

## دراسة العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعاب عملية المراجعة الخارجية – دراسة ميدانية

غادة محمد سيف الإسلام

### الملخص:

استهدفت الدراسة تحليل وقياس تأثير المحاسبة عن القيمة العادلة على أتعاب عملية المراجعة في البيئة المصرية، وسعيًا للحصول على البيانات اللازمة لاختبار فرض البحث إحصائياً تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة والمراجعين الخارجيين والمديرين الماليين والمحاسبين العاملين في القطاع المصرفي.

وقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي- عند دراسة تأثير المحاسبة عن القيمة العادلة على أتعاب عملية المراجعة- وجود تأثير للمحاسبة عن القيمة العادلة على أتعاب عملية المراجعة في البيئة المصرية.

**كلمات الفهرسة:** القيمة العادلة، أتعاب عملية المراجعة، مستويات القيمة العادلة، تخصص المراجع الخارجي.

### Abstract

The study aimed analyzing and measuring the effect of accounting of fair value on the audit fees of auditing process in the Egyptian environment. In order to obtain the necessary data to test the research hypotheses, a field study was hold on a sample of academics, researchers in the field of accounting and auditing, external auditors and financial managers and accountants working in the banking sector.

The results of the statistical analysis, when examining the effect of fair value accounting on the audit fees of the audit process, showed that there is an impact of fair value accounting on the audit fees of the audit process in the Egyptian environment.

**Keywords:** fair value, audit fees, fair value levels, external auditor specialization.

### مقدمة:

برزت الأزمة المالية في عام ٢٠٠٨م ، ولم تكن مهنة المحاسبة والمراجعة ومعاييرها في منأى عن تداعيات تلك الأزمة، وما سببته من حالة كساد في الأسواق العالمية انعكست في زيادة عدد حالات الإفلاس للعديد من الشركات والبنوك الكبرى، وقد ثار جدل واسع حول مسببات تلك الأزمة، فالبعض أرجعها إلي تراخي آليات الحوكمة وبخاصة في المؤسسات المالية الأمر الذي بقي بظلاله على توجيه اللوم في التوسع لعمليات الإقراض والاقتراض علي اعتبار أن ذلك هو المظهر الرئيسي لازمه الإنتمان، وازمه الرهن العقاري، وقد ارجع البعض الآخر وقوع الازمه المالية العالمية إلي التوسع في استخدام القيمة العادلة حال إعداد القوائم المالية بشكل مبالغ فيه وبشكل يعكس الاستخدام المفرط للحكم الشخصي، إلي جانب ما سبق فقد انتشرت حالات التلاعب والفساد المالي وظهرت عوامل ومظاهر للغش لم تكن موجودة من قبل.

وقد ألقى ذلك كله بظلاله على مهنة وسوق خدمات المراجعة ، فقد أثارت تلك الأزمة الشك في القيمة المضافة المتولدة من خدمات المراجعة وفي وجود قصور في معايير المراجعة وتنظيم مهنة المراجعة بشكل عام، فقد تم توجيه الانتقاد لعدم تطبيق مفهوم الاستقلال بأسلوب سليم، كما أن هناك قصور في نموذج الخطر المستخدم، إلي جانب وجود ضعف في الجوانب الأخلاقية والسلوكية لأطراف خدمة المراجعة وتركيز المنافسة بين المراجعين على أساس الأتعاب دون الكفاءة، عدم وجود آليات محكمة للالتزام بالمعايير المهنية، وعدم تنظيم العلاقة بين المراجع الداخلي والخارجي وعدم الاهتمام بجودة المراجعة سواء علي مستوى الفحص أو علي مستوى مكتب المراجعة والغموض في بعض المعايير.

### مشكلة الدراسة:

قد اتجه الفكر المحاسبي إلي الأهتمام باستخدام القيمة العادلة في العملية المحاسبية برمتها أي في الاعتراف والقياس والعرض والأفصاح. وكنتيجة للانتقادات التي واجهت تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في المحاسبة، في نهاية عقد الثمانينات وبداية عقد التسعينات من الألفية الثانية حيث أنها تتصف بتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم وتقلبات الأسعار بما يعني التوافق مع مدخل المحافظة على رأس المال في صورته النقدية وعرف المعيار المحاسبة الدولية رقم (١٣) القيمة العادلة على أنها: "

هي المبلغ الذي يمكن به شراء أصل أو بيعه أو تحمل ألتزام أو تسديده في صفقة جارية بين أطراف راغبة، بخلاف البيع الجبري أو التصفية".

وقد أشار تقرير هيئة تداول الاوراق المالية الأمريكية الصادر ٢٠٠٨ إلى أن القيمة العادلة تزيد من الشفافية والتي تعد شيئاً جيداً للمستثمرين والأسواق المالية، وبما ان القيمة العادلة هي التي يجب أن تكون فانه يجب تحسينها لانتاج المزيد من الشفافية.

إلا أنه في الآونة الأخيرة وفي ظل حالات فشل البنوك التجارية يرى العديد من منتقدي القيمة العادلة أنها لعبت دوراً هاماً في فشل البنوك، بينما يرجع السبب الرئيسي لفشلها هو تجاوز القيمة السوقية قيمة صافي أصولها بما يعني عدم قدرتها على سداد التزامتها وكذا اعتماد العديد من المؤسسات على التمويل قصير الأجل مما أدى إلى انكماش السيولة وبالتالي التخلص من المزيد من الأصول ومن ثم انتقال العدوى إلى المزيد من المؤسسات سواء المالية أو غير المالية.

و تعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة من أعقد العمليات التي تواجه المراجع الخارجي والعميل على حد سواء نظراً لارتباطها بعوامل عديدة متداخلة فخدمة المراجعة سلعة اقتصادية، وتمثل أتعاب عمليات المراجعة مصدر الإيراد الرئيسي لمكاتب المراجعة، ومن الناحية الأخرى تمثل أتعاب المراجعة عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة تتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمله. ومن هنا أصبحت عملية تحديد أتعاب المراجعة مسألة حيوية لكل من المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة سواء من حيث تقييم المراجعين لمدى عدالتها وتناسبها مع ما يبذلون من جهد وما يتكبّدون من تكلفة وما يتحملون من مسؤوليات جراء قيامهم بأعمالهم ، أو من حيث مدى شعور المنشآت الخاضعة للمراجعة بحصولها على عائد أو منفعة تبرر تحمل مثل هذه الأتعاب.

