ضرورة القياس والإفصاح وفقاً للقيمة العادلة وأقرت القياس وفقاً للتكلفة التاريخية.	4.19	.79	دائماً
6	إن تدقيق مقياس القيمة العادلة يتضمن المدخلات المستندة على الحكم المهني.	3.87	.72	دائماً
5	الاستعانة بخبير متخصص بالقيمة العادلة في بعض الأحيان.	3.71	.90	دائماً
11	غياب أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول مما يعيق قياس القيمة العادلة.	3.45	.77	أحياناً
1	معظم المدققين يفتقرون للمهارات اللازمة لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.	3.26	.93	أحياناً
7	غياب وجود أسس ثابتة لقياس القيمة العادلة.	3.13	1.06	أحياناً
8	إخفاء المعلومات أو تضليلها أمام المدقق الخارجي عند قيامه بتقييم القيمة العادلة لبيد ما.	2.90	.94	أحياناً
10	صعوبة فهم المدقق للنماذج المستخدمة في إعداد تقديرات القيمة العادلة من قبل الإدارة.	2.81	.83	أحياناً
9	تجنب الإدارة التعاون مع المدقق.	2.65	1.11	أحياناً
	محور التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تحديد وقياس القيمة العادلة	3.53	.49	دائماً

جدول رقم (10)

يتضح من نتائج الجدول رقم (10) أن الفقرة التي تتص على (هناك حاجة لاطلاع المدقق على التعديلات الاخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة) قد حازت على أعلى المتوسطات الحسابية بمعدل (4.48)، في حين حصلت الفقرات التي تتص على (تجنب الإدارة التعاون مع المدقق) على أدنى متوسط حسابي، حيث كان يساوي (2.65)، ومن ذلك يمكن تحديد التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تحديد وقياس القيمة العادلة حيث يلاحظ أن المتوسط العام لاستجابات المبحوثين قد بلغ (3.53) بدرجة تقدير دائماً .

الجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور مخاطر التدقيق المتأصلة مرتبة ترتيباً تنازلياً

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

جدول رقم (11)

يتضح من نتائج الجدول رقم (11) أن الفقرة التي تتص على (يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى عند قياس القيمة العادلة في ظل سوق غير نشط) قد حازت على أعلى المتوسطات الحسابية بمعدل (3.90)، في حين حصلت الفقرات التي تتص على (يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى في حال اختلاف نموذج قياس القيمة العادلة المستخدم من قبل الإدارة عن النموذج المستخدم من قبل المدقق أو خبير التقييم) على أدنى متوسط حسابي، حيث كان يساوي (3.65)، ومن ذلك يمكن تفسير مخاطر التدقيق المتأصلة حيث يلاحظ أن المتوسط العام لاستجابات المبحوثين قد بلغ (3.77) بدرجة تقدير دائماً .

الجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمحور موثوقية أدلة التدقيق مرتبة ترتيبا تنازليا

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقدير
1	(1.1) تتطوي بعض التقديرات للقيمة العادلة على شكوك تؤدي الى مخاطر جوهرية.	3.81	.70	دائما
2	(2.1) تعدد طرق القياس نظراً لتعدد أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها.	3.58	.81	دائما
3	(3.1) أن أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها لم تحدد طريقة القياس أو طريقة بديلة القياس.	3.32	.87	أحيانا
5	صعوبة الحصول على معلومات موثوقة ذات صلة بالقيمة العادلة اثناء عملية التدقيق.	3.16	.78	أحيانا
4	يعد استخدام التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة في عملية التدقيق أقل موثوقية على تأكيدات الإدارة .	2.97	.98	أحيانا
	محور موثوقية أدلة التدقيق	3.37	.63	أحيانا

جدول رقم (12)

يتضح من نتائج الجدول السابق رقم (12) أن الفقرة التي تنص على (تتطوي بعض التقديرات للقيمة العادلة على شكوك تؤدي الى مخاطر جوهرية) قد حازت على أعلى المتوسطات وكان متوسطها يساوي (3.81)، في حين حصلت الفقرات التي تنص على (يعد استخدام التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة في عملية التدقيق أقل موثوقية على تأكيدات الإدارة) على أدنى متوسط حسابي، حيث كان يساوي (2.97)، ومن ذلك يمكن تفسير موثوقية أدلة التدقيق حيث يلاحظ أن المتوسط العام لاستجابات المبحوثين قد بلغ (3.37) بدرجة تقدير أحيانا.

