أثر خطر المراجعة الكلي الناتج عن إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة علي درجة مصداقية النتائج

إعداد

مايسة مصطفي محمد إدريس

الملخص:

استهدفت هذه الدراسة: بيان ومناقشة تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن بنود القوائم المالية المُعدة علي أساس القيمة العادلة علي درجة خطر المراجعة الكلي، ومصداقية النتائج.

وتوصلت الدراسة إلي: يترتب علي إعداد القوائم المالية علي أساس القيمة العادلة زيادة درجة خطر المراجعة الكلي وخاصة في ظل قياسات المستوي الثالث من مستويات التسلسل الهرمي مما يؤثر بالسلب علي درجة مصداقية النتائج، وعلى مراقب الحسابات عند تصميم إجراءات المراجعة العمل على تدنية خطر المراجعة الى أقل حد ممكن، بما يمكن من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للحصول على أدلة الاثبات التي تحقق تأكيدات المراجعة على بنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة، وإضفاء المزيد من الثقة والمصداقية علي النتائج التي تعرضها تلك القوائم.

Abstract:

This Study Aimed at: Statement and discussion of the impact of accounting measurement and disclosure for the items of the financial statements prepared on the basis of fair value on the degree of overall audit risk, and the credibility of results.

The study concluded: Preparing financial statements on the basis of fair value increases the degree of overall audit risk, especially in light of measurements of the third level of the levels of the hierarchy, which negatively affects the degree of credibility of results, The auditor, when designing the audit procedures, shall work to minimize the audit risk To a minimum, This enables determining the nature, timing and extent of the audit procedures to obtain evidentiary evidence that achieves audit assurances on the financial statement items prepared on the basis of fair value, and give more confidence and credibility to the results presented by these statement.

أولاً: المقدمة:

وفقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) بعنوان "الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها"(معيار المراجعة المصري رقم ٢٠٠، ٢٠٠٩)، يتمثل الهدف من مراجعة القوائم المالية في تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما اذا كانت القوائم المالية قد أعُدت في كافة جوانبها الجوهرية طبقا لأطار إعداد التقارير المالية المطبق داخل المنشأة، كما يتطلب من مراقب الحسابات تدعيم مصداقية النتائج من خلال توفيره درجة عالية وليست مطلقة من التأكد.

ويزداد الأمر تعقيداً على مراقب الحسابات أثناء مراجعة بنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة، نتيجة لتعدد عناصر الخطر التي يمكن أن يتعرض لها مراقب الحسابات كاختبار الافتراضات المستخدمة في إعداد تقديرات القيمة العادلة، وما مدى ملائمة النموذج المستخدم في إعدادها، واختبار المدخلات مثل التدفقات النقدية ومعدلات الخصم وفترة التقدير، تقييم تقلبات السوق والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية العمومية، ما مدى كفاية الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، تقييم فعالية الرقابة الداخلية المرتبطة بتقدير القيمة العادلة.

ثانياً: طبيعة المشكلة:

في ظل عدم تأكد وعدم موضوعية قياسات القيمة العادلة وزيادة الافتراضات التي يترتب عليها زيادة الحكم الشخصي، وتماشياً مع الهدف من عملية المراجعة، يتطلب من مراقب الحسابات أن يضع في اعتباره درجة عالية من الشك المهني للبنود المُعدة علي أساس القيمة العادلة، كما يسعي للحصول على أدلة مراجعة تتناسب مع طبيعة القياس لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض ومقبول وإبداء الرأي المهني عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية محل المراجعة، والوصول بعملية المراجعة إلى الكفاءة المطلوبة لتحسين مصداقية النتائج.

وبناء على ما سبق، تتبلور مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل يترتب على القياس والافصاح المحاسبي عن القيمة العادلة لبنود القوائم المالية زيادة مستوي خطر المراجعة الكلي؟
- هل يساهم زيادة مستوى خطر المراجعة الكلي الناتج عن افصاحات وقياسات القيمة العادلة لبنود القوائم المالية علي تحسين مصداقية النتائج؟

ثالثاً: أهداف البحث:

بيان ومناقشة تأثير القياس والإفصاح المحاسبي عن بنود القوائم المالية المُعدة علي أساس القيمة العادلة علي درجة خطر المراجعة الكلي، ومصداقية النتائج.

رابعاً: أهمية البحث:

تتضح أهمية البحث من خلال الآتي:

١ـ الأهمية العلمية:

يستمد البحث أهميته العلمية:

نتيجة الاتجاه المتزايد نحو استخدام أساس القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي لكافة بنود القوائم المالية، بعد أن كان يقتصر علي الأصول والالتزامات

المالية فقط، وتدعيماً لذلك أصدر وزير الاستثمار معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) بعنوان "قياس القيمة العادلة" بموجب القرار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥.

٢- الأهمية العملية:

يستمد البحث أهميته العملية من خلال :

- تقييم مدى تعرض القوائم المالية للتحريف الناتج من تعقد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة.
- تخفيض خطر المراجعة المصاحب لقياسات وإفصاحات القيمة العادلة لمستوى منخفض نسبياً.
- تدعيم مراقب الحسابات في الوصول بعملية مراجعة بنود القوائم المالية المُعدة علي أساس القيمة العادلة إلى الكفاءة المطلوبة لتحسين مصداقية النتائج.

خامساً: فروض البحث:

في ضوء مشكلة البحث والهدف منه وأهميته، يمكن صياغة فرض البحث على النحو التالي:

"لا يوجد تأثير معنوي لإعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة علي زيادة درجة خطر المراجعة الكلي وعلي درجة مصداقية النتائج".

