



جامعة أحمد دراية أدرار
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان

تحديات تدقيق القيمة العادلة
دراسة لعينة من مكاتب التدقيق

إشراف الدكتور

بن العربية محمد

إعداد الطالبين

- مدقن مروى
- مولاي عمار كوثر

لجنة المناقشة

(رئيسا)	أستاذ محاضر - أ	بليالي عبد الرحيم
(مقررا ومشرفا)	أستاذ محاضر - أ	بن العربية محمد
(مناقشا)	أستاذ محاضر - أ	ولد باحمو سمير

الموسم الجامعي

2021 - 2020



شهادة الترخيص بالإيداع

انا الأستاذ(ة): بن العربي محمد

المشرف مذكرة الماستر.

الموسومة بـ : تعدديات تدقيق القيمة العادلة لدراسة

لبيئة من معائب التدقيق

من إنجاز الطالب(ة): مدختة مروى

و الطالب(ة): عولاي عمار كوثر

كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم : علوم تجارية

التخصص : تدقيق و مراقبة التدقيق

تاريخ تقييم / مناقشة: 2021/06/10

أشهد ان الطلبة قد قاموا بالتعديلات والتصحيحات المطلوبة من طرف لجنة التقييم / المناقشة، وان المطابقة بين
النسخة الورقية والإلكترونية استوفت جميع شروطها.

وإمكانهم إيداع النسخ الورقية (02) والايكترونية (PDF).

- امضاء المشرف:

ادرار في : 2.1. JUN. 2021

مساعد رئيس القسم:



الإهداء

بسم الله وكفى، والصلاة على المصطفى؛

ما أجمل أن نتذوق حلاوة النجاح، ونتقاسمها مع من نحبهم ونحترمهم؛

أهدي ثمرة جهدي إلى:

ريحانة الدنيا، ومنبع الحنان: أمي؛

إلى الذي رباني فأحسن تربيتي: أبي؛

إلى رفيق عمري: زوجي الغالي؛

إلى أمي الثانية: أم زوجي؛

إلى من شاركوني متعة الحياة، شقائق الروح وسندها، أختي وأخواني؛

إلى أعز صديقاتي وزملائي في الدراسة؛

إلى كل أساتذة وطلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير؛

مدقن مروى

الإهداء

وجد الانسان على وجه البسيطة ولم يعيش بمعزل عن باقي البشر
وفي مراحل الحياة، يوجد أناس يستحقون منا الشكر
وأولى الناس بالشكر هما الأبوان، لما لهما من الفضل ما يبلغ عنان السماء .
فوجودهما سبب للنجاة والفلاح في الدنيا والآخرة.
الى أصدقائي الذين أشهد لهم بأنهم نعم الرفقاء في جميع الأمور....
أهدي لكم هذا البحث وأتمنى أن ينال رضاكم.

مولاي عمار كوثر

شكر وعرفان

الحمد لله فاطر السماوات والأرض

والصلاة والسلام على سيدنا ومولانا محمد أشرف المرسلين

أولا الشكر لله خالق السماوات والأرض

الشكر للدكتور الفاضل بن العرية محمد الذي لم يفوت أي فرصة سانحة لتوجيهي، ولم يدخر أي نوع من المساعدة إلا وصرفة في خدمتي، ووضعه تحت طائفتي، فكان نعم المشرف الحريص على أمانة البحث العلمي، والقائم المتفرغ لأعبائه ومسؤولياته.

وفي الأخير لا يمكن أن أغفل عن شكر كل من ساهم في إثراء هذا البحث من قريب أو بعيد

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	الشكر والتقدير
	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
أ-ج	مقدمة
-5	الفصل الأول: القيمة العادلة
6	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول القيمة العادلة
6	المطلب الأول: مفهوم القيمة العادلة
8	المطلب الثاني: قياس القيمة العادلة
10	المطلب الثالث: المقارنة بين محاسبة القيمة العادلة ومحاسبة التكلفة التاريخية
11	المبحث الثاني: تدقيق القيمة العادلة
11	المطلب الأول: إجراءات تدقيق القيمة العادلة
12	المطلب الثاني: تحديات اكتشاف المخاطر
16	خلاصة الفصل
18	الفصل الثاني: الدراسات السابقة
19	المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة
19	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
22	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
27	المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة
27	المطلب الأول: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة
28	المطلب الثاني: الفجوة العلمية تعالجها الدراسة الحالية
29	خلاصة الفصل
31	الفصل الثالث: ترتيب التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة
32	المبحث الأول: منهجية تصنيف التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة
32	المطلب الأول: مفهوم المنطق المضرب

32	المطلب الثاني: خطوات ترتيب تحديات تدقيق القيمة العادلة باستخدام المنطق المضرب
40	المبحث الثاني: نتائج ترتيب التحديات التي تواجه المدقق
40	المطلب الأول: عرض النتائج المحصل عليها وفق متغير الوظيفة
41	المطلب الثاني: عرض النتائج المتحصل عليها وفق متغير الخبرة المهنية
43	خلاصة الفصل الثالث
45	خاتمة عامة
48	المراجع
	الملخص

الصفحة	العنوان	الرقم
11	المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية	1
33	التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة	2
34	المصفوفة اللغوية الخاصة بالتحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة	3
36	قيم تقييم اللغوي للتحديات التي تواجه المدقق	4
36	قيم التقييم اللغوي للأهمية النسبية للمحكم (متغير الوظيفة) رقميا	5
37	قيم التقييم اللغوي للأهمية النسبية للمحكم (متغير الخبرة) رقميا	6
39	المصفوفة الرقمية للتحديات التي تواجه المدقق والاهمية النسبية (الوظيفة)	7
39	المصفوفة الرقمية للتحديات التي تواجه المدقق والاهمية النسبية (الخبرة المهنية)	8
40	قيم التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الوظيفة)	9
40	قيم التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الخبرة المهنية)	10
40	ترتيب التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الوظيفة) وفقا لـ MIN	11
41	ترتيب التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الوظيفة) وفقا لـ Max	12
41	ترتيب التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية الخبرة المهنية وفق MIN	13
41	ترتيب التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية الخبرة المهنية وفق Max	14
41	ترتيب التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة	15

الرقم	العنوان	الصفحة
1	أساليب التقويم وفق القيمة العادلة	10
2	أنواع مخاطر التدقيق	13
3	دوال العضوية لمتغير التحديات التي تواجه المدقق	37
4	دوال العضوية لمتغير الخبرة المهنية	38
5	دوال العضوية لمتغير الوظيفة	38

مقدمة عامة

توطئة:

لقد عملت معايير المحاسبة الدولية على توجيه الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول نحو الانسجام والتوافق في الممارسات المحاسبية، مما يتطلب استخدام أسلوب قياس يكون مرناً ويتلاءم مع كل المتغيرات ويحقق في نفس الوقت مبدأ العدالة في القياس المحاسبي، وتعتبر التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية لما لها من درجة موثوقية عالية، ولكن مع تطور العولمة الاقتصادية والأسواق المالية العالمية وتزايد عدد وحجم الشركات متعددة الجنسيات زادت حاجة مستعملي القوائم المالية إلى معلومات مفيدة وملائمة تساعدهم على اتخاذ قراراتهم، فأصبح التوجه نحو ملائمة المعلومة أكثر من موثوقيتها، لذلك تم التوجه نحو القيمة العادلة التي تغطي الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية.

لقد عمل الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر والذي يتبنى النظام المحاسبي المالي على المسايرة وتحقيق التوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والمحاسبية الدولية، من ضمنها أسلوب القياس بالقيمة العادلة، إلا أن تطبيقها في الجزائر يتطلب تحدي بعض الصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية في الجزائر.

هذه الصعوبات التي تواجه المحاسب والمدقق على حد سواء، خصوصاً المدقق المطالب بإبداء رأيه حول سلامة القوائم المالية وملائمتها ومصداقيتها بالنسبة لمستعملي القوائم المالية، وتشكل قلة خبرة المدققين في تقنيات وطرق القياس بالقيمة العادلة من أهم المخاطر والتحديات التي يواجهونها أثناء تدقيق القيمة العادلة.

الإشكالية:

بناء على ما تقدم من طرح لموضوع الدراسة فإننا نطرح الإشكالية التالية:

ما هي أهم التحديات التي تؤثر على المدقق في تدقيق القيمة العادلة؟

انطلاقاً من الإشكالية الرئيسية للبحث، نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما المقصود بالقيمة العادلة؟
2. هل التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة على نفس درجة الأهمية؟
3. هل عدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر تعيق الخبراء في تحديد القيمة العادلة؟

الفرضيات:

كإجابة مبدئية على التساؤلات المطروحة أعلاه نضع الفرضيات الآتية:

1. القيمة العادلة هي قيمة تبادل الأصل في عملية تبادل حقيقية بين أطراف راغبة في التعامل.
2. إن التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة ليست على نفس درجة الأهمية لذا يجب ترتيبها.
3. عدم وجود سوق مالي نشط يشكل عائق أمام الخبراء لتحديد القيمة العادلة.

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في كونها محاولة من الباحثين في تقديم نموذج متطور يساهم في ترتيب التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة، وهذا سينعكس تلقائياً على أداء محافظي الحسابات عند تدقيق القيمة العادلة، إضافة إلى أن هذه الدراسة سوف تقدم البعد العلمي لتحديات تدقيق القيمة العادلة بحيث يستفيد منها الباحثون سواء الطلبة في الجامعات، أو الأساتذة في تخصصات تدقيق ومراقبة التسيير والمحاسبة والمراجعة.

أهداف الدراسة:

من الأهمية بمكان في هذا الجزء من الدراسة أن نوضح الهدف من الدراسة الذي هو ركن أصيل من أهميتها، حيث أن هذه الدراسة تهدف إلى أن تكون نموذجاً قياسياً يساعد المدققين على تطوير مهاراتهم وتحسين أدائهم عند تدقيق القيمة العادلة.

منهجية الدراسة:

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، الذي سنتمكّن من خلاله من تقديم تحليل شمولي للمذكرة، سواء تلك المتعلقة بالدراسات السابقة ومناقشتها، أو المتعلقة بمفهوم القيمة العادلة، إضافة إلى تحليل المدخلات والمخرجات والتي ستعالج باستخدام أدوات المنطق المضرب.

دوافع اختيار الموضوع:

إن الدوافع التي دفعتنا لاختيار الموضوع تعود لأسباب علمية وأخرى شخصية، فالعلمية منها حداثة الموضوع وحاجة بيئة التدقيق في الجزائر لمعالجة هكذا موضوع لاسيما بالنسبة لمحافظي الحسابات وما

يواجهونه من صعوبات عند تدقيق القيمة العادلة، ناهيك عن ملائمة الموضوع لتخصص الدراسة تدقيق ومراقبة التسيير، أما بالنسبة للأسباب الشخصية فالفضول العلمي والرغبة في معالجة موضوعات جديدة على مستوى التخصص للتمييز.

حدود الدراسة:

لقد تميزت الدراسة بوجود حدود مكانية وهذا على مستوى ولاية أدرار وبالضبط مكاتب حافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة المتخصصين، وحدود زمنية تمت فيها معالجة إجابات أفراد عينة الدراسة خلال الفترة 2021-03-15 إلى 2021-04-15.

تقسيم الدراسة:

يهدف معالجة موضوع البحث تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول: القيمة العادلة

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

الفصل الثالث: الجزء التطبيقي

الفصل الأول:

القيمة العادلة

تمهيد:

تعتبر القيمة العادلة أحد أهم عناصر القياس المحاسبي الذي بدوره يعد أحد وظائف المحاسبة الأساسية، وأيضا هي القيمة العادلة السوقية الأكثر شيوعا لتقدير القيمة، والتي تستخدم لتقييم أصول المؤسسة، أو معرفة الوضعية المالية لها، نظرا لما تستخدمه من أهمية بالغة منذ اعتمادها.

وبما أن القيمة العادلة جاءت خلافا للتكلفة التاريخية، وعليه ففي الفصل الأول سوف نتطرق الى القيمة العادلة حسب مجلس المعايير الدولية الى جانب تعاريف أخرى مماثلة كما سنقوم بعرض

تأثير محاسبة القيمة العادلة في البيانات المالية وقياس القيمة العادلة، والمقارنة بين محاسبة القيمة العادلة ومحاسبة التكلفة التاريخية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول القيمة العادلة

تتبع فكرة القيمة العادلة من التغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية خلال العقدين الماضيين، والتي تشمل ازدياد تقلب الأسعار مثل معدلات الفائدة وأسعار صرف العملات الأجنبية وإدخال المشتقات وغيرها من الأدوات المالية المعقدة، كل هذه التغيرات في البيئة الاقتصادية خلقت جو مناسباً لظهور مفهوم القيمة العادلة إلى حيز الوجود.

