

محاسبة القيمة العادلة وتحديات التدقيق: دراسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين لولايات الشرق الجزائري

Fair value accounting and auditing challenges: A field study on a sample of external auditors for the eastern provinces of Algeria

الأزهرة عزة

eLazhar Azza

جامعة حمه لحضر الوادي - الجزائر

azza-lazhar@univ-eloued.dz

*همزة بوتيفان

Hamza Boutighane

جامعة محمد بوضياف المسيلة - الجزائر

hamza.boutighane@univ-constantine2.dz

تاريخ النشر: 2021/12/31 تاريخ القبول: 2021/12/22 تاريخ الاستلام: 2021/10/27

الملخص :

تهدف الدراسة إلى قياس مدى مساهمة إدراك المدققين الخارجيين بأهمية ومتطلبات منهج القياس على أساس القيمة العادلة في مجابهة تحديات التدقيق والقياسات المتعلقة بها. استهدفت الدراسة عينة من مدققي الحسابات لولايات الشرق الجزائري من خلال تحليل إستببيان باستخدام برنامج SPSS. توصلت الدراسة إلى أنّ المدقق الخارجي في الجزائر يتمتع بدرجة إدراك متوسطة بخصوص أهمية ومتطلبات القيمة العادلة، كما أن هناك اختلاف في ترتيب التحديات التي تواجهه أثناء تدقيقه لقياساتها، إضافة إلى أنّ إدراكه بأهمية ومتطلبات القياس على أساس القيمة العادلة يساهم بدرجة عالية في مجابهة تحديات التدقيق المرتبطة بها. الكلمات المفتاحية: قيمة عادلة، قياسات القيمة العادلة، تدقيق، تحديات التدقيق. تصنيف JEL: M41، M42.

Abstract :

This study aims to measure the extent of the contribution of external auditors' awareness and perception of the importance and requirements of the fair value measurement approach in facing auditing challenges when auditing the relevant measurements. A sample of auditors in the eastern Algerian states was surveyed to attain their perceptions on the issue examined. By analyzing the results of the questionnaire using SPSS software, results reveal that the external auditor in Algeria has a moderate degree of awareness regarding the importance and requirements of fair value. In addition, there is also a difference in the order of the challenges encountered by the external auditor while auditing fair value measurements. Furthermore, his awareness of the importance and requirements of fair value measurements contributes to a high degree in facing the associated auditing challenges.

Keys words: Fair value, fair value measurements, auditing, audit challenges

JEL classification codes: M41; M42

1. مقدمة:

أصبحت القيمة العادلة السمة الغالبة التي تميّز الكثير من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، فأسلوب القياس المستند إلى القيمة العادلة يوفر العديد من المزايا لمختلف الأطراف، فهو يسمح بإنتاج معلومات ذات خصائص نوعية تسمح باتخاذ القرارات مما يسمح بتخصيص أفضل للموارد، لذلك نجد الكثير من الدول تسعى جاهدة للاستفادة من المزايا التي يتيحها تطبيق محاسبة القيمة العادلة، إلا أنّها في المقابل تُواجه مجموعة من العراقيل والتحديات التي تجعل من فعالية هذا الأسلوب في التقييم محل شكوك كثيرة، لعلّ من أهمّها تحديات القياس التي تصطبم بواقع غياب الأسواق أو عدم كفاءتها، يضاف إليها التحديات المرتبطة بالتدقيق وتحديات أخرى.

على مدار عدّة سنوات مثل تدقيق قياسات القيمة العادلة والتقديرات المحاسبية المعقّدة الأخرى تحديّ ومجال معقّد، يتّضح ذلك من خلال أوجه القصور التي عبّرت عنها مختلف الهيئات الدولية التي تُعنى بالتدقيق، وأنّ استمرار اتجاه أوجه القصور المعبّر عنها مثير للقلق، لأنّه يثير مخاوف بشأن قدرة المدققين على تدقيق قياسات القيمة العادلة المعقّدة وبالتالي أداء المدققين لدورهم في تقديم ضمانات على سلامة وصدق البيانات المالية (GLOVER, TAYLOR, & Wu, 2019, p. 1418) إشكالية الدراسة:

الجزائر على غرار باقي دول العالم تحاول تكييف منظومتها المحاسبية مع المنظومة الدولية، يتجلى ذلك بالخصوص من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي SCF المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، في نفس الإطار سار المشرع الجزائري في مجال التدقيق، وذلك بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق NAA بالتوازي مع المعايير الدولية للتدقيق ISA. ولأنّ كثير من المعايير المحاسبية الدولية تتيح أو تلزم استخدام منهج القياس على أساس القيمة العادلة في التقارير المالية، مما يطرح معه تساؤلات حول قدرة المدققين الخارجيين في الجزائر على الإستجابة لمتطلبات تدقيق قياسات القيمة العادلة المعقّدة.

مما سبق يمكننا طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي: ما مدى مساهمة إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر بأهمية ومتطلبات منهج القياس على أساس القيمة العادلة في مجابهة تحديات التدقيق عند تدقيقهم للقياسات المتعلقة بها؟

ينبثق عن الإشكالية الرئيسية التساؤلين الفرعيين التاليين:

- ما درجة إدراك المدقق الخارجي في الجزائر بأهمية القيمة العادلة وبتطلّبات قياسها؟

- هل هناك اختلاف في ترتيب التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في الجزائر عند تدقيق قياسات القيمة العادلة؟

فرضيات الدراسة:

بالعودة إلى إشكالية البحث يمكننا صياغة الفرضية الرئيسية التالية:
يساهم إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر بأهمية ومتطلبات منهج القياس على أساس القيمة العادلة بدرجة عالية في مجابهة تحديات التدقيق عند تدقيقهم للقياسات المتعلقة بها.
ينبثق عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- درجة إدراك المدقق الخارجي في الجزائر بأهمية القيمة العادلة ومتطلبات قياسها عالية؛
- هناك اختلاف في ترتيب التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في الجزائر عند تدقيق قياسات القيمة العادلة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية موضوع الدراسة من كثرة الجدل الدائر حول اعتماد وتبني منهج القياس على أساس القيمة العادلة كأسلوب للقياس المحاسبي، خصوصاً بعد الإتهامات التي طالته في أعقاب الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 ومانتج عنها من إفرازات. كذلك فإنّ مُتطلبات هذا المنهج للقياس تجعل الكثير من منشآت الأعمال عاجزة عن تطبيقها وفي حال اعتمادها فإنها تطرح عدّة صعوبات فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية المعدّة على أساسها، ممّا يضع المدققين أمام مجموعة من التحديات في حال عدم مجابته سينعكس ذلك لامحالة على أدائهم لدورهم في تقديم ضمانات على سلامة وصدق البيانات المالية.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى محاولة ربط علاقة بين إدراك المدققين الخارجيين بأهمية ومتطلبات القياس على أساس القيمة العادلة من جهة وبمدى قدرة ذلك على مساعدتهم في مجابهة تحديات التدقيق المرتبطة بها، ويتفرع عن هذا الهدف الرئيسي الهدفين الفرعيين التالين:

- قياس درجة إدراك المدققين الخارجيين الجزائريين بأهمية ومتطلبات منهج القيمة العادلة؛
- محاولة ترتيب التحديات التي تواجه المدققين الخارجيين عند تدقيقهم لقياسات القيمة العادلة.