والسؤال الذي يطرح نفسه هو هل الاتجاه نحو تبني القيمة العادلة في المحاسبه كبديل للتكلفه التاريخيه يمكن ان يؤثر على عمل المراجع الخارجي او اجراءات المراجع المتبعه أو التكاليف التي يتكبدها المراجع الخارجي اثناء القيام بعملية المراجعة ومن ثم يكون لها دور في تحديد الاتعاب التي يتقاضاها المراجع نظير القيام بعملية المراجعة.

لقد أشارت العديد من الدراسات والبحوث المحاسبية أن المحاسبة عن القيمة العادلة ذات تأثير على أتعاب عملية المراجعة.

إن العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتباع عملية المراجعة تناولتها العديد من الكتابات المحاسبية، وفي إطار دراسة العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتباع عملية المراجعة، أخذت الدراسات أحد اتجاهين:

- الاتجاه الأول: يقضى هذا الاتجاه بوجود علاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتباع عملية المراجعة، حيث أن المحاسبة عن القيمة العادلة تؤدي إلى زيادة أتباع عملية المراجعة.
  - الاتجاه الثاني: يقضى هذا الاتجاه بعدم وجود علاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتباع عملية المراجعة، حيث أن المحاسبة عن القيمة العادلة لا تؤثر على قيمة أتباع عملية المراجعة.
- مما سبق، لاحظت الباحث أن تأثير المحاسبة عن القيمة العادلة على أتباع عملية المراجعة ما يزال محل جدل بين الباحثين.

وعلى ذلك يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤلات الآتية:

١- هل هناك علاقة موجبة بين نسبة الأصول المقيمة بالقيمة العادلة وأتباع المراجع؟

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية استخدام ظاهرة "تقديرات القيمة العادلة" في التطبيق المحاسبي، وما لها من تأثير مباشر وغير مباشر على نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشآت وعلى استمراريتها، وبالتالي زيادة مسؤولية المراجع باعتبارها وكيل عن المساهمين من ناحية، وبشأن خطر المحافظة على رأس المال سليم بأعتباره الضمان العام للدائنين من ناحية أخرى، حيث أن استخدام القيمة العادلة -عادة- يؤدي إلى زيادة الأرباح بسبب ابتعادها عن مبدأ التكلفة الذي يعد أساس القياس المحاسبي.

وبالإضافة إلى ماتقدم تبرز أهمية الدراسة من ناحيتين علمية وعملية فيما يلي:

- ١- بيان انعكاسات استخدام تقديرات القيم العادلة في المحاسبة على أداء مهمة المراجعة الخارجية
- ٢- تقديم التوصيات اللازمة لتجنب مخاطر استخدام تقديرات القيم العادلة عند مراجعة البيانات المالية

## هءف الءراسة:

يتمثل الهءف العام للءراسة فى " ءلليل العلاءة بين المحاسبة عن القيمة العاءلة وأءعايب عملية المراجعة فى بيئة المراجعة المصرية".  
وفى إطار ءءقيق هءا الهءف، ءرغب الباءءة فى ءءقيق الهءف الفرعى ءالى:  
١. بءء أءر المحاسبة عن القيمة العاءلة على ءءم أءعايب عملية المراجعة، وذلك من ءلال الءراسة النظرية والءراسة الميدانية على الواقع العملى لبيئة الأعمال المصرية.

## فروض الءراسة:

ءءء فرض الءراسة العلاءة بين مءءءين أساسيين، يءعلق الأول بالمحاسبة عن القيمة العاءلة، ويءسء ءانى أءعايب عملية المراجعة، وذلك من ءلال الفرض ءالى:

**فرض البءء: لا ءوءء علاءة ذات ءلالة اءصائية بين ءقييم الأصول بالقيمة العاءلة وأءعايب عملية المراجعة.**

وسءقوم الباءءة باءءبار صءة هءا الفرض فى بيئة المراجعة المصرية عملىاً، وذلك من ءلال الءراسة الميدانية، وذلك بإسءءءام أسلوب ءءليل الإءصائى، ءىء ءوضء نءائء الءراسة الميدانية مءى صءة هءا الفرض.

## منهء الءراسة:

يشءمل المنهء المسءءءم فى هءة الءراسة فى الأءءماء على الءراسة النظرية والءراسة الميدانية كما يلى:

### **١. الءراسة النظرية:**

يتم إسءءراض ءوانب المشءلة محل الءراسة، ويتم الأءءماء فى ذلك على الءراسات السابقة ءىء ءمء فى هءا المءال، بالإءلاء على المراءع والءورىاء المهمة بمءال الءراسة، وذلك للءوصل إلى ءأءير المحاسبة عن القيمة العاءلة على أءعايب عملية المراجعة.

### **٢. الءراسة الميدانية:**

ءءءم الءراسة على أسلوب الءراسة الميدانية وذلك من ءلال ءوزيع ءوائم الأءسءصاء على عينة الءراسة بهءف إءءبار فرض الءراسة للءوصول إلى نءائء مءءءة، وءياس مءءيراء الءراسة.

## خطة الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأهدافها، تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

الأطار العام

المبحث الأول: الدراسات السابقة

المبحث الثاني: العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

## المبحث الأول

الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين أتعايب المراجعة والمحاسبة عن القيمة العادلة

### ١-دراسة (Ettredge et al., 2010)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة، وكذلك العلاقة بين تخصص المراجع الخارجي و المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة، وذلك من خلال عينة من البنوك التجارية العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من ٢٠٠٦ إلى ٢٠٠٨.

ولقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة، حيث ترتفع أتعايب المراجعة مع استخدام القيمة العادلة.

كما الدراسة إلى تزايد إعتمايب البنوك على المراجع الخارجي المتخصص في مراجعة حسابات البنوك التجارية، وأن المراجع الخارجي المتخصص يبذل جهداً أقل في مراجعة القيمة العادلة.

### ٢-دراسة ( الشرقاوي، ٢٠١٢ )

هدفت الدراسة إلى إيجاد إطار مقترح يساعد على دعم وتفعيل دور مراجع الحسابات حال قيامه بمراجعة البيانات المعدة وفقاً لنموذج القيمة العادلة.

وقد خلصت الدراسة الى الأتي:

- أهمية نموذج القيمة العادلة كنموذج للمعلومات عن نموذج التكلفة التاريخية، لما لنموذج التكلفة التاريخية من انتقادات، ولما يحققه نموذج القيمة العادلة من مزايا، وكذلك لتحقيقه لعدد كبير من خصائص جودة المعلومات.

