

التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة

استطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات في الجزائر

The challenges that the External Auditor in the light of applying fair value in Algeria -An Empirical Study a sample of audit offices in Algeria

علاء بوقفة^{1*}، مسعود صديقي²

¹ جامعة الجزائر3، الجزائر (alaa41000@gmail.com)

² جامعة ورقلة، الجزائر (seddikimes@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2017؛ تاريخ القبول: 2017؛ تاريخ النشر: 01 جوان 2017

ملخص: يهدف هذا البحث الى بيان التحديات التي قد تواجه المراجع الخارجي في الجزائر عند محاولته تدقيق تقديرات القيمة العادلة. وقد حاولنا من خلال هذه الدراسة التعرف على مفهوم القيمة العادلة، وكيفية قياسها، وكذا تحديد أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على تقدير خطر المراجعة، كما تم من خلال هذه الدراسة التعرف على متطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة وفق معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 540)، وفي الاخير حاولنا اختبار مدى قبول مراجعي الحسابات في الجزائر لمحاسبة القيمة العادلة، ومدى إدراكهم لأهم التحديات التي قد تواجهه عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

وقد توصل هذا البحث الى ان تطبيق محاسبة القيمة العادلة لها أثر كبير على زيادة مخاطر المراجعة، كما بينت نتائج الدراسة الميدانية أن مراجعي الحسابات في الجزائر على وعي وإدراك كبير بمفهوم القيمة العادلة والقضايا المرتبطة بها وكذا أهم التحديات التي قد توجههم عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة، غير أن آراء العينة المستجوبة كانت أكثر اتفاقاً على التمسك بمحاسبة التكلفة التاريخية في عملية القياس وعدم التوجه نحو تطبيق محاسبة القيمة العادلة، ويرجع ذلك حسب رأيهم الى غياب سوق مالي نشط في الجزائر يتميز بالكفاءة.

الكلمات المفتاحية: قيمة عادلة، معايير محاسبية دولية، معايير دولية للمراجعة، مراجع خارجي، مخاطر المراجعة

Abstract: The research aims to describe the challenges that the External Auditor may face in trying to audit fair value estimates. so, we have tried to identify the concept of fair value, how to measure it, and to determine the impact of applying fair value accounting on the risk assessment of the audit. The study also identified the requirements for auditing fair value estimates in accordance with International Auditing Standard No. ISA 540, we tried to test the extent to which auditors in Algeria have accepted fair value accounting and are aware of the most important challenges they may face in auditing fair value estimates.

The study's results showed that auditors in Algeria are aware of and understand the concept of fair value and related issues as well as the most important challenges that may be encountered when auditing fair value estimates. However, the respondents' opinions were more consistent in maintaining the historical cost accounting in the measurement process and not going towards the application of fair value accounting, due to the absence of an efficient financial market in Algeria.

Keywords: Fair Value, International Accounting Standards, International Standards on Auditing, External Auditor, Audit Risk

* المؤلف المرسل.

تهديد :

يعتبر التأثير المتبادل بين المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية من الأمور المسلم بها، فأى تطور في مجال المحاسبة عادةً ما يتطلب تطويراً في المراجعة سواءً جاء هذا التطوير في نطاق عمل المراجع وما يرتبط به من خطوات عمل وإجراءات، أو في حدود مسؤوليات المراجع أو في متطلبات تأهيل وتدريب المراجع، وذلك لمواجهة ما يتطلب التطور المحاسبي من مهارات وقدرات علمية وفنية أو في ضرورة زيادة مجالات التعاون بين المراجع والخبراء والمتخصصين لمقابلة متطلبات هذا التطور المحاسبي.

وفي ظل تزايد الاتجاه العالمي في السنوات الأخيرة نحو استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، أدى ذلك إلى إثارة العديد من المشاكل والتساؤل من قبل المجتمع المالي، خاصة بعد ظهور الأزمة المالية في عام 2008 وتوجيه أصابع الاتهام للقيمة العادلة بأنها المسبب الرئيسي لهذه الأخيرة وللعديد من الازمات المالية في العالم، وبالتالي أصبح الاعتماد على تقديرات القيمة العادلة مصدر قلق كبير للمستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية.

ولقد واجهت مهنة المراجعة العديد من التغيرات الاقتصادية والمهنية في السنوات الأخيرة نتيجة هذه الأزمات المتكررة والمؤثرة، وحاولت الاستجابة لهذه التغيرات ليتلاءم دور المدقق وهذه التغيرات. حيث كانت هناك ردود فعل سريعة من قبل الهيئات والمنظمات الدولية للمحاسبة بغية تحسين موثوقية تقديرات القيمة العادلة، نتج عن ذلك إصدار معيار المراجعة الدولي (ISA 540) "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة الإفصاحات ذات العلاقة"، والذي تناول مسؤوليات المراجع المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك تدقيق تقديرات القيمة العادلة. مما أظهر أمام مراجعي الحسابات الكثير من التحديات؛ التي قد تؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بمعلومات القوائم المالية، ومن ثم زيادة درجة الخطر التي يتحملها المراجع.

بناءً على ما سبق؛ جاءت اشكالية هذه الدراسة على النحو الآتي: **ما هي الصعوبات والتحديات المرفوعة أمام المراجع الخارجي في الجزائر عند محاولته تدقيق تقديرات القيمة العادلة؟**

يقودنا هذا السؤال الجوهرى إلى إدراج الأسئلة الفرعية التالية:

1. هل هناك فهم واضح لدى مراجعي الحسابات في الجزائر لمفهوم القيمة العادلة وطرق قياسها؟
2. ما مدى قبول مراجعي الحسابات في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة في عملية القياس؟
3. ما مدى ادراك مراجعي الحسابات في الجزائر للتحديات التي قد تواجههم عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة؟

أهداف البحث: في ضوء أسئلة البحث، يمكن إبراز الأهداف المتوخاة من وراء هذا البحث في النقاط التالية:

- 1- التعرف على مفهوم القيمة العادلة، وكيفية قياسها؛
- 2- تحديد أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على تقدير خطر المراجعة؛
- 3- التعرف على متطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة وفق معيار المراجعة الدولي رقم (ISA 540)؛
- 4- اختبار مدى قبول مراجعي الحسابات في الجزائر لعملية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة؛
- 5- اختبار مدى ادراك المراجع الخارجي في الجزائر لأهم التحديات التي قد تواجههم عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

فرضيات الدراسة: لمعالجة إشكالية هذا البحث نحاول اختبار صحة الفرضيات التالية:

- 1- هناك فهم واضح لدى مراجعي الحسابات في الجزائر لمفهوم القيمة العادلة وطرق قياسها؛
- 2- هناك قبول من طرف مراجعي الحسابات في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة في عملية القياس؛
- 3- يدرك مراجعي الحسابات في الجزائر أهم التحديات التي قد تواجههم عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

1- تطور محاسبة القيمة العادلة في الفكر المحاسبي

إن من أهم الانتقادات الموجهة إلى مبدأ التكلفة التاريخية أنه يستخدم بشكل أساسي في قياس الأصول طويلة الأجل في تاريخ الحصول عليها بغض النظر عما تساوي هذه الأصول في الوقت الحاضر، وكلما يتقدم الزمن كلما يصبح القياس بعيداً عن الواقع مما يفقد عملية القياس مدلولها الاقتصادي، غير أن التذبذب في القوة الشرائية للنقود بسبب الارتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار وآثار التضخم استوجب ضرورة البحث عن بدائل جديدة واستخدامها كأساليب للقياس المحاسبي. وبالتالي بات من الضروري إعادة التفكير في مفاهيم المحاسبة التقليدية والقياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية.

ولقد استجابة لجنة معايير المحاسبة الدولية للجدل القائم تجاه مشكلة تغيرات الأسعار، ففي عام 1977 أصدرت اللجنة المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) بعنوان "التفاعل المحاسبي مع التغير في الأسعار" ثم ألغى ذلك المعيار واستبدل في عام 1981 بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (15)

بعنوان "المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار" وأصبح ساري المفعول اعتباراً من أول جانفي 1983 ، وفي عام 1989 ونتيجة لاعتقاد لجنة معايير قواعد المحاسبة الدولية انه في ظل التضخم الحاد تصبح التقارير المالية المعدة بالعملة المحلية غير ذات معنى لهذا ألحق المعيار رقم (15) بالمعيار رقم (29) تحت عنوان "التقارير المالية في اقتصاديات الدول ذات معدلات التضخم الحاد" حيث أصبح ساري المفعول من 1990 وأعيد صياغته في عام 1994.¹

وفي جويلية عام 1983 أصدرت لجنة قواعد معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي رقم (21) بعنوان "المحاسبة عن آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية" وفي عام 1993 تم تعديل المعيار رقم (21) ليصبح "آثار التغير في أسعار الصرف الأجنبية" وأصبح ساري المفعول ابتداءً من عام 1995 ، وقد سمح هذا المعيار باستخدام مدخل التكلفة الجارية كبديل للتكلفة التاريخية.

ولقد أفرزت محاولات الخروج عن محاسبة التكلفة التاريخية العديد من أسس القياس الاخرى كالتكلفة التاريخية، التكلفة الاستبدالية، صافي القيمة القابلة للتحقق، القيمة البيعية، قيمة الاقتناء، صافي القيمة القابلة للتحقق مطروحا منها هامش المساهمة، القيمة السوقية... وغيرها، وتباينت الآراء ووجهات النظر حول هذه الاسس وكيفية تطبيقها وإمكانية تحديدها والمفاضلة بينها، ولكن محاولات البحث في ضرورة أن تعكس البيانات المالية حقيقة الوضع المالي ونتائج الأداء للمؤسسة وان توفر المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوقة لمستخدمي هذه البيانات استمرت في الظهور.² كما أشارت العديد من الدراسات الى توجه واضعي المعايير في معظم الدول بالإضافة الى مجلس معايير المحاسبة الدولية أكثر من أي وقت مضى الى ضرورة قيام الشركات بإظهار أصولها والتزاماتها المالية بالقيمة السوقية بدلاً من التكلفة التاريخية، ويأتي هذا التوجه الآن كون الاسواق المالية أصبحت أكثر وضوحاً، بحيث أصبحت الاسعار متاحة لمعظم الاصول المالية.