سادساً: منهج البحث:

في محاولة من الباحث لوضع حلول عملية لمشكلة البحث من خلال الإجابة عن التساؤلات البحثية التي تمثل جوهر المشكلة وتحقيقا لأهداف البحث فإن الباحث سوف يعتمد في إعداد هذا البحث على كل من:

١- **المنهج الاستنباطي:** سوف يعتمد الباحث علي المنهج الاستنباطي في بناء الاطار النظري للبحث، وذلك من خلال إبراز أثر خطر المراجعة الكلي لبنود القوائم المالية المُعدة علي أساس القيمة العادلة علي تحسين مصداقية النتائج.

٢- **المنهج الاستقرائي:** سوف يعتمد الباحث علي المنهج الاستقرائي بغرض إتمام الدراسة الميدانية، وذلك من خلال استقراء واقع الممارسة المهنية في مصر من خلال الدراسة الميدانية التي تختبر فرض الدراسة، والوصول الي نتائج وتوصيات البحث.

سابعاً: خطة البحث:

المبحث الأول: طبيعة القيمة العادلة لبنود القوائم المالية.

المبحث الثاني: خطر مراجعة بنود القوائم المالية المُعدة علي أساس القيمة العادلة.

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.

نتائج وتوصيات الدراسة.

المبحث الأول
طبيعة القيمة العادلة لبنود القوائم المالية

أولاً: تعريف القيمة العادلة:

عرفت المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية الدولية (IFRS) القيمة العادلة في المعيار رقم (١٣) الصادر في مايو ٢٠١١ بعنوان " Fair Value Measurement" بأنها السعر الذي يمكن استلامه لبيع الأصل أو المدفوع لنقل التزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق وفي وقت القياس". (IFRS No.13,2013)

كما عرفت المعايير المصرية القيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) بعنوان "قياس القيمة العادلة" بأنها "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس".(معيار المحاسبة المصري رقم٤٥، ٢٠١٥)

<u>ويوضح كلا المعيارين أن تعريف القيمة العادلة يقوم على أربعة عناصر، تتمثل في:</u>

العنصر الأول: الأصل أو الالتزام (موضوع التبادل).

العنصر الثاني: المعاملة (بيئة وظروف عملية التبادل).
العنصر الثالث: المشاركون في السوق (طرفي عملية التبادل).
العنصر الرابع: السعر (سعر التبادل).

وفي ضوء ما سبق يرى الباحث أن القيمة العادلة تتمثل في "السعر في سوق نشطة يمكن فيها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل دون وجود إكراه لعملية التبادل، بشرط توافر الاستقلالية والمعرفة بالبند محل القياس، وفي حالة غياب السوق النشطة فإن القيمة العادلة تتحدد باستخدام أساليب تقييم بديلة تتناسب مع البند محل القياس".

ثانياً: مداخل (أساليب) تقييم القيمة العادلة:

إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي ستتم به العملية المنظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية، وهناك ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة، تتمثل فيما يلي:- (عاصم سرور، ٢٠١٣) ، (معيار المحاسبة المصري رقم ٤٥، ٢٠١٥)

أ- مدخل السوق:

يستخدم هذا المدخل الأسعار المعلنة في سوق نشط والمعلومات الأخرى الناتجة عن

معاملات السوق للأصول أو الالتزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات المطابقة أو القابلة للمقارنة.

ب- مدخل التكلفة:

يعكس مدخل التكلفة المبلغ المطلوب حالياً لاستبدال الطاقة الإنتاجية للأصل (والتي يشار إليها في العادة بتكلفة الاستبدال الحالية)، ولذا فإن القيمة العادلة تتمثل في تكلفة اقتناء أو تشييد أصل بديل لهذا الأصل مع تعديل القيمة بعناصر التقادم سواء المادي أو الفني أو الاقتصادي.

ج- مدخل الدخل:

طبقاً لمدخل الدخل يتم تحويل المبالغ المستقبلية [التدفقات النقدية – الدخل – المصروفات] إلى مبلغ حالي واحد [أي مخصوم]، ويعتمد قياس القيمة العادلة وفقاً لهذا المدخل على التوقعات السوقية الحالية بشأن المبالغ المستقبلية.

في النهاية، أتاح المعيار استخدام أسلوب تقيم واحد مناسب على سبيل المثال عند تقييم أصل أو التزام باستخدام الأسعار المعلنة في سوق نشط لأصول أو التزامات مطابقة أو يمكن استخدام أكثر من مدخل بحيث يتم تقييم نتائج قياس المداخل المختلفة وترجيحها بأوزان نسبية، على أن يتم تحديد القيمة العادلة في حدود مدى نتائج القياس التي تم التوصل إليها من استخدام مداخل القياس المختلفة.

ويرى الباحث أن المعيار ترك الفرصة للإدارة للتلاعب في قياسات القيمة العادلة من خلال اختيار الأسلوب (المدخل) الذي يتفق مع تحقيق أهدافها، بشرط أن يكون ملائماً للظروف وأن يتوافر له معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، فالمعيار حدد مواصفات كل أسلوب ولم يحدد أسلوب تقييم معين يكون ملزم لجميع المنشآت.

المبحث الثاني

خطر مراجعة بنود القوائم المالية المُعدة علي أساس القيمة العادلة

أولاً: طبيعة خطر المراجعة:

طبقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 200) يعرف خطر المراجعة بأنه خطر إبداء مراقب الحسابات لرأى غير مناسب عندما تكون القوائم المالية محرفة بشكل جوهري، ويعد خطر المراجعة دالة في مخاطر التحريف الجوهري وخطر الاكتشاف.(IAASB, ISA, NO.200,2009)

ونظرا لارتفاع مستوى خطر المراجعة لدى بنود القوائم المالية المُعدة وفقا لأساس القيمة العادلة، ولأغراض البحث الحالي، سوف يتناول الباحث خطر المراجعة وفقا لمكوناته الأساسية (الخطر الملازم – خطر الرقابة – خطر عدم الاكتشاف)، وكذلك وفقا للناحية الفنية أو الإجرائية (خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية - خطر مراجعة على مستوى بنود القوائم المالية – خطر مراجعة على مستوى التأكيدات).

