

المراجعة الخارجية وإجراءاتها في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة

المراجعة الخارجية وإجراءاتها في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة

(دراسة ميدانية على مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية العراقية)

بحث أعدّ في المحاسبة

إعداد: رولا محمد سويرة

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الادارة التربوية)

الفهرس

أ	الفهرس
2	المقدمة
3	مشكلة الدراسة
4	اهمية الدراسة
4	اهداف الدراسة
5	فرضيات الدراسة
5	نموذج الدراسة
6	المنهج المتبع بالدراسة
7	محتويات الدراسة
	المراجع العربية
	المراجع الاجنبية

مهنة المراجعة هي عملية منظمة وهادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن عدالة القوائم المالية ومصداقية الإبلاغ المالي، لذا فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، حيث يوجد ثلاث أطراف معنيين بتلك المهنة وتحكمهم ثلاثية الأبعاد، وهم: مقدم الخدمة (مراجع الحسابات) طالب الخدمة (إدارة المنشأة أو العميل) ومستخدمو البيانات المالية (جمهور المستثمرين، الدائنين، الجهات الضريبية والحكومية) وحيث أن مهنة المراجعة تعتبر خدمة وضمن جودة المعلومات، لذا فإن إضفاء الثقة على القوائم المالية من أهم أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها، وإلى تحسين مستوى جودة المراجعة.

تحرص دول العالم حالياً على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، هذه المعايير التي توفر الشفافية وقابلية المقارنة، ويعتبر العراق إحدى تلك الدول التي تسعى لتطبيق تلك المعايير، حيث تم اتخاذ العديد من الخطوات في سبيل تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وقد صاحب ذلك ازدياد مسؤولية مراجع الحسابات أمام الغير وبرز الحاجة إلى إجراءات لضمان جودة أعمال المراجعة وذلك لتوفير القناعة المعقولة لمراجع الحسابات وللأطراف المعنية بأن أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الكفاءة والسرعة والاقتصاد مما يخدم الأهداف العامة للمجتمع ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المراجع.

وكما بات معروفاً فإن الجهة المصدرة لتلك المعايير (مجلس معايير المحاسبة الدولية) تتبنى وتدافع بشدة عن محاسبة القيمة العادلة، مفضلة إياها عن محاسبة التكلفة التاريخية.

ولما كان هناك العديد من معايير المحاسبة الدولية التي تطالب بتطبيق محاسبة القيمة العادلة أو تسمح بها، بالتالي من الضروري على مهنة تدقيق الحسابات توجيه مدققي الحسابات نحو الإجراءات المتبعة لتدقيق تقديرات القيمة العادلة، وقد حددت تلك المعايير ثلاثة مداخل أو مجموعات إجرائية جوهرية لتدقيق تقديرات القيمة العادلة يغني أداء إحداها عن الآخر، وهي مدخل فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ومدخل وضع تقدير ذات للقيمة العادلة، وأخيراً مدخل إجراءات الأحداث اللاحقة.

كما وضحت تلك المعايير أن المدقق عند قيامه باستخدام أحد تلك المداخل الثلاثة السابقة، بإمكانه أيضاً استخدام إجراءات التدقيق الأخرى التي يعتمد عليها المدقق في تدقيق المعلومات المحاسبية التي لا تعتمد على القيمة العادلة في إعدادها ومن هذه الإجراءات الفحص الفعلي للأصول أو الالتزامات المسجلة بقيمتها العادلة.

وبما أن مدققي الحسابات في العراق ملزمين أيضاً ومن جهات متعددة بتطبيق معايير التدقيق الدولية كان عليهم تبعاً لذلك تطبيق تلك المعايير، وبالتالي فمن الضروري التعرف على الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة، ومدى اعتماده على المداخل الثلاثة السابقة، وإجراءات التدقيق الأخرى إلى جانب كل مدخل من المداخل السابقة.

الفصل الأول: الإطار المنهجي للدراسة

إشكالية الدراسة وتساؤلاتها:

تعد المصارف وشركات التأمين الخاصة العاملة في العراق بياناتها المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، وكذلك تطبق الشركات المسجلة في سوق العراق للأوراق المالية معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى عدد من الجهات الأخرى التي بدأت بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وبالتالي فإنه يتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في العراق، هذه المعايير التي تبنت القيمة العادلة، وبما أنه تم تطبيق هذه المعايير فإن على مدققي الحسابات تطبيق إجراءات مختلفة عن الإجراءات المتبعة في حالة التكلفة التاريخية التي اعتاد المدقق فيها على نمط معين من الإجراءات، وهناك عدد من المداخل الإجرائية التي حددها معياري التدقيق الدولي (540) والأمريكي (101) والأبحاث ذات الصلة بالتالي يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال الأسئلة التالية:

