

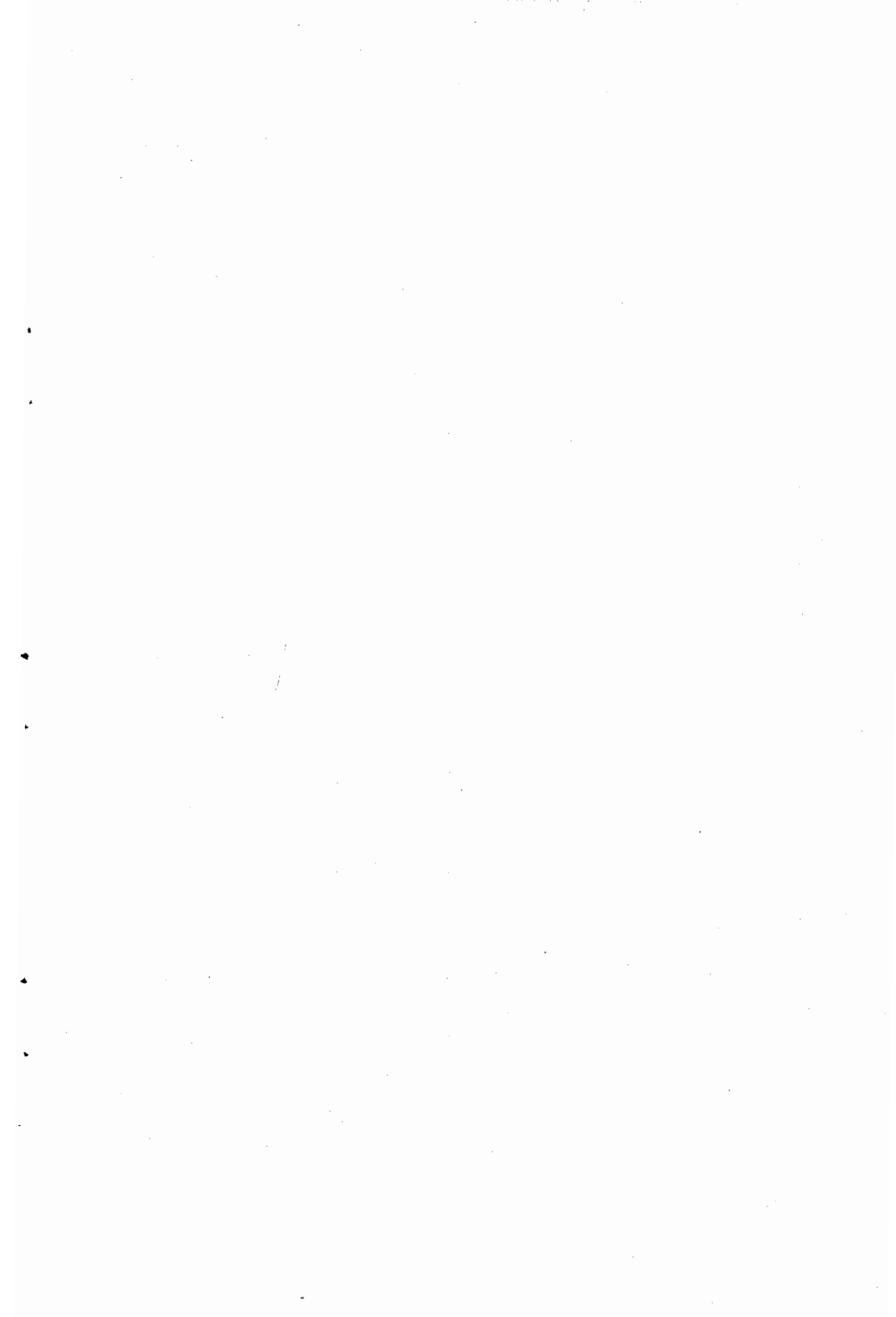
**تطوير اطار لمراجعة القياس والانصاح الحاسبى لمعلومات القيمة العادلة
دراسة نظرية وميدانية**

دكتورة

نجوى محمود أحمد أبو جبل

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة- جامعة طنطا



ملخص البحث Abstract

يرمى البحث الحالي الى تحليل واختبار التأثيرات الجوهرية لقياس معلومات القيمة العادلة والافصاح عنها بالقوائم المالية في ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة. ولقد تم البدء بتقديم اطار نظري يتناول تحليل ودراسة أهمية القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية، أهم المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية، و صياغة الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة يبين دور مراقب الحسابات واجراءات المراجعة المستخدمة فى مراجعة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية واختبارات المراجعة والتقارير عن مراجعة القيمة العادلة ، يلائم التطبيق فى البيئة المصرية فى ظل مجموعة من الفروض الاختبارية. و يعقب تقديم هذا الاطار النظرى قيام الباحثة بدراسة ميدانية من خلال اعداد استمارة استقصاء موزعة على العديد من الفئات التى تهتم بمراجعة القيمة العادلة بالقوائم المالية وتشمل، عينة من أساتذة المحاسبة فى الجامعات، بالإضافة الى آراء مراقبى الحسابات والذين يمثلون مجتمع الدراسة. تم اختبار الفروض باستخدام الأساليب الاحصائية الملائمة بهدف الوصول الى نتائج يمكن من خلالها الحكم على مدى فاعلية مراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة، ولقد تم اختبار أربعة فروض اختبارية. أيدت نتائج الدراسة الميدانية ما توصلت اليه الباحثة فى الاطار النظرى بشأن أهمية مراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة، واتفاق آراء أطراف العينة حول فروض الدراسة، وتوافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة. تأثير القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية، أهمية قيام مراقبى الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة، ولقد انتهت الدراسة بتقديم مجموعة من التوصيات .

بدأ الاهتمام بحاسبة ومراجعة القيمة العادلة بالقوائم المالية فى نهاية القرن الماضى، وتزايد حيز التطبيق العملى مع بداية القرن الحالى على المستوى الأكاديمى والمهنى فى مختلف دول العالم. كما تم الاعتماد على مفهوم القيمة العادلة لأغراض القياس المحاسبى واعادة تقييم الأصول والالتزامات فى حالات الاندماج، الخصخصة، والافصاح المحاسبى لأغراض خاصة فى المؤسسات المالية. (تهامى، ٢٠٠٩)

لقد تحولت معايير المحاسبة عن سياسة الحيطة والحذر فى قياسها لبعض بنود القوائم المالية من الأصول والالتزامات بعد التمسك بهذه السياسة لفترة طويلة. فلقد تحولت هذه المعايير فى قياسها للكثير من الأصول والالتزامات مثل الأدوات المالية بما فيها الاستثمارات العقارية، الأصول الحيوية، المشتقات وما ينتج عنها من منتجات زراعية عند نقطة الحصاد، و الأصول غير الملموسة من القياس على أساس التكلفة التاريخية الى القياس على أساس القيمة العادلة. ولقد أصبحت المنشآت مطالبة بافصاح أوسع وأكثر تفصيلاً عن عناصر وبنود القوائم المالية التى يتم قياسها على أساس القيمة العادلة مثل الافصاح عن الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة فى تحديد القيمة العادلة، وما اذا كان هذا التحديد قد تم بناء على سعر معلن بسوق نشط أو باستخدام طرق ونماذج تقييم، والافصاح عن الأسباب التفسيرية لعدم امكانية قياس القيمة العادلة لبعض البنود. (العبادى، ٢٠١٠)

٢ / ١ مشكلة البحث:

نتيجة للتطورات التى طرأت على بيئة الأعمال من ثوره معلوماتية وتكنولوجيه وقنوات اتصال متعددة، أصبح لمحاسبة ومراجعة القيمة العادلة بالقوائم المالية دوراً كبيراً فى توضيح ملاءمة وموثوقية البيانات المالية فى مجال اتخاذ القرارات المختلفة، وأصبح الفكر المحاسبى يتأرجح ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

ولذا حظى موضوع محاسبة ومراجعة معلومات القيمة العادلة والافصاح عنها بالقوائم المالية باهتمام العديد من المنظمات المحاسبية المهنية وهيئات أسواق المال، ومن أهمها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى FASB، ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وهيئة سوق المال الأمريكية SEC، الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC، و وزارة الاستثمار فى جمهورية مصر العربية والتى أصدرت

العديد من المعايير والارشادات المحاسبية فى هذا المجال.(حماد، ٢٠٠٣، البشتاوى، والمبيضين، ٢٠٠٨)

هناك مجموعة من التحديات التى تواجه مراقبى الحسابات بشأن مراجعة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية، والتى ترتبط بتعدد طرق ونماذج قياس القيمة العادلة بالقوائم المالية. مع قيام مراقب الحسابات بجمع أدلة اثبات عن معقولية الافتراضات الهامة، وملاءمة نماذج القياس المطبق ومدى مناسبة البيانات المستخدمة فى القياس. (العبادى، ٢٠١٠)

بناءً على ما تقدم تحاول الباحثة فى هذه الدراسة تحليل واختبار التأثيرات الجوهرية لقياس القيمة العادلة والافصاح عنها بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة. وذلك من خلال تقديم اطار نظرى تتناول فيه تحليل ودراسة أهمية القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية، أهم المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة، و صياغة الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية و برنامج المراجعة يبين دور مراقب الحسابات واجراءات المراجعة المستخدمة فى مراجعة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية، واختبارات المراجعة والتقرير عن مراجعة القيمة العادلة، يلائم التطبيق فى البيئة المصرية فى ظل مجموعة من الفروض الاختبارية. و يعقب تقديم هذا الاطار النظرى قيام الباحثة بدراسة ميدانية من خلال اعداد استمارة استقصاء موزعة على العديد من الفئات التى تهتم بمراجعة القيمة العادلة وتشمل، عينة من أساتذة المحاسبة فى الجامعات ، بالاضافة الى آراء مراقبى الحسابات والذين يمثلون مجتمع الدراسة.

١ / ٣ هدف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية الى الاختبار الميدانى لقبول مراقبى الحسابات للاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة فى مصر وانعكاساتها على عملية و برنامج المراجعة. مما استلزم من الباحثة التعرض للنقاط التالية بجانب الهدف الرئيسى:

- تحليل ودراسة أهمية القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية.

- عرض وتحليل أهم المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

- بناء الاطار المقترح لمراجعة معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة.

- الاختبار الميدانى للاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة فى مصر.

١ / ٤ أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث الى:

- تساهم مراجعة القيمة العادلة فى توفير المعلومات المناسبة لترشيد عملية اتخاذ القرارات لكافة الأطراف ذات الارتباط بالمنشأة مما يساهم فى زيادة ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية.

- اتساع نطاق القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية.

- أهمية مراجعة القيمة العادلة على المستوى الأكاديمى ومستوى التطبيق العملى فى القطاعات الاقتصادية المختلفة.

- أهمية هذا البحث فى تحسين أداء منظمات الأعمال وآثارها الايجابية على الاقتصاد القومى.

- اهتمام العديد من المنظمات المحاسبية المهنية بالقيمة العادلة بالقوائم المالية بدلاً من التكلفة التاريخية.

- أهمية وجود اطار لمراجعة قياس القيمة العادلة بالقوائم المالية لمساعدة مراقب الحسابات فى القيام بعمله.

١ / ٥ منهج البحث:

تحاول الباحثة فى هذه الدراسة الاختبار الميدانى للاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة فى مصر وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة. وفى سبيل ذلك اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائى من خلال تحليل و استقراء الدراسات السابقة المتعلقة بمشاكل القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة، و الاصدارات المهنية المتعلقة بمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية، مع الاستعانة بالمنهج الاستنباطى فى تحليل واختبار التأثيرات الجوهرية

لقياس القيمة العادلة والافصاح عنها بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة فى مصر ، مع التوصل الى اطار مقترح ومدى قبول عينة البحث لهذا الاطار .

٦/ ١ حدود البحث:

يركز البحث بصفة أساسية على:

- دراسة الاجراءات التى يتم قبولها من جانب مراقبى الحسابات لمراجعة بنود القوائم المالية التى يتم قياسها على أساس القيمة العادلة فى ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية فى مصر .
- اعتمدت الباحثة على استمارة الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات، و اختبار فروض البحث .

٧/ ١ فروض البحث:

لتحقيق أهداف البحث تم اشتقاق فروض البحث والتى سيتم اختبارها فى بيئة الممارسة المصرية و تتمثل فى :

الفرض الأول:

يوجد فروق معنوية بين مفردات عينة البحث حول أهمية القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية.

الفرض الثانى:

يوجد فروق معنوية بين مفردات عينة البحث حول توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

الفرض الثالث:

يوجد فروق معنوية بين مفردات عينة البحث حول تأثير القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية.

الفرض الرابع:

يوجد فروق معنوية بين مفردات عينة البحث حول أهمية قيام مراقبى الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

٢ - تنظيم البحث:

لتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض فسوف يسير البحث كما يلي:
- استقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة.

- تحليل ودراسة أهمية القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة و انعكاساتها في سوق الأوراق المالية.
- عرض وتحليل أهم المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

- بناء الاطار المقترح لمراجعة معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية في ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة في مصر.

- الاختبار الميداني للاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية في ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة في مصر.

- الخلاصة والنتائج والتوصيات.

وسنعرض لما سبق على النحو التالي:

٢ / ١ استقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة:

تهدف المحاسبة الى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس ، وايصال المعلومات لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذا يجب اتباع قواعد وسياسات محاسبية تؤدي الى أن تفصح المعلومات الاقتصادية أو المحاسبية المعروضة عن الحقائق والعلاقات الأساسية المتعلقة بالمنشأة.

يتم تصنيف الدراسات السابقة الى التبويب التالي:

أ - دراسات خاصة بالمعايير التي تتعلق بمحاسبة ومراجعة معلومات القيمة العادلة.

ب - دراسات خاصة بمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة.

وفي الجزء التالي سوف يتم تناول كل مجموعة بالتفصيل كما يلي:

٢ / ١ / ١ دراسات خاصة بالمعايير التي تتعلق بمحاسبة ومراجعة معلومات القيمة العادلة :

اهتمت هذه المجموعة من الدراسات بالمعايير التي تتعلق بمحاسبة ومراجعة معلومات القيمة العادلة. قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في عام ١٩٧٩ بإصدار المعيار المحاسبي رقم (٣٣) الافصاح عن تقديرات التكلفة الجارية لمجموعة من الأصول وبصفة أساسية المخزون ، العقارات، الآلات ، الأثاث ، الأجهزة و

المعدات، وذلك بالنسبة لجميع المنشآت التى ينطبق عليها معيار الحجم. ولقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية بالغاء متطلبات الافصاح طبقاً للمعيار رقم (٣٣) واصدار المعيار رقم (١٠٧) . حيث يتطلب المعيار رقم (٣٣) الافصاح عن تقديرات التكلفة الجارية، والتكلفة طبقاً لثبات القوة الشرائية للنقود. كما قامت دراسة جمعية المحاسبين القانونيين بنيويورك فى عام ٢٠٠٢ (NYSSCPA,2002) باجراء دراسة فى شكل تعليق على مسودة المعيار الأمريكى رقم (١٠١) والتى تتعلق بمراجعة القياس والافصاح عن القيمة العادلة. أهمية تعديل معيار المراجعة الأمريكى رقم ٥٧ (SAS,No.57). كما قام مجلس معايير المحاسبة المالية باصدار المعيار رقم (١٠٧) الافصاح عن القيم العادلة للأدوات المالية بصورة أفضل حيث أن معظمها يتم تداولها فى أسواق نشطة . كما تطلب المعيار الافصاح عن القيمة العادلة لكافة الأدوات المالية، سواء فى القوائم المالية أو فى الملاحق المرفقة. و يعتبر هذا المعيار مرشداً عاماً وليس تفصيلياً لتقدير القيم العادلة، ويمكن اعتبار المعلومات الدقيقة عن أسعار السوق المصدر الرئيسى لتوفير المقياس الأكثر ملاءمة للقيمة العادلة والذي يمكن الاعتماد عليه. ويمكن لادارة المنشأة الاعتماد على توافر أسعار السوق، أو الاعتماد على الأساليب الفنية للتقييم مثل تحليل التدفقات النقدية المخصومة، أو نماذج التسعير المتاحة ، أو نماذج مصفوفة التسعير. كما أوضح المعيار أن القيمة العادلة للترامات الوديعة بدون تاريخ استحقاق محدد يجب أن تقاس بالقيمة القابلة للدفع عند الطلب فى تاريخ اعداد التقرير والتى تساوى القيمة الدفترية بصفة دائمة . (Nelson,1996 ، لاوندى،٢٠٠٢)

و أوضح المعيار عدم الافصاح عن القيمة العادلة للعناصر التالية؛ استثمارات حقوق الأقلية والأسهم العادية فى الحسابات المجمعة للشركات التابعة، حقوق العاملين فى شراء الأسهم وخطط شراء الأسهم، صناديق المعاشات والمنافع الأخرى بعد التعاقد. و من ناحية أخرى، قام FASB باصدار المعيار رقم (٣٩) فى عام ١٩٨٦والذى نص على؛ يجب على المشروع قياس الموجودات المالية، بما فى ذلك المشتقات التى هى موجودات بعد الاعتراف المبدئى ، بمقدار قيمتها العادلة بدون خصم تكاليف العملية التى قد يتحملها عند البيع أو أى تصرف آخر، فيما عدا عدد من الموجودات المالية يجب قياسها باستخدام أسلوب سعر الفائدة السارى المفعول مثل القروض والذمم المدينة التى أوجدها المشروع وغير محتفظ بها للمتاجرة، الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ، أى أصل مالى ليس له سعر مدرج

فى سوق نشط والذى لا يمكن قياس قيمته العادلة بشكل موثوق به. و فى عام ١٩٩٧ تم تشكيل فريق عمل مشترك لمجالس المعايير المحاسبية لتطوير معيار شامل للتقرير عن الأدوات المالية بالقيمة العادلة . كما قام FASB باصدار المعيار رقم (١٥٧) فى سبتمبر ٢٠٠٦ الخاص بمقاييس القيمة العادلة. (SFAS, No.157) ، كما أصدر فى نوفمبر ٢٠٠٦ ورقة نقاشية فى جزئين تناولت مقاييس القيمة العادلة وقد أوصت بتعديل هرمى مماثل لتعزيز القيم العادلة.

وتطلب معيار المحاسبة الدولى رقم (٣٢) لعام ٢٠٠٠ (IAS, 2000) أهمية الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية. وفى حالة عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة لأصل مالى أو التزام مالى بموثوقية كافية، يجب الإفصاح عن ذلك مع معلومات عن الصفات الأساسية للأداة المالية المتعلقة بتحديد قيمتها العادلة، مع الإفصاح عن الطرق المستخدمة وأية افتراضات هامة وضعت عند تطبيقها. ومن أهم الطرق المستخدمة فى قياس القيمة العادلة؛ يوفر سعر السوق المعروف للأداة المالية المتداولة فى سوق نشط وذات سيولة أفضل دليل على القيمة العادلة. و عندما يكون نشاط السوق غير متكرر ، والسوق غير منظم بشكل جيد مثل بعض الأسواق الموازية ، وحجم التداول قليل نسبة الى عدد الوحدات من الأداة المالية المراد تقييمها ، فإن أسعار السوق المعروضة قد لا تكون دليلاً على القيمة العادلة، ولذا يمكن استخدام وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لتلبية متطلبات هذا المعيار (معيار رقم ٣٢) . ومن الأساليب المعتمدة للتقييم فى الأسواق المالية ما يلى؛ الرجوع الى القيمة السوقية الجارية لأداة مالية أخرى مشابهة جوهرياً، تحليل خصم التدفقات النقدية ونماذج تسعير الخيارات ، عند تحليل خصم التدفقات النقدية يستخدم سعر خصم ما ومعدل الفائدة السائد فى السوق لأدوات مالية لها جوهرياً نفس الشروط والخصائص. كما تطلب المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢) الخاص بالمخزون على تقييم المخزون بالتكلفة أو صافى القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

كما نص المعيار المحاسبى الدولى رقم (٣٦) والخاص بانخفاض قيمة الأصول على أن الهدف من هذا المعيار هو ضمان تسجيل الأصول بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد، و أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصول، و قد استثنى هذا المعيار بعض الأصول وخصوصاً الأصول التى تقاس بالقيمة العادلة. كما نص المعيار المحاسبى الدولى رقم (٣٩) (IAS, No.39, 2009) والخاص بالأدوات

المالية، الاعتراف والقياس على تصنيف الأصول المالية الى أربع فئات من أجل اجراء عملية القياس اللاحق وهذه الفئات هي؛ القروض والذمم التى أوجدتها المشروع، وغير محتفظ بها للمتاجرة، الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، الأصول المالية المتوافرة للبيع، والأصول المالية المحتفظ بها للمتاجرة. كما أوجب المعيار استخدام القيمة العادلة فى قياس كافة الموجودات المالية باستثناء الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق. كما نصت الفقرة (٥٥) من المعيار على الاعتراف بالربح أو الخسارة الناشئة من التغير بالقيمة العادلة كما يلى؛ خسارة أو ربح الأصل المالى أو الالتزام المالى المصنف بالقيمة العادلة يتم الاعتراف به من خلال حساب الأرباح والخسائر، خسارة أو ربح الأصل المالى المتوفر برسم البيع يتم الاعتراف به مباشرة فى حقوق الملكية باستثناء خسائر انخفاض القيمة وأرباح وخسائر الصرف الأجنبى. كما أوجب المعيار الدولى رقم (٤١) (IAS, No.41, 2009) والخاص بالزراعة على قياس الأصل البيولوجى بالقيمة العادلة مطروح منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، باستثناء الأصل الذى لا يتوافر له سعر محدد فى السوق.