- يعمل الإطار المقترح على تفعيل دور مراجع الحسابات حال تقديمه لخدمات مراجعة القيمة العادلة وذلك عن طريق:
  - أ- مساعدة مراجع الحسابات على تخطي بعض المشاكل التي تعوق تطبيق نموذج القيمة العادلة والتي أهمها القياس والتقييم.
  - ب- وضع برنامج لمراجعة القيمة العادلة قائماً على معايير المراجعة الخاصة بمراجعة القيمة العادلة الدولية والمصرية وذلك بغرض الارتقاء بإجراءات المراجعة.
  - ج- تطوير إمكانيات مراجع الحسابات لمواجهة تحديات مراجعة القيمة العادلة.
  - د- الارتقاء بجودة مراجعة القيمة العادلة المقدمة من قبل مراقب الحسابات.
- أثبتت الدراسة التطبيقية فاعلية الإطار المقترح في الارتقاء بكفاءة مراقب الحسابات حال تقديمه لخدمات مراجعة القيمة العادلة.

### ٣- دراسة (Goncharov et al., 2014)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة، من خلال فحص قائمة المركز المالي للشركات البريطانية في الفترة من عام ١٩٩٣ إلى ٢٠٠٩ والتي تعمل في قطاع الصناعة ( تستخدم التكلفة التاريخية في تقييم أصولها) ، والشركات العاملة في الأستثمارات المالية ( تستخدم القيمة العادلة في تقييم أصولها)، والشركات العاملة في قطاع العقارات (تستخدم القيمة العادلة في تقييم أصولها).

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ١- الشركات التي تستخدم القيمة العادلة في تقييم أصولها تقوم بدفع أتعايب مراجعة أقل من الشركات التي تستخدم مدخل التكلفة التاريخية في تقييم أصولها.
- ٢- الشركات التي تستخدم المستوى الثاني والثالث من مستويات المحاسبة عن القيمة العادلة في تقييم أصولها تقوم بدفع أتعايب مراجعة أقل من الشركات التي تستخدم مدخل التكلفة التاريخية في تقييم أصولها.

### ٤- دراسة (Ettredge et al., 2014)

هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتباع عملية المراجعة في قطاع البنوك العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من عام ٢٠٠٨ إلى ٢٠١١ .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة في القطاع المصرفي وأتباع عملية المراجعة، حيث تختبر البنوك التي تستخدم المستوى الثالث من مستويات القيمة العادلة ارتفاعاً في أتباع عملية المراجعة مقارنة بالبنوك التي تستخدم المستوى الأول والثاني من مستويات القيمة العادلة.

#### ٥- دراسة (Troy, et al, 2014)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين تقييم الأصول غير المتداولة بالقيمة العادلة وأتباع عملية المراجعة من خلال دراسة عينة تبلغ ٣٠٠ شركة أسترالية في الفترة من عام ٢٠٠٣ إلى ٢٠٠٧ .

وقد توصلت الدراسة إلى الأتي:

- زيادة في أتباع عملية المراجعة عن مراجعة الأصول غير المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة.
- زيادة في أتباع المراجعة في الشركات التي تقيم بنفسها أصولها الغير مالية.
- قوة حوكمة الشركة لها تأثير على أتباع عملية المراجعة.
- زيادة في أتباع المراجعة في الشركات التي تقيم أصولها الغير مالية كل سنة.
- الاستعانة بمقيم مستقل للأصول الغير مالية يضعف بشكل ملحوظ العلاقة الايجابية بين اعادة التقييم وأتباع المراجعة .

#### ٦- دراسة (Alexeyeva et al., 2016)

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين قياس مستويات القيمة العادلة وأتباع عملية المراجعة من خلال دراسة عينة تبلغ ١٧٧ بنك من ٢٤ دولة أوروبية خلال الفترة من عام ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٣ .

وقد توصلت الدراسة إلى الأتي:

- كلما زاد تعقيد عملية قياس الأصول بالقيمة العادلة كلما زاد مجهود المراجعة.
- قوة وضع المؤسسات ترتبط إرتباطا إيجابيا بالجهد المبذول لتقييم مدخلات القيمة العادلة.
- زيادة أتعباب المراجعة والجهد المبذول في الانظمة ذات الرقابة الشديدة.
- تقديرات مستويات قياس القيمة العادلة غير المؤكده تأثر ايجابا على أتعباب عملية المراجعة.

#### ٧- دراسة (Wu et al., 2017)

أستهدفت هذه الدراسة بحث العلاقة بين أستخدام القيمة العادلة في تقييم أصول والتزامات الشركة وأتعباب عملية المراجعة، وكذلك بحثت تأثير وجود لجنة مراجعة في الشركة محل المراجعة على هذه العلاقة.

ولقد تمثلت عينة الدراسة في عدد من الشركات التايوانية المتداولة في بورصة تايوان في الفترة من عام ٢٠٠٧ إلى ٢٠١٤.

ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

١. ترتبط أتعباب عملية المراجعة سلبياً بأستخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول، حيث تنخفض أتعباب عملية المراجعة عند التقييم بالقيمة العادلة.
٢. أتعباب عملية المراجعة عند استخدام القيمة العادلة في التقييم أقل في الشركات والتي لديها لجنة مراجعة، حيث أن قيمة أتعباب المراجعة سواء باستخدام المستوى الأول أو المستوى الثاني من مستويات القيمة العادلة عند تقييم الأصول تنخفض في حالة وجود لجنة مراجعة في الشركة محل المراجعة.

ومن خلال إستعراض مبحث الدراسات السابقة تستخلص الباحثة ما يلي:

- ١- الدراسات أستهدفت الدراسة بين القيمة العادلة وأتعباب عملية المراجعة، وكان المتغير المتأثر أتعباب عملية المراجعة والمتغير المؤثر القيمة العادلة
- ٢- أختلفت نتائج الدراسات:

حيث توصلت دراسة Ettredge et al., 2010 ودراسة Troy et al 2014 إلى أرتفاع أتعباب عملية المراجعة نتيجة استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول. بينما اختلفت نتائج دراسة Groncharov et al 2014 ودراسة Wu et al 2017 حيث توصلت هذه الدراسات إلى وجود علاقة عكسية بين استخدام

القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة حيث تنخفض أتعايب عملية المراجعة مع أستخدم القيمة العادلة في تقييم الأصول.

وترى الباحثة أن أسباب أختلف نتائج هذه الدراسات يرجع إلى ما يلي:

١- إختلف بيئة التطبيق بين شركات الدراسة وكذلك إختلف الفترة الزمنية في كل دراسة، حيث أن الدراسات التي كانت عينة دراسه منها قبل الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨ أتفتت على ارتفاع أتعايب عملية المراجعة نتيجة أستخدم القيمة العادلة في تقييم الأصول. بينما الدراسات التي كانت عينة الدراسة فيها بعد الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨ أتفتت على إنخفاض عملية المراجعة نتيجة أستخدم القيمة العادلة في تقييم الأصول.

