

أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية

The impact of auditing fair value estimates on the quality of financial reports

رفيق يوسف¹، عبد العزيز قتال²¹ جامعة العربي التبسي - تبسة (الجزائر)، yousfi.rafik@univ-tebessa.dz² جامعة العربي التبسي - تبسة (الجزائر)، مخبر (ENTMO)، abdelaziz.gattal@univ-tebessa.dz

تاريخ الاستلام: 2020/09/03 تاريخ القبول: 2021/05/30 تاريخ النشر: 2021/06/08

Abstract:

The objective of the study was to find out the effect of the auditing fair value estimates on financial reports, by measuring their impact on qualitative characteristics of accounting information, through a sample of (32) auditors active in the Algerian East, SPSS program was used to analyze data and test hypotheses, The study confirmed the existence of a statistically significant relationship to the auditing fair value estimates on the quality of financial reports.

Key words: Fair Value, Relevance Reliability, Understandability Comparability.

المخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة تأثير مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية، من خلال قياس أثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حيث تم الإعتماد على عينة بلغت (32) من محافظي الحسابات الناشطين في الشرق الجزائري، وتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS لتحليل البيانات واختبار الفروض، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية.

كلمات مفتاحية: القيمة العادلة، الملاءمة الموثوقية، القابلية للمقارنة، قابلية الفهم.

المؤلف المرسل: رفيق يوسف ، الإيميل: yousfi.rafik@univ-tebessa.dz

1. مقدمة:

عرف مجال البحث المحاسبي نشاطا ملحوظا في دراسة القيمة العادلة في السنوات الأخيرة، نظرا لوجود قناعة لدى الباحثين والمهنيين حول أفضلية القيمة العادلة على التكلفة التاريخية فيما يتعلق بجودة المعلومات المحاسبية، والتي لا بد أن تتوفر فيها مجموعة خصائص منها الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة وقابلية الفهم حتى تؤدي هذه المعلومات الأهداف المرجوة منها، ورغم القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر البديل الأفضل لتوفي معلومات تتلاءم وحاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية، إلا أن هذه المعلومات بحاجة إلى جهة محايدة تقوم بتأكيدا وإضفاء الثقة عليها، وهو المراجع الذي يتم تعيينه من خارج المؤسسة الذي يقوم بمراجعة البيانات والمعلومات التي تم قياسها وفق القيمة العادلة. ووفقا لمعايير المراجعة الدولية تهدف المراجعة إلى التحقق من بيانات القوائم المالية وتمكين المراجع من إبداء الرأي حول ما إذا كانت القوائم المالية تم إعدادها من جميع النواحي وفق إطار إعداد التقارير المالية والتي من ضمنها طرق القياس، لذا يسعى المراجع باعتباره طرف خارجي إلى تحقيق أقصى درجات الحياد للحكم على عدالة ومصداقية تقديرات القيمة العادلة في ظل إختلاف طرق ومناهج قياسها والإفتراضات التي تقوم عليها.

1.1 مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في تعدد طرق قياس القيمة العادلة والإفتراضات التي تقوم عليها بحسب طبيعة النشاط والمعاملة، وانعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الخصائص النوعية للتقارير المالية من جهة وكيفية التحقق من دقة تقديرات القيمة العادلة في كافة الظروف من جهة أخرى، ومن هذا المنطلق يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

ما مدى تأثير مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية؟

2.1 فرضيات البحث:

- قصد معالجة الإشكالية المطروحة، تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:
- الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وجودة التقارير المالية.

▪ **الفرضيات الفرعية:**

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية؛
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية.

3.1 أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال الإهتمام المتزايد بحاسبة القيمة العادلة محليا ودوليا، من قبل المنظمات المهنية وفي مقدمتها مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تطالب المؤسسات بضرورة الإلتزام بإستخدام محاسبة القيمة العادلة لما لها من آثار واضحة على نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة الإقتصادية واستنادا لما سبق تزداد مسؤولية المراجع عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة في ظل إختلاف طرق التقييم وافترضاتها، بهدف حماية حقوق المساهمين.

4.1 أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى مايلي:

- تحديد مفهوم واضح ومحدد للقيمة العادلة وطرق قياسها؛
- بيان دور المراجع في مراجعة بيانات القيمة العادلة في القوائم المالية والتحديات التي يواجهها عند مراجعة تقديراتها؛
- التعرف على العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية؛
- دراسة العلاقة بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وجودة التقارير المالية.