كل ذلك أدى الى جمع وتوحيد أسس القياس الاخرى غير التكلفة التاريخية، وما تتضمنه هذه الاسس من مفاهيم وأهداف في أساس قياس واحد، في محاولة لمعالجة نقاط الضعف والانتقادات الموجهة للمحاسبة التقليدية على أساس التكلفة التاريخية، وأطلق على هذا الاساس "القيمة العادلة"، ليطبق جنباً الى جنب مع أساس التكلفة التاريخية،³

ازاء هذه الاحداث والتطورات تم تشكيل مجموعة عمل في اواخر الالفية الثانية لدراسة هذا الموضوع، وتقديم مقترحات لمعايير محاسبة القيمة العادلة، وضمت هذه المجموعة اعضاء وخبراء من دول متعددة، وتوصلت هذه اللجنة الى نتيجة مفادها ان اتباع القيمة العادلة هو أكثر ملائمة لأغراض الابلاغ المالي وأن الالتزامات الطارئة والارتباطات المالية المتعلقة بالأدوات المالية بما فيها المشتقات المالية والتي تظهر خارج الميزانية العامة يجب تقديرها بموجب قيمتها العادلة وادخالها في الميزانية العامة بدلاً من ان تبقى في حسابات متقابلة خارج الميزانية العامة.⁴ ولدى الوصول الى هذه النتائج قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية في العام 1989 بالبدء في مشروع محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية بالاشتراك مع معهد المحاسبين الكندي وتمخض عن هذا المشروع اصدار معيارين محاسبين هما:

- المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) المتعلق بالعرض والافصاح وسرى مفعوله اعتباراً من العام 1996؛
- المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) المتعلق بالاعتراف والقياس وسرى مفعوله اعتباراً من العام 2001.

وقد اجريت العديد من التعديلات على هذين المعيارين لاحقاً.

وفي إطار الجهود الثنائية بين (IASB) و (FASB) لتوحيد معايير المحاسبة اتفق المجلسان على إصدار معيار نهائي للإفصاح عن الأدوات المالية بالقيمة العادلة، فصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار (IFRS7)⁵ والذي يعتبر مكمل للمعيارين 32 و39. وفي 2011 تم إصدار المعيار IFRS 09 الخاص بالأدوات المالية ليحل محل المعيار IAS 39 الذي أثار جدلاً كبيراً، على أن يكون نافذاً ابتداءً من جانفي 2013، كما تم كذلك إصدار المعيار IFRS13 قياس القيمة العادلة في سنة 2011 ليحدد بدقة طرق قياس القيمة العادلة، والذي طبق ابتداءً من جانفي 2013.

1.1- مفهوم القيمة العادلة:

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB القيمة العادلة في العديد من المعايير على أنها: "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الاصل به أو سداد التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت"⁶ أما لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) فعرفت في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بما كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشترين ورائعين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة"⁷.

2.1- المعيار (IFRS13) و تطوير متطلبات قياس القيمة العادلة:⁸

حاء المعيار (IFRS 13) كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الامريكى لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والافصاح عن المعلومات المتعلقة بها، حيث يهدف هذا المعيار الى تحديد اطار مفاهيمي واحد للمعايير الدولية لقياس القيمة العادلة وتحديد متطلبات الافصاح عنها، كما وضع مفهوم موحد للقيمة العادلة كما يلي: " أن القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل او دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين اطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية.

و يتم تحديد القيمة العادلة وفق هذا المعيار من خلال اختيار إحدى المقاربات الثلاث التالية:

➤ **طريقة السوق:** تستعمل هذه الطريقة كل من الأسعار والمعلومات الملائمة الأخرى الناتجة عن سوق المعاملات الذي يشمل أصول والتزامات مشابهة أو مماثلة للأصول والتزامات محل القياس.

➤ **طريقة التكلفة:** تعكس هذه الطريقة المبلغ المطلوب حالياً لاستبدال نفس القدرة الخدمية للأصل أو الالتزام محل القياس، أو ما تسمى بتكلفة الاستبدال الحالية.

➤ **طريقة الدخل (العائد):** ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الاصل موضوع التقييم إلى مبلغ حالي واحد، يعكس التوقعات السوقية الحالية للمبالغ المستقبلية، وهذا باستخدام الاساليب التالية:

- أسلوب القيمة الحالية؛

- نماذج تسعير الخيارات (وتقوم هذه النماذج على دمج القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار)؛

- طريقة فائض الارباح السنوية (وهي طريقة مستخدمة لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة).

في بعض الحالات قد يكون اختيار مدخل تقييم واحد كافي، وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب استخدام أكثر من مدخل عند وجود ضرورة لذلك.

وبالتالي فإن الهدف من قياس القيمة العادلة هو لتحديد الثمن الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو الثمن المدفوع لنقل المسؤولية في

تاريخ القياس، حيث يتطلب قياس القيمة العادلة من المؤسسة تحديد الامور التالية:⁹

- تحديد الأصل أو الالتزام المعني الذي هو موضوع القياس؛

- بالنسبة للأصول غير المالية، فإن افتراض التقييم يجب ان يكون ملائماً لعملية القياس (استمرارية الاستخدام من أعلى درجة وأفض استخدام)

- استخدام السوق الرئيس (السوق الاولي) أو السوق الأفضل (في ظل غياب السوق الرئيس) للأصل المعني؛

- استخدام أسلوب تقييم مناسب لقياس القيمة العادلة، من خلال النظر في مدى توفر البيانات الملائمة لتطوير مدخل التقييم المناسب الذي يراعي الاعتماد على ما يستخدمه المتعاملين في السوق في تسعير الأصول والالتزامات، فضلاً عن مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

ولغرض زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في تدابير القيمة العادلة و الإفصاحات ذات الصلة، قدم المعيار IFRS13 تسلسل هرمي لقياس

القيمة العادلة يصنف فيه المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم الى ثلاث مستويات:¹⁰

✓ **المستوى الأول للمدخلات:** وهو المبني على الأسعار المحددة (المعلنة) للأصول والالتزامات المماثلة والتي يتم تداولها في السوق النشطة، حيث يستخدم السعر في هذه الحالة لقياس القيمة العادلة دون الحاجة لتعديله؛

✓ **المستوى الثاني للمدخلات:** وهو المبني على المدخلات الاخرى خلاف مدخلات المستوى الاول والتي يمكن ملاحظتها بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتتضمن هذه المدخلات مايلي:

- أسعار الاصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابه للأسعار في أسواق نشطة.

- أسعار الاصول أو الالتزامات المشابهة للأصل المعني في أسواق غير نشطة.

- الاسعار الاخرى غير المعلنة للأصول والالتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة، ومعدل العائد.

✓ **المستوى الثالث للمدخلات:** تعتمد مدخلات هذا المستوى لقياس القيمة العادلة على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق، بل تقوم المؤسسة بتقديرها من خلال المعلومات المتوفرة لديها، وبالاعتماد على طبيعة الاصل أو الالتزام والمتعاملين فيها. ولا يستخدم هذا المستوى إلا في حالة عدم توافر تقديرات المستويين الأول والثاني.

ويرى الباحث أن تقديرات المستويين الثاني و الثالث غير موضوعية بشكل كافٍ وقد تكون خاضعة للتلاعب وبالتالي يكون من الصعب تدقيقها.

2 - أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة على تقديرات المراجع الخارجي

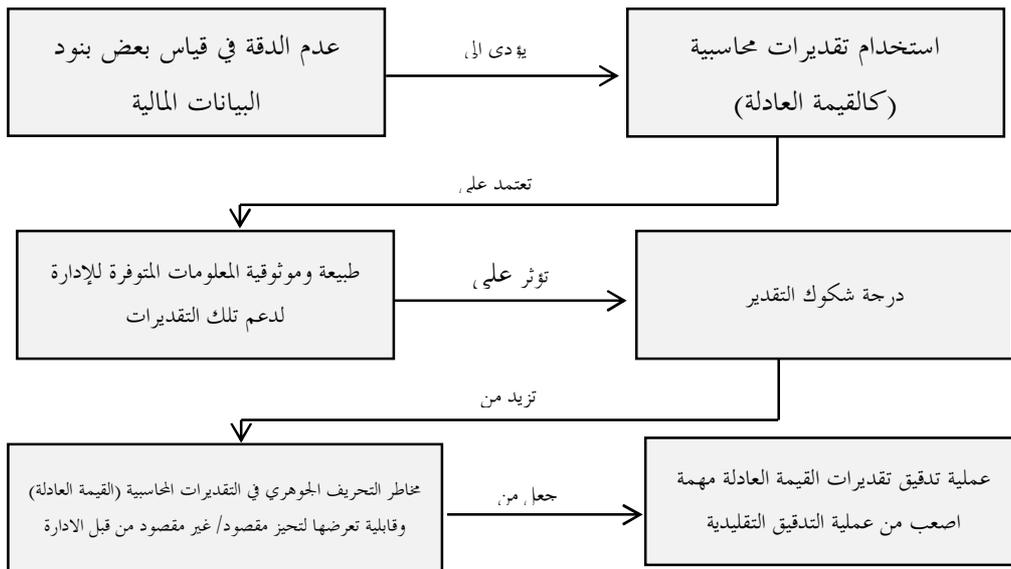
يعتبر التأثير المتبادل بين المحاسبة المالية والمراجعة الخارجية من الأمور المسلم بها، فأى تطور في مجال المحاسبة المالية عادةً ما يتطلب تطويراً في المراجعة سواءً جاء هذا التطوير في نطاق عمل المراجع وما يرتبط به من خطوات عمل وإجراءات، أو في حدود مسؤوليات المراجع أو في متطلبات تأهيل وتدريب المراجع ومساعديه من فريق المراجعة لمواجهة ما يتطلبه التطور المحاسبي من مهارات وقدرات علمية وفنية أو في ضرورة زيادة مجالات التعاون بين المراجع والخبراء والمتخصصين لمقابلة متطلبات هذا التطور المحاسبي.¹¹

ولقد واجهت مهنة التدقيق العديد من التغيرات الاقتصادية والمهنية في السنوات الأخيرة نتيجة الأزمات المالية المتكررة والمؤثرة، وبحكم الطبيعة الاجتماعية للمحاسبة فإن مهنة التدقيق قد استجابت لهذه التغيرات ليتلاءم دور المدقق وهذه التغيرات. فمنذ ظهور الأزمة المالية في عام 2008، أصبح الاعتماد على تقديرات القيمة العادلة مصدر قلق كبير للمستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية، وقد كان هناك ردود فعل سريعة من قبل مهنة المحاسبة وخاصة الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC؛ لتحسين موثوقية تقديرات القيمة العادلة، حيث أصدر معيار التدقيق الدولي رقم (540) "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة الإفصاحات ذات العلاقة"، والذي يتناول مسؤوليات المراجع المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في عملية تدقيق البيانات المالية.¹² مما أظهر أمام مراجعي الحسابات الكثير من التحديات؛ التي قد تؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بمعلومات القوائم المالية، ومن ثم زيادة درجة الخطر التي يتحملها المراجع.¹³ وبالتالي فإن التحديات المرتبطة بعملية تدقيق البيانات المالية الخاصة بتقديرات القيمة العادلة كثيرة ومتعددة منها ما يتعلق بمهارات المراجع، ومنها ما يتعلق بمدى الاطلاع على التعديلات الأخيرة على المعايير الدولية، ومنها ما هو مرتبط بتعدد طرق اعداد تقديرات القيمة العادلة.¹⁴

1.2- طبيعة عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة:

إن عملية تدقيق البيانات المالية المعبرة عن تقديرات محاسبية كالقيمة العادلة إنما هي عملية أصعب من تدقيق البيانات التي لا تعتمد على تقديرات محاسبية في إعدادها، وذلك لأن وجودها في القوائم المالية يزيد من مخاطر وجود تحريف جوهري، ومن قابلية وجود تحيز مقصود أو غير مقصود من قبل الادارة، وذلك كما يلي:¹⁵

الشكل رقم (1): طبيعة عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة



المصدر: رشا بشير الجرد، اجراءات المراجعة الخارجية في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة في سورية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة دمشق 2010، ص 53.