٢- أختلفت نتائج الدراسة في تحديد تأثير مستويات مقياس القيمة العادلة على أتعايب عملية المراجعة، حيث توصلت دراسة Ettredge et al., 2014 ودراسة Alexeyeva et al., 2016 إلى ارتفاع أتعايب عملية المراجعة وأستخدم المستوى الثالث من مستويات القيمة العادلة في تقييم الأصول. بينما توصلت دراسة Wu et al., 2017 أن هناك علاقة عكسية بين أتعايب عملية المراجعة والمستوى الأول والثاني من مستويات قياس القيمة العادلة. وترى الباحثة أن السبب في ذلك يرجع إلى وجهة النظر بأن أستخدم القيمة العادلة قد يحد من مشاكل أستخدم التكلفة التاريخية والتوصية بأستخدم القيمة العادلة في تقييم الأصول الأمر الذي دفع المراجعين إلى زيادة المعرفة بأساليب وطرق مراجعة القيمة العادلة.

## المبحث الثاني

### العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة

#### مفهوم أتعايب عملية المراجعة

تعرف أتعايب عملية المراجعة بأنها المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها المراجع الخارجي نظير قيامه بعملية المراجعة لحسابات شركة ما، ويتم تحديد الأتعايب بموجب العقد الذي يتم بين الشركة محل المراجعة وبين المراجع الخارجي وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية المراجعة للمساعدين.

ويعرف (Alan, 1990) أتعايب المراجعة بأنها تمثل تكلفة الوقت المبذول محسوباً على أساس معدل معياري الساعة ومضافاً إليه أية نفقات مهنية أخرى. وقد عرف (سمرة، ٢٠١٥) أن أتعايب المراجعة تعبر عن المجهود المبذول في عملية المراجعة خصوصاً في حالات الأستقرار، حيث تمثل قيمة ما يتقاضاه مراجع الحسابات من عميل المراجعة نظير الوقت والجهد المبذول، وهي المصدر والأيراد الأساسي لمكاتب المراجعة.

يستخدّم مصطلح أتعايب المراجعة ليعني إيراد عملية المراجعة بالنسبة لمراجع الحسابات الخارجي، كما أن مقدار أتعايب المراجعة مساوية للتكلفة الفعلية لعملية المراجعة بالنسبة للعميل.

ويتطلب القيام بعملية المراجعة بذل جهد ووقت منقبل المراجع الخارجي، وينعكس هذا الجهد والوقت في شكل تكلفة أو تكاليف إنجاز هذه الخدمة لك لأجزائهم نفحص ومخاطرة والتقرير عنها، ولاشك أن هذه التكاليف تؤثر في تسعير خدمة المراجعة. وترى الباحثة أن خدمة المراجعة تمثل سلعة اقتصادية، كما تمثل أتعايب عمليات المراجعة مصدر الإيراد الأساسي لمكاتب المراجعة، بل وسبب وجود هذه المكاتب، وبالتالي أصبحت أتعايب عملية المراجعة الهدف الذي يسعى مكتب المراجعة إلى تحقيقه بغية الوصول إلى أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة كما تمثل أتعايب عملية المراجعة عبئاً مالياً على الشركات الخاضعة للمراجعة، تتوقع أن تحصل مقابله على منفعة تبرر تحمله وفقاً لمبدأ التكلفة والعائد.

### مفهوم القيمة العادلة

- يحظي مفهوم القيمة العادلة بتوافق واسع بينمختلف الكتاب فعلي الرغم من تعدد مفاهيم القيمة العادلة إلا أنهنالك اتفاقاً كبيراً بينها ومن بين تلك المفاهيم مايلي:
- "القيمة العادلة لأصلاً والتزام هي المبلغ الذي يمكن أن يشتري به أو يباع بهذل كأصلاً والإلتزام في معاملة جارية بين أطراف متراضية".
  - كما عرفت مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية (U.S. Internal Revenue Service) القيمة العادلة بأنها "ذلك السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع، حينما لا يكون الأول مكرهاً علي الشراء، ولا يكون الثاني مكرهاً علي البيع، وأن يكون لدي كلا من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية".
  - وقد عرف معيار المحاسبة المصري رقم ٢٥ (الأدوات المالية الإفصاح والعرض) القيمة العادلة بأنها " القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل؛

أوتسوية إلتزام ، بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل، وعلې بئنا من الحقائق، ويتعاملون بارادة حرة".

- وتتمثل القيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الأمريكي رقم ١٥٧ (Fair Value Measurements) في " الثمن الذي يمكن إستلامه من بيع أصل، أو الذي يتم دفعه لتحويل إلتزام في صفة منتظمة بين شركاء السوق في تاريخ عملية القياس".

وتتفق الباحثة مع تعريف المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٥)، حيث أنها تجده من أوضح التعريفات التي حددت العلاقة التبادلية.

### العلاقة بين أتعايب المراجعة والمحاسبة عن القيمة العادلة

شهدت الآونة الأخيرة ظهور العديد من حالات الإفلاس للعديد من الشركات وأدى ذلك إلى زيادة إحتياج المستثمرون لمعرفة قيمة عادلة وموثوق بها لأستثماراتهم وإلى الكفاءات البشرية القادرة على إدارة العمل والاستثمارات المختلفة. وهذه القيمة الحقيقية تمثلت في الأدب المحاسبي فيما يسمى بالقيمة العادلة. إلا أنه مع أستخدام محاسبة القيمة العادلة ظهرت العديد من المشاكل المحاسبية التي أفقدت المعلومات القائمة على القيمة العادلة المصادقية اللازمة.

إن القياس والإفصاح عن القيمة العادلة لهما أهمية كبيرة في العديد من الإطارات العامة للتقارير المالية. ومن المتوقع أن يكون المراجعون على وعي بالحاجة إلى فهم المبادئ المحاسبية والقواعد المتعلقة بالمحاسبة على أساس القيمة العادلة، بما في ذلك من إفصاحات، والأخذ في الاعتبار طرق تطبيقها المناسبة.