وفى جمهورية مصر العربية تم اصدار مجموعة من المعايير المحاسبية تؤكد الاتجاه نحو تطبيق محاسبة القيمة العادلة، حيث بدأت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما منذ عام ١٩٩٧ اصدار مجموعة معايير تعمق من تطبيق محاسبة القيمة العادلة والتي من أهمها فى ذلك الوقت المعيار رقم (١٠) بعنوان الأصول الثابتة و اهلاكاتها والذى سمح بتحديد قيمة الأصول الثابتة بعد القياس الأولى لها على أساس صافى القيمة الدفترية للأصل أو على أساس قيمة اعادة التقدير التى تعكس القيمة العادلة للأصل فى تاريخ التقييم، والمعيار المحاسبى رقم (١٦) بعنوان المحاسبة عن الاستثمارات، والمعيار رقم (٢٣) بعنوان المحاسبة عن الأصول غير الملموسة. (المليجى، ٢٠٠٩)

كما قامت وزارة الاستثمار فى عام ٢٠٠٦ باصدار معايير المحاسبة المصرية ، والتي تضمنت مفهوم القيمة العادلة فى العديد من فقرات معاييرها وخاصة المعيار رقم (٢٣) الأصول غير الملموسة ، والمعيار رقم (٢٥) الأدوات المالية: الافصاح والعرض، والمعيار (٢٦) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، والمعيار رقم (٣٢) الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة، والمعيار رقم (٣٤) الاستثمار العقارى. (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠٠٦)

ولذا أصبحت القيمة العادلة فى القياس المحاسبى أكثر مناسبة من التكلفة التاريخية. كما أكدت دراسة اللجنة الدولية لمعايير المراجعة والتأكد (IAASB,2008) المنبثقة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين بهدف مساعدة مراقبى الحسابات على تحديد الجوانب الهامة فى معيار المراجعة الدولى رقم (٥٤٥) (ISA,545) فى حالة عدم التأكد وتشمل؛ ما يجب أن يتضمنه خطاب تمثيل الإدارة من أمور تتعلق بسلامة قياس القيمة العادلة، كيفية تصميم وتنفيذ المراقب لاجراءات المراجعة كاستجابة للمخاطر المقدرة من جانبه والمرتبطة بقياس القيمة العادلة، كيف يفهم المراقب طبيعة نشاط المنشأة وبيئتها وأثر ذلك على تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية، كيف يمكن لمراقب الحسابات أن يستخدم عمل الخبير الخاص بتقدير القيمة العادلة كدليل اثبات، أهمية الاتصال بالمسؤولين عن الرقابة بشأن قياس القيمة العادلة وحالات الاتصال.

ومن الاصدارات المهنية المتعلقة بمراجعة القيمة العادلة، المعيار الدولى رقم (٥٤٥)، والمعيار الأمريكى رقم (١٠١) بعنوان مراجعة القياس والافصاح عن القيمة العادلة، وقد تضمننا بعض الارشادات حول مراجعة القيمة العادلة والتي تشمل؛ الفهم الكافى لعمليات منشأة العميل لتحديد القيمة العادلة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية، تقييم مدى ملائمة قياسات القيمة العادلة والافصاحات المرتبطة بها، تعديل اجراءات المراجعة بشكل يتوافق مع مخاطر وجود تحريفات جوهرية فى قياسات القيمة العادلة والافصاحات عنها، الاستعانة بخبير عند القيام باجراءات المراجعة، تقارير الإدارة، الاتصال بالمسؤولين عن منشأة العميل، تحليل وتقييم نتائج واجراءات عملية المراجعة. كما يجب على مراقب الحسابات الحصول على أدلة ملائمة وكافية على أن قياسات القيمة العادلة والافصاح عن هذه القياسات متوافقة مع الاطار المحاسبى الذى تطبقه المنشأة عند اعداد القوائم المالية، الفهم الكافى لعمليات منشأة العميل لتحديد القيمة العادلة وتقييم اجراءات الرقابة عليها وتقييم المخاطر المرتبطة بها. (IAS,545 ، SAS,101) كما صدر معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٥) *مراجعة قياس القيمة العادلة والافصاح عنها*، وقد تضمن بعض الارشادات حول مراجعة القيمة العادلة:

مما سبق يتضح أن، بدء الاتجاه التدريجى نحو تطبيق محاسبة القيمة العادلة منذ بداية العقد الأخير من القرن الماضى. فى الولايات المتحدة الأمريكية قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى باصدار مجموعة من المعايير المحاسبية تؤكد الاتجاه نحو تطبيق محاسبة القيمة العادلة من أهمها المعيار رقم (١١٥) بعنوان

المحاسبة عن استثمارات معينة ضمن استثمارات الأسهم والسندات، و المعيار رقم (١٣٣) بعنوان المحاسبة عن المشتقات المالية و أنشطة التحوط، و المعيار رقم (١٤٠) بعنوان المحاسبة عن التحويلات و خدمات الأصول المالية، و المعيار رقم (١٥٥) بعنوان المحاسبة عن بعض الأدوات المالية، و المعيار رقم (١٥٦) بعنوان المحاسبة عن خدمات الأصول المالية، و أخيراً المعيار رقم (١٥٧) بعنوان قياسات القيمة العادلة. كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار مجموعة من المعايير تؤكد السير في نفس الاتجاه ، والتي من أهمها المعيار رقم (٣٢) بعنوان الأدوات المالية: العرض والافصاح، و المعيار رقم (٣٩) بعنوان الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، و المعيار رقم (٤٠) بعنوان الاستثمار العقاري. (المليجي، ٢٠٠٩)

٢ / ١ / ٢ دراسات خاصة بمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة
القيمة العادلة:

اهتمت هذه المجموعة من الدراسات بمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة. قامت دراسة (Ruland,1987) بدراسة المعيار رقم (٣٣) ، وتوصلت الى نتائج مختلفة لتقديرات القيمة الجارية المفصح عنها فيما يتعلق بقدرتها على شرح و تفسير أسعار الأسهم. حيث توصلت الى أن القيمة العادلة ليس لها قوة
ايضاحية زائدة

لأسعار الأسهم عن القيم الدفترية. كما تناولت دراسة (لاوندى، ٢٠٠٢) المحاسبة عن القيمة العادلة فى البنوك التجارية والافصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية بالتطبيق على البنوك فى المملكة الأردنية الهاشمية . تم التوصل الى أن البنوك التجارية قد تبنت تطبيق المعيار رقم (٣٩) على البيانات المالية، وقد التزمت بمتطلبات الافصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية، مع الالتزام بالتقييم العادل على الموجودات المالية المحتفظ بها للمتاجرة والموجودات المالية المتوفرة للبيع. كما أوضحت دراسة (Barth,1994) أن القيم العادلة التى يتم الحصول عليها من سوق تجارى نشط أكثر قابلية للاعتماد عن تلك الناتجة من سوق تجارى ضعيف أو نماذج التقييم الداخلية. عملية التقييم تحسن جودة ومنفعة المعلومات المحاسبية. و توصلت دراسة (Bernard, et al,1995) الى وجود دليل ضعيف أن البنوك فى دولة الدنمارك تقوم بالتلاعب فى تقارير القيمة العادلة لتجنب التدخل المنظم.

ومن ناحية أخرى، قامت دراسة (الغبارى، والحيزان، ٢٠٠٣) بوضع اطار مقترح لمراجعة القيمة العادلة فى ظل مخاطر عدم التأكد . وأوضحت أن معظم

معايير المراجعة بشأن القيمة العادلة لا توفر توجيهاً تفصيلياً لمراجعة أنواع محددة من تقديرات القيمة العادلة، وإنما تكتفى بإعطاء توجيهاً حول فهم العمل الذى تقوم به الإدارة لتطوير تقديرات القيمة العادلة وتقييم ما إذا كان القياس يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كما لم تتعرض لكيفية مراجعة القيمة العادلة لمنشأة بغرض بيع نسبة مؤثرة من رأسمالها وهى من الأمور المهمة وخاصة عند نقل الملكية العامة للقطاع الخاص. استمرار الاهتمام والدراسة بمقاييس القيمة العادلة والافتراضات والنماذج القائمة عليها وذلك للتغلب على صعوبات التقدير حتى يمكن للقيمة العادلة أن تعكس الجوهر الاقتصادى الحقيقى للأصول والالتزامات على أن يتم التعاون بين المحاسبين ومراقبو الحسابات وخبراء التقدير. كما توصلت دراسة (المغولى، ٢٠٠٣) الى زيادة ملاءمة معلومات القوائم المالية لمتخذ القرار من خلال زيادة استخدام القيمة العادلة. الاعتماد على القوائم المالية قد يكون مصحوباً بنقص فى مصداقيتها، مما يتطلب تعزيز معلومات القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية بمعلومات تكملية تعد وفقاً للقيم العادلة مما يزيد من خاصية الملاءمة للمعلومات، مع الاحتفاظ بخاصية الاعتماد والموثوقية. كما تناولت دراسة (Mcknight, 2003) أهمية القياس والافصاح المحاسبى عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المقبولة فى جاميكا وذلك لمعدى القوائم المالية والمستفيدين منها. وأوضحت الدراسة أهمية قيام مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة لمراجعة القيمة العادلة، مع القيام بتخطيط وتنفيذ مجموعة من الاجراءات لفهم عمليات المنشأة لقياس القيمة العادلة والأساليب الرقابية المطبقة. كما تناولت الاطار المقترح لمراجعة القيمة العادلة، ومحددات خبرة ومهارة مراقبى الحسابات، فهم ومعرفة بيئة المراجعة من جانب مراقب الحسابات، تقييم الاستعانة بخبير لتقدير القيمة العادلة. تم التوصل الى وجود تداخل كبير بين المعيار الدولى للمراجعة رقم (٥٤٥) والمعيار الدولى رقم (٥٤٠) و الذى يتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية، وجود بعض الافتراضات الجوهرية بسبب استخدام نماذج غير مناسبة فى حالة عدم توافر سعر للسوق. كما قامت دراسة (Menelais, 2003) بتناول معيار المراجعة رقم (١٠١) (SAS, No. 101) و الذى يركز على ضرورة فهم مراقب الحسابات، عمليات الادارة المرتبطة بقياس القيمة العادلة، وما اذا كان القياس يتفق مع معايير المحاسبة المقبولة، على مراقب الحسابات تقييم الافتراضات الهامة من جانب الادارة لقياس القيمة العادلة، مدى

ملائمة البيانات والمعلومات المستخدمة من جانب الادارة فى القياس. يركز مراقب الحسابات فهمه لكيفية قياس الادارة للقيمة العادلة على؛ خبرة و مهارة الأشخاص المنوط بهم قياس القيمة العادلة، كيفية استخدام الادارة لمعلومات السوق المتاحة فى قياس القيمة العادلة، و الافتراضات الأساسية والبيانات الهامة المستخدمة فى قياس القيمة العادلة.

وفى نفس الاتجاه، توصلت دراسة (الهورى، ٢٠٠٣) الى وجود بعض أوجه القصور التى توجه للقوائم المالية التى يتم اعدادها وفقاً للتكلفة التاريخية، وذلك من حيث عدالة التمثيل للمركز المالى الحقيقى الذى تعكسه القوائم المالية، كما لا يمكن اتخاذ قرار استثمارى بدون توافر معلومات محاسبية مناسبة لاتخاذ قرار الاستثمار الرشيد. كما تناولت دراسة (Zyla,2003) الارشادات الهامة الواردة فى معيار المراجعة الأمريكى رقم (١٠١) (SAS,No.101) مع ضرورة تقييم استخدام عمل الخبير فى مجال قياس القيمة العادلة كأحد الاجراءات التى يمكن للمراقب ، أن يحصل منها على دليل اثبات كاف لتقديم تأكيد معقول بأن قياس القيمة العادلة يتفق مع معايير المحاسبة المقبولة. يجب على مراقب الحسابات استخدام عمل الخبير من النواحي التالية؛ ضرورة التحديد المسبق لمدى الحاجة الى عمل الخبير قبل قبول عملية المراجعة، ضرورة تقييم تأهيل الخبير وخبرته فى قياس القيمة العادلة. عمل الخبير أصبح أكثر أهمية للمراقب عن ذى قبل، على مراقب الحسابات أن يعى أن مراجعة القيمة العادلة تتطلب منه تحقيق مستوى جديد من التعاون من جانبه مع الادارة والخبير المتخصص فى قياس القيمة العادلة التى استعانت به الادارة. كما توصلت دراسة (الزغبى، ٢٠٠٥) الى التمسك بالتكلفة التاريخية فى القياس المحاسبى وعدم الرغبة فى التحول عنها على الرغم من تأكيد كل من المحاسبين ومراقبى الحسابات ومديرى الاستثمار من أنها تعاني من مشاكل كبيرة فى منهجيتها، وتحكم الادارة بعمليات القياس المحاسبى، و عدم تكيفها مع تغيرات الأسعار ، كما أن القياس المحاسبى المستند الى التكلفة التاريخية يمكن الوثوق به. كما توصلت دراسة (الصحيح، ٢٠٠٥) الى محدودية درجة ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة فى البيانات المالية فى ظل التضخم اذا كانت معدة وفقاً للتكلفة التاريخية. ضرورة استخدام طرق تتضمن تعديلاً يعكس آثار التضخم وتأخذ فى الحسبان التغير فى المستوى العام للأسعار. كما تناولت حاجة مراقب الحسابات الى فهم كيفية قياس القيمة العادلة من جانب القائمين على القياس، وتناول الخطوات والاجراءات

الضرورية لقيام مراقبي الحسابات باختبار قياسات القيمة العادلة بما فيها الادراك التام للتحيز الكامن في عمليات القياس والمراجعة ، ضرورة حصول المراقب على معارف متخصصة للقيام بمراجعة القيمة العادلة. وهناك صعوبات تواجه مراقب الحسابات عند قياس القيمة العادلة، ويرجع ذلك الى قياس الظروف والأحداث المستقبلية مثل مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية، معدل الخصم المستخدم، ولذا يحتاج مراقب الحسابات الى الحكم الشخصي لقياس القيمة العادلة. يحتاج مراقب الحسابات الى التعليم والتدريب للحكم على مدى مناسبة ومعقولة القياس والافصاح عن القيمة العادلة.

كما تناولت دراسة (جمعه، ومؤيد، ٢٠٠٦) مفاهيم القيمة العادلة ، مزايا القياس على أساس القيمة العادلة مقارنةً بالتكلفة التاريخية ، وأثر ذلك على عمل مراقب الحسابات، أثر القياس والافصاح المحاسبي عن القيمة العادلة على برنامج المراجعة. انتهت الدراسة الى، حاجة المراقب الى مزيد من التعليم لاكتساب الخبرات المطلوبة لمراجعة القيمة العادلة خاصة عند مراجعة البنوك التجارية، مراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة، تقييم تأكيدات الادارة بشأن قياس وتقييم الاستثمارات المالية. كما أوضحت أن تطبيق القيمة العادلة يحقق مزايا عديدة تنعكس آثارها على عملية الافصاح، مما يساهم في تعزيز موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية من حيث قدرتها على تحقيق خاصية التمثيل العادل لنتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي. أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يساهم في جعل المعلومات المحاسبية أكثر ملاءمة لمستخدمي القرارات ، وتعمل على زيادة درجة التأكد وتقليل درجة عدم التأكد فيما يتعلق ببدايات القرارات ويسهم في تعزيز ميزة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية. كما تناولت دراسة (Nelson, 1996) اجراءات المراجعة التي يجب على مراقب الحسابات القيام بها لمراجعة القيمة العادلة لحوافز العاملين المقدمة في شكل أسهم. كما أشارت الدراسة الى أهمية التركيز على؛ فهم عمليات المنشأة بشأن قياس القيمة العادلة والافصاح عنها بالقوائم المالية، وتوثيق هذا الفهم ، فحص دقة والاعتماد على البيانات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة، مراجعة الأحداث والعمليات اللاحقة وأثرها على القياس والافصاح عن القيمة العادلة، فحص الافتراضات الهامة التي تستند اليها الادارة في تقدير القيمة العادلة، فحص نموذج التقييم المستخدم من جانب الادارة في تقدير القيمة العادلة، اعادة تقديرات مستقلة للقيمة العادلة بهدف تعزيز تقديرات الادارة والتحقق من سلامتها، واستخدام خبير في تقدير القيمة العادلة وكيفية التحقق من موضوعية وفهم الطريقة المستخدمة وعلاقته

بالمنشأة. تم التوصل الى أن قياس القيمة العادلة لحوافز العاملين فى شكل أسهم يسبب تعقيدات كبيرة لمراقب الحسابات عند مراجعة هذا القياس.

واستهدفت دراسة (Thomas, et al, 2008) مناقشة ما توصلت اليه لجنة بورصة الأوراق المالية فى ٩ يوليو ٢٠٠٨ لمناقشة معايير المحاسبة والمراجعة التى تتعلق بالقيمة العادلة. وقد قام ممثلين عن المستثمرين، المؤسسات المالية ومنشآت الأعمال، المحاسبين، و مراقبى الحسابات بمناقشة الموضوعات التالية؛ أهمية المحاسبة عن القيمة العادلة للمستثمرين، أثر المحاسبة عن القيمة العادلة على الأسواق المالية، التحسينات التى يتم اجراؤها على المعايير الحالية للمحاسبة عن القيمة العادلة، و التجارب العملية والتحديات التى تواجه تطبيق محاسبة ومراجعة القيمة العادلة. توصلت الدراسة الى أهمية المحاسبة عن القيمة العادلة، تواجه المحاسبة عن القيمة العادلة تحديات كبيرة، يخدم التقييم بالقيمة العادلة للمستثمرين وكافة مستخدمي القوائم المالية، من الضروري اجراء تحسينات على معايير المحاسبة المتعلقة بالقيمة العادلة. تساهم لجنة بورصة الأوراق المالية فى التحسين المستمر لارشادات قياس ومراجعة القيمة العادلة من خلال عقد الاجتماعات مع مجلس معايير المحاسبة المالية. كما تناولت دراسة (william and Jacksen, 2008) أهم انعكاسات محاسبة القيمة العادلة وتتمثل فى المشكلات المصاحبة لمحاسبة القيمة العادلة عندما يكون السوق غير كامل، يتم تقييم الأصول بالقيمة العادلة على أساس كل من تقديرات الادارة وليس على أساس سعر السوق . تمكن المرونة الملازمة لمحاسبة السوق المدبرون من التركيز فى التقرير عن أنشطتهم الأكثر ايجابية عن أى شىء أخر. كما تناولت دراسة (البشتاوى، والمبيضين، ٢٠٠٨) تأثير القيمة العادلة فى توفير الملازمة والموثوقية فى بيانات القوائم المالية فى شركات الوساطة المالية الأردنية. من خلال تناول خصائص المعلومات المحاسبية ، محاسبة القيمة العادلة، مفهوم القيمة العادلة، معايير المحاسبة الدولية التى اهتمت بقياس القيمة العادلة ، مع القيام بدراسة ميدانية على عينة مكونة من (٥٥ شركة) من شركات الوساطة المالية الأردنية. تم التوصل الى أن البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة تساعد على اصدار التقارير المالية فى الوقت الملائم، وتزيد من القدرة التنبؤية لمتخذ القرار ، وتعد مؤشراً ايجابياً لتقييم الموجودات والمطلوبات المالية. تتميز شركات الوساطة المالية بوجود سوق نشط لتسعير موجوداتها ومطلوباتها، ويمكن الاعتماد على البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة فى عملية اتخاذ القرارات. كما تناولت دراسة (السواح ، وبدوى ، ٢٠٠٩)

الانتقادات الموجهة لأساس القيمة العادلة والتي تتمثل في؛ ضعف آليات الرقابة على قياس القيمة العادلة وسوء التطبيق والفهم لهذا الأساس، مع الاعتماد على التقدير الشخصي، التباطؤ من جانب الهيئات المهنية في تطبيق القيمة العادلة مما خلق مشكلة رقابية حيث أن إجراءات الرقابة المطبقة كانت لا تتناسب مع طبيعة القياس على أساس التكلفة التاريخية دون القيمة العادلة. هناك قصور نسبي في المعايير الدولية فيما يتعلق بغياب نموذج شامل لخطر المراجعة يشتمل على كافة مكونات الخطر وخاصة خطر الأعمال المتعلق بالمنشأة محل المراجعة. وأوصت الدراسة بأهمية ايجاد آلية فعالة لوضع معايير المحاسبة والمراجعة في مصر من خلال مجلس شبه حكومي يجمع ما بين جهات حكومية وكبار ممارسي المهنة في مصر بما يتشابه مع آلية وضع معايير المراجعة للشركات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية.