منهج الدراسة: تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي الذي يتناسب مع هذا النوع من الدراسات، يتجلى ذلك على وجه الخصوص من خلال عرض المفاهيم المرتبطة بمتغيرات الدراسة، إضافةً لتحليل نتائج الاستبيان المعدّ لتلبية متطلبات اختبار الفرضيات الموضوعية.

2. الأدبيات النظرية للقيمة العادلة

مثّل صعود مفهوم القيمة العادلة الى واجهة المشهد المحاسبي الدولي تحول مفاهيمي حقيقي فيما يخص جوهر النموذج المحاسبي، ساعده في ذلك مجموعة من المحددات، يرتبط الاول مباشرة بالتوجيهات والارشادات التي ميزت اقامة أطر مفاهيمية أنجلوساكسونية تلك المرتبطة سواء بمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB 1984) ثم بعد ذلك لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB 1989). بينما المحدد الثاني فيرتبط بالاستخدام المتصاعد للأدوات المالية بما تحمله من تعقيدات كثيرة وكذا التقلبات الكبيرة للأسواق التي تؤدي الى تفاقم المخاطر. أما المحدد الثالث فينبع خصوصا من ارادة لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) في تقليص السلطة التقديرية المتروكة للمسيرين في تحديد النتيجة المحاسبية (Casta, 2003, p. 23).

1.2. مفهوم القيمة العادلة:

يعرّف المعيار IFRS 13 القيمة العادلة بأنها: "السعر الذي سيتم استلامه للحصول على أصل أو دفعه لتحويل التزام في إطار معاملة عادية بين متعاملين في السوق بتاريخ القياس" (IASB, 2013) لزيادة الاتساق والمقارنة في قياسات القيمة العادلة، فإن هذا المعيار يضع تسلسلا هرميا للقيمة العادلة من ثلاثة مستويات، في اطار مشروع التقارب مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما US GAAP قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سنة 2010 بنشر المعيار (IFRS13) حول قياس القيمة العادلة المستوحى الى حد بعيد من قواعد المعيار (SFAS157 حاليا ASC820). يهدف هذا المعيار الى اعطاء تعريف وحيد لمفهوم القيمة العادلة في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولتنسيق طرق القياس. كما يهدف الى تجميع مبادئ قياس القيمة العادلة وكذا أدلة وإرشادات التطبيق لجميع الحالات التي تستخدم هذا المفهوم وكل ذلك في معيار واحد (Zyla, 2020, p. 6).

2.2. قياس القيمة العادلة:

يتطلب قياس القيمة العادلة من المنشأة تحديد كل من الأصل وكذا السوق الرئيسي إضافة إلى تقنية التقييم: الأصل أو الالتزام المحدد موضوع القياس (بما يتوافق مع وحدة القياس الخاصة به)، كذلك السوق الرئيسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو للالتزام، بالإضافة تقنية (تقنيات) التقييم المناسبة للقياس، مع مراعاة توفر البيانات التي يتم من خلالها تطوير المدخلات التي تمثل الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام ومستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم فيه تصنيف المدخلات.

تقنيات التقييم: الهدف من استخدام تقنية التقييم هو تقدير السعر الذي تتم عنده معاملة منظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس حيث يقدم المعيار IFRS13 ثلاث مناهج للتقييم كمايلي (IASB, 2013): منهج السوق (Marketapproach) الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق، التي تنطوي على أصول أو التزامات متطابقة أو ماثلة أو مجموعة من الأصول والالتزامات، كذلك منهج التكلفة (Costapproach) الذي يعكس المبلغ المطلوب حالياً لاستبدال قدرة الخدمة للأصل (تكلفة الإحلال الحالية)، بالإضافة الى منهج الدخل (Incomeapproach) الذي يحول المبالغ المستقبلية (التدفقات النقدية أو الدخل والنفقات) إلى مبالغ حالية، مما يعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.

3.2. تحديات تدقيق القيمة العادلة

ينتج عدم اليقين عند القياس بالقيمة العادلة من ذاتية المدخلات التي يمكن ملاحظتها (المستوى 2)، بالإضافة إلى المدخلات غير الملحوظة (المستوى 3) بحيث يمكن أن يصل طرفان إلى قيم عادلة مختلفة، ونتيجة لذلك يتطلب تدقيق القيم العادلة تقييماً لمدى معقولية هذه المدخلات والإفترضات بدلا من تأكيد الإحداث الماضية، وأن أحد العوامل المهمة المساهمة في استمرار أوجه القصور المعبر عنها في عمليات تدقيق قياسات القيمة العادلة FVMs هو أداء المدقق الناقص الذي لا يلبي متطلبات معايير التدقيق، إذ أن المدققين الخارجيين قد يميلون إلى الإفراط في تأكيد ادعاءات الإدارة، وقد لا تراعي الأدلة المتناقضة بشكل مناسب (Griffith, Hammersley, Kadous, Young, & Griffith, Emily E, 2015, p. 1) فقد خلصت دراسة (Cannon and Bedard 2017) إلى أن تقييم معقولية إفترضات الإدارة وطرق التقييم هي واحدة من أكثر التحديات التي يواجهها المدققون عند تدقيقهم لقياسات القيمة العادلة الصعبة جدا (p.83).

تستمر أوجه القصور المبلغ عنها في عمليات تدقيق القيمة العادلة والتقديرات المحاسبية المعقدة الأخرى المشار إليها ب FVMs، على الرغم من التحسينات الملحوظة في أداء المدققين من قبل المنظمين، وتشير أوجه القصور هاته إلى أن العوامل الكامنة وراء هذا الاتجاه قد تكون أكثر تعقيدا، وكذلك قد تكون متعددة الأبعاد مما أقترح سابقا من قبل المنظمين والبحوث الأكاديمية، فهي قد ركزت إلى حد كبير على أداء المدققين غير المرضي كمصدر رئيسي لأوجه القصور المبلغ عنها، تؤكد بعض الأدلة بأن خبراء التدقيق يفسرون المعايير وقيمون الأدلة بشكل

مختلف عن المفتشين وهو ما يشير إلى وجود فجوة بين الأدلة التي يعتبرها المدققون والمفتشون كافية لدعم تدقيق القيمة العادلة المشار إليها بفجوة قياسات القيمة العادلة، (Glover, Taylor, & Wu, 2019, p. 1418).

وفقاً لـ (Glover and all. (2017) فإن الافتقار إلى بيانات السوق المتاحة حول قياسات القيمة العادلة للأصول غير المالية يجبر المدققين على الاعتماد بشكل أكبر على إفتراضات الإدارة وأن معرفة الإدارة غير الكافية فيما يتعلق بالتقييم تمثل تحديات كبيرة للمدققين عند تدقيق هذه الأنواع (p.27).