ولقد كانت المعلومات الموثوقة ذات الصلة بالقيم العادلة من أكبر التحديات التي يواجهها القائمون بإعداد التقارير، وبالتالي من قبل المراجعين. تختلف طبيعة وموثوقية المعلومات المتاحة للإدارة لدعم إعداد تقدير القيمة العادلة للمحاسبة بشكل كبير، وبالتالي تؤثر على درجة عدم التأكد من التقديرات المرتبطة بتلك القيمة العادلة. وإذا أصبحت الأسواق غير نشطة، فإن معلومات أسعار السوق تصبح غير متاحة ويجب أن تكون التقديرات مطلوبة على أساس معلومات أخرى، وغالباً ما تستخدم النماذج، وبعضها يتضمن المدخلات التي هي "غير قابلة للرصد". وبالتالي فإن درجة عدم التيقن في التقدير تزيد وتؤثر بدورها على مخاطر الأخطاء الجوهرية. ما قد يكون في الماضي مشكلة تقييم روتينية قد تصبح مصدراً لمخاطر كبيرة في مثل هذه الظروف.

ولذلك اتجهت الأنظار نحو المراجعين للعمل على إعطاء المصادقية والثقة في المعلومة المحاسبية المقيمة بالقيمة العادلة. إلا أنه واكب بدء قيام مراجع الحسابات

بمهام مراجعة القيمة العادلة للبنود، ظهور العديد من المشاكل والمعوقات التي واجهت مراجع الحسابات، مما أثر على أتعايب عملية المراجعة. ومن هنا يتبادر إلى الذهن التساؤل التالي: هل يؤثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة على أتعايب المراجع الخارجي؟ . لقد أختلفت الدراسات التي بحثت في العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة.

فمنها من أكدت العلاقة وأن الشركات التي تستخدم القيمة العادلة في تقاريرها المالية ترتفع الأتعايب التي تتحملها للمراجع الخارجي، نظراً لدقة عمله وزيادة مجهوده في المراجعة لزيادة تعقيد عملية قياس الأصول بالقيمة العادلة.

وتوصلت أيضا أن كلما كان وضع المؤسسات قويا يرتبط إرتباطاً إيجابياً بالجهد المبذول لتقييم مدخلات القيمة العادلة. وأن هناك زيادة في أتعايب المراجعة والجهد المبذول في الانظمة ذات الرقابة الشديدة. وأن تقديرات مستويات قياس القيمة العادلة غير المؤكده تأثر إيجاباً على أتعايب عملية المراجعة.

وقد توصلت بعض الدراسات إلى وجود علاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة في القطاع المصرفي وأتعايب عملية المراجعة، حيث تختبر البنوك التي تستخدم المستوى الثالث من مستويات القيمة العادلة أرتفاعا في أتعايب عملية المراجعة مقارنة بالبنوك التي تستخدم المستوى الأول والثاني من مستويات القيمة العادلة.

أما عن الدراسات التي نفتت العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة. فلقد توصلت إلى أن الشركات التي تستخدم القيمة العادلة في تقييم أصولها تقوم بدفع أتعايب مراجعة أقل من الشركات التي تستخدم مدخل التكلفة التاريخية في تقييم أصولها. وأن الشركات التي تستخدم المستوى الثاني والثالث من مستويات المحاسبة عن القيمة العادلة في تقييم أصولها تقوم بدفع أتعايب مراجعة أقل من الشركات التي تستخدم مدخل التكلفة التاريخية في تقييم أصولها.

وأن الشركات التي تستخدم المستوى الأول من مستويات المحاسبة عن القيمة العادلة في تقييم أصولها تقوم بدفع أتعايب مراجعة أقل من الشركات التي تستخدم المستوى الثاني والثالث من مستويات المحاسبة عن القيمة العادلة.

وترى الباحثة أن مستويات القيمة العادلة لا تأثر على أتعايب المراجعة الخارجية، ولكنها ما الأي الذي يرى أن المؤسسات التي تقوم أصولها بالقيمة العادلة ترتفع أتعايب

المراجع الأاربي الأة أءءعها، وءلك نظراً لءءة عمله وزياءة مجهوده في المراجعة لزياءة أءقيد عملية قياس الأصول بالقيمة العاءلة.

وترى الباءة أن هناك علاقة بين أءصص المراجع الصناعي وأءعابة. آهآ أن الأءصص يعطي للمراجع آبرة في عملة ويأقله في ألافى أي من أعمال الألاعب أو الأخطاء الغير مقصودة في القوائم المالية. وهذه الآبرة أءطيه الأءة في طلب أءعاب عالية بعض الشيء عن أقرانة الغير مأءصصين.

### المبأ الأال

#### الأراة الميدانية

#### مأءمة

بناء على العرض السابق للأانب الفكرى والعلمى لأأأير إساءام القيمة العاءلة في أءقيم أصول الشركة محل المراجعة، وأأأير ذلك على أءعاب عملية المراجعة الأارجية، والأى يأصأ من العرض السابق عدم وجود إأفاق بين الأراا الأى قامأ بالأبأ في العلاقة بين القياس بالقيمة العاءلة وأءعاب عملية المراجعة على أءبيعة هذه العلاقة سواء يؤدى ذلك إلى زياءة أءعاب عملية المراجعة أو العكس.

وبناء على ذلك أءرض الباءة في هذا المبأ من البأ الأراة الميدانية والأى أءءف إلى أءليل وقياس أأأير المحاسبة عن القيمة العاءلة على أءعاب عملية المراجعة، وبناء على ذلك قامأ الباءة بإعداد أسأمارة إساءاء وأمأل مأأمع الأراة في فأة من الأكاءيمييين والبأأين في مآال المحاسبة والمراجعة والمراجعين الأارجيين والمأيرين الماليين والمحاسبين العاملين في القأاع المصرفى.

#### منهجية الأراة:

إضاة للمنهج الوصفى والأليلى للأان أناولأهما هذه الأراة في إطارها النظرى، فإن لهذه الأراة بعد عملى أءببى يأعلق بالوقوف على أءبيعة العلاقة بين القيمة العاءلة وأءعاب عملية المراجعة.

#### مأأمع وعينة الأراة:

لأءقيق أهف الأراة الميدانية، فقد اسألم أن يشأمل مأأمع الأراة على الأأراف الآأية:

- المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة العاملة في مصر على مختلف خبراتهم.
- السادة أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة بالجامعات المصرية المتخصصون في المحاسبة والمراجعة.
- موظفي قسم الائتمان والعمليات بالبنوك العاملة في مصر.

ولجمع بيانات الإجابة عن تساؤلات البحث، قامت الباحثة بإرسال الاستبيانات إلى المستقصى منهم بريدياً أو عن طريق البريد الإلكتروني.

تم توزيع (١٠٠) أستمارة واستبعد منها (١٩) أستمارة وذلك لعدم استجابة بعض المستقصى منهم على بعض العبارات، فبالتالى بلغ عدد مفردات العينة ٨١ بنسبة ٨١% من إجمالي الاستمارات الموزعة.