اختبار فرضيات الدراسة

الفرضية الأولى: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لمواجهة مدققي الحسابات العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة في فلسطين.

نتائج اختبار (Correlations) لمواجهة مدققي الحسابات العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة في فلسطين

الاختبار	التحديات
معامل ارتباط بيرسون	.776**
مستوى الدلالة	0.000
العدد	31

جدول رقم (13)

بالاستناد إلى اختبار تحليل (معامل ارتباط بيرسون) تبين أن قيمة مستوى الدلالة أصغر من 0.05 وهي بذلك دالة إحصائية، لذا فإننا نرفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لمواجهة مدققي الحسابات العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة في فلسطين، ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لمواجهة مدققي الحسابات العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة في فلسطين. وكذلك الأمر وبالأستناد إلى اختبار تحليل معامل ارتباط بيرسون والذي قيمته 0.776 وهي قيمة قوية وفي نفس الوقت الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية قيمة مستوى الدلالة والتي بلغت 0.000 وهي دالة إحصائية ومما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لمواجهة مدققي الحسابات العديد من التحديات عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة في فلسطين.

الفرضية الثانية: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظرا لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات.

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

الاختبار	تقييم المخاطر المتأصلة
معامل ارتباط بيرسون	.606**
مستوى الدلالة	0.000
العدد	31

جدول رقم (14)

بالاستناد إلى اختبار تحليل (معامل ارتباط بيرسون) تبين أن قيمة مستوى الدلالة أصغر من 0.05 وهي بذلك دالة إحصائية، لذا فإننا نرفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظراً لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات، ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظراً لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات.

وكذلك الأمر وبالاستناد إلى اختبار تحليل معامل ارتباط بيرسون والذي قيمته 0.606 وهي قيمة قوية وفي نفس الوقت الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية قيمة مستوى الدلالة والتي بلغت 0.000 وهي دالة إحصائية ومما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لقيام مدققي الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة بنسبة أعلى عند القياس بالقيمة العادلة نظراً لزيادة احتمالات عدم التأكد من التقديرات.

الفرضية الثالثة: عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية.

نتائج اختبار (Correlations) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية

الاختبار	افتقار ادلة التدقيق
معامل ارتباط بيرسون	.856**
مستوى الدلالة	0.000
العدد	31

جدول رقم (15)

بالاستناد إلى اختبار تحليل (معامل ارتباط بيرسون) تبين أن قيمة مستوى الدلالة أصغر من 0.05 وهي بذلك دالة إحصائية، لذا فإننا نرفض الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية، ونقبل الفرضية البديلة القائلة بوجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية.

وكذلك الأمر وبالاستناد إلى اختبار تحليل معامل ارتباط بيرسون والذي قيمته 0.856 وهي قيمة قوية وفي نفس الوقت الأمر الذي يؤكد صحة الفرضية قيمة مستوى الدلالة والتي بلغت 0.000 وهي دالة إحصائية ومما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha \leq 0.05$) لافتقار ادلة التدقيق المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة لخاصية الموثوقية.

النتائج والتوصيات

النتائج

بعد استعراض نتائج التحليل الإحصائي توصلت الدراسة إلى ما يلي:

أولاً: فيما يتعلق بمحددات تدقيق تقديرات القيمة العادلة في فلسطين فقد أظهرت نتائج الدراسة إن أكثر تحدي يواجه مدققي الحسابات في تدقيق تقديرات القيمة العادلة هو النقص في الاطلاع على التعديلات الأخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، بينما أقل التحديات تأثيراً على مدققي الحسابات عدم تعاون الإدارة مع المدقق. كما ان هناك اجماع لدى عينة الدراسة على ان غياب وجود أسواق نشطة لتداول بعض الأصول يعتبر تحدياً مهم أمام مدققي الحسابات، مما يتطلب جهداً كبير وتكلفة تطبيق عالية. بالإضافة إلى ذلك، تشير نتائج الدراسة إلى أن غالبية

المدققين يمتلكون خبرات جيدة ودورات تدريبية في مجال المحاسبة والتدقيق لتقديرات القيمة العادلة، في نفس الوقت الذي عبروا فيه عن حاجتهم الماسة لاطلاعهم على اخر المستجدات والتطورات الحاصلة في هذه المعايير .