- يجب أن تحتوي مقدمة المقال على تمهيد مناسب للموضوع، ثم طرح لإشكالية البحث ووضع الفرضيات المناسبة، بالإضافة إلى تحديد أهداف البحث ومنهجيته.

2. مراجعة القيمة العادلة:

1.2 مفهوم القيمة العادلة:

تعددت واختلقت التعاريف المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها، فعرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS39 بأنها " القيمة التي يتم من خلالها تبادل أصل أو تسوية إلتزاما بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري، والتي تعمل في ظروف السوق المتكررة" (حسان، 2019، صفحة 100)

كما عرفت مصالحة الإيرادات الداخلية الأمريكية وفق منظمة IRSS " السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشري راغب في الشراء، وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكرها على الشراء ولا يكون الثاني مكرها على البيع، وأن يكون لدى كل من الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة" (حماد، 2003، صفحة 122)

أما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB من خلال المعيار FASB 157 عرف القيمة العادلة بأنها " السعر الذي سيتم إستلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزم في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس " (FASB, 2006, p. 8)، ووفق هذا المعيار القيمة العادلة تشمل القيمة السوقية وليست مقتصرة فقط على استفسارات السوق الحالية وغير المتاحة.

لكن معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 13) فعرف القيمة العادلة بأنها " السعر الذي سيتم إستلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل إلتزام في معاملة عادية بين المتدخلين في اسوق بتاريخ التقييم " (IFRS13, 2012, p. 15)

ويتضح مما سبق أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على مايلي:

- أن تتم صفقة التبادل للأصل بين طرفين مستقلين يسعى كل منهما للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها؛

- أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة ومطلعة، ولا توجد معلومات مهمة لدى طرف دون الأخر؛

- أن تكون الظروف طبيعية، فالصفقات التي تتم في ظل ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة لأن البائع يكون مجبرا على البيع.

1.3 طرق قياس القيمة العادلة:

الهدف من استخدام تقنيات القياس هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بن المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق (صالح، 2009، صفحة 24)، وحسب المعيار الأمريكي FASB 157 هناك ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة وهي: (عادل، 2019، الصفحات 13-14)

▪ **مدخل السوق (Market approach):** يستخدم مدخل السوق الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة للأصول أو الخصوم موضوع التقييم؛

▪ **مدخل التكلفة (Cost approach):** يعتمد في تحديد القيمة العادلة على المبالغ اللازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع التقييم (تكلفة الإحلال الحالية)؛

▪ **مدخل الدخل (Income approach):** يقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع الحصول منها أو عليها من الأصل أو الإلتزام موضوع التقييم حسب توقعات السوق، ويعكس هذا المدخل التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدر.

وطبقا للمعيار IFRS 13 فإن استخدام مدخل واحد للقياس، لا يكون مناسباً إلا في بعض المواقف بالإعتماد على أسعار استرشادية معلنة في سوق نشط لأصول أو إلتزامات مماثلة.

1.4 معايير مراجعة تقديرات القيمة العادلة:

نظرا للمشاكل والتحديات التي تواجه مراجعي الحسابات عند القياس والافصاح المحاسبي وفق القيمة العادلة، سواء كانت ناتجة عن عدم وجود أسواق نشطة أو حاجة المراجع إلى التحقق من ملاءمة نماذج وطرق القياس والافتراضات والبيانات المستخدمة في تقدير القيمة العادلة، صدر عن لجنة معايير المراجعة التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين

IFRC معيار المراجعة الدولي IAS 545 "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها" والذي بدأ سريانه إعتباراً من 15 ديسمبر 2004 (العبادي، 2010، صفحة 28)، بهدف إرشاد المراجعين إلى الإعتبارات التي يجب أن يأخذوها في الحسبان عند مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها.

كما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين AICPA سنة 2003 بيان معيار التدقيق رقم 101 "تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة"، والذي لا توجد به إختلافات جوهرية مع المعيار IAS 545 فيما عدا الإشارة إلى مسؤولية المدقق بشأن الإلتزام بقواعد السلوك المهني وأهمها الإستقلالية، النزاهة والموضوعية. (خنفر، 2007، صفحة 12) وبالإضافة إلى المعيار الدولي IAS 545 صدر عن لجنة معايير الدولية معيار مراجعة التقديرات المحاسبية IAS 540 لتقديم إرشادات عامة لمراجعي الحسابات بشأن مراجعة القياس والإفصاح علي أساس القيمة العادلة (العبادي، 2010، صفحة 32)، نظراً لتطور معايير المحاسبة الدولية وتبنيها للقياس والإفصاح علي أساس القيمة العادلة، وفي عام 2009 تم دمج معيار التدقيق الدولي 540 و 545 في معيار واحد وهو IAS 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