المطلب الأول: مفهوم القيمة العادلة

يعتبر مفهوم القيمة العادلة أحد مداخل الاعتراف والقياس التي استعملت على نطاق واسع في القرن 19 وبدايات القرن 20، لكن رجوع عن محاسبة القيمة السوقية العادلة كان راجعاً إلى إساءة استخدامها في التلاعب بالأرقام المحاسبية عند إعداد التقارير المالية، وهو ما لا يمكن حدوثه في ظل نموذج التكلفة التاريخية (رفاعة، 2010، صفحة 625).

أولاً: تعريف القيمة العادلة

1- تعريف القيمة العادلة في اللغة العربية:

تعرف القيمة العادلة في اللغة العربية من خلال الفعل قيم والفعل عدل. حيث يقال: قيم الشيء تقيماً أي قدر قيمته وعادل بين الشيئين أي وازن بينهما وعادل الشيء بالشيء أي سواه وجعله مثله قائماً مقامه والعدل هو الإنصاف وهو إعطاء المرء ماله وأخذ ما عليه (معجم اللغة العربية، 2004).

2- تعريف القيمة العادلة حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (معياري الإبلاغ المالي IFRS13):

تعرف القيمة العادلة بأنها: تلك القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصول أو تلبية التزامات بين جهات مطلعة وراغبة وفي معاملة مباشرة، فهي قيمة تحدد. بموجب ظروف عرض وطلب بين طرفين مستقلين.

3- تعريف القيمة العادلة حسب: (المعيار الدولي للتقرير المالي، قياس القيمة العادلة، صفحة 2)

القيمة العادلة هي قياس مستند إلى السوق، وليس قياساً خاصاً بمنشأة، ولبعض الأصول والالتزامات، قد تتاح معاملات سوق قابلة للرصد ومعلومات سوق قابلة للرصد، وبالرغم على ذلك، فإن الهدف من قياس القيمة العادلة في كلا الحالتين هو نفسه تقدير السعر الذي تتم به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية.

تعريفات أخرى:

تعريف CHAMBERS و STERLING

قدم كل من STERLING و CHAMBERS معنى للقيمة العادلة، نورد كل معنى على حده فيما يلي:
(الزعبي، 2005).

تعريف CHAMBERS: القيمة العادلة هي قيمة النقد المتوقع الحصول عليه عندما تقوم الشركة بتقويم أصولها والتزاماتها، على أساس النقد الممكن تحقيقه في ظل أسعار بيعها الحالية وأطلق عليها مصطلح النقد المكافئ الحالي.

تعريف STERLING: القيمة العادلة هي عملية تقييم للأصول في ظل سعر بيعها السوقي الفوري، وأطلق عليها تسمية القيمة على أساس المخرجات.

ونلاحظ من خلال التعريفين أن عملية تقييم الأصول والخصوم تتم وفق الأسعار الحالية أو الحاضرة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة.

استنادا إلى التعريفات أعلاه يتضح أن القيمة العادلة تركز على محورين الأول يمثل الأطراف الداخلة في الصفقة والثاني يركز على الظروف التي تتم فيها الصفقة، وعليه نعرف القيمة العادلة على أنها: القيمة العادلة هي القيمة الحقيقية للأصول المذكورة في القوائم المالية دون الالتفات للقيمة التاريخية، أو بتعريف آخر القيمة العادلة هي: المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة وفي معاملة مباشرة.

ثانياً: تأثير محاسبة القيمة العادلة في البيانات المالية

إن قياس الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة يؤثر في بياناتها المالية، وخصوصاً على الميزانية العامة وقائمة الدخل، وبموجب محاسبة القيمة العادلة فإن قائمة الدخل هي بقايا قياس الميزانية العامة، حيث تعلن قائمة الدخل عن التغيرات الحاصلة في الميزانية العامة نتيجة استخدام القيمة العادلة، ومن أهم خصائصها (ثابت حسان و غازي، 2014):

- ✓ الميزانية العامة ذات معلومات معالجة بشكل مرضي من خلال القيمة العادلة؛
- ✓ قائمة الدخل توضح الدخل الاقتصادي لأنها ببساطة عبارة عن تغيرات في القيمة خلال فترة معينة؛

- ✓ الدخل يوضح إشراف الإدارة على تحقيق قيمة مضافة للمساهمين؛
- ✓ الأرباح لا تعطي مؤشرا حول العائدات المستقبلية أو قيمتها، حيث أن الأرباح هي تغيرات في القيمة وعلى هذا النحو لا يمكن توقع التغيرات في المستقبل كما أنها لا تبلغ عن القيمة؛
- ✓ قائمة الدخل تقيس التغيرات الدورية في القيمة، وبالتالي فهي تشير إلى المخاطر.

وبالتالي فإن الميزانية العامة تلبى هدف التقييم أما قائمة الدخل فإنها توفر المعلومات حول التعرض للمخاطر وإدارة الأداء.

المطلب الثاني: قياس القيمة العادلة

إن التحول نحو أسلوب القيمة العادلة، كان نتيجة لعدة أسباب، جعلت من محاسبة القيمة العادلة الخيار الأمثل للربط بين مفاهيم المحاسبين والاقتصاديين، فتطبيق القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي يؤدي إلى تحقيق مجموعة من المزايا من أهمها نجد أنها تعبر عن الواقع الاقتصادي والحقيقي للمؤسسة لأنها تأخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.

أولاً: منهج قياس القيمة العادلة (المعيار الدولي للتقرير المالي، قياس القيمة العادلة، صفحة 17)

إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي تحدث به معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة لبيع الأصل أو لتحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية، ويتطلب قياس القيمة العادلة من المنشأة أن تحدد جمع ما يلي:

- ✓ الأصل أو الالتزام المعين الخاضع للقياس؛
- ✓ الأصل غير مالي، فرضية التقييم التي تكون مناسبة للقياس؛
- ✓ السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام؛
- ✓ أساليب تقييم المناسبة للقياس.

عند قياس القيمة العادلة لأصل غير مالي يستخدم بالاشتراك مع أصول أخرى كمجموعة (كما تم تركيبها أو بخلاف ذلك تهيئتها للاستخدام) أو بالاشتراك مع أصول والتزامات أخرى (أعمال) يعتمد أثر فرضية التقييم على ظروف.

ثانياً: القيمة العادلة عند الإثبات الأولى (المعيار الدولي للتقرير المالي، قياس القيمة العادلة، صفحة

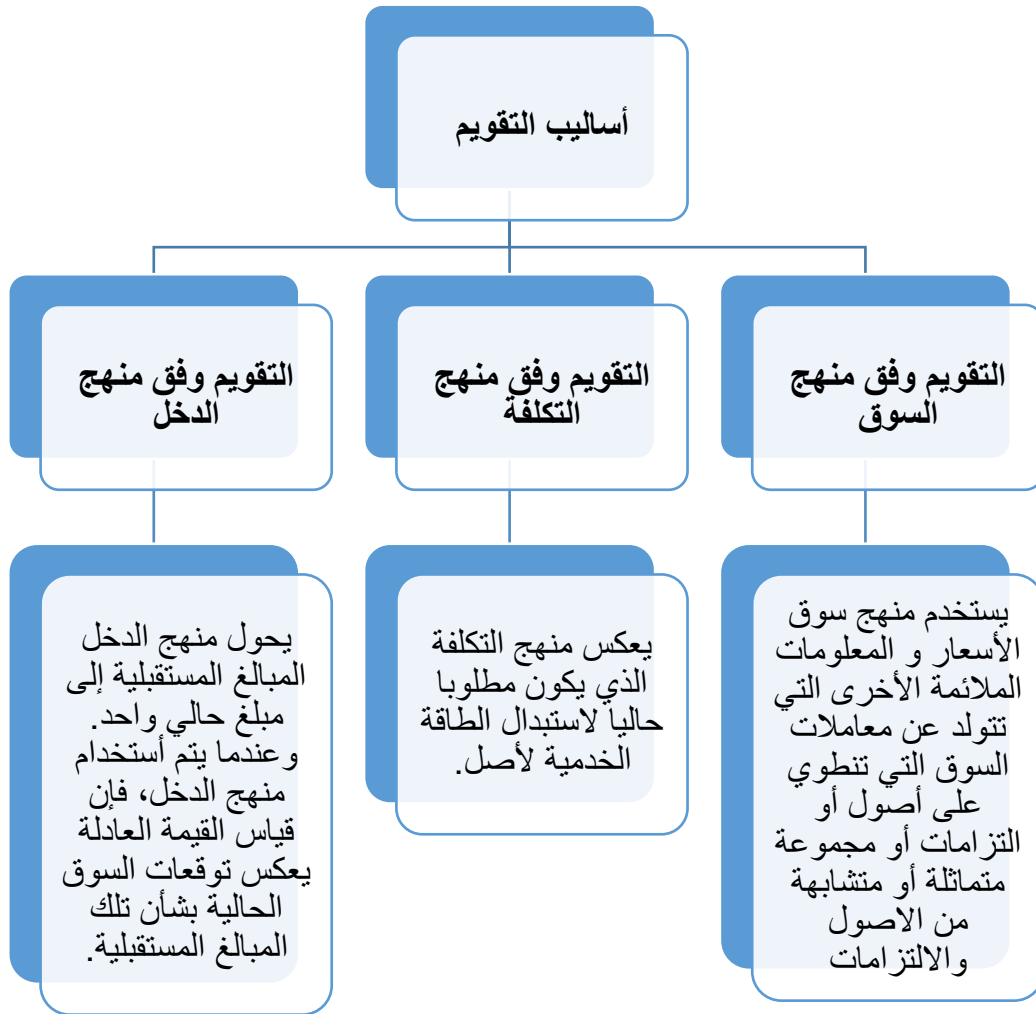
عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الإثبات الأولى تساوي سعر المعاملة يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان العوامل الخاصة بالمعاملة وبالأصل أو بالالتزام عند الإثبات الأولى إذا وجدت أي في الحالات التالية:

- ✓ المعاملة بين أطراف ذات علاقة؛
- ✓ تحدث المعاملة تحت الإكراه أو يكون البائع مجبراً على قبول سعر في المعاملة؛
- ✓ تختلف وحدة الحساب التي يمثلها سعر المعاملة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام المقاس بالقيمة العادلة؛
- ✓ تختلف السوق التي تحدث فيها المعاملة عن السوق الرئيسية أو السوق الأكثر ميزة.

ثالثاً: أساليب التقويم (المعيار الدولي للتقرير المالي، قياس القيمة العادلة، صفحة 18)

أساليب القيمة الحالية لقياس القيمة العادلة تركز على أسلوب تعديل معدل الخصم، أسلوب التدفقات النقدية المتوقعة، سوف يعتمد أسلوب القيمة الحالية الذي يستخدم لقياس القيمة العادلة على الحقائق وظروف الخاصة بالأصل أو بالالتزام الذي يجري قياسه.

الشكل رقم 01: أساليب التقويم وفق القيمة العادلة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: المقارنة بين محاسبة القيمة العادلة ومحاسبة التكلفة التاريخية (ثابت حسان و غازي، 2014)

المعلومات المحاسبية في ظل القيمة العادلة أكثر ملائمة من تلك الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية وذلك نتيجة الحاجة المستمرة إلى المعلومات التي تكون أكثر صحة في القرارات المستقبلية، وأن زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال القيمة العادلة يكون مصحوباً بنقص في موثوقيتها ومصداقيتها وإن الأمر يستوجب تعزيز معلومات القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفقاً للقيمة العادلة لتزداد ملائمة المعلومات المحاسبية وفي الوقت نفسه سيتم المحافظة على خاصية الموثوقية،

فالجداول الموالي يوضح الفرق ما بين استخدام كلا الأسلوبين في التقييم وذلك من خلال الاعتماد على مدى إمكانية كل أسلوب من تحقيق المبادئ والفروض المحاسبية بشكل أفضل.