وفي نفس الاتجاه تناولت دراسة (Mark, et al,2009) مراجعة تقدير القيمة العادلة للأصول المعنوية، الخطوات والاجراءات التي يقوم بتنفيذها مراقب الحسابات لمراجعة الأصول المعنوية كالمشهورة، حقوق الامتياز. مع التركيز على؛ التحقق من تطابق منهجية عميل المراجعة مع منهجية المعايير المحاسبية ذات العلاقة بتقدير القيمة العادلة، فهم معايير المحاسبة ذات العلاقة بالقياس والافصاح الخاص بالأصول المعنوية، والانخفاض في قيمتها مثل معيارى المحاسبة الأمريكية رقمى (١٤٢،١٤٤) (SFAS,142,SFAS,144) و معايير المراجعة ذات العلاقة مثل معيار المراجعة رقم (١٠١) (SAS,101) ، و مدى الحاجة الى استشارة خبير لتحديد مدى سلامة تقدير القيمة العادلة. كما تناولت دراسة (عبد البديع،٢٠٠٩) المصاعب التي تتعلق بقياسات وافصاحات ومراجعة القيمة العادلة مما يتطلب من مراقب الحسابات الفهم الكافي والمناسب للصناعة التي ينتمى اليها عميل المراجعة، والعوامل المؤثرة في تلك الصناعة ، مع اعادة تشكيل فريق المراجعة لكي تتضمن أحد الخبراء فى مجال احتساب القيم العادلة والافتراضات التي يمكن الاستناد اليها فى ظل الأسواق غير النشطة، مع أهمية قيام مراقب الحسابات بتحديد المؤشرات التي يمكن استخدامها فى كشف للممارسات الادارية الخاطئة. كما تناولت دراسة (تهاى،٢٠٠٩) المحاسبة عن القيمة العادلة فى اطار المعايير المحاسبية وانعكاساتها فى الأزمة المالية العالمية. أهمية قياس القيمة العادلة فى توفير المعلومات الملائمة للمستثمرين وغيرهم من المستفيدين من القوائم المالية، مدى كفاية معايير المحاسبة الحالية للقياس والافصاح المحاسبى عن القيمة العادلة. كما تناولت الدراسة مفهوم محاسبة القيمة العادلة،

مميزات استخدام محاسبة القيمة العادلة، نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة فى ضوء متطلبات المعايير المحاسبية. توصلت الدراسة الى أهمية توافر أسواق للأصول والالتزامات لدعم تقييمات القيمة السوقية مع التقرير عن الأصول والالتزامات بالتقييم السوقية ، أهمية أن يرتبط التقرير عن الأصول والالتزامات بطبيعة والهدف من التقارير المالية. كما تناولت دراسة (المليجى، ٢٠٠٩) فعالية القياس المحاسبي للقيمة العادلة فى ضوء المعيار الأمريكى رقم (١٥٧) بالاشارة الى الأزمة المالية العالمية مع القيام بدراسة ميدانية لتقييم فعالية القياس المحاسبي للقيمة العادلة واختبار الفروض، وتمثلت الفروض فى أربعة فروض احصائية تم اختبارها ميدانياً من خلال التعرف على اتجاهات أساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية نحو الأهمية النسبية لمداخل قياس القيمة العادلة فى ظل التسلسل الهرمى للقيمة العادلة، وكذلك نحو مدى ملائمة مداخل قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات، توصلت الدراسة الى قبول فروض البحث.

توصلت دراسة (العبادي، ٢٠١٠) الى وجود فجوة بين معايير المحاسبة السعودية والدولية بشأن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة، فبينما تعتبر معايير المحاسبة الدولية أن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة هو القاعدة وأن القياس والإفصاح على أساس التكلفة التاريخية هو الاستثناء فإن معايير المحاسبة السعودية تتبنى القياس على أساس التكلفة التاريخية، وتجعل القياس على أساس القيمة العادلة فى أقل نطاق ممكن ويقتصر على الإفصاح عنه ضمن المعلومات الإيضاحية بالقوائم المالية. و أنه توجد ضرورة لتعديل معايير المحاسبة السعودية (SISA 545) لتتبنى القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة. توجد أيضاً فجوة بين معايير المراجعة السعودية والدولية بشأن مراجعة القياس والإفصاح، تتضمن معايير المراجعة الدولية القيمة العادلة، معيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٥) ، بينما لا تتضمن معايير المراجعة السعودية معياراً لمراجعة التقديرات المحاسبية. مع أهمية تعديل معايير المراجعة السعودية لتشمل على الإرشادات اللازمة لمساعدة مراقبي الحسابات لمراجعة معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية نظراً لما ينتج عن القياس و الإفصاح على أساس القيمة العادلة من تحديات تواجه مراقبي الحسابات فى هذا الشأن.

كما تناولت دراسة (Alen,Danny,2010) أثر محاسبة القيمة العادلة على مهنة المراجعة ، وأوضحت أن اصدار محاسبة القيمة العادلة قد جاء لتحسين المنفعة من المعلومات بالقوائم المالية مما يتطلب من مراقب الحسابات الاستيعاب الجيد لكيفية

تحديد قيمة الأصول المرهونة عقارياً. ومع تقدم الوقت سوف تتحسن قدرة مراقب الحسابات على تقييم درجة مخاطر المراجعة الذين يشاركو فيها. كما تناولت دراسة (العبادي، ٢٠١٠) عرض نتائج الدراسات السابقة المرتبطة بمراجعة القيمة العادلة، اعتبارات قياس ومراجعة القيمة العادلة، و أثر القياس والافصاح طبقاً لأساس القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية. كما قدم الباحث اطاراً مقترحاً للقياس والافصاح على أساس القيمة العادلة بالقوائم المالية. توصل الباحث الى مجموعة من النتائج من أهمها، توجد تحديات تواجه مراقب الحسابات عند القيام بمراجعة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة. وترتبط هذه التحديات بحالات قياس القيمة العادلة من خلال نماذج وطرق تسعير، وتعقيدات معايير المحاسبة المرتبطة بالقياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة، وزيادة احتمالات وجود تحريفات بالقوائم المالية ناتجة عن بيئة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة، والحاجة الى مزيد من الايضاح والتفصيل والربط بينها وبين بنود القوائم المالية التى يتم قياسها على أساس القيمة العادلة. كما أوضحت دراسة (مطر، نور، القشى، ٢٠١٠) أن الغاء معايير القيمة العادلة أو ايقافها مؤقتاً سوف يلغى عنصر الشفافية، ويفقد المستثمرين الثقة فى القوائم المالية مما يؤدي الى ركود بشكل أكبر وأخطر، ويؤكد المجتمع المهني بكل فئاته المطبق والمعد لمعايير المحاسبة بأن معايير المحاسبة بشكل عام ومعايير القيمة العادلة بشكل خاص ليس لها علاقة فى نشوء الأزمة المالية العالمية، وانما كانت احدى الأدوات التى أظهرت وكشفت العيوب وسوء الادارة وخاصة الادارة الائتمانية. وتوصى الدراسة بأهمية الاستمرار فى مراقبة الشركات المدرجة فى السوق المالى وخصوصاً فى عملية التزامها بمعايير المحاسبة الدولية واطلاعها على الدليل الاسترشادى الخاص باستخدام معايير القيمة العادلة فى ظل الأسواق غير النشطة واعتماده بشكل رسمى وملزم.

- تقييم نتائج الدراسات السابقة:

من خلال تناول الدراسات السابقة تم التوصل الى أنها قد ركزت على جوانب جزئية لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة، مثل بعض جوانب النقص فى معايير مراجعة القيمة العادلة، الجوانب التى يجب أن يركز عليها مراقب الحسابات، و مدى حاجة مراقب الحسابات الى المزيد من التدريب والتعليم ليكتسب الخبرات المطلوبة لمراجعة القيمة العادلة، ولكن هذه الدراسات لم تقدم اطاراً متكاملًا يساعد مراقب الحسابات فى القيام بمسئوليته لمراجعة لمعلومات القيمة

العادلة، وهذا ما تسعى اليه الدراسة الحالية من خلال الاختبار الميدانى للاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة فى مصر على عملية و برنامج المراجعة.

٢ / ٢ أهمية القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية :

تمثل التكلفة التاريخية الواقع الفعلى للحدث وقت وقوعه لحظة تبادل العمليات، وفى ظل الظروف الاقتصادية التى تتميز بالتغير لا يمكن التسليم بالفرض المحاسبى الذى يقوم عليه التكلفة التاريخية بشكل مطلق وهو فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، ولذا تختلف القيمة الحقيقية للأصول والالتزامات فى كثير من الأحيان عن التكلفة التاريخية المسجلة فى الدفاتر فى تاريخ الحيازة. و قد ينتج عن استخدام التكلفة التاريخية فى تقييم عناصر الأصول والالتزامات عدد من الأخطاء التى تتمثل فى أخطاء التوقيت ناتجة عن اعتمادها على مبدأ التحقق المحاسبى للاعتراف بالتغيرات فى القيمة. كما فشلت بالاعتراف بالزيادة غير المحققة فى قيم الأصول، و تفتقد خاصية القابلية للمقارنة كاحدى الخصائص الهامة للمعلومات المحاسبية.

(لاوندى، ٢٠٠٢، Deegan and Unerman, 2006, Riahi, 2004)

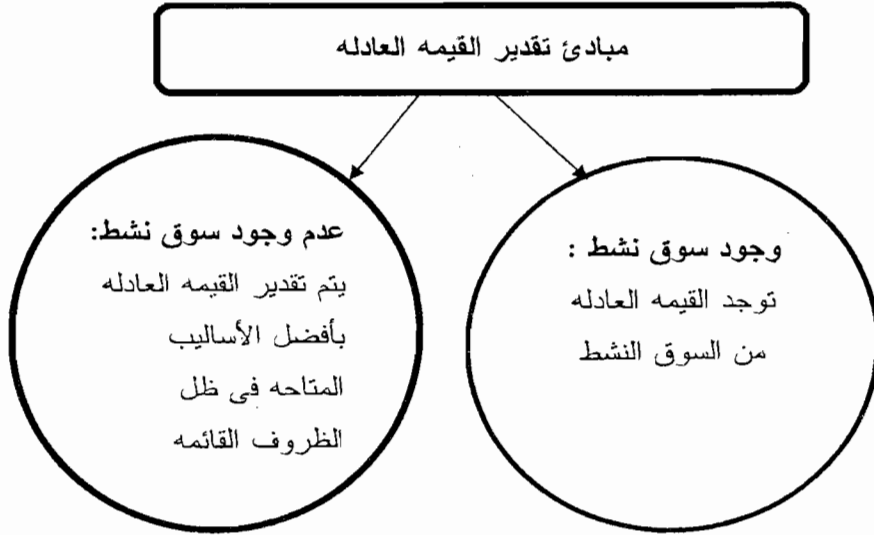
وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بوضع تعريف للقيمة العادلة فى المعيار رقم (١٠٧) (SAFS 107, 1991) بأنها القيمة التى يمكن من خلالها تبادل الأداة المالية فى المعاملات الجارية بين الأطراف الراغبة ، وذلك على نحو مختلف عن حالة البيع الجبرى أو التصفية. كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بلندن بوضع تعريف للقيمة العادلة فى المعيار الدولى رقم (٣٢) ، (٢١)

(IAS, No. 32, 2006) (IAS, No. 21, 1991) بأنها المبلغ الذى يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف راغبة فى التعامل على أساس تبادل تجارى بحت ، أما القيمة السوقية فهى المبلغ الذى يمكن الحصول عليه من بيع أداة مالية أو المستحق الدفع عند شراء أداة مالية فى سوق نشط. (لاوندى، ٢٠٠٢)

يعتمد تقدير القيمة العادلة على مبدئين، اذا كان هناك سوق نشط تؤخذ القيمة العادلة من السوق النشط، وفى حالة عدم وجود سوق نشط يتم تقدير القيمة العادلة بأفضل الأساليب المتاحة فى ظل الظروف القائمة. (حماد، ٢٠٠٣) كما عرف معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٥) القيمة العادلة بأنها القيمة التى يمكن بموجبها تبادل

أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بارادة حرة (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠٠٦)
ويوضح الشكل رقم (١) مبادئ تقدير القيمة العادلة.

يتضح مما سبق، أن هناك مجموعة من المقومات الأساسية لامكانية قياس القيمة العادلة وتتمثل في ، وجود موضوع للتبادل، وجود طرفي عملية التبادل (العرض والطلب)، المام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية، تمتع طرفي عملية التبادل بالارادة الحرة في اجراء التبادل، وجود سوق نشط لتتلاقى من خلالها الارادة الحرة لطرفي عملية التبادل، واستمرار طرفي عملية التبادل في ممارسة نشاطها دون وجود أى اتجاه للتصفية بصورة جوهرية. و في حالة حدوث خلل في أى من المقومات السابقة، يجب قياس القيمة العادلة بتحفظ أو محاولة الاقتراب من قياس القيمة العادلة قدر الامكان باستخدام الأساليب المناسبة.

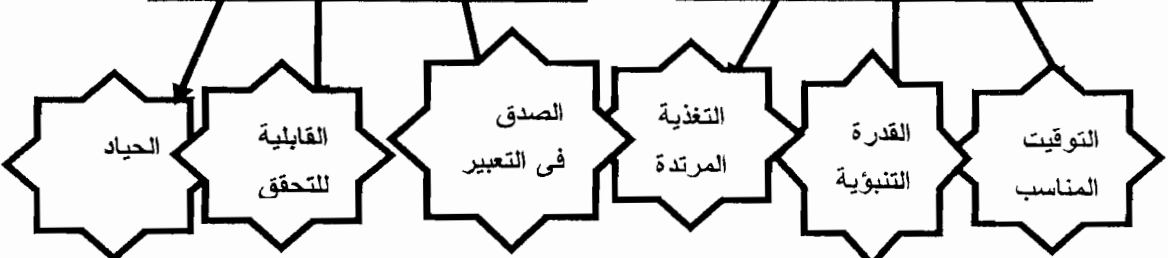
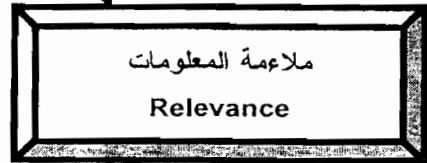
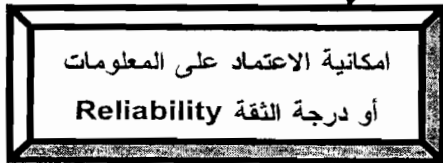
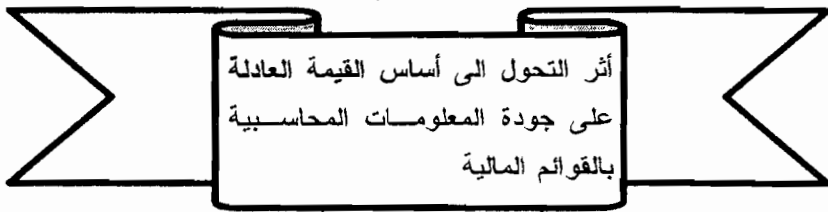


شكل رقم (١) مبادئ تقدير القيمة العادلة.

يتمثل أثر التحول الى أساس القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في؛ ان الافصاح على أساس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية في قائمة المركز المالي مفضل على أساس التكلفة التاريخية نظراً لما يتصف به من ملاءمة وموثوقية، ووجود ارتباط معنوي بين أسعار وعوائد الأسهم والتقرير عن معلومات القيمة العادلة، تبنى أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية بالمقارنة بالتكلفة التاريخية نظراً لوجود

علاقة ايجابية قوية بين معلومات القيمة العادلة للاستثمارات المالية وبين القيمة السوقية لحقوق الملكية، كما أن قياس الاستثمارات في الأوراق المالية على أساس القيمة العادلة يعتبر ملائماً في اتخاذ قرارات الاستثمار الرشيدة من قبل المستثمرين الحاليين والمرتبين والمقرضين، قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملاءمة و ذات قوة تفسيرية أكبر بالمقارنة بقياسها بالتكلفة التاريخية ، قياس الأدوات المالية والافصاح عنها بالقيمة العادلة ينتج معلومات تعكس آثار الظروف الاقتصادية المحيطة عند حدوثها، مما يجعل القيمة العادلة قابلة للمقارنة باستمرار من حيث العائد المناسب لمستوى الخطر، حجم وقيمة المعلومات، ملاءمة وموثوقية المعلومات، وتوقيت المعلومات.

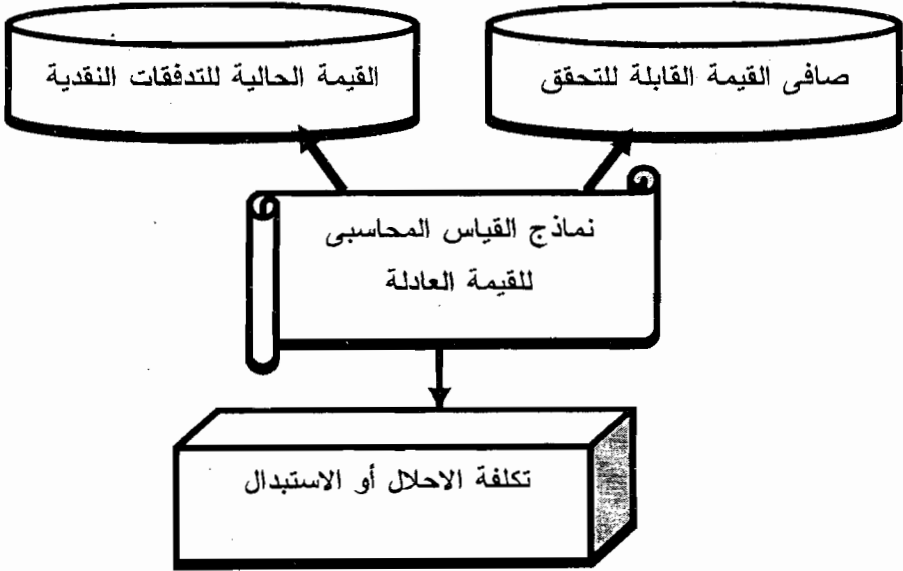
و يوضح الشكل رقم (٢) أثر التحول الى أساس القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية.



شكل رقم (٢) أثر التحول الى أساس القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية

و يوضح الشكل رقم (٢) أن اشمال القوائم المالية على معلومات القيمة العادلة يزيد من خصائص جودة المعلومات المحاسبية، نظراً لوجود علاقة ارتباط معنوى بين

خصائص جودة معلومات القيمة العادلة، وهو ما يحقق المنفعة من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، كما تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر، و تسهل من عملية تقييم الأداء الماضى، والتنبؤات المستقبلية، الا أنها في نفس الوقت أقل موثوقية من معلومات التكلفة التاريخية. وقد أشار معيار المحاسبة الأمريكى رقم (١٥٧) الى أن معلومات القيمة العادلة تتصف بالملاءمة، والقابلية للمقارنة. (حماد، ٢٠٠٢، العبادى، ٢٠١٠، خليل، ٢٠٠٧، صالح، ٢٠٠٩) هناك العديد من مقاييس القيمة العادلة بالقوائم المالية تتمثل فى؛ محاسبة التكلفة الجارية المبينة على الأسعار الداخلية، محاسبة الأسعار الخارجية، و محاسبة القوة الشرائية الجارية.