يحدد معيار المراجعة الدولي IAS 540 إجراءات مراجعة تقديرات القيمة العادلة، والتي تبدأ بتحديد ما إذا كان تقدير القيمة العادلة سمح به، ثم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية مناسبة وافترضاؤها معقولة، وما إذا كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا. (Appah, 2018, p. 18)

ويوفر معيار المراجعة الدولي IAS 540 إرشادات لمراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها ويمكن عرض أهم هذه الإرشادات على النحو التالي: (IFAC, 2019)

- إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات الصلة: من أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للتقديرات المحاسبية، يجب على المدقق فهم واضح لما يلي:

- متطلبات إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية والإفصاح عنها؛
- كيفية تحديد الإدارة للمعاملات والأحداث والشروط التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى الاعتراف بالتقديرات المحاسبية والإفصاح عنها في البيانات المالية؛
- كيف تقوم الإدارة بإجراء التقديرات المحاسبية والبيانات التي تستند إليها. وينبغي على المدقق مراجعة نتيجة التقديرات المحاسبية المدرجة في البيانات المالية للفترة السابقة أو اللاحقة عند الاقتضاء عند إعداد التقديرات الحالية مع الأخذ في الحسبان مخاطر سوء التقدير.
- **تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:** يجب على المدقق تقدير درجة عدم اليقين المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، كما يجب أن يحدد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي تم التحديد على أنها تنطوي على شكوك تؤدي إلى مخاطر كبيرة.
- **إجراءات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الهامة:** بناء على المخاطر المقدره للأخطاء الجوهرية، يجب على المدقق تحديد مايلي:
- ما إذا كانت الإدارة قد طبقت متطلبات إعداد التقارير المالية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية بشكل مناسب؛
- ما إذا كانت الطرق المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية ملائمة ويتم تطبيقها بانتظام، وما إذا كانت التغييرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية أن وجدت مناسبة في الظروف الراهنة؛
- تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة حتى تاريخ إعداد تقرير المراجعة تقدم أدلة فيما يتعلق بالتقدير المحاسبى؛
- اختبار كيفية إجراء الإدارة للتقديرات المحاسبية والبيانات التي يستند إليها، وينبغي للمدقق لدى قيامه بذلك تقييم ما إذا كان طريقة القياس المستخدمة مناسبة، الافتراضات التي تستخدمها الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس، البيانات التي يستند إليها التقدير موثوقة بما فيه الكفاية؛
- اختبار فعالية الضوابط على كيفية وضع الإدارة للتقديرات المحاسبية والإجراءات الفنية المناسبة؛

أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية

- وضع نطاق لتقييم التقديرات المحاسبية للإدارة، فإذا كان المدقق يستخدم افتراضات أو حسابات تختلف عن الإدارة، يجب أن يكون له فهم كافي لافتراضاتها وأساليبها كي يتمكن من تقدير الاختلافات؛

- ينظر المدقق فيما إذا كانت هناك حاجة الى مهارات او معرفة متخصصة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

▪ **تقييم مدى معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء:** ينبغي أن يقوم المدقق استنادا إلى أدلة التدقيق، بتقييم ما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أو تم التعبير عنها بشكل خاطئ.

▪ **الإفصاحات المتعلقة بتقديرات المحاسبة:** يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول الإفصاحات في البيانات المالية للتقديرات المحاسبية، وتقييم مدى ملاءمة الإفصاح عن شكوك التقدير في البيانات المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي الى مخاطر مهمة.

▪ **مؤشرات التحيز المحتمل للإدارة:** يجب أن يراجع المدقق الأحكام والقرارات التي تتخذها الإدارة في وضع التقديرات المحاسبية لتحديد ما إذا كانت هناك مؤشرات للتحيز الإداري المحتمل.

▪ **التوثيق:** يجب أن يدرج المدقق في وثائق التدقيق مايلي:

- أساس استنتاجات المدقق حول معقولية التقديرات المحاسبية بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر كبيرة؛

- مؤشرات التحيز الإداري المحتمل إن وجدت.