الجدول رقم 01: المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية

المبدأ	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
تحقق الإيرادات	يمكن قياس أرباح بشكل مستمر، على أساس التغيرات في القيم الاقتصادية للأصول والالتزامات.	يتم قياس الأرباح في نقاط منفصلة عند استيفاء معايير الاعتراف بالإيرادات، وذلك باستخدام مبدأ مطابقة قياس النفقات .
التقارير المالية	- الميزانية العمومية هي الوسيلة الأساسية لنقل المعلومات للمساهمين. - قائمة الدخل لا تبلغ عن قيمة ولكنها تقيس التغيرات الدورية في القيمة، وبالتالي فإنها تبلغ عن المخاطر	- الميزانية العمومية هي وسيلة لمعرفة المركز المالي الافتراضي للشركة. - قائمة الدخل هي الأداة الرئيسية لنقل المعلومات حول قيمة الشركة للمساهمين، وليس الميزانية العمومية.
إدارة الأرباح	الأرباح هي التغيرات في القيمة وعلى هذا النحو لا يتوقع تغيرات قيمة في المستقبل، ولذلك فإن الأرباح المستقبلية والقيم المستقبلية مبهمة، وبالتالي لا يمكن التنبؤ بإدارة الأرباح	تخلق فرصا لإدارة الأرباح

المصدر: من إعداد الطالبتين

المبحث الثاني: تدقيق القيمة العادلة

إن القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة ينعكس على عمل المدقق وعلى الأخص فيما يتعلق بخطر المراجعة المرتبط بالرأي الذي يبديه المدقق في القوائم المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية، مما أظهر الكثير من التحديات التي قد تؤدي إلى زيادة المخاطر المرتبطة بمعلومات القوائم المالية، وحتى يعمل المدقق على تدنية المخاطر وجب اتباع إجراءات معينة أثناء التدقيق.

المطلب الأول: إجراءات تدقيق القيمة العادلة (المعيار الدولي للتدقيق، تدقيق التقديرات المحاسبية

، صفحة 178)

يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة عما إذا كان التقدير المحاسبي معقولاً في ظل الظروف المحيطة، وإن الإفصاح عنه، عند الحاجة لذلك، قد تم بشكل مناسب.

إن فهم الإجراءات والطرق المستخدمة والطرق المستخدمة من قبل الإدارة، ومن ضمنها النظام المحاسبي ونظام الضبط الداخلي، لعمل التقديرات المحاسبية هي غالباً ذات أهمية للمدقق ليستطيع تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق

أولاً: أساليب تدقيق التقدير المحاسبي (المعيار الدولي للتقرير المالي، قياس القيمة العادلة، صفحة 19)

تتمثل أساليب التقدير المحاسبي في:

- مراجعة واختبار الطريقة التي استخدمت من قبل الإدارة لإعداد التقرير؛
- استخدام تقرير مستقل لأغراض المقارنة مع التقرير المعد من قبل الإدارة؛
- فحص أحداث اللاحقة المؤيدة للتقرير المعمول به.

ثانياً: خطوات فحص واختبار الطرق التي استخدمت من قبل الإدارة

تمر خطوات فحص واختبار الطرق التي استخدمت من قبل الإدارة بـ:

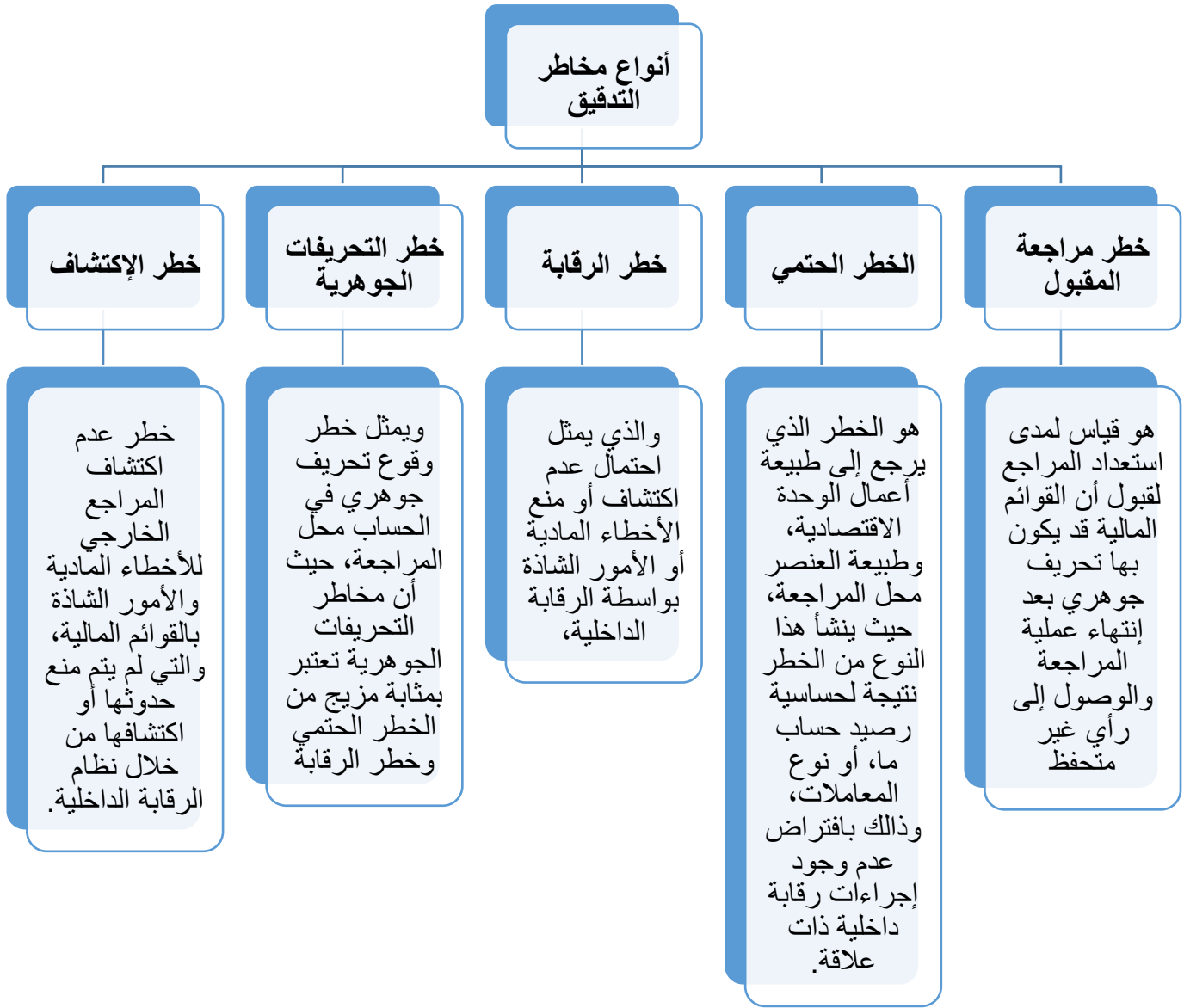
- تقييم البيانات ومراعاة الافتراضات التي أستخدمت عليها التقرير؛
- اختبار الاحتمالات التي يشملها التقدير؛
- المقارنة عند الإمكان بين التقديرات المعمول بها في فترات سابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات؛
- دراسة إجراءات الإدارة بالمصادقة على التقديرات.

المطلب الثاني: تحديات اكتشاف المخاطر

إن أهم تحدي يواجهه المدقق الخارجي عند تدقيق القيمة العادلة هو صعوبة اكتشاف المخاطر بمختلف أشكالها، حيث عادة ما يقبل المدقق الخارجي مستوى محدد من المخاطر المتعلقة بالعنصر محل المراجعة (ميزانية، قائمة الدخل) والتي يصعب قياسها.

أولاً: أنواع مخاطر التدقيق

الشكل رقم 02: أنواع مخاطر التدقيق



المصدر: من إعداد الطالبتين

ثانياً: نموذج خطر التدقيق (ثابت حسان و غازي، 2014)

يظهر نموذج خطر التدقيق التقليدي بالاعتماد على خطر الاكتشاف على النحو التالي:

$$\text{خطر الاكتشاف (DR)} = \text{خطر التدقيق المقبول (AAR)} / \text{الخطر الحتمي (IR)} \times \text{خطر الرقابة (CR)}$$

وبناء على التعديلات المتعلقة بنشرات معايير تقييم المخاطر التي أصدرها مجلس معايير المراجعة، يتم الاعتماد على نموذج خطر المراجعة الذي يتكون من : خطر التحريفات الجوهرية، وخطر الاكتشاف.

1- خطر التحريفات الجوهرية: ويضم

- خطر الرقابة ؛

- الخطر الحتمي.

2- خطر الاكتشاف:

يمكن أن يظهر نموذج خطر المراجعة بالاعتماد على خطر التحريفات الجوهرية على النحو التالي:

• خطر التحريفات الجوهرية (RMM) = الخطر الحتمي (IR) X خطر الرقابة (CR)

حيث يظهر الشكل التقليدي لنموذج خطر المراجعة بالاعتماد على خطر التحريفات الجوهرية على النحو التالي:

• خطر المراجعة المقبول (AAR) = خطر التحريفات الجوهرية (RMM) X خطر الاكتشاف (DR)

من خلال خطر المراجعة القائم على خطر التحريفات الجوهرية يمكن تصنيف خطر التحريفات الجوهرية من حيث النوع إلى:

- مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ (RMME).

- مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الاحتيال (RMMF).

ومما سبق يظهر خطر التحريفات الجوهرية كما يلي :

• خطر التحريفات الجوهرية (RMM) = خطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ (RMME)

+ مخاطر التحريفات الجوهرية نتيجة الاحتيال (RMMF).

وبذلك يظهر الشكل التقليدي لنموذج خطر المراجعة وفقاً لتصنيف مخاطر التحريفات الجوهرية على النحو التالي:

• خطر المراجعة المقبول (AAR) = (خطر التحريفات الجوهرية نتيجة الخطأ (RMME) + مخاطر

التحريفات الجوهرية نتيجة الاحتيال (RMMF)) X خطر الاكتشاف (DR).

وفي الأخير نتوصل إلى أن الشكل التقليدي لنموذج خطر المراجعة وفقا لتصنيف مخاطر التحريفات الجوهرية يعتبر الأشمل و الأفضل.

خلاصة الفصل:

إن القيمة العادلة هي مقياس لمعرفة وضع الأصول والالتزامات، وللقيمة العادلة أثر كبير على جودة التقارير المالية، وهذا لي كونها تصحح لنا صحة المعلومات التي تحتويها عناصر التقارير من قوائم مالية، بعد اجراء عملية تقدير وقياس لعناصر الأصول والالتزامات.

وعليه فللقيمة العادلة أهمية كبيرة حيث أنها جاءت لتحديث تغييرا نوعيا، من شأنه أن يجعل البيانات المالية تعكس بدقة أكبر الوضع المالي، كما أنها تعزز الشفافية والوضوح وهذا لتقديم تقارير ذات جودة عالية وخالية من الأخطاء.

الفصل الثاني:

الدراسات السابقة

تمهيد:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع تدقيق القيمة العادلة، وتناولته من زوايا مختلفة، وقد تنوعت هذه الدراسات بين العربية والأجنبية.

وسوف تستعرض هذه الدراسة جملة من الدراسات التي تم الاستفاة منها مع الإشارة إلى أبرز ملامحها، مع تقديم تعليقاً عليها يتضمن جوانب الاتفاق والاختلاف وبيان الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية.

ونود أن نشير إلى أن الدراسات التي سوف يتم استعراضها كانت في الفترة الزمنية بين: 1995 و2019، وشملت جملة من الأقطار والبلدان مما يشير إلى تنوعها الزمني والجغرافي. هذا وقد تعددت الدراسات التي تمت الاستفاة منها بين اللغتين العربية والأجنبية.

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

في هذا المبحث سنقدم عرضا للدراسات السابقة العربية والأجنبية التي تناولت موضوع الدراسة، وهذا من خلال تقديم هدف كل دراسة والعينة التي درستها، والأداة المستخدمة، إضافة إلى أهم النتائج التي توصلت إليها والتوصيات.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

1. دراسة (بوخالفي، 2013) بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات

الجزائرية حيث هدفت الدراسة إلى معالجة مشكلة الإفصاح الصادر وفق أساس القيمة العادلة وما له من تأثير على موثوقية وملائمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة للمستخدمين الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية وأظهرت النتائج البحث أن هناك اتفاق بشكل إيجابي يؤيد استخدام القيمة العادلة في الإفصاح لأنه يعزز وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأربعة التي أكد عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- عدم الموافقة على وجود سوق نشط بالجزائر توجد فيها الشروط المحددة حسب النظام المحاسبي الجزائري.
- عدم الموافقة على وجود خبراء مؤهلين لتحديد القيمة العادلة في حالة غياب سوق نشط.
- عدم الموافقة على وجود المنافسة الكاملة التي تمكن من تحديد العنصر العادل لكلا من البائع والمشتري.
- تحفظ المديرية العامة للضرائب في تقييم الاصول بالقيمة العادلة لأنها حسب رأيهم المديرية العامة للضرائب تؤدي إلى تخفيض الإيرادات الضريبية بشكل كبير وخصوصا ما يشهده الاقتصاد في حالة التضخم.