شكل رقم (٣) نماذج القياس المحاسبى للقيمة العادلة.

و يوضح الشكل رقم (٣) نماذج القياس المحاسبى للقيمة العادلة وتتمثل فى؛ صافى القيمة القابلة للتحقق؛ يقوم هذا المفهوم على أساس تقويم الأصول والالتزامات وفقاً للقيمة التى ينتظر الحصول عليها أو سدادها بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل هذه الأصول أو الالتزامات الى نقدية. القيمة الحالية للتدفقات النقدية؛ يقوم هذا المفهوم على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية خلال العمر الافتراضى للمنشأة محسوبة وفقاً لمعدل خصم ملائم يعكس درجة المخاطر التى تتعرض لها المنشأة خلال هذا العمر. وتعد هذه الطريقة الأساس فى اثبات عناصر البنود المدينة والدائنة طويلة الأجل باستخدام معامل الخصم الذى يمثل معدل الفائدة فى تاريخ القياس. تكلفة

الاحلال أو الاستبدال ؛ ويركز هذا المفهوم على سعر الشراء فى عملية المبادلة، حيث تعتبر تكلفة الاحلال عن ما تتحمله المنشأة من نقدية أو ما يعادلها فى حالة بيع الأصول المملوكة لها أو سداد الالتزامات المستحقة عليها، ومن ثم فان تكلفة الاحلال لأصل ما تتمثل فى تكلفة الحصول على أصل مشابه سواء كان جديداً أو قديماً أو أصل مفاجىء من حيث الطاقة الانتاجية أو امكانية الخدمة. وقد حدد المعيار الأمريكى رقم (١٥٧) (FASB, 157) ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة؛ وفقاً لمدخل السوق، وفقاً لمدخل الدخل، بالإضافة للقياس وفقاً لمدخل التكلفة. يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها وغيرها من المعلومات الملائمة التى توفرها عمليات السوق، بما فى ذلك الأصول المتماثلة أو المقارنة. ويستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية الى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب فى تلك المبالغ المستقبلية. ويعتمد مدخل التكلفة على المبلغ المطلوب حالياً لاحلال المقدرة الخدمية لأصل ما (احلال التكلفة). (دهمش، ٢٠٠٤، جمعية المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٣، صالح، ٢٠٠٩، Deegan and Unerman, 2006)

مما سبق يتضح أن مفاهيم قياس القيمة العادلة نوعان هما؛ مفاهيم تعتمد على السوق فى تحديد القيمة العادلة ، ومفاهيم يتم تحديدها وفقاً لمفاهيم محاسبية أخرى مثل القيمة القابلة للتحقق، صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية، وتكلفة الاحلال.

٢ / ٣ أهم المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة:

لقد تم مؤخراً اتهام معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة بأنها تعد من أهم أسباب نشوء الأزمة العالمية، حيث صرح بذلك العديد من الجهات وخصوصاً عدد من أعضاء مجلس الشيوخ الأمريكى، و عدد من رؤساء مجلس إدارات بنوك وشركات عملاقة، ودعوا إلى وقف تطبيق جميع معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة، وبدأت مجالس معايير المحاسبة بالوقوف جنباً إلى جنب للدفاع عن معايير القيمة العادلة ومقاومة الدعوة لإيقافها، وخير دليل على ذلك تكاتف جهود كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) للدفاع عن معايير القيمة العادلة و تبرير صحتها ومباشرة إنشاء لجان لتحليل الأزمة وبيان براءة معايير القيمة العادلة. وعلى الرغم من العديد من المزايا التى يحققها استخدام القيمة العادلة. هناك مجموعة من المشاكل والتحديات المصاحبة

لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة وتمثل فى؛ تعقد طرق ونماذج قياس القيمة العادلة، والتي لم تقتصر على قياس القيمة العادلة بناء على الأسعار السوقية المتداولة بالأسواق النشطة، مع الاعتماد على نماذج وطرق تقييم وافتراضات وبيانات معرضة بشكل أكبر لعوامل تحد من موضوعيتها، مع صعوبة التحقق من سلامتها، وما يرتبط بزيادة مخاطر المراجعة المرتبطة بالقياس والافصاح المحاسبي للقيمة العادلة، فقد اتسع نطاق عمل مراقب الحسابات بشأن التحقق من تأكيد التقييم لكثير من بنود القوائم المالية التي أصبحت تقاس بالقيمة العادلة، من نطاق مراجعة يعتمد بشكل كبير على جمع أدلة اثبات من البيانات التاريخية المسجلة بالدفاتر، والمؤيدة بالمستندات، والتي يستطيع مراقب الحسابات أن يستخدمها فى اثبات بذله للعناية المهنية الواجبة بسهولة ويسر، الى جمع أدلة اثبات عن معقولية الافتراضات الهامة وملاءمة نماذج القياس المطبق ومدى مناسبة البيانات المستخدمة فى ظل الظروف المتاحة وقت اعداد القوائم المالية، وهو ما يبرز حجم الضغط على مراقب الحسابات. وقد قامت المنظمات المهنية باصدار معايير المراجعة والتي تتعلق بمراجعة القيمة العادلة مما أضاف العديد من التحديات الاضافية التي تواجه مراقبى الحسابات. قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للمجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA باصدار معيار المراجعة رقم (١٠١) ، كما قامت لجنة معايير المراجعة التابعة للاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) باصدار معيار المراجعة الدولى رقم (٥٤٥) (ISA,545) . (العبادى، ٢٠١٠)

يضاف لما سبق، تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطوى على قدر كبير من عنصر التقدير الشخصى واتباع أسس قياس مختلفة، هناك مجالاً كافياً لعدم موثوقية بعض التقديرات بالقيمة العادلة بحيث يودى ذلك الى انخفاض ملاءمة المعلومات أو تلاشيها. كما أن وجود أسعار للتعامل لا تعنى بالضرورة أن الأسعار يمكن تحققها بدرجة عالية من الثقة، وتقوم معظم البنوك بتكملة أسعار التعامل بقيم يتم حسابها باستخدام نماذج رياضية تبنى على فروض عن معدلات الفائدة والتقلبات ومخاطر الائتمان وعوامل أخرى، ولذا فان الحكم والتقدير يلعب دوراً فى تحديد القيم العادلة حتى لو كانت أسعار التعامل والنماذج الرياضية متاحة. تنعكس التغيرات غير الحقيقية فى القيم بعد اعادة التقييم سلفاً على دخل العمليات مما يودى الى تشويبه. ولذا قد تودى مقاييس القيمة العادلة الى تشويه صافى الدخل من خلال الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير الحقيقية، وتصبح مقاييس القيمة العادلة غير دقيقة، وتكون

مكلفة فى حسابها وموضع للتلاعب. هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية و يعتمد على قياسها بالتكلفة التاريخية ، ان محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعتبر معقدة وذات طرق وقياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة فى الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة، قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدره الثقة والدقة المطلوبة، قد تترتب على عمليات التقييم أعمال تلاعب وذلك لتغطية بعض الثغرات التى يتم اختراقها فى نظام الرقابة الداخلى للمنشأة، و قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها. سوء استخدام فروق اعادة التقدير من جانب ادارة الشركات لتحقيق مصالح ذاتية والتأثير على أسعار أسهم هذه الشركات فى سوق الأوراق المالية، سوء استخدام القواعد التى تحكم عملية اعادة تصنيف الاستثمارات المالية أو العقارية من جانب ادارة الشركات بهدف التلاعب فى الأرباح. تعارض تطبيقات معايير محاسبة القيمة العادلة لبعض المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً مثل الحيطة و الحذر والتكلفة التاريخية و ثبات وحدة النقد والموضوعية.

يضاف لما سبق، ضرورة اكتساب مراقب الحسابات معارف ومهارات جديدة ومعقدة مثل مهارات تقييم نظام معلومات المؤسسات الخدمية التى تقدم خدماتها لعميل المراجعة فى مجال ادارة الأدوات المالية بما فيها المشتقات وتحديد القيمة العادلة لها ، مهارات ومعارف متخصصة لتقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة المرتبط بتأكيدات المشتقات والذى يتطلب فهم مراقب الحسابات لادارة المنشأة للمخاطر العامة واستراتيجيتها فى ادارة الأصول والخصوم. كما يواجه مراقب الحسابات تحديات ترتبط بجمع أدلة اثبات تتعلق بعدالة عرض نتائج قياس القيمة العادلة، والتى تسفر عن أرباح أو خسائر غير محققة بالبيع، ومع ذلك يعترف بها اما بقائمة الدخل أو بحقوق الملكية بقائمة المركز المالى، وهو ما يزيد من احتمالات التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ويتطلب جمع قدر كاف ومناسب من أدلة الاثبات بشأن تطابق المعالجة المحاسبية المتبعة من جانب المنشأة مع معايير محاسبة القيمة العادلة، وسلامة عرض نتائج القياس.

يضاف لما سبق، ضرورة تحقق مراقب الحسابات من عدالة الافصاح عن معلومات القيمة العادلة حيث يجب الافصاح عن الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة فى قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات الواجب قياسها بالقيمة العادلة طبقاً لمعايير المحاسبة المقبولة، وكيفية تحديد القيمة العادلة سواء بالاعتماد على سوق

نشطة أو بالاعتماد على نماذج وأساليب رياضية في حالة الأسواق غير النشطة، والتحقق من كفاية الإفصاح عن الأسباب التي جعلت الإدارة تتخلى عن تطبيق أساس القيمة العادلة؛ ومدى سلامة هذه الأسباب. أهمية التعاون بين خبرات ومهارات أطراف متعددة مثل موظفي منشأة عميل المراجعة، الخبراء والمتخصصين سواء من داخل المنشأة أو خارجها، مراقب الحسابات ومساعديه ومستشاريه وغيرهم، وذلك لمواجهة طبيعة قياسات القيمة العادلة على أساس افتراضات وبيانات ومعلومات تختلف من حيث طبيعتها، دقتها، ونماذج وأساليب تشغيلها. تقتصر معايير المراجعة المرتبطة بمراجعة القيمة العادلة على تقديم إرشادات عامة دون تقديم توجيهات تفصيلية ترشد الحكم المهني لمراقب الحسابات في الحكم على كفاية ومناسبة أدلة الإثبات وتساعد في الوفاء بمسئوليته المرتبطة بالتحقق من عدالة عرض القوائم المالية فيما يتعلق بمعلومات القيمة العادلة. (العبادي، ٢٠١٠، Ramadan, 2006)

و لحل المشاكل المتعلقة بالمحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية في البنوك، أقر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عدة بدائل منها؛ الاحتفاظ بمبدأ المحاسبة عن التكلفة التاريخية، الاعتراف بالأصل على أساس القيمة العادلة المقدرة له، الاعتراف بأى من المكاسب أو الخسائر غير المحققة في الإيراد أو المصروف مباشرة في حقوق الملكية، الاعتراف بالاستثمار في الأوراق المالية وبعض الخصوم ذات العلاقة بالقيمة العادلة المقدرة لتجنب المكاسب والخسائر المتكافئة الغير محققة، إعادة تعريف الاستثمار في الأوراق المالية ليشتمل فقط تلك الأوراق المحتفظ به فعلاً حتى تاريخ الاستحقاق. (لاوندى، ٢٠٠٢)

٢/ ٥ اطار مراجعة القياس والإفصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم

المالية في ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة:

أصبحت مراجعة قياس القيمة العادلة عالمياً أحد عناصر نظام التقييم ومن ثم فإن أي نظام للتقييم يجب ألا يخلو من قواعد واضحة ودقيقة لأعمال المراجعة والتي تستخدم لأغراض متعددة ومنها حالات تقييم الأصول. و يعتبر قانون سوق رأس المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ و لائحته التنفيذية من أهم المحددات المصاحبة لتجربة مصر في بناء المعايير المحاسبية وأكثرها تأثيراً على نموذج الإفصاح المحاسبي المطبق في مصر حيث حدد المعايير التي يجب على الشركات أن تعتمد عليها عند اعداد وعرض التقارير المالية وهي معايير المحاسبة المصرية، كما حدد الايضاحات

المتئمة للقوائم المالية التى يجب على الشركات أن توفرها وذلك فى النموذج رقم (٢) الوارد ضمن اللائحة التنفيذية للقانون. (الملىجى، ٢٠٠٦)

ولذا نتضح أهمية وضع اطار لمراجعة القياس والافصاح لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية، يبين دور مراقب الحسابات واجراءات المراجعة واختبارات المراجعة والتقارير عن مراجعة القيمة العادلة بالقوائم المالية، للتغلب على المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح لمعلومات القيمة العادلة، وذلك فى شكل مجموعة من الاجراءات التى يجب أن يتبعها المراقب لابداء رأى فنى محايد على عدالة القوائم المالية وبما يشمل معلومات القيمة العادلة من خلال جمع قدر كاف ومناسب من أدلة الاثبات لابداء رأيه على القوائم المالية بما فيها معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير مراجعة القيمة العادلة بالقوائم المالية.

يهدف المعيار الدولى و المصرى للمراجعة رقم (٥٤٥) * مراجعة قياس القيمة العادلة والافصاح عنها * ، الى وضع معايير و توفير ارشادات تتعلق بمراجعة قياسات و افصاحات القيمة العادلة بالقوائم المالية، و يناقش المعيار بصفة خاصة اعتبارات المراجعة المرتبطة بقياسات و عرض الأصول والالتزامات ومكونات حقوق الملكية الهامة والافصاح عنها و التى يتم عرضها والافصاح عنها بالقيمة العادلة فى القوائم المالية. ويمكن أن ينشأ قياس القيمة العادلة للأصول و الالتزامات، ومكونات حقوق الملكية من التسجيل الأولى للمعاملات أو من التغيرات اللاحقة فى القيمة. و يعتمد الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية على المقومات الرئيسية التالية:

- تعيين أهداف مراجعة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية.
- بيان أثر القياس والافصاح المحاسبى عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تخطيط أعمال المراجعة.
- بيان أثر القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على اختبارات المراجعة (الحاجة الى اطار موسع لاختبارات القيمة العادلة).
- بيان أثر القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تقرير المراجعة.

٢ / ٥ / ١ تعيين أهداف مراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية:

تقييد وظيفة مراقب الحسابات بإبداء الرأى على القوائم المالية، قد يركز على قيمة المراجعة الاستراتيجية، مما يتطلب ضرورة توضيح ادراك المجتمع لأهمية ما يقوم به مراقبو الحسابات ولما تضيفه المراجعة لثروة المجتمع أو رفاهيته. وقد حددت لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة مفهوماً واسعاً للمراجعة باعتبارها عملية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعى، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتوصيل نتائج المراجعة للأطراف المعنية.

ويرتبط بالمفهوم الواسع للمراجعة تحقيق مجموعة من الأهداف تتسق وهذا المفهوم عند مراجعة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة، وتتضمن هذه الأهداف ؛ أهدافاً مالية، أهدافاً اجتماعية، و أهدافاً ادارية. تتمثل الأهداف المالية فى؛ التحقق من صحة قيد وتسجيل الآثار المالية المترتبة على القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية فى نهاية كل فترة، وصحة المحاسبة عن أى تغيرات قد تحدث فى القيمة العادلة، والتأكد من تطبيق معايير المحاسبة فى القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة. وتتمثل الأهداف الاجتماعية فى؛ التأكد من صحة واكتمال المعلومات الخاصة بالقيمة العادلة بالقوائم المالية، وأنه قد تم عرضها والافصاح عنها بطريقة مناسبة، التحقق من درجة وضوح الأهداف من قياس عناصر القوائم المالية بالقيمة العادلة، وسلامة تلك الاستراتيجيات والوسائل الموضوعية لتحقيق الأهداف، واتفاق كل ذلك مع القوانين والتشريعات المنظمة، التحقق من درجة ايجابية المردود الاقتصادى الناتج على نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالى والمجتمع فى عمومه، التحقق من درجة تأثير الأخطار المصاحبه للقياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية على تحقيق أهداف المنشأة ككل. وتتمثل الأهداف الادارية فى؛ التأكد من أن ما يتعلق بالقياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة بالقوائم المالية يكتسب الشرعية المطلوبة، التحقق من توافر الحد الأدنى من الكفاءات البشرية القادرة على ادارة عمليات كل ما يتعلق بالقيمة العادلة بالقوائم المالية، والتحقق من سلامة قرارات تخصيص أموال المنشأة بين أوجه الاستثمار المختلفة. (السقا، ٢٠٠٠)

وتشير الدراسة الحالية أن تعيين أهداف مراجعة القياس والافصاح المحاسبي للقيمة العادلة بالقوائم المالية يتطلب من مراقب الحسابات تخطيط أعمال المراجعة ، و تعيين أنواع الاختبارات الملائمة التي ينبغي أن يقوم بها لتحقيق هذه الأهداف، وتعيين الأثر على تقرير المراجعة.

٢ / ٥ / ٢ أثر القياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تخطيط أعمال المراجعة:

أوضحت نتائج الدراسات أنه كلما زاد الإفصاح في التقارير المالية زادت فعاليتها في ترشيد القرارات، كلما اشتملت التقارير على أرقام مقارنة لعدة سنوات زادت كفاءة البيانات والمعلومات وملاءمتها لخدمة توقعات المستثمرين عن أداء الشركات مستقبلاً، كلما تعددت التقارير وقصرت دورتها خلال السنة المالية احتوت معلومات أكثر واقعية وبالتالي تصبح أكثر ملاءمة لخدمة أهداف المستثمرين. (زيود، لطيف، وأخرون، ٢٠٠٧)

وترى الباحثة أن هناك تأثير للقياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تخطيط وتنفيذ اجراءات مراجعة اضافية لجمع أدلة اثبات وقرائن المراجعة والتي تساعد مراقب الحسابات في تخفيض خطر المراجعة الى أقل مستوى مقبول، وتقييم هذه الأدلة من حيث كفايتها ومناسبتها تمهيداً لابداء الرأي على القوائم المالية. وتتمثل مرحلة تخطيط مراجعة القياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية في:

- قيام مراقب الحسابات باعداد خطاب الارتباط لعملية مراجعة القياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

- قيام مراقب الحسابات بتفهم بيئة المنشأة ومخاطر التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية.

- قيام مراقب الحسابات بتقدير الأهمية النسبية وخطر المراجعة المرتبط بالقياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

أ - قيام مراقب الحسابات باعداد خطاب الارتباط بعملية مراجعة القياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية:

يقوم مراقب الحسابات باعداد خطاب الارتباط بعملية مراجعة القياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية بعد قبول التكاليف بعملية المراجعة، موضحاً به الهدف من عملية مراجعة القياس والافصاح المحاسبي عن

معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية، مخاطر الارتباط التي ترتبط بمخاطر المراجعة والتي قد تنتج عن دعاوى أو عقوبات مهنية، ومدى ملاءمة مستوى المخاطر الموجودة والمحتملة بالمنشأة قبل قبوله لعملية المراجعة. كما يجب أن يوضح بالخطاب مسئولية الإدارة عن قياسات القيمة العادلة بالقوائم المالية، مع توضيح مسئوليته والتي تتحدد في التحقق من معقولية الافتراضات الهامة التي تقوم عليها، والتأكد من ملاءمة نموذج القياس والبيانات والمعلومات المستخدمة في عملية قياس القيمة العادلة. (ISA,545)

ب - قيام مراقب الحسابات بتفهم بيئة المنشأة ومخاطر التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية:

ضرورة تقييم وتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ويكون هذا الأساس للقيام بمراجعة معلومات القيمة العادلة، مع ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتركيز على الجوانب الهامة التالية؛ تحديد المناطق التي تحتاج الى اجراءات مراجعة خاصة مع قيام مراقب الحسابات بالاهتمام بمراجعة معلومات القيمة العادلة، فهم الجوانب التي تتعلق بقياس القيمة العادلة والافصاح عنها، مع تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية، مع ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتركيز على:

- اجراءات الرقابة التي تتعلق بقياس القيمة العادلة.
- أنواع الحسابات أو البنود التي تتطلب معايير المحاسبة المقبولة قياسها والافصاح عنها بالقيمة العادلة.
- خبرة وتأهيل ومهارات القائمين بقياس وتحديد القيمة العادلة.
- مدى اعتماد المنشأة على تقنية المعلومات في عملية قياس وتقييم القيمة العادلة.
- مدى استخدام المنشأة لعمل خبير في اعداد قياسات وافصاحات القيمة العادلة.
- الطرق المستخدمة لتحديد افتراضات الادارة وتطبيقها ومراقبة التغيرات في هذه الافتراضات.