1.5 تحديات مراجعة تقديرات القيمة العادلة:

يواجه المدقق العديد من التحديات عند مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة نذكر منها: (الصياد، 2016)

- القصور في معايير المراجعة المرتبطة بالقيمة العادلة حيث تقتصر فقط على إرشادات عامة دون تقديم توجيهات تفصيلية للمدقق لحكم عن كفاية ومناسبة أدلة الإثبات ومساعدته على الوفاء بالتزاماته حولة عدالة القوائم المالية؛

- إفتقار المراجع للمعرفة الفنية الكافية لقياس القيمة العادلة، مما يستلزم ضرورة إكتسابه لهذه المهارات بما في ذلك تحديد مدى مناسبة نماذج التقييم ومعقولية العوامل والافتراضات والمخاطر الهامة المرتبطة بالتقييم؛
- أسس تقدير القيمة العادلة والتي تعتمد على أسعار متداولة ومتغيرة من أن لأخر في الأسواق النشطة، أو معادلات معلن عنها أو أسعار مماثلة أو مشابهة لها في الأسواق غير النشطة، أو معتمدة على تقديرات مبنية عن نماذج معقدة في بعض الأحيان وتعتمد على إفتراضات تتأثر في جانب منها بشخصية المقيم واتجاه الإدارة في الكثير من الأحيان مما يزيد في فرص إدارة الأرباح؛
- تحديات مرتبطة بجمع أدلة إثبات تتعلق بعدالة تقديرات القيمة العادلة وعن معقولية الإفتراضات وملاءمة نماذج القياس ومدى مناسبة البيانات المستخدمة في ظل الظروف السائدة عن إعداد القوائم المالية مما يتطلب جمع قدر كاف ومناسب من أدلة الإثبات؛
- تحقق المراجع من عدالة الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة بما فيها الإفصاح عن الطرق والإفتراضات الهامة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة للأصول والإلتزامات وكيفية التقدير سواء في السوق النشط أو بالإعتماد على نماذج وأساليب رياضية في حالة الأسواق غير النشطة.

3. جودة التقارير المالية:

وفق مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فإن إعتداد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يتطلب اختبار أثرها على أربعة خصائص أساسية من شأنها جعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها وهي خاصية الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة وقابلية الفهم. (السعبري، 2015)

1.3 الملاءمة:

تعرف الملائمة بأنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومة والتأثير عليه، لذا يسعى مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي لتقديم معلومات مفيدة إلى جميع المستخدمين دون التركيز على طرف على حساب الآخر، وتتكون الملاءمة من الخصائص الفرعية التالية: (المخادم، 2007)

- **التوقيت المناسب:** أي وصول المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب، وتكون المعلومات مفيدة عندما تتوفر لدى متخذ القرار الوقت المطلوب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قراره.
- **القدرة التنبؤية:** تتميز المعلومات بقدرتها على توفير اساس يستند اليه للتنبؤ بالأحداث المستقبلية لمتخذ القرار، فالمعلومة الجيدة هي التي تمكن مستخدميها من تكوين التوقعات عن النتائج المستقبلية وتحسين إمكانياته وقدراته في هذا المجال.
- **القدرة على إعادة التقييم (التغذية العكسية):** أي مساهمة المعلومات في تحسين وتطوير نوعية مخرجات النظام وقدرتها على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار، لذا فالمعلومات الملائمة هي التي تمكن متخذي القرار من تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير فيها وتقييم نتائج القرارات السابقة.

2.3 الموثوقية:

حسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB الموثوقية تعني " ان تكون المعلومات خالية بدرجة معقولة من الاخطاء والتحيز وتعبّر بصدق عن الغرض الذي تستهدفه " ولكي تكون المعلومات موثوق بها يجب أن تتوفر فيها الخصائص الثانوية التالية: (حميدي، 2009)

- **الصدق في التمثيل:** أي تطابق المعلومة المثبتة في التقارير المالية مع ما مثلته من حدث محاسبي بأمانة وعدالة.
- **قابلية التحقق:** أي انه لو تم إعادة القياس المحاسبي للحدث من قبل العديد من المحاسبين يتوصلون الى نفس النتائج وبصورة مستقلة.
- **الحيادية:** تعني خلو المعلومات المالية من التحيز باستخدام اسس واساليب قياس مدروسة دون الاخذ الاعتبار مصلحة جهة مستفيدة من عملية القياس والافصاح.

3.3 القابلية للمقارنة:

يقصد بالقابلية للمقارنة تقديم معلومات مالية ذات فائدة تسمح بإجراء المقارنات السليمة بين المؤسسات المتماثلة بنفس الصناعة بعدما تم استخدام طرائق محاسبية متماثلة في معالجة الاحداث، وقابلية المعلومات للمقارنة تتطلب الثبات في تطبيق الطرق والأساليب

المحاسبية وتعتبر خاصية متداخلة مع خاصيتي الملاءمة والموثوقية، وترتبط خاصية القابلية للمقارنة بمبدأ الاتساق أو التماثل وذلك بهدف إمكانية تحقيق المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى.