حسب (Hermanson et all.(2017) فإن تقديرات القيمة العادلة من المستوى الأول وكذا الثاني هي أكثر ما يواجهه عادة المدققون اثناء الممارسة على خلاف تقديرات المستوى الثالث، كما تشير النتائج الى ان التقديرات من المستوى الثالث هي الأكثر صعوبة في التدقيق، اما بخصوص معايير التدقيق المهنية الموجهة لتقديرات القيم العادلة اضافة الى التوجيهات الداخلية للشركة والافصاحات المطلوبة فان المدققين يعتقدون بأنها كلها كافية وملائمة، وفي الاخير فان المدققين يعتقدون بان التحدي الأكبر الذي يواجههم عند مراجعة قياسات القيمة العادلة يتمثل في اجابتهم حول السؤال المرتبط بمدى بذلهم الجهد الازم لتدقيق القيم العادلة (p.18).

توصلت دراسة قام بها (عبد الواحد غازي و ثابت حسان، 2014، صفحة 384) غازي وحسان (2014) إلى أن المدقق الخارجي يواجه العديد من المعوقات أثناء تدقيق تقديرات القيمة العادلة ومنها المهارات والخبرة اللازمة لتدقيق تقديرات القيمة العادلة فضلاً عن النقص في الاطلاع على آخر التعديلات لمعايير التدقيق الدولية والخاصة بتدقيق القيمة العادلة، وإستخدام الحكم الشخصي في أغلب الأحيان، كما خلصت الى أن أكثر تحدي يواجه المدقق الخارجي هو عدم إلزام معايير المحاسبة الدولية بضرورة القياس وفقاً للقيمة العادلة، وأن أقل تحدي يواجه المدقق الخارجي هو المدخلات المستندة على الحكم الشخصي.

توثق نتائج البحث الذي قام به (Joe et all (2017) بأن المدققين يخصصون نسبة أقل من الجهد لإختبار المدخلات الذاتية لتقدير القيمة العادلة عندما تكون درجة القياس في أدلة العميل ومستوى مخاطر العميل مرتفعة، علاوة على ذلك سيستمر هذا الإتجاه حتى بعد أن يتلقى المدققون تنبيهها تنظيمياً للممارسة يذكرهم فيه بتركيز المزيد من جهود المراجعة على إختبار مدخلات القيمة العادلة التي تكون عرضة للتحيز الإداري، تشير النتائج ايضاً إلى أنه في المواقف التي تكون فيها البيانات الكمية وغير الكمية مهمة للمراجعة، هناك إمكانية للإدارة للتلاعب

بالأدلة التي تقدمها للمدققين لإلهائهم عن إختبار المدخلات التقديرية المعقدة التي تكون عرضة للإدارة الإنتهازية (p.30,31).

3. الطريقة والأدوات:

1.3. مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات المعتمدين لولايات الشرق والذين تم الحصول على معلوماتهم من خلال قوائم المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لسنة 2020 (مقرر رقم 03، 2020)، أما العينة فهي تتكون من 120 محافظ حسابات، ويهدف الوصول إلى النتائج الخاصة بالدراسة تم إرسال الاستبيان عبر البريد الإلكتروني لمفردات العينة وهو ما أملتة خصوصا ضرورات الوضع الصحي للبلد في ظل جائحة كورونا (COVID19)، إذ امتدت عملية ارسال واستقبال الإستبيانات على مدار ثلاثة أشهر من بداية شهر جوان إلى غاية نهاية شهر أوت منسنة 2020، وبعد المعالجة تبين أن عدد الإستبيانات المعتمدة للبحث هي 93 استبانة من مجموع 120 بنسبة مئوية قدرت بـ 77.5%.

2.3. أداة الدراسة:

قصد اختبار الفرضيات ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيانين وذلك بعد الإطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة كمايلي:

الإستبيان الأول: يحتوي على محورين

المحور الأول: ويخص معلومات عامة حول المستجيب وتشمل الجنس، العمر، المؤهل العلمي، سنوات الأقدمية وكذا سؤاين موجّهين.

الأول: بمضمون "هل حصلت على تأهيل كافي بخصوص معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) المتعلقة بالقيمة العادلة"، أما الثاني فبمضمون "هل يتمتع بالتأهيل الكافي بخصوص معايير تدقيق القيمة العادلة على وجه التحديد (ISA 540)".

المحور الثاني: يخص إدراك المدقق الخارجي بأهمية ومضمون القياس على أساس القيمة العادلة وهو يشمل 10 عبارات.

الإستبيان الثاني: ويخص تحديات تدقيق القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية، وهو يشمل 10 عبارات ويهدف إلى ترتيب تحديات التدقيق.

3.3. أساليب المعالجة الإحصائية:

- من أجل تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية وذلك بإستعمال برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS. V20) حيث شملت مايلي:
- معامل ألفا كرمباخ (Cronbach's Alpha) لإختبار صدق وثبات الإستبيان؛
 - مقاييس الإحصاء الوصفي المعياري منها التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص العينة؛
 - المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لتحديد الأهمية النسبية؛
 - اختبار الدلالة الإحصائية (ANOVA) للتحقق من صحة الفرضية العامة؛
 - اختبار الدلالة الإحصائية (T) لإختبار صحة الفرضية الأولى؛
 - استخدام معامل فريدمان الترتيبي؛
 - اختبار ويلكوكسون بهدف ترتيب المؤشرات التي يقيسها الإستبيان الثاني (تحديات التدقيق).

4.3. ثبات وصدق أداة الدراسة:

1.4.3. ثبات وصدق إستبيان إدراك المدقق الخارجي بأهمية ومضمون القيمة العادلة:

أولاً: الثبات بطريقة التناسق الداخلي (ألفا كرونباخ):

تم حساب ثبات هذا الاستبيان بطريقة التناسق الداخلي بمعامل ألفا كرونباخ والتي تقوم على أساس تقدير معدل إرتباطات العبارات فيما بينها ككل كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم 1: ثبات إستبيان إدراك المدقق الخارجي بأهمية ومضمون القيمة العادلة عن طريق ألفا كرونباخ

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	الاستبيان ككل
10	0.762	

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل ألفا كرونباخ والذي قدر بالنسبة للاستبيان ككل بلغ (0.76)، يمكن القول بأنها قيمة تدل على أن هذا الاستبيان يتمتع بالثبات عالي، حيث نلاحظ أنها قيمة موجبة وأن هناك إنسجام وترابط بين عبارات هذا الاستبيان يتعدى (0.50).