وفي ضوء الردود الصحيحة التى قد تم الحصول عليها أمكن للباحثة توصيف مفردات عينة الدراسة على أساس مجال العمل، وعدد سنوات الخبرة، والمؤهل العلمى، الحاصلون على شهادات مهنية، الحاصلون على زمالة إحدى الجمعيات أو المؤسسات المهنية، وذلك من خلال الجدول رقم (١/٣)، والجدول (٢/٣)، والجدول (٣/٣) على الترتيب:

جدول رقم (١/٣)  
توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة الحالية	تكرار	النسبة (%)	نسبة الأستجابة (%)*
محاسب فى القطاع المصرفى	٢٧	٣٣%	٩٠%
مراجع خارجى	٢٤	٢٩%	٨٠%
أكاديميين وباحثين فى مجال المحاسبة والمراجعة	٣٠	٣٨%	٧٥%
المجموع	٨١	١٠٠%	

\* يتم حساب نسبة الأستجابة وفقاً لعدد الاستمارات الإجمالى التى تم توزيعها على كل فئة وظيفية، فئة المحاسبين فى القطاع المصرفى تم توزيع ٣٠ قائمة إستقصاء، فئة المراجع الخارجى تم توزيع ٣٠ قائمة إستقصاء، فئة الاكاديميين والباحثين فى مجال المحاسبة والمراجعة تم توزيع ٤٠ قائمة إستقصاء.



**القسم الثاني:** يضم مجموعة من الأسئلة التي تم تصميمها لأختبار فرض الدراسة، وتتمثل تلك المجموعة فيما يلي:  
تتمثل في العبارات الخاصة بأثر تقييم الأصول بالقيمة العادلة على أتعايب عملية المراجعة.

### فروض الدراسة:

يتمثل فرض الدراسة في الفرض التالي:  
الفرض: " لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تقييم الأصول بالقيمة العادلة واتعايب عملية المراجعة " ويتم التحقق من صحة هذا الفرض من عدمها من خلال الدراسة الميدانية.

### اختبارات فرض الدراسة ونتائجها:

#### • اختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث:

صدق قائمة الإستقصاء يعنى التأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه كما يقصد بالصدق شمول قائمة الإستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها.

ولقد قامت الباحثة بحساب معامل ألفا لمجموعات قائمة الإستقصاء والتي يختبر فرض البحث لأختبار مصداقية قائمة الإستقصاء وقياس مدى الاتساق الداخلي لها. ويبين جدول (٤/٣) معاملات الثبات لمتغيرات البحث:

#### جدول (٤/٣)

#### صدق وثبات قائمة الإستقصاء

معامل الصدق	معامل الثبات AlphaCronbach	الفرض	مسلسل
,٨٩	,٧٩٢	العلاقة بين تقييم الأصول بالقيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة	١

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن معامل الثبات Alpha Cronbach لفرض الدراسة أكبر من (٦٠%) مما يدل على ثبات العبارات المكونة لأختبار فرض الدراسة، وبالتالي يمكن الاعتكاد على نتائج هذه الدراسة وتعميمها على المجتمع. هذا ويمكن للباحثة من خلال معامل الثبات Alpha Cronbach التوصل لمعامل الصدق لفرض الدراسة، حيث أن:

معامل الصدق الذاتي =  $\sqrt{\text{Alpha Cronbach}}$

ويتضح للباحثة من الجدول السابق أن معامل الصدق لفرض الدراسة أكبر من (٦٠%) مما يدل على صدق العبارات المكونة لفرض الدراسة.

• نتائج اختبار صحة الفرض :

الفرض على:

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم الأصول بالقيمة العادلة وأتعايج عملية المراجعة".

وقد قامت الباحثة بإجراء الإحصاء الوصفي لعبارات الفرض الأول، ويوضح الجدول رقم (٥/٣) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك (ت الجدولية) لعبارات الفرض الأول، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٥/٣)  
اختبار عينة الدراسة بخصوص صحة الفرض الأول

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	قيمة T	المعنوية Sig
١	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة يؤثر فاعلية نظام الرقابة الداخلية داخل منشأة عميل المراجعة على أتعايج المراجعة التي يتقاضاها مراجع الحسابات .	٣,٩٢٣١	,٩٥٦٥٥	٧	٢٥,٦١٣	***,٠٠٠
٢	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة يؤثر التعاون بين العميل ومراجع الحسابات على أتعايج المراجعة .	٣,٦٤١٠	,٨٤٢٥٣	١٢	٤,٧٥١	***,٠٠٠
٣	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر التكاليف التي يتحملها المراجع او مكتب المحاسبة على تحديد أتعايج المراجعة	٤,١٧٩٥	,٧٢٠٨١	٣	١٠,٢١٩	***,٠٠٠

٤	٤,٣٨٤٦	٥٩٠٠٧,	١	١٤,٦٥٤	***,٠٠٠	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة يؤثر حجم وسمة مكتب المراجعة على أتعايب المراجعة التي يتقاضاها المراجع الخارجي .
٥	٤,٠٥١٣	٩١٦١٩,	٦	٧,١٦٦	***,٠٠٠	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر المخاطر المهنية التي يتعرض لها مراجع الحسابات على أتعايبه .
٦	٤,١٢٨٢	٦٩٥٠٨,	٥	١٠,١٣٦	***,٠٠٠	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر طول الفترة الزمنية بين العميل ومراجع الحسابات على أتعايب المراجعة .
٧	٣,٤٨٧٢	٩٦٩٨٦,	١٦	٣,١٣٧	***,٠٠٠	تؤثر أتعايب المراجعة التي يحصل عليها مراجع الحسابات عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة على الأجراءات المبدينية لعملية المراجعة .
٨	٤,١٥٣٨	٨٤٤١٣,	٤	٨,٥٣٦	***,٠٠٠	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر درجة تعقد العمليات لدى منشأة عميل المراجعة على أتعايب المراجعة التي يتقاضاها مراجع الحسابات .
٩	٣,٨٩٧٤	٧٨٧٩٠,	٨	٧,١١٣	***,٠٠٠	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر تقديرات المراجع لمخاطر التحريفات ودقة التقديرات على الأتعايب التي يتقاضاها
١٠	٣,٨٢٠٥	٩٤٢٣٣,	١٠	٥,٤٣٨	***,٠٠٠	تختلف أتعايب عملية المراجعة من شركة تطبق التكلفة التاريخية عن شركة تطبق القيمة العادلة .