4.3 قابلية الفهم:

تعتبر القابلية للفهم إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالتقارير المالية، لذا يفترض أن لدى المستخدمين بعض المعرفة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، فقابلية المعلومات للفهم لا تعتمد على الخصائص المتعلقة بذات المعلومات بل تعتمد أيضا على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المحاسبية مثل مستوى التعليم والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم، هذا ما يفسر كون خاصية قابلية المعلومات للفهم حلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها. (صالح، 2009، الصفحات 36-37)

4. الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى قياس أثر مراجعة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، من خلال قياس هذا الأثر على الخصائص الأساسية الأربعة التي تجعل من المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها وهي: الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة وقابلية الفهم، وقد أجريت الدراسة على عينة من محافظي الحسابات الناشطين في الشرق الجزائري.

1.4 أداة جمع البيانات

لغرض تحقيق أهداف البحث تم تصميم إستمارة إستبيان تضمنت 32 سؤال قسمت إلى محورين، وتم استخدام مقياس ليكارت الخماسي الذي يتوزع من اعلى وزن له والذي اعطي (5) درجة لتمثل حقل الاجابة (موافق بشدة) إلى أدنى وزن له والذي اعطي (1) درجة لتمثل حقل الاجابة (غير موافق بشدة) وبينهما ثلاثة أوزان اخرى هي (2,3,4) لتمثل حقول الاجابة (موافق، محايد، غير موافق)، وتم توزيع 38 إستبانة بطريقة مباشرة او غير مباشرة عن طريق الانترنت، استردت منها 32 إستبانة صالحة للإستعمال بنسبة إسترداد (84.21%).

2.4 صدق الأداة وثباتها

بهدف التحقق من ثبات وصدق الأداة وفعاليتها للتحليل الإحصائي، تم حساب معامل ألفا كرومباخ (cronbach alpha) للتأكد من ثبات أداة القياس ومعامل الصدق (validity) لمعرفة مدى إتساق كل عبارة من العبارات المتعلقة بموضوع الدراسة مع الدرجة الكية للمحور، وكانت النتائج كمايلي:

الجدول 01 : نتائج اختبار صدق وثبات أداة الدراسة

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
مراجعة تقديرات القيمة العادلة	14	0.637	0.798
جودة القوائم المالية	18	0.785	0.886
الإجمالي	32	0.810	0.9

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS

وتعتبر نتائج هذا الإختبار جيدة وذات دلالة إحصائية عالية، مما يشير إلى أن علاقة ثبات وترابط عالي بين عبارات الإستبيان والوثوق في النتائج التي تم التوصل إليها.

3.4 المعالجة الإحصائية

▪ تحليل إجابات أفراد العينة نحو متغير مراجعة تقديرات القيمة العادلة

تم إجراء تحليل وصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة المتعلقة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة، وكانت النتائج كمايلي:

الجدول 02: التحليل الوصفي لمحور مراجعة تقديرات القيمة العادلة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
أولاً. فهم عمليات المؤسسة وأنشطة الرقابة			
01	يراعي المراجع خبرة المقيمين الذين يقومون بتقدير القيمة العادلة	4.31	0.47
02	يتعرف المراجع على إفتراضات الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية والبيانات التي تستند إليها	3.94	0.62
03	يقيم المراجع أنظمة الرقابة على تناسق البيانات المستخدمة في نماذج التقييم	3.47	0.80