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة أوصت ب:

- ضرورة توعية المحاسبين بأهمية القيمة العادلة في التأثير على البيانات والمعلومات المالية.
- العمل على زيادة نسبة الوعي للعاملين في المؤسسات الجزائرية فيما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية وقواعد الإفصاح الواردة فيها خصوصا ما يتعلق بالقيمة العادلة.

- ضرورة احتفاظ كل مؤسسة بمكتبة علمية تساير التغيرات الحاصلة في معايير المحاسبة الدولية خصوصا ما يتعلق بزيادة متطلبات الإفصاح بالقيمة العادلة.

2. دراسة (ثابت حسان و غازي، 2014) بعنوان التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة والتي هدفت إلى تحديد أهم التحديات تأثيرا على المدقق الخارجي لغرض توجيه الإهتمام المباشر عليها وعدم تشتت ذلك الإهتمام الى تحديات أخرى قد لا يكون لها تأثيرا قويا ومباشرا، تم تطبيق أدوات المنطق المضرب من أجل تحديد أولويات التحديات التي تواجه المدقق الخارجي من خلال تحليل آراء المدققين الخارجيين لعدد من مكاتب وشركات التدقيق العراقية رياضيا وباستخدام منهجية ذات خطوات محددة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها:

- يواجه المدقق الخارجي العديد من المعوقات أثناء تدقيق تقديرات القيمة العادلة خاصة: المهارات والخبرة اللازمة تدقيق تقديرات القيمة العادلة، وتعد طرق قياس القيمة العادلة واعتمادها على الحكم الشخصي، وصعوبة فهم المدقق للنماذج المستخدمة في قياس القيمة العادلة.

- أكثر تحدي يواجهه المدقق الخارجي في تحديد القيمة العادلة هو: عدم إلزام معايير المحاسبة الدولية ضرورة القياس والافصاح وفقا للقيمة العادلة وعدم إلغاء القياس وفقا للكلفة التاريخية.

- إن أقل تحدي يواجهه المدقق الخارجي في تحديد القيمة العادلة هو المدخلات المستندة على الحكم الشخصي.

- إن استخدام المنطق المضرب وأدواته في تحليل نتائج يساعد كثيرا في إزالة الغموض أمام الباحث.

- إن ترتيب التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة بشكل واضح يعبد الطريق أمام الباحثين والدارسين والهيئات المحاسبية ذات الصلة بالعمل على تطوير معايير القيمة العادلة.

3. دراسة (حسوني، 2015) بعنوان دراسة القيمة العادلة وتأثيرها على جودة التقارير المالية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم العادلة ومعرفة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لها على قوائمها المالية وبشكل خاص على مستوى ميناء مستغانم. كما اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي وقد توصلت الى:

- ان التقارير المالية تتأثر بالقيمة العادلة.
- ان للقيمة العادلة دور كبير في معرفة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة
- سهولة اتخاذ قرار التمويل او الاستثمار عند تبني المؤسسة لمحاسبة القيمة العادلة.
- ضمان وفعالية بيع او تغيير المعدات عند تطبيق المؤسسة للقيمة العادلة.

وقد أوصت الدراسة ختاماً ب:

- استمرارية تطبيق القيمة العادلة ومواكبة ما يطرا بشأنها من تغيرات في المعايير الدولية.
 - ضرورة ترسيخ مفهوم القيمة العادلة ونشر ثقافة تطبيقها وطرق قياسها للعاملين في مجال المحاسبة.
 - تكوين وتدريب العمال المهنيين في المعايير المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بالقيمة العادلة.
 - تفعيل تطبيق القيمة العادلة على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
 - القيام بالمزيد من الدراسات حول القيمة العادلة نظراً لأهميتها في مجال المحاسبة والمالية.
4. دراسة (عبدالباقي، 2018) بعنوان دور المراجع الخارجي في تأكيد تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، هدفت الدراسة إلى قياس مستوى تطبيق المراجع الخارجي لمتطلبات مراجعة تقديرات القيمة العادلة عند مراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المصرفية وفقاً لمعيار المراجعة المصري 545، وقد استخدمت برنامج الحزم الإحصائي spss لتحليل البيانات واختيار الفروض، من أهم نتائج هذه الدراسة:

- بلغ متوسط تطبيق متطلبات معايير مراجعة تقديرات القيمة العادلة والافصاح عنها 68 بالمئة من جانب المراجعين الخارجيين في البيئة المصرية عند مراجعة القوائم المالية للمنشأة.
- بلغ أعلى مستوى تطبيق متطلبات معيار مراجعة تقديرات القيمة العادلة والافصاح عنها 89 بالمئة من جانب المراجعين الخارجيين في البيئة المصرية ويتمثل في تقييم مدى توافق الإفصاح المالي للمنشأة.

من أهم توصيات هذه الدراسة:

- يوصي الباحث المراجعين الخارجيين بضرورة دراسة عمليات المنشأة وأنشطة الرقابة وتقييم المخاطر المرتبطة بمراجعة القياس والافصاح عن القيمة العادلة عند مراجعة القوائم المالية.
 - يوصي الباحث الجهات المهنية والحكومية المصرية المسؤولة عن معايير المحاسبة والمراجعة بعقد دورات تدريبية للمراجعين في المحاسبة عن القيمة العادلة الواردة بالقوائم المالية للمنشأة.
5. دراسة (اسماعيل و التجاني ، 2019) بعنوان مراجعة تقديرات القيمة العادلة وأثرها على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية والتي هدفت الى التعرف على العلاقة بين تطبيق مراجعة القيمة العادلة وملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، وقد استخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي معتمدة على الاستبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:
- توجد علاقة بين مراجعة القيمة العادلة وملائمة المعلومات المحاسبية.
 - توجد علاقة بين مراجعة القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

وأوصت الدراسة بزيادة تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة ومراجعتها في شركات المساهمة المدرجة أسهمها بسوق الخرطوم للأوراق المالية لأنها تزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية.

6. دراسة (السرطاوي، عساف، و حسان، 2019) بعنوان التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في فلسطين عند القياس بالقيمة العادلة، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد اولوية التحديات التي تواجه مدققي الحسابات عند القياس بالقيمة العادلة وكذلك كشف مدى تاثر مخاطر التدقيق المتصلة بتقديرات تقييم القيمة العادلة وكذلك اثاره مناقشات حول مدى موثوقية ادلة التدقيق المتعلقة بالقيمة العادلة حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي اضافة الى المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة وقد توصل الى

- ان أكبر تحد يوجهه مدققي الحسابات في تدقيق تقديرات القيمة العادلة هو نقص الاطلاع على التعديلات والتحديثات الاخيرة لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة واقل التحديات تاثيرا هو عدم تعاون الادارة مع المدقق كما ان هناك اجماع على ان غياب وجود اسواق نشطة لتداول بعض الاصول يعد تحديا مهما امام مدققي الحسابات مما يتطلب جهدا وتكلفة تطبيق عالية.
- ان قياسات القيمة العادلة المستخدمة في التدقيق تعد اقل موثوقية لانها تعتمد على الحكم الشخصي والمهني بدرجة عالية في اغلب الاحيان.

وفي ضوء ما توصلت اليه الدراسة من نتائج قدم الباحث التوصيات التالية:

- اهمية العمل على توفير اسس محددة ونماذج واضحة لقياس القيمة العادلة لتقليل من الاعتماد على الحكم الشخصي.
- استخدام المدقق لنماذج القياس نفسها المستخدمة من قبل الادارة.
- ضرورة بقاء المدققين على اطلاع باخر المستجدات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية خاصة الخاصة بالقيمة العادلة.

المطلب الثاني: عرض الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة (Beatty, 1995) بعنوان " The effects of fair value accounting on

investment portfolio management : How fair is it ? "

جاءت هذه الدراسة نتيجة لإصدار معيار المحاسبة المالية الأمريكي (SAFS 115) عام)

1993 وظهر العديد من الانتقادات خاصة من قبل البنوك، كون المعيار يتطلب تقييم الاستثمارات

المالية بالقيمة العادلة / السوقية، وإظهار التغيرات في حقوق الملكية، سيؤدي إلى ظهور تقلبات غير حقيقية في قيمة حقوق الملكية، وبالتالي فإن إدارات البنوك سوف تتأثر تبعاً لذلك في تخفيض حجم الاستثمار في الاستثمارات المالية وتواريخ استحقاق هذه الاستثمارات ومرونة إدارة المحافظ الاستثمارية، كما هدفت الدراسة إلى اختبار مدى تأثير هذا التوجه نحو القيمة العادلة أو السوقية لتقييم الاستثمارات المالية على إدارة المحافظ الاستثمارية.

وقد طبقت الدراسة على البيانات المالية لـ 252 من الشركات القابضة للبنوك للفترة من الربع الثاني لعام 1993 وحتى نهاية الربع الأول من عام 1994. وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- تحقيق شكوك منتقدي هذا المعيار من خلال انخفاض نسبة استحقاقات الاستثمار المالية بعد صدور المعيار.

- انخفاض نسبة الاستثمارات المالية المتاحة للبيع لتجنب التقلبات في قيمة حقوق الملكية.

2. دراسة (Nelson, 1996) بعنوان "محاسبة القيمة العادلة للبنوك التجارية "

جاءت هذه الدراسة لتحديد أثر المعيار الأمريكي (SFAS 107) الذي تضمن أن تقوم الشركات بالإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية في المضمون وفي الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية التي تصدر للسنوات المالية بعد 1992/12/15 وذلك من خلال دراسة العلاقة بين القيمة السوقية لأسهم البنوك التجارية وإفصاحات القيمة العادلة التي يتضمنها المعيار المذكور. وقد برر الباحث اتخاذه لقطاع البنوك التجارية مجالاً للدراسة بحجم الأدوات المالية المرتفع لدى البنوك مقارنة بالشركات، أن معظم الاختلاف والنقاش حول هذا المعيار تمركز حول قطاع البنوك.

خلصت الدراسة إلى وجود علاقة جوهرية بين فرق القيمة العادلة عن القيمة الدفترية للأوراق المالية وحقوق الملكية أي أن القيمة العادلة للأوراق المالية كانت مؤثرة بشكل جوهري في تفسير الفرق بين القيمة السوقية والدفترية للسهم، أما باقي المتغيرات فلم تظهر الدراسة وجود علاقة ذات أثر جوهري لها في تفسير الفرق بين القيمة السوقية والدفترية للسهم.

3. دراسة (Tan, Hancock, Taplin, & Tower, 2004) بعنوان: " Fair Value

Financial instruments: Australian versus Accounting for
singaporean preparer perspective " .

لقد قامت هذه الدراسة على اختبار وجهات نظر المؤسسات المالية في كل من استراليا وسنغافورة، فيما يتعلق بالنموذج الدولي المقترح فيما يخص تطبيق محاسبة القيمة العادلة ... كما أن الدراسة أرادت معرفة آراء هذه المؤسسات فيما يتعلق بمدى ملائمة المعلومات التي يقدمها تطبيق القيمة العادلة وفيما إذا كانت هناك إمكانية المقارنة ما بين القوائم المالية لهذه المؤسسات عندما تقوم جميعها بتطبيق القيمة العادلة. حيث قام الباحثون بتوزيع الاستبانة على المدراء الماليين في هذه المؤسسات المالية في كلا الدولتين لأخذ آرائهم في النزاع القائم حول مدى موثوقية قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة فتم توزيع (201) استبانة على المدراء الماليين في المؤسسات المالية في استراليا ، و (200) استبانة على المدراء الماليين في سنغافورة ، وقد كانت نسبة الاستجابة للدولتين معا (21.7 %) ، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- وجود حيادية في دعم تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جميع الأدوات المالية ، إلا أن البنوك الاسترالية أظهرت معارضة أكبر في تطبيق القيمة العادلة مقارنة بسنغافورة . بينما الاتحادات الائتمانية في استراليا هي أكثر إيمانا منها في سنغافورة بالنسبة لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

- بالنسبة لدراسة الخصائص النوعية للقيمة العادلة، فقد وجد أن هناك اتفاق عام بان محاسبة القيمة العادلة تحسن من ملائمة المعلومات التي تقدمها، إلا أن المؤسسات المالية في سنغافورة كان لها رأي أقوى فيما يتعلق بملائمة محاسبة لقيمة العادلة ، كما أنها تشجع على إجراء المقارنة ما بين قوائم الدخل للمؤسسات المالية .
- أظهرت نتائج هذه الدراسة انه هناك اتفاق عام في أن القيم السوقية العادلة توفر الحيادية، وتظهر الملائمة في المعلومات، وتوفر خاصية المقارنة.