2.2- تقدير مخاطر المراجعة في ظل محاسبة القيمة العادلة

1.2.2- مفهوم خطر المراجعة: يمكن تعريف مخاطر المراجعة على أنها « المخاطر المترتبة على احتمال قيام المراجع بإبداء رأي غير سليم على القوائم المالية، فقد تكون القوائم المالية غير معبرة تعبيراً صحيحاً و واضحاً عن نتيجة الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، ويفشل المراجع في اكتشاف ذلك ومن ثم يصدر تقريراً غير متحفظ (نظيف) »¹⁶ وبالتالي تعتبر مخاطر المراجعة من الأمور المهمة التي يجب على المراجع أخذها في الاعتبار في مراحل المراجعة المختلفة والتخطيط لها، بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن.

2.2.2 - مكونات نموذج خطر المراجعة: تشتمل هذه المكونات على العناصر الآتية: الخطر الحتمي (المخاطر الضمنية) ؛ خطر الرقابة (المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية)؛ خطر الاكتشاف (المخاطر المرتبطة بإجراءات المراجعة)

أ- **الخطر الحتمي (الملازم):** عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الخطر الحتمي بأنه "قابلية رصيد حساب معين أو نوع معين من العمليات لحدوث خطأ جوهري، أو أن يصبح جوهرياً إذا اجتمع مع غيره من الأخطاء في أرصدة حسابات، أو عمليات أخرى، وذلك مع عدم وجود إجراءات رقابة داخلية"¹⁷ وفي ظل هذا العنصر يرى (د. صديقي) بأن هذا النوع من المخاطر مرتبطة بعناصر القوائم المالية من خلال احتوائها على أخطاء متعمدة أو غير متعمدة تؤثر سلباً على صدق هذه القوائم، ويرتبط حجم هذه المخاطر بعدد من العوامل هي كالآتي:¹⁸

- ✓ **طبيعة العنصر:** فبعض الحسابات تشكل مواطن لبس، لأنها عادة ما تخضع للتقدير الشخصي من قبل المحاسب أو أطراف أخرى داخل المؤسسة، لذلك يكون الخطر فيها ملازماً لطبيعة التقديرات في هذه الحسابات.
- ✓ **الطرق المحاسبية:** إن تبني إحدى الطرق المحاسبية في المؤسسة دون غيرها من شأنها أن تكون غير ملائمة لطبيعة نشاطها، وبالتالي من شأن ذلك أن يضمن عناصر القوائم المالية أخطاء تفسر ببعد البند عن الواقع الفعلي له.
- ✓ **المعالجة المحاسبية:** تلجأ المؤسسة في الوقت الحالي للمعالجة الآلية للبيانات، وهذا الأسلوب من شأنه أن يضمن عناصر القوائم المالية أخطاء تتمثل في: أخطاء في الإدخال؛ أخطاء في التعامل مع البنود الخاصة؛ أخطاء في البرنامج.
- ✓ **العوامل الخارجية:** تؤثر العوامل الخارجية على المعالجة المحاسبية من خلال ضرورة تكيف عناصر المركز المالي للمؤسسة مع الواقع الاقتصادي الخارجي، فعلى سبيل المثال يؤثر التضخم على هيكل أصول المؤسسة كالمخزونات أو الاستثمارات والتي ينبغي إعادة تقييمها بشكل يجعلها أكثر ملائمة للواقع الاقتصادي الفعلي، مما يطرح فرصاً للمغالاة في إعادة تقييم هذه الأصول، وقد ازدادت هذه المخاطر خاصة في ظل التوجه نحو القياس وفق القيمة العادلة.

وفي هذا الإطار يمكن القول بأن الحسابات الناتجة عن التقديرات المحاسبية يكتنفها عدم تأكد جوهري في القياس، وتكون عرضة لمخاطر أكبر من تلك التي تتكون من بيانات واقعية روتينية نسبياً، كما أشار بعض الباحثين إلى أن الخطر الملازم يكون أعلى بالنسبة للمستوى الثالث لقياسات القيمة العادلة وبالنسبة للقياسات التي يوجد بها عدم تأكيد واضح. وفيما يلي العوامل التي تؤثر على زيادة الخطر الملازم في ظل محاسبة القيمة العادلة:¹⁹

- 1- **عوامل خطر مرتبطة بأساس قياس القيمة العادلة:** يعتمد قياس القيمة العادلة في بعض الاحيان على الاسعار المعلنة في الاسواق النشطة، وفي كثير من الاحيان على نماذج وطرق قياس معقدة وافتراضات وبيانات تعتمد على الحكم الشخصي، ويزداد الخطر الملازم في حالة الاعتماد على نماذج وطرق التسعير في حالة الاسواق غير النشطة.
- 2- **عوامل خطر مرتبطة بالقائمين على قياس القيمة العادلة:** ترتبط المراجعة السليمة بالإجابة على السؤال التالي: هل الاشخاص القائمون على قياس القيمة العادلة قادرون على وضع تقديرات مستقبلية مناسبة؟ وبالتالي فإن دقة القياسات ترتبط بمدى خبرة الاشخاص الذين يحددون قياس القيمة العادلة، وبالتالي كلما انخفضت مهارات وكفاءة القائمين على قياس القيمة العادلة كلما زادت المخاطر الملازمة.
- 3- **عوامل خطر مرتبطة بالافتراضات الاساسية المستخدمة:** يجب على المراجع تقييم مدى معقولية الافتراضات التي استخدمتها الادارة، وبالتالي كلما كانت هذه الافتراضات بعيدة عن أسس التعامل بين المتعاملين في الاسواق كلما زادت المخاطر الملازمة.
- 4- **عوامل خطر مرتبطة بالبيانات والمعلومات المستخدمة في القياس:** يقوم المراجع بتقييم ما إذا كانت البيانات التي تستند عليها قياسات القيمة العادلة دقيقة وكاملة وذات صلة بالموضوع، كما يجب عليه التأكد من صحة مصدر البيانات. فكلما ابتعدت هذه البيانات عن السوق وارتبطت بالظروف الداخلية للمؤسسة والآراء الشخصية للقائمين على القياس كلما زادت المخاطر الملازمة.
- 5- **عوامل خطر مرتبطة باستخدام عمل الخبير في القياس:** من الممكن من الممكن أن يستعين المراجع بعمل أحد الخبراء عندما يريد الحصول على تفهم المؤسسة بشكل أكبر وأداء اجراءات اضافية لمواجهة المخاطر، لكن ينبغي عليه في هذه الحالة أن يقوم بتقييم كل من

الكفاءة المهنية وموضوعية الخبير. وبالتالي كلما كان الخبير ذو كفاءة وموضوعية ولا توجد بينه وبين المؤسسة علاقة كلما انخفضت المخاطر الملازمة والعكس صحيح.

ب- خطر الرقابة: عرف معيار المراجعة الأمريكي رقم 107 وكذا معيار المراجعة الدولي رقم 200 خطر الرقابة بأنه «إمكانية حدوث تحريف في تأكيد ما قد يكون جوهرى بمفرده أو بعد إضافته لتحريفات أخرى مع عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع هذا التحريف أو اكتشافه في الوقت المناسب».

ومن بين العوامل التي تؤثر على خطر الرقابة ما يلي:²⁰

1- **ضعف الاجراءات الرقابية المرتبطة باستخدام تكنولوجيا المعلومات:** فعلى الرغم من المزايا التي توفرها تكنولوجيا المعلومات من دقة وسرعة المعالجة وقلة التكلفة، إلا أنها محفوفة بالكثير من المخاطر، وبالتالي يجب على المراجع ان يعمل على تقييم مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية القياس.

2- **ضعف الاجراءات الرقابية المرتبطة بفصل الاختصاصات ومدى خبرة الاشخاص:** مع ازدياد تعقيد وتكرار تطبيقات قياس القيمة العادلة ينبغي على المراجع تقييم مدى خبرة الاشخاص القائمين على تحديد القيمة العادلة وأثر البيئة الرقابية على فعالية هذه الخبرة في الوصول الى قياسات بعيدة عن التحيز. كما ينبغي عليه التأكد من أن قياسات القيمة العادلة مناسبة فيما يتعلق بفصل الاختصاصات وتحديد مهام ومسؤوليات العاملين بالمؤسسة؛

3- **عدم فعالية عناصر نظام الرقابة في المؤسسة:** ترتبط المخاطر الجوهرية في الغالب بمعاملات هامة غير روتينية (قليلة الحدوث) وكذا أمور تعتمد على الحكم الشخصي كالتقديرات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة. وفي المقابل، عناصر الرقابة الروتينية غالباً ما تكون غير فعالة في مواجهة تلك المخاطر، وبالتالي ينبغي على المراجع فهم مدى قيام المؤسسة بتصميم نظام رقابة من أجل مواجهة مثل هذه المخاطر.

4- **عدم النزاهة في إعداد أنظمة الرقابة:** هناك علاقة بين تفهم المراجع لنزاهة الادارة وتقديره لمخاطر التحريفات الجوهرية؛ فكلما كانت هناك معلومات تفيد بأن الادارة على درجة عالية من الموضوعية والنزاهة كلما انخفضت المخاطر، والعكس صحيح.