ثانياً: تصنيفات خطر المراجعة في ضوء القيمة العادلة وفقاً لمكوناته الأساسية:-

١- الخطر الملازم:

هو خطر تعرض أرصدة حسابات أو فئات معاملات بسبب طبيعتها لتحريفات، قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى، مع افتراض عدم توافر رقابة داخلية مناسبة.(معيار المراجعة المصري رقم ٢٠٠، ٢٠٠٩)

ويمكن لمراقب الحسابات من خلال الإجابة على التساؤلات التالية، توضيح مدى الخطر الملازم المصاحب لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة:-

أ- ما مدى خبرة وكفاءة ومهارة القائم بعملية القياس لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة؟

ب- ما مدى معقولية الافتراضات الأساسية المستخدمة من قبل الإدارة؟

ج- ما مدى وجود صلة (علاقة) بين المنشأة والخبير المستخدم في قياس القيمة العادلة لبنود القوائم المالية؟

د- ما مدى درجة تعقد نماذج وطرق قياس القيمة العادلة في حالة الأسواق غير النشطة؟

ه- ما مدي درجة تأكد القياس لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة؟

و- ما مدى كفاية الإفصاح المحاسبي لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة؟
ز- ما مدى مرونة المعايير المحاسبية في توضيح المعالجات المحاسبية لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة؟
ح- ما مدى مرونة معايير المراجعة في كشف الغموض عن معالجات بنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة؟

ويمكن لمراقب الحسابات التعبير عن الخطر الملازم في شكل كمي أو شكل نوعي ثم تحويلة إلى كمي، حيث يعتبر الحاجة لقيام المراقب بعمل تقدير ملائم للخطر الملازم أكثر أهمية من الطرق المختلفة التي يؤدي بها هذا التقدير، فعملية تقدير الخطر الملازم تتوقف على مدى معرفة مراقب الحسابات بطبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة، مما يجعله على دراية كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها، والظروف الاقتصادية التي تمر بها، والتي قد تشكل ضغوطاً عليها، وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة والموقف الحالي لتلك الصناعة، والنظم الإلكترونية والبرامج الأكثر شيوعاً في تلك الصناعة، وبالتالي تقدير دقيق للخطر الملازم.(معاذ صالح، ٢٠١١)

٢- خطر الرقابة:

هو خطر حدوث تحريفات في أرصدة الحسابات أو في فئة من المعاملات، والتي قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى، ولا يتم منعها أو اكتشافها، ويتم تصحيحها على أساس منتظم عن طريق نظام الرقابة الداخلية.(معيار المراجعة المصري رقم٢٠٠، ٢٠٠٩)

ومن خلال الإجابة على التساؤلات التالية، يستطيع مراقب الحسابات توضيح مدى خطر الرقابة المصاحب لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة:

أ- ما مدى صلابة السياسات والإجراءات الرقابية المرتبطة باستخدام تكنولوجيا المعلومات في تقييم بنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة؟
ب- ما هو أساس الرقابة المستخدم في عمليات تقدير القيمة العادلة لبنود القوائم المالية؟
ج- ما أثر البيئة الرقابية على فعالية خبرة القائمين بتقدير قياسات القيمة العادلة للوصول إلى قياسات أفضل بعيده عن التحيز وتضارب المصالح؟
د- هل هناك مؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة لاستخدام أساس القيمة العادلة لبنود القوائم المالية؟
ه- هل هناك فصل بين الاختصاصات للقائمين بأداء المعاملات الأساسية والقائمين بإعداد تقديرات القيمة العادلة لبنود القوائم المالية؟
و- ما مدى فعالية عناصر الرقابة في مواجهة خطر مراجعة بنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة والتي يشوبها قدر كبير من عدم التأكد؟
ز- ما مدى التزام الإدارة والعاملين بالمنشأة محل المراجعة بتطبيق ثقافة النزاهة والقيم الأخلاقية؟
ح- ما مدي توافر نظام معلومات واتصالات جيد في ظل استخدام أساس القيمة العادلة لبنود القوائم المالية؟
ط- ما مدي ضعف الإجراءات الرقابية على إساءة استغلال الأصول، وهل هناك فصل بين مسئوليات التصريح بالمعاملات وتسجيلها والاحتفاظ بالأصول المرتبطة بها؟
ي- هل هناك متابعة مستمرة لهيكل الرقابة الداخلية لمتابعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة لبنود القوائم المالية؟

ويرى الباحث أن مراقب الحسابات يستطيع من خلال فحص وتقييم مكونات نظام الرقابة الداخلية {البيئة الرقابية – تقدير المخاطر– الأنشطة الرقابية – نظم

المعلومات والاتصالات - المتابعة} الحصول على تقدير ملائم لخطر الرقابة، مستنداً في ذلك لبعض الوسائل، تتمثل في:

❖ **التخصص النوعي:**

إذا كان مراقب الحسابات متخصص في طبيعة النشاط والصناعة للمنشأة محل المراجعة، فبذلك يكون ملماً بشكل جيد بطبيعة الأنظمة المحاسبية والرقابية المطبقة داخل المنشأة، فالخبرة التي يمتلكها مراقب الحسابات تساعده في معرفة الأخطاء المتكررة وتحديد أماكنها بسهولة، وكذلك تحديد البنود التي يسهل التلاعب فيها، وتخلق لدى المراقب صورة متكاملة عن نظام الرقابة الأكثر احكاماً في تلك الصناعة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المراقب أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية، فالتخصص له أثر كبير على تقييم خطر الرقابة.(شيماء حسن شحاته، ٢٠١٥)