ثانياً: الصدق بطريقة الاتساق الداخلي:

تم حساب صدق هذا الاستبيان عن طريق حساب أو تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للاستبيان ككل، كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 2: مصفوفة ارتباطات عبارات إستبيان إدراك المدقق بأهمية القيمة العادلة مع درجته الكلية

العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور

0.615**	العبارة 6	0.587**	العبارة 1
0.605**	العبارة 7	0.664**	العبارة 2
0.583**	العبارة 8	0.459*	العبارة 3
0.620**	العبارة 9	0.415*	العبارة 4
0.424*	العبارة 10	0.685**	العبارة 5
(0.01) الارتباط دال عند مستوى الدلالة ألفا**			

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها جاءت كلها دالة إحصائيا فمنها ما هو دال عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) وعددها (7) عبارات وهي (1، 2، 5، 6، 7، 8، 9) حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,68) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (5) والدرجة الكلية للاستبيان ككل و(0,58) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (1) والدرجة الكلية للاستبيان ككل، في حين نجد أن هناك (3) عبارات جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.05$) وهي (3، 4، 10) حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0,45) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (3) والدرجة الكلية للاستبيان ككل و(0,41) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (4) والدرجة الكلية للاستبيان ككل، وعموما يمكن القول بأن هذا الاستبيان صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين درجته الكلية.

2.4.3. ثبات وصدق إستبيان تحديات التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية:

أولا: الثبات بطريقة التناسق الداخلي (ألفا كرونباخ): تم حساب ثبات هذا الاستبيان بطريقة التناسق الداخلي بمعامل ألفا كرونباخ، كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم 3: ثبات إستبيان تحديات التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية عن طريق ألفا كرونباخ

عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	الاستبيان ككل
10	0.857	

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل ألفا كرونباخ والذي قدر بالنسبة للاستبيان ككل بلغ (0.85)، يمكن القول بأنها قيمة تدل على أن هذا الاستبيان يتمتع بالثبات عالي، حيث نلاحظ أنها قيمة موجبة وأن هناك إنسجام وترابط بين عبارات هذا الاستبيان يتعدى (0.50).

ثانيا: الصدق بطريقة الانساق الداخلي: تم حساب صدق هذا الاستبيان عن طريق حساب أو تقدير الارتباطات بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للاستبيان ككل، كما يلي:

الجدول رقم 4: مصفوفة ارتباطات عبارات إستبيان تحديات التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية مع درجته

الكلية

العبارات	الدرجة الكلية للمحور	العبارات	الدرجة الكلية للمحور
العبارة 1	0.711**	العبارة 6	0.496**
العبارة 2	0.835**	العبارة 7	0.490**
العبارة 3	0.835**	العبارة 8	0.634**
العبارة 4	0.468*	العبارة 9	0.824**
العبارة 5	0.666**	العبارة 10	0.684**

(0.01) الارتباط دال عند مستوى الدلالة ألفا**

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيم معامل الارتباط بيرسون نلاحظ أنها أغلبها جاءت دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$) وعددها (9) عبارات وهي (1، 2، 3، 5، 6، 7، 8، 9، 10) حيث تراوحت قيم الارتباط فيها ما بين (0،83) كأعلى ارتباط كان بين العبارة (2، 3) والدرجة الكلية للاستبيان ككل و(0،49) كأدنى ارتباط كان بين العبارة (7) والدرجة الكلية للاستبيان ككل، في حين نجد أن هناك عبارة واحدة فقط جاءت دالة عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.05$) وهي (4) بارتباط قدر ب (0،46)، وعموما يمكن القول بأن هذا الاستبيان صادق لأن كل عباراته تتسق فيما بينها وبين درجته الكلية.

4. نتائج الدراسة:

1.1.4. التحقق من شرط إعتدالية التوزيع:

قبل المبدأ في مرحلة معالجة الفرضيات باستخدام الاساليب الاحصائية المختلفة والملائمة وجب أولا التحقق من شرط إعتدالية التوزيع بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة الحالية، والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول رقم 5: التحقق من شرط إعتدالية التوزيع بالنسبة للمتغيرات محل الدراسة

القرار	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnova			المتغيرات
	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الاحصاءات	مستوى الدلالة	درجة الحرية	الاحصاءات	
غير دال	0.051	93	0.945	0.101	93	0.127	إدراك المدقق
غير دال	0.120	93	0.956	0.074	93	0.133	تحديات التدقيق

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال المعطيات المبينة بالجدول أعلاه نلاحظ وبناء على قيم إختبار كولموغوروفسميرنوف وكذا إختبار شبيرو وملك في درجات أفراد عينة الدراسة على كل من استبيان إدراك المدقق الخارجي بأهمية القيمة العادلة واستبيان تحديات التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية كانت غير دالة

إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا (0.05) وهذا يعني أن التوزيع البيانات اعتدالي وبالتالي فإن كل الاساليب الاحصائية التي ستستخدم في المعالجة هي أساليب بارامترية.

2.4. وصف خصائص العينة:

الجدول رقم 6: توزيع أفراد العينة حسب الخصائص الشخصية

المتغير	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية
1- الجنس	الذكور	89	95.7%
	الإناث	4	4.3%
2- السن	أقل من 30 سنة	9	9.7%
	من 30 إلى 40 سنة	26	28%
	من 41 إلى 50 سنة	30	32.2%
	أكثر من 50 سنة	28	30.1%
3- المؤهل العلمي	شهادة مهنية CMTC/ CED	21	22.6%
	شهادة جامعية	72	77.4%
4- الأقدمية	أقل من 5 سنوات	16	17.2%
	من 5 إلى 10 سنوات	21	22.6%
	من 11 إلى 15 سنة	22	23.7%
	أكثر من 15 سنة	34	36.6%

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول اعلاه يتضح أن غالبية أفراد العينة يمثلون جنس ذكور بنسبة 95.7% في حين الإناث يمثلن أقلية.

احتلت الفئة العمرية التي تتراوح أعمارها بين 41 سنة و50 سنة المرتبة الأولى بنسبة 32.2% تليها الفئة العمرية التي تفوق أعمارها 50 سنة بنسبة مئوية قاربت 30.1% لتحتل الفئة العمرية التي تتراوح أعمارها بين 30 و40 سنة المرتبة الثالثة بنسبة مئوية 28%، أما الفئة العمرية التي تقل أعمارها عن 30 سنة فقد احتلت المرتبة الأخيرة بنسبة 9%، مما يدل على أن أغلبية الممارسين لمهنة التدقيق في مجتمع الدراسة من ذوي الأعمار المتقدمة نسبياً.

مثلت فئة الحاملين للشهادات الجامعية غالبية الممارسين لمهنة التدقيق بنسبة 77.4% أما النسبة الباقية 22.6% فهم من حملة الشهادات المهنية CMTC/ CED وهو ما يعطي دلالة على أن جميع الممارسين من حملة الشهادات سواء الجامعية أو المهنية وهو ما يدخل ضمن متطلبات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر (التأهيل العلمي).

بلغت نسبة الممارسين لمهنة التدقيق الذين تتجاوز أقدميتهم 15 سنة 36% ليحتلوا بذلك المرتبة الأولى يليهم الممارسين الذين تتراوح أقدميتهم بين 11 و 15 سنة بنسبة تمثل 23.7% في حين تمثل الفئة التي تتراوح سنوات أقدميتهم بين 5 و 10 سنوات مانسبته 22% وفي المرتبة الرابعة تأتي الفئة التي تقل سنوات أقدميتها عن 05 سنوات بنسبة 17.2%، مما يعطي معه قراءة بأن غالبية الممارسين تتجاوز سنوات أقدميتهم الحد الأدنى لإكتساب الخبرة.