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

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

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

التوصيات

في ضوء ما توصلت اليه هذه الدراسة من نتائج تفيد بان مدققي الحسابات يواجهون مجموعة من التحديات عند القياس بالقيمة العادلة، حيث يقدم الباحث التوصيات التالية:

1. ينبغي العمل على توفير أسس محددة ونماذج واضحة لقياس القيمة العادلة، لتقليل الاعتماد على الحكم الشخصي لتقديرات القيمة العادلة.
2. ينبغي على مدقق الحسابات استخدام نفس نماذج القياس المستخدمة من قبل الإدارة عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.
3. ضرورة إطلاع المدققين على آخر المستجدات والتطورات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية والخاصة بالقيمة العادلة، وكذلك الامر بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية والمتعلقة بالقيمة العادلة.
4. ينبغي على المدقق الاستعانة بخبراء تقييم في ظل غياب أسواق نشطة أو في ظل عدم تمكنه من قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية.
5. ضرورة العمل على تأهيل المحاسبين والمدققين علمياً وعملياً ليكونوا قادرين على الفهم السليم لكيفية تطبيق معايير تدقيق تقديرات القيمة العادلة.
6. ضرورة الاهتمام بأجراء المزيد من الدراسات في مجال القيمة العادلة ووضع أطر وحلول مناسبة تكون استرشاديه للتحديات التي تواجه مدققي الحسابات عند القياس بالقيمة العادلة.

قائمة المراجع

المراجع العربية

أولاً: الكتب

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2014). "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. الأردن، عمان. www.ascasociety.org
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2014). " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs" ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. الأردن، عمان. www.ascasociety.org
3. بلخاوي، أحمد (2009). "نظرية المحاسبة الجزء الاول" تعريب أ.د. رياض العبد الله مراجعة أ.د. طلال الججاوي. الأردن، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
4. بلخاوي، أحمد (2009). "نظرية المحاسبة الجزء الثاني" تعريب أ.د. رياض العبد الله مراجعة أ.د. طلال الججاوي. الأردن، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
5. الججاوي، طلال محمود، وأل فتح الله، محمد (2017). الشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية. الأردن، عمان: دار الأيام.
6. الججاوي، طلال محمد علي، والبقاوي، عبد الكريم محمد (2017). مراقب الحسابات ودره في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. الأردن، عمان: دار الأيام للنشر والتوزيع.
7. جمعة، أحمد حلمي (2011). التدقيق والتأكد المتقدم. الأردن، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
8. حماد، طارق عبد العال (2003). المدخل الحديث في المحاسبة عن القيمة العادلة. مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية.
9. حميدات، جمعة، وخذاش، حسام (2013). محاسب عربي قانوني معتمد "ACPA": المحاسبة. الأردن، عمان: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.
10. الذنبيات، علي عبد القادر (2015). تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية (ط5). الأردن، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
11. الرفاعي، غالب عوض، والبرغوثي، سمير إبراهيم، وحمدالله، مظهر إبراهيم، وعطية، عبد الله خضر، والخطيب، إسراء سعيد (2011). المحاسبة المتوسطة الجزء الاول: الأصول العلمية والعملية. الأردن، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
12. عبد الله، خالد أمين (2009). تدقيق الحسابات. الأردن، عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة.
13. كيسو، دونالد، وجيري، وجينات (1999). "المحاسبة المتوسطة الجزء الأول" تعريب وتقديم د. أحمد حامد حجاج د. سلطان محمد السلطان. السعودية، الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع.
14. النجار، فايز جمعة، والنجار، نبيل جمعة، والزعبي، ماجد راضي (2013). أساليب البحث العلمي. الأردن، عمان: دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع.
15. أبو نصار، محمد (2016). المحاسبة المتوسطة: الجزء الاول. الأردن، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
16. أبو نصار، محمد، وحميدات، جمعة (2014). معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعملية. الأردن، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.