❖ **العصف الذهني لفريق المراجعة**

تطبيق جلسات العصف الذهني في جميع مراحل عملية المراجعة ، وبصفه خاصة مرحلة التخطيط، تخلق أفكار جيدة لاكتشاف الغش، فالمناقشات المستمرة المبنية على التساؤل العقلي المستمر والشك المهني أثناء تجميع وتقييم الأدلة تساعد أعضاء فريق المراجعة على التفهم لبيئة المنشأة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لهذه المنشأة، وتحديد البنود التي يكون فيها خطر المراجعة أكثر جوهرية، والبنود الأكثر تعرضاً لخطر تجاوز إدارة المنشأة للرقابة الداخلية، وكذلك التحريفات على مستوى القوائم المالية ككل وعلى مستوى البنود بما يمكن من تحديد مدى الاختبارات التي يقوم بأدائها فريق المراجعة، وهو ما يعمل على تحسين قدرات فريق المراجعة في حالة الاستعانة بتلك الأفكار عند فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية.(أماني حسن،٢٠١٣) ، (Anna Alon and Peggy Dwyer, 2010)

٣- خطر عدم الاكتشاف:

هو الخطر الذى ينشأ عن عجز إجراءات التحقق التي يطبقها المراقب في اكتشاف تحريفات في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى.(معيار المراجعة المصري رقم٢٠٠، ٢٠٠٩)

وعلى خلاف مخاطر التحريفات الجوهرية (الخطر الملازم– خطر الرقابة)، يعد خطر عدم الاكتشاف الخطر القابل للتحكم من قبل مراقب الحسابات أثناء القيام بعملية المراجعة، حيث يرتبط هذا الخطر بفشل إجراءات المراجعة التي قام بها المراقب في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.(مجدي سامي، ٢٠١١)

ويمكن لمراقب الحسابات من خلال الإجابة على التساؤلات التالية، توضيح مدى خطر الاكتشاف لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة:

أ- هل يمتلك مراقب الحسابات معرفة فنية متخصصه لمراجعة تقديرات القيمة العادلة بكفاءة وفاعلية مثل فهم النماذج المحاسبية، نماذج التمويل، النماذج الإحصائية، النماذج الاقتصادية؟

ب- هل هناك تضارب وغموض بين إرشادات معايير المراجعة المرتبطة بمراجعة القيمة العادلة، وهل هي كافية لإرشاد مراقب الحسابات لأداء عملية المراجعة وفقاً لما هو مرغوب فيه؟

ج- هل يمتلك مراقب الحسابات الخبرة الكافية في مراجعة تقديرات القيمة العادلة، من حيث:

- اختيار أسلوب المراجعة الملائم (معاينة – عدم معاينة).
- تحديد البنود ذات التقديرات الهامة.
- اختيار الإجراءات المناسبة للقيام بعملية المراجعة مع القدرة على تنفيذها بشكل سليم.

- القدرة على الحصول على أدلة مراجعة إضافية.

د- هل تضع الإدارة قيود على عمل مراقب الحسابات؟

مما سبق يرى الباحث، أنه لا يمكن تخفيض خطر عدم الاكتشاف إلى الصفر، نتيجة للعديد من العوامل منها (نطاق الفحص لا يمثل ١٠٠% من حسابات وعمليات القوائم المالية– اختيار إجراءات مراجعة غير مناسبة أو تنفيذها بشكل غير سليم ....)، ولكن يمكن التخفيف من آثار هذه العوامل بالاستناد إلى بعض الوسائل، تتمثل في:

أ- تطوير مراقب الحسابات لخبراته الفنية المتخصصة في مراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة وخاصة المستوى الثالث من مستويات التسلسل الهرمي، وتعد المعرفة المحدد الأساسي للخبرة، ويتم الحصول على تلك المعرفة من مصدرين هما {التعليم الرسمي– المكتب (الممارسة)}.(Jaehan Ahn et al, 2018).

ب- ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني عند مراجعة قياسات القيمة العادلة لبنود القوائم المالية، فالتفكير التشككي يجعل مراقب الحسابات في حالة تساؤل مستمر وتقييم انتقادي لأدلة المراجعة، ففي ظل توافر خصائص الشك المهني المتمثلة في {تعليق وأرجاء الحكم- البحث عن المعرفة– استجواب العقل- فهم الشخصية– الثقة بالنفس– الاستقلال الذاتي} عند مراجعة قياسات القيمة العادلة، يمكن مراقب الحسابات من اكتشاف الظروف التي قد تدل على وجود تحريفات جوهرية والاستجابة لها، وتحديد عوامل التلاعب ببنود القوائم المالية، نظراً لأن نزعة الشك المهني تتطلب من مراقب الحسابات الانتباه إلى: (عماد الصايغ، ٢٠١٧) ، (Christine J Nolder and Kathryn Kadous, 2018)

- أدلة المراجعة التي تتناقض مع غيرها من الأدلة.
- مدى مصداقية المعلومات التي تم الحصول عليها من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة.
- تفسيرات وتبريرات الإدارة لفقدان بعض المستندات.

- درجة اقتناعه بتفسيرات الإدارة، خاصة إذا كانت تلك التفسيرات تتفق مع حوافز الإدارة في إدارة الأرباح.
- أحكام وقرارات الإدارة المتعلقة بقياسات القيمة العادلة، من أجل تحديد ما إذا كانت تتضمن مؤشرات على وجود تحيز محتمل من الإدارة.
- المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تشير إلى أن التحريفات الجوهرية ترجع إلى الغش.
- ألا يقبل بأدلة أقل من المقنعة نتيجة اعتقاده بأن الإدارة صادقة.