١١	تؤثر نسبة الأصول المقومة بالقيمة العادلة على أتعايب عملية المراجعة	٣,٥١٢٨	,٩٤٢٣٣	١٤	٣,٣٩٩	,٠٠٢*
١٢	تتأثر أتعايب عملية المراجعة بطريقة الإفصاح عن القيمة العادلة في قائمة المركز المالي.	٣,٣٥٩٠	,٨٧٣٢٠	٢٠	٢,٥٦٧	,٠١٤*
١٣	تتأثر أتعايب عملية المراجعة بالتأكد من أن المنشأة امتثلت لمتطلبات المحاسبة والإفصاح المتعلقة بالتغيرات في طريقة التقييم المستخدمة لتحديد قياسات القيمة العادلة.	٣,٤٨٧٢	,٨٢٣٠٨	١٧	٣,٦٩٦	,٠٠١***
١٤	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر المخاطر المهنية التي يتعرض لها مراجع الحسابات على أتعايبه .	٣,٨٤٦٢	,٧٧٩٢٩	٩	٦,٧٨١	,٠٠٠***
١٥	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر أتعايب المراجعة التي يحصل عليها مراجع الحسابات على إجراءات تخطيط المراجعة .	٣,٥١٢٨	,٧٥٦٤٤	١٥	٤,٢٣٤	,٠٠٠***
١٦	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة يؤثر حجم منشأة عميل المراجعة على أتعايب المراجعة .	٤,٣٣٣٣	,٧٧٢٣٣	٢	١٠,٧٨١	,٠٠٠***
١٧	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة يؤثر تعجل عميل المراجعة في إنهاء عملية المراجعة على أتعايب المراجعة .	٣,٦٩٢٣	,٩٧٧٤٨	١١	٤,٤٢٣	,٠٠٠***
١٨	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر أتعايب	٣,٥٣٨٥	,١٢٠٢٩	١٣	٣,٠٠٢	,٠٠٥*

					المراجعة التي يحصل عليها مراجع الحسابات على جودة تنفيذ الإجراءات التمهيديّة.	
١٩	٣,٤٨٧٢	١,١٢٠٩٠	١٨	٢,٧١٤	١٠	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر أتعايب المراجعة التي يحصل عليها مراجع الحسابات على جودة تخطيط عملية المراجعة
٢٠	٣,٣٨٤٦	١,٠٤١٦٤	١٩	٢,٣٠٦	*,٠٢٧	في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة يوجد أساس موضوعي عادل لتحديد أتعايب المراجعة.
	٣,٧٩١٠	٨٧٣٦٢		٧,٠٣٣٣	*,٠٠٧	المتوسط العام

\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.05)، \*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.01)، \*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (0.001).

يتضح للباحثة من الجدول السابق أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ ولكن بدرجة متوسطة، بما يدل على أن أتجاهات مفردات عينة الدراسة قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة بدرجة متوسطة على أن هناك علاقة بين تقييم الأصول بالقيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة وذلك بمتوسط حسابي قدره (٣,٧٩١٠)، وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة، كما نلاحظ أيضاً أن المتوسط العام للانحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد، وذلك يدل على إنخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه العبارات.

ويتضح من الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل العبارات أقل من (٥%) ماعدا العبارة رقم (١٩) التي تتجه نحو الرفض، ومستوى المعنوية للمتوسط العام أكبر من (٥%)، مما يؤكد رفض فرض عدم الأول للبحث وقبول الفرض البديل، وذلك يعني أن هناك علاقة بين أتعايب عملية المراجعة وتقييم الأصول بالقيمة العادلة. كما يتضح من الجدول السابق أن أكثر العبارات أهمية في الإجابة على الترتيب من وجهة نظر عينة الدراسة، هي:  
 أولاً: في ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة يؤثر حجم وسعة مكتب المراجعة على أتعايب المراجعة التي يتقاضاها المراجع الخارجي.

ثانياً: فى ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة يؤثر حجم منشأة عميل المراجعة على أتعايب عملية المراجعة، ثم فى ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر التكاليف التى يتحملها المراجع الخارجى أو مكتب المراجعة على تحديد أتعايب عملية المراجعة. ثالثاً: فى ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر درجة تعقد العمليات لدى منشأة عميل المراجعة على أتعايب المراجعة التى يتقاضاها المراجع الخارجى، ثم فى ظل تقييم الأصول بالقيمة العادلة تؤثر طول الفترة الزمنية بين العميل ومراجع الحسابات على أتعايب المراجعة.

### المبحث الرابع: الخلاصة والنتائج

#### أولاً: خلاصة الدراسة:

إن التطور الذى حدث فى البيئه المحاسبية بأدخال مفهوم القيمة العادلة وكيفية قياسها ومدى أتفاق ذلك مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة قد شكل تطوراً هائلاً فى الفكر المحاسبى أستغرق سنوات عديدة من النقاش. وفى نفس الوقت قد تكون القيمة العادلة مجالاً خصباً لتحيز الاداره سواء بقصد أو بدون قصد ، وترى الباحثة ان المراجع يجب عليه عند تحديد أتعايب المراجعة مراعاة أى مستوى من مستويات القيمة العادلة تقع فيه أصول والتزامات المنشأة محل المراجعة ، فهل تقع فى المستوى الأول أو الثانى أو الثالث.

لقد أشارت العديد من الدراسات والبحوث المحاسبية أن المحاسبة عن القيمة العادلة ذات تأثير على أتعايب عملية المراجعة.

إن العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة تناولتها العديد من الكتابات المحاسبية، وفى إطار دراسة العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة، أخذت الدراسات أحد اتجاهين:

- الأتجاه الأول: يقضى هذا الأتجاه بوجود علاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة، حيث أن المحاسبة عن القيمة العادلة تؤدى إلى زيادة أتعايب عملية المراجعة.
- الأتجاه الثانى: يقضى هذا الأتجاه بعدم وجود علاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة، حيث أن المحاسبة عن القيمة العادلة لا تؤثر على قيمة أتعايب عملية المراجعة.

مما سبق، لاحظت الباحثة أن تأثير المحاسبة عن القيمة العادلة على أتعايب عملية المراجعة ما يزال محل جدل بين الباحثين.

ففي المبحث الأول تعرضت الباحثة لعرض تفصيلي للدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة.