ج- خطر الاكتشاف: عرف معهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خطر الاكتشاف بأنه "مخاطر تتمثل في أن إجراءات المراجعة قد تعطي المراجع تأكيد بعدم وجود خطأ في أحد الأرصدة، أو في نوع معين من المعاملات، في حين يكون هذا الخطأ موجوداً بشكل جوهرى إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات" ويعني ذلك أيضاً أنه يمثل خطر عدم اكتشاف المراجع الخارجي للأخطاء المادية والأمر الشاذة بالقوائم المالية، والتي لم يتم منع حدوثها أو اكتشافها من خلال نظام الرقابة الداخلية، أي أنه يمثل درجة المخاطر المترتبة على عجز اختبارات المراجعة الأساسية عن اكتشاف أخطاء مادية وقعت فعلاً. ويمكن للمراجع الخارجي الحد من هذه المخاطر عن طريق القيام باختبارات أكثر موضوعية.²¹

ويرجع القصور في اكتشاف هذه الأخطاء إلى الآتي:²²

- الاستعمال غير الملائم لإجراءات المراجعة عند تطبيقها؛

- الاختيار السيئ للعينة؛ أو عدم كفاية حجم العينة؛

- قصور إجراءات المراجعة خاصة في ظل المستجدات من العمليات والمؤثرات الجديدة على المؤسسة، مما يدعو إلى ضرورة التعديل

المستمر في هذه الإجراءات؛

- التخلي عن إجراء مناسب للمراجعة بسبب ضيق الوقت أو اعتبار التكلفة.

بناءً على ما سبق، يمكننا استخلاص أن نموذج تقدير خطر المراجعة يجب أن يشمل العناصر الثلاثة الاساسية لخطر المراجعة، وهي الخطر

الملازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف، أي أن:

$$\text{خطر المراجعة} = \text{الخطر الملازم} \times \text{خطر الرقابة} \times \text{خطر الاكتشاف}$$

3.2- التحديات والصعوبات التي تواجه عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

إن التزايد في استخدام مقاييس القيمة العادلة في التقرير المالي، وضعت المراجعين أمام العديد من التحديات، باعتبار أن مقاييس القيمة العادلة غالباً ما تتضمن مدخلات تعتمد على الحكم الشخصي وغيرها من الافتراضات الأخرى التي يحضرها معدو القوائم المالية، وهذا ما خلق التعقيدات في تدقيق تلك المقاييس، وجعل مهمة المراجع أكثر صعوبة بشكل عام مقارنة بتدقيق المعلومات المحاسبية التي لا يعتمد إعدادها على مفهوم القيمة العادلة.²³

1.3.2- التحديات المحتملة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة:

- من بين التحديات التي قد تواجه المراجع عند محاولته الحصول على دليل تدقيق كافٍ ليتمكن من إبداء رأيه حول مدى انسجام مقياس القيمة العادلة مع الإطار المحاسبي الذي أعدت حوله ما يلي:²⁴
- عدم استقرار الاصدارات المحاسبية الصادرة عن **IASB** المتعلقة بالقيمة العادلة ومنذ الاخذ بها عام 1999، حتى الآن؛
 - تعدد طرق أو أساليب أو نماذج تقدير القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات المالية الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو في الحقيقة خاصة في ظل عدم وجود سوق نشط؛
 - يعتمد استخدام القيم العادلة في المحاسبة على نموذج مختلط يتمثل في قياس بعض الموجودات المالية بالقيم العادلة بينما يقاس البعض الآخر الى جانب معظم الالتزامات المالية بالتكلفة وهذا يتعارض مع مفهوم الثبات في المحاسبة او عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية.
 - توجد العديد من المشاكل المتعلقة بقياس القيمة العادلة في الدول النامية - ومنها الجزائر- تشمل أسواق غير نشطة، والتكلفة، قصور المهارات، الأطراف ذات العلاقة، ضعف بيئة التشريعات، نقص أدلة ومعايير التقييم..؛
 - يوجد اعتراف دولي ومحلي بتطبيق قياس القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية إلا أن هناك قيود على عملية التطبيق وتمثل في مشكلة وجود سوق نشط أو غير نشط لتحديد طريقة التقييم، وأيضاً مشكلة التصنيف.
 - هناك تحديات مرتبطة بجمع أدلة إثبات تتعلق بعدالة عرض نتائج قياس القيمة العادلة والتي قد تسفر عن أرباح أو خسائر غير محققة بالبيع (طبقاً لأساس تحقق الايراد)، ومع ذلك يعترف بها إما بقائمة الدخل أو بحقوق الملكية بقائمة المركز المالي، وهو ما يزيد من احتمالات التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وهو ما يتطلب جمع قدر كافٍ ومناسب من أدلة الإثبات بشأن تطابق المعالجة المحاسبية المتبعة من جانب المؤسسة مع معايير محاسبة القيمة العادلة، وسلامة عرض نتائج هذا القياس.²⁵
 - يوجد ثلاثة مستويات لقياس القيمة العادلة (الأسعار المعلنة- المدخلات الملحوظة- المدخلات غير الملحوظة). لذلك يتعين على مراقب الحسابات ملاحظة أنه في حالة التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، تعكس الافتراضات، أو تتوافق مع، ما سيستخدم الأطراف المطلعين والراغبين في معاملة على أساس تجاري في تحديد القيمة العادلة عند تبادل أصل أو تسوية التزام، كما ستباين افتراضات محددة حسب خصائص الأصل أو الالتزام الذي يتم تقييمه، وطريقة التقييم المستخدمة (مثل أسلوب السوق او أسلوب الدخل) ومتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

2.3.2- الصعوبات المحتملة في عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة: عموماً هناك أربعة أمور ذات صعوبة عالية بالنسبة للمراجع

عند تدقيقه للقيمة العادلة وهي:²⁶

- أ- **تقييم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة على عملية تقدير القيمة العادلة:** إن تقييم الرقابة الداخلية المطبقة على مقياس القيمة العادلة، وتقييم مدى امكانية الاعتماد عليها يعتبر عنصراً أساسياً في عملية التدقيق، ويعتبر اختبار فعالية الرقابة على مقياس القيمة العادلة وغيرها من التقديرات المحاسبية الواردة في القوائم المالية مهمة اصعب من اختبار فعاليتها على العمليات التقليدية، وذلك لعاملين:
- الاول هو سرعة التعديل التي تطرأ على القيمة العادلة وطرق قياسها وتطبيقها، الامر الذي يخلق التحديات لأنظمة الرقابة بأن تبقى متنسقة مع اجراءات التقدير الجديدة، بالمقابل أغلب تطبيقات الرقابة الداخلية التقليدية مستقرة نسبياً من عام لآخر، أي أن الرقابة على عملية تقدير القيمة العادلة في تغير مستمر، هذا ما يجعلها تحتاج لعمل تدقيق ضخم ومختلف كل عام لفهمها وتقييمها؛
 - والعامل الثاني: يرتبط بصعوبة اختبار الرقابة على عملية تقدير القيمة العادلة، حيث أن المؤسسة غالباً ما تعتمد على تقنيات مختلفة بشكل أكثر من نظم الرقابة التقليدية، إذ أن الرقابة على عملية إعداد المعلومات المحاسبية المعتمدة على التكلفة التاريخية هي رقابة على عمليات تجارية وتوثيقها، بالمقابل فإن الرقابة على المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة هي رقابة على افتراضات وتوقعات مستقبلية، بالتالي فهي أكثر صعوبة.
- ب- **تحديد وتقييم مقياس القيمة العادلة التي قد تحتوي على خطر عالي:** على الإدارة تقديم وعرض الافتراضات الهامة لمقياس القيمة العادلة، وهي الافتراضات التي تؤثر في مقياس القيمة العادلة بشكل جوهري، ويمكن وصفها بأنها:
- قابلة للتغيير؛ - غير دقيقة بكميتها أو بطبيعتها؛ - قابلة لإساءة التطبيق و التحيز.
- وعلى المدقق إعطاء حكم حولها، ويحدد أي منها يحتوي على خطر عالي، وهذا يعتبر عملية غير سهلة، وقد يكون من المناسب أن يقوم المدقق بتقديرات مستقلة خاصة به، وألا يكتفي فقط باختبار مدى منطقية هذه الافتراضات، عندها ان تشابهت النتائج التي توصل إليها مع نتائج الإدارة، يحصل على تأكيد إضافي على ملائمة مدخلات الإدارة، لكن في حالة الاختلاف ترتفع درجت الشك المهني لديه.

ج- تمييز مدقق الحسابات نتيجة لثقة مفرطة: بحسب أبحاث علم النفس فإن الأشخاص يميلون للزيادة بالثقة بأحكامهم بزيادة حجم المعلومات المتوفرة لديهم بغض النظر عن نوعيتها ودقتها، وقد ينجم فرط الثقة أيضاً عند اعتمادهم على أنفسهم فقط دون الاعتماد على خبرات اخرى (كالمقيمين، أو خبراء الحاسب)، وهذا ما يؤدي الى تخفيض فعالية التدقيق.

د- تمييز مدقق الحسابات نتيجة لتفكير مُحَفَظ: تحدث عندما يؤثر معتقد أو أمر مفضل مسبق على تفكير الشخص خلال عملية اتخاذه للقرار، أو جمعه للمعلومات أو تقييمه وتقديره لها، من هذه الدوافع التي قد تدفع المدقق باتجاه معين هو معايير التدقيق ذاتها، حيث أوضح معيار التدقيق الأمريكي SAS رقم 92*: أن قيام المراجع باتباع التعليمات والارشادات بحرفية يجعله يقع وبسهولة فريسة للتحيز في التأكد، فبناءً عليها فإن المراجع مسؤول عن البحث على دليل يبرهن صحة تأكيدات الادارة، لا دليلاً منافياً لتلك التأكيدات، بينما ينبغي على المراجع البحث عن دليل ينافي تأكيدات الادارة ولا يؤكدها على عكس ما تتطلب معايير المراجعة.