- الرقابة على ثبات وتوقيت واعتمادية البيانات المستخدمة في نماذج التقييم.
- الافتراضات الهامة المستخدمة في تحديد وقياس القيمة العادلة.
- المستندات المؤيدة لافتراضات الادارة.
- التكامل بين التغير في الأساليب الرقابية وسلامة الاجراءات المستخدمة في نماذج التقييم.

- قيام مراقب الحسابات بتقدير الأهمية النسبية وخطر المراجعة المرتبط بالقياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

- الاهتمام بمدى مناسبة اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية وكفاية الافصاح بالقوائم المالية، مع التركيز على الافصاح عن معلومات القيمة العادلة.

- تحديد الأهمية النسبية ، ومدى سلامته خلال فترات تنفيذ عملية المراجعة حيث تحتاج القيمة العادلة الى اجراءات مراجعة خاصة. (ISA,545)

ج - قيام مراقب الحسابات بتقدير الأهمية النسبية وخطر المراجعة المرتبط بالقياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية:

ويتم تقدير الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل، وعلى مستوى الحسابات أو مجموعة العمليات أو على مستوى الافصاح. ومن خلال تقدير الأهمية النسبية يستطيع مراقب الحسابات تحديد أهمية المعلومات أو البنود بالقوائم المالية لمستخدميها وأثرها على القرارات الاقتصادية المتخذة، وهناك علاقة عكسية بين مستوى مخاطر المراجعة والأهمية النسبية. ولذا يجب على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية الكافية لتقدير خطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. ويتم تقدير خطر المراجعة المرتبط بعدالة عرض معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية من خلال الربط بين هذه المعلومات وأنواع التحريفات المحتملة بالقوائم المالية، والعوامل المسببة، ومستوى تقدير المخاطر. (SAS, No.107)

وهناك مجموعة من عوامل الخطر المصاحبة عند تقدير الخطر الملازم على مستوى التأكيدات المرتبطة بمعلومات القيمة العادلة تتحدد في؛ عوامل خطر مرتبطة بنماذج وطرق قياس القيمة العادلة في حالة الأسواق غير النشطة، فكلما اعتمدت هذه النماذج والطرق على الأساليب الاحصائية والرياضية كلما انخفض الخطر الملازم والعكس، عوامل خطر مرتبطة بمعايير المحاسبة عن القيمة العادلة، وكلما زادت تعقيدات هذه المعايير سواء كانت مرتبطة بالقياس أو الافصاح كلما زادت المخاطر الملازمة، عوامل خطر مرتبطة بأساس قياس القيمة العادلة، والذي يعتمد على الأسعار المعلنة بالأسواق النشطة، عوامل خطر مرتبطة بالقائمين على قياس القيمة العادلة ، عوامل خطر مرتبطة بالبيانات والمعلومات المستخدمة في القياس كلما ابتعدت البيانات والمعلومات عن السوق وارتبطت بالظروف كلما زادت المخاطر الملازمة. وهناك عوامل خطر ترتبط باستخدام عمل الخبير في قياس القيمة العادلة، حيث تنخفض المخاطر الملازمة كلما كان الخبير ذو تأهيل ومهارات مناسبة، أهمية

قيام مراقب الحسابات بإجراء اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية، مع ضرورة القيام بتنفيذ مجموعة من الإجراءات لجمع أدلة اثبات كافية ومناسبة لتعزيز تقديرات مراقب الحسابات لخطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى.

هناك مجموعة من الجوانب التي يجب أن يهتم بها مراقب الحسابات لتقدير خطر الرقابة المرتبطة بالقياس والافصاح المحاسبي للقيمة العادلة بالقوائم المالية وتتمثل في:

- تقييم مدى مناسبة القياس والافصاح عن القيمة العادلة وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بالتحقق من توافق قياس القيمة العادلة بالقوائم المالية مع معايير المحاسبة المقبولة، من خلال فهمه لمعايير المحاسبة وظروف المنشأة والصناعة أو التجارة التي تعمل بها، وهل الافصاح عن قياسات القيمة العادلة وعناصر الشك الهامة المتعلقة بها طبقاً للمعيار الدولي رقم (٥٤٥). (ISA,545)
- تتحدد طريقة القياس والافصاح عن القيمة العادلة وتغيراتها للأصول والالتزامات بناء على نية وأهداف الإدارة من الأصول أو الالتزامات، ويعتبر هدف الإدارة هاماً في تحديد مدى ملائمة استخدام المنشأة للقيمة العادلة.

يجب على مراقب الحسابات الحصول على أدلة اثبات من خلال الاستفسار من الإدارة مع توثيق مناسب للإجابات من خلال؛ الاطلاع على أهداف ونية الإدارة بشأن الأصول والالتزامات في الفترات المالية السابقة ومدى تنفيذها، الاطلاع على الأسباب المعلنة لاختيار طريقة محددة في معالجة الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة، فحص ومراجعة الخطط المكتوبة والوثائق الأخرى مثل الموازنات ومحاضر الاجتماعات، الاهتمام بقدرة المنشأة على تنفيذ والالتزام بالطريقة المحددة من جانبها في معالجة الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة في ضوء ظروفها الاقتصادية، تحديد مدى مناسبة طريقة قياس القيمة العادلة في ضوء الظروف السائدة للمنشأة وموقف معايير المحاسبة المقبولة، وفي حالة تعدد طرق القياس من جانب معايير المحاسبة المقبولة يستخدم مراقب الحسابات حكمه المهني في التحقق من مدى مناسبة الطريقة المختارة من جانب الإدارة لظروف المنشأة، ويفهم أسباب اختيار هذه الطريقة. ثم يقوم المراقب بتقييم مدى ثبات الطريقة المتبعة من جانب المنشأة في قياس القيمة العادلة. يقوم مراقب الحسابات بالتحقق من توافق طريقة قياس القيمة العادلة مع معايير المحاسبة المقبولة، ومدى الثبات في تطبيق هذه الطريقة من فترة لآخرى مع مراعاة

التغيرات المتمثلة في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة أو التغيرات في معايير المحاسبة المقبولة .

وفي حالة تغيير المنشأة لطريقة القياس، يجب على مراقب الحسابات أن يدرس ماذا كان بإمكان الإدارة أن توضح أن الطريقة الجديدة توفر أساس قياس أكثر مناسبة وما إذا كان التغيير معزز من جانب معايير المحاسبة المقبولة. ويقوم مراقب الحسابات بتقدير خطر الاكتشاف بناء على؛ خطر المعاينة، وخطر عدم المعاينة.

٢ / ٥ / ٣ بيان أثر القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على اختبارات المراجعة (الحاجة الى اطار موسع لاختبارات القيمة العادلة):

يقوم مراقب الحسابات بتحديد الاختبارات الأساسية لمراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية، وذلك من خلال تصميم وتنفيذ اجراءات مراجعة اضافية على تأكيدات القوائم المالية بما فيها معلومات القيمة العادلة المفصوح عنها بهذه القوائم، مع الاستجابة لطبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات للمخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية على مستوى التأكيدات. (ISA,545)

ولذا يقوم مراقب الحسابات بالاختبارات التالية لمراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية:

أ- قيام مراقب الحسابات بتخطيط وتحديد الاختبارات الأساسية لمراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

ب- القيام بتنفيذ اجراءات الاختبارات الأساسية لمراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

ج- اتصال مراقب الحسابات بمسئولى الرقابة بشأن نقاط الضعف فى تصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية والتي تتعلق بالقياس والافصاح عن القيمة العادلة.

د- تقييم مراقب الحسابات نتائج اجراءات مراجعة القيمة العادلة.

أ - قيام مراقب الحسابات بتخطيط وتحديد الاختبارات الأساسية لمراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية:

وذلك من خلال الاعتماد على اجراءات مراجعة متنوعة فى طبيعتها وتوقيتها ويرجع ذلك لاحتمال وجود تحريفات مرتبطة بتعقيدات القياس والافصاح للقيمة العادلة بالقوائم المالية، ويرجع ذلك الى طبيعة البند، وطريقة التقييم بالقيمة العادلة.(العبادى، ٢٠١٠)

وهناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب أن يأخذها مراقب الحسابات في حالة الشك المتعلق بموثوقية عملية قياس القيمة العادلة وتنتل في؛ زيادة درجة الشك المرتبطة بالنتيجة المستقبلية للأحداث التي تنطوي عليها الافتراضات المستخدمة، طول فترة التقدير، نقص البيانات الموضوعية والاعتماد على عوامل شخصية، عدد الافتراضات الهامة والمعقدة التي ترتبط بعملية التقدير. مراعاة أثر تعقيدات قياس القيمة العادلة على فعالية اجراءات المراجعة في الحد من خطر الاكتشاف، وقد يقوم مراقب الحسابات بتقييم موثوقية الأدلة المقدمة من طرف ثالث، وأداء اجراءات اضافية للحصول على أدلة اثبات مناسبة وكافية بشأن مدى ملاءمة قياس القيمة العادلة. (ISA,545)

ب - القيام بتنفيذ اجراءات الاختبارات الأساسية لمراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية:

يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ الاختبارات الأساسية للمراجعة على مستوى التأكيدات، وذلك للقيام بجمع أدلة اثبات كافية ومناسبة للاستجابة لخطر التحريفات الجوهرية، المحتملة بالقوائم المالية.

تشمل اجراءات الاختبارات ما يلي :

- القيام بتنفيذ الاجراءات التحليلية.

- اجراءات اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة وذلك للتحقق من عدالة عرض معلومات القيمة العادلة.

١ - القيام بتنفيذ الاجراءات التحليلية:

وذلك لتقييم المخاطر والحصول على فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، والحصول على أدلة اثبات كافية تتعلق بمعظم البنود التي تقاس بالقيمة العادلة.

٢ - اجراءات اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة وذلك للتحقق من عدالة عرض معلومات القيمة العادلة:

يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ مجموعة من الوسائل للتحقق من تأكيدات الادارة للبيود المختلفة للقوائم المالية مثل؛ الجرد الفعلى، المراجعة المستندية، المراجعة الحسابية، المراجعة التحليلية، المصادقات، الاستفسارات، مراجعة الأحداث والعمليات اللاحقة وذلك لتقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.

ويمكن لمراقب الحسابات التحقق من عدالة عرض معلومات القيمة العادلة بالقيام بتنفيذ الاختبارات التالية:

- التحقق من الوجود أو الحدث: من خلال الفحص والجرد الفعلى للاستثمارات فى حيازة المنشأة، الحصول على المصادقات من الغير، فحص المستندات المؤيدة للوجود أو التسوية اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية، الاستفسار والملاحظات المرتبطة بالتحقق من الوجود الفعلى.

- مراجعة تأكيد الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات التى يتم قياسها بالقيمة العادلة.

- مراجعة الاكتمال للتحقق من تسجيل كافة الأصول وحقوق الملكية والمصرفيات والايرادات التى تتعلق بالفترة انمالية.

- التأكد من أن التقويم والتوزيع قد تم بطريقة مناسبة مع تخصيصها على الفترات المالية بطريقة مناسبة وفقاً لسياسات محاسبية تتفق مع معايير محاسبية مقبولة ومناسبة لظروف المنشأة. مع ضرورة قيام مراقب الحسابات بالحصول على دليل الاثبات الملائم لطبيعة الأصل أو الالتزام بالقيمة العادلة. مع مراعاة المحددات التالية:

- قياس القيمة العادلة باستخدام الأسعار السوقية لتقديم دليل اثبات كاف عن سلامة قياس القيمة العادلة بعد تفهم مراقب الحسابات للظروف التى يتم على أساسها تحديد السعر المعلن والتحقق من أنها مبنية على أساس تجارى بحت.

وفى حالة عدم وجود سعر معلن بأسواق نشطة وتحديد المنشأة للقيمة العادلة للأصل أو الأداة المالية بناء على أسعار معلنه من السماسرة والمتعاملين المحددين للأسعار أو من خلال مكاتب التسعير الدولية، يجب على المراقب التحقق من تأكيد التقويم لفهم الظروف التى يتم بناء عليها يحدد السعر.

- قياس القيمة العادلة من خلال نموذج تقييم معد من جانب ادارة المنشأة: مثل نموذج القيمة الحالية المتوقعة للتدفقات النقدية المستقبلية، نماذج خيارات التسعير، نماذج خيارات التسوية، مع قيام مراقب الحسابات بالتحقق من عدالة عرض تأكيد القوائم والتوزيع للقيمة العادلة للأصل أو الالتزام بالقوائم المالية وذلك:

- لجمع أدلة اثبات كافية ومناسبة لتقييم الافتراضات الهامة المستخدمة من جانب الادارة فى قياس القيمة العادلة، والتى تختلف باختلاف الأصل أو الالتزام محل القياس، طريقة التقييم المستخدمة.

- مدى مناسبة نموذج القياس المستخدم من جانب الادارة فى قياس القيمة العادلة.

- فحص البيانات المستخدمة في قياس القيمة العادلة ومدى انسجامها مع غرض الإدارة لتنفيذ مسارات محددة بمعايير المحاسبة ذات العلاقة بقياس القيمة العادلة.
- اعداد تقديرات مستقلة للقيمة العادلة؛ من خلال نموذج قياس معد من جانبه لتعزيز قياس الإدارة للقيمة العادلة، أو باستخدام افتراضات مستقلة عن افتراضات الإدارة وذلك لمقارنتها مع قياس القيمة العادلة المعد من جانبها.
- استخدام مراقب الحسابات عمل خبير خارجي في مراجعة قياس القيمة العادلة، مع الاعتماد على فهم الخبير لمفهوم القيمة العادلة، والطريقة المستخدمة في القياس من خلال؛ تحديد الحاجة الى عمل خبير لمراجعة القيمة العادلة، تقييم كفاءة وموضوعية الخبير، نطاق عمل الخبير لأغراض عملية المراجعة، تقييم عمل الخبير لتأكيد تقويم وتوزيع القيمة العادلة.
- مع مراعاة الاعتبارات التالية؛ ما اذا كان الخبير قد اعتمد على مصادر معلومات مناسبة في قياسه للقيمة العادلة من خلال الاستفسار عن الاجراءات التي قام بها الخبير، مدى توفير نتائج عمل الخبير لأدلة اثبات كافية وملئمة.
- تأكيد العرض والافصاح للقوائم المالية؛ وأنها تعرض نتائج المنشأة عن الفترة المالية المتعلقة بها على نحو عادل وكامل.
- تصميم وتنفيذ اجراءات للتحقق من تشخيص الأحداث اللاحقة التي تمر بها المنشأة، والتي تتطلب تسوية أو افصاح عنها بالقوائم المالية. (Ramadan,2006, ISA,545)
- حصول مراقب الحسابات على اقرارات (خطابات) تمثل الادارة تقوم فيها بالاعتراف بمسئوليتها عن اعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المقبولة، مع قيام الإدارة بتحديد أهدافها، والافتراضات والأساليب المستخدمة في نماذج التقييم.
- ج - اتصال مراقب الحسابات بمسئولى الرقابة بشأن نقاط الضعف فى تصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية والتي تتعلق بالقياس والافصاح عن القيمة العادلة ومنها؛ الأمور المرتبطة بنزاهة الإدارة، نقاط الضعف الهامة فى تصميم وعمل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية، التغيرات فى السياسات والممارسات المحاسبية الهامة، عدم فهم الإدارة بمتطلبات قياس القيمة العادلة، وعدم وجود سياسة واضحة.
- د - تقييم مراقب الحسابات نتائج اجراءات مراجعة القيمة العادلة وذلك لتقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة الاثبات التي جمعها بشأن قياس القيمة العادلة والافصاح عنها

بالقوائم المالية ومدى توافقهما مع معايير المحاسبة المقبولة والمناسبة لظروف المنشأة. وقد يستخدم مراقب الحسابات اجراءات المراجعة التحليلية للربط بين أدلة المراجعة وبعضها البعض مع وصول المراقب الى رأى بشأن كفاية ومناسبة أدلة الاثبات.

٢ / ٥ / ٤ بيان أثر القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تقرير المراجعة:

بعد انتهاء مراقب الحسابات من القيام باجراءات المراجعة، يبدأ فى صياغة تقرير المراجعة يوضح فيه رأيه عما اذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بعدالة فى كل جوانبها الهامة المركز المالى ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية، وهناك حالات لرأى مراقب الحسابات منها؛ الرأى النظيف، الرأى المتحفظ، الرأى العكسى، أو الامتناع عن ابداء الرأى.

- الرأى النظيف: وذلك فى حالة اذا كانت أدلة الاثبات كافية ومناسبة، وأن القوائم المالية ككل تظهر بعدالة فى كل جوانبها الهامة المركز المالى فى تاريخ اعدادها ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية عن فترة اعدادها.

- الرأى المتحفظ: فى حالة وجود قصور فى أمور محاسبية أو فى نطاق المراجعة أو شك متعلق باستمرارية المنشأة أو غير متعلق باستمرارية المنشأة. وقد يكون القصور فى الأمور المحاسبية مرتبط بسلامة القياس والافصاح عن القيمة العادلة فى حالة؛ وجود مخالفات لمعايير المحاسبة المقبولة فى بعض جوانب قياس القيمة العادلة والافصاح عنها، وجود قصور فى نطاق المراجعة لم يمكن مراقب الحسابات من تطبيق بعض اجراءات المراجعة الضرورية لمراجعة قياس القيمة العادلة.

- الرأى العكسى أو المعارض: يجد مراقب الحسابات قصور شامل فى جوانب محاسبية ناتج عن تطبيق معايير محاسبية غير مقبولة وغير مناسبة لظروف المنشأة فى القياس والافصاح عن القيمة العادلة بالقوائم المالية لمعايير المحاسبة المقبولة وكان أثر هذه المخالفات على القوائم المالية شاملاً لدرجة لا تمكن مراقب الحسابات من وصف كيفية تأثر القوائم المالية بهذه المخالفات، وهاماً لدرجة تغطى على كل محاولة لوصف أثر هذه المخالفات على عدالة عرض القوائم المالية، مما يستلزم وجود أهمية نسبية عالية للبنود التى يتم قياسها بالقيمة العادلة بالقوائم المالية.

- الامتناع عن ابداء الرأى: بسبب قصور شامل فى نطاق المراجعة، لم يستطع المراقب أن يحدد ما اذا كان من الضرورى تعديل القوائم المالية من عدمه، ولا

يستطيع تحديد مقدار التعديلات التي قد تكون ضرورية على هذه القوائم، وغير قادر على جمع أدلة اثبات تمكنه من تحديد عدالة عرض القوائم المالية. (Ramadan,2006)

٣- الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث:

تهدف الدراسة الميدانية الى اختبار فروض البحث، وتحديد مدى قبول الفروض من عدمه، كما تهدف الى التعرف على آراء عينة من أساتذة المحاسبة في الجامعات المصرية، ومراقبي حسابات الشركات المساهمة المصرية المقيدة بالبورصة المصرية بخصوص الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية في ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة في مصر، ويمكن أن يسير ذلك كما يلي:

٣ / ١ تصميم الدراسة الميدانية:

٣ / ١ / ١ تحديد مجتمع الدراسة:

لأغراض التحقق من مدى صحة فروض البحث فإنه ينبغي استقصاء آراء مجموعة من أساتذة المحاسبة في الجامعات المصرية، وكذلك مراقبي الحسابات والذين يمثلون مجتمع الدراسة. و لذا يمكن تقسيم مجتمع الدراسة الى مجموعتين؛ تشتمل المجموعة الأولى أساتذة المحاسبة في الجامعات المصرية، وتشتمل المجموعة الثانية مراقبي حسابات الشركات المساهمة المصرية المقيدة بالبورصة المصرية.

٣ / ١ / ٢ تحديد عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من عيتين، تتكون الأولى من (٤٢) رداً صحيحاً من أساتذة المحاسبة في الجامعات المصرية، تم توزيع (٦٧) استمارة استقصاء، بينما تتكون الثانية من (٨٤) رداً صحيحاً من مراقبي حسابات الشركات المساهمة المصرية المقيدة بالبورصة المصرية تم توزيع (١١٠) استمارة استقصاء. ويوضح الجدول رقم (١) قوائم الاستقصاء الموزعة والمعادة ونسبة الردود في كل فئة.