ثانياً: الدوريات والنشرات والرسائل

17. ثابت، حسان ثابت، ومحمد، عبد الواحد (2014، 24 و25 تشرين الثاني). 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، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.
18. الجرف، ياسر أحمد السيد محمد (2017). أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة على دقة التنبؤات المحاسبية: دراسة نظرية وميدانية. *مجلة المحاسبة والمراجعة - AUJAA*، 5(1)، 341-390، جامعة بني سويف، مصر.
19. جعارة، أسامة عمر (2012). المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة-الملائمة والموثوقية، مشكلات التطبيق: مراجعة بحثية تاريخية لنتائج الأبحاث في الأسواق المالية. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة*، 0(29)، 190-207، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، بغداد، العراق.
20. أبو جهل، سعد حسن مصباح (2017). مشكلات التدقيق على المخصصات والاصول والالتزامات المحتملة في المصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات القانونيين في فلسطين. رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
21. رشوان، عبد الرحمن محمد (2017). تحليل العلاقة بين مخاطر المراجعة والاهمية النسبية وأثرها على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. *مجلة كلية فلسطين التقنية للأبحاث والدراسات*، 0(4)، 36-66، كلية فلسطين التقنية، دير البلح، فلسطين.
22. زرقون، محمد، وبن يدير، فارس (2016). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية: دراسة ميدانية لفئتين؛ فئة المؤسسات الاقتصادية في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، 3(4)، 1-20، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
23. السعيري، إبراهيم عبد موسى، ومردان، زيد عائد (2012). القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية. *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية*، 8(27)، 109-136، جامعة الكوفة، العراق.
24. الشوابكة، زيد أحمد البطمان (2013). مشكلات التدقيق على المخصصات والأصول المحتملة والالتزامات المحتملة في الشركات الأردنية. رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
25. صالح، رضا إبراهيم (2009). أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، 2(46)، جامعة الإسكندرية، مصر.
26. الصياد، على محمد على (2016). إطار مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة باستخدام مدخل المراجعة على أساس الخطر. *مجلة المحاسبة والمراجعة - AUJAA*، 4(2)، 109-136، جامعة بني سويف، مصر.
27. العبادي، مصطفى (2010). إطار مقترح لمراجعة القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة بالقوائم المالية: دراسة اختبارية. *المجلة العلمية التجارة والتمويل*، 1(1)، 216-326، جامعة طنطا، مصر.
28. كامل، منى، والعمري، صفاء (2014، 16 و17 أبريل). دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية نحو القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية. المؤتمر العربي السنوي الأول-واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح-، بغداد، العراق.
29. مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، نيويورك (2010). قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين. *مجلة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC* رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية 2010/7/2652، بغداد، العراق.
30. المطيري، منصور فيحان ديسان (2011). مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات المالية. رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.

31. النجار، جميل حسن (2013). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية: دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*, 9(3)، 465-493، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.

المراجع الأجنبية

32. Bedard, Nathan, H., and Cannon, Jean, C., (2017). *Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field*. *American Accounting Association*, 92(4): 81-114. doi: 10.2308/accor-51569.
33. Bratten, B., L. Gaynor, L. McDaniel, N. Montague, and G. Sierra. (2013). *The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32(1): 7-44. doi: 10.2308/ajpt-50316.
34. Chirica, Silviu-Virgil, (2016). *Challenges Incurred In the Auditing Of Fair Value Measurements*. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 25(1), 812-822.
35. Georgiou, O., and Jack, L., (2008). *Gaining legitimacy: where has fair value accounting come from?*, Annual accounting & business history research unit, Cardiff business school, Cardiff, Wales, UK.
36. Glover, Steven, M., Mark, H., Taylor, and Wu, YI-jing (2017). *Mind the Gap: Why do Experts Have Differences of Opinion Regarding the Sufficiency of Audit Evidence Supporting Complex Fair Value Measurements?*, *A Journal of Practice and Theory*, 36(2): i-182.
37. Kaye T., (1999, 17 Dec.). *Fair market value of stock*, a publication of fair mark press Inc.
38. Kieso, Donald E. & Weygandt, (2011). *Intermediate Accounting*. 9th. edition, John Wiley & sons.
39. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2012). *Observations from 2010 inspection of domestic annually inspected firms regarding deficiencies*. *In Audits of Internal Control over Financial Reporting*. Washington, DC: PCAOB.
40. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2013a). *Report on 2007-2010 Inspections of Domestic Firms that Audit 100 or Fewer Public companies*. Washington, DC: PCAOB.
41. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). *Inspection Observations Related to PCAOB "Risk Assessment" Auditing Standards (No. 8 through No. 15)*. Washington, DC: PCAOB.
42. Stella, So, and Malcolm, Smith, (2009). *Value-relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the income statement: evidence from Hong Kong*, 39(2). Pp. 103-118.