1- هل يعتمد مدقق الحسابات في العراق على إجراءات فحص واعتبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

2- هل يعتمد مدقق الحسابات في العراق على إجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

3- هل يعتمد مدقق الحسابات في العراق على إجراءات فحص الأحداث اللاحقة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

4- هل يعتمد مدقق الحسابات في العراق بالإضافة إلى المداخل الثلاثة السابقة على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

ويتفرع إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يعتمد مدقق الحسابات في العراق بالإضافة لإجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

- هل يعتمد مدقق الحسابات في العراق بالإضافة لإجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

- هل يعتمد مدقق الحسابات في العراق بالإضافة لإجراءات فحص الأحداث اللاحقة على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة؟

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سوبرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الادارة التربوية)

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة الحالية في النقاط التالية:

أولاً - الأهمية العلمية:

جاءت هذه الدراسة استجابة لتوصيات الدراسات السابقة، وتكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية المراجعة الخارجية وإجراءاتها في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة، وحاجة المكتبة العربية لمثل هذه الدراسات، خاصة في ظل النقص الواضح في الدراسات التي تتناول العلاقة بين المراجعة الخارجية ومحاسبة القيمة العادلة.

ثانياً - الأهمية التطبيقية:

1 - يأمل الباحث أن تساهم الدراسة في توضيح الواقع الحالي المراجعة الخارجية وإجراءاتها في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

2 - يسعى الباحث للتوصل إلى التوصيات اللازمة التي من الممكن أن تكون ذات فائدة لأصحاب القرار.

3- تقدم فائدة كبيرة ومدققي الحسابات لدى القيام بتدقيق الشركات التي تستخدم تقديرات القيمة العادلة في إعداد قوائمها المالية، حيث أنها تساهم في توضيح المداخل الثلاثة المتبعة في عملية تدقيق تلك التقديرات.

4- تبين فيما إذا كان مدققي الحسابات في العراق يعتمدون على المداخل الثلاثة والإجراءات الأخرى التي حددتها معايير التدقيق الدولية والأبحاث ذات العلاقة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إجراءات التدقيق الخارجي المتبعة في حال قيام الشركات باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إعداد قوائمها المالية، والتعرف على مدى تطبيق كل مدخل من مداخل تدقيق القيمة العادلة الثلاثة، بالإضافة إلى معرفة مدى استخدام إجراءات التدقيق الأخرى التي تستخدم في تدقيق المعلومات التي لم تعتمد على القيمة العادلة في إعدادها مع كل مدخل من تلك المداخل الثلاثة (مدخل فحص واعتبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ومدخل وضع تقدير ذاتي للقيمة العادلة، ومدخل فحص الإجراءات اللاحقة).

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الادارة التربوية)

فرضيات الدراسة:

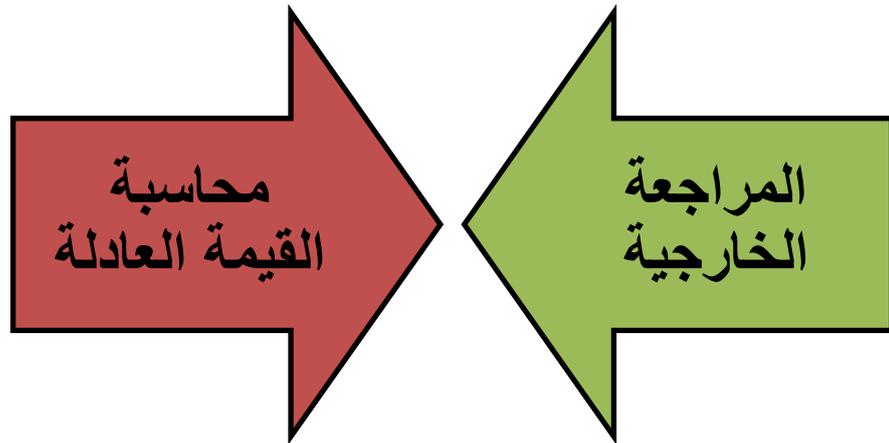
تقوم الدراسة على الفروض الرئيسية الأربعة التالية:

- 1- يعتمد مدقق الحسابات في العراق على إجراءات فحص واختبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.
- 2- يعتمد مدقق الحسابات في العراق على إجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.
- 3- يعتمد مدقق الحسابات في العراق على إجراءات الأحداث اللاحقة عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