ج- بذل مراقب الحسابات لجهد أكبر للبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة، وخاصة قياسات المستوى الثالث من مستويات التسلسل الهرمي نظراً لأنها تتسم بالصعوبة والتعقيد، بما يمكن مراقب الحسابات من تخفيض خطر عدم الاكتشاف المصاحب لتلك البنود، ويتم ذلك عن طريق:

- توسيع نطاق الفحص لهذه البنود، حتى وإن تتطلب الأمر مراجعتها وفقا لمدخل المراجعة الشاملة.
- تخصيص عدد أكبر من أعضاء فريق المراجعة لفحص هذه البنود، على أن يتضمنهم بعض الخبراء من ذوي المهارة الخاصة بمراجعة قياسات القيمة العادلة.
- تخصيص عدد ساعات أكبر من وقت عملية المراجعة لهذه البنود، من أجل تخطيط وأداء إجراءات مراجعة إضافية.

ثالثاً: تصنيفات خطر المراجعة في ضوء القيمة العادلة وفقاً للناحية الفنية أو الإجرائية: (أحمدعصيمي، ٢٠١٢)

١-خطر مراجعة على مستوى القوائم المالية:

يتطلب من مراقب الحسابات إضفاء الثقة والمصداقية على القياسات المُعدة من قبل الإدارة لتوفير تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية التي قد تنشأ من وجود قياسات متحيزة سواء كانت ناتجة بشكل متعمد أو غير متعمد، كما أنه مطالب بتقدير خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية عند أقل مستوى مقبول

وذلك في ضوء مستوى الأهمية النسبية ومستوى الثقة المقدرين لعملية المراجعة، وتتمثل أخطار المراجعة على مستوى القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة فيما يلي:

- **خطر البيان الكاذب:** ناتج عن استخدام سياسات محاسبية خاطئة في معالجة بنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة أو قد يكون ناتج من وجود ضعف عام أو تعقيدات في نظام الرقابة الداخلية يصعب ربطها بعملية معينة أو حساب معين.
- **خطر استخدام نماذج أو بيانات معينة:** خاصة في حالة عدم وجود سوق نشط من أجل تحقيق أهداف معينة، كالحصول على قرض أو التهرب من الضرائب أو لخدمة مصالح الإدارة.
- **خطر الاعتماد على نماذج أو بيانات غير ملائمة لظروف المنشأة وقت إعداد القوائم المالية:** وخاصة في ظل قياسات المستوى الثالث من مستويات التسلسل الهرمي.
- **خطر استخدام إدارة المنشأة منهج المحاسبة على أساس القيمة العادلة**: من أجل إدارة الأرباح لصالحها.

٢- خطر مراجعة على مستوى بنود القوائم المالية:

يتطلب من مراقب الحسابات التأكد من خلو كل بند من بنود القوائم المالية من أي تحريفات جوهرية، وتتمثل تلك الأخطار فيما يلي:

- خطر قيام إدارة المنشأة أو خبير خارجي بعملية التقييم لبند معين من بنود القوائم المالية.
- خطر الاعتماد على نماذج أو بيانات معينة لا تلائم طبيعة البند محل التقييم.
- خطر عدم الإفصاح السليم عن نتيجة التقييم لبند معين من بنود القوائم المالية.
- خطر المغالاة أو التهاون في التقييم لبند معين من بنود القوائم المالية.

- خطر ناتج عن ضعف في نظام الرقابة الداخلية ومرتبط بتقييم أحد بنود القوائم المالية.
- الخطر المرتبط بالعمليات التي تتم في ظل ظروف عدم التأكد، مما يجعلها أكثر تعرضاً للتحريف والتلاعب.

٣- خطر مراجعة على مستويات التأكيدات:

يتطلب من مراقب الحسابات التأكيد على صحة رصيد حساب أو بند معين بأي نوع من أنواع التأكيدات المتعارف عليها كالوجود الفعلي والحدوث أو الاكتمال والملكية أو الالتزامات والتقييم والعرض أو الإفصاح، ومن هذه الأخطار ما يلي:

- خطر ناتج من عملية قياس معقدة لحساب أو لعملية معينة ومرتبطة بعدم التأكد من نتيجة القياس.
- خطر ناتج من احتمالية الاكتمال أو الحدوث لعملية معينة لارتباطها بظروف عدم التأكد، مما يجعلها أكثر عرضة للتحريف والتلاعب.
- خطر ناتج عن ضعف في نظام الرقابة الداخلية ومرتبط بأحد عناصر التأكيدات لبند معين من بنود القوائم المالية.

وفي ضوء ما سبق، يرى الباحث على مراقب الحسابات عند تصميم إجراءات مراجعة بنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة، أن يأخذ في اعتباره خطر المراجعة، والعمل على تدنيته الى أقل حد ممكن، بما يمكن من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للحصول على أدلة الاثبات التي تحقق تأكيدات المراجعة على بنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة، مما يساهم في إضفاء المزيد من الثقة والمصداقية علي النتائج التي تعرضها القوائم والتقارير المالية.

المبحث الثالث
الدراسة الميدانية

يتمثل الهدف الرئيسي من الدراسة الميدانية التعرف على التأثير المباشر لخطر المراجعة المصاحب للقوائم المالية المُعدة علي أساس القيمة العادلة علي درجة مصداقية النتائج، وحتى يتسنى للباحث تحقيق هذا الهدف قام باختبار فرض الدراسة عن طريق مجموعة من الأساليب الاحصائية الوصفية والاستدلالية وذلك في ضوء حزمة البرامج الإحصائية في العلوم الاجتماعية (SPSS V.25)، بالإضافة إلى الاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي للفروض غير المباشرة (AMOS V.26)، **ويمكن توضيح ذلك من خلال النقاط التالية:**

أولاً : فرض الدراسة الميدانية:

"لا يوجد تأثير معنوي لإعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة علي زيادة درجة خطر المراجعة الكلي وعلي درجة مصداقية النتائج".