4. دراسة (Rérolle, 2008) بعنوان: " Le débat sur la juste valeur : de l'utopie comptable au réalisme financier ".⁹⁶

وقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم القيمة العادلة في المعايير المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية المالية الأمريكية، وتحليل مفردات هذه التعاريف مع مقارنتهما مع بعضها البعض، واستنتاج ابرز الصعوبات التي تؤدي إلى عدم تطبيق القيمة العادلة ميدانيا، خاصة بعد تجميد العمل بالمعيار المحاسبي الأمريكي رقم 157 ... على اثر الانتقادات التي وجهت للقيمة العادلة واتهامها بمساهمتها في الأزمة المالية العالمية

سنة 2008 ، كما أشار الباحث إلى الجهود المشتركة من طرف كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية في إيجاد معيار مرجعي يوحد مفهوم القيمة العادلة وطرق قياسها، وهو ما يتجسد فعلا في ظهور المعيار المحاسبي الدولي IFRS 13 .

وكان ابرز ما توصلت اليه الدراسة ما يلي:

- أن السوق يمتاز بالتقلبات والتذبذبات فيصعب الاعتماد عليه كمرجع للقياس من طرف النظام المحاسبي المتميز بالثبات والاستقرار .

- تأطير عملية القياس من خلال إطار مفاهيمي صعب ومخالف للمنطق، وعليه تكون عملية إشراك المقيمين في إعداد المعايير المحاسبية الدولية عملية هامة لتعزيز وظيفة القياس المحاسبي.

5. دراسة (Shanklin, Hunter, & Ehlen, 2011) بعنوان: " A Retrospective View Of The IFRS' Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements In Financial Reporting " .

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة القيمة العادلة التي تضمنها المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية IFRS، وتأثير ذلك على التقارير المالية، وقد أوضحت الدراسة أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS تحتم قياس بعض الأصول والخصوم والأموال الخاصة بالقيمة العادلة، وتناولت الدراسة أيضا مسار تاريخي موجز للمحاسبة عن القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية، وذلك تماشيا لما يتم من خطط التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية ، وأيضا الاتجاه العالمي نحو تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، وذلك للتوصل إلى أهمية وموثوقية التقارير المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة مقارنة بالتقارير المالية المعدة وفقا للتكلفة التاريخية ... على الرغم من قدم مدخل التكلفة التاريخية وهيمنتته على الاعتراف به في القوائم المالية لم يكن هناك أي توجيهات محددة بشأن مختلف الحسابات البديلة والاستخدامات المناسبة من التأكيدات المتعلقة بالقيمة العادلة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك أهمية كبيرة للتحويل إلى المحاسبة عن القيمة العادلة وذلك للوصول إلى توافق عالمي

ومجموعة موحده من المعايير الدولية IFRS، وأيضا هناك فجوة تحدث عند تطبيق القيمة العادلة وذلك نتيجة عدم الفهم التام لهذا المدخل مقارنة بمدخل القياس الأخرى، وأيضا متى يمكن استخدام هذا المدخل، لذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة التعريف الخاص بالقيمة العادلة لمحاولة حل الخلاف الدائر نحو

تطبيقها وكيفية قياسها، وذلك بهدف التوصل النهائي نحو التوافق على مجموعة موحدة من المعايير الدولية العالمية IFRS لتسهيل عملية المقارنة ودمج الأعمال .

6. دراسة (Christensen & Nikolaev, 2013) بعنوان " Does Fair Value

Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ? "

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح ظروف تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية ولقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها : أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية مثل المباني والمعدات تكون اقل كفاءة لمتخذي القرارات إذا ما قورنت بالتكلفة التاريخية، وان معايير الإبلاغ المالي (IFRS) قدمت ميزة لم تقدمها المعايير التي سبقتها حيث أتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالنسبة للأصول غير المالية، مع الالتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة.

المبحث الثاني: مناقشة الدراسات السابقة

من خلال مناقشة الدراسات السابقة سنقف على جوانب الاتفاق والاختلاف بينها، ثم نوضح الفجوة العلمية التي تعالجها الدراسة الحالية من خلال التعرف على اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، وجوانب الاستفادة من الدراسات السابقة في الدراسة الحالية.

المطلب الأول: أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة

اتفقت الدراسات السابقة على هدف مشترك هو ضرورة تحديد أولويات التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة وتوحيد اللغة المحاسبية وجعلها مشتركة، باستثناء دراسة بوخالفي بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية حيث هدفت الدراسة إلى معالجة مشكلة الإفصاح الصادر وفق أساس القيمة العادلة وما له من تأثير على موثوقية وملائمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة لمستخدمي الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، وأظهرت النتائج أن هناك اتفاق بشكل إيجابي يؤيد استخدام القيمة العادلة في الإفصاح لأنه يعزز وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأربعة التي أكد عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

اتفقت الدراسات السابقة في عينتها من الدراسة على عينة الممارسين لمهن التدقيق والخبراء المحاسبين والأستاذة الجامعيين المتخصصين وأصحاب الاختصاصات ذات صلة بالمهنة.

استخدمت أغلب الدراسات السابقة أداة استمارة الاستبيان لجمع البيانات ومعالجته باستخدام برنامج الحزم الإحصائي SPSS لتحليل البيانات واختيار الفروض باستثناء دراسة ثابت حسان وغازي بعنوان التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة والتي هدفت إلى تحديد أهم التحديات تأثيراً على المدقق الخارجي لغرض توجيه الاهتمام المباشر عليها وعدم تشتت ذلك الاهتمام إلى تحديات أخرى قد لا يكون لها تأثيراً قوياً ومباشراً، تم تطبيق أدوات المنطق المضرب من أجل تحديد أولويات التحديات التي تواجه المدقق الخارجي من خلال تحليل آراء المدققين الخارجيين لعدد من مكاتب وشركات التدقيق العراقية رياضياً وباستخدام منهجية ذات خطوات محددة.

وظفت الدراسات السابقة المنهج التحليلي والوصفي باستثناء دراسة السرطاوي، عساف، وحسان التي استخدمت المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي إضافة إلى المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: الفجوة العلمية تعالجها الدراسة الحالية

من خلال استعراض أوجه الاتفاق والاختلاف بين الدراسات السابقة، نشير أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيس وهدفها العام، إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها هذه الدراسة وهي ما هي أهم التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة وفق أهميتها النسبية.

1. منهج الدراسة:

تضمنت هذه الدراسة مدخلين بحثيين (المدخل الكمي / المدخل الكيفي) وذلك لتكوين فكرة دقيقة عن مشكلة الدراسة. كما تضمنت تنوعاً في منهج الدراسة لتشمل المنهج الوصفي والتحليلي.

2. عينة الدراسة:

لم تقتصر هذه الدراسة على عينة واحدة فقط وإنما تضمنت مجموعة من العينات لضمان تشخيص الواقع بدقة، فشملت محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين بولاية أدرار، إضافة للأساتذة الجامعيين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

3. أدوات الدراسة:

تعددت أدوات هذه الدراسة حيث شملت استمارة الاستبيان، وذلك من أجل جمع البيانات، وصياغة فقرات الاستبيان بدقة أكبر، تمكناً من الحصول على النتائج المرجوة.

من العرض السابق يتضح أن هذه الدراسة عالجت فجوة علمية متعددة الجوانب بتطرقها لموضوع تحديات تدقيق القيمة العادلة، وشمول عينتها لفئات متعددة ومتخصصة من مهنيين، وأكاديميين وأساتذة جامعيين مختصين، واستخدامها المنهج الوصفي والتحليلي.

خلاصة الفصل:

بعد عرض الدراسات السابقة نلاحظ أن الدراسة الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في موضوعها الرئيس وهدفها العام، إلا أنها تختلف عنها في عدة جوانب تمثل الفجوة العلمية التي تعالجها هذه الدراسة وهي ما هي أهم التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة وفق أهميتها النسبية.

تم تطبيق أدوات المنطق المضرب من أجل تحديد أولويات التحديات التي تواجه المدقق الخارجي من خلال تحليل آراء المدققين الخارجيين لعدد من مكاتب وشركات التدقيق العراقية رياضيا وباستخدام منهجية ذات خطوات محددة.

الفصل الثالث:

الدراسة التطبيقية

تمهيد:

أن عملية إبداء الرأي من قبل المدقق حول مصداقية وقانونية وسلامة القوائم المالية، ينجر عنها تحمله مسؤولياته المتعلقة بتدقيق التقديرات المحاسبية، وهو ما أكدت عليه معايير التدقيق الدولية والجزائرية، حيث أن المعيار الدولي للتدقيق رقم 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.

لكن عملية تدقيق البيانات المالية الخاصة بتقديرات القيمة العادلة تواجه تحديات عديدة منها ما يتعلق بمهارات المدقق ومدى اطلاعه على آخر التعديلات الواردة في المعايير الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة، ومنها ما يتعلق بتعدد طرق القياس وإعداد تقديرات القيمة العادلة ناهيك عن عدم مسايرة القوانين الجبائية في الجزائر للتعديلات وأساليب القياس والمعالجات المحاسبية الواردة في النظام المحاسبي المالي، وكذا غياب سوق مالي نشط.

المبحث الأول: منهجية تصنيف التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة

إن مشكلة المدقق لا كمن في تحديد التحديات التي تواجهه عند تدقيق القيمة العادلة فقط، إنما يتعداه إلى ضرورة تحديد أولوية هذه التحديات ليركز عليها اهتمامها عوض الاهتمام بتحديات أخرى قد يكون لها تأثير محدود، وهذا ما سنعالجه في هذا المبحث باستخدام المنطق المضرب.

المطلب الأول: مفهوم المنطق المضرب

المنطق المضرب هو أحد أشكال المنطق، يستخدم في بعض الأنظمة الخبيرة وتطبيقات الذكاء الاصطناعي، نشأ هذا المنطق عام 1965 على يد العالم الأذربيجاني الأصل "لطي زادة" من جامعة كاليفورنيا حيث طوره ليستخدمه كطريقة أفضل لمعالجة البيانات (Zadeh L. , 1965) ، لكن نظريته لم تلقى اهتماما حتى عام 1974 حيث استخدم منطق الغموض في تنظيم محرك بخاري، ثم تطورت تطبيقاته حتى وصلت لتصنيع شريحة منطق ضبابي Fuzzy logic chip والتي استعملت في العديد من المنتجات كالات التصوير.

هناك العديد من الدوافع التي دفعت العلماء الى تطوير علم المنطق الضبابي فمع تطور الحاسوب والبرمجيات نشأت الرغبة في اختراع أو برمجة أنظمة يمكنها التعامل مع المعلومات الغير الدقيقة على غرار الانسان لكن هذا ولد مشكلة حيث أن الحاسوب لا يمكنه التعامل إلا مع معطيات دقيقة ومحددة، وقد نتج عن هذا التوجه ما يعرف بالأنظمة الخبيرة أو الذكاء الاصطناعي ويعتبر علم المنطق الضبابي أحد النظريات التي يمكن من خلالها بناء مثل هذه الأنظمة.

المفهوم العام للمنطق الضبابي:

المنطق الضبابي بالمعنى الواسع هو منظومة منطقية تقوم على تعميم للمنطق التقليدي ثنائي القيم، وذلك للاستدلال في ظروف غير مؤكدة، وبالمعنى الضيق فهو نظريات وتقنيات تستخدم المجموعات الضبابية التي هي مجموعات بلا حدود قاطعة، يمثل هذا المنطق طريقة سهلة لتوصيف وتمثيل الخبرة البشرية، كما أنه يقدم الحلول العملية للمشاكل الواقعية، وهي حلول بتكلفة فعالة ومعقولة، بالمقارنة مع الحلول الأخرى التي تقدم التقنيات الأخرى.