4.2- متطلبات عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

في عام 2009 تم دمج معيار التدقيق الدولي 540 و545 في معيار واحد وهو 540 بعنوان "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة الإفصاحات ذات العلاقة"، ويتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

ووفقاً لهذا المعيار فإن هدف المدقق هو الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية، سواء تم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها أم لا؟، و ما إذا كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا، في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.²⁷ وسنحاول من خلال هذا المطلب التطرق الى النقاط التالية:

1.4.2- متطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة وفق المعيار ISA 540 :²⁸

أولاً: إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة: تهدف هذه الاجراءات الى الحصول على فهم لعملية تحديد تقديرات القيمة العادلة، ولنظام الرقابة الداخلية المطبق على هذه العملية، وذلك لمساعدة المراجع في تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية. ويتعين على المراجع خلال هذه المرحلة الحصول على فهم لما يلي:

- متطلبات إطار إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة؛
- كيفية تحديد المؤسسة للمعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى الاعتراف والإفصاح عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية؛
- كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات، بما في ذلك: طريقة القياس المستخدمة بما في ذلك استخدام النماذج؛ أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛ ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً أم لا؟؛ الافتراضات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية؛ ما إذا طرأ تغيير من الفترة السابقة على طرق إعداد التقديرات المحاسبية؛ وكيف قامت الإدارة بتقييم تأثير شكوك التقدير.
- على المدقق مراجعة نتيجة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة، وتحديد ما إذا كانت هذه التقديرات مرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لتقديرات السنة الحالية.

ثانياً: تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية: تعد هذه الخطوة عبارة عن تقدير لمستوى مخاطر التحريفات الجوهرية، ويقوم بها المراجع بعد الانتهاء من الاجراء السابق. ولتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على المراجع القيام بما يلي:

- تقييم درجة شكوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي معين؛
- يحدد المدقق (حسب تقديره) ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على انها تنطوي على شكوك تؤدي إلى مخاطر هامة. بناءً على ما سبق، يمكننا القول أن الإجراءات أعلاه (أولاً) و (ثانياً) تساعد المراجع على فهم طبيعة التقديرات المحاسبية التي أعدها الإدارة من جهة، و كذا فهم المؤسسة وبيئتها بشكل عام من جهة أخرى.

ثالثاً: إجراءات التدقيق الجوهرية للاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الهامة

- 1- بالاستناد إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة يحدد المدقق ما يلي:
 - أ- ما إذا قامت الإدارة بتطبيق متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به المتعلق بالتقدير المحاسبي بالشكل المناسب.
 - ب- ما إذا كانت الطرق المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية ملائمة وتم تطبيقها بانتظام، وما إذا كانت التغييرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية مناسبة في الظروف القائمة .

2- عند الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة، ينفذ المدقق أمر واحد أو أكثر من الأمور الآتية آخذاً بعين الاعتبار طبيعة التقدير

الحاسبي:

- أ - تحديد ما إذا توفر الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير الحاسبي؛
 - ب - اختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير الحاسبي والبيانات التي يستند إليها، وبالتالي على المراجع تقييم:
 - مدى ملائمة طريقة القياس المستخدمة في ظل الظروف القائمة؛
 - مدى معقولية الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة ضمن الإطار الحاسبي الذي يتم إعداد التقديرات بناءً عليه.
 - ج - اختبار الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير الحاسبي؛
 - د - وضع تقدير محدد للمبالغ أو مدى معين من أجل تقييم تقديرات الإدارة. ولهذا الغرض:
 - إذا استخدم المراجع طرق تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة فعليه أن يحصل على فهم لافتراضات أو طرق الإدارة في وضع هذه التقديرات،
 - وإذا استنتج المراجع أنه من المناسب تحديد مدى (وليس تقدير معين)، فعليه تحديد نطاق هذا المدى بالاستناد إلى أدلة التدقيق المتوفرة، لكي يتم اعتبار كافة النتائج التي تقع ضمن هذا المدى معقولة.
- 3- عند تحديد المسائل المحدد في الفقرة (1) و(2) أعلاه، ينظر المدقق فيما إذا كانت هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة فيما يتعلق بجانب واحد أو أكثر من جوانب التقديرات الحاسبية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

رابعاً: إجراءات التدقيق الأخرى كاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الهامة

- أ- شكوك التقدير: على المدقق تقييم الأمور الآتية:
 - كيفية اعتبار الإدارة لافتراضات أو نتائج بديلة والسبب وراء رفضها، أو كيفية معالجة الإدارة لشكوك التقدير عند إعداد التقدير

الحاسبي؛

- ما إذا كانت الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة معقولة أم لا؟
 - نية الإدارة في تنفيذ إجراءات عمل محددة وقدرتها على القيام بذلك، حيث يكون ذلك مرتبطاً بمعقولية الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة أو التطبيق الملائم لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- وفي حال لم تعالج الإدارة (حسب تقدير المدقق) تأثيرات شكوك التقدير على التقديرات الحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة بالشكل المناسب يتعين على المدقق إذا استلزم الأمر تحديد مدى يتم من خلاله تقييم معقولية التقدير الحاسبي.
- ب- معايير الاعتراف والقياس: فيما يتعلق بالتقديرات الحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كان:

- قرار الإدارة بالاعتراف أو عدم الاعتراف بالتقديرات الحاسبية في البيانات المالية؛
 - أساس القياس الحاسبي الذي تم اختياره للتقديرات الحاسبية .
- بناءً على ما سبق، يمكننا ملاحظة أن إجراءات الاستجابة للمخاطر الجوهرية التي حددها المعيار تزيد من وعي المراجع حول المخاطر المرتبطة بالتقديرات الحاسبية للقيمة العادلة، مما يسهل عليه دراسة وتحليل هذه التقديرات، وبالتالي يعكس ذلك على نوعية تقرير المراجع.
- خامساً: تقييم معقولية التقديرات الحاسبية وتحديد الأخطاء: يتعين على المدقق تقييم ما إذا (وبالاستناد إلى أدلة التدقيق) كانت التقديرات الحاسبية في البيانات المالية إما معقولة أو تم التعبير عنها بشكل خاطئ.
- سادساً: الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات الحاسبية: يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الإفصاحات في البيانات المالية المتعلقة بالتقديرات الحاسبية وفقاً لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. وفيما يتعلق بالتقديرات الحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة يتعين على المدقق تقييم مدى ملائمة الإفصاح لشكوك التقدير في البيانات المالية في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

سابعاً: مؤشرات على تمييز محتمل من قبل الإدارة: يتعين على المدقق مراجعة الأحكام والقرارات الصادرة من قبل الإدارة لدى إعداد التقديرات الحاسبية من أجل تحديد ما إذا كانت هناك مؤشرات على وجود تمييز من قبل الإدارة.

ثامناً: الإفصاحات الخطية: يتعين على المراجع الحصول على إقرارات خطية من الإدارة، وحيثما كان مناسباً حيث تعتقد الإدارة ومجلس الإدارة والمدققين بأن الافتراضات الهامة المستخدمة من قبلها في إعداد التقديرات الحاسبية معقولة أم لا.

تاسعاً: التوثيق: يجب على المراجع أن يتأكد من وجود الآتي ضمن وثائق التدقيق:

- أساس استنتاجات المدقق حول معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها الذي يؤدي إلى مخاطر هامة؛
- المؤشرات إلى وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة إن وجدت.
بناءً على ما سبق، يمكن القول بان الاجراءات المحددة في معيار التدقيق الدولي (540) تصب في جانب التغلب على المضاعف والمعوقات التي تواجه المراجع الخارجي أثناء عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة. ومن جهة أخرى ومن خلال ما ورد في متطلبات هذا المعيار، وبحسب الابحاث ذات الصلة في هذا المجال، يمكن تقسيم عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة الى ثلاث مراحل وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (01): مراحل عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة

المراحل	الاجراءات وفق المعيار الدولي (540)
المرحلة الأولى =	<ul style="list-style-type: none"> - إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة - تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية - مؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة
المرحلة الثانية =	<ul style="list-style-type: none"> - إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الهامة - إجراءات أخرى للاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الهامة - تدقيق الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية
المرحلة الثالثة =	<ul style="list-style-type: none"> - تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء - الإقرارات الخطية - التوثيق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الابحاث ذات الصلة في هذا المجال

2.4.2- استخدام عمل خبير ومسؤولية الادارة عن عملية تقدير تقديرات القيمة العادلة:

تتطلب العديد من المعايير المحاسبية الحديثة استخدام تقديرات للقيمة العادلة. ومع استمرار هذا التوجه وازدياد تعقيد وتكرار تطبيقات قياس القيمة العادلة، مما دفع بالعديد من المؤسسات لطلب الاستشارات من أخصائيي التقييم في مجال قياس القيم العادلة، وذلك إما بسبب عدم وجود موظفين لديهم يمكنهم القيام بهذه المهمة على درجة عالية من الجودة، أو بسبب أنهم يسعون إلى تحقيق الموضوعية لعملية التقييم. ومع ذلك فإن الادارة عندما تستخدم أخصائيين في التقييم مؤهلين وموضوعيين فإنها لا تتخلى عن مسؤوليتها بالنسبة لقياس القيمة العادلة. فالادارة مسؤولة عن البيانات التي تكون الأساس لعملية القياس، وبالمثل للأسلوب والطرق والافتراضات التي استخدمها الأخصائي للوصول إلى القيمة العادلة لأي بند.²⁹ وعلى المدقق أن يقرر إذا كان الأخصائي الذي استخدمته الادارة لديه خبرة في قياسات القيمة العادلة، وأنه قد استخدم مفهوماً للقيمة العادلة متسقاً ومتماشياً مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

وفي الوقت الذي تعرض فيه العديد من شركات تدقيق الحسابات خدمات التقييم المهنية، فعلى الادارة أن تكون واعية لما ينص عليه قانون (Sarbanes-Oxley Act) لعام 2002، حيث يمنع شركات تدقيق الحسابات من تقديم خدمات التقييم للشركات التي يقومون بتدقيق حساباتها.

3- الدراسة الميدانية؛ عرض الاستبيان وتحليل نتائجه

1.3- عرض الاستبيان: تم تقسيم هيكل الاستبيان الى ثلاث محاور أساسية تماشياً مع طبيعة الموضوع ، حيث تضمنت هذه المحاور في مجملها (26) سؤالاً، وذلك كما يلي: (للأمانة العلمية فإن بعض أسئلة الاستبيان مستوحاة من بعض الدراسات التي تمت في مصر والأردن والعراق).

- المحور الاول: تضمن هذا المحور (10) أسئلة شملت معلومات عامة عن عينة الدراسة؛
- المحور الثاني: اختبار مدى إدراك المراجع الخارجي في الجزائر لمفهوم القيمة العادلة، ونماذج قياسها؛
- المحور الثالث: يتعلق بالمفاضلة بين النماذج التي تحكم عملية القياس المحاسبي من وجهة نظر المراجعين؛
- المحور الرابع: تضمن هذا المحور (14) سؤالاً لاختبار مدى ادراك المراجع الخارجي في الجزائر لأهم التحديات التي قد تواجهه عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة

أما عن مجتمع وعينة الدراسة؛ فقد تم توزيع الاستمارات في ولاية الجزائر العاصمة وولاية الوادي على بعض المهنيين أصحاب مكاتب المراجعة (خبير محاسبي ومحافظ الحسابات)، وكذا بعض الزملاء من أساتذة جامعيين ممارسين لمهنة المراجعة، وقد ارتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمان الذي تم خلاله توزيع واستلام استمارات الاستبيان وذلك خلال شهر جانفي وفيفري. حيث تم توزيع حوالي 30 استمارة استبيان، ألغيت منها 3 استمارات وبقيت 27 استمارة.