رفيق يوسفى، عبد العزيز قتال

0.67	4.00	يطلع المراجع على الوثائق التي تدعم إفتراضات الإدارة لقياس القيمة العادلة	04
ثانياً. تقييم التقديرات والإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة			
0.70	4.21	يقيم المراجع ما إذا كانت قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها ينسجم مع متطلبات إعداد القوائم المالية ذات الصلة	05
0.72	4.06	يتحقق المراجع من ما إذا كانت طرق وضع التقديرات المحاسبية ملائمة وتطبق بانتظام	06
0.93	4.03	يتحقق المراجع من أن طريقة التقييم مناسبة بالنظر إلى طبيعة البند المراد تقييمه	07
0.76	4.00	يتحقق المراجع من أن طريقة التقييم مناسبة لمجال نشاط المؤسسة	08
ثالثاً. معقولية إفتراضات الإدارة في قياس القيمة العادلة			
0.63	4.28	يقيم المراجع مدى معقولية إفتراضات الإدارة ومدى توافقها مع معلومات السوق	09
0.67	4.25	يقيم المراجع مدى مناسبة نموذج القياس المستخدم لتقدير القيمة العادلة	10
0.59	4.19	يتحقق المراجع من مدى إستخدام الإدارة لأفضل المعلومات المتاحة وقت التقييم	11
رابعاً. تقييم نتائج إجراءات المراجعة ومناسبة أدلة الإثبات			
0.65	3.97	يقيم المراجع مدى كفاية وملاءمة أدلة الإثبات التي جمعها عن قياس القيمة العادلة	12
0.55	4.22	يجب على المراجع تقدير درجة عدم اليقين المرتبطة بالتقديرات المحاسبية	13
0.49	4.25	يتحقق المراجع من توافق قياس القيمة العادلة مع معايير المحاسبة الدولية.	14
0.28	4.08	محور مراجعة تقديرات القيمة العادلة	

المصدر: من إعداد الباحثين وفقاً لنتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS

أظهر التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة موافقة أفراد العينة على جميع عبارات محور مراجعة تقديرات القيمة العادلة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذا المحور 4.08 (هذا المتوسط ينتمي للمجال الرابع في قيم المتوسطات المطبقة على سلم ليكارت الخماسي) أما الإنحراف المعياري فقد بلغت 0.28 مما يدل على وجود تشتت ضعيف للقيم عن وسطها الحسابي.

ويشير الجدول أعلاه إلى أن أهم عبارات المحور الأول من حيث مستوى موافقة أفراد عينة عليها هي العبارة الأولى (يرعى المراجع خبرة المقيمين الذين يقومون بتقدير القيمة العادلة) حيث بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة عليها 4.31، بإنحراف معياري يقدر ب 0.47 مما يدل على ضرورة أن يأخذ المراجع بعين الإعتبار خبرة المقيم عند قيامه بمراجعة تقديرات القيمة العادلة، لأن عملية قياس القيمة العادلة وخصوصاً في حالة غياب أسواق نشطة تتطلب خبرة ودراية كافية للمقيم بالأصول المراد تقييمها.

أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية

أما العبارة التي حظيت بأقل مستوى موافقة لأفراد العينة عليها هي العبارة الثالثة (يقيم المراجع أنظمة الرقابة على تناسق البيانات المستخدمة في نماذج التقييم) بمتوسط حسابي 3.41 وإنحراف معياري يقدر ب 0.80، مما يفسر عدم إدراك كافي لأفراد العينة بطرق وأنظمة الرقابة على تناسق البيانات المستخدمة في نماذج التقييم رغم إدراكهم ضرورة هذا التناسق.

▪ تحليل إجابات أفراد العينة نحو متغير جودة القوائم المالية

أظهرت نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد عينة الدراسة حول متغير جودة القوائم

المالية مايلي:

الجدول 03: التحليل الوصفي لمحور جودة القوائم المالية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
أولاً: الملاءمة			
15	تحقق البيانات المالية المسندة إلى القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبند القوائم المالية	4.28	0.46
16	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية	4.22	0.49
17	توافر البيانات المالية المسندة إلى القيمة العادلة معلومات تساعد على تصحيح التوقعات السابقة	4.12	0.49
18	تساعد البيانات المالية المسندة إلى القيمة العادلة في تقدير مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية	4.22	0.42
19	يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال	4.19	0.40
ثانياً: الموثوقية			
20	يوفر قياس الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية.	4.16	0.45
21	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات تعبر عن الحدث المالي بصدق	4.19	0.47
22	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات تتميز بالموضوعية	4.19	0.47
23	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات تتميز بالحياد وعدم	4.16	0.45