٣ / ١ / ٣ أدوات الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة الميدانية بغرض الاجابة عن تساؤلات الدراسة والمتعلقة بأهمية القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة في ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها في سوق الأوراق المالية، توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة، تأثير القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية، وأهمية قيام مراقبي

الحسابات في مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة. فقد تم تصميم استمارة استقصاء تحتوى على عدد من الأسئلة التي تعكس الاجابة عليها، الاجابة لفروض الدراسة، وقد روعى العديد من الاعتبارات عند تصميم قائمة الاستقصاء ، أن تكون الأسئلة سهلة وواضحة ويراعى فيها التسلسل المنطقي، والى أى مدى تتحقق فروض الدراسة فى ضوء التحليل الاحصائى للنتائج.

وقد تم تصميم استمارة الاستقصاء بحيث تقسم الى أربعة أقسام ويتناول كل قسم مجموعة من العبارات التي تغطى الجوانب المختلفة للفرض المراد اختبار صحته.

جدول رقم (١)

قوائم الاستقصاء الموزعة والمعادة ونسبة الردود

نسبة الردود	عدد القوائم المعادة والصالحة للتحليل	عدد القوائم الموزعة	مجتمع الدراسة
%٦٣	٤٢	٦٧	أساتذة المحاسبة فى الجامعات
%٧٦	٨٤	١١٠	مراقبى الحسابات
%٧١	١٢٦	١٧٧	الاجمالى

وتحتوى القائمة على (49) عبارة تضم متغيرات الدراسة .

تتكون استمارة الاستقصاء من أربعة مجموعات من الأسئلة كما يلى:

أ - المجموعة الأولى: وتتكون من الأسئلة من X1 الى X9 وقد صممت لقياس الفرض الأول.

ب - المجموعة الثانية: وتتكون من الأسئلة من Y1 الى Y14 وقد صممت لقياس الفرض الثانى .

ج- المجموعة الثالثة: وتتكون من الأسئلة من Z1 الى Z 12 وقد صممت لقياس الفرض الثالث.

د- المجموعة الرابعة: وتتكون من الأسئلة من V1 الى V 14 وقد صممت لقياس الفرض الرابع.

كما تم الاعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية مع بعض مفردات العينة بهدف الرد على أى استفسارات تتعلق بقائمة الاستقصاء. ولقد تم مطالبة أطراف العينة المستجوبين من أساتذة المحاسبة فى الجامعات المصرية، و مراقبي الحسابات بإبداء آرائهم و تقديراتهم لكل عنصر و مدى تأثيره على مراجعة القياس والافصاح لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية فى ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة فى مصر. و لقد تم صياغة اختبارات الإجابة عنها باستخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس و كانت الاختبارات الخمس وأوزانها كما يلي:

مهم جداً (٥)، مهم (٤)، متوسط الأهمية (٣) ، قليل الأهمية (٢) ، غير مهم (١).

٤/ ١/٣ الفروض الاختبارية للدراسة:

يتولى هذا القسم عرض الفروض الاختبارية للدراسة فى صوزة احصائية تمهيداً لاختبارها احصائياً وذلك كما يلي:

الفرض الأول:

يوجد فروق معنوية بين مفردات عينة البحث حول أهمية القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية.

الفرض الثانى:

يوجد فروق معنوية بين مفردات عينة البحث حول توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة.

الفرض الثالث:

يوجد فروق معنوية بين مفردات عينة البحث حول تأثير القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية.

الفرض الرابع:

يوجد فروق معنوية بين مفردات عينة البحث حول أهمية قيام مراقبي الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة.

١/٣ / ٥ متغيرات الدراسة:

وتتمثل في:

١- أهمية القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة في ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها في سوق الأوراق المالية، تغطيتها الأسئلة من X1 الى X9 باستمارة الاستقصاء.

٢- المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة، تغطيتها الأسئلة من Y1 الى Y 14 باستمارة الاستقصاء.

٣- أثر القياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تخطيط أعمال المراجعة، تغطيتها الأسئلة من Z1 الى Z 12 باستمارة الاستقصاء.

٤- أثر القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على اختبارات المراجعة (الحاجة الى اطار موسع لاختبارات القيمة العادلة)، تغطيتها الأسئلة من V1 الى V9 باستمارة الاستقصاء.

٥- أثر القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تقرير المراجعة، تغطيتها الأسئلة من V10 الى V14 باستمارة الاستقصاء.

١/٣ / ٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بعد مراجعة وتصنيف استمارات الاستقصاء المستلمة، فقد تم ادخال اجاباتها على الحاسب الآلى، باستخدام برنامج (SPSS (Version 11) ، حيث تم استخراج جداول التكرارات المتعلقة بمجموعات الأسئلة الواردة باستمارة الاستقصاء، واستخراج بعض القياسات الاحصائية التى تتلاءم مع طبيعة بيانات الدراسة الميدانية. وقد اعتمدت الدراسة فى تحليل البيانات على استخدام أسلوب المتوسطات الحسابية ، وأسلوب تحليل التباين لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدى أطراف العينة، لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق جوهرية أم غير جوهرية وذلك باستخدام توزيع ف (F-test)، كما تم قياس وتحديد طبيعة علاقة الارتباط باستخدام أسلوب Correlation.

٣ / ٢ تحليل نتائج الدراسة الميدانية:

أولا اختبار تأييد أو رفض الفرض الأول:

يغطى الفرض الأول أهمية القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية X (٩متغيرات)، وتعتمد الدراسة فى اختبار تأييد أو رفض الفرض الأول على خطوتين، أولهما قياس

الأهمية النسبية لأهمية القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة وانعكاساتها في سوق الأوراق المالية مرتبة حسب الأهمية النسبية، و ثانيهما تحليل التباين في استجابات أطراف العينة.

يلخص الجدول رقم (٢) تحليل آراء أطراف العينة المشاركين في الاستبيان وعددهم ١٢٦ فرداً (٤٢ أستاذ محاسبة بالجامعة، ٨٤ مراقب حسابات) في المتغيرات التسع التي اقترحتها الدراسة والتي جاءت في الجزء الأول من استمارة الاستقصاء.

ومن خلال تحليل الجدول تبين ؛ قبول أساتذة المحاسبة بالجامعات ، ومراقبي الحسابات بشأن أهمية القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة في ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها في سوق الأوراق المالية X ، حيث جاء الوسط الحسابي لكل المتغيرات أكثر من (٤) ، فقد وافق أساتذة المحاسبة بالجامعات، و مراقبو الحسابات على، تهدف محاسبة القيمة العادلة بصورة أساسية الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتوفير المعلومات المناسبة للمستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى، أهمية المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في زيادة درجة التأكد فيما يتعلق ببدائل القرار مما يزيد من منفعة المعلومات لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة، زيادة الأهمية النسبية للأصول والالتزامات التي تقاس بالقيمة العادلة وتأثيرها الهام على سوق الأوراق المالية، أهمية تطوير معايير المحاسبة ومعايير المراجعة التي تتعلق بالقياس والافصاح عن القيمة العادلة.

كما وافق مراقبو الحسابات، وأساتذة المحاسبة بالجامعات على، أهمية الافصاح عن الأدوات المالية التي يتعذر قياس قيمتها العادلة وأسباب ذلك بصورة تفصيلية، أهمية المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في تسهيل التعامل في الأسواق النشطة، أهمية المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في توفير أدلة اثبات موضوعية في القياس المحاسبي ، أهمية المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في توفير مؤشر ايجابي لتقييم الموجودات والمطلوبات المالية للشركات، هناك اهتمام من جانب المنظمات المهنية في اصدار المعايير لتنظيم المحاسبة عن ومراجعة القيمة العادلة والافصاح عنها.

جدول رقم (٢)

أهمية القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية

المتوسط الحسابى		أهمية القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية
مراقبى الحسابات	أساتذة المحاسبة بالجامعات	
٤,٢١٣	٤,٢١٩	١/١
٤,١١٢	٤,١٥٣	٢/١
٤,٠٣٢	٤,٢١٩	٣/١
٤,١٨٦	٤,٠٧١	٤/١
٤,٠٢٥	٤,٥٤٧	٥/١
٤,٣٩٣	٤,٦١٣	٦/١
٤,٢٠١	٤,٣٠٤	٧/١
٤,١٨٣	٤,٠٢٦	٨/١
٤,٢٨٢	٤,٣٨٤	٩/١

المصدر: نتائج تشغيل البيانات على الحاسب الآلى برنامج SPSS

٢ - تحليل التباين فى استجابات أطراف العينة:

يتم استخدام تحليل التباين لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لاستجابات أطراف العينة لأهمية القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية، لمعرفة ما اذا كانت فروقاً جوهرية أم غير جوهرية. ولقد تم تحليل التباين والحصول على القيم الحرجة لتوزيع F المحسوبة عند مستوى معنوية ٥ % ويظهر ذلك فى الجدول رقم (٣).

يبين الجدول رقم (٣) نتائج تحليل التباين فى استجابات أطراف العينة بالنسبة لأهمية القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية .

بمقارنة درجة المعنوية المحسوبة (٠,٠٤٧) مع درجة معنوية (٥%) ، يتبين عدم وجود اختلاف احصائي هام عند مستوى معنوية ٥% بين استجابات أطراف العينة. وتفسير ذلك أن أهمية هذه المتغيرات متساوية من وجهة نظر أساتذة المحاسبة بالجامعة، ومراقبي الحسابات.

يتضح من الجدول رقم (٣) رفض الفرض العدمي الأول والتوصل الى عدم وجود فروق معنوية بين أساتذة المحاسبة بالجامعات، ومراقبو الحسابات بشأن أهمية القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة في ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها في سوق الأوراق المالية.

جدول رقم (٣)

تحليل التباين في استجابات أطراف العينة لأهمية القياس والافصاح المحاسبي للقيمة العادلة في ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها في سوق الأوراق المالية

النتائج عند مستوى معنوية ٥%	درجة المعنوية	F-test المحسوبة	متوسط المربعات	مجموع المربعات	
			٠,٢٤١	٢,٢٤١	بين المجموعات
معنوية	٠,٠٤٧	٢,١٤٠	٠,١٣١	٦١,٢١٤	داخل المجموعة
				٦٣,٤٥٥	الاجمالي

المصدر: نتائج تشغيل البيانات على الحاسب الآلي برنامج SPSS

*فروق معنوية عند مستوى معنوية ٥ %

ثانياً: اختبار تأييد أو رفض الفرض الثاني:

يغطي الفرض الثاني توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة Y (14متغير)، وتعتمد الدراسة في اختبار تأييد أو رفض الفرض الثاني على خطوتين، أولهما قياس الأهمية النسبية لتوافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة مرتبة حسب الأهمية النسبية، وثانيهما تحليل التباين في استجابات أطراف العينة.

يلخص الجدول رقم (٤) تحليل آراء أطراف العينة المشاركين فى الاستبيان وعددهم ١٢٦ فرداً (٤٢ أستاذ محاسبة بالجامعة، ٨٤ مراقب حسابات) فى المتغيرات الأربعة عشر التى اقترحتها الدراسة والتى جاءت فى الجزء الثانى من استمارة الاستقصاء.

تشير بيانات الجدول موافقة أساتذة المحاسبة بالجامعات، ومراقبو الحسابات وجود العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة، حيث جاء الوسط الحسابى لردود أساتذة المحاسبة بالجامعات، ومراقبو الحسابات أكبر من (٤) وهى؛ هناك العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة، تعقد طرق ونماذج قياس القيمة العادلة.

كما وافق مراقبو الحسابات، وأساتذة المحاسبة بالجامعات على؛ اتساع نطاق عمل مراقب الحسابات بشأن التحقق من تأكيد التقييم لكثير من بنود القوائم المالية التى أصبحت تقاس بالقيمة العادلة، قيام مراقب الحسابات بجمع أدلة اثبات عن معقولية الافتراضات الهامة وملاءمة نماذج القياس المطبق، وهو ما يبرز حجم الضغط على مراقب الحسابات، تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطوى على قدر كبير من عنصر التقدير الشخصى واتباع أسس قياس مختلفة، تؤدى مقاييس القيمة العادلة الى تشويه صافى الدخل من خلال الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير الحقيقية، هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية و يعتمد على قياسها بالتكلفة التاريخية، قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة، تترتب على عمليات التقييم أعمال تلاعب وذلك لتغطية بعض الثغرات التى يتم اختراقها فى نظام الرقابة الداخلى للمنشأة، وقد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها.

كما قبل أساتذة المحاسبة بالجامعات ومراقبو الحسابات، ضرورة اكتساب مراقب الحسابات معارف ومهارات جديدة ومعقدة مثل مهارات تقييم نظام معلومات المؤسسات الخدمية التى تقدم خدماتها لعميل المراجعة فى مجال ادارة الأدوات المالية بما فيها المشتقات وتحديد القيمة العادلة لها، مهارات ومعارف متخصصة لتقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة المرتبط بتأكيدات المشتقات، يواجه مراقب الحسابات تحديات ترتبط بجمع أدلة اثبات تتعلق بعدالة عرض نتائج قياس القيمة العادلة، التى تسفر عن أرباح أو خسائر غير محققة بالبيع، ومع ذلك يعترف بها اما بقائمة الدخل

أو بحقوق الملكية بقائمة المركز المالي، وهو ما يزيد من احتمالات التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ضرورة تحقق مراقب الحسابات من عدالة الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة، أهمية التعاون بين خبرات ومهارات أطراف متعددة ، تقتصر معايير المراجعة المرتبطة بمراجعة القيمة العادلة على تقديم إرشادات عامة دون تقديم توجيهات تفصيلية ترشد الحكم المهني لمراقب الحسابات في الحكم على كفاية ومناسبة أدلة الإثبات وتساعد في الوفاء بمسئوليته المرتبطة بالتحقق من عدالة عرض القوائم المالية فيما يتعلق بمعلومات القيمة العادلة.

جدول رقم (٤)

توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والإفصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة .

المتوسط الحسابي		توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والإفصاح لمعلومات القيمة العادلة
مراقبي الحسابات	أساتذة المحاسبة بالجامعات	
٤,٢١٣	٤,٠١٩	١/٢
٤,١١٢	٤,١٢٣	٢/٢
٤,٠٣٢	٤,٤١٩	٣/٢
٤,١٨٦	٤,٢٧١	٤/٢
٤,٠٢٥	٤,٤٤٧	٥/٢
٣,٣٩٣	٤,٣١٣	٦/٢
٤,٢٠١	٤,٢٠٤	٧/٢
٣,١٨٣	٤,٢٢٦	٨/٢
٤,٢٨٢	٤,٣٤٤	٩/٢
٤,٠٢٤	٤,٤٢٤	١٠/٢
٤,٠٢٥	٤,٠٢٥	١١/٢
٤,٢٠٦	٤,٢٣٦	١٢/٢
٤,٣٢٧	٤,٤٢٧	١٣/٢
٤,٣٢٤	٤,٣٢٦	١٤/٢
٤,٥٢٦	٤,٦٢٣	

المصدر: نتائج تشغيل البيانات على الحاسب الآلي برنامج SPSS

٢ - تحليل التباين فى استجابات أطراف العينة:

يتم استخدام تحليل التباين لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لاستجابات أطراف العينة لتوافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة، لمعرفة ما اذا كانت فروقاً جوهرية أم غير جوهرية. ولقد تم تحليل التباين والحصول على القيم الحرجة لتوزيع F المحسوبة عند مستوى معنوية ٥ % ويظهر ذلك فى الجدول رقم (٥).
بمقارنة درجة المعنوية المحسوبة (٠,٠٤٨) مع درجة معنوية (٥%) ، يتبين عدم وجود اختلاف احصائى هام عند مستوى معنوية ٥% بين استجابات أطراف العينة. وتفسير ذلك أن أهمية هذه المتغيرات متساوية من وجهة نظر أساتذة المحاسبة بالجامعات، ومراقبى الحسابات.

يتضح من الجدول رقم (٥) رفض الفرض العدمى الثانى والتوصل الى عدم وجود فروق معنوية بين أساتذة المحاسبة بالجامعات، ومراقبو الحسابات بشأن توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة.

جدول رقم (٥)

تحليل التباين فى استجابات أطراف العينة لتوافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة

الناتج عند مستوى معنوية ٥%	درجة المعنوية	F-test المحسوبة	متوسط المربعات	مجموع المربعات	
			٠,٢٤١	١,٢١٢	بين المجموعات
معنوية	٠,٠٤٨	١,٢١٠	٠,١١٢	٣٥,١٢١	داخل المجموعة
				٣٦,٣٣٣	الاجمالى

المصدر : نتائج تشغيل البيانات على الحاسب الآلى برنامج SPSS

*فروق معنوية عند مستوى معنوية ٥ %

ثالثاً: اختبار تأييد أو رفض الفرض الثالث:

يغطي الفرض الثالث تأثير القياس والافصاح المحاسبي للقيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية Z (٢ متغير)، وتعتمد الدراسة في اختبار تأييد أو رفض الفرض الثالث على خطوتين، أولهما قياس الأهمية النسبية لتأثير القياس والافصاح المحاسبي للقيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية مرتبة حسب الأهمية النسبية، و ثانيهما تحليل التباين في استجابات أطراف العينة.

يلخص الجدول رقم (٦) تحليل آراء أطراف العينة المشاركين في الاستبيان في المتغيرات الاثنى عشر التي اقترحتها الدراسة والتي جاءت في الجزء الثالث من استمارة الاستقصاء.

جدول رقم (٦)

تأثير القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية

المتوسط الحسابي		تأثير القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية
مراقبي الحسابات	أساتذة المحاسبة بالجامعات	
٤,٢١٣	٤,٢١٦	١/٣
٤,١١٢	٤,٠٠٣	٢/٣
٤,٠٣٢	٤,٢١٦	٣/٣
٤,١٨٦	٤,١٣١	٤/٣
٤,٠٢٥	٤,٠٤٧	٥/٣
٣,٣٩٣	٤,١١٣	٦/٣
٤,٢٠١	٤,٣٠٤	٧/٣
٣,١٨٣	٤,٠٢٣	٨/٣
٤,٢٨٢	٤,١٤٤	٩/٣
٤,١٢٧	٤,٢٢٤	١٠/٣
٤,٤٢٠	٤,٠٢٥	١١/٣
٤,٤٧٠	٣,٢٣٣	١٢/٣
٤,١٠٦	٤,٢٢٧	

المصدر: نتائج تشغيل البيانات على الحاسب الآلي برنامج SPSS

تشير نتائج الجدول الى قبول أساتذة المحاسبة بالجامعات، ومراقبو الحسابات؛ بتأثير القياس والافصاح المحاسبى عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تخطيط وتنفيذ اجراءات مراجعة اضافية لجمع أدلة اثبات وقرائن المراجعة، يساعد تخطيط وتنفيذ اجراءات مراجعة اضافية لجمع أدلة اثبات وقرائن المراجعة، أهمية قيام مراقب الحسابات باعداد خطاب الارتباط لعملية مراجعة القياس والافصاح المحاسبى عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية، يوضح بالخطاب مسئولية الادارة عن قياسات القيمة العادلة بالقوائم المالية، مع توضيح مسئوليته والتي تتحدد فى التحقق من معقولية الافتراضات الهامة التى تقوم عليها، والتأكد من ملاءمة نموذج القياس والبيانات والمعلومات المستخدمة فى عملية قياس القيمة العادلة، أهمية قيام مراقب الحسابات بتفهم بيئة المنشأة ومخاطر التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية، ضرورة تقييم وتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ويكون هذا الأساس للقيام بمراجعة معلومات القيمة العادلة، ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتركيز على الجوانب الهامة التى تحتاج الى اجراءات مراجعة خاصة.

كما قبل أساتذة المحاسبة بالجامعات، ومراقبو الحسابات؛ ضرورة قيام مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية انكافية لتقدير خطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، أهمية قيام مراقب الحسابات باجراء اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية، مع ضرورة القيام بتنفيذ مجموعة من الاجراءات لجمع أدلة اثبات كافية ومناسبة لتعزيز تقديرات مراقب الحسابات لخطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى، يقوم مراقب الحسابات بالتحقق من توافق طريقة قياس القيمة العادلة مع معايير المحاسبة المقبولة.

٢- تحليل التباين فى استجابات أطراف العينة:

يتم استخدام تحليل التباين لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لاستجابات أطراف العينة حول تأثير القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية، لمعرفة ما اذا كانت فروقاً جوهرية أم غير جوهرية. ولقد تم تحليل التباين والحصول على القيم الحرجة لتوزيع F المحسوبة عند مستوى معنوية ٥ % ويظهر ذلك فى الجدول رقم (٧).