المطلب الثاني: خطوات ترتيب تحديات تدقيق القيمة العادلة باستخدام المنطق المضرب

يمكن أن نصف مشكلة بحثنا هذا بأنها ترتيب التحديات (Y_1, Y_2, \dots, Y_n) التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة وذلك بمساعدة آراء 46 فردا من مهنيين وأكاديميين من خلال جمع البيانات باستخدام

استبيانات تم توزيعها عليهم، مع الأخذ بعين الاعتبار مؤشرين يمثلان الأهمية النسبية لرأي كل فرد من العينة، والمتمثلين في الوظيفة والخبرة المهنية.

وحتى يمكن القيام بترتيب التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة سنتبع الخطوات

التالية:

أولاً: ترميز التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة

نرمز للتحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة بالرموز الموضحة في الجدول 02

الجدول رقم 02: التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة

الرمز	التحديات
Y_1	يفتقر محافظي الحسابات للمهارات اللازمة لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ؟
Y_2	هناك حاجة لاطلاع المدقق على التعديلات التي تطرأ على المعايير الدولية للتدقيق الخاص بالقيمة العادلة؟
Y_3	لم تلتزم معايير المحاسبة الدولية ضرورة القياس والافصاح وفقاً للقيمة العادلة ولم تلغي القياس وفقاً للتكلفة التاريخية؟
Y_4	صعوبة حصول المدقق على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لاسيما في ظل عدم توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة في الوقت الذي نسجل فيه تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلاً عن قلتها؟
Y_5	هناك صعوبة في تحديد الخطأ الناتج عن وجود فرق بين نتيجة التقدير المحاسبي للقيمة العادلة والمبلغ المفصح عنه في القوائم المالية؟
Y_{61}	صعوبة اكتشاف تحيز محتمل من الإدارة بسبب: تعدد طرق القياس الناتجة عن تعدد أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها؟
Y_{62}	صعوبة اكتشاف تحيز محتمل من الإدارة بسبب: غياب نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة؟
Y_7	صعوبة حصول المدقق على المعلومات الكافية حول التقدير المحاسبي وفق القيمة العادلة في ظل غياب سوق عالي كفاء يساهم في نجاح تقييم الاسهم والسندات ومشتقاتها وفقاً للقيمة العادلة؟
Y_8	صعوبة فهم المدقق للنماذج المستخدمة في اعداد تقديرات القيمة العادلة من قبل الادارة؟
Y_9	إن قياس القيمة العادلة يتضمن المدخلات المستندة على الحكم الشخصي؟
Y_{10}	صعوبة حصول على معلومات موثوقة ذات صلة بالقيمة العادلة أثناء عملية التدقيق؟

Y_{11}	صعوبة الفهم الدقيق والصحيح للتقديرات وفق القيمة العادلة لدى مدققي الحسابات في ظل غياب المعلومات اللازمة التي يجب أن يوفرها المجلس الوطني المحاسبي من أجل ضمان تبني صحيح وفعال للقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؟
----------	---

المصدر: من إعداد الطالبتين

ثانياً: تشكيل المصفوفة اللغوية الخاصة بالتحديات التي تواجه المدقق

تم جمع تكوين المصفوفة اللغوية الخاصة بالتحديات من خلال الاستبيانات التي استلامها وهي

ملخصة في الجدول 03.

الجدول رقم 03: المصفوفة اللغوية الخاصة بالتحديات التي تواجه المدقق.

الخبرة	الوظيفة	Y11	Y10	Y9	Y8	Y7	Y62	Y61	Y5	Y4	Y3	Y2	Y1	
1م	أستاذ	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م
2م	أستاذ	م ش	م ش	مح	م	م	مح	مح	م	م	مح	م ش	م	م
3م	محافظة حسابات	م ش	م ش	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م	م ش	م	م
4م	خبير	م ش	م	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	مح	م	م	م
5م	خبير	م ش	م	م	م ش	م ش	م ش	م	م	م ش	م ش	م	م	م
6م	أستاذ	م ش	م	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م	م ش	م	م ش	م ش	م ش
7م	محافظة حسابات	م ش	م ش	م	م ش	م ش	م ش	مح	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش
8م	محافظة حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م ش	م ش	م	م ش	م ش	م ش
9م	خبير	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م	م ش	م ش	م ش
1م0	محافظة حسابات	م ش	م	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م	م ش	م ش	مح	م	م
1م1	أستاذ	م ش	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش
1م2	أستاذ	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	مح	مح	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش
1م3	محافظة حسابات	م ش	م ش	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م	م ش	م	م
1م4	أستاذ	م	م ش	م	مح	م ش	م	م	م	م	مح	م ش	مح	م
1م5	محافظة حسابات	م ش	م ش	م	مح	م ش	م	م	م ش	م ش	م	م	م	م
1م6	أستاذ	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م ش	م	م
1م7	محافظة حسابات	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش

أقل من 5	أستاذ	م	م	م	م ش	م	م	م	م ش	م	م	م ش	م ش	م ش	1م 8
أكثر من 10	محافظ حسابات	م	م	م غ	مح	م	مح	مح	م	م	م	م	م	م غ	1م 9
أكثر من 10	محافظ حسابات	م	م	م غ	م	م	م	مح	م	م	م	م	م	م غ	2م 0
أكثر من 10	محافظ حسابات	م	م	مح	م	م	م	مح	م	م	م	م	م	م	2م 1
أقل من 5	خبير	م غ م ش	م	م	م غ م ش	م ش	م غ م	م	م غ م	م غ م ش	م	م ش	م ش	م غ م ش	2م 2
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م	2م 3
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	مح	م	م	م	م	م ش	م	م ش	م	م	2م 4
أكثر من 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	2م 5
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	مح	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	مح	2م 6
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م غ	2م 7
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م ش	م	م	م	م	م	2م 8
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	مح	م ش	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	2م 9
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م ش	م	م	م	م	م	م ش	م	م	م	م	م	3م 0
أكثر من 10	محافظ حسابات	م	م	م ش	م	م ش	م	م	م	م	م ش	م	م	م	3م 1
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م ش	م	م	م	م	م	م	م ش	م	م	م	مح	3م 2
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	مح	م	مح	م	م	م	م	م	م	م	م	3م 3
أكثر من 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	مح	م	مح	م	م	م	3م 4
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م ش	م	م	م ش	م	م	م	م	م	م	م	م	3م 5
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م	مح	م	م	م	م	3م 6
أكثر من 10	محافظ حسابات	م	م ش	م	م	م ش	م	م	م	م	م	م	م	م	3م 7
أكثر من 10	محافظ حسابات	م	م	م ش	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	3م 8
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م ش	م	م	م	3م 9

من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	مح	م	م	م	م	م	م	مح	م	4م	0
أكثر من 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	4م	1
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	4م	2
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	مح	م	م	م	م	م	مح	مح	4م	3
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	4م	4
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	مح	مح	4م	5
من 5 إلى 10	محافظ حسابات	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	م	4م	6

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على بيانات الاستبيانات

حيث أن:

غ م ش: غير موافق بشدة، غ م: غير موافق، مح: محايد، م: موافق، م ش: موافق بشدة

ثالثاً: إيجاد قيم المتغيرات اللغوية رقمياً

يتم تحديد القيم الرقمية للمتغيرات اللغوية باستخدام أدوات المنطق المضرب وذلك بالاستعانة ببرنامج

Matlab، وتم تكوين الجدول 04 الذي يمثل قيم التقييم اللغوي للتحديات التي تواجه المدقق، والجدول 05

الذي يمثل قيم التقييم اللغوي للوظيفة، والجدول 06 الذي يمثل قيم التقييم اللغوي للخبرة.

الجدول 04: قيم التقييم اللغوي للتحديات التي تواجه المدقق.

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
0.000	0.167	0.333	0.500	0.667
0.167	0.333	0.500	0.667	0.833
0.333	0.500	0.667	0.833	1.000
Min				
Ave				
Max				

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج Matlab

الجدول 05: قيم التقييم اللغوي للأهمية النسبية للمحك (متغير الوظيفة) رقمياً

محافظ حسابات	أستاذ	خبير محاسبي
0	0.25	0.5
0.25	0.5	0.75
0.5	0.75	1
Min		
Ave		
Max		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على برنامج Matlab

الجدول 06: قيم التقييم اللغوي للأهمية النسبية للمحكم (متغير الخبرة المهنية) رقما

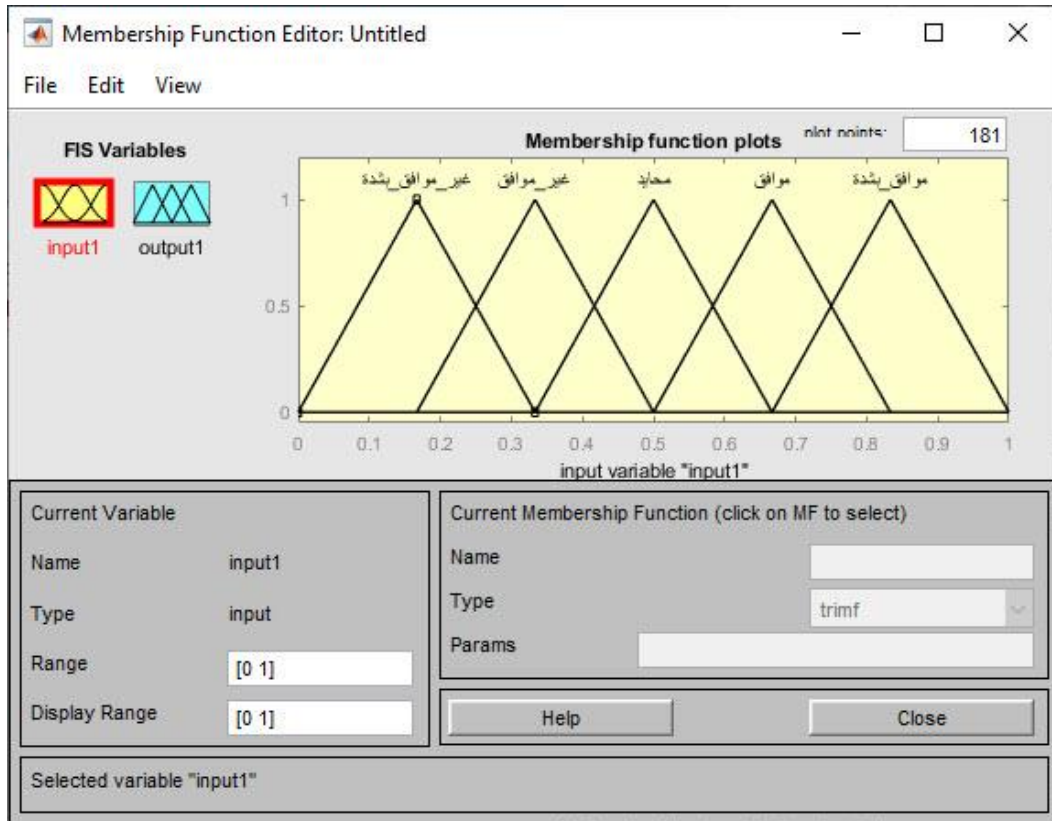
	أقل من 5	من 5 إلى 10	أكثر من 10
Min	0	0.25	0.5
Ave	0.25	0.5	0.75
Max	0.5	0.75	1

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

حيث ستكون دوال العضوية للمتغيرات عبارة دوال عضوية مثلثية كما هو موضح في الأشكال 03،

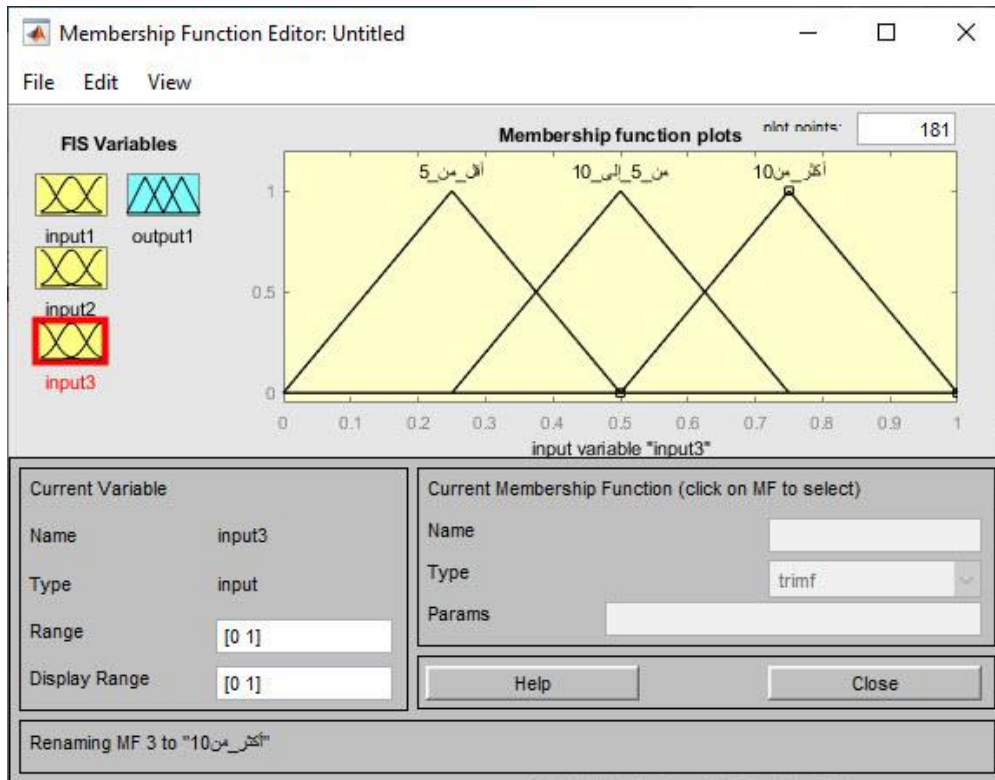
04 و 05.