2.3- معالجة الاستبيان: من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج "SPSS" الإصدار الخامس عشر، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، حيث تم من خلاله استخدام مجموعة من الاختبارات الاحصائية، المتمثلة في مقاييس التزعة المركزية من تكرارات ونسب مئوية، وكذا استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T) لعينة واحدة One Sample Test، وكذا إختبار مربع كاي للاستقلالية "Chi-Square Tests".

3.3- تحليل نتائج الدراسة

1.3.3- خصائص عينة الدراسة: لتحديد خصائص عينة الدراسة (المؤهل العلمي، الوظيفة، الخبرة) تم تضمين قائمة الاستبيان بمجموعة من الاستفسارات التي تمثل معلومات عامة عن عينة الدراسة، وقد أظهرت النتائج المدروسة ما يلي:

الجدول رقم (2): توزيع أفراد العينة حسب البيانات الشخصية

المتغير	فئات المتغير	التكرار	النسبة %
المؤهل العلمي	شهادة الليسانس	12	44,4
	شهادة الماجستير	2	7,4
	شهادة الدكتوراه	9	33,3
	أخرى	4	14,8
	المجموع	27	100
الوظيفة	خبير محاسبي	5	18.6
	محافظ حسابات	11	40.7
	أستاذ جامعي ممارس لمهنة المراجعة	11	40,7
	المجموع	27	100
الخبرة المهنية	اقل من 5 سنوات	0	0
	من 5 الى 10 سنوات	15	55,6
	أكثر من 10 سنوات	12	44,4
	المجموع	27	100

المصدر: من إعداد الباحثان

ت- توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع وكذا التكوين في موضوع البحث والقضايا المرتبطة به (والمتمثل أساساً في القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة)، وقد أظهرت النتائج المدروسة ما يلي:

الجدول رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب درجة الاطلاع وكذا التكوين في موضوع البحث والقضايا المرتبطة به

المتغير	فئات المتغير	المراجعون (خبير ومحافظ حسابات)		أستاذ جامعي ممارس لمهنة المراجعة		الاجمالي		نتائج إختبار Chi-Square Tests
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
هل حصلت على دورات تدريبية في معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة	نعم	37.5	3	27.27	9	33,3	9	كا ² = 0.307 مستوى الدلالة = 0.58 د.ح = 1
	لا	62.5	8	72.73	18	66,7	18	
	المجموع	100	11	100	27	100	27	
هل حصلت على دورة تدريبية في تدقيق القيمة العادلة	نعم	6.25	1	27.27	4	14,8	4	كا ² = 2.283 مستوى الدلالة = 0.131 د.ح = 1
	لا	96.75	8	72.73	23	85,2	23	
	المجموع	100	11	100	27	100	27	

	100	27	100	11	100	16	نعم	هل قمت بالاطلاع على معايير المراجعة الجديدة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة
	00	00	/	/	/	/	لا	
	100	27	100	11	100	16	المجموع	
ك ² =5,185 مستوى الدلالة=0.023 د.ح=1	55,6	15	81.82	9	37.5	6	نعم	هل قمت بالاطلاع على معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 والمتعلق بقياس القيمة العادلة
	44,4	12	18.18	2	62.5	10	لا	
	100,0	27	100	11	100	16	المجموع	
ك ² =19,820 مستوى الدلالة= 0.000 د.ح=2	33,3	9	54.55	6	18.75	3	نعم	هل قمت بالاطلاع على معيار المراجعة الدولي رقم 540 والمتعلق بتدقيق تقديرات القيمة العادلة
	66,7	18	45.55	5	81.25	13	لا	
	100	27	100	11	100	16	المجموع	
ك ² =24,239 مستوى الدلالة= 0.000 د.ح=2	/	/	/	/	/	/	مستمرة	ماهي درجة المتابعة والاطلاع على معايير المحاسبة الدولية
	33,3	9	81.82	9	/	/	على الاغلب	
	11,1	3	18.18	2	6.25	1	متوسطة	
	55,6	15	/	/	96.75	15	قليلة	
	/	/	/	/	/	/	غير مطلع	
	100	27	100	11	100	16	المجموع	
ك ² =20,097 مستوى الدلالة= 0.000 د.ح=2	/	/	/	/	/	/	مستمرة	ماهي درجة المتابعة والاطلاع على معايير المراجعة الدولية
	33,3	9	81.82	9	/	/	على الاغلب	
	/	/	/	/	/	/	متوسطة	
	44,4	12	18.18	2	62.5	10	قليلة	
	22,2	6	/	/	37.5	6	غير مطلع	
	100	17	100	11	100	16	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

بداية؛ ينبغي الإشارة إلى أنه من أجل التوصل إلى النتائج الأولية أعلاه؛ فقد تم استخدام اختبار (ك²) للاستقلالية " Chi-Square Tests " بين كل متغيرين من متغيرات الدراسة الوصفية، وذلك بوضع فرضية العدم "لا توجد علاقة بين الوظيفة وبين درجة الاطلاع وكذا التكوين في موضوع البحث"، وكانت النتائج المتوصل إليها كما يلي:

1- في العموم كانت درجة إطلاع عينة الدراسة على معايير المراجعة الجديدة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة كانت كبيرة جدا، وهذا دليل على اهتمام المراجعين في الجزائر ومتابعتهم المستمرة للقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، في حين نجد أن المتوسط العام لدرجة إطلاع المراجعين على معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية عموماً والمعايير الدولية المرتبطة بالقيمة العادلة خصوصاً كانت في مجملها متوسطة أو ضعيفة.

2- بالنسبة للسؤال الاول والثاني المرتبط بالحصول على دورة تدريبية فيما يخص معايير المحاسبة والمراجعة وفق القيمة العادلة، فقد قدمت نتائج هذا الاختبار أن قيمة (ك²) بالنسبة للسؤال الاول (تساوي 0,307) واحتمال المعنوية (قيمهته 0,580) وهي قيمة أكبر من 0,05، كما أن قيمة (ك²) بالنسبة للسؤال الثاني (تساوي 2,283) واحتمال المعنوية (قيمهته 1.1) وهي قيمة أكبر من 0.05 مما يعني عدم وجود دلالة إحصائية بين الوظيفة وبين الحصول على دورات تدريبية حول موضوع القيمة العادلة. فنسبة الحصول على دورات تدريبية في الموضوع محل الدراسة في مجملها كانت ضعيفة سواءً بالنسبة للخبراء ومحافظي الحسابات أو بالنسبة للأساتذة الجامعيين المزاولين للمهنة.

3- بالنسبة للسؤال السابع والثامن المرتبط بدرجة الاطلاع على معيار المحاسبة الدولي IFRS 13 وكذا معيار المراجعة الدولية رقم 540، كانت نتائج قيمة اختبار مربع كاي بالنسبة للسؤال السابع (تساوي 5,185) واحتمال المعنوية (قيمهته 0,023) وهي قيمة أقل من 0.05، كما أن قيمة مربع كاي بالنسبة للسؤال الثامن (19,820) واحتمال المعنوية (قيمهته 0.000) وهي قيمة أقل من 0.05 مما

يعني وجود دلالة إحصائية بين الوظيفة وبين درجة الاطلاع على المعيار **IFRS 13** ومعيار المراجعة رقم 540، فنسبة الاطلاع على المعايير الدولية المرتبطة بالموضوع محل الدراسة بالنسبة للأساتذة الجامعيين المزاولين للمهنة كانت أكبر بكثير من درجة إطلاع المراجعين الآخرين. نفس الملاحظة بالنسبة للسؤالين التاسع والعاشر إذ نجد أن درجة المتابعة والاطلاع على المعايير الدولية كانت (في أغلب الاحيان) أو (متوسطة) بالنسبة للأساتذة الجامعي الممارس المهنة، في حين نجدها (متوسط أو ضعيفة) الى (ضعيفة جداً) بالنسبة للخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات. وهي نتيجة متوقعة بحكم طبيعة وظيفة التدريس التي تعتمد بشكل كبير على البحث وتلقين المعلومة للطلبة، وبالتالي تتطلب من الاستاذ الجامعي أن يكون ملماً بجميع المواضيع ذات الصلة بتخصص المحاسبة، في حين نجد أن المراجع الخارجي المهني (الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات) في الغالب يحتاج فقط الى القوانين والتشريعات وكذا المعايير التي يحتاجها فقط أثناء مزاولته لمهنة المراجعة.

2.3.3- نتائج المحور الأول: والمرتبطة باختبار الفرض الاول من البحث والذي يتناول "مدى إدراك المراجع الخارجي في الجزائر لمفهوم

القيمة العادلة"

الجدول رقم (4): يوضح نتائج فقرات محور المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة

الاجمالي		أستاذ جامعي ممارس لمهنة المراجعة		المراجعون (خبير ومحافظ حسابات)		المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة (الرجاء وضع اشارة X أمام المفهوم الذي تراه مناسباً للقيمة العادلة)
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
22,2	6	/	/	37.5	6	1- القيمة السوقية
11,1	3	/	/	18.75	3	2- القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد إلتزام
66,7	18	100	11	43.75	7	3- الاسعار المعلنة للأصول أو الإلتزامات التي يتم تداولها في أسواق نشطة
/	/	/	/	/	/	4- القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية
100,0	27	100	11	100	16	المجموع
د. ح = 2		مستوى الدلالة = 0.010		كا = 9,281		نتائج اختبار Chi-Square Tests

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

تشير نتائج الجدول أعلاه الى وجود تباين بخصوص تحديد المفهوم الدقيق للقيمة العادلة بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من جهة وبين الاساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المراجعة من جهة أخرى، فقد بينت نتائج اختبار Chi-Square Tests أن قيمة مربع كاي (تساوي 9,281) واحتمال المعنوية (قيمتته 0.010) وهي قيمة أقل من 0.05 مما يعني وجود دلالة إحصائية بين الوظيفة وبين تحديد المفهوم الدقيق للقيمة العادلة، حيث بينت النتائج وجود معرفة دقيقة ونظرة ثابتة لدى الاساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المراجعة حول المفهوم الدقيق للقيمة العادلة، بينما نجد تباين واضح بين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات حول تحديد المفهوم الدقيق للقيمة العادلة، فكما هو ملاحظ في الجدول أعلاه نجد أن أزيد من 37% من هذه الفئة الاخيرة تخلط بين مفهوم القيمة العادلة ومفهوم القيمة السوقية، فمفهوم القيمة العادلة أوسع من مفهوم القيمة السوقية، إذ يتفق المفهوم في حالة الحصول على القيمة السوقية من الاسواق النشطة. لكن في العموم يمكن القول أن هناك إدراك كبير لدى أفراد العينة حول تحديد المفهوم الدقيق للقيمة العادلة حيث قارب نسبة 67%.