بالإضافة إلى استخدام كل مدخل من المداخل الثلاثة السابقة فإن مدقق الحسابات في العراق يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة. وتتفرع الفرضية الرئيسية الرابعة إلى الفروض الفرعية الثلاثة التالية:

- بالإضافة لإجراءات فحص واعتبار تقديرات الإدارة للقيمة العادلة فإن مدقق الحسابات في العراق يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.
- بالإضافة لإجراءات التقدير الذاتي للقيمة العادلة فإن مدقق الحسابات في العراق يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.
- بالإضافة لإجراءات الأحداث اللاحقة فإن مدقق الحسابات في العراق يعتمد على إجراءات التدقيق الأخرى عند تدقيقه لتقديرات القيمة العادلة.

أنموذج ومتغيرات الدراسة:



تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سوبرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الادارة التربوية)

منهج الدراسة:

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والذي يعرف بأنه المنهج الذي يقوم على دراسة الحالة أو الظاهرة ولكن بصورتها الحقيقية الموجودة في الواقع، ويهتم المنهج الوصفي بدراسة تلك الظاهرة دراسة دقيقة دون أي زيادة أو نقصان، ثم يعمل على توضيح خصائصها من ناحية الكيفية، أمّا من الناحية الكمية فإنّه يصف الظاهرة وصفاً رقمياً وذلك من خلال أرقام وجداول تكون مهمتها الأساسية توضيح مقدار تلك الظاهرة أو حتى حجمها أو مدى ارتباط هذه الظاهرة مع غيرها من الظواهر.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية العراقية لعام 2021 والبالغ عددهم (30) مكتب تدقيق، ويعود سبب حصر فئة المدققين المستهدفة بالمعتمدين فقط لدى الهيئة إلى إلزام الشركات المسجلة لديها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ومن ضمنها محاسبة القيمة العادلة، وهذه الشركات ملزمة باختيار مدقق من ضمن قائمة المدققين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية العراقية.

تم اختيار (18) مكتب تدقيق، أي بنسبة (60 %) من إجمالي مكاتب التدقيق المعتمدة لدى الهيئة لعام 2021م حيث تم التركيز عند تحديد عينة الدراسة على مكاتب التدقيق التي تقوم بتدقيق حسابات شركات تطبق محاسبة القيمة العادلة كالبانوك وشركات التأمين.

حدود الدراسة:

- الحد الموضوعي: ستحيط الدراسة في موضوعها المراجعة الخارجية وإجراءاتها في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة.
- الحد الزمني: سيتم إجراء هذه الدراسة في العام الجامعي 2021-2022م.
- الحد البشري: مدققي الحسابات المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية العراقية.
- الحد الجغرافي: سيتم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود الجمهورية العراقية.

التعريفات الإجرائية:

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الادارة التربوية)

- **المراجعة الخارجية:** هي مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال الجهة من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة(1).

- **القيمة العادلة:** وفقاً للمعيار الدولي 39 الأدوات المالية الاعتراف والقياس هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل، وعلى بيئة من الحقائق يتعاملان بإرادة حرة(2).

مصادر الحصول على البيانات:

سيتم الاعتماد في جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة على المصادر التالية:

1) المصادر الثانوية: واشتملت على الكتب والمقالات، والدراسات المنشورة، ورسائل الماجستير، والقوانين، والتقارير السنوية، والمواقع الإلكترونية، وذلك من أجل توضيح المفاهيم المتعلقة بالدراسة، وبناء الإطار النظري للدراسة، بالإضافة إلى وضع الفرضيات.

2) المصادر الأولية: وتمثلت في الاستبانة التي سيتم إعدادها بهدف اختبار الفرضيات، حيث سيتم تصميم نموذج الاستبانة، وتم صياغة فقراتها بالاعتماد على الإطار النظري للدراسة والدراسات السابقة.

أداة الدراسة:

سيقوم الباحث بتطوير استبانة وفق مقياس ليكرت الخماسي من خلال الاعتماد على الأدب النظري والدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة لجمع المعلومات من أفراد عينة الدراسة، للتعرف على واقع المراجعة الخارجية وإجراءاتها في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

الدراسات السابقة:

1. دراسة عبد المنعم زيدان، 2021م، بعنوان: دور محاسبة القيمة العادلة في تخطيط عملية التدقيق الخارجي، دراسة ميدانية على البنوك الموجودة بالأردن، هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات التالية: ما اتجاهات التطور في استخدام تقديرات القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ما انعكاسات تطبيق محاسبية تقديرات القيمة العادلة على أداء مهمة التدقيق في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

(1) محمد علي جبران، 2019م، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجزائر، رسالة جامعية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص 45.
(2) إحسان صالح العميري، 2017م، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، الرياض، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2، ص 36.