1. World Union of Accountants (2014), "International Quality Control, Auditing, Review, Other assurance and related service Pronouncements". Translated by: The International Arab Society of Certified Accountants, Amman, Jordan. www.ascasociety.org

2. World Union for Accountants (2014). *International Financial Reporting Standards*". Translated by: The International Arab Society of Certified Accountants, Amman, Jordan. www.ascasociety.org

3. Balkhawi, Ahmad (2009). *Accounting Theory*, first section. Translated by: Prof. Ryad Al-Abdullah, edited by: Talal Alhijawi. Amman, Jordan: Dar Al-Yazori Publisher.

4. Balkhawi, Ahmad (2009). *Accounting Theory*, Second section, Translated by: Prof. Ryad Al-Abdullah, edited by: Talal Alhijawi. Amman, Jordan: Alyaoizi for Scientific Publishing.

5. Aljijawi, Talal Mahmoud & Al Fathallah, Mohamad (2017). Transparency of disclosure of Accounting Information. Amman, Jordan: Dar Al–Ayam Publisher.
6. Aljijawi, Talal, Albiqawi & Abdulkarim Mohamad (2017). The roles of account Control in assuring from the Qualitative Characteristics of Accounting Information. Amman, Jordan. Dar Alayam Publisher.
7. Jumma, Ahmad Helmi (2011). “Auditing and Advance assurance”. Amman, Jordan. Dar Safa Publisher.
8. Hamada, Tareq Abdulal (2003). “Modren Approach in the Accounting for Fair Value”. Alexandria, Egypt. Aldar Aljamiya.
9. Hymaidat, Jumma & AlKhadash, Hussam (2013). Arab Certified Public Accountant. Amman, Jordan. Arab Society of Certified Accountants.
10. Al–Thenabat, Ali Abdulqader (2015). Auditing Accounting according to International Standards. Amman, Jordan. Dar Wael Publisher.
11. Al–Rifaae, K. A., Al–Barghothi, S. E., Hamdullah, M. E., Atya, A. K., & Alkhateeb, I. S., (2011). Intermediate Accounting, First Section. Amman, Jordan. Dar Al–Yazori Publisher.
12. Abdullah, K. A., (2009). Auditing Accounts. Amman, Jordan. Alquds Open University Pronouncements.
13. Kieso, D., Weygandt, J., (1999). Intermediate Accounting. Translated by: Hajaj, A., Sultan, S., Ryad, Saudi Arabia. Al–Marekh Publisher.
14. Al–Najar, F. J., Al–Najar, N. J., Al–Zubi, M. R., (2013). Scientific Research Methodology. Amman, Jordan. Dar Al–Hikma Publisher.
15. Abu Nasar, M., (2016). Intermediate Accounting. Amman, Jordan. Dar Wael Publisher.
16. Abu Nasar, M., & Hmedat, J., (2014). International Accounting and Reporting Standards. Theoretical and Practical. Amman, Jordan. Dar Wael Publisher.
17. Thabit, H. T., & Mohamad, A., (2014). Challenges that face External Auditors in Fair Value Auditing. Field Study of the Iraqi Auditors. International Financial And Reporting Standards. Warqa, Algeria.
18. Al–Jarf, Y., M. (2017). The impact of using Fair Value Accounting on the Accounting Estimations. Field Study, AUJAA, (1)5, P. 390–341, Bani Suaif University, Egypt.
19. Jeara, O., O. (2012). Information Related to the Fair Value Accounting–Relevance & Reliability: an overview of studies results in the financial market. Journal of Baghdad Collage for Economics, 0(29), pp190–207. Baghdad, Iraq.
20. Abu Jahel, S., M. (2017). Problems facing the auditing of the the Contingent Assets and Liabilities allocations on the Banks listed on the Palestine Stock Exchange. Masters dissertation, Islamic University, Gaza, Palestine.