ثانياً: استجابة عينة الدراسة:

قام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستبيان وذلك عن طريق المقابلات الشخصية مع أفراد عينة الدراسة، والجدول التالي يوضح عدد القوائم الصحيحة ونسبة استجابة عينة الدراسة على القائمة، وذلك على النحو التالي :

جدول رقم (١)
استجابة عينة الدراسة

م	فئة عينة الدراسة	القوائم الموزعة	القوائم الصحيحة		القوائم المستبعدة	
			العدد	%	العدد	%
١	المحاسبين والمراجعين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية	٢٥٠	٢٢٧	%٩١	٢٣	%٩
٢	المستثمرين	١٣٤	١١٩	%٨٩	١٥	%١١
الإجمالي		٣٨٤	٣٤٦	%٩٠	٣٨	%١٠

***المصدر** : إعداد الباحث.

ثالثاً: معاملات الصدق والثبات:

جدول (٢)

معاملات الصدق والثبات للمتغيرات (ن=٣٤٦)

المتغير	معامل الثبات	معامل الصدق
العوامل التي تساعد على زيادة الخطر الملازم المصاحب لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة	٠,٨٧١	٠,٩٣٣
العوامل التي تساعد على زيادة درجة خطر الرقابة المصاحب لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة	٠,٩٢١	٠,٩٥٩
العوامل التي تساعد على زيادة درجة خطر عدم الاكتشاف المصاحب لبنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة	٠,٨٦٥	٠,٩٣٠
العوامل التي تؤدي إلى زيادة خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية	٠,٨١٥	٠,٩٠٣
العوامل التي تؤدي إلى زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى بنود القوائم المالية	٠,٨٠٨	٠,٨٩٩
العوامل التي تؤدي إلى زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى التأكيدات	٠,٧٩٥	٠,٨٩٢
خطر المراجعة الكلي	٠,٧١٨	٠,٨٤٧
مصداقية النتائج	٠,٦٦٧	٠,٨١٧

***المصدر** : نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من نتائج الجدول السابق ومن خلال التحليل السابق للاتساق الداخلي للعبارات أن معاملات الثبات لجميع المتغيرات مقبولة بجميع عباراتها وذلك لأن معامل الثبات لجميع العبارات يقترب من ٧٠% وهناك متغيرات أكبر من هذه النسبة، مما يعني أن العبارات تعبر عن المتغيرات ويمكن قبولها إحصائيا.

رابعاً: التحليل الوصفي لعينة الدراسة:

قام الباحث بإجراء تحليل وصفي للبيانات باستخدام برنامج (Spss V.25) لمتغيرات الدراسة، وذلك بهدف الوقوف على شكل وطبيعة البيانات والتعرف على قيم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيرات الدراسة، ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول (٣)
التحليل الوصفي لعينة الدراسة (ن=٣٤٦)

المتغيرات	التحليل الوصفي			الترتيب حسب الوسط الحسابي	الترتيب حسب معامل الاختلاف
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف		
عوامل تساعد على زيادة درجة الخطر الملازم المصاحب لبنود القوائم المالية	٤,٢٤	٠.٥٨١	%١٣,٧	٥	١
عوامل تساعد على زيادة درجة خطر الرقابة المصاحب لبنود القوائم المالية	٤,٣٠	٠,٦٣٤	%١٤,٧	٣	٢
عوامل تساعد على زيادة درجة خطر عدم الاكتشاف المصاحب لبنود القوائم المالية	٤,٣٥	٠,٦٩٢	%١٥,٩	٢	٦
عوامل تؤدي إلى زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية	٤,٢٩	٠,٦٨٠	%١٥,٨	٤	٥
عوامل تؤدي إلى زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى بنود القوائم المالية	٤,١٣	٠,٦١١	%١٤,٨	٦	٣
عوامل تؤدي إلى زيادة خطر المراجعة على مستوى التأكيدات	٤,٩٣	٠,٧٦٦	%١٥,٥	١	٤
العوامل بأبعادها المختلفة	٤,٢١	٠,٥٠٦	%١٢	----	----
خطر المراجعة الكلي	٤,٠٧	٠,٧٦٩	%١٨,٩	----	----
مصداقية النتائج	٤,١٦	٠,٥٥٤	%١٣,٣	----	----

***المصدر:** نتائج التحليل الإحصائي.

خامساً: اختبار فرض الدراسة:

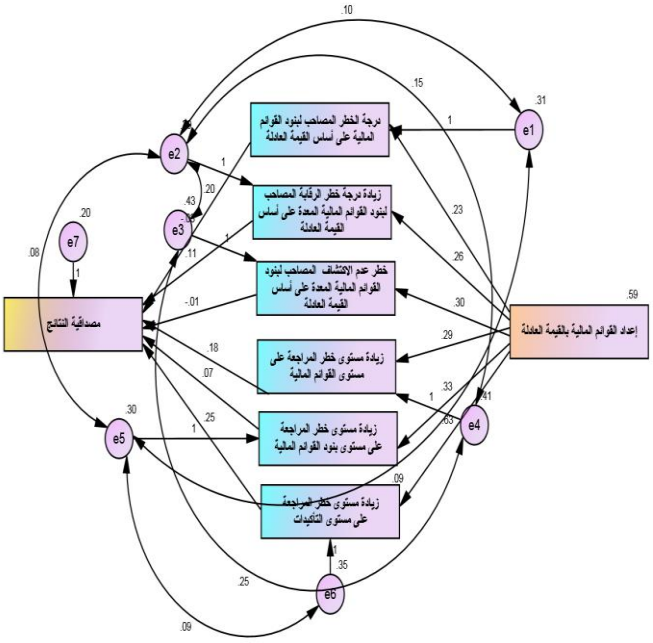
في هذا الجزء سوف يقوم الباحث باختبار فرض الدراسة وذلك في ضوء العلاقات المباشرة وغير المباشرة بين المتغيرات الخاضعة للاختبار، وذلك على النحو التالي:

فرض الدراسة: لا يوجد تأثير معنوي لإعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة علي زيادة درجة خطر المراجعة الكلي وعلي درجة مصداقية النتائج.