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سوبرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الادارة التربوية)

ومعايير التدقيق والتأكيد الدولية، وما مستوى تطبيق المدققين الأردنيين لمتطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 545، وقد تم توزيع استبانة على عينة مكونة من المدققين الحاليين في شركات تدقيق حسابات البنوك الموجودة بالأردن، والمدققين المحتملين الحاصلين على رخصة مزاوله مهنة التدقيق في الأردن والذين من المحتمل أن يقوموا بتدقيق حسابات هذه البنوك في السنوات القادمة، بناءً على قرار من البنك المركزي الأردني وعددهم (211) مدققاً كما شملت الدراسة المديرين الماليين في البنوك الموجودة بالأردن وعددهم (23) مديراً مالياً وقد تم وضع سبع فرضيات لهذه الدراسة.

وبعد اختبار الفرضيات؛ أوضحت النتائج تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (545)، والمتعلق بتدقيق قياسات إفصاحات القيمة العادلة، إضافة إلى المعايير التي لها علاقة ببعض إجراءات التدقيق المتعلقة بالإفصاح والتدقيق للقيمة العادلة(3).

2. دراسة نذير الطرايرة، 2020م، بعنوان: المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات التالية: ما اتجاهات التطور في استخدام تقديرات القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وما انعكاسات استخدام تقديرات القيمة العادلة في المحاسبة على أداء مهمة التدقيق في ضوء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير التدقيق والتأكيد الدولية، وما مستوى تطبيق مدققي الحسابات الأردنيين لمتطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة في ضوء معيار التدقيق الدولي رقم 545.

تم توزيع الاستبانة على مدققي الحسابات الأردنيين الحاصلين على رخصة مزاوله المهنة العاملين في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى وعددهم (10) مكاتب من المكاتب التي تتولى تدقيق البيانات المالية للقطاعات الاقتصادية الأردنية، ما عدا قطاع الخدمات، والمتداول أسهمها في بورصة الأوراق المالية.

أوضحت نتائج الدراسة الاستطلاعية أن المستوى العام لتطبيق مدققي الحسابات الأردنيين لمتطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة يبلغ (87 %) وأن أعلى مستوى تطبيق للمتغير المستقل (الإفصاحات حول القيمة العادلة) حيث بلغ (89 %)، وتقييم نتائج إجراءات التدقيق وتمثيلات الإدارة والاتصالات مع القائمين على الحوكمة (88 %)، واستخدام عمل الخبير (88 %)، وتقييم مناسبة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة (87 %)، وإجراءات التدقيق للاستجابة لمخاطر التحريفات المادية الناتجة عن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة للمنشأة (85 %)، وتطبيق المتطلبات المتعلقة بفهم عملية المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات وأنشطة الرقابة الملائمة وتقييم المخاطر (82%)⁽⁴⁾.

3. دراسة عصمت المصلي، 2020م، بعنوان: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة العوامل المؤثرة

⁽³⁾ عبد المنعم زيدان، 2021م، دور محاسبة القيمة العادلة في تخطيط عملية التدقيق الخارجي، دراسة ميدانية على البنوك الموجودة بالأردن، عمان، الأردن، مكتبة الجامعة الأردنية.

⁽⁴⁾ نذير الطرايرة، 2020م، المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، عمان، الأردن، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع.

في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات في اليمن، والخروج بنتائج وتوصيات تساهم في رفع وتطوير أداء مكاتب المراجعة في الجمهورية اليمنية ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فقد تم صياغة بعض الفرضيات لتحقيق ذلك والإجابة على تساؤلاتها، وقد قام البحث بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في البحث وقام بتصميم وتوزيع استبانة علمية محكمة على مجتمع الدراسة والذي يتمثل في أصحاب مكاتب مراجعة الحسابات، وباستخدام النماذج الإحصائية قام الباحث بتحليل بيانات الاستبانة وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها يعتبر كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية وإلمام مراجع الحسابات بمعايير المراجعة المتعارف عليها من المؤثرات الهامة في جودة الأداء في عملية مراجعة الحسابات، وقد أظهرت الدراسة أن العوامل الخاصة بإجراءات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة تؤثر بشكل واضح في جودة أعمال المراجعة وأن مدى متانة وسلامة نظام الرقابة الداخلي للعمليات محل المراجعة له أثر إيجابي على جودة المراجعة، كما أظهرت الدراسة ضرورة إجراء عملية تخطيط منظمة لكل عملية مراجعة مع تقدير الوقت اللازم والمناسب لإنجاز المهمة بما يتلاءم مع طبيعة هذه المهمة، كما أثبتت الدراسة أن تبني مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة ويؤدي إلى رفع مهنة المراجعة والنهوض بها(5).