جدول رقم 7: توزيع إجابات أفراد العينة حسب السؤال 5 و 6

السؤال	بدائل الاجابة	التكرارات	النسبة المئوية
السؤال (5)	نعم	51	54.8%
	لا	42	45.2%
السؤال (6)	نعم	12	12.9%
	لا	81	87.1%

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنسبة لإجابات افراد العينة فيما يخص السؤال الخامس (هل حصلت على تأهيل كافي بخصوص معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS المتعلقة بالقيمة العادلة؟) يتضح بأن ما نسبته 54.8% أجابوا بنعم اما النسبة الباقية 45.2% أجابوا بـ لا، مما يدل على ان الأغلبية قد حصلت على تأهيل كافي بهذا الخصوص.

أما ما تعلق بخصوص السؤال السادس (هل تتمتع بالتأهيل الكافي بخصوص معايير تدقيق القيمة العادلة على وجه التحديد (ISA540)؟) فإن غالبية افراد العينة يتضح بأنهم يفتقرون إلى التأهيل الكافي وهو ما يعبر عنه بنسبة 87.1% إذ اقتصرت عملية التأهيل فقط على ما نسبته 12.9%

3.4. قراءة نتائج أسئلة الاستبيان:

1.3.4. قراءة نتائج إستبيان إدراك المدقق الخارجي بأهمية ومضمون القيمة العادلة:

يتضمن هذا الاستبيان (10) عبارات وبعد التحليل الاحصائي تم وصف العبارات حسب درجة تشبعها عن طريق استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة، فكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم 8: نتائج استبيان إدراك المدقق الخارجي بأهمية ومضمون القيمة العادلة

الر قم	عبارات استبيان (إدراك المدقق الخارجي بأهمية القيمة العادلة)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
-----------	---	--------------------	----------------------

1.138	4.17	تعتبر محاسبة القيمة العادلة بديل محاسبي جيد مقارنة بأساس التكلفة التاريخية	1
0.786	4.44	لإستخدام محاسبة القيمة العادلة آثار جيّدة على جودة التقارير المالية	2
1.131	3.95	ينعكس إستخدام محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعلى وجه التحديد الملائمة.	3
1.194	4.17	رغم القضايا الخلافية المحيطة بأسلوب القيمة العادلة إلا أنه يبقى أسلوب القياس المفضّل لخدمة مصالح مُختلف الأطراف	4
0.754	4.67	المعايير المحاسبية الدولية لم تُلزم بضرورة القياس والإفصاح وفقاً للقيمة العادلة ولم تلغي التكلفة التاريخية	5
1.304	2.12	لدى المدقق الخارجي علم تام بالمجالات التي تُغطيها محاسبة القيمة العادلة	6
1.313	3.33	المدقق الخارجي على دراية بمختلف تصنيفات الأسواق التي يُتمثل وجودها للأصول أو الخصوم (سوق نشط، سوق الوطاء، سوق رئيسي) كما ينص المعيار ASC 820	7
1.108	2.20	يعي المدقق الخارجي في الجزائر مضامين المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة (كسعر الخروج، المشاركين في السوق،..... الخ)	8
1.408	2.40	يتمتع المدقق الخارجي في الجزائر بالمعرفة اللازمة بخصوص التسلسل الهرمي للقيمة العادلة (المستوى الأول، الثاني والثالث)	9
0.940	2.08	المدقق الخارجي في الجزائر مُلمّ بمختلف مناهج تقييم القيمة العادلة (منهج السوق، التكلفة والدخل)	10
5.281	33.58	الاستبيان ككل	

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المستخرجة من إستجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات استبيان (إستبيان إدراك المدقق الخارجي بأهمية القيمة العادلة) نلاحظ أن العبارات (2، 5) تنتمي إلى المجال المرتفع جدا (4.20- 5) أما العبارات (1، 3، 4) فهي تنتمي إلى المجال المرتفع (3.40- 4.20) في حين نجد أن العبارة (7) تنتمي إلى المجال المتوسط (2.60-3.40)، في حين أن بقية العبارات وهي أرقام (6، 8، 9، 10) تنتمي إلى المجال المنخفض (1.80-2.60)، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الاجمالي للاستبيان والذي بلغ (33.58) فهو ينتمي إلى المجال المتوسط (26-34) ويمكن القول أن دركة إدراك المدققين الخارجيين بأهمية منهج القيمة العادلة متوسطة.

2.3.4. قراءة نتائج إستبيان تحديات التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية:

يتضمن هذا الاستبيان (10) عبارات وبعد التحليل الاحصائي تم وصف العبارات حسب درجة تشبعها عن طريق إستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة، فكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم 9: نتائج استبيان تحديات التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية

الرقم	عبارات استبيان (تحديات التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	يفتقر معظم المدققين الخارجيين للكفاءة والتأهيل اللازمين لتدقيق قياسات القيمة العادلة	4.16	1.125
2	أدلة الإثبات اللازمة لدعم قياسات القيمة العادلة غير كافية وغير مناسبة	3.92	1.153
3	أدلة الإثبات المرتبطة بالقيمة العادلة لا توفر خاصية الموثوقية	3.93	1.149
4	غياب السوق المالي النشط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة	4.16	1.086
5	صعوبة فهم المدقق الخارجي للنماذج المستخدمة في إعداد تقديرات القيمة العادلة من قبل الإدارة	3.37	1.187
6	صعوبة اكتشاف تحيُّز مُحتمل من الإدارة بسبب تعدد طرق قياس القيمة العادلة	3.60	1.012
7	يستعين المدقق الخارجي بمختلف الوسائل والطرق لتقييم معقولة إفتراضات الإدارة والطرق المستخدمة	3.24	1.176
8	غالباً ما يستعين المدقق الخارجي بخبير مُتخصص في مجال عمل الشركة عندما يتعلق الأمر بقياسات القيمة العادلة	3.59	1.172
9	تؤدي العمليات المعقدة المرتبطة بقياس القيمة العادلة إلى زيادة مخاطر التدقيق المتأصلة Risquesd'AuditInhérents	4.19	0.850
10	وجود تباين وإختلاف في فهم وتفسير المعايير المرتبطة بتدقيق قياسات القيمة العادلة	4.06	1.050
	الاستبيان ككل	38.25	5.776

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المستخرجة من إستجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة من عبارات استبيان (تحديات التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية) نلاحظ أن العبارات (1، 2، 3، 4، 6، 8، 9، 10) تنتمي إلى المجال المرتفع (3.40-4.20) في حين نجد أن العبارتين (5، 7) تنتميان إلى المجال

المتوسط (2.60-3.40)، وبالنظر إلى المتوسط الحسابي الاجمالي للاستبيان والذي بلغ (38.25) فهو ينتمي إلى المجال المرتفع (34-42) ويمكن القول أن حجم ومستوى تحديات التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية مرتفع.