جدول رقم (٧)

تحليل التباين في استجابات أطراف العينة حول تأثير القياس والافصاح المحاسبي
لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية

النتائج عند مستوى معنوية ٥%	درجة المعنوية	F-test المحسوبة	متوسط المربعات	مجموع المربعات	
			٠,٢٤١	١,١١٢	بين المجموعات
معنوية	٠,٠٤٣	٢,١٣١	٠,٣١٢	٥٤,١٢١	داخل المجموعة
				٥٥,٢٣٣	الاجمالي

المصدر: نتائج تشغيل البيانات على الحاسب الآلي برنامج SPSS

* فروق معنوية عند مستوى معنوية ٥ %

بمقارنة درجة المعنوية المحسوبة (٠,٠٤٣) مع درجة معنوية (٥%) ، يتبين عدم وجود اختلاف احصائي هام عند مستوى معنوية ٥% بين استجابات أطراف العينة. وتفسير ذلك أن أهمية هذه المتغيرات متساوية من وجهة نظر أستاذة المحاسبة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات.

يتضح من الجدول رقم (٧) رفض الفرض العدمي الثالث والتوصل الى عدم وجود فروق معنوية بين أستاذة المحاسبة بالجامعات، ومراقبي الحسابات بشأن تأثير القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية.

رابعاً: اختبار تأييد أو رفض الفرض الرابع:

يغطي الفرض الرابع أهمية قيام مراقب الحسابات في مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة في القوائم المالية V (٤ متغير)، وتعتمد الدراسة في اختبار تأييد أو رفض الفرض الرابع على خطوتين، أولهما قياس الأهمية النسبية لأهمية قيام مراقب الحسابات في مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة في القوائم المالية مرتبة حسب الأهمية النسبية، و ثانيهما تحليل التباين في استجابات أطراف العينة.

يلخص الجدول رقم (٨) تحليل آراء أطراف العينة المشاركين فى الاستبيان فى المتغيرات الأربعة عشر التى اقترحتها الدراسة والتى جاءت فى الجزء الثالث من استمارة الاستقصاء.

تشير نتائج الرود الموضحة بالجدول الى أن أساتذة المحاسبة بالجامعات ومراقبو الحسابات قد قبلوا الجوانب المحددة بالاطار المقترح والتى يجب الأخذ بها من جانب مراقبو الحسابات عند مراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمراجعة لمعلومات القيمة العادلة وهى؛ القيام بتنفيذ اجراءات الاختبارات الأساسية لمراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية، وذلك للقيام بجمع أدلة اثبات كافية ومناسبة للاستجابة لخطر التحريفات الجوهرية، المحتملة بالقوائم المالية، تشمل اجراءات الاختبارات ما يلى؛ القيام بتنفيذ الاجراءات التحليلية، و اجراءات اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة وذلك للتحقق من عدالة عرض معلومات القيمة العادلة، يمكن لمراقب الحسابات التحقق من عدالة عرض معلومات القيمة العادلة بالقيام بتنفيذ الاختبارات التالية؛ التحقق من الوجود أو الحدث، مراجعة تأكيد الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات التى يتم قياسها بالقيمة العادلة، حصول مراقب الحسابات على اقرارات (خطابات) تمثيل الادارة تقوم فيها بالاعتراف بمسئوليتها عن اعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المقبولة، اتصال مراقب الحسابات بمسئولى الرقابة بشأن نقاط الضعف فى تصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية والتى تتعلق بالقياس والافصاح عن القيمة العادلة.

كما قبل أساتذة المحاسبة بالجامعات ومراقبو الحسابات؛ قبول أساتذة المحاسبة بالجامعات ومراقبو الحسابات؛ تقييم مراقب الحسابات نتائج اجراءات مراجعة القيمة العادلة وذلك لتقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة الاثبات التى جمعها بشأن قياس القيمة العادلة والافصاح عنها بالقوائم المالية ومدى توافقهما مع معايير المحاسبة المقبولة والمناسبة لظروف المنشأة، يؤثر القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تقرير المراجعة. قيام مراقب الحسابات باصدار رأى نظيف وذلك فى حالة اذا كانت أدلة الاثبات كافية ومناسبة ، وأن القوائم المالية ككل تظهر بعدالة فى كل جوانبها الهامة المركز المالى فى تاريخ اعدادها ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية عن فترة اعدادها، يقوم مراقب الحسابات باصدار الرأى المتحفظ فى حالة وجود قصور فى أمور محاسبية أو فى نطاق المراجعة أو شك متعلق باستمرارية المنشأة أو غير متعلق باستمرارية المنشأة، وقد يكون القصور فى الأمور المحاسبية

مرتبطة بسلامة القياس والافصاح عن القيمة العادلة ، يقوم مراقب الحسابات باصدار
الرأى العكسى أو المعارض فى حالة وجود قصور شامل فى جوانب محاسبية ناتج
عن تطبيق معايير محاسبية غير مقبولة وغير مناسبة لظروف المنشأة فى القياس
والافصاح عن القيمة العادلة بالقوائم المالية لمعايير المحاسبة المقبولة ، يقوم مراقب
الحسابات بالامتناع عن ابداء الرأى بسبب قصور شامل فى نطاق المراجعة، لم
يستطع المراقب أن يحدد ما اذا كان من الضرورى تعديل القوائم المالية من عدمه.

جدول رقم (٨)

أهمية قيام مراقبى الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس
والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة

المتوسط الحسابى		قيام مراقبى الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح
مراقبى الحسابات	أسانذة المحاسبة بالجامعات	
٤,٣٤١	٤,٤٣٢	١/ ٤
٤,٢١٣	٤,٢٤٥	٢/ ٤
٤,٠١٣	٤,٢١٩	٣/ ٤
٤,٤١١	٤,٠١٩	٤/ ٤
٤,٠١٤	٤,٤١١	٥/ ٤
٤,٢٤١	٤,٢٤١	٦/ ٤
٤,٢٠٣	٤,٣١٢	٧/ ٤
٤,٣١٤	٤,٣٠٢	٨/ ٤
٤,٢١٣	٤,٠١٤	٩/ ٤
٤,١٠٠	٤,٢١٩	١٠/ ٤
٤,١٢٤	٤,١١٢	١١/ ٤
٤,٠٤٥	٤,٠١٣	١٢/ ٤
٤,٥٠١	٤,٢١٩	١٣/ ٤
٤,٣٠٢	٤,٢٠٤	١٤/ ٤
٤,٢٤٢	٤,٠٢١	١٤/ ٤

المصدر: نتائج تشغيل البيانات على الحاسب الآلى برنامج SPSS

٢- تحليل التباين فى استجابات أطراف العينة:

يتم استخدام تحليل التباين لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لاستجابات أطراف العينة حول أهمية قيام مراقبى الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة، لمعرفة ما اذا كانت فروقاً جوهرية أم غير جوهرية. ولقد تم تحليل التباين والحصول على القيم الحرجة لتوزيع F المحسوبة عند مستوى معنوية ٥ % ويظهر ذلك فى الجدول رقم (٩).

بمقارنة درجة المعنوية المحسوبة (٠,٠٤٦) مع درجة معنوية (٥%) ، يتبين عدم وجود اختلاف احصائى هام عند مستوى معنوية ٥% بين استجابات أطراف العينة. وتفسير ذلك أن أهمية هذه المتغيرات متساوية من وجهة نظر أساتذة المحاسبة بالجامعات ، ومراقبى الحسابات.

يتضح من الجدول رقم (٩) رفض الفرض العدمى الرابع والتوصل الى عدم وجود فروق معنوية بين أساتذة المحاسبة بالجامعات، ومراقبو الحسابات بشأن أهمية قيام مراقبى الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة.

جدول رقم (٩)

تحليل التباين فى استجابات أطراف العينة حول أهمية قيام مراقبى الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة

مجموع المربعات	متوسط المربعات	F-test المحسوبة	درجة المعنوية	النتائج عند مستوى معنوية ٥%
بين المجموعات	٠,٢٨١			
داخل المجموعة	٠,١٢١	٢,٢٣٤	٠,٠٤٦	معنوية
الاجمالى				

المصدر: نتائج تشغيل البيانات على الحاسب الآلى برنامج SPSS

*فروق معنوية عند مستوى معنوية ٥ %

٧/ ٢ الخلاصة والنتائج و التوصيات:

استهدف هذا البحث تحليل واختبار التأثيرات الجوهرية لقياس معلومات القيمة العادلة والافصاح عنها بالقوائم المالية في ضوء معايير المراجعة وانعكاساتها على عملية وبرنامج المراجعة. ولقد تم البدء بتقديم اطار نظرى يتناول تحليل ودراسة دور القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها في سوق الأوراق المالية، عرض وتحليل أهم مشاكل وتحديات مراجعة القياس والافصاح لمعلومات القيمة العادلة، و صياغة الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية في ضوء معايير المراجعة يبين دور مراقب الحسابات واجراءات المراجعة المستخدمة فى مراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة ، واختبارات المراجعة والتقرير عن مراجعة القيمة العادلة، يلائم التطبيق فى البيئة المصرية فى ظل مجموعة من الفروض الاختبارية. وقد خلصت الباحثة من البحث بالنتائج التالية:

* النتائج النظرية:

خلصت الباحثة من الاطار النظرى الى أهمية القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة و انعكاساتها في سوق الأوراق المالية في البيئة المصرية، والتي تساعد في زيادة درجة التأكد فيما يتعلق ببدائل القرار مما يزيد من منفعة المعلومات لمستخدمى القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة، كما تساعد في تسهيل التعامل في الأسواق النشطة. كما تساعد المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في توفير أدلة اثبات موضوعية في القياس المحاسبى، وتساعد في توفير مؤشر ايجابي لتقييم الموجودات والمطلوبات المالية للشركات، كما تساعد المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة من خاصية الملاءمة والموثوقية للبيانات المالية المنشورة بالقوائم المالية. وعلى الرغم من العديد من المزايا التي يحققها استخدام القيمة العادلة، هناك مجموعة من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة ، حيث تتعدّد طرق نماذج قياس القيمة العادلة مع الاعتماد على الأسعار السوقية المتداولة بالأسواق النشطة، بالإضافة الى نماذج وطرق تقييم وافتراضات وبيانات معرضة بشكل أكبر لعوامل تحد من موضوعيتها، مع صعوبة التحقق من سلامتها و ما يرتبط بزيادة مخاطر المراجعة المرتبطة بالقياس والافصاح على أساس القيمة العادلة، وحاجة مراقب الحسابات الى اجراءات مراجعة وأدلة اثبات تناسب طبيعة القياس على أساس

القيمة العادلة. هناك العديد من مقاييس القيمة العادلة وتشمل محاسبة التكلفة الجارية المبنية على الأسعار الداخلية، محاسبة الأسعار الخارجية، و محاسبة القوة الشرائية الجارية.

ينبغي على مراقب الحسابات الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وافصاحات القيمة العادلة تتماشى مع اطار اعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة، أهمية فهم مراقب الحسابات للمنشأة و بيئتها بما فيها الرقابة الداخلية، وتحديد المناطق التي تحتاج الى اجراءات مراجعة خاصة، والاستجابة المناسبة للمخاطر المقدرة من خلال تخطيط وتنفيذ اجراءات مراجعة اضافية لجمع أدلة اثبات و قرائن المراجعة و ذلك لتخفيض خطر المراجعة الى أقل مستوى مقبول، ثم تقييم هذه الأدلة من حيث كفايتها ومناسبتها تمهيداً لابداء الرأى على القوائم المالية. مع أهمية قيام المراقب بتصميم و أداء اجراءات مراجعة اضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام و المؤثر التي تم تقييمها للتأكدات المرتبطة بقياسات المنشأة للقيمة العادلة والافصاح عنها . يجب على مراقب الحسابات تقييم ما اذا كانت الافتراضات الهامة التي تستخدمها الادارة فى قياس القيمة العادلة توفر الأساس لقياسات و افصاحات القيمة العادلة فى القوائم المالية للمنشأة. هناك اهتمام موسع من جانب الهيئات المهنية المحاسبية فى أسواق رأس المال فى معظم دول العالم فى استخدام القيمة العادلة، مما يتطلب من المراقب الاهتمام بها عند مراجعة القوائم المالية. ظهور العديد من الأدوات المالية لتطوير أسواق المال، مما يتطلب اعادة التفكير فى المفاهيم والمبادئ المحاسبية التى تتعلق بتقييم عناصر المركز المالى، وقياس الدخل، ولذا تم الاتجاه نحو تطبيق محاسبة القيمة العادلة. أهمية الافصاح والقياس للقيمة العادلة لتأثيرها الهام على سوق الأوراق المالية.

* النتائج الميدانية:

أيدت نتائج الدراسة الميدانية نتائج التحليل النظرى فيما يتعلق بأهمية القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة فى ضوء معايير المحاسبة وانعكاساتها فى سوق الأوراق المالية. حيث تم التوصل الى عدم وجود فروق معنوية بين مفردات عينة البحث، و فيما يتعلق بتوافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة ، فقد تم التوصل الى عدم وجود فروق معنوية بين مفردات العينة، كما أيدت نتائج الدراسة الميدانية نتائج التحليل النظرى حيث أثبتت اتفاق مفردات عينة البحث حول تأثير القياس والافصاح

المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية. كما تم التوصل الى عدم وجود فروق معنوية بين مفردات العينة حول أهمية قيام مراقبى الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية. لأغراض التحقق من مدى صحة فروض البحث تم استقصاء آراء مجموعة من أساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية، وكذلك مراقبى الحسابات و الذين يمثلون مجتمع الدراسة، كما تم الاعتماد على أسلوب المقابلة الشخصية مع بعض مفردات العينة بهدف الرد على أى استفسارات تتعلق باستمارة الاستقصاء. تم التوصل الى أهمية استخدام القيمة العادلة والتي تهدف الى اظهار الأصول والالتزامات بالقيمة الأقرب الى الواقع فى تاريخ اعداد قائمة المركز المالى، مما يمكن من قياس أفضل للدخل نتيجة للاعتراف بالتقلبات فى قيم الأصول والالتزامات فى قائمة الدخل بصرف النظر عن حقيقة المكاسب أو الخسائر الناتجة عن هذه التقلبات. هناك عديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والمحاسبى لمعلومات القيمة العادلة، حيث تتعد طرق نماذج قياس القيمة العادلة مع الاعتماد على الأسعار السوقية المتداولة بالأسواق النشطة، تأثير القياس والافصاح المحاسبى للقيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية. وأهمية قيام مراقبى الحسابات فى مصر بقبول الاطار المقترح لمراجعة القياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.

وفى ضوء النتائج السابقة توصى الباحثة بما يلى:

- فى ضوء نتائج الدراسة الميدانية توصى الباحثة بضرورة تطوير معايير المحاسبة و معايير المراجعة المرتبطة بالقياس والافصاح المحاسبى لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية لمساعدة الوحدات المحاسبية فى قياس العناصر المرتبطة بالقيمة العادلة و الافصاح عنها و مساعدة مراقبى الحسابات لقياس ومراجعة القيمة العادلة.
- أهمية إلزام الشركات التي تتداول أسهمها فى سوق الأوراق المالية بالإفصاح عن البيانات المالية وأي معلومات إضافية تكون ضرورية لبث الاطمئنان لدى المساهمين على أموالهم وكيفية إدارتها داخل الشركات وتقليل المخاطر التي يتعرضون لها .
- أهمية التوسع فى عقد الندوات و الدورات المتخصصة والتي تتعلق بتطبيق قياس ومراجعة القيمة العادلة للأطراف المهتمة بها.
- ضرورة قيام الجهات المهنية باصدار دليل خاص بالقيمة العادلة ليسهل فهمها و تطبيقها.

- يجب إزام الشركات بتغيير مراقب الحسابات كل ثلاثة سنوات على الأكثر، قد يتأثر حياد المراقب واستقلاله باستمرار عمله مع الشركة.

مراجع البحث

المراجع العربية:

- البشتاوى، سليمان حسين، وأحمد محمد المبيضين، ٢٠٠٨ ، * تأثير القيمة العادلة على ملائمة و موثوقية البيانات المالية فى شركات الوساطة المالية الأردنية* ، مجلة البحوث المالية والتجارية- كلية التجارة ببور سعيد، جامعة قناة السويس، العدد الأول- يناير/ يونيو .
- الزغبى، يامن ، ٢٠٠٥ ، * القياس المحاسبى المستند الى القيمة العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة فى بورصة عمان* ، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك.
- السقا، السيد أحمد، ٢٠٠٠ ، * نحو اطار موسع لاختبارات المراجعة فى ظل النموذج الجديد للمحاسبة عن الأدوات المشتقة وأنشطة التحوط- منهج تحليلى* ، المجلة العلمية، التجارة والتمويل، العدد الأول، كلية التجارة ، جامعة طنطا، ص ١ - ٥٩ .
- السواح، تامر ابراهيم، هبة الله عبد السلام بدوى، ٢٠٠٩ ، * الأسباب والآثار المحاسبية للأزمة المالية العالمية* ، المؤتمر العلمى الدولى التاسع، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، خلال الفترة من ٩ - ١٠ ديسمبر.
- الصحيح ، عبد الحميد، ٢٠٠٥ ، * أثر التضخم على ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة فى البيانات المالية - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية اليمينية* ، المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، مملكة البحرين، المجلد الثامن ، العدد الأول.
- العبادي، مصطفى راشد، ٢٠١٠ ، * دراسة تطالب بتعديل أساس القياس فى معايير المحاسبة السعودية من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة* ، الأربعاء ٥ جمادى الآخرة ١٤٣١هـ - ١٩ مايو ، جريدة الرياض ، العدد ١٥٣٠٤ .
- ، ٢٠١٠ ، *مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية - دراسة تحليلية مقارنة*، ٢٠ مايو، الخميس ٨ جمادى الثانية ١٤٣١ هـ .
- ، ٢٠١٠ ، * اطار مقترح لمراجعة القياس والافصاح على أساس القيمة العادلة بالقوائم المالية- دراسة اختبارية* ، المجلة العلمية ، التجارة والتمويل، العدد الأول، كلية التجارة ، جامعة طنطا، ص ٢١٥ - ٢٣٦ .

- الغبارى، أيمن فتحى، وأسامة فهد الحيزان، ٢٠٠٣، * اطار مقترح لمراجعة القيمة العادلة فى ظل مخاطر عدم التأكد*، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، فرع بنى سويف، السنة الثالثة عشر، العدد الأول، مارس، ص ٣٠٧ - ٣٤٢ .
- المغيولى، محمد محمد، ٢٠٠٣، * الدور المرتقب لالطار الفكرى للمحاسبة المالية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة الملك سعود، فرع القصيم، المملكة العربية السعودية.
- المليجى، هشام حسن عواد، ٢٠٠٦، * اطار مقترح لمحددات صنع قرار بناء المعايير المحاسبية و آثارها على نموذج الافصاح المحاسبى المطبق فى مصر*، الدراسات والبحوث التجارية، مجلة علمية تصدرها كلية التجارة ببناها، السنة السادسة والعشرون، العدد الثانى، ص ٢٤٣ - ٢٩٤ .
- - ٢٠٠٩، * فعالية القياس المحاسبى للقيمة العادلة فى ضوء المعيار الأمريكى ١٥٧ بالاشارة الى الأزمة المالية العالمية -- دراسة ميدانية*، الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة التاسعة والعشرون، العدد الأول، ص ٢٠٧ - ٢٥٤ .
- الهوارى، سلمان ناصر، ٢٠٠٣، * مستوى الافصاح فى الشركات المساهمة السعودية المتداولة*، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة الملك سعود، فرع القصيم، المملكة العربية السعودية.
- تهاى، عز الدين فكرى، ٢٠٠٩، * المحاسبة عن القيمة العادلة فى اطار المعايير المحاسبية وانعكاساتها فى الأزمة المالية العالمية*، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد الثالث والعشرون، ص ١٠٧ - ١٣٣ .
- جمعه، أحمد حلمى، ومؤيد راضى خنفر، ٢٠٠٦، * المدقق الخارجى وتقديرات القيمة العادلة*، المؤتمر العلمى المهنى الدولى السابع، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، عمان، الأردن، أيلول.
- جمعية المجمع العربى للمحاسبين القانونيين، * المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية*، ٢٠٠٣ .
- حماد، طارق عبد العال، ٢٠٠٣، * محاسبة القيمة العادلة*، دار الكتب، الاسكندرية.

----- ٢٠٠٢، * مشكلات تطبيق محاسبة القيمة العادلة فى
البيئة المصرية بالتطبيق على البنوك* ، مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة ،
جامعة عين شمس، العدد الثانى.