4. دراسة إسماعيل بلوناس، 2020م، بعنوان: مفاهيم جودة المراجعة، والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، هدفت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم جودة المراجعة، والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسين جودة المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من بينها أن هناك اختلافات معنوية حول مفهوم جودة المراجعة السائد بين المهتمين بعملية المراجعة حيث يرى المراجعين أن جودة المراجعة تتحقق بالالتزام بالمعايير المهنية، في حين يرى المدراء أن جودة المراجعة تتحقق بتلبية احتياجاتهم ورغباتهم، بالإضافة إلى عدم وجود اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بخصوص العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، كذلك لا توجد اختلافات معنوية بين آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة بالنسبة لمظاهر الاستدلال على جودة المراجعة، وأن الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني يعد أهم مظاهر الاستدلال على جودة المراجعة أهمية من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، يليه مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وأن وجود معايير للرقابة على جودة الأداء يعد أهم وسائل تحسين جودة المراجعة، يليه إلزام مكاتب المراجعة بأن يجتاز مراجعوها عددًا معينًا من ساعات التعليم المستمر(6).

5. دراسة جمعة الحماد، 2019م، بعنوان: مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، هدفت الدراسة إلى توضيح مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته

⁵ (عصمت المصلحي، 2019م، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، المملكة العربية السعودية، الرياض، قسم المحاسبة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.

⁶ (إسماعيل بلوناس، 2020م، مفاهيم جودة المراجعة، والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، اللاذقية، سوريا، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد30، العدد1.

واستقلاله، ولتحقيق أهداف الدراسة تم عمل استبانة مكونة من(6) أجزاء، اعتمادًا على الدراسة النظرية والدراسات السابقة، وزعت على المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية توجد علاقة بين تغيير المراجع الخارجي مراجعًا لحسابات العميل، وبين تحسين جودة عملية المراجعة و تعزيز موضوعيته واستقلاله.

وتوجد علاقة بين تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ورأيه حول فرضية استمرارية الشركة و عميل المراجعة وبين تحسين جودة عملية المراجعة و تعزيز موضوعيته واستقلال المراجع الخارجي، ولا توجد فروق في رأي أصحاب مكاتب التدقيق وأصحاب شركات المساهمة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله يعزى للمؤهل العلمي، وتوجد فروق في رأي أصحاب مكاتب التدقيق وأصحاب شركات المساهمة حول مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله يعزى للتخصص، والتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يعزز استقلال المراجع الخارجي ويحسن جودة عملية جودة المراجعة، وإن من أهم العوامل التي يستند إليها المعارضون لتغيير المراجع الخارجي هي أن التغيير سوف يترتب عليه خسارة للمعلومات المتراكمة لدى المراجع الذي سيتم تغييره، وأن قلة المعلومات لدى المراجع البديل قد تسبب انخفاض جودة عملية المراجعة(7).

6. دراسة يامن دهمش، 2019م، بعنوان: العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، هدف البحث إلى الاعتراف بالعوامل التي تؤثر على جودة المراجعة من منظور المراجع الخارجي، وذلك من خلال تحليل الأهمية النسبية لمتغيرات البحث وتأثيراته على جودة التدقيق، واعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة البحث ووضع الفروض كما اعتمد على المنهج التاريخي لتتبع دراسات سابقة ذات صلة بموضوع الدراسة، كما استخدم الأسلوب الاستقرائي لتنفيذ الدراسة التطبيقية، وقد توصلت الدراسة إلى أن من أهم العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة هي العوامل المتعلقة بالمؤهلات وإجراءات العمل الأولية، وهي: أن جودة عملية المراجعة تعتمد في الغالب على مراجعي الحسابات في تنفيذ عملية المراجعة، وأن تخطيط ومراجعة عملية المراجعة من قبل مساعدين له تأثير كبير على جودة وسلامة مراجعة الحسابات، الخبرة العملية من قبل فريق المراجعة وعدم وجود المعرفة الكاملة عن نوعية الأعمال التجارية للعملاء، والتدريب الغير كافي للمراجعين يؤثر على جودة المراجعة سلباً(8).