21. Rashwan, A. R. M., (2017). Analysis of the relationship between Auditing Risks and the Relative Importance and its impact on planning and implementing auditing. *Journal of Palestine Technical College for research*, 0(4) pp36–66. Gaza, Palestine.
22. Zarqoon, M. & Bin Bidair, F., (2016). Implementation of the Fair Value Accounting in Algerian Accounting environment: Field Study on the listed institutions and Academic profession. *Algerian Journal for Economic Development*, 3(4), 1–20, Warqa, Algeria.
23. Alsaabree, E., & Murad, Z. A., (2012). Fair Value and its impact on the Financial performance measures of the Trade Banks. *Alghri Journal for Economics and Admisitration*, 8(27), 109–136. Alkufa, Iraq.
24. Alshwabka, Z., A., (2013). Problems facing the auditing of the Contingent Assets and Liabilities allocations in Jordanian firms. Master dissertation, Meddle East University, Amman, Jordan.
25. Saleh, R., E., (2009). The impact of Accounting Standards related to Fair Value on the Accounting Qualitative information during the Financial Crisis. *Journal of Trade college*, 2(46), Alexandria University, Egypt.
26. Alsaead, A., M., (2016). Framework for the Accounting Estimates of the Fair Value using the audit approach on Risk basis. *Journal of Accounting and Auditing*, 4(2), 109–136, Bani Swaf University, Egypt.
27. Alabadi, M., (2010). Framework for the measurement and disclosure in the Financial Statements on the fair Value basis: Test study. *Journal of Trade and Finance*, 1(1), pp, 216–326, Tanta University, Egypt.
28. Kamel, M., & Alani, S., (2014). The role of the adaption of the IFRS on the Fair Value in the Global Financial Crisis. First Arab Conference on the Accounting profession, Baghdad, Iraq.
29. International Ethical Standard Board of Accountants (2010). *The Ethical Roles of Professional Accountants*. International Federation of Accountants. 2652/7/2010, Baghdad, Iraq.
30. Almtere, M., D., (2011). The implementation of the Kuwaiti Banks of the Fair Value Standards related to Assets and Liabilities. Maters dissertation, Meddle East University, Amman, Jordan.
31. Alnajar, J. H., (3013). The effects of the Fair Value Accounting on the Reliability and Relevance of the Financial Statements Information published by Listed companies in Palestine. *Jordan Journal of Business Administration*, 9(3), 465–493, Jordan University, Amman, Jordan.

الملاحق

ملحق رقم (1): المعايير

المعايير ذات الصلة والمتعلقة بالدراسة:

رقم المعيار	عنوان المعيار	
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS/IAS)		
IAS 32	الأدوات المالية: العرض.	
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.	1
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات.	2
IFRS 9	الأدوات المالية.	3
IFRS 13	قياس القيمة العادلة.	4
معايير التدقيق الدولية (ISA)		
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.	1
315	فهم منشأة العميل وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات المادية.	2
320	المادية في التدقيق.	3
330	إجراءات المدقق في الاستجابة للمخاطر المقيمة.	4
540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها.	5
معايير المحاسبة الأمريكية (FASB)		
157	قياسات القيمة العادلة.	1
ASC 820	قياس القيمة العادلة.	2
معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS)		
1	المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني: التخطيط والإشراف.	1
3	المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني: الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وذات موثوقية.	2



جامعة فلسطين التقنية - خضوري
كلية الأعمال والاقتصاد
أنظمة المعلومات المحاسبية

السادة مدققي الحسابات المحترمين.