4.4. عرض وتفسير النتائج على ضوء الفرضيات:

4-3-1- عرض وتفسير النتائج على ضوء الفرضية العامة:

نصت الفرضية العامة لهاته الدراسة على: "يساهم إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر بأهمية منهج القياس على اساس القيمة العادلة بدرجة عالية في مجابهة تحديات التدقيق عند تدقيقهم للقياسات المتعلقة بها وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى إختبار الدلالة الاحصائية (anova) للتحقق من التباينات في إستجابات أفراد عينة الدراسة على الاستبيانين معا، ثم تقدير حجم الأثر أو ما يطلق عليها بالدلالة العملية عن طريق معامل مربع إيطا (η^2)، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 10: حجم الأثر بين تباين إجابات أفراد العينة على كل من الاستبيانين معا

القرار	قيمة η^2	مستوى الدلالة	Fقيمة	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	
حجم أثر كبير	0.218	0.468	1.005	33.492	20	669.848	داخلا مجموع	إدراك
				33.333	72	2399.959	مابين المجموعات	المدقق بالتحديات
					92	3069.806	الكلية	

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى قيمة اختبار الدلالة الاحصائية (F) أو ما يسمى بـ "تحليل التباين الأحادي" (anova) بين تباين إستجابات أفراد العينة على إستبيان (إدراك المدقق الخارجي بأهمية القيمة العادلة) واستبيان (تحديات التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية) والتي بلغت (1.00)، نلاحظ أنها قيمة غير دالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.05)، وبالتالي نستطيع الحكم على أن هذه النتيجة المتوصل إليها تؤكد أن هناك إتفاق إلى حد كبير بين تباينات إجابات أفراد العينة على الاستبيانين معا، وبالنظر إلى قيمة حجم الاثر المستخرجة بين تباين الاستبيانين معا عن طريق مربع إيطا (η^2) والتي بلغت (0.21) وهي قيمة تدل على حجم أثر كبير أعلى من 15%، وبالتالي فإن أكثر من 20% من تباين إجابات أفراد العينة على استبيان (تحديات التدقيق في بيئة الاعمال الجزائرية) يرجع في الأساس إلى تباين إجاباتهم

على استبيان (إدراك المدقق الخارجي بأهمية القيمة العادلة)، ومنه فإن هذه النتيجة جاءت مؤيدة لفرضية الدراسة العامة القائلة بـ يساهم إدراك المدققين الخارجيين في الجزائر بأهمية منهج القياس على أساس القيمة العادلة بدرجة عالية في مجابهة تحديات التدقيق عند تدقيقهم للقياسات المتعلقة بها، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي (95%) مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة (5%).

2.4.4. عرض وتفسير النتائج على ضوء الفرضية الفرعية الأولى:

نصت الفرضية الأولى لهاته الدراسة على: "درجة إدراك المدقق الخارجي في الجزائر بأهمية القيمة العادلة وبمتطلبات قياسها عالية"، وللتحقق من صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى إختبار الدلالة الاحصائية (T) بالنسبة للعينة الواحدة والقائم على أساس تقدير الفرق بين متوسط إستجابات أفراد العينة على الاستبيان والمتوسط النظري له، وبعد المعالجة الاحصائية تم التوصل إلى النتيجة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 11: درجة إدراك المدقق الخارجي في الجزائر بأهمية القيمة العادلة

القرار	مستوى الدلالة	T	درجة الحرية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتوسط النظري	الاستبيان
دالعند 0.01	0.000	6.538	92	5.281	33.58	30	الدرجة الكلية

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج المبينة بالجدول أعلاه نلاحظ وبناء على المتوسط الحسابي لأفراد عينة الدراسة على الاستبيان ككل والذي بلغ (33.58) أنه أعلى بقليل من المتوسط النظري له والمقدر بـ 30، كما أن المتوسط الحسابي المستخرج يقع في المجال المتوسط (26-34) بناء عليه فإن درجة إدراك المدقق الخارجي في الجزائر بأهمية القيمة العادلة متوسطة، وهذا ما أكدته قيمة "ت" والتي بلغت (40,6) وهي قيمة موجبة ودالة إحصائيا عند مستوى الدلالة ألفا (0.01) وهذا يعني أن الفروق لصالح المتوسط الحسابي لأفراد العينة، وبالتالي فإن هذه النتيجة تعارض فرضية الدراسة الأولى والقائلة "درجة إدراك المدقق الخارجي في الجزائر بأهمية القيمة العادلة وبمتطلبات قياسها عالية" أي أن درجة الادراك متوسطة، ونسبة التأكد من هذه النتيجة هي 99%، مع احتمال الوقوع في الخطأ بنسبة 1%.

3.4.4. عرض وتفسير النتائج على ضوء الفرضية الفرعية الثانية:

نصت الفرضية العامة لهذه الدراسة على: "هناك إختلاف في ترتيب التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في الجزائر عند تدقيق قياسات القيمة العادلة"، ومن أجل التحقق من

صحة هاته الفرضية تم اللجوء إلى معامل فريدمان الترتيبي بهدف ترتيب المؤشرات التي يقيسها إستبيان تحديات التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية، فكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم 12: إختبار فريدمان لترتيب تحديات التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية

الرقم	التحديات	متوسط الرتب	Khi-deux	درجة الحرية	مستوى الدلالة	القرار
01	يفتقر معظم المدققين الخارجيين للكفاءة والتأهيل اللازمين لتدقيق قياسات القيمة العادلة (FVMs)	6.46	101.150	9	0.000	دال عند 0.01
02	أدلة الإثبات اللازمة لدعم قياسات القيمة العادلة غير كافية وغير مناسبة	5.80				
03	أدلة الإثبات المرتبطة بالقيمة العادلة لا توفر خاصية الموثوقية	5.83				
04	غياب السوق المالي النشط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة	6.61				
05	صعوبة فهم المدقق الخارجي للنماذج المستخدمة في إعداد تقديرات القيمة العادلة من قبل الإدارة	4.37				
06	صعوبة اكتشاف تحيز محتمل من الإدارة بسبب تعدد طرق قياس القيمة العادلة	4.68				
07	يستعين المدقق الخارجي بمختلف الوسائل والطرق لتقييم معقولية إفتراضات الإدارة والطرق المستخدمة	4.12				
08	غالباً ما يستعين المدقق الخارجي بتقرير متخصص في مجال عمل الشركة عندما يتعلق الأمر بقياسات القيمة العادلة	4.74				
09	تؤدي العمليات المعقدة المرتبطة بقياس القيمة العادلة إلى زيادة مخاطر التدقيق المتأصلة (Risques d'Audit Inhérents)	6.32				
10	وجود تباين وإختلاف في فهم وتفسير المعايير المرتبطة بتدقيق قياسات القيمة العادلة	6.08				