يتضح من الفرض وجود ثلاثة متغيرات، وهم على النحو التالي :

- **المتغير المستقل** : إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة .
- **المتغير الوسيط** : زيادة درجة خطر المراجعة الكلي .
- **المتغير التابع** : درجة مصداقية النتائج .

وحتى يتم اختبار هذا الفرض، فقد اعتمد الباحث على برنامج AMOS V.26، وذلك لاختبار التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين المتغيرات، وأسفرت نتائج البرنامج الإحصائي عن شكل العلاقات بين المتغيرات على النحو التالي:



شكل رقم (١)
العلاقة المباشرة بين متغيرات فرض الدراسة

وفيما يتعلق بنتائج التحليل الإحصائي فقد كانت على النحو التالي :

أ- مؤشرات الحكم على جودة نموذج العلاقات بين المتغيرات :

جدول رقم (٤)

مؤشرات جودة نموذج العلاقات للفرض

المؤشر	الاسم الاحصائي	القيمة الاحصائية
مربع كاي	cmin	**٢٥٢,١٢٥**
درجات الحرية	df	**٩**
مستوى الدلالة	P. Value	**٠,٠٠٠**
مربع كاي المعياري	cmindf	**٢٨,٠١٤**
المطابقة المقارن	GFI	**٠,٩٥٨**
توكس لوير	TLI	**٠,٩٤٣**
رمسي	Rmsea	**٠,٠٢٣**

***المصدر :** نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من نتائج الجدول السابق أن النموذج المستخدم للعلاقة بين المتغيرات جيد وذلك لأن قيم جودة النموذج اقتربت من الواحد الصحيح فكانت قيمة المطابقة المقارن (٠,٩٥٨)، وكذلك مؤشر توكس لوير (٠,٩٤٣)، وذلك في ظل وجود قيمة رمسي أقل من ٨% ومن ثم يتم قبول النموذج على صورته الكلية.

ب- نتائج العلاقة المباشرة بين المتغيرات: وذلك كما في الجدول التالي:

جدول رقم (٥)
نتائج اختبار الفرض (العلاقة المباشرة)

المتغير المستقل	المسار	المتغير التابع	القيمة الاحصائية	المعنوية
إعداد القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة	←	الخطر الملازم	٠,٢٦٦	***
	←	خطر الرقابة	٠,٢٥٦	***
	←	خطر عدم الاكتشاف	٠,٢٩٦	***
	←	زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية	٠,٢٨٨	***
	←	زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى بنود القوائم المالية	٠,٣٢٥	***
	←	خطر المراجعة على مستوى التأكيدات	٠,٦٢٦	***

تابع جدول رقم (٦)
نتائج اختبار الفرض (العلاقة المباشرة)

المتغير المستقل	المسار	المتغير التابع	القيمة الاحصائية	المعنوية
الخطر الملازم	←	درجة مصداقية النتائج	٠,٣٢٢	***
خطر الرقابة	←		٠,١١٢	***
خطر عدم الاكتشاف	←		٠,١١٦	***
زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية	←		٠,١٨٢	***
زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى بنود القوائم المالية	←		٠,٢٣٤	***
خطر المراجعة على مستوى التأكيدات	←		٠,٢٤٦	***

***المصدر** : نتائج التحليل الاحصائي. *** معنوي عند مستوى معنوي ٠,٠٠١

يلاحظ من نتائج الجدول السابق ما يلي :

- وجود علاقة معنوية بين إعداد القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة والخطر الملازم المصاحب لبنود القوائم المالية عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,٢٢٦).
- وجود علاقة معنوية بين إعداد القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة وخطر الرقابة عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,٢٥٦).
- وجود علاقة معنوية بين إعداد القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة وخطر عدم الاكتشاف عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,٢٩٦).
- وجود علاقة معنوية بين إعداد القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة وزيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,٢٨٨) .
- وجود علاقة معنوية بين إعداد القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة وزيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى بنود القوائم المالية عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,٣٢٥).
- وجود علاقة معنوية بين إعداد القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة وزيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى التأكيدات عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,٦٢٦) .
- وجود علاقة معنوية بين الخطر الملازم المصاحب لبنود القوائم المالية ودرجة مصداقية النتائج عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,٣٢٢).
- وجود علاقة معنوية بين خطر الرقابة ودرجة مصداقية النتائج عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,١١٢).
- وجود علاقة معنوية بين خطر عدم الاكتشاف ودرجة مصداقية النتائج عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,١١٦).

- وجود علاقة معنوية بين زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية ودرجة مصداقية النتائج عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,١٨٢).
- وجود علاقة معنوية بين زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى بنود القوائم المالية ودرجة مصداقية النتائج عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,٢٣٤).
- وجود علاقة معنوية بين خطر المراجعة على مستوى التأكيدات ودرجة مصداقية النتائج عند مستوى معنوية ٠,٠٠١ بمعامل مسار قيمته (٠,٢٤٦).

ج- نتائج العلاقة غير المباشرة بين المتغيرات: وذلك كما في الجدول التالي :

جدول رقم (٧)
نتائج اختبار الفرض (العلاقة غير المباشرة)

المتغير المستقل	المتغير الوسيط	المتغير التابع	القيمة الاحصائية	المعنوية
إعداد القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة	الخطر الملازم	درجة مصداقية النتائج	٠,٢٤٣	***
	خطر الرقابة		٠,٣١٤	***
	خطر عدم الاكتشاف		٠,٣٤١	***
	زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى القوائم المالية		٠,١٧٥	***
	زيادة مستوى خطر المراجعة على مستوى بنود القوائم المالية		٠,٤٢١	***
	خطر المراجعة على مستوى التأكيدات		٠,٣٧٧	***

***المصدر** : نتائج التحليل الاحصائي.

في ضوء استخدام Bootstrap عند مستوى معنوية ٥% ومعاملات ثقة ٩٥% لاختبار التأثيرات غير المباشرة بين المتغيرات، يتضح وجود معنوية بين المتغير المستقل المتمثل في إعداد القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة ودرجة مصداقية النتائج في ظل توسيط مجموعة المخاطر التي تعبر عن المتغير الوسيط.