الموضوع: استبيان

أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني وذلك بهدف التعرف على التحديات التي تواجه مدققي الحسابات عند استخدام القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي وذلك استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة البكالوريوس في أنظمة المعلومات المحاسبية.

نرجو منكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة، لما لإجاباتكم من تأثير على نتيجة الدراسة، وإن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

الباحث

القسم الأول: معلومات عامة.

أولاً: العمل الحالي	أ. شريك	ب. مدير	ج. رئيس	د. مدقق أول	هـ. مدقق
ثانياً: المؤهل العلمي	أ. بكالوريوس	ب. دبلوم عالي	ج. ماجستير	د. دكتوراه	
ثالثاً: التخصص العلمي	أ. المحاسبة	ب. تمويل	ج. أخرى حددها ()		
رابعاً: الخبرة العملية (بالسنوات)	أ. أقل من 5 سنوات	ب. من 5 إلى 10 سنوات	ج. من 10 إلى 15 سنة	د. أكثر من 15 سنة	
خامساً: الشهادات المهنية	أ. CPA	ب. CMA	ج. CIA	د. CIMA	هـ. لا يوجد شهادة مهنية
سادساً: هل حصلت على دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة؟	أ. نعم	ب. لا			
سابعاً: هل حصلت على دورات تدريبية في تدقيق القيمة العادلة؟	أ. نعم	ب. لا			

القسم الثاني: العبارات الخاصة بموضوعات البحث.

يرجى التكرم بعد قراءة العبارات التالية، واختيار الإجابات المناسبة المقابلة لها.

العبارة	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مستبعد
أولاً: التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تحديد وقياس القيمة العادلة					
(1)					معظم المدققين يفتقرون للمهارات اللازمة لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
(2)					هناك حاجة لاطلاع المدقق على التعديلات الأخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
(3)					الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية للقيمة العادلة طبقاً للبيئة التي تعمل فيها الشركة.
(4)					أشارت معايير المحاسبة الدولية الى ضرورة القياس والإفصاح وفقاً للقيمة العادلة وأقرت القياس وفقاً للتكلفة التاريخية.
(5)					الاستعانة بخبير متخصص بالقيمة العادلة في بعض الأحيان.
(6)					إن تدقيق مقياس القيمة العادلة يتضمن المدخلات المستندة على الحكم المهني.
(7)					غياب وجود أسس ثابتة لقياس القيمة العادلة.
(8)					إخفاء المعلومات أو تضليلها أمام المدقق الخارجي عند قيامه بتقييم القيمة العادلة لبند ما.
(9)					تجنب الإدارة التعاون مع المدقق.
(10)					صعوبة فهم المدقق للنماذج المستخدمة في إعداد تقديرات القيمة العادلة من قبل الإدارة.
(11)					غياب أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول مما يعيق قياس القيمة العادلة.

العبارة	دائماً	غالباً	أحياناً	نادراً	مستبعد
ثانياً: مخاطر التدقيق المتأصلة					
(1)					يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى عند قياس القيمة العادلة في ظل سوق غير نشط.
(2)					يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى عند قياس القيمة العادلة في حال عدم الاستعانة بخبير متخصص.
(3)					يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى في حال اختلاف نموذج قياس القيمة العادلة المستخدم من قبل الإدارة عن النموذج المستخدم من قبل المدقق أو خبير التقييم.
(4)					يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر متأصلة (متلازمة) أعلى عند وجود أخطاء هامة وتحريفات نسبية للتقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة.

العبارة	دائماً	غالبا	أحيانا	نادر	مستبعد
ثالثاً: موثوقية أدلة التدقيق					
(1)					صعوبة حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وذات موثوقية خصوصاً عندما:
					1.1) تنطوي بعض التقديرات للقيمة العادلة على شكوك تؤدي الى مخاطر جوهرية.
					1.2) تعدد طرق القياس نظراً لتعدد أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها.
					1.3) أن أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها لم تحدد طريقة القياس أو طريقة بديلة القياس.
(2)					يعد استخدام التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة في عملية التدقيق أقل موثوقية على تأكيدات الإدارة.
(3)					صعوبة الحصول على معلومات موثوقة ذات صلة بالقيمة العادلة أثناء عملية التدقيق.