الشكل 03: دوال العضوية لمتغير التحديات التي تواجه المدقق



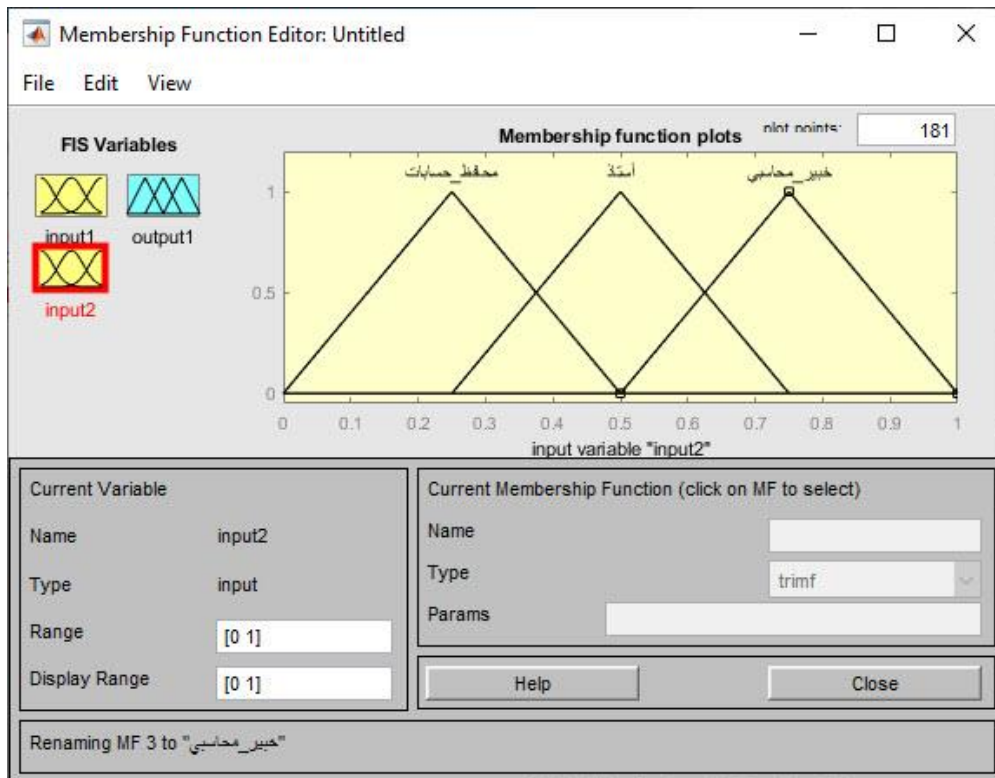
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

الشكل 04: دوال العضوية لمتغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

الشكل 05: دوال العضوية لمتغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

رابعاً: المتوسطات المرجحة المضببة للمتغيرات اللغوية حساب

استخراج المتوسطات المرجحة المضببة للمتغيرات اللغوية في الجدول 02 باستخدام المعادلات

التالية:

$$\left\{ \frac{X_{ij}}{\sum_{i=1}^m X_{ij}} \right\} = r_{ij}$$

$$\left\{ \frac{X_{ij}^{-1}}{\sum_{i=1}^m X_{ij}^{-1}} \right\} = r_{ij}^{-1}$$

$$\left\{ \frac{c_{ij}}{\sum_{i=1}^m a_{ij}} \right\} \left\{ \frac{b_{ij}}{\sum_{i=1}^m b_{ij}} \right\} \left\{ \frac{a_{ij}}{\sum_{i=1}^m c_{ij}} \right\} = r_{ij}$$

$$\left\{ \frac{c_{ij}^{-1}}{\sum_{i=1}^m a_{ij}^{-1}} \right\} \left\{ \frac{b_{ij}^{-1}}{\sum_{i=1}^m b_{ij}^{-1}} \right\} \left\{ \frac{a_{ij}^{-1}}{\sum_{i=1}^m c_{ij}^{-1}} \right\} = r_{ij}^{-1}$$

وبذلك يتكون الجدولان 07 و 08.

الجدول 07: المصفوفة الرقمية للتحديات التي تواجه المدقق والأهمية النسبية (الوظيفة)

الوظيفة	Y11	Y10	Y9	Y8	Y7	Y62	Y61	Y5	Y4	Y3	Y2	Y1	
0.08	0.49	0.54	0.42	0.50	0.55	0.52	0.51	0.51	0.53	0.50	0.52	0.40	Min
7	3	0	4	7	1	9	1	5	3	0	5	9	
0.33	0.65	0.70	0.59	0.67	0.71	0.69	0.67	0.68	0.69	0.66	0.69	0.57	Av
7	9	7	1	4	7	6	8	1	9	7	2	6	e
0.58	0.82	0.87	0.75	0.84	0.88	0.86	0.84	0.84	0.86	0.83	0.85	0.74	Ma
7	6	3	7	1	4	2	4	8	6	3	9	3	x

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

الجدول 08: المصفوفة الرقمية للتحديات التي تواجه المدقق والأهمية النسبية (الخبرة المهنية)

الخبرة	Y11	Y10	Y9	Y8	Y7	Y62	Y61	Y5	Y4	Y3	Y2	Y1	
0.288	0.493	0.540	0.424	0.507	0.551	0.529	0.511	0.515	0.533	0.500	0.525	0.409	Min
0.538	0.659	0.707	0.591	0.674	0.717	0.696	0.678	0.681	0.699	0.667	0.692	0.576	Ave
0.788	0.826	0.873	0.757	0.841	0.884	0.862	0.844	0.848	0.866	0.833	0.859	0.743	Max

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

خامساً: استخراج قيم التحديات التي تواجه المدقق تبعاً لأهميتها النسبية

يتم استخراج قيم التحديات التي تواجه المدقق الخارجي طبقاً لأهميتها النسبية، وذلك بتطبيق المعادلة التالية على المصفوفة الرقمية للتحديات التي تواجه المدقق الخارجي وأهميتها النسبية:

$$r_{ij}x = \sum_{j=1}^n w_j r_i$$

وبذلك يتكون الجدولان 09 و 10.

الجدول 09: قيم التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الوظيفة)

Y11	Y10	Y9	Y8	Y7	Y62	Y61	Y5	Y4	Y3	Y2	Y1	
0.04	0.04	0.03	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.03	Min
3	7	7	4	8	6	4	5	6	3	6	6	
0.22	0.23	0.19	0.22	0.24	0.23	0.22	0.23	0.23	0.22	0.23	0.19	Ave
2	8	9	7	2	4	8	0	6	5	3	4	
0.48	0.51	0.44	0.49	0.51	0.50	0.49	0.49	0.50	0.48	0.50	0.43	Ma
5	3	4	3	9	6	5	8	8	9	4	6	x

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

الجدول 10: قيم التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الخبرة المهنية)

Y11	Y10	Y9	Y8	Y7	Y62	Y61	Y5	Y4	Y3	Y2	Y1	
0.14	0.15	0.12	0.14	0.15	0.15	0.14	0.14	0.15	0.14	0.15	0.11	Min
2	6	2	6	9	2	7	8	3	4	1	8	
0.35	0.38	0.31	0.36	0.38	0.37	0.36	0.36	0.37	0.35	0.37	0.31	Ave
5	0	8	3	6	4	5	7	6	9	2	0	
0.65	0.68	0.59	0.66	0.69	0.68	0.66	0.66	0.68	0.65	0.67	0.58	Ma
1	8	7	2	7	0	5	8	2	7	7	5	x

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

المبحث الثاني: نتائج ترتيب التحديات التي المدقق

بعد تحويل المصفوفة اللغوية للتحديات التي تواجه المدقق رقميا بناء على أهميتها النسبية لمتغيري الوظيفة والخبرة المهنية، سنقوم بترتيب التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة انطلاقا من النتائج المتحصل عليها من برنامج Matlab.

المطلب الأول: عرض النتائج المتحصل عليها وفق متغير الوظيفة

بالاعتماد على الجدولين السابقين يمكن ترتيب التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة بناء على أهميتها النسبية وفقا لـ Min و Max. ونتائج الترتيب موضحة في الجدولان 11 و 12.

الجدول 11: ترتيب التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الوظيفة) وفقا لـ Min

Y7	Y10	Y4	Y62	Y2	Y5	Y61	Y8	Y3	Y11	Y9	Y1	
----	-----	----	-----	----	----	-----	----	----	-----	----	----	--

ترتيب التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة

الفصل الثالث

العادلة

0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.04	0.03	0.03	Mi
8	7	6	6	6	5	4	4	3	3	7	6	n

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

جدول 12: ترتيب التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الوظيفة) وفقاً لـ Max

Y7	Y10	Y4	Y62	Y2	Y5	Y61	Y8	Y3	Y11	Y9	Y1	
0.51	0.51	0.50	0.50	0.50	0.49	0.49	0.49	0.48	0.48	0.44	0.43	Max
9	3	8	6	4	8	5	3	9	5	4	6	x

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

المطلب الثاني: عرض النتائج المتحصل عليها وفق متغير الخبرة المهنية

الجدول 13: ترتيب التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الخبرة) وفقاً لـ

Min

Y7	Y10	Y4	Y62	Y2	Y5	Y61	Y8	Y3	Y11	Y9	Y1	
0.15	0.15	0.15	0.15	0.15	0.14	0.14	0.14	0.14	0.14	0.12	0.11	Min
9	6	3	2	1	8	7	6	4	2	2	8	n

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

جدول 14: ترتيب التحديات التي تواجه المدقق بناء على أهميتها النسبية (الخبرة) وفقاً لـ Max

Y7	Y10	Y4	Y62	Y2	Y5	Y61	Y8	Y3	Y11	Y9	Y1	
0.69	0.68	0.68	0.67	0.67	0.66	0.66	0.66	0.65	0.65	0.59	0.58	Max
6	8	2	9	7	8	5	2	6	0	6	5	x

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Matlab

انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها في الجداول أعلاه فإن ترتيب التحديات التي تواجه المدقق عند

تدقيق القيمة العادلة سيكون على النحو التالي: Y1 Y9 Y11 Y3 Y8 Y61 Y5 Y2 Y62 Y4 Y10 Y7.