7. دراسة نعيم خنفر، 2017م، بعنوان: تحليل أثر طول علاقة العميل في شركات المراجعة وحجم الشركة على جودة المراجعة في الأردن، وقد تم استخدام النماذج التربيعية مشابهة في ذلك للباحثين هونج وتشاي مع بعض التعديلات لاختبار صحة فروض الدراسة وتحقيق أهدافها وقد طبق الاختبار على جميع الشركات التي يتم تداول أسهمها في بورصة عمان خلال الفترة من 2016-2017 وقد توصل البحث إلى النتائج التالية:

(7) جمعة الحماد، 2019م، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، الإسكندرية، مصر، دار الجامعة الجديدة للنشر.

(8) يامن دهمش، 2019م، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، جدة، جامعة الملك عبد العزيز.

أظهرت الدراسة إلى أن طول العلاقة مع العميل في شركات المراجعة من شأنه أن يؤثر سلباً على جودة المراجعة وذلك انسجاماً مع مجتمع الدراسة الأردنية حيث أن معظم شركاتها تستخدم المراجعين لفترات طويلة قد تتجاوز تسع سنوات في بعض الحالات، كما بينت الدراسة كذلك إلى أن حجم شركة المراجعة لا يعزز تأثير طول العلاقة مع العميل على جودة المراجعة في الوقت الذي لم يكشف عن أي تأثير معنوي على جودة المراجعة من قبل حجم الشركة(9).

8. دراسة (Robert HENK)، 2017م، بعنوان: مراحل عملية تدقيق القيمة العادلة معتمدةً على معيار التدقيق الأمريكي (101)، هدفت هذه الدراسة إلى بيان مراحل عملية تدقيق القيمة العادلة معتمدةً على معيار التدقيق الأمريكي (101)، حيث وضحت أن مراحل تدقيق تقديرات القيمة العادلة وإفصاحاتها هي فهم عملية تحديد القيمة العادلة: من خلال شرح القيمة العادلة، وكيفية تحديدها بالإضافة لواجبات المدقق في هذه المرحلة، وتقييم انسجام تقديرات القيمة العادلة وإفصاحاتها مع استخدام عمل خبير، واختبار مقاييس القيمة العادلة وإفصاحاتها وتتكون مما يلي: فحص الافتراضات الهامة، ونموذج القياس (حال استخدامه)، والبيانات المستخدمة أو تطوير تقديرات ذاتية للقيمة العادلة ومقارنتها مع القيم التي قيدتها الإدارة أو تدقيق الأحداث والعمليات اللاحقة، إفصاحات القيمة العادلة، تقييم نتائج إجراءات عملية التدقيق(10).

9. دراسة (JAMES ALFRED)، 2016م، بعنوان: تحديد واجبات الإدارة تجاه عملية تقدير القيمة العادلة، وتحديد الإجراءات العامة الي قد يقوم بها المدقق، هدفت الدراسة إلى تحديد واجبات الإدارة تجاه عملية تقدير القيمة العادلة، وتحديد الإجراءات العامة الي قد يقوم بها المدقق، وإجراءات تقييم مدى الانسجام مع الإطار المحاسبي، وكذلك تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه أداءها عند عملية تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة حيث حددت ثلاث طرق أساسية:

1- اختبار قياس المنشأة للقيمة العادلة وإفصاحها عنها من خلال تدقيق الافتراضات الهامة التي وضعتها وطريقة التقييم، والتوثيق والمعلومات المتعلقة بها من خلال:

أ- تقييم فيما إن كانت الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة في قياس القيمة العادلة قد أخذت بشكل منفصل وبشكل كلي، وإن كانت تقدم أساساً منطقياً في قياس القيمة العادلة.

ب- اختبار البيانات المستخدمة في تحديد القيمة العادلة وتقييم فيما إن كانت قد طورت بشكل ملائم من هذه البيانات ومن افتراضات الإدارة؛ وفيما إذ قامت الإدارة باستخدام المعلومات السوقية المتاحة لتطوير افتراضاتها.

2- تطوير تقديرات ذاتية للقيمة العادلة للتأكد من ملائمة قياس القيمة العادلة باستخدام تحليل الحساسية، عند الضرورة.

⁹() نعيم خنفر، 2017م، تحليل أثر طول علاقة العميل في شركات المراجعة وحجم الشركة على جودة المراجعة في الأردن، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والطباعة.

¹⁰() Robert HENK، 2017م، مراحل عملية تدقيق القيمة العادلة معتمدةً على معيار التدقيق الأمريكي (101)، الولايات المتحدة الأمريكية، واشنطن، managerial auditing journal.