3.3.3- نتائج المحور الثاني: والمرتبطة بالمفاضلة بين النماذج التي تحكم عملية القياس المحاسبي من وجهة نظر المراجع الخارجي في

الجزائر، وقد أظهرت نتائج الاستبيان ما يلي:

الجدول رقم (5): يوضح نتائج فقرات المحور الثاني

مجموع المستجوبين		أستاذ جامعي ممارس لمهنة المراجعة		المراجعون (خبير ومحافظ حسابات)		المفاهيم
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	
66,7	18	54.5	6	75	12	1- أفضل التمسك بالقياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية
33,3	9	45.5	5	25	4	2- أفضل القياس المحاسبي وفقاً للقيمة العادلة
100	27	100	11	100	16	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

من خلال النتائج الواردة أعلاه نجد أن هناك رؤية مشتركة تقريباً بين غالبية أفراد العينة حول ضرورة التمسك بالقياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية (حوالي 67%)، في حين نجد أن ثلث أفراد العينة يرون ضرورة التحول الى القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة. وقد أرجعت كل فئة تمسكها بخيار معين لمجموعة من العوامل، والتي حاولنا بدورنا دراستها حسب درجة أهميتها وذلك من خلال تحويل آراء المستجوبين الوصفية الى صيغة كمية وذلك باستخدام مقياس (ليكرت) الخماسي.

➤ أرجع أصحاب الخيار الاول التمسك بالتكلفة التاريخية في القياس المحاسبي الى أهمية العوامل الموضحة في الشكل رقم (6):

الجدول رقم (6): يوضح آراء المستجوبين في العوامل المساعدة على التمسك بالتكلفة التاريخية في القياس المحاسبي

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	العوامل
2	0,46089	3,7222	74,44	تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية، كونها تستند إلى عمليات حدثت فعلاً، وليست افتراضية
5	0,92178	3,4444	68,88	استقرار القياس المحاسبي على اساس التكلفة التاريخية لفترة طويلة
4	0,51450	3,5000	97,8	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة أكثر تعقيداً من التكلفة التاريخية
3	1,50054	3,6111	72,24	خوفاً من اساءة استخدام تقديرات القيمة العادلة في التلاعب بالدخل
1	0,42779	4,7778	95,56	غياب الاسواق النشطة في الجزائر
6	1,14475	3,3889	67,76	وضع أهمية أكبر على موثوقية القياس من أجل سلامة عملية التدقيق والمسؤولية القانونية للمراجع

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

وقد كانت آراء المستجوبين حول هذا البديل أكثر اتفاقاً حول مدى أهمية العامل الرابع (غياب الاسواق النشطة في الجزائر) إذ بلغ الانحراف المعياري له (0,42779)، يليه العامل الاول (تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية، كونها تستند إلى عمليات حدثت فعلاً، وليست افتراضية) من حيث اتفاق آراء العينة حول مدى أهميته، حيث بلغ الانحراف المعياري له (0,46089). ➤ كما ركز أصحاب البديل الثاني على أهمية العوامل التالية:

الجدول رقم (7): يوضح آراء المستجوبين في العوامل المساعدة على التمسك بالقيمة العادلة في القياس المحاسبي

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	العوامل
2	1,00000	4,3333	86,68	لأن قياس القيمة العادلة أفضل أساس لإعداد التقارير المالية من قياس التكلفة التاريخية
5	,86603	4,0000	79,92	لأن القيمة العادلة تساهم في جعل المعلومات المحاسبية أكثر ملاءمة لمطلوبات متخذي القرارات
1	,50000	4,6667	93,34	تعالج جانباً من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقود
4	,50000	4,3333	86,66	تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبيين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة
6	,50000	3,3333	66,66	يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال
3	1,00000	4,3333	86,68	توفر أحدث المعلومات بما يتفق مع السوق النشط

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

يشير الجدول أعلاه، الى أن آراء هذه العينة حول هذا البديل كانت أكثر اتفاقاً حول مدى أهمية العامل الثالث (تعالج القيمة العادلة جانباً من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقود) إذ بلغت نسبة الوسط الحسابي له (93,34%)، يليه العامل الاول (لأن قياس القيمة العادلة أفضل أساس لإعداد التقارير المالية من قياس التكلفة التاريخية) حيث بلغت نسبة الوسط الحسابي له (86,68%).

3.3.4- نتائج المحور الثالث: والمرتبطة بمدى إدراك المراجع الخارجي في الجزائر لأهم التحديات التي قد تواجهه عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة، وقد حاولنا من خلال هذا المحور تحويل آراء المستجوبين الوصفية الى صيغة كمية وذلك باستخدام مقياس (ليكرت) الخماسي. وتكون الدراسة مقبولة إذا حازت نسبة الوسط الحسابي على أكثر من 60% أي عندما يزيد الوسط الحسابي عن 3 درجات.

فضلاً عن ذلك فقد تم استخدام مجموعة من الاختبارات الاحصائية، المتمثلة في مقاييس النزعة المركزية من تكرارات ونسب مئوية، وكذا استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T- Test) لعينة واحدة. وقد كانت نتائج الاستبيان حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (8): يوضح آراء المستجوبين حول مدى إدراك المراجع الخارجي في الجزائر لأهم التحديات التي قد تواجهه عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة

ترتيب الفقرات حسب الأهمية	مستوى الدلالة	قيمة t	النسبة %	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	السؤال					
						موافق تماماً	موافق	الى حد ما	مستبعد	تخالف تماماً	
						%	%	%	%	%	
3	0.000	49,028	95,56	0,5063	4,7778	0	0	3.7	14.8	81.5	تعد قياسات القيمة العادلة أكثر تعقيداً من قياس التكلفة التاريخية
6	0.000	46,872	86,69	0,4803	4,3333	0	0	0	66.7	33.33	عدم مواكبة القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة بما فيها المتعلقة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة
8	0.000	17,517	82,24	1,2195	4,1111	0	22.2	0	22.2	55.6	عدم المام المراجعين بمعايير التدقيق الدولية وخاصة التعديلات الاخيرة الخاصة بتدقيق تقديرات القيمة العادلة
12	0.000	19,549	70,38	0,9352	3,5185	0	22.2	11.1	59.3	7.4	افتقار معظم المراجعين للمعرفة الفنية و المهارات اللازمة لتدقيق تقديرات القيمة العادلة
11	0.000	22,628	74,74	0,8590	3,7407	0	7.4	29.6	44.4	18.5	صعوبة فهم المراجع للنماذج المستخدمة من قبل الادارة في إعداد تقديرات القيمة العادلة.
13	0.000	19,079	62,22	0,8473	3,1111	7.4	7.4	51.9	33.3	0	اختلاف الاساليب التي تستخدم في تدقيق قياسات القيمة العادلة حسب النشاط الذي تمارسه المؤسسة والبيئة التي تنشط فيها
1	0.000	63,202	96,3	0,3958	4,8148	0	0	0	18.5	81.5	عدم تداول اغلب الاصول والالتزامات في الاسواق النشطة، وبالتالي تزداد صعوبة المراجع في حصوله على أدلة تدقيق مناسبة وكافية
4	0.000	39,100	93,34	0,6201	4,6667	0	0	7.4	18.5	74.1	تُقَيِّم بعض الاصول والالتزامات باستخدام افتراضات الادارة التي تعتمد على التقدير الشخصي، مما قد يؤدي الى اتباع اسس قياس ونماذج تقييم غير ملائمة
7	0.000	27,062	86,68	0,8320	4,3333	0	0	22.2	22.2	55.6	تعدد طرق ونماذج قياس القيمة العادلة يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو في الواقع، خاصة في ظل عدم وجود سوق نشط.
2	0.000	58,599	95,56	0,4236	4,7778	0	0	0	22.2	77.8	لم يلزم النظام المحاسبي المالي ضرورة القياس وفق القيمة العادلة ولم يلغى القياس وفقاً للتكلفة التاريخية

5	0.000	29,020	89,64	0,8024	2	4,4815	0	0	18.5	14.8	66.7	11	تدقيق البيانات المالية المبنية على أساس محاسبة القيمة العادلة أكثر تعقيداً من تلك المبنية على التكلفة التاريخية
9	0.000	35,000	78,08	0,57735	3	3,8889	0	0	22.2	66.7	11.4	12	صعوبة الحصول على بيانات تتميز بالملائمة والموثوقية عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة بسبب اعتمادها في أغلب الأحيان على الآراء الشخصية للقائمين على عملية القياس
10	0.000	35,000	77,78	0,57735	3	3,8889	0	0	22.2	66.7	11.1	13	صعوبة اكتشاف تحيز محتمل من قبل الإدارة بسبب تعدد طرق قياس القيمة العادلة وغياب النزاهة لدى إدارة بعض الشركات
14	0.000	11,774	61,42	1,3566	3	3,0741	22.2	0	44.4	14.8	18.5	14	صعوبة استعانة المدقق بخبير متخصص في مجال عمل المؤسسة يتميز بالكفاءة والموضوعية يساعده على تفهم المؤسسة بشكل جيد.