- خليل، محمد أحمد ابراهيم، ٢٠٠٧، * مدخل مقترح لخصائص جودة معلومات
القيمة العادلة فى البنوك التجارية- دراسة نظرية تجريبية*، الدراسات والبحوث
التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، السنة السابعة والعشرون، العدد الثانى، ص ٦٣
- ١٣٢ .

- دهمش، نعيم ، و عفاف أبو زر، ٢٠٠٤ ، * اتجاه المعايير المحاسبية الدولية نحو
القيمة العادلة* ، المؤتمر العلمى المهنى السادس عشر لجمعية المحاسبين الأردنيين،
عمان، الأردن، الفترة من ٢٢ - ٢٣ أيلول.

- زيود، لطيف، حسان قيطيم، و نغم أحمد فؤاد مكية، ٢٠٠٧، * دور الإفصاح
المحاسبى فى سوق الأوراق المالية فى ترشيد قرار الاستثمار*، مجلة جامعة
تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد
(٢٩)، العدد (١)، ص ١٧١ - ١٨٨ .

- صالح، رضا ابراهيم، ٢٠٠٩، * أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فى ظل الأزمة المالية العالمية*، مجلة كلية
التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مجلد (٤٦)، عدد (٢)
يوليو (تموز)، الجزء الثانى، ص ٣٩ - ٩٨ .

- عبد البديع، أشرف محمد، ٢٠٠٩، * تداعيات الأزمة المالية العالمية على مهنة
المحاسبة والمراجعة- حالة جمهورية مصر العربية*، المجلة المصرية للدراسات
التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثالث والثلاثون، العدد الثانى.

- قرار وزير الاستثمار المصرى رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦، *معايير المحاسبة
المصرية* ، معيار المحاسبة المصرى رقم ٢٥ ، الأدوات المالية: الإفصاح و
العرض، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦ .

----- ٢٠٠٦، *معايير المحاسبة
المصرية*، معيار المحاسبة المصرى رقم ٢٦ ، الأدوات المالية: الاعتراف والقياس،
جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٦ .

- لوندى، فهيم صالح ، ٢٠٠٢ ، * المحاسبة عن القيمة العادلة فى البنوك التجارية و الافصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية * ، المجلة العلمية ، التجارة والتمويل، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ١٢١ - ١٨٤ .
- مطر، محمد، ١٩٩٣ ، * تقييم مستوى الافصاح الفعلى فى القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية فى ضوء الافصاح المنصوص عليها فى أصول المحاسبة الدولية* ، دراسات العلوم الانسانية، المجلد العشرون ، العدد الثانى.
- عبد الناصر نور، وظاهر القشى، ٢٠١٠، *العلاقة المتبادلة بين معايير القيمة العادلة والأزمة المالية العالمية*، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة فى المملكة العربية السعودية، كلية ادارة الأعمال، جامعة امك سعود، ١٨ - ١٩ مايو.
- معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٥) ، ٢٠٠٩ ، * مراجعة قياس القيمة العادلة والافصاح عنها* ، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود و مهام التأكد الأخرى الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨، الطبعة الأولى.

المراجع الأجنبية:

- Atiyeh, Suleiman ,2006, * Merits and Dismerits of fair Value Accounting * , The Seventh International Scientific Professional Conference , Jordanian Association of Certified Public Accountants.
- Barth , M., 1994 ,* Fair Value Accounting : Evidence from Investment Securities and The Market Valuation of Banks * , The Accounting Review, January,Vol.1 ,pp.1 -25.
- Bernard ,V. , Merton , R., and Palepu ,K.,1995 ,* Mark to Market Accounting for Banks and Thrifts Lessons from The Danish Experience * , Journal of Accounting Research , No .33, Spring, pp.1 -32.
- Deegan , C. and Unerman ,J. ,2006 , * Financial Accounting Theory* , European Edition, McGraw-Hill Company, Limited.

– Financial Accounting Standard Board , 1979, * Financial Reporting and Changing Prices*, Statement No.33, September.

-----, 1986, * Statement of Financial Accounting Standard , No.89*, Financial Reporting and Changing Prices.

-----, 1991 , * Statement of Financial Accounting Standards No.107, Disclosures About Fair Value of Financial Instruments*, December .www.aicpa.org.

-----, 2006 , * Statement of Financial Accounting Standards No . 157, Fair Value Measurements * , September. www.aicpa.org

– International Auditing and Assurance Standards, Board (IAASB) (2008),*Challenges in Auditing Fair Value Accounting Estimates in The Current Market Environment ,October.

www.proquest.umi.com.

– International Accounting Standards Board(IASB) , 2009 , IAS No.32,*Financial Instruments: Presentation,International Financial Reporting Standards*,London,UK,January.www.iasb.org.

-----, 2009 , IAS No.39, * Financial Instruments : Recognition and Measurement, International Financial Reporting Standards * , London , UK, January,www.iasb.org.

– International Federation of Accountants (IFAC) , 2008 , IAS 545, * Auditing Fair Value Measurements and Disclosures * , www.ifac.orgDecember15.

– Mark J. Kohlbeck , Jeffrey R. Cohen and Lori I . Holder , Weeb, 2009,* Auditing Intangible Assets and Evaluating Fair Value : The Case of Reacquired Franchise rights * , Accounting Education,Vol.24

www.proquest.umi.comFebruary, pp. 45–61.

–Mcknight , Leighton , ISA , 2003 ,* The Audit of Fair Value Measurements and Disclosures , Part 2 * , Jamica Gleaner.

–Menelais , Susan I . Graham , Lynford E . and Fischbach , Gretchen , 2003 ,* The Auditor's Approach to Fair Value * , Journal of Accountancy on Line, Vol.195,Issu.6,p.73.

– Nelson, Karen K, 1996,* Fair Value Accounting for Commerical Banks: An Empirical Analysis of SFAS No.107*,The Accounting Review,Vol.71,No.2, April,pp.161–182.

– New York State Society of Certified Public Accountants (NY SSCPA) , 2002,* Auditing Fair Value Measurements and Disclosures Proposed Statements on Auditing Standards*.

– Ramadan , Maha, Mohamed Shafik,2006,*Auditing Fair Value of Investment Information in Financial Institutions– An Applied Study*, M. Sc. in Accounting, Alexandria University ,Faculty of Commerce, Accounting Departement.

– Riahi , Belkaoui, A.,2004 , *Accounting Theory*, Fifth Edition, Thomson Learning .

–Thomas J. Friedinann , et al.,2008,*SEC Holds Round Table on Fair Value Accounting and Auditing Standards * , Journal of Investment Compliance ,Vol .9, No.4.www.proques .umi. com.

– William , David , and Jackson, Richared ,H. G., 2008 , * Fair Value in Financial Reporting: Problems and Pitfalls in Practice A Case Study Analysis of The Use of Fair Value at Enron* , Accounting Forum, Vol. 32, pp.240– 259.

– Zyla, Mark I.,2003,*Fair Value Measures: What Auditors Need to Know When Working with Valuation Sepcialists * , The Practicing CPA,New York,Vol.27,Iss.8,October, p.5.

بسم الله الرحمن الرحيم

استمارة الاستقصاء

الأستاذ الفاضل /

تحية طيبة وبعد

تقوم الباحثة بإجراء دراسة ميدانية عن * تطوير اطار لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية * . هناك اتجاه متزايد فى استخدام القيمة العادلة من خلال تعديل عدد من المعايير المحاسبية الدولية للاعتماد على مفهوم القيمة العادلة فى النظام المحاسبي، والذي أدى الى احداث تغييرات كبيرة فى نتائج مخرجات النظام، والذي يعتمد عليه الكثير من المستخدمين للحصول على المعلومات لاتخاذ القرارات الرشيدة. وتعد مراجعة القيمة العادلة هامة فى توفير المعلومات المناسبة لترشيد عملية اتخاذ القرارات سواء للادارة بمستوياتها المختلفة أو للأطراف الأخرى ذات العلاقة أو الارتباط بالمنشأة مما يزيد من جودة المعلومات المحاسبية والارتقاء بالمحتوى الاعلامى للتقارير المالية.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة استمارة الاستقصاء المرفقة واعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، مع التأكيد على سرية المعلومات ، حيث أنها سوف تستخدم لخدمة البحث العلمى فقط، و لن تستخدم نتائجها الا فى أغراض التحليل والدراسة و البحث .

و تفضلوا بقبول فائق احترامى و تقديرى لحسن تعاونكم معى.

الباحثة

استمارة الاستقصاء

الاسم (اختياري):
الوظيفة الحالية:

غير مهم ١	قليل الأهمية ٢	متوسط الأهمية ٣	مهم ٤	مهم جداً ٥	العبارة
					<p>١ - أهمية القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة:</p> <p>١/١ تهدف محاسبة القيمة العادلة بصورة أساسية الى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتوفير المعلومات المناسبة للمستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى.</p> <p>٢/١ أهمية المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في زيادة درجة التأكد فيما يتعلق ببدائل القرار مما يزيد من منفعة المعلومات لمستخدمي القوائم المالية فسي اتخاذ القرارات المناسبة.</p> <p>٣/١ زيادة الأهمية النسبية للأصول والالتزامات التي تقاس بالقيمة العادلة وتأثيرها الهام على سوق الأوراق المالية.</p> <p>٤/١ أهمية تطوير معايير المحاسبة ومعايير المراجعة التي تتعلق بالقياس والافصاح عن القيمة العادلة.</p> <p>٥/١ أهمية الافصاح عن الأدوات المالية التي يتعذر قياس قيمتها العادلة وأسباب ذلك بصورة تفصيلية.</p> <p>٦/١ أهمية المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في تسهيل التعامل في الأسواق النشطة.</p> <p>٧/١ أهمية المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في توفير أدلة اثبات موضوعية في القياس المحاسبي.</p> <p>٨/١ أهمية المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً للقيمة العادلة في توفير مؤشر ايجابي لتقييم الموجودات والمطلوبات المالية للشركات .</p> <p>٩/١ هناك اهتمام من جانب المنظمات المهنية في اصدار المعايير لتنظيم المحاسبة عن ومراجعة القيمة العادلة والافصاح عنها.</p> <p>٢ - توافر العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة:</p> <p>١/٢ هناك العديد من المشاكل والتحديات المصاحبة لمراجعة القياس والافصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة.</p> <p>٢/٢ تعقد طرق ونماذج قياس القيمة العادلة.</p>

غير مهم ١	قليل الأهمية ٢	متوسط الأهمية ٣	مهم ٤	مهم جداً ٥	العبارة
					<p>٣/٢ اتساع نطاق عمل مراقب الحسابات بشأن التحقق من تأكيد التقييم لكثير من بنود القوائم المالية التي أصبحت تقاس بالقيمة العادلة.</p> <p>٤/٢ قيام مراقب الحسابات بجمع أدلة اثبات عن معقولية الافتراضات الهامة وملاءمة نماذج القياس المطبق ومدى مناسبة البيانات المستخدمة في ظل الظروف المتاحة وقت اعداد القوائم المالية، وهو ما يبرز حجم الضغط على مراقب الحسابات.</p> <p>٥/٢ تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطوي على قدر كبير من عنصر التقدير الشخصي واتباع أسس قياس مختلفة.</p> <p>٦/٢ تؤدي مقاييس القيمة العادلة الى تشويه صافي الدخل من خلال الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير الحقيقية، وتصبح مقاييس القيمة العادلة غير دقيقة، وتكون مكلفة في حسابها وموضع للتلاعب.</p> <p>٧/٢ هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية و يعتمد على قياسها بالتكلفة التاريخية .</p> <p>٨/٢ قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة.</p> <p>٩/٢ تترتب على عمليات التقييم أعمال تلاعب وذلك لتغطية بعض الثغرات التي يتم اختراقها في نظام الرقابة الداخلي للمنشأة، وقد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها.</p> <p>١٠/٢ ضرورة اكتساب مراقب الحسابات معارف ومهارات جديدة ومعقدة مثل مهارات تقييم نظام معلومات المؤسسات الخدمية التي تقدم خدماتها لعميل المراجعة في مجال ادارة الأدوات المالية بما فيها المشتقات وتحديد القيمة العادلة لها ، مهارات ومعارف متخصصة لتقدير الخطر الملازم وخطر الرقابة المرتبط بتأكيدات المشتقات.</p> <p>١١/٢ يواجه مراقب الحسابات تحديات ترتبط بجمع أدلة اثبات تتعلق بعدالة عرض نتائج قياس القيمة العادلة.</p> <p>١٢/٢ ضرورة تحقق مراقب الحسابات من عدالة الافصاح عن معلومات القيمة العادلة .</p> <p>١٣/٢ أهمية التعاون بين خبرات ومهارات أطراف متعددة مثل موظفي منشأة عميل المراجعة، الخبراء والمتخصصين سواء من داخل المنشأة أو خارجها، مراقب الحسابات ومساعديه ومستشاريه وغيرهم، وذلك لمواجهة طبيعة قياسات القيمة العادلة على أساس افتراضات وبيانات ومعلومات تختلف من حيث طبيعتها، دقتها، ونماذج وأساليب</p>

غير مهم ١	قليل الأهمية ٢	متوسط الأهمية ٣	مهم ٤	مهم جداً ٥	العبارة
					<p>تشغيلها.</p> <p>١٤/٢ تقتصر معايير المراجعة المرتبطة بمراجعة القيمة العادلة على تقديم إرشادات عامة دون تقديم توجيهات تفصيلية ترشد الحكم المهني لمراقب الحسابات في الحكم على كفاية ومناسبة أدلة الإثبات وتساعد في الوفاء بمسئوليته المرتبطة بالتحقق من عدالة عرض القوائم المالية فيما يتعلق بمعلومات القيمة العادلة.</p> <p>٣- تأثير القياس والإفصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة على مراجعة القوائم المالية:</p> <p>١/٣ تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تخطيط وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة إثبات وقرائن المراجعة.</p> <p>٢/٣ يساعد تخطيط وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لجمع أدلة إثبات وقرائن المراجعة مراقب الحسابات في تخفيض خطر المراجعة إلى أقل مستوى مقبول، وتقييم هذه الأدلة من حيث كفايتها ومناسبتها تمهيداً لبدء الرأي على القوائم المالية.</p> <p>٣/٣ أهمية قيام مراقب الحسابات باعداد خطاب الارتباط لعملية مراجعة القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.</p> <p>٤/٣ يوضح بالخطاب مسئولية الإدارة عن قياسات القيمة العادلة بالقوائم المالية، مع توضيح مسئوليته والتي تتحدد في التحقق من معقولية الافتراضات الهامة التي تقوم عليها، والتأكد من ملائمة نموذج القياس والبيانات والمعلومات المستخدمة في عملية قياس القيمة العادلة.</p> <p>٥/٣ أهمية قيام مراقب الحسابات بتفهم بيئة المنشأة ومخاطر التحريفات الجوهرية المحتملة بالقوائم المالية.</p> <p>٦/٣ ضرورة تقييم وتحديد مخاطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ويكون هذا الأساس للقيام بمراجعة معلومات القيمة العادلة.</p> <p>٧/٣ ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتركيز على الجوانب الهامة التالية: تحديد المناطق التي تحتاج إلى إجراءات مراجعة خاصة مع قيام مراقب الحسابات بالاهتمام بمراجعة معلومات القيمة العادلة، فهم الجوانب التي تتعلق بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها، مع تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية.</p> <p>٨/٣ أهمية قيام مراقب الحسابات بتقدير الأهمية</p>

غير مهم ١	قليل الأهمية ٢	متوسط الأهمية ٣	مهم ٤	مهم جداً ٥	العبارة
					<p>النسبية وخطر المراجعة المرتبط بالقياس والافصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.</p> <p>٩/٣ يجب على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية الكافية لتقدير خطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.</p> <p>١٠/٣ أهمية قيام مراقب الحسابات بإجراء اختبارات الالتزام بنظام الرقابة الداخلية، مع ضرورة القيام بتنفيذ مجموعة من الاجراءات لجمع أدلة اثبات كافية ومناسبة لتعزيز تقديرات مراقب الحسابات لخطر الرقابة بأقل من الحد الأقصى.</p> <p>١١/٣ تقييم مدى مناسبة القياس والافصاح عن القيمة العادلة وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بالتحقق من توافق قياس القيمة العادلة بالقوائم المالية مع معايير المحاسبة المقبولة.</p> <p>١٢/٣ يقوم مراقب الحسابات بالتحقق من توافق طريقة قياس القيمة العادلة مع معايير المحاسبة المقبولة، ومدى الثبات في تطبيق هذه الطريقة من فترة لآخرى مع مراعاة التغيرات المتمثلة في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة أو التغيرات في معايير المحاسبة المقبولة.</p> <p>٤ - قبول مراقبي الحسابات الاطار المقترح:</p> <p>١/٤ قيام مراقب الحسابات بتخطيط وتحديد الاختبارات الأساسية لمراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية.</p> <p>٢/٤ القيام بتنفيذ اجراءات الاختبارات الأساسية لمراجعة القياس والافصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية، وذلك للقيام بجمع أدلة اثبات كافية ومناسبة للاستجابة لخطر التحريفات الجوهرية، المحتملة بالقوائم المالية.</p> <p>٣/٤ تشمل اجراءات الاختبارات ما يلي؛ القيام بتنفيذ الاجراءات التحليلية، و اجراءات اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة وذلك للتحقق من عدالة عرض معلومات القيمة العادلة.</p> <p>٤/٤ يمكن لمراقب الحسابات التحقق من عدالة عرض معلومات القيمة العادلة بالقيام بتنفيذ الاختبارات التالية؛ التحقق من الوجود أو الحدث، مراجعة تأكيد الحقوق والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، مراجعة الاكتمال للتحقق من تسجيل كافة الأصول وحقوق الملكية والمصروفات والايرادات التي تتعلق بالفترة المالية.</p> <p>٥/٤ التأكد من أن التقييم والتوزيع قد تم بطريقة</p>

غير مهم ١	قليل الأهمية ٢	متوسط الأهمية ٣	مهم ٤	مهم جداً ٥	العبارة
					<p>مناسبة مع تخصيصها على الفترات المالية بطريقة مناسبة.</p> <p>٦/٤ قياس القيمة العادلة من خلال نموذج تقييم معد من جانب ادارة المنشأة يتطلب من مراقب الحسابات التحقق من عدالة عرض تأكيد القوائم والتوزيع للقيمة العادلة للأصل أو الالتزام بالقوائم المالية.</p> <p>٧/٤ حصول مراقب الحسابات على اقرارات (خطابات) تمثيل الإدارة تقوم فيها بالاعتراف بمسئوليتها عن اعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المقبولة.</p> <p>٨/٤ اتصال مراقب الحسابات بمسئولى الرقابة بشأن نقاط الضعف فى تصميم وتطبيق أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية والتي تتعلق بالقياس والإفصاح عن القيمة العادلة .</p> <p>٩/٤ تقييم مراقب الحسابات نتائج اجراءات مراجعة القيمة العادلة وذلك لتقييم مدى كفاية ومناسبة أدلة الإثبات التي جمعها بشأن قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ومدى توافقهما مع معايير المحاسبة المقبولة والمناسبة لظروف المنشأة.</p> <p>١٠/٤ يؤثر القياس والإفصاح عن معلومات القيمة العادلة بالقوائم المالية على تقرير المراجعة.</p> <p>١١/٤ يقوم مراقب الحسابات باصدار رأى نظيف وذلك فى حالة اذا كانت أدلة الإثبات كافية ومناسبة ، وأن القوائم المالية ككل تظهر بعدالة فى كل جوانبها الهامة المركز المالى فى تاريخ اعدادها ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية عن فترة اعدادها.</p> <p>١٢/٤ يقوم مراقب الحسابات باصدار الرأى المتحفظ فى حالة وجود قصور فى أمور محاسبية أو فى نطاق المراجعة أو شك متعلق باستمرارية المنشأة أو غير متعلق باستمرارية المنشأة</p> <p>١٣/٤ يقوم مراقب الحسابات باصدار الرأى العكسى أو المعارض فى حالة وجود قصور شامل فى جوانب محاسبية غير مناسبة لظروف المنشأة فى القياس والإفصاح عن القيمة العادلة بالقوائم المالية لمعايير المحاسبة المقبولة وكان أثر هذه المخالفات على القوائم المالية شاملاً.</p> <p>١٤/٤ يقوم مراقب الحسابات بالامتناع عن ابداء الرأى بسبب قصور شامل فى نطاق المراجعة لم يستطع المراقب أن يحدد ما اذا كان من الضروري تعديل القوائم المالية من عدمه.</p>