كما ذكرت الدراسة الحالات الأربع لاستخدام عمل خبير، وواجب المدقق في كل حالة، وهذه الحالات الأربع هي: متعاقد معه من قبل المدقق، متعاقد معه من قبل العميل، موظف لدى العميل، عضو في منشأة التدقيق(11).

10. دراسة، (Steven Bragg)، 2014م، بعنوان: تحديد المراحل الأساسية في تدقيق مقاييس القيمة العادلة، قامت هذه الدراسة بتحديد المراحل الأساسية في تدقيق مقاييس القيمة العادلة، حيث أكدت على حاجة المدقق لفهم كيفية قياس القيمة العادلة (ما هي العملية التي تقوم بها المنشأة للوصول لمقاييس القيمة العادلة)؛ وتناولت الإجراءات الضرورية التي يجب أن يقوم بها المدقق ليتحقق ويختبر مقاييس القيمة العادلة؛ كما أشارت إلى مكان التحيز التي يجب على المدقق أن ينتبه إليها عند تدقيقه لمقاييس القيمة العادلة، هدفت الدراسة إلى:

1. التأكيد على حاجة المدقق لفهم كيفية قياس القيمة العادلة وكيف تعدها المنشأة.
2. توضيح الخطوات والإجراءات الضرورية التي يجب أن يقوم بها المدقق ليختبر مقاييس القيمة العادلة.
3. توضيح مكان التحيز المحتملة في تدقيق مقاييس القيمة العادلة بالاعتماد على علوم الحكم واتخاذ القرار.

وخلصت الدراسة إلى أن معرفة المدقق بمكان الخطأ والتحيز المحتملة (من قبل الإدارة) تمكنه من اتخاذ الخطوات المناسبة، وتصميم مدخل التدقيق بالشكل المناسب، وأنه على المدى القصير قد يكون الشك المهني أفضل وسيلة لمواجهة هذه المشاكل، كأن يرفض المدقق تأكيدات الإدارة ويختبر ملائمة نماذج أخرى أو مدخلات أخرى للوصول لمقاييس القيمة العادلة، وهذا قد يساعد في تخفيض تحيز التأكيد بالإضافة لذلك بإمكان المدققين محاولة الحصول على تأكيد إضافي من خلال الحصول على دليل من مصادر خارج نظام المعلومات المحاسبي التقليدي(12).

التعليق على الدراسات السابقة:

يلاحظ من الدراسات السابقة أنها تحدثت عن عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة وتضمنت جميع مراحلها دون التركيز على مرحلة معينة، حيث أن الدراسات العربية قد تناولت المعيار الدولي (545) "تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة، أما الدراسات الأجنبية فقد تناولت المعيار الأمريكي (101) "تدقيق القيمة العادلة".

أما هذه الدراسة فقد تناولت عملية تدقيق تقديرات القيمة العادلة كاملة بشكل نظري، من حيث جميع مراحلها ومن وجهة نظر المعيار الأمريكي (101) "تدقيق القيمة العادلة". والمعيار الدولي (540) "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة": والأبحاث التي تناولت موضوع الدراسة؛ إلا أنها ركزت في

¹¹(JAMES ALFRED، 2016م، تحديد واجبات الإدارة تجاه عملية تقدير القيمة العادلة، وتحديد الإجراءات العامة التي قد يقوم بها المدقق، الولايات المتحدة الأمريكية، journal of American Academy of Business : Cambridge.

¹²(Steven Bragg، 2014م، تحديد المراحل الأساسية في تدقيق مقاييس القيمة العادلة، المملكة المتحدة، لندن، Journal of Accounting and Economics.

تم إعداد هذا البحث من قبل: رولا محمد سويرة (ماجستير تخصصي في التربية/ في الادارة التربوية)

الجانب الميداني على الإجراءات الجوهرية الخاصة بتدقيق القيمة العادلة دون التطرق لجميع مراحلها حيث ركزت على المداخل الثلاثة المستخدمة كإجراءات جوهرية، وأهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

1. تعتبر هذه الدراسة الأولى في العراق التي تناولت إجراءات تدقيق تقديرات القيمة العادلة في بيئة تتسم بتزايد استخدام مقاييس القيمة العادلة.
- 2 وضحت الدراسة مدى استخدام كل مدخل من المداخل الثلاثة المستخدمة في تدقيق تقديرات القيمة العادلة.
3. كما وضحت الدراسة مدى استخدام الإجراءات الأخرى مع كل مدخل من المداخل الثلاثة المحددة في الدراسة.