والجدول الموالي يوضح 01 ترتيب التحديات:

الجدول 14: ترتيب التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة

الترتيب	التحديات	الرمز
01	يفتقر محافظي الحسابات للمهارات اللازمة لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ؟	Y1
02	إن قياس القيمة العادلة يتضمن المدخلات المستندة على الحكم الشخصي؟	Y9
03	صعوبة الفهم الدقيق والصحيح للتقديرات وفق القيمة العادلة لدى مدققي الحسابات في ظل غياب المعلومات اللازمة التي يجب أن يوفرها المجلس الوطني المحاسبي من أجل ضمان تبني صحيح وفعال للقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؟	Y11

Y3	لم تلزم معايير المحاسبة الدولية ضرورة القياس والافصاح وفقاً للقيمة العادلة ولم تلغى القياس وفقاً للتكلفة التاريخية؟	04
Y8	صعوبة فهم المدقق للنماذج المستخدمة في أعداد تقديرات القيمة العادلة من قبل الإدارة؟	05
Y61	صعوبة اكتشاف تحيز محتمل من الإدارة بسبب: تعدد طرق القياس الناتجة عن تعدد أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها؟	06
Y5	هناك صعوبة في تحديد الخطأ الناتج عن وجود فرق بين نتيجة التقدير المحاسبي للقيمة العادلة والمبلغ المفصوح عنه في القوائم المالية؟	07
Y2	هناك حاجة لإطلاع المدقق على التعديلات التي تطرأ على المعايير الدولية للتدقيق الخاص بالقيمة العادلة؟	08
Y62	صعوبة اكتشاف تحيز محتمل من الإدارة بسبب: غياب نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة؟	09
Y4	صعوبة حصول المدقق على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لاسيما في ظل عدم توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة في الوقت الذي نسجل فيه تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلاً عن قلتها؟	10
Y10	صعوبة حصول على معلومات موثوقة ذات صلة بالقيمة العادلة أثناء عملية التدقيق؟	11
Y7	صعوبة حصول المدقق على المعلومات الكافية حول التقدير المحاسبي وفق القيمة العادلة في ظل غياب سوق عالي كفاء يساهم في نجاح تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقاً للقيمة العادلة؟	12

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على النتائج المتحصل عليها

انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها أعلاه في الدراسة التطبيقي فإننا وقفنا على ما يلي:

1. هناك العديد من التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة مرتبطة بمهارات المدقق، والحاجة لإطلاع المدقق على التغييرات التي تطرأ على المعايير الدولية للتدقيق المرتبطة بتدقيق القيمة العادلة....؛
2. إن أكثر تحدي يواجه محافظي الحسابات عند تدقيق القيمة العادلة هو افتقارهم للمهارات اللازمة لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة؛
3. إن أقل تحدي يواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة هو صعوبة حصول المدقق على المعلومات الكافية حول التقدير المحاسبي وفق القيمة العادلة في ظل غياب سوق مالي كفاء يساهم في نجاح تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقاً للقيمة العادل؛

4. إن ترتيب التحديات المتحصل عليه يساعد محافظي الحسابات بولاية أدرار في تركيز اهتمامهم على التحديات الأكثر تأثيرا.

خلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى مكاتب التدقيق والتي تضمنها الفصل الثالث، وبعد جمع استمارة الاستبيان وباستخدام أدوات المنطق المضرب في برنامج الماتلاب توصلنا الى عدة نتائج التي تخص اهم المعوقات والتحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة من اهم هاته نتائج هو افتقار المدقق للمهارات اللازمة لتدقيق تقديرات المحاسبة للقيمة العادلة.

خاتمة عامة

خاتمة:

نظرا للظروف الاقتصادية والتطورات التكنولوجية الحاصلة التي جعلت من العالم قرية صغيرة، وأزاحت كل الحدود الجغرافية، التي أدى إلى زيادة عدد الشركات التي تتطلب قوائم مالية معدة وفق أسس ذات جودة عالية تلبي حاجيات العديد من الدول التي تتعامل معها، وبحكم اختلاف هذه الدول في العديد من الأشياء سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية الى تقليص الاختلاف وذلك بتوحيد معايير المحاسبة الدولية، لتحكم عملية الإفصاح المحاسبي وهذا لتنظيم الاعمال المحاسبية وتقادي الاختلافات والمشاكل.

ولهذا فمستخدمي القوائم المالية يبحثون عن الشفافية والوضوح والمصادقية، وللقيمة العادلة دور في تقديم معلومات مالية دقيقة وشفافة ضمن القوائم المالية المتعارف عليها دوليا.

ومن خلال دراستنا لهذا البحث "تحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة" وهذا لمعالجة الإشكالية الرئيسية للموضوع التي تدور حول ماهي أهم التحديات التي تؤثر على تدقيق القيمة العادلة؟ وجدنا أهم تحدي يؤثر على تدقيق القيمة العادلة هو: افتقار محافظي الحسابات للمهارات اللازمة لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

من خلال هذه الدراسة توصلنا الى نتائج التالية:

- للقيمة العادلة دور كبير في معرفة الوضع المالي للمؤسسة.
- اتخاذ القرار أي استثمار يكون سهلا عند اعتماد المؤسسة تطبيق محاسبة القيمة العادلة.
- غالبية المدققين يمتلكون خبرات جيدة في مجال التدقيق، في نفس الوقت الذي عبروا فيه عن حاجتهم الماسة لاطلاعهم على اخر المستجدات والتطورات الحاصلة في هذه المعايير.
- أقل التحديات تأثيراً على مدققي الحسابات صعوبة الحصول على المعلومات الكافية حول التقدير المحاسبي وفق القيمة العادلة.
- فيما يتعلق بموثوقية أدلة التدقيق فقد أكدت نتائج الدراسة على أن قياسات القيمة العادلة المستخدمة في التدقيق تعتبر أقل موثوقية لأنها تعتمد على الحكم الشخصي والمهني بدرجة عالية في أغلب الأحيان، كما أنها معرضة لأخطاء في القياس.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: القيمة العادلة هي قيمة تبادل الأصل في عملية تبادل حقيقية بين أطراف راغبة في التعامل.

بعد العرض النظري تأكدنا بالقيمة العادلة هي أداة من أدوات القياس المحاسبي التي يمكن الاعتماد عليها لمعرفة الوضعية المالية.

الفرضية الثانية: إن التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة ليست على نفس درجة الأهمية لذا يجب ترتيبها.

من خلال الدراسة التطبيقية نستنتج ان هذه التحديات ليست من نفس الدرجة.

الفرضية الثالثة: عدم وجود سوق مالي نشط يشكل عائق أمام الخبراء لتحديد القيمة العادلة.

ينبغي على المدقق الاستعانة بخبراء تقييم في ظل غياب أسواق نشطة أو في ظل عدم تمكنه من قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية.

التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة، نورد التوصيات التالية:

- ينبغي العمل على توفير أسس محددة ونماذج واضحة لقياس القيمة العادلة، لتقليل الاعتماد على الحكم الشخصي لتقديرات القيمة العادلة.
- ينبغي على مدقق الحسابات استخدام نفس نماذج القياس المستخدمة من قبل الإدارة عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة.
- ضرورة إطلاع المدققين على آخر المستجدات والتطورات الحاصلة في معايير التدقيق الدولية والخاصة بالقيمة العادلة، وكذلك الامر بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية والمتعلقة بالقيمة العادلة.
- ينبغي على المدقق الاستعانة بخبراء تقييم في ظل غياب أسواق نشطة أو في ظل عدم تمكنه من قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية.
- ضرورة العمل على تأهيل المحاسبين والمدققين علمياً وعملياً ليكونوا قادرين على الفهم السليم لكيفية تطبيق معايير تدقيق تقديرات القيمة العادلة.

أفاق البحث:

نظراً لاتساع وعمق موضوع الدراسة والمتمثل في " أهم التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة " يلزمونا نحن كباحثون بأن نواصل البحث والدراسة في مجال القيمة العادلة كونه حديث في ميدان المحاسبة والمالية، وعليه قمنا بصياغة بعض العناوين حتى يتم البحث فيها تتمثل في:

- دور القيمة العادلة على مردودية المؤسسة الاقتصادية.
- التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بين الواقع والتحد.
- أثر محاسبة القيمة العادلة على المؤسسات الجزائرية

المراجع

المراجع باللغة العربية:

- اسماعيل, ا.، & التجاني , ع. (2019). مراجعة تقديرات القيمة العادلة واثرها على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية. المجلة الالكترونية الشاملة متعددة التخصصات, التاسع عشر, 2-23.
- السرطاوي, ع., عساف, ن., & حسان, ع. (2019). التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في فلسطين عند قياس القيمة العادلة، دراسة الميدانية للضفة الغربية. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية, التاسع عشر (الأول), 97-116.
- المعيار الدولي للتدقيق، تدقيق التقديرات المحاسبية . (n.d.).
- المعيار الدولي للتقرير المالي، قياس القيمة العادلة. (n.d.). الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- ثابت ثابت حسان، و عبد الواحد غازي. (2014). التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS - IFRS - IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية (صفحة 375). ورقة الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- ثابت ثابت حسان، و عبد الواحد غازي. (2014). التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS - IFRS - IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية (الصفحات 371-386). ورقة، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح.
- حسن سيد حسن عبدالباقي. (2018). دور المراجع الخارجي في تأكيد تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية "دراسة ميدانية". الفكر المحاسبي، 22(8)، 1101-1133.
- حسوني, و. (2015). دراسة القيمة العادلة وتأثيرها على جودة التقارير المالية، دراسة حالة مؤسسة ميناء مستغانم. مذكرة ماستر. كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر.
- رفاعه, ت. (2010). أثر تعليمات مصرف سورية المركزي في التزام المصارف الخاصة بمتطلبات القياس والافصاح بالقيمة السوقية العادلة للأدوات المالية وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية, المجلد 26 (العدد الأول).

- مسعود بوخالفني. (2013). أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية. مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير. الأغواط، الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي.
- معجم اللغة العربية. (2004). المعجم الوسيط. مصر: مكتبة الشروق الدولية.
- يامن خليل الزعبي. (2005). القياس المحاسبي المستند الى القيمة السوقية العادلة وأهميتها للشركات المساهمة الصناعية الاردنية المدرجة في بورصة عمان. 44. الاردن: رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك .

المراجع باللغة الأجنبية:

- Beatty, A. (1995). The Effect of Fair Value Accounting on Investment Portfolio Management: How Fair Value Is It ? Federal Reserve Bank of St. Louis Review, 77(1), 25-39.
- Christensen, H. B., & Nikolaev, V. V. (2013). Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ? Review of Accounting Studies, 734-757.
- Nelson, K. (1996). Fair Value Accounting for Commercial Banks: Anempirical analysis of SFAS. The Accounting Review(107), 35-52.
- Rérolle, J.-F. (2008). Le débat sur la juste valeur : de l'utopie comptable au réalisme financier. Revue trimestrielle de droit financier(4), 48-54.
- Shanklin, S. B., Hunter, D. R., & Ehlen, C. R. (2011). A Retrospective View Of The IFRS' Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements In Financial Reporting. Journal of Business & Economics Research, 9(3).
- Tan, C. W., Hancock, P., Taplin, R., & Tower, G. (2004). Fair Value Accounting for Financial Instruments: Australian Versus Singaporean Preparers' Perspectives. Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference Alice Springs.
- Zadeh, L. (1965). Fuzzy sets. Information and control, 338-353.

الملخص:

الهدف من هذه الدراسة هو تحديد أهم المعوقات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة، حيث قمنا في هذه الدراسة بالاعتماد على آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة المدققين باستخدام الاستبيان، تم تطبيق أدوات المنطق المصنوب من أجل ترتيب التحديات التي تواجه المدقق في تدقيق القيمة العادلة بهدف توجيه الاهتمام المباشر إليها وعدم تشتيت الاهتمام الى تحديات أخرى قد لا يكون لها تأثير قوي ومباشر. وتوصلت الدراسة إلى ان أهم التحديات التي تواجه المدقق عند تدقيق القيمة العادلة مرتبطة بمهارات المدقق والحاجة الى اطلاع المدقق على التغييرات التي تطرأ على المعايير الدولية المرتبطة بتدقيق القيمة العادلة، إن أقل تحدي يوجهه محافظي الحسابات عند تدقيق القيمة العادلة هو افتقارهم للمهارات اللازمة لتدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، القيمة العادلة، المنطق المصنوب، المعايير الدولية للقيمة العادلة.

Abstract :

The aim of this study is to identify the most important obstacles facing the auditor in auditing the fair value. In this study, we have relied on the opinions of account custodians, accountancy experts and auditors using a questionnaire. Fuzzy logic tools were used in order to arrange the challenges facing the auditor in auditing the fair value in order to paying direct attention to it and not diverting attention to other challenges that may not have a strong and direct impact. The study concluded that the most important challenges facing the auditor when auditing fair value are related to the auditor's skills and the need to inform the auditor of changes in international standards associated with fair value auditing. The least challenge faced by account keepers when auditing fair value is their lack of skills to audit accounting estimates of value fair.

Keywords: audit, fair value, fuzzy logic, international auditing standards for fair value.