رفيق يوسفى، عبد العزيز قتال

		التحيز	
0.45	4.16	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محاسبية قابلة للتحقق	24
ثالثا: قابلية المقارنة			
0.97	3.78	يساعد الإلتزام بتطبيق منهج القيمة العادلة والثبات على استخدام المعايير ذات الصلة على جعل البيانات المالية قابلة للمقارنة	25
0.96	3.72	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة على الرغم من عدم توحيد أساس تصنيف البنود الخاضعة للتقييم بالقيمة العادلة في كل المؤسسات	26
0.61	4.21	تهدف محاسبة القيمة العادلة إلى توفير معلومات مالية تمكن مستخدميها من إجراء المقارنات الزمنية والمكانية من أجل تقييم الأداء	27
0.52	4.28	في ظل تقلبات الأسواق تسمح البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة من إجراء المقارنات	28
رابعا: القابلية للفهم			
0.64	4.09	يسمح استخدام آخر التقديرات للقيمة العادلة في القوائم المالية من جعلها أكثر قابلية للفهم	29
0.67	4.06	توفر القيمة العادلة بيانات مالية ذات قابلية أعلى للفهم لاحتوائها على معلومات أكثر عن الأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبية	30
0.74	3.97	يوفر إستخدام القيمة العادلة قوائم مالية ذات مضمون واحد لكافة مستخدميها، كون المعلومات المستخدمة تعبر عن القيم الجارية بتاريخ إعداد القوائم المالية	31
0.51	4.00	يجب أن تشمل القوائم المالية المسندة إلى القيمة العادلة على كافة المعلومات المتعلقة بتقديراتها حتى لو كانت معقدة وصعبة الفهم.	32
0.27	4.11	محور جودة القوائم المالية	

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS

من خلال التحليل الوصفي لإجابات عينة الدراسة يتضح أن جميع الفقرات التي تعبر عن المحور الثاني (جودة القوائم المالية) يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات هذا المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور 4.11، أما قيمة الإنحراف المعياري فقد بلغت 0.27 مما يدل على وجود تشتت ضعيف للقيم عن وسطها الحسابي.

4.4 إختبار الفرضيات

أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية

لإختبار فرضيات الدراسة تم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط من أجل التعرف على أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية.

▪ إختبار الفرضيات الفرعية

تتلخص نتائج التحليل في الجدول التالي:

الجدول 04: تحليل تباين خط الإنحدار للفرضيات الفرعية

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الإنحدار a	ثابت الإنحدار b	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	قيمة t المحسوبة	قيمة F لمحسوبة	مستوى الدلالة
مراجعات	الملاءمة	0.477	2.258	0.420	0.177	2.537	6.436	0.017
تقديرات القيمة	الموثوقية	0.471	2.246	0.361	0.130	2.121	4.498	0.042
العادلة	قابلية	0.335	2.631	0.168	0.028	0.934	0.872	0.358
	قابلية الفهم	0.593	1.610	0.416	0.173	2.509	6.295	0.018

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS

الفرضية الفرعية الأولى:

يوضح الجدول أعلاه وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 0.420، مما يدل على وجود تأثير وارتباط متوسط بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية، كما بلغ معامل التحديد 0.177 مما يدل على أن 17.7 % من التغير في ملاءمة المعلومات المحاسبية يرجع إلى مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الإنحدار ذو دلالة إحصائية حيث أن مستوى الدلالة Sig = 0.017 أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية"

الفرضية الفرعية الثانية:

يوضح الجدول أعلاه وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 0.361، مما يدل على وجود تأثير وارتباط متوسط بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية، كما بلغ معامل التحديد 0.130 مما يدل على أن 13 % من التغير في موثوقية المعلومات المحاسبية يرجع إلى مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الإنحدار ذو دلالة إحصائية حيث أن مستوى الدلالة $\text{Sig} = 0.042$ أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية"
الفرضية الفرعية الثالثة:

يوضح الجدول أعلاه عدم وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 16.8 % وهي نسبة ضعيفة، وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الإنحدار ذو دلالة إحصائية حيث أن مستوى الدلالة $\text{Sig} = 0.358$ أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) وعليه يتم قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة.

"لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية"
الفرضية الفرعية الرابعة:

يوضح الجدول أعلاه وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 0.416، مما يدل على وجود تأثير وارتباط متوسط بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة و قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية، كما بلغ معامل التحديد 0.173 مما يدل على أن 17.3 % من التغير في قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية يرجع إلى مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الإنحدار ذو دلالة إحصائية حيث أن مستوى الدلالة $\text{Sig} = 0.018$ أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية"

▪ إختبار الفرضيات الفرعية

تتلخص نتائج التحليل في الجدول التالي:

الجدول 05: تحليل تباين خط الإنحدار للفرضية الرئيسية

مستوى الدلالة	قيمة F لمحسوبة	قيمة t المحسوبة	معامل التحديد R2	معامل الارتباط R	ثابت الإنحدار b	معامل الإنحدار a	المتغير التابع	المتغير المستقل
0.005	9.171	3.028	0.234	0.484	2.194	0.470	جودة التقارير المالية	مراجعات تقديرات القيمة العادلة