وفي المبحث الثاني تناولت الباحثة العلاقة بين المحاسبة عن القيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة

وفي المبحث الثالث سعت الباحثة من خلال الدراسة الميدانية إلى تحليل وقياس تأثير المحاسبة عن القيمة العادلة على أتعايب عملية المراجعة، وبناء على ذلك قامت الباحثة بإعداد استمارة استقصاء وتمثل مجتمع الدراسة في فئة من الأكاديميين والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة والمراجعين الخارجيين والمديرين الماليين والمحاسبين العاملين في القطاع المصرفي، حيث حددت الباحثة الفرض التالي ليكون محلاً للاختبار:

**الفرض : " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم الأصول بالقيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة".**

### ثانياً: نتائج الدراسة:

#### ١- نتائج الدراسة النظرية:

- ولقد اختلفت نتائج الدراسات السابقة وذلك رجوعاً لإختلاف بيئة التطبيق بين شركات الدراسة وكذلك إختلاف الفترة الزمنية في كل دراسة، حيث أن الدراسات التي كانت عينة دراسته قبل الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨ اتفقت على ارتفاع أتعايب عملية المراجعة نتيجة استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول. بينما الدراسات التي كانت عينة الدراسة بعد الأزمة المالية العالمية عام ٢٠٠٨ اتفقت على إنخفاض عملية المراجعة نتيجة استخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول.
- وترى الباحثة أن السبب في ذلك يرجع إلى وجهة النظر بأن استخدام القيمة العادلة قد يحد من مشاكل استخدام التكلفة التاريخية والتوصية باستخدام القيمة العادلة في تقييم الأصول الأمر الذي دفع المراجعين إلى زيادة المعرفة بأساليب وطرق مراجعة القيمة العادلة.

#### ٢- نتائج الدراسة الميدانية:

● إرتباطاً بفرض الدراسة العدمى الخاص بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم الأصول بالقيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة، أوضحت نتائج التحليل الإحصائى وجود علاقة بين تقييم الأصول بالقيمة العادلة وأتعايب عملية المراجعة، مما يؤكد رفض فرض العدم الأول للبحث وقبول الفرض البديل.

### ثالثاً: التوصيات

من خلال إستعراض نتائج البحث توصي الباحثة بالأتي:

- ١- إستمرار الأهتمام بمقاييس القيمة العادلة والافتراضات والنماذج القائمة عليها، وإجراء الدراسات حولها وذلك للتغلب على صعوبات التقدير، التي قد تؤثر على أتعايب عملية المراجعة، حتى يمكن للقيمة العادلة أن تعكس الجوهر الإقتصادي الحقيقي للأصول والالتزامات، مما يساعد على قيام مراجع الحسابات بعملية المراجعة بصورة أفضل .
- ٢- يجب على مراجعين الحسابات بضرورة الأهتمام بفهم عمليات القطاعات الاقتصادية المختلفة وأنشطة الرقابة ذات الصلة وتقييم المخاطر لتحديد قياسات وإفصاحات تقديرات القيم العادلة عند مراجعة البيانات المالية لتحديد طبيعة إجراءات المراجعة وتوقيتها ونطاقها.

### المراجع

#### المراجع العربية

- ١- التهامي، عزالدين فكري، (٢٠٠٩)، " المحاسبة عن القيمة العادلة في إطار المعايير المحاسبية وانعكاساتها في الأزمة المالية العالمية"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة سوهاج، يونيه.
- ٢- الشرقاوى، مني حسن أبوالمعاطي، ٢٠١٢، " إطار مقترح لتفعيل دور مراقب الحسابات في مجال القيمة العادلة في ضوء معايير المراجعة: دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس.
- ٣- حسانين ، أحمد سعيد قطب، (٢٠٠٩)، " دراسة استطلاعية لمدي تحقيق المعايير المحاسبية لمفهوم العدالة في القياس والإفصاح عن المشتقات المالية"، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة*، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد ٢، إبريل، ص ٣١٥

- ٤- سمره، ياسر محمد السيد عبدالعزيز، (٢٠١٥)، "نموذج مقترح لقياس أتعايب المراجعة في ظل بيئة مخاطر الأعمال و زيادة المسئولية الإجتماعية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة البحوث التجارية ( كلية التجارة - جامعة الزقازيق)*، مصر، مج٣٧، عدد٢.
- ٥- شلتوت، محمد قاسم، (١٩٩٥)، "أتعايب مراجع الحسابات في ضوء الحجم والجودة والعوامل المؤثرة: دراسة اقتصادية محاسبية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر، عدد١*.
- ٦- صالح، رضا إبراهيم، (٢٠٠٩)، " اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة لعادلة على لخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية "، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، مجلد ٤٦، العدد الثاني*.
- ٧- نجم، مها رزق، (٢٠١٢)، *العوامل المؤثرة في تحديد أتعايب مراجع الحسابات الخارجية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة*.

## المراجع الأجنبية

- 1- Alan Sacks, 1990, " Protecting professional fees", Accountancy, Dec.
- 2- Bratten, B., Gaynor, L., McDaniel, L., Montague, N., and G. Sierra. (2013). " The audit of fair value and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors",. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** ,vol 32:, pp7-44.
- 3- Dai Fei (Troy) Yao, Majella Percy, Fang Hu, (2014), "Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence from Australian companies", **Journal of Contemporary Accounting and Economics**.
- 4- Ettredgea, Michael L.; Xua, Yang, and Han Yi,( 2010), Fair Value Measurements, Auditor Industry Expertise, and Audit Fees: Evidence from the Banking Industry, **Working Paper**, available at:<http://www.researchgate.net/publication/228430651>
- 5- IASB, IASCF, (2006), **International Accounting Standard 32, Financial Instruments: Presentation**, IFRSs 2006, International Accounting Standard Committee Foundation, London, <http://www.iasb.org>, United Kingdom.
- 6- IASB, IASCF, (2006), **International Accounting Standard 39, Financial Instruments: Recognition and Measurement**, IFRSs 2006,

- 
- International Accounting Standard Committee Foundation, London, <http://www.iasb.org>, United Kingdom.
- 7- Igor Goncharov, Edward J. Riedl, Thorsten Sellhorn,(2014), “Fair Value and Audit Fees”, **Review of Accounting Studies**
- 8- Irin Alexeyeva and Margarita Mejia-Likosova, (2016), “ The impact of fair value measurement on audit fees: Evidence from financial institutions in 24 European Countries”, **International Journal of Auditing**, vol (20), p.p.: 255-266.
- 9- Laux, C., and Leuz, C. (2010): Did Fair-Value Accounting Contribute to the Financial Crisis?,**Journal of Economic Perspectives**, vol 24, no.(1), pp93-118.
- 10- Micheal Ettredge, YNG Xu, and Han Yi, (2014), “Fair value measurements and Audit fees: Evidence from the banking industry”, **American Accounting Association**
- 11- Shu-Hsing Wu, Tsung-Che Wu & Kun-Lin Yang, (2017), “Fair value information, Audit fees and audit committee in Taiwan”, **International Journal of Financial Research**, vol (8) no. 2, pp:124-134.
- 12- [www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13](http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13)