وبناء على ما سبق توضيحه من نتائج يستطيع الباحث أن يستنتج رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على "يوجد تأثير معنوي لإعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة علي زيادة درجة خطر المراجعة الكلي وعلي درجة مصداقية النتائج".

نتائج الدراسة:

- لإضفاء المزيد من الثقة والمصداقية علي النتائج التي تعرضها القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة على مراقب الحسابات عند تصميم إجراءات المراجعة أن يأخذ في اعتباره خطر المراجعة، والعمل على تدنيته الى أقل حد ممكن، بما يمكن من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة للحصول على أدلة الاثبات التي تحقق تأكيدات المراجعة على بنود القوائم المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة.
- من خلال تفهم مراقب الحسابات لطبيعة عمل المنشأة وبيئتها يستطيع مراقب الحسابات تقدير أكثر تفصيلا للخطر الملازم للمنشأة محل المراجعة، كما أن تخصص مراقب الحسابات في طبيعة النشاط والصناعة للمنشأة محل المراجعة مع تطبيق جلسات العصف الذهني في جميع مراحل عملية المراجعة يساهم في تقدير خطر الرقابة، وبتقدير كلاً من الخطر الملازم وخطر الرقابة يستطيع مراقب الحسابات تقدير خطر عدم الاكتشاف وتخفيضه من خلال ممارسته للشك المهني بجانب بذل جهد أكبر عند مراجعة قياسات القيمة العادلة لبنود القوائم المالية، وخاصة قياسات المستوي الثالث من مستويات التسلسل الهرمي.

- جاءت نتائج الدراسة الميدانية برفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل الذي ينص على " يوجد تأثير معنوي لإعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة علي زيادة درجة خطر المراجعة الكلي وعلي درجة مصداقية النتائج".

توصيات الدراسة:

- ضرورة تطوير مناهج التعليم المحاسبي التي تدرس في الجامعات المصرية لزيادة الوعي والمعرفة بمفهوم القيمة العادلة وأهميتها وآليات قياسها وإجراءات المراجعة الخاصة بها، مدعماً ذلك بحالات عملية توضح كيفية تقدير خطر القيمة العادلة، والنماذج الرياضية التي يتم استخدامها في التقدير.
- ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإنشاء لجنة لمراجعة قياسات القيمة العادلة، على أن تنبثق هذه اللجنة من وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، بهدف تحقيق فاعلية الرقابة الخارجية على قياسات وإفصاحات القيمة العادلة، بالإضافة إلى ترشيد الحكم المهني لمراقب الحسابات عن عدالة عرض القوائم والتقارير المالية المُعدة على أساس القيمة العادلة.

قائمة المراجع :

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الرسائل العلمية

- شيماء حسن شحاته، **"أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على مخاطر وكفاءة عملية المراجعة ـ دراسة تطبيقية"**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، ٢٠١٥.

ثانياً: الدوريات العلمية

- أماني هاشم السيد حسن، "الدور التفاعلي لجلسات العصف الذهني لفريق المراجعة في تقييم نظم الرقابة الداخلية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع٤، أكتوبر، ٢٠١٣.

- أحمد زكريا زكي عصيمي، "أثر استخدام أساس القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي على تقدير خطر المراجعة – دراسة استطلاعية"، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ع١– الجزء الثاني، ٢٠١٢.
- عاصم محمد أحمد سرور، "دراسة تحليلية للمعيار IFRS13 قياسات القيمة العادلة ومقترحات التطوير" **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع٤، ٢٠١٣.
- عماد سعد محمد الصايغ، "إطار مقترح لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية: دراسة ميدانية"، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢١، ع٤، ٢٠١٧.
- مجدي محمد سامي، "دراسة تحليلية للعلاقة بين فعالية لجان المراجعة ومخاطر المراجعة – دراسة نظرية ميدانية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع١، ٢٠١١.
- معاذ طاهر صالح، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة- دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية**، جامعة دمشق، مج٢٧، ع٤، ٢٠١١.

ثالثاً: مراجع أخري

- الجهاز المركزي للمحاسبات، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)، **" الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها"**، ٢٠٠٩.
- وزارة الاستثمار، معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) **"قياس القيمة العادلة"**، الوقائع المصرية العدد ١٥٨ تابع (أ)، ٩يوليو، ٢٠١٥.

المراجع بالغة الأجنبية:

Frist: periodicals

- Anna Alon and Peggy Dwyer, "The Impact of Groups and Decision Aid Reliance on Fraud Risk Assessment", **Management Research Review**, Vol.33, No.3, 2010.
- Christine J Nolder & Kathryn Kadous, "Grounding The Professional Skepticism Construct in Mindset and Attitude Theory: A Way Forward", **Accounting Organizations and Society,** 2018.

Second: working papers and others:

- International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standard, IFRS, No.13, "**Fair Value Measurement**", January1, 2013, Available at:
http:// www.frascanada.ca
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), ISA, NO.200, **"Overall Objectives of The Independent Auditor and The Conduct of An Audit In Accordance with International Standards on Auditing",** 2009, Available at: www.Ifca.org/system/les/downloads/ 2008 -2010- lassb- handbook – isa-200- pdf
- Jaehan Ahn, Rani Hoitash and udi Hoitash, **"Auditor Fair Value Expertise"**, June, 2018, PP1-12. available at: https://ssrn.com/abstract=3192536