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال النتائج الموضحة في الجدول أعلاه نلاحظ وبناء على متوسطات الرتب التي أفرزها معامل فريدمان الترتيبي بالنسبة لمؤشرات إستبيان تحديات التدقيق والتي جاءت وفق الترتيب التالي:

1- غياب السوق المالي النشط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة إحتلت المرتبة الأولى بمتوسط رتب بلغ 6.61 ؛

- 2- يفتقر معظم المدققين للكفاءة والتأهيل اللّازمين لتدقيق قياسات القيمة العادلة إحتلت المرتبة الثانية بمتوسط رتب بلغ 6,46؛
 - 3- تُؤدّي العمليات المعقّدة المرتبطة بـ FVMs إلى زيادة مخاطر التدقيق المتأصّلة إحتلت المرتبة الثالثة بمتوسط رتب بلغ 6,32؛
 - 4- وجود تباين وإختلاف في فهم وتفسير المعايير المرتبطة بتدقيق FVMs إحتلت المرتبة الرابعة بمتوسط رتب بلغ 6,08؛
 - 5- أدلة الإثبات المرتبطة بالقيمة العادلة لا تُوفّر خاصية الموثوقية إحتلت المرتبة الخامسة بمتوسط رتب بلغ 5,80؛
 - 6- أدلة الإثبات اللازمة لدعم قياسات القيمة العادلة غير كافية وغير مناسبة إحتلت المرتبة السادسة بمتوسط رتب بلغ 5,80؛
 - 7- غالباً ما يستعين المدقق الخارجي بخبير مُتخصص في مجال عمل الشركة عندما يتعلق الأمر بقياسات القيمة العادلة إحتلت المرتبة السابعة بمتوسط رتب بلغ 4,74؛
 - 8- صعوبة اكتشاف تحيُّز مُحتمل من الإدارة بسبب تعدد طرق FVMs إحتلت المرتبة الثامنة بمتوسط رتب بلغ 4,68؛
 - 9- صعوبة فهم المدقق الخارجي للنماذج المستخدمة في إعداد تقديرات القيمة العادلة من قِبل الإدارة إحتلت المرتبة التاسعة بمتوسط رتب بلغ 4,37؛
 - 10- يستعين المدقق الخارجي بمختلف الوسائل والطرق لتقييم معقولية إفتراضات الإدارة والطرق المستخدمة إحتلت المرتبة العاشرة بمتوسط رتب بلغ 4,12.
- وبناء على قيمة χ^2 والتي بلغت 101.15 نلاحظ أنّها قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ألفا ($\alpha=0.01$)، وبالتالي يمكن القول بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في ترتيب مؤشرات إستبيان تحديات التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية وبهدف التحقق من الترتيب الذي أفرزه معامل فريدمان تم اللجوء إلى إختبار ويلكوكسن وهذا ما هو مبين في الجدول التالي:
- الجدول رقم 13: إختبار ويلكوكسن للمقارنات الزوجية بهدف التحقق من ترتيب مؤشرات إستبيان تحديات التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية

الثنائيات	Z قيمة	مستوى الدلالة
يفتقر معظم المدققين الخارجيين للكفاءة والتأهيل اللّازمين لتدقيق قياسات القيمة العادلة - غياب السوق المالي النشط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة	-0.189-b	0.850
تُؤدّي العمليات المعقّدة المرتبطة بقياس القيمة العادلة إلى زيادة مخاطر التدقيق	-0.149-c	0.881

		المتأصلة (Risques d'Audit Inhérents) - غياب السوق المالي النشاط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة
0.443	-0.768-c	وجود تباين وإختلاف في فهم وتفسير المعايير المرتبطة بتدقيق قياسات القيمة العادلة - غياب السوق المالي النشاط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة
0.164	-1.393-c	أدلة الإثبات المرتبطة بالقيمة العادلة لا توفر خاصية الموثوقية - غياب السوق المالي النشاط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة
0.145	-1.458-c	أدلة الإثبات اللازمة لدعم قياسات القيمة العادلة غير كافية وغير مناسبة - غياب السوق المالي النشاط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة
0.004	-2.853-c	غالباً ما يستعين المدقق الخارجي بخبير مُتخصص في مجال عمل الشركة عندما يتعلق الأمر بقياسات القيمة العادلة - غياب السوق المالي النشاط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة
0.000	-3.730-c	صعوبة اكتشاف تمييز مُحتتمل من الإدارة بسبب تعدد طرق قياس القيمة العادلة - غياب السوق المالي النشاط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة
0.000	-5.060-c	يستعين المدقق الخارجي بمختلف الوسائل والطرق لتقييم معقولية إفتراضات الإدارة والطرق المستخدمة - غياب السوق المالي النشاط يجبر المدقق الخارجي على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى ما أفرزه إختبار ويلكوكسون نلاحظ أن الترتيب الذي أفرزه معامل فريدمان هو نفسه الذي أكد عليه معامل ويلكوكسون مع إختلاف بسيط، حيث نلاحظ أن هناك إشتراك بين المؤشرات (1، 4، 9، 10) في المرتبة الأولى، وفي المرتبة الثانية نجد مؤشرين هما (2، 3) في حين أن بقية المؤشرات وهي (5، 6، 7، 8) احتلت المرتبة الثالثة، وهذا ما يجزنا إلى القول بأن هاته النتيجة تؤيد فرضية الدراسة الثانية والقائلة " هناك إختلاف في ترتيب التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في الجزائر عند تدقيق قياسات القيمة العادلة " وهذا الاختلاف لصالح المؤشرات (1، 4، 9، 10).

5. الخاتمة:

سعت هذه الورقة البحثية إلى قياس مدى إدراك المدققين الخارجيين بأهمية ومتطلبات القياس على أساس القيمة العادلة في مواجهة تحديات التدقيق المرتبطة بقياساتها، وذلك عن طريق دراسة ميدانية شملت عينة من مدققي الحسابات المعتمدين لولايات الشرق الجزائري والذين يزاولون بعنوان نشاط سنة 2020، وبعد تحليل بيانات الدراسة وإختبار فرضياتها تم التوصل إلى النتائج والتوصيات:

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوردتها على النحو التالي:

أولاً: يساهم إدراك المدققين الخارجيين بأهمية ومتطلبات القياس على أساس القيمة العادلة بدرجة عالية في مواجهة تحديات التدقيق المرتبطة بقياسها.

ثانياً: درجة إدراك المدققين الخارجيين بأهمية ومتطلبات القياس على أساس القيمة العادلة كانت بمستوى متوسط ومرد ذلك على وجه الخصوص إلى إفتقارهم للكفاءة والتأهيل اللازمين اللذان يخولان لهم زيادة حجم الإدراك والإلمام بمتطلبات منهج القيمة العادلة.