1. محمد علي جبران، 2019م، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجزائر، رسالة جامعية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
2. إحسان صالح العميري، 2017م، أثر التجارة الإلكترونية على تخطيط أعمال المراجعة، دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، الرياض، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 2.
3. عبد المنعم زيدان، 2021م، دور محاسبة القيمة العادلة في تخطيط عملية التدقيق الخارجي، دراسة ميدانية على البنوك الموجودة بالأردن، عمان، الأردن، مكتبة الجامعة الأردنية.
4. نذير الطرايرة، 2020م، المدقق الخارجي وتقديرات القيمة العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، عمان، الأردن، دار المسيرة للطباعة والنشر والتوزيع.
5. عصمت المصلي، 2019م، العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن، بحث مقدم إلى الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، المملكة العربية السعودية، الرياض، قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.
6. إسماعيل بلوناس، 2020م، مفاهيم جودة المراجعة، والعوامل المؤثرة عليها، ونوعية أثر تلك العوامل، اللاذقية، سوريا، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد 1.
7. جمعة الحماد، 2019م، مدى تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية الجديدة للنشر.

8. يامن دهمش، 2019م، العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، جدة، جامعة الملك عبد العزيز.
9. نعيم خنفر، 2017م، تحليل أثر طول علاقة العميل في شركات المراجعة وحجم الشركة على جودة المراجعة في الأردن، عمان، الأردن، دار وائل للنشر والطباعة.
10. Robert HENK، 2017م، مراحل عملية تدقيق القيمة العادلة معتمدةً على معيار التدقيق الأمريكي (101)، الولايات المتحدة الأمريكية، واشنطن، managerial auditing journal.
11. JAMES ALFRED، 2016م، تحديد واجبات الإدارة تجاه عملية تقدير القيمة العادلة، وتحديد الإجراءات العامة التي قد يقوم بها المدقق، الولايات المتحدة الأمريكية، : journal of American Academy of Business : .Cambridge.
12. Steven Bragg، 2014م، تحديد المراحل الأساسية في تدقيق مقاييس القيمة العادلة، المملكة المتحدة، لندن، Journal of Accounting and Economics.
13. وزارة الاستثمار، قرار وزير الاستثمار لسنة 2015 بشأن معايير المحاسبة المصرية المعدلة، معيار المحاسبة المصري رقم 45 قياس القيمة العادلة.
14. النجار جميل حسن. (2013). (أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين. الة الأردنية في إدارة، 9 ا العدد
15. مصطفى راشد العبادي. (2010) مدي حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية- دراسة تحليلية مقارنة، تحت عنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي والعشرين، المملكة العربية السعودية16.
16. 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
17. زينب 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 (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و25 نوفمبر 2014
18. محمود عاطف محمود عبد العال، انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على أدلة الإثبات ووسائل الحصول عليها، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة جامعة القاهرة، القاهرة 2015 .
19. 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
20. بركة محمد، شلغام هشام، محاسبة القيمة العادلة ومسببات الازمة المالية العالمية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IPSAS IFRS-IAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
21. ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غازي محمد، التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

1. Appah, E. O. (2018). *Fair Value Accounting & Challenges of Audit Practice in Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, 09(14)*.
2. FASB. (2006). *Statement Of Financial Accounting Standards No 157 Fair Value measurements. Financial Accounting Standards Board U.S.A, 8*.
3. IFAC. (2019). *ISA 540: Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures. USA: International Auditing and Assurance Standards Board*.
4. IFRS13. (2012). *Applying IFRS: IFRS 13 Fair Value Measurement. Retrieved from Ernst & Young: www.ey.com/ifrs*
5. focusifrs. (2012). *<http://www.focusifrs.com>. Récupéré sur [ifrs13 evaluation_de_la_juste_valeur](http://www.focusifrs.com)*
6. Grant thornton. (2012). *IFRS 13,Évaluation de la juste valeur. Grant thornton. Février 2012, p 01. 5. iasplus. (2014). <http://www.iasplus.com/en/standards/standard53>*
7. IFRS.org. (2013). *[http : www.IFRS.org](http://www.IFRS.org). Récupéré sur Exposé sondage N° 05, Evaluation de la Juste Valeur.*
8. Malone, L., A. Tarca, and M. Wee, *IFRS non-GAAP earnings disclosures and fair value measurement, Accounting and Finance 56, 2016, pp.59:97.*
9. *Measurement, Accounting and Finance 56 ,2016, pp. 59:97.*
10. Oyebisi et al., *Fair value measurement (IFRS13) and investing decision: The stand point of accounting*