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPS

تشير النتائج الموضحة في الجدول أعلاه إلى وجود فروق ذات معنوية لإدراك مراجعي الحسابات في الجزائر لأهم التحديات التي قد تواجههم أثناء تدقيق تقديرات القيمة العادلة، حيث أوضح اختبار **T-tests** أن رأي أفراد العينة في جميع الفقرات كان إيجابياً إذ نجد أن مستوى الدلالة في جميع الفقرات أقل من 0.05، كما نجد أن متوسط الدرجات لجميع الفقرات كان أكبر من حجم نقطة الوسط (3) مما يؤكد رفض الفرضية العدمية، وبالتالي توجد دلالة احصائية ذات معنوية لإدراك مراجعي الحسابات في الجزائر للتحديات التي قد تواجههم عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

وإذا حاولنا ترتيب فقرات المحور الثالث لوجدنا أننا آراء المستجوبين حول أهم هذه التحديات كانت أكثر اتفاقاً حول التحدي المذكور في الفقرة السابعة (عدم تداول أغلب الأصول والالتزامات في الأسواق النشطة، وبالتالي تزداد صعوبة المراجع في حصوله على أدلة تدقيق مناسبة وكافية) إذ بلغت نسبة الوسط الحسابي لها (96,34%) و بانحراف معياري قدره (0,39585)، تليه الفقرة العاشرة (لم يلزم النظام المحاسبي المالي ضرورة القياس وفق القيمة العادلة ولم يلغى القياس وفقاً للتكلفة التاريخية) حيث بلغت نسبة الوسط الحسابي لها (95,56%).

الخلاصة:

لقد تزايد الاتجاه العالمي في السنوات الأخيرة نحو استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، مما أثار العديد من المشاكل والتساؤل من قبل المجتمع المالي، حيث أصبح الاعتماد على تقديرات القيمة العادلة مصدر قلق كبير للمستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية خاصة بعد ظهور الأزمة المالية في عام 2008، وعلى الرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النموذج من القياس إلا أنه قد يعود بنتائج وخيمة في حالة عدم تطبيق الفروض واختيار النماذج بشكل سليم من قبل الإدارة أو في حال غياب النزاهة لدى إدارة بعض الشركات، كما قد يكون مرفوضاً إذا لم يجد البيئة المناسبة لتطبيقه.

وقد استهدفت هذه الدراسة بشكل أساسي مدى فهم مراجعي الحسابات في الجزائر لمفهوم القيمة العادلة وطرق قياسها، ومدى قبول تطبيقها في البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى اختبار مدى إدراكهم للتحديات التي قد تواجههم عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة. ولتحقيق أهداف البحث والاجابة على التساؤلات الفرعية فقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى محورين، تناول الجانب الأول الإطار النظري والذي تضمن عرضاً للإطار العام للبحث من خلال التركيز على تطور محاسبة القيمة العادلة في الفكر المحاسبي، وتقديم عرضاً للأسس ومقومات المحاسبة على أساس القيمة العادلة، كما تضمن هذا الجزء دراسة أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة على تقديرات المراجع الخارجي من خلال تقديم عرضاً لمفهوم خطر المراجعة وتصنيفاته المختلفة وكذا التحديات التي قد تواجه المراجع الخارجي عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة، ثم عرض متطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة حسب ما جاءت به معايير المراجعة الدولية. وقد كشف هذا الجانب من البحث مجموعة من النتائج أهمها:

-إن عملية تدقيق البيانات المالية المعبرة عن تقديرات القيمة العادلة تعد أصعب من تدقيق البيانات التي لا تعتمد على تقديرات محاسبية في إعدادها، وذلك لأن وجودها في القوائم المالية يزيد من مخاطر وجود تحريف جوهري، ومن قابلية وجود تحيز مقصود أو غير مقصود من قبل الإدارة.

- تزداد مخاطر المراجعة في ظل تدقيق تقديرات القيمة العادلة، فالبيانات الناتجة عن التقديرات المحاسبية يكتنفها عدم تأكد جوهري في القياس وبالتالي تكون عرضة لمخاطر أكبر من تلك التي تتكون من بيانات واقعية روتينية نسبياً.
- تعتبر مخاطر المراجعة من الأمور المهمة التي يجب على المراجع أخذها في الاعتبار في مراحل المراجعة المختلفة واكلتخطيط لها، بحيث تكون مخاطر المراجعة عند أدنى حد ممكن.
- يوجد اعتراف دولي ومحلي بتطبيق قياس القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية إلا أن هناك قيود على عملية التطبيق تتمثل أساساً في مشكلة وجود سوق نشط أو غير نشط لتحديد طريقة التقييم، وأيضاً مشكلة التصنيف.
- توجد العديد من المشاكل والتحديات المرتبطة بقياس القيمة العادلة في الدول النامية - ومنها الجزائر- تشمل الأسواق غير النشطة، والتكلفة، قصور المهارات، الاطراف ذات العلاقة، ضعف بيئة التشريعات، نقص أدلة ومعايير التقييم..؟
- أما الجانب الثاني من البحث تمثل في القيام بدراسة ميدانية من خلال توزيع قوائم استقصاء على مجموعة من المراجعين المزاولين للمهنة في الجزائر بغية الاجابة على بعض تساؤلات البحث وإثبات أو نفي فرضياتها، وقد كشفت نتائج الدراسة الميدانية ما يلي:
- المراجع الخارجي في الجزائر على إطلاع كبير ومستمر بالقوانين والتشريعات ذات الصلة بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، فضلاً عن الاطلاع و المتابعة المستمرة للمعايير الجديدة الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة؛
- نسبة حصول المراجع الخارجي في الجزائر على دورات تدريبية حول موضوع القيمة العادلة في مجملها كانت ضعيفة، سواءً بالنسبة للمراجعين الخارجيين (الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات) أو الاساتذة الجامعيين المزاولين للمهنة.
- هناك تباين واضح في درجة اطلاع المراجع الخارجي في الجزائر على معيار المحاسبة IFRS 13 وكذا معيار المراجعة الدولية رقم 540 المرتبطان بالقيمة العادلة، وذلك حسب الوظيفة التي يشغلها كل مراجع، فنسبة الاطلاع والمتابعة بالنسبة للأساتذة الجامعيين المزاولين للمهنة كانت أكبر بكثير من درجة إطلاع المراجعين الآخرين (الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات). نفس الملاحظة بالنسبة لدرجة المتابعة والاطلاع على المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة عموماً، حيث كانت درجة المتابعة (في الغالب) أو (متوسطة) بالنسبة للأستاذ الجامعي الممارس لمهنة، في حين نجدها (متوسط أو ضعيفة) الى (ضعيفة جداً) بالنسبة للخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات.
- وهي نتيجة متوقعة بحكم طبيعة وظيفة التدريس التي تعتمد بشكل كبير على الأبحاث وتلقين المعلومة للطلبة، وهو ما يتطلب من الاستاذ الجامعي أن يكون ملماً بجميع المواضيع ذات الصلة بتخصص المحاسبة. في حين نجد أن الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات في الغالب يحتاج فقط الى القوانين والتشريعات وكذا المعايير التي تخدمه أثناء مزاولته لمهنة المراجعة.
- هناك إدراك كبير لدى أفراد العينة حول تحديد المفهوم الدقيق للقيمة العادلة، وطرق قياسها.
- هناك رؤية مشتركة تقريباً بين غالبية أفراد العينة حول ضرورة التمسك بالقياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، ويرجعون أهم عامل لتمسكهم بهذا الخيار الى غياب سوق نشط في الجزائر يتميز بالكفاءة.
- هناك إدراك كبير لدى مراجعي الحسابات في الجزائر لأهم التحديات التي قد تواجههم عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة، كما أن آراء الفئة المستجوبة حول أهم هذه التحديات كانت أكثر اتفاقاً حول "صعوبة حصول المراجع على أدلة تدقيق مناسبة وكافية في حالة عدم تداول اغلب الاصول والالتزامات في الاسواق النشطة".

الهوامش والمراجع :

- 1 منال علي، منال علي العبد الله، التحول في القياس المحاسبي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، سوريا 2010، ص 65.
- 2 جمال علي عطية الطرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الاردن، اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الاردن 2005، ص 89.
- 3 جمال علي عطية الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص 89.
- 4 نعيم سابا الخوري، القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، مقال مقدم الى جمعية المحاسبين القانونيين في سورية، المركز الثقافي بالمرزة- دمشق- 2007/7/21.
- 5 بركة محمد، شلغام هشام، محاسبة القيمة العادلة ومسببات الازمة المالية العالمية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 .

- 6 ورد هذا التعريف في عدد من المعايير مثل المعيار رقم 16 فقرة 6، والمعيار رقم 19 فقرة 3، والمعيار رقم 21 فقرة 7، والمعيار رقم 32 فقرة 5، والمعيار 39، وغيرها.
- 7 فارس بن ىدىر، واقع تطبىق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماجستير جامعة ورقلة، الجزائر 2015/2014.
- 8 محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية - الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان 2016، ص 823.
- 9 نفس المرجع السابق، ص 829.
- 10 نفس المرجع السابق، ص 828.
- 11 مصطفى راشد العبادي، مدي حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية- دراسة تحليلية مقارنة، بحث مقدم للندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية حول " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين" جامعة الملك سعود، يومي 18- 19 ماي 2010.
- 12 ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 .
- 13 زينب أسعد أسعد، دراسة أثر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على القيام بمراجعة وتقدير مخاطر القيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
- 14 ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، مرجع سبق ذكره..
- 15 رشا بشير الجرد، اجراءات المراجعة الخارجية في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق 2010، ص 53.
- 16 مسعود صديقي ، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، الجزائر 2004، ص 114.
- 17 زينب أسعد أسعد، مرجع سبق ذكره.
- 18 مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 114.
- 19 محمود عاطف محمود عبد العال، انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على أدلة الاثبات ووسائل الحصول عليها، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة القاهرة، القاهرة 2015، ص 63.
- 20 محمود عاطف محمود عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 65.
- 21 زينب أسعد أسعد، مرجع سبق ذكره.
- 22 مسعود صديقي، أطروحة دكتوراه، ص 115.
- 23 رشا بشير الجرد، مرجع سبق ذكره، ص 45.
- 24 أحمد حلمي جمعة، إدراك مراقبي الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، جامعة أم القرى - مكة المكرمة، المملكة العربية السعودية 2013/04/05.
- 25 محمود عاطف محمود عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 28.
- 26 رشا بشير الجرد، مرجع سابق، ص 48.
- * معيار التدقيق الامريكي رقم 92 الخاص بتدقيق الأدوات المالية المشتقة، وأنشطة التحوط، والاستثمار في الأوراق المالية والموجود في القسم AU رقم 332، نسخة عام 2000.
- 27 ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، مرجع سبق ذكره.
- 28 نفس المرجع السابق.
- 29 نعيم دهمش، عفاف اسحق أبو زر، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي المهني السادس، لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان - الأردن من 22 - 23 أيلول 2004.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

علاء بوقفة، مسعود صديقي (2017). التحديات التي تواجه المراجع الخارجي في الجزائر في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة استطلاع آراء عينة من مراجعي الحسابات في الجزائر، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 03 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 25-44.



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دوي (CC BY-NC 4.0)**.

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دوي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.