ثالثاً: فيما يخص ترتيب تحديات التدقيق فقد أفرزت الدراسة مايلي:

أن التحدي الأول و الأبرز الذي يواجه المدققين الخارجيين الجزائريين عند تدقيقهم لقياسات القيمة العادلة يتمثل في غياب السوق المالي النشط و الكفاء، مما يجبرهم على الإعتماد بشكل كبير على إفتراضات الإدارة، مما يتأكد معه ضرورة توافر الأسواق النشطة التي تعكس الكفاءة المعلوماتية كآلية حتمية لتفعيل نهج القياس على أساس القيمة العادلة، كما تبرز النتائج بأن التحدي الأخير في منظور المدققين الخارجيين الجزائريين فيتمثل في استعانتهم بمختلف الوسائل و الطرق لتقييم معقولية افتراضات الادارة .

على ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم التوصيات التالية:

- العمل على زيادة إدراك المدققين الخارجيين بأهمية ومتطلبات القياس وفق منهج القيمة العادلة، وذلك من خلال برمجة دورات تكوينية بغرض زيادة مستوى التأهيل والكفاءة لديهم؛
- العمل على تنشيط السوق المالي لأنه السبيل الوحيد لتحقيق الكفاءة لتفعيل محاسبة القيمة العادلة ومتطلباتها؛
- السعي للتقليل من فجوة الاختلافات في فهم وتفسير المعايير المرتبطة بقياس وبتدقيق القيمة العادلة؛
- حث الشركات على دعم موثوقية الأدلة المرتبطة بالقيمة العادلة عن طريق فرض أطر وضوابط لذلك.

6. قائمة المراجع:

محمد عبد الواحد غازي، و ثابت ثابت حسان. (24 و 25 نوفمبر، 2014). التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة- دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية - . ورقة بحثية مقدمة خلال الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقة، الجزائر.

مقرر رقم 03. (2020). وزارة المالية- المجلس الوطني للمحاسبة. قوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2020. الجزائر.

- Amiri, G. S., & Mahmoudkhani, M. (2019). Iranian Auditors Perspectives about Auditing of Fair Value Estimates. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(2), pp. 255-278.
- Barlev, B., & Haddad, J. R. (2007). Harmonization, Comparability, and Fair Value Accounting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 22(3), pp. 493-509.
- Boumediene, S. L., Boumediene, E., & Amara, I. (2017). The Impact of Fair Value on Audit Quality: Evidence from Tunisia. (IBFR, Ed.) *Accounting & Taxation*, 9(1), pp. 29-38.
- Bratten, B., Gaynor, L. M., Mc Daniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E. (2013). The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task and auditor-specific factors. *AUDITING: A Journal of practice & Theory*, 32(1), pp. 7-44.
- Cannon, N. H., & Bedard, J. C. (2017). Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. (AAA, Ed.) *The Accounting Review*, 92(4), pp. 81-114.
- Cannon, N. H., & Bedard, J. C. (2017). Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. *The Accounting Review*, 92(4), pp. 81-114.
- Casta, J.-F. (2003). La comptabilité en " juste valeur " permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise ? *Revue d'économie financière, Association d'économie financière*, 71(2), PP. 17-31.
- Evans, M. E., Hodder, L., & Hopkins, P. E. (2014). The predictive ability of fair value for futur financial performance of commercial banks and the relation of predictive ability to bank's share prices. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), pp. 13-44.
- Fahnestock, R. T., & Bostwick, E. D. (2011). An analysis of the fair value controversy. *Journal of finance and accountancy*, 8(1).
- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. J. (2017). Current practice and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implementations for auditing standards and the academy. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 36(1), pp. 63-84.
- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. J. (2017). Current practice and challenges in auditing fair value measurements and complex

- estimates: Implementations for auditing standards and the academy. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), pp. 63-84.
- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y.-J. (2019). Mind the Gap: Why Do Experts Have Differences of Opinion Regarding the Sufficiency of Audit Evidence Supporting Complex Fair Value Measurements?*. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), pp. 1417-1460.
- GLOVER, S. M., TAYLOR, M. H., & Wu, Y.-J. (2019). Mind the Gap: Why Do Experts Have Differences of Opinion Regarding the Sufficiency of Audit Evidence Supporting Complex Fair Value Measurements?*. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), pp. 1417-1460.
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., Young, D., & Griffith, Emily E. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), pp. 49-77.
- He, L. Y., Wright, S., & Evans, E. (2018). Is fair value information relevant to investment decision-making: Evidence from the Australian agricultural sector? *Australian Journal of Management*, 43(5), pp. 555-574.
- Hermanson, S. D., Kerler III, W. A., & Rojas, J. D. (2017). An Analysis of Auditors' Perceptions Related to Fair Value Estimates. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(3), pp. 18-37.
- Hogan, C. E., Stein, S. E., & Stuber, S. B. (2020, septembre). An Examination of Auditors' Responsiveness to Risk Cues: Evidence from Fair Value Estimates. *conference/workshop participants at the 2019 Oklahoma State Accounting Research Conference, the 2020 AAA Auditing Midyear Meeting, the 2020 Lonestar Accounting Research Conference*.
- IASB. (2013). *IFRS 13- Fair Value Measurement*. Retrieved 07 25, 2020, from <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>.
- Ibidunni, O., & Okere, W. (2019). Fair value accounting and reliability of accounting information of listed firms in Nigeria. *Accounting*, 5(3), pp. 91-100.
- Joe, J. R., Vandervelde, S. D., & Wu, Y.-J. (2017). Use of high quantification evidence in fair value audit: Do auditors stay in their comfort zone? *The Accounting Review*, 92(5), pp. 89-116.
- Laux, C., & Leuz, C. (2009). The crisis of fair-value accounting: Making sense of the recent debate. *Accounting Organization and Society*, 34(6-7), pp. 826-834.

- Magnan, M. L. (2009). Fair Value Accounting and the Financial Crisis: Messenger or Contributor? *Accounting perspectives*, 8(3), pp. 189-213.
- Marra, A. (2016). The Pros and Cons of Fair Value Accounting in a Globalized Economy: A Never Ending Debate. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 31(04), pp. 582-591.
- Orléan, A. (2009). *De l'euphorie à la panique penser la crise financière*. Eddition rue d'ulm paris.
- Oyewo, B., Emebinah, E., & Savage, R. (2020). Challenges in auditing fair value measurement and accounting estimates Some evidence from the field. *Journal of financial reporting and accounting*.
- Palea, V. (2014). Fair value accounting and its usefulness to financial statement users. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 12(2), pp. 102 - 11.
- Prochazka, D. (2011). The role of fair value measurement in the recent financial crunch. *Prague Economic Papers*, 1(71-88), 73.
- Song, X. (2015). Value relevance of fair value- Empirical evidence of the impact of market volatility. *CAAA/APC*, 14(2), 91-116.
- An .(2017) .Julian D Rojas و William A Kerler III ،Susan D Hermanson .Perceptions Related to Fair Value Estimates 'Analysis of Auditors .pp. 18-37 ،(3)28 ،*Finance&The Journal of Corporate Accounting*
- Zyla, M. L. (2020). *Fair Value Measurement Practical Guidance and Implementation* (Third ed.). Hoboken, New Jersey, USA: JohnWiley & Sons, Inc.