المصدر: من إعداد الباحثين وفقا لنتائج برنامج التحليل الإحصائي SPSS

يوضح الجدول أعلاه وجود علاقة تأثير موجبة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) حيث بلغ معامل الارتباط 0.484، مما يدل على وجود تأثير وارتباط متوسط بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وجودة التقارير المالية، كما بلغ معامل التحديد 0.234 مما يدل على أن 23.4% من التغير في جودة التقارير المالية يرجع إلى مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وقد أظهر إختبار (F) بأن نموذج الإنحدار ذو دلالة إحصائية حيث أن مستوى الدلالة Sig = 0.005 أقل من مستوى المعنوية ($\alpha \leq 0.05$) وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

"توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وجودة التقارير المالية"

5. خاتمة:

حاولنا من خلال هذا البحث إستطلاع آراء عينة من المراجعين حول مراجعة القيمة العادلة وأثرها على جودة التقارير المالية، مع العلم أن إستخدام القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي من قبل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية يعتبر جد محتشم، رغم تزايد الإهتمام

باستخدامها من قبل المنظمات المهنية المحبة والدولية، ومن خلال تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

– وجود أثر إيجابي لمراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالي، أي أن قيام المراجع باعتباره جهة مستقلة ومحايدة بمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة يعطي مصداقية للمعلومات المحاسبية المقيمة وفق القيمة العادلة، مما يؤثر إيجابا على جودة القوائم المالية؛

– وجود أثر إيجابي لمراجعة تقديرات القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية؛

– وجود أثر إيجابي لمراجعة تقديرات القيمة العادلة على موثوقية المعلومات المحاسبية؛

– لا يوجد أثر معنوي لمراجعة تقديرات القيمة العادلة على قابلية المقارنة للمعلومات

المحاسبية؛

– وجود أثر إيجابي لمراجعة تقديرات القيمة العادلة على قابلية الفهم للمعلومات

المحاسبية.

من خلال النتائج السابقة نقترح مايلي:

– يجب على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية الإهتمام بتطبيق محاسبة القيمة العادة

ومراجعة تقديراتها لما لها من أثر إيجابي على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية؛

– ضرورة إهتمام الهيئات المهنية المسؤولة عن المراجعة في الجزائر بعقد دورات

تدريبية للمراجعين في محاسبة القيمة العادلة وإجراءات مراجعة تقديراتها؛

– يجب على المراجع الذي يقوم بمراجعة القيمة العادلة فهم عمليات المؤسسة، وتقييم

المخاطر المرتبطة بقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة.

6. قائمة المراجع:

- 1.Appah, E. O. (2018). Fair Value Accounting & Challenges of Audit Practice in Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting, 09(14).
2. FASB. (2006). Statement Of Financial Accounting Standards No 157 Fair Value measurements. Financial Accounting Standards Board U.S.A, 8.
3. IFAC. (2019). ISA 540: Auditing Accounting Estimates, Including FairValueAccounting Estimates, and Related Disclosures. USA: International Auditing and Assurance Standards Board.
4. IFRS13. (2012). Applying IFRS: IFRS 13 Fair Value Measurement. Retrieved from Ernst & Young: www.ey.com/ifrs

5. أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر. (2007). المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الثالث(4).
6. أحمد عبد الرحمن المخادم. (2007). أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية. المنارة للبحوث والدراسات 13(02)، 253-288.
7. حماد ط. ع. (2003). المدخل الحديث في المحاسبة عن القيمة العادلة. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
8. رضا إبراهيم صالح. (2009). أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 46(02)، 24.
9. زيد عائد مردان، إبراهيم عبد موسى السعيري. (2015). القيمة العادلة وتأثير إستعمالها على جودة التقارير المالية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، 8(25)، 214-242.
10. زينب عباس حميدي. (2009). الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم اضرار الحرب - دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات. مجلة الإدارة والاقتصاد(57)، 37-54.
11. عادل ح. (2019). القيمة العادلة بين النظرية والتطبيق. المرساة المصرفية، (21) 12.
12. عبد الفتاح سعيد السرطاوي، نافع أحمد عساف، عادل عيسى حسان. (2019). التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في فلسطين عند القياس بالقيمة العادلة: دراسة ميدانية للصفة الغربية. مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، التاسع عشر(01)، 100.
13. علي محمد علي الصياد. (2016). إطار مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بإستخدام مدخل المراجعة على أساس الخطر. AUJAA مجلة المحاسبة والمراجعة(2)، 109-136.

14. مصطفى راشد العبادى. (18-19 ماي، 2010). مدي حاجة معاير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية- دراسة تحليلية مقارنة. الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: " مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين". المملكة العربية السعودية: كلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود.