

## تحليل آثار التكامل بين أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة - دراسة اختبارية

حسن شلقامي محمود \*

### ملخص البحث

يهدف البحث إلى تحليل آثار التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة ، ولتحقيق ذلك الهدف تم إجراء دراسة نظرية لتحليل متغيرات البحث ( معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي - مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي - التكامل بين معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني - جودة مراجعة القيمة العادلة ) والوقوف على طبيعة العلاقات بين تلك المتغيرات ، كما تم إجراء دراسة اختبارية لاختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لآثار التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومقومات تفعيل حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة ، وتتمثل أهم نتائج الدراسة في أنه كلما زاد التكامل بين أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني كلما زادت جودة مراجعة القيمة العادلة ، كما تتمثل أهم توصياتها في ضرورة وجود قواعد داخلية للعمل داخل مكتب المراجعة تحدد مهام التشغيل اليومية بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

الكلمات المفتاحية :

أسلوب المراجع الخارجي - مدعمات الحكم المهني - جودة مراجعة القيمة العادلة .

## Analyzing the Effects of the Integration Between External Auditor's Style and the Supports of His Professional Judgment on Fair Value Audit Quality: An Experimental Study

### Abstract

The aim of this study is to analyze the effects of the integration between external Auditor's style and the supports of his professional judgments on fair value audit quality , to achieve this goal it carried out a theoretical study to analyze the nature of the relationships among research variables , it also carried out an empirical study to check the statistical realization of study's assumptions , this study reached a group of conclusions such as the more the integration between external auditor's style and the supports of his professional judgments , the more increase on fair value audit quality , it recommended with the necessity of finding internal rules that determine the procedures of audit process .

### Key words :

external Auditor's style – supports of professional judgments - audit quality - Fair value .

### (1) مقدمة البحث :

يشير أسلوب المراجع الخارجي إلى مجموعة مميزة من قواعد العمل الداخلي في مكاتب المراجعة خاصة المكاتب الأربعة الكبرى في ضوء معايير المراجعة وتشجيع تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من قبل عميل المراجعة ( Francis & Others 2014 ، بمعنى أن هذا الأسلوب يمثل قواعد محددة وثابتة للعمل داخل مكتب المراجعة ، هذه القواعد يتم وضعها في ضوء معايير المراجعة بهدف تشجيع إدارة عميل المراجعة على تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ،

ويتميز أسلوب كل مراجع خارجي بمجموعة من المعلمات التي تشكله على أنه ملامح تميز المراجع وتختص به مثل ضرورة حضوره الجرد الفعلي لمخزون آخر المدة أو إرسال مساعد ينوب عنه .

إن عملية إصدار حكم مهني تنطوي على اتخاذ قرار لتقييم موقف أو حالة معينة ليصدر بشأنها الحكم المهني ، كما يتطلب مقومات معينة ينبغي توافرها في الشخص الذي يصدر الحكم المهني مثل التأهيل العلمي ، والتأهيل العملي ، والخبرة في مجال إصدار الحكم المهني ( Amandar & Others , 2008 ) ، وأشارت دراسة ( Sismanoglu & Arikboga , 2018 ) إلى أن الحكم المهني للمراجع الخارجي يتأثر بالعوامل التالية :

- (1) بيئة المراجعة والتي تتضمن محاسبة المسؤولية ، والمعرفة بالمنشأة محل المراجعة ، ولجنة المراجعة ، والضغوط التنافسية ، والمعايير المهنية .
- (2) خصائص المراجع الخارجي والتي تتضمن الاستقلال ، والخبرة ، والتخصص ، والجدارة المهنية .

ويؤثر الحكم المهني للمراجع الخارجي على جودة المراجعة أثناء قيامه بتجميع أدلة الإثبات والقيام بإجراءات المراجعة التحليلية وتقييم المخاطر ، حيث تتضمن عملية المراجعة إصدار سلسلة من الأحكام المهنية المتتابعة ابتداء من قبول التكاليف حتى إصدار تقرير المراجعة . ( أبو الفضل ، 2016 )

وتعكس جودة المراجعة مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها ، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ؛ وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة . ( رياض ، 2012 )

وقد أشارت دراسة ( Ali & Others , 2019 ) إلى أن تحقيق مستوى معين من جودة المراجعة يساعد لجان المراجعة في التقرير عن الاستمرار في التعامل مع مكتب المراجعة الحالي أو التوقف عن التعامل معه ، كما أن ارتفاع جودة المراجعة يعكس ثقة المستثمرين وحملة الأسهم في أن بيانات القوائم المالية تعبر عن نتيجة النشاط والمركز المالي الفعليين . ( Financial Reporting Council , 2018 ) ويشير البعض إلى أن جودة المراجعة تتأثر كثيراً بالإفصاح عن اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجع الخارجي ( Porumb & Others , 2021 ) ، وتوصلت دراسة ( جمعة ، 2020 ) إلى أن الإفصاح عن شريك المراجعة يزيد من جودتها ، وربطت دراسة ( Baugh & Others , 2021 ) بين أسلوب المراجع الخارجي ممثلاً في الإفصاح عن اسم المراجع الشريك الفاحص وقابلية القوائم المالية للمقارنة .

وتعكس جودة مراجعة القيمة العادلة في مجموعة من المؤشرات أو الدلائل على ارتفاع أو انخفاض مستواها ، وتتمثل تلك المقاييس - من وجهة نظر الباحث - في حجم مكتب المراجعة ، وسمعة مكتب المراجعة ، والكفاءة المهنية للمراجع ومساعديه ، وتخصص المراجع في صناعة عميل المراجعة ، والكفاءة المالية للمراجع في مراجعة تقديرات القيمة العادلة .

وقد يكون هناك تساؤل بأن القوائم المالية يتم إعدادها وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية فكيف يتم ربطها بجودة مراجعة القيمة العادلة ، ويجب الباحث عن هذا التساؤل بأن القوائم المالية تتضمن في الملاحظات التفسيرية نقاطاً تتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة لعناصر تلك القوائم ؛ وبالتالي من الضروري أن يوضح المراجع في تقريره لمستخدمي ذلك التقرير مدى معقولية تلك التقديرات ، ومن ناحية

أخرى فإن قيام المراجع بمراجعة التقارير المالية بما تتضمن من بيانات في ملاحظاتها التفسيرية يعني ضمناً مسؤوليته عن وضوح وعدالة تلك البيانات .

ويوجه إلى مدخل التكلفة التاريخية العديد من الانتقادات منها أنه يتجاهل تقلبات الأسعار مما يؤدي إلى عدم مصداقية أرقام القوائم المالية ، وصعوبة مقارنة الأصول والالتزامات في الفترات السابقة بنفس الأصول والالتزامات في الفترة الحالية خاصة في حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار ، كما تعتبر معلومات التكلفة التاريخية أقل ملاءمة لمتخذي القرار من مستخدمي القوائم المالية ( أبو طالب ، 2017 ) ، وفي المقابل توصلت دراسة ( Bradely & Others , 2022 ) إلى أنه من الضروري أن يتم تشغيل البيانات على أساس القيمة العادلة .

وتزيد التكاليف الإضافية لمراجعة القيمة العادلة ، وتمثل تلك الزيادة زيادة طبيعية حيث أن التقارير المالية التي يتم إعدادها في ضوء معايير التقارير المالية الدولية تتطلب مجهودات أكبر من المراجع الخارجي ومساعدته خاصة عند القيام بإجراءات التحقق لأول مرة . ( Fils & Nielsen 2010 )

وأوضحت دراسة ( المدهون 2021 ) أن تطبيق القيمة العادلة يعزز من الخصائص النوعية للمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ، وأوصت بضرورة عقد دورات وندوات وورش عمل أكاديمية ومهنية تتعلق بحاسبة القيمة العادلة ، ومن ناحية أخرى قد تؤدي القيمة العادلة إلى انتهاك سياسة الحيطة والحذر والتي تنطوي على توخي درجة من الحذر عند إجراء التقديرات المحاسبية .

## (2) مشكلة البحث :

تتمثل المعلومات أو الملامح التي تشكل وتميز أسلوب المراجع الخارجي - من وجهة نظر الباحث - فيما يلي :

- (1) تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها .
  - (2) استقلال المراجع الخارجي .
  - (3) ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة . ( Baugh & Others , 2021 )
  - (4) مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي .
  - (5) حجم مكتب المراجعة .
  - (6) نوع تقرير المراجعة ومتابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة .
  - (7) مدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية قياس حسابات معينة .
  - (8) التخصص في صناعة العميل .
  - (9) تقدير مخاطر القيمة العادلة . ( عبد الباقي ، 2018 )  
وتتمثل مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يلي :
  - (1) الخبرة المهنية للمراجع الخارجي .
  - (2) الشك المهني للمراجع الخارجي
  - (3) محافظة المراجع الخارجي على استقلاله .
  - (4) تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل .
  - (5) الاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة .
  - (6) تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .
  - (7) اجتياز المراجع الخارجي ومساعدته برامج تدريبية معينة .
  - (8) استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية للمراجعة .
- وهناك مجموعة من المقومات اللازمة والمطلوب توافرها في المراجع الخارجي لتحقيق جودة مراجعة القيمة العادلة ، وتتمثل تلك المقومات فيما يلي :

- (1) الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي عن تقييمه للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في وضع تقديرات القيمة العادلة .
- (2) تقييم المخاطر المرتبطة بمراجعة القياس والإفصاح عن القيمة العادلة .
- (3) الملاءمة المهنية للمراجع الخارجي .
- (4) تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل .
- (5) الاتصال بالإدارة ومسؤولي الحوكمة .

ويعتمد المراجع الخارجي في فهم قياس والإفصاح عن القيمة العادلة على خبرة ومهارة القائم على إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، والافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء تلك التقديرات ، وكيفية استخدام الإدارة لبيانات السوق المتاحة لإجراء تلك التقديرات ، ومدى اعتماد الإدارة على عمل الخبراء في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة . ( Alqatamin & Ezeani , 2020 )

وقد اهتمت الدراسات المحاسبية بالنواحي التي تتعلق بكل من أسلوب المراجع الخارجي ، ومدعمات حكمه المهني ، والقيمة العادلة ، وجودة المراجعة ، حيث أنه بهدف تأصيل الحكم المهني لمراقب الحسابات وعلاقته بجودة المراجعة توصلت دراسة ( علي ، 1999 ) إلى أن المراجع الخارجي يكون أكفأ في إصداره لأحكامه المهنية كلما كانت لديه قدرات فنية وذهنية وكان مدركاً لذاته وملازمات إصدار الحكم ولديه الدافعية لذلك ، بمعنى إدراكه لأهميته وأهمية مهنة المراجعة في المجتمع وأهمية الحكم المهني الذي يصدره بشأن استمرارية المنشأة ، وتوافرت لديه تغذية عكسية ملائمة وكاملة عن عوائد أحكامه السابقة .

وفي ضوء تحليل العلاقة بين معلومات القيمة العادلة ومؤشرات الأداء المالي توصلت دراسة ( السعيري ومروان ، 2010 ) إلى أن محاسبة القيمة العادلة لها أثر جوهري في مؤشرات الأداء المالي ، وبهدف تحليل المواقف التي يحتاج فيها

المراجع الخارجي إلى اتخاذ قرارات بالأحكام المهنية وخصائص كل موقف أثناء عملية المراجعة توصلت دراسة ( Duicu & Others 2012 ) إلى أن الحكم المهني للمراجع الخارجي يعتبر ناتجاً لمجموعة من العوامل والقدرات والجدارة المهنية له ، وخبرته في مجال المراجعة ، والأساليب الفنية التي يستخدمها ، وفي غضون تحليل أسباب ودوافع إصدار المراجع الخارجي لأحكامه المهنية توصلت دراسة ( Alteer & Others 2013 ) إلى أن القيم الشخصية له ، والنواحي الأخلاقية تعتبر من أهم العوامل التي تؤثر على قرارات الأحكام المهنية لذلك المراجع .

وبهدف اختبار أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على أحكامه المهنية توصلت دراسة ( شحاته ، 2014 ) إلى أن الخبرة المهنية للمراجع الخارجي تؤدي إلى تحسين أحكامه المهنية ، وأوصت دراسة ( التميمي وناصر ، 2015 ) بضرورة إصدار تشريع قانوني محاسبي يلزم الشركات العراقية باعتماد طريقة القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة .ومن ناحية أخرى توصلت دراسة ( أبو الفضل ، 2016 ) إلى أن تطبيق الشك المهني يعتبر ضرورياً لتعزيز إدراك المراجع الخارجي للظروف والحالات التي تدل على وجود تحريفات جوهرية حيث يتضمن الشك المهني تقييماً جوهرياً لأدلة المراجعة .

واختبرت دراسة boumediene & Others 2017 أثر التحديات التي تواجه مراجعة القيمة العادلة على جودة المراجعة ، ودور المعيار الدولي للمراجعة ISA 540 في مواجهة تلك التحديات ، وتوصلت إلى أن هذا المعيار يمد المراجع الخارجي بكل الأدوات الضرورية لمواجهة التحديات في مراجعة تقديرات القيمة العادلة .



وبهدف تحليل أهمية دور المراجع الخارجي في تأكيد تقديرات القيمة العادلة أوصت دراسة ( عبد الباقي ، 2018 ) بضرورة دراسة عمليات المنشأة وأنشطة المنشأة وتقييم المخاطر المرتبطة بمراجعة القياس والإفصاح عن القيمة العادلة عند مراجعة القوائم المالية .

وفي ضوء تحليل كيفية مراجعة القيمة العادلة للعناصر التي يتم التقرير عنها في القوائم المالية توصلت دراسة ( Nordlund & Others 2021 ) إلى أن هناك حاجة ملحة لمراجعة تقديرات القيمة العادلة وذلك لزيادة درجة الملاءمة للبيانات التي تتعلق بقيم العناصر التي يتم التقرير عنها بالقوائم المالية .

واختبرت دراسة ( Dakheel & Others , 2021 ) أثر تقديرات القيمة العادلة على تقرير المراجع الخارجي في ظل ظروف عدم التأكد ، وتوصلت إلى أنه نظراً لتأثير تقديرات القيمة العادلة على أطراف متعددة تستخدم القوائم المالية زادت الحاجة إلى ضرورة أن يتحقق المراجع الخارجي من معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، وبهدف فحص الارتباط بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وأتعباب المراجعة توصلت دراسة ( Alqatamin & Ezeami , 2021 ) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وأتعباب المراجعة حيث أن المراجع الخارجي يقضي وقتاً طويلاً في مراجعة التقديرات المعقدة للقيمة العادلة .

وتوصلت دراسة ( Saleh , 2021 ) إلى وجود علاقة إيجابية بين أسلوب المراجع الخارجي وقابلية الأرباح المنشورة بالقوائم المالية للمقارنة حيث يشكل هذا الأسلوب كثيراً من تلك القابلية ، وفي نفس السياق توصلت دراسة ( Porumb & Others , 2021 ) إلى أن الإفصاح عن اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة له تأثير جوهري على جودة التقارير المالية ، وتوصلت دراسة (

يوسفى وقتال ، 2021 ) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وجودة التقارير المالية .

أما دراسة ( Heflin & Others , 2022 ) فتوصلت إلى أن أسلوب المراجع الخارجي خاصة في مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى يؤثر على التشابه من حيث الإفصاح عن الأرباح ، وتوصلت دراسة ( Smith , 2022 ) إلى وجود علاقة قوية موجبة بين أسلوب المراجع الخارجي وقابلية القوائم المالية للمقارنة .

وتتمثل مشكلة البحث في وجود فجوة بحثية في قصور الدراسات السابقة فيما يتعلق بتحليل آثار التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة ، لذلك يقوم هذا البحث بتحليل آثار التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي كمتغير مستقل ومدعمات أحكامه المهنية كمتغير مستقل على جودة مراجعة القيمة العادلة كمتغير متابع ، كما يقوم بإجراء دراسة اختبارية لاختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لآثار التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات أحكامه المهنية على جودة مراجعة القيمة العادلة ، ويمكن بلورة مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

1 / 2 : ما هي طبيعة العلاقة بين معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة ؟

2 / 2 : ما هي طبيعة العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة ؟

2 / 3 : ما هي طبيعة العلاقة بين تكامل كل من معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعات أحكامه المهنية وبين جودة مراجعة القيمة العادلة ؟  
(3) هدف البحث :

يهدف البحث إلى تحليل آثار التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة ، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية :

3 / 1 : تحديد طبيعة العلاقة بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة .

3 / 2 : تحديد طبيعة العلاقة بين مدعات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة .

3 / 3 : تحديد طبيعة العلاقة بين تكامل كل من معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعات حكمه المهني وبين جودة مراجعة القيمة العادلة .  
(4) فروض البحث :

يشق الباحث فروض البحث من آخر ما توصلت إليه الدراسات السابقة والنقاط التي لم تتناولها فيما يتعلق بموضوع البحث ، ومن تحليل تلك الدراسات يتضح أن هناك فجوة بحثية حيث أن تلك الدراسات لم تقم بتحليل عدة علاقات والآثار المترتبة عليها فيما يتعلق بموضوع البحث وذلك كما يلي :

4 / 1 : لم تتناول تلك الدراسات طبيعة العلاقة بين المعلمات أو الملامح التي تشكل أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة ، لذلك يتم اشتقاق الفرض الأول للبحث كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

4 / 2 : لم تتناول تلك الدراسات طبيعة العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة ، لذلك يتم اشتقاق الفرض الثاني للبحث كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

4 / 3 : لم تتناول تلك الدراسات آثار التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة ، لذلك يتم اشتقاق الفرض الثالث للبحث كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وبين جودة مراجعة القيمة العادلة " .

#### (5) دوافع البحث :

يمكن إبراز دوافع البحث في النقاط التالية :

5 / 1 : إن أسلوب المراجع الخارجي هو قضية محورية جديرة بالاهتمام وذلك لتعدد الأطراف التي تضطلع بتقريره مما قد يؤثر على تخصيص الموارد وتحفيز الاستثمار في المجتمع لذلك تجدر أهمية البحث في هذا المجال .

5 / 2 : تمثل مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي أهمية فائقة بالنسبة له في توجيه عملية المراجعة وتنفيذها بما يحقق جودة المراجعة لذلك تجدر أهمية البحث في هذا المجال .

5 / 3 : إن تحقيق جودة مراجعة القيمة العادلة يساعد على ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية لذلك تجدر أهمية البحث في هذا المجال .

4 / 5 : يسعى البحث نحو استخدام منهجية تحقق التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني بما ينعكس في النهاية على تحقيق جودة مراجعة القيمة العادلة لذلك تجدر أهمية البحث في هذا المجال .

### (6) حدود البحث :

تتمثل الحدود الزمنية للبحث في البيانات عن الفترة من عام 2016 حتى 2021 ، بينما تتمثل الحدود المكانية في عدد 14 مكتب مراجعة من المكاتب المسجلة بالهيئة العامة للرقابة المالية ( تم استيفاء ست قوائم من كل مكتب ) ، وعدد 18 من أعضاء هيئة التدريس ، وعدد 14 من مسؤولي الإفصاح ببورصة الأوراق المالية المصرية ، وتجدر الإشارة إلى أنه من الناحية الأكاديمية يقتصر البحث على مراجعة القيمة العادلة دون أن يتطرق إلى محاسبة تلك القيمة إلا في حدود ما يتطلبه البحث .

### (7) أهمية البحث :

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في تحليل العلاقات بين متغيرات النموذج من خلال إجراء دراسة نظرية لتحليل متغيرات البحث للوقوف على طبيعة العلاقات بين تلك المتغيرات ، أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في إجراء دراسة اختبارية على عينة عشوائية تتضمن عدد 14 مكتب مراجعة من المكاتب المسجلة بالهيئة العامة للرقابة المالية ( تم استيفاء ست قوائم من كل مكتب ) ، وعدد 18 من أعضاء هيئة التدريس ، وعدد 14 من مسؤولي الإفصاح ببورصة الأوراق المالية المصرية وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لآثار التكامل بين معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة .

### (8) منهجية البحث :

يعتمد الباحث لتحقيق هدفه في البحث على منهجين هما :

(1) المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى : قام الباحث باستقراء الكتابات المحاسبية في مجال أسلوب المراجع الخارجي ، ، ومدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي ، وجودة مراجعة القيمة العادلة ، كما قام باستخدام منهج تحليل المحتوى لتلك الكتابات وذلك لتجميع المعلومات عن العناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها لتحليل آثار التكامل بين معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة .

(2) المنهج الاستنباطي : ويتم من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة عشوائية تتضمن عدد 14 مكتب مراجعة من المكاتب المسجلة بالهيئة العامة للرقابة المالية ( تم استيفاء ست قوائم من كل مكتب ) ، وعدد 18 من أعضاء هيئة التدريس ، وعدد 14 من مسؤولي الإفصاح ببورصة الأوراق المالية المصرية وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لآثار التكامل بين معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة .

### (8) خطة البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث ولمعالجة مشكلته بصورة منطقية يتم استكمالها على

النحو التالي :

8 / 1 : توضيح العناصر الرئيسية للبحث .

8 / 2 : تحليل العلاقة بين أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة

واشتقاق الفرض الأول للبحث .

- 3 / 8 : تحليل العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة واشتقاق الفرض الثاني للبحث .
- 4 / 8 : تحليل آثار تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة واشتقاق الفرض الثالث للبحث .
- 5 / 8 : منهجية البحث .
- 1 / 5 / 8 : نموذج البحث .
- 2 / 5 / 8 : أهداف الدراسة الاختبارية .
- 3 / 5 / 8 : مجتمع وعينة الدراسة .
- 4 / 5 / 8 : أدوات وإجراءات الدراسة الاختبارية .
- 5 / 5 / 8 : توصيف وقياس المتغيرات .
- 6 / 5 / 8 : نتائج اختبار الفروض .
- 6 / 8 : نتائج البحث والاجابة عن أسئلته .
- 7 / 8 : توصيات البحث
- 8 / 8 : مجالات البحث المستقبلية .
- 1 / 8 : توضيح العناصر الرئيسية للبحث : يوضح الباحث متغيرات البحث بشيء من التفصيل على النحو التالي :
- 1 / 1 / 8 : أسلوب المراجع : يعرف البعض ( Francis & Others 2014 ) أسلوب المراجع الخارجي على أنه مجموعة مميزة من قواعد العمل الداخلي في مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى في ضوء معايير المراجعة بهدف تشجيع عميل المراجعة على تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من قبل عميل المراجعة ، وتشجيع القائمين على مكتب المراجعة بتطبيق مبادئ المراجعة المتعارف عليها سواء على المستوى المحلي أو الدولي .

إن الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص يعتبر من معلمات أسلوب المراجع الخارجي ، ويتطلب معيار المراجعة الدولي IAS No. 700 في الفقرة 45 الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص في تقرير المراجع الخارجي حيث يمكن أن يكون له دور تقييمي للمستثمرين في الاشراف على لجنة المراجعة في تصويت التصديق على المراجع الخارجي حيث يمكن للمستثمرين ملاحظة سجل تتبع شريك المراجعة خلال الفترات المختلفة ، أما معايير المراجعة المصرية فقد تركت أمر ذلك الإفصاح اختيارياً للمراجع الخارجي الرئيسي ( جمعة ، 2020 ) ، كما يؤدي ذلك الإفصاح إلى زيادة مساءلة المراجع الشريك أمام مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي بما يؤدي إلى زيادة مصداقية القوائم المالية وتحسين جودة المراجعة . ( Baugh & Others , 2021 )

وتعتبر مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي أحد معلمات أسلوبه ، وتعكس تلك المهام مدى تعقد عمليات ومهام تشغيل عميل المراجعة وقوائمه المالية ، كما تعكس الفترة بين نهاية السنة المالية وتاريخ تقديم تقرير المراجع الخارجي . ( Johnston & Zhang , 2021 )

وينعكس أسلوب المراجع الخارجي ويتضح أثره جلياً في تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها وتنفيذ تلك العملية ، وذلك من حيث درجة العناية التي يوليها في تحديد الأنشطة اللازمة لتنفيذ المهام المطلوبة لعملية المراجعة ، وتقدير الوقت المطلوب والمهارات اللازمة لتنفيذ كل نشاط ، وتوزيع العمل على المساعدين وهكذا حتى يتم كتابة تقرير المراجعة . ( Heflin & Others , 2022 ) ، كما أن استقلال المراجع الخارجي يعتبر عصب عملية



المراجعة وأساس إضفاء الثقة والمصداقية في القوائم المالية من جانب مستخدميها ( Lin & Tepalagul , 2009 ) .

ويلعب تخصص مراقب الحسابات في الأنشطة أو الصناعات التي يقوم بمراجعة حساباتها دوراً فعالاً في أداء مهام وإجراءات عملية المراجعة ، حيث لا يمكن لمراقب الحسابات في الواقع العملي أن يضيف قيمة متميزة لعملاء المراجعة بدون فهم تام وشامل لطبيعة النشاط الذي يوفره التخصص في النشاط أو الصناعة ( Australian Government Auditing and Assurance Standards , 2009 )

وهناك مجموعة أخرى من المتغيرات - من وجهة نظر الباحث - التي تشكل أسلوب مكتب المراجعة وهي حجم مكتب المراجعة ، ونوع تقرير المراجعة ، ومتابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة ، ومدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية قياس حسابات معينة .

2 / 1 / 8 : الحكم المهني للمراجع الخارجي : يعتبر الحكم المهني أحد المعلمات الرئيسية لأسلوب المراجع الخارجي ، حيث أن هذا الأسلوب يتضمن معرفة مخزنة لديه بمواقف تحتاج إلى خبرة مهنية بما يجب عمله ، وما تم اتخاذه من إجراءات في كل موقف ، وتتمثل أهم خصائص الحكم المهني للمراجع فيما يلي : ( موسى ، 2013 )

(1) يقوم على المعرفة العلمية والخبرة العملية لمصدر الحكم المهني .  
(2) تنشأ الحاجة إليه في حالة عدم وجود قرار أو توصية تلائم موقف المراجعة .  
(3) يهدف إلى مساعدة المراجع في اتخاذ قرار أكثر ملاءمة لموقف المراجعة .  
وتتمثل عناصر الحكم المهني الفعال فيما يلي : ( Center for Audit

Quality , 2004. )

(1) تحديد وتعريف موضوع الحكم المهني .

- (2) تجميع البيانات والحقائق عن موضوع الحكم المهني .
- (3) تحديد وتحليل البدائل المتاحة لتنفيذ موضوع الحكم المهني .
- (4) اتخاذ القرار بالحكم المهني .
- (5) مراجعة واستكمال التوثيق المستندي لموضوع الحكم المهني .
- (6) تطبيق الحكم المهني .

وتتمثل مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يلي :

( Neisimcsavi & Others , 2015 )

- (1) الخبرة المهنية للمراجع الخارجي .
- (2) الشك المهني للمراجع الخارجي
- (3) محافظة المراجع الخارجي على استقلاله .
- (4) تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل .
- (5) الاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة .
- (6) تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .
- (7) اجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية معينة .
- (8) استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة .

3 / 1 / 8 : جودة مراجعة القيمة العادلة : تعتبر الإدارة مسؤولة عن إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها في القوائم المالية ، كما أنها تختار الطريقة المناسبة للتقدير ، وتحدد الافتراضات التي تبنى عليها عملية التقدير ، كما أنها مسؤولة عن التحقق من أن الإفصاحات عن تلك التقديرات تتم في ضوء مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، وفي المقابل لا يعتبر المراجع الخارجي مسؤولاً عن التنبؤ بالحالات المستقبلية وما إذا كانت تلك الحالات أو الأحداث اللاحقة لتلك

الافتراضات ، وإنما يجب تقييم معقولية الافتراضات التي بنت عليها الإدارة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة . ( SAS , No. 101 , SAS , No. 113 , 2003 ) وتتضمن مراجعة القيمة العادلة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في وضع تقديرات القيمة العادلة ومدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بتلك التقديرات ، حيث أنه من الضروري أن يتضمن تقرير المراجع الخارجي مستوى تأكيد عن تقديرات القيمة العادلة . ( Dixon & Florova , 2013 ) ، وقد أوصت دراسة ( عبد الباقي ، 2018 ) بضرورة دراسة عمليات المنشأة وأنشطة المنشأة وتقييم المخاطر المرتبطة بمراجعة القياس والإفصاح عن القيمة العادلة عند مراجعة القوائم المالية .

وقد أشار معيار المراجعة الدولي ISA No. 540 , Paragraph 7 إلى أن المراجع الخارجي يهدف إلى التوصل إلى أدلة مراجعة كافية ومناسبة بشأن معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، ومدى ملاءمة الإفصاح عن تلك التقديرات بالقوائم المالية . ( Alqatamin & Ezeani , 2020 )

وتتمثل المؤشرات التي تعكس جودة مراجعة القيمة العادلة فيما يلي :

- (1) تقييم المراجع الخارجي للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة . ( يوسف و قتال ، 2021 )
- (2) تقييم المراجع الخارجي للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة . ( IFAC , 2001 ) .
- (3) تقييم المخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي IAS 540 , PARA. 13 : ( يوسف و قتال ، 2021 )

- (4) الملاءة المهنية للمراجع الخارجي. ( IASB , IFRS , 2013 )
- (5) تقييم المراجع الخارجي للقيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية. ( SAS ,No. 101 , SAS , No. 113 )
- (6) الاتصال بالإدارة ومسئولي الحوكمة . ( SAS , No. 101 , SAS , No. 113 )
- (7) الشك المهني للمراجع الخارجي . ( PCAOB , 2019 )
- (8) تقييم المراجع الخارجي لمدى وجود مؤشرات تدل على وجود تحيز من قبل الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة . ( يوسف و قتال ، 2021 )
- (9) التوثيق المستندي للأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها . ( يوسف و قتال ، 2021 )
- 8 / 2 : تحليل العلاقة بين أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة واشتقاق الفرض الأول للبحث : في إطار العلاقة بين أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة يناقش الباحث عدة نقاط تمثل ملامح ذلك الأسلوب ومؤشرات جودة القيمة العادلة وذلك على النحو التالي :**
- 8 / 2 / 1 : معلمات أسلوب المراجع الخارجي : تشكل تلك المعلمات أسلوب المراجع الخارجي وتتمثل فيما يلي :**
- 8 / 2 / 1 / 1 : تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها : تعتبر البيئة الرقابية حجر الأساس في عمل المراجع الخارجي حيث يتحدد حجم الاختبارات في ضوء نتائج اختبارات الرقابة الداخلية ، ويؤدي المراجع الخارجي نوعين من الاختبارات فيما يتعلق بالرقابة الداخلية يتمثلان في اختبارات التحقق من**

وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة ، واختبارات التزام المنشأة محل المراجعة بقواعد وإجراءات الرقابة الداخلية ، وقد ينتج عن ذلك النوعين من الاختبارات إما وجود نظام سليم للرقابة الداخلية مع التزام المنشأة محل المراجعة بقواعد وإجراءات هذا النظام ، أو وجود نظام سليم للرقابة الداخلية مع عدم التزام المنشأة محل المراجعة بقواعد وإجراءات هذا النظام ، أو عدم وجود نظام سليم للرقابة الداخلية . ( Geiger & Others 2004 )

وبناء على نتائج اختبارات الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص أو حجم العينة ، وفي هذه الحالة قد يتعرض قرار المراجع الخارجي لنوعين من المخاطر هما : ( Schulze & Others 2006 ) :

(1) مخاطر الاعتماد الزائد عن اللازم على نظام الرقابة الداخلية في منع الغش والأخطاء واكتشافهما عند حدوثهما ، ويترتب على هذه المخاطر تخفيض حجم العينة عن الحجم المطلوب .

(2) مخاطر الاعتماد الأقل من اللازم على نظام الرقابة الداخلية في منع الغش والأخطاء واكتشافهما عند حدوثهما ، ويترتب على هذه المخاطر توسيع حجم العينة عن الحجم المطلوب وزيادة حجم أدلة الإثبات التي يتم جمعها وتقييمها .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين الدقة في تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها وتنفيذ تلك العملية وبين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الأول ف1/1/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين أحد معلمات أسلوب المراجع الخارجي وهو تخطيط عملية المراجعة وتقدير الساعات

المعيارية اللازمة وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

2 / 1 / 2 / 8 : استقلال المراجع الخارجي : فيما يتعلق بدور استقلال المراجع الخارجي في تدعيم كفاءة الحكم المهني له بشأن تقييم معقولية افتراضات الإدارة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يشير الباحث إلى النقاط التالية :

(1) يحقق الاستقلال الذهني المزيد من الشك لدى المراجع الخارجي في حالة ظهور مؤشرات تعكس الاختلافات في تقديرات الإدارة للقيمة العادلة لعنصر أو عناصر معينة من سنة لأخرى ، ويترتب على ذلك قيامه بتوسيع نطاق الفحص واستخدام أساليب إضافية للمراجعة تساعد في تحسين تقييم تلك التقديرات ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

(2) كلما كان المراجع الخارجي أكثر استقلالاً من الناحية الذهنية كلما سعى إلى تجميع أدلة إثبات وتوسيع نطاق المراجعة لإزالة أو لتأكيد الشك لديه فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

(3) كلما كان المراجع الخارجي أكثر استقلالاً من الناحية الذهنية كلما كان أكثر تطلعاً لاكتشاف الخطأ والأحداث الجوهرية وشغوفاً لتحليل الأحداث غير العادية ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

(4) كلما كان المراجع الخارجي أكثر استقلالاً من حيث المظهر وذلك لعدم وجود علاقات مالية أو علاقات قرابة أو مصاهرة مع المساهمين أو العاملين بالمنشأة كلما

كان أكثر موضوعية ومناقشة وتحليل الحالات الخاصة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة والأسس التي اعتمدت عليها في التقدير ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

(5) كلما كان أعضاء فريق العمل بمكتب المراجعة أكثر استقلالاً سواء ذهنياً أو من حيث المظهر كلما ساعد ذلك على تنفيذ إجراءات المراجعة بشكل أكثر موضوعية وتحري الدقة مع المراجع الأصلي فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين استقلال المراجع الخارجي وبين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الأول ف2/1/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين أحد معلمات أسلوب المراجع الخارجي وهو استقلاله وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة 3 / 1 / 2 / 8 : ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة : أشارت دراسة ( Lee & Others , 2019 ) إلى أن الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص يزيد من حوافز الشركات نحو تقديم خدمات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة للوفاء بمسئولياتهم أمام مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي ، وفي نفس السياق أشارت دراسة ( جمعة ، 2020 ) إلى أن ذلك الإفصاح يحسن من جودة المراجعة من خلال ما يلي :

(1) زيادة إدراك شريك المراجعة الفاحص لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية .

(2) زيادة مستوى الشفافية حول المسئول عن أداء عملية المراجعة مما قد يوصل معلومات مفيدة للمستثمرين ؛ وبالتالي توفير حافز إضافي لمكاتب المراجعة لتحسين جودة جميع شركاء المراجعة بتلك المكاتب .

وتوصلت دراسة ( Aobdia & Others , 2015 ) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة شريك المراجعة الفاحص وجودة المراجعة ، حيث أن المنشآت التي تمت مراجعتها بواسطة شريك مراجعة يتسم بالجودة تكون قادرة على الحصول على عقود دين مقبولة ومناسبة ، وفي ضوء أثر ذلك الإفصاح على المحللين الماليين توصلت دراسة ( Liu , 2017 ) إلى أن الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص يترتب عليه زيادة متابعة المحللين الماليين للمنشآت ، وانخفاض أخطاء تنبؤات المحللين الماليين وتحسين بيئة معلوماتهم نتيجة لتحسين جودة المراجعة ، أما دراسة ( Harding & Trotman , 2017 ) فقد توصلت إلى وجود علاقة بين المراجع الشريك الفاحص ، والشك المهني للمراجع الرئيسي ، وترشيد حكمه المهني .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة وبين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الأول ف1/1/3 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين أحد معلمات أسلوب المراجع الخارجي وهو ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة



وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة " .

( 4 / 1 / 2 / 8 : مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي : أشارت دراسة كل من ( Putra & Wilpo , 2017 ) ، ( Johnston & Zhang , 2021 ) إلى أن تلك المهام تعبر عن عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي ، وتعتبر دالة في طبيعة المهام التي يؤديها كل من المراجع الخارجي و عميل المراجعة وكذلك تعقد عمليات التشغيل للمنشأة محل المراجعة ، وتعقد القوائم المالية ، وأسلوب المراجع الخارجي ، وهناك علاقة موجبة بين مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي وتشابه القوائم المالية ، كما أن التعقد اللغوي يرتبط أكثر بتلك المهام مقارنة بتعقد التشغيل ( Hersan & Fettry , 2020 ) ، وأشارت دراسة ( Saragih , 2019 ) إلى أنه كلما زادت تلك الفترة كلما انخفضت ثقة مستخدمي القوائم المالية ، وأن تاريخ تقرير المراجع الخارجي قد يؤثر على قيمة القوائم المالية لمستخدميها خاصة المستثمرين .

واختبرت دراسة ( Oktariansyag & Others , 2022 ) أثر كل من عمر وحجم مكتب المراجعة والملاءة المالية للمنشأة محل المراجعة على أعمال المراجعة اليومية ، وتوصلت إلى أن أعمال المراجعة اليومية تتأثر بكل من عمر وحجم مكتب المراجعة ولا تتأثر بالملاءة المالية للمنشأة محل المراجعة .

ويشير الباحث إلى أن هناك علاقة عكسية بين أسلوب المراجع الخارجي ومهام التشغيل اليومية له حيث أنه كلما كانت هناك قواعد عمل داخلي محددة لدى المراجع الخارجي كلما تم انجاز مهام المراجعة بسرعة وبمستوى جودة مرتفع وانخفض عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي .

وتزداد أهمية العلاقة السابقة بالنسبة لمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وذلك لتعدد المواقف أو الحالات التي يواجه فيها المراجع الخارجي بعدم وجود نص أو قاعدة أو معيار يحدد كيفية التصرف في ذلك الموقف مثل تعدد العناصر المالية التي تحتاج إلى تقديرات القيمة العادلة مع ضرورة تحديد وجود أو عدم وجود سوق نشط لها لتقديرها على أساس القيمة السوقية أو على أساس القيمة الاستبدالية ، وكلما كان هناك تحديد لقواعد العمل الداخلي داخل مكتب المراجعة كلما انخفض عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي .

ويشير الباحث أيضاً إلى أن هناك علاقة عكسية بين وجود تحديد بالأحكام المهنية التي يتخذها المراجع الخارجي في مواقف معينة ومهام التشغيل اليومية له حيث أنه كلما كانت هناك قواعد محددة لدى المراجع الخارجي بشأن ما يجب اتخاذه من أحكام مهنية في مواقف معينة كلما تم انجاز مهام المراجعة بسرعة وجودة مرتفعة وانخفض عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي .

وتزداد أهمية العلاقة السابقة بالنسبة لمراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وذلك لتعدد المواقف أو الحالات التي يواجه فيها المراجع الخارجي بعدم وجود نص أو قاعدة أو معيار يحدد كيفية التصرف في ذلك الموقف ، وكلما كان هناك تحديد بالأحكام المهنية التي يتخذها المراجع الخارجي في مواقف معينة كلما انخفض عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الأول ف4/1/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين إحدى معلمات أسلوب المراجع الخارجي وهي مهام التشغيل اليومية له وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة "

( Zehms & Wang , 5 / 1 / 2 / 8 : حجم مكتب المراجعة : يشير البعض , ( 2017 ) إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى لدى كل منها أسلوبه الخاص به متضمناً مجموعة من قواعد وإجراءات العمل الداخلي بتلك المكاتب بما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة .

ويلعب حجم مكتب المراجعة دوراً حيوياً في التأثير على العلاقة بين مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث أن مكاتب المراجعة الكبرى لديها برامج مراجعة جاهزة محدد بها قواعد العمل ، والأحكام المهنية الواجبة في مواقف معينة ( Baugh & Others , 2021 ) خاصة عند مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مما يترتب عليه تخفيض عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي مع مراجعة تلك التقديرات بمستوى مرتفع من الجودة .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة كأحد معلمات أسلوبه وبين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الأول ف5/1/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين أحد معلمات أسلوب المراجع الخارجي وهو حجم مكتب المراجعة وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

6 / 1 / 2 / 8 : نوع تقرير المراجعة ومتابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة : توصلت دراسة ( Shuraki & Others , 2021 ) إلى أن ارتفاع جودة التقارير المالية يزيد من اتجاه المراجع نحو اصدار تقرير مراجعة نظيف ، ويشير الباحث إلى أن هناك علاقة موجبة بين نوع رأي المراجع ( تقرير نظيف - متحفظ - سلبي - الامتناع عن ابداء الرأي ) والذي يبديه في تقريره وجودة المراجعة ، فالتقرير النظيف يعكس توفير الإدارة للبيانات التي يتطلبها المراجع الخارجي وانخفاض عدم تماثل المعلومات التي يحتاجها المراجع الخارجي عن تلك المعلومات المتاحة لدى الإدارة خاصة تلك الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مما يترتب عليه تحسين جودة تقييم المراجع الخارجي لتلك الافتراضات .

كما يشير الباحث إلى أن متابعة المراجع الخارجي تنفيذ تعديلات تقريره للسنة السابقة يساعد على توضيح الإدارة للأسس التي اعتمدت عليها في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مما يترتب عليه تحسين جودة تقييمه لتلك الافتراضات .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين نوع تقرير المراجع الخارجي ومتابعة تنفيذ تعديلات ذلك التقرير للسنة السابقة كأحد معلمات أسلوبه وبين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الأول ف6/1/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين أحد معلمات أسلوب المراجع الخارجي وهو نوع تقرير المراجع الخارجي ، ومتابعة

تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة " .  
8 / 2 / 1 / 7 : مدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجع الخارجي توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة : يشير البعض ( Christen & Others , 2014 ) إلى أن الإفصاح عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة في الإيضاحات المتممة يحد من قدرة المستثمر على تشغيل البيانات بسبب طول الفقرات التي تتعلق بتلك التقديرات ، ومن ناحية أخرى تتطلب التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة درجة عالية من الحكم الشخصي لغياب أو قلة الموضوعية لذلك يجد المستثمر ضالته في تلك المعلومات لذلك تتبع أهمية الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

ويشير الباحث إلى أن هناك علاقة طردية بين مدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجع الخارجي توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء تلك التقديرات ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السابع المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الأول ف1 / 7 / 1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين أحد معلمات أسلوب المراجع الخارجي وهو مدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجع الخارجي توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة " .

8 / 2 / 1 / 8 : الملاءة المهنية للمراجع الخارجي من حيث إلمامه معايير المحاسبة الدولية التي تتعلق بتقديرات القيمة العادلة حيث تفيد تلك الملاءة في تقييم الافتراضات التي وضعت الإدارة على أساسها تقديرات القيمة العادلة ، فالإمامه

بمعيار التقارير المالية الدولي IFRS 13 يساعده في التفرقة بين السوق النشط والسوق غير النشط عند تقدير القيمة العادلة للأداة المالية ، حيث تعتبر القيمة السوقية أفضل مقياس للقيمة العادلة في حالة توافر سوق نشط للأداة المالية ، أما في حالة عدم توافر سوق نشط للأداة المالية فإنه يتم تقدير القيمة العادلة باستخدام مجموعة من الأساليب مثل القيمة السوقية لأداة مالية مشابهة ، أو تحليل التدفقات النقدية باستخدام أسعار خصم مساوية لمعدل الفائدة السائد في السوق ، أو باستخدام نماذج تسعير الخيارات ، أو باستخدام نماذج مصفوفة التسعير . ( IASB , IFRS , 2013 )

كما أن إلمام المراجع الخارجي بهذا المعيار يساعده في الوقوف على الأدوات المالية التي تستخدم فيها تقديرات القيمة العادلة لكل من الأصول المالية والالتزامات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة ، والأصول المالية المتاحة للبيع ، والاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق ، والقروض والذمم المدينة التي عقدتها الوحدة الاقتصادية . ( IASB , IFRS , 2013 )

ويشير الباحث إلى أن هناك علاقة طردية بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثامن المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الأول ف8/1/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين إحدى معلمات أسلوب المراجع الخارجي وهي الملاءة المهنية للمراجع الخارجي وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة " .

2 / 2 / 8 : مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة : تتضمن جودة مراجعة القيمة العادلة تقييم معقولة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ، ويشير الباحث إلى أن تلك المؤشرات تعكس ما يلي :

1 / 2 / 2 / 8 : تقييم المراجع الخارجي للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة حيث تعتمد تلك التقديرات على أسعار متداولة ومتغيرة من أن لآخر في الأسواق النشطة ، أو معادلات معلن عنها أو أسعار مماثلة أو مشابهة لها في الأسواق غير النشطة ، أو معتمدة على تقديرات مبنية على نماذج معقدة في بعض الأحيان وتقوم على افتراضات تتأثر في جانب منها بشخصية القائم بالتقييم واتجاه الإدارة في كثير من الأحيان مما يزيد من فرص إدارة الأرباح . ( يوسفى وقتال ، 2021 )

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين تقييم المراجع الخارجي للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتقييم معقولة تلك التقديرات ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الثاني ف1/2/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تقييم المراجع الخارجي للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتقييم معقولة تلك التقديرات والإفصاح عنها " .

2 / 2 / 2 / 8 : تقييم المراجع الخارجي للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من خلال تجميع أدلة اثبات كافية ومناسبة بشأن تلك الإفصاحات في القوائم المالية ، وتقييم مدى ملاءمة الإفصاح مع شكوكه في التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي تؤدي إلى مخاطر جوهرية . ( IFAC , 2001 )

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين تقييم المراجع الخارجي للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتقييم معقولية تلك التقديرات ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الثاني ف 2/2/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تقييم المراجع الخارجي للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتقييم معقولية تلك التقديرات والإفصاح عنها " .

3 / 2 / 2 / 8 : تقييم المخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية مما يترتب عليه تحسين جودة تقييم تلك التقديرات : تتطلب تقييم المراجع الخارجي للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة درجة عالية من الحكم الشخصي للقائم بالتقدير ، كما أنها تتصف بانخفاض الموضوعية لذلك يجد المستثمر ضالته في تلك المعلومات ، ومن هنا تتبع أهمية الإفصاح في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية عن كيفية إجراء تلك التقديرات ( Christen & Others , 2014 ) ، ويتم تقييم تلك المخاطر وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 13 . PARA. IAS 540 من خلال ما يلي : ( يوسفى وقاتل ، 2021 )

- (1) تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية والإفصاح عنها .
- (2) فهم كيفية تحديد الإدارة للمعاملات والأحداث والأسس التي اعتمدت عليها لتقدير القيمة العادلة .



(3) إجراء مقارنة بين التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والمفصح عنها في الفترة السابقة وكذلك تقديرات الفترة السابقة لها وذلك عند إعداد التقديرات الحالية مع الأخذ في الاعتبار مخاطر سوء التقدير .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين تقييم المخاطر المرتبطة بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية وجوده مراجعة تلك التقديرات ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الثاني ف 3/2/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تقييم المخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية وجوده مراجعة تلك التقديرات " .

4 / 2 / 2 / 8 : تقييم المراجع الخارجي للقيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ، ومدى وجود أحكام موضوعية من قبل الإدارة لإجراء تلك التقديرات : تجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين تقييم المراجع الخارجي للقيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية وتقييم معقولية تلك التقديرات ( SAS , No. 101 , SAS , No. 113 ) .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الثاني ف 4/2/1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تقييم المراجع الخارجي للقيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية وتقييم معقولية تلك التقديرات والإفصاح عنها أي جودة مراجعة تلك التقديرات " .

5 / 2 / 2 / 8 : الاتصال بالإدارة ومسئولي الحوكمة : يجب أن يحصل المراجع الخارجي على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية قياسات وإفصاحات القيمة العادلة ، كما يجب أن يتصل بالمسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة لتعريفهم بمخاطر تلك التقديرات ( عبد الباقي ، 2018 ) ، وعندما يصل المراجع الخارجي إلى تأكيد معقول بشأن عمليات الإدارة لإجراء تقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها يجب عليه رقابة البيانات المستخدمة في إجراء تلك التقديرات ، ومدى إمكانية حدوث تغييرات مستقبلية في تلك الافتراضات خلال الأحداث اللاحقة ( SAS ,No. 101 , SAS , No. 113 ) .

ويشير البعض إلى أنه يتعين على المراجع الخارجي الحصول من الإدارة ومسئولي الحوكمة على إقرارات مكتوبة بشأن النواحي التالية : ( Alqatamin & Ezeani , 2020 )

أ- معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

ب- اكتمال وملاءمة الإفصاحات عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بالقوائم المالية .

ج- عدم وجود أحداث لاحقة تتطلب تعديل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين اتصال المراجع الخارجي بالإدارة ومسئولي الحوكمة وحصوله على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها وجود مراجعة تلك التقديرات ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الثاني

ف5 / 2 / 1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين اتصال المراجع الخارجي بالإدارة ومسئولي الحوكمة وحصوله على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها وبين جودة مراجعة تلك التقديرات " .

8 / 2 / 2 / 6 : التوثيق : يجب أن تشمل وثائق المراجعة الأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها ، والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية . ( PCAOB , 2019 )

ويساعد تقييم المراجع الخارجي لمدى وجود مؤشرات تدل على وجود تحيز من قبل الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في التوصل إلى ما إذا كان تقييم المراجع الخارجي للمخاطر وإجراءات الاستجابة ذات العلاقة ما زالت مناسبة وفي تقييم ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية . ( يوسفى وقتال ، 2021 )

وقد أشار معيار المراجعة الدولي IAS , N. 540 , paragraph 125 إلى أمثلة كمؤشرات تدل على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مثل تغيير طريقة إعداد التقدير المحاسبي بتقييم غير موضوعي لتغير الظروف ، واختيار أو بناء افتراضات هامة تنتج نقطة للتقدير ملائمة لأهداف الإدارة ، واستخدام الافتراضات الخاصة بالمنشأة في التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة عندما تكون متعارضة مع افتراضات السوق القابلة للملاحظة .

وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين توثيق المراجع الخارجي للأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة

والإفصاح عنها ، والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة عند إجراء تلك التقديرات وتقييم معقولية تلك التقديرات ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي التاسع المنبثق من الفرض الرئيسي الأول الجزء الثاني ف1/2/6 ، كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين توثيق المراجع الخارجي للأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات وجودة مراجعة تلك التقديرات " . يخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك تبادل وتداخل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة لذلك يتم اشتقاق الفرض الرئيسي الأول ف1 للبحث كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

**3 / 8 : تحليل العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة واشتقاق الفرض الثاني للبحث :** في إطار العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة يناقش الباحث النقاط التالية :

1 / 3 / 8 : الخبرة المهنية للمراجع الخارجي : تؤثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على حكمه المهني حيث تؤدي إلى تحسين ذلك الحكم ( شحاته ، 2014 ) ، وفيما يتعلق بدور الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تدعيم كفاءة حكمه المهني بشأن تقييم معقولية افتراضات الإدارة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يشير الباحث إلى أنه كلما زادت تلك الخبرة كلما زادت معرفته بالأسواق المالية نشطة أو غير نشطة ، ومدى وجود أسعار لعناصر مشابهة في حالة الأسواق غير النشطة ، والأسس التي يجب أن يتم وفقاً لها تقدير القيمة العادلة لكل عنصر .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني ف2 /  
1 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين الخبرة المهنية للمراجع  
الخارجي كأحد مدعّمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة " .  
2 / 3 / 8 : الشك المهني للمراجع الخارجي : يعبر الشك المهني عن تقييم  
المراجع الخارجي لمدى سلامة أدلة المراجعة التي حصل عليها وانتباهه إلى أدلة  
المراجعة المتعارضة وتساؤله عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة ،  
حيث يقوم على افتراض توقع التحريف في القوائم المالية لعدم أمانة إدارة عميل  
المراجعة وأن نزاهتها محل تساؤل دائم عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة . ( أبو  
الفضل ، 2016 )

وقد أوضح معيار المراجعة الأمريكي 99 SAS No. أن الشك المهني  
يتطلب استفساراً مستمراً عما إذا كانت أدلة المراجعة تشير إلى أن التحريفات  
الجوهرية ترجع إلى الغش ، كما أن المراجع الخارجي عند ممارسته الشك المهني لا  
يرضى بأقل من الأدلة المقنعة ، كما أنه يتضمن المعلومات التي تدعم وتؤكد  
تأكيدات الإدارة والمعلومات التي تناقض تلك التأكيدات . ( أبو الفضل ، 2016 )  
ويجب توافر الشك المهني لدى المراجع الخارجي عند قيامه بما يلي : ( )  
PCAOB , 2019 )

أ- تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية  
للقيمة العادلة .  
ب- الأسعار التي استخدمتها الإدارة في تقديرات القيمة العادلة ، ومدى تناسبها  
للبنء الذي يتم تقدير قيمته .  
ج- مدى تناسق الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة مع مبادئ المحاسبة المتعارف  
عليها .

وفيما يتعلق بدور الشك المهني في تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم معقولية افتراضات الإدارة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يشير الباحث إلى أن الشك المهني يترتب عليه حسن تقييم المراجع الخارجي لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة حيث أنه يتطلب وصول المراجع الخارجي إلى أدلة مقنعة بشأن معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء تلك التقديرات ، كما أنه يتطلب انتباه المراجع الخارجي إلى أدلة المراجعة المتعارضة وتساؤله عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني ف2/2 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين الشك المهني للمراجع الخارجي كأحد مدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

3 / 3 / 8 : محافظة المراجع الخارجي على استقلاله : يعتبر الاستقلال مدعم أساسي للحكم المهني للمراجع الخارجي ، كما أنه يمثل أحد المعلمات الرئيسية لأسلوبه كعامل رئيسي لإضفاء الثقة والمصداقية في البيانات المنشورة بالقوائم المالية ، ويترتب على تدعيم استقلال المراجع الخارجي تجميع أدلة اثبات كافية وملائمة للتحقق من معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ؛ وبالتالي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني ف2/3 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين محافظة المراجع الخارجي على استقلاله كأحد مدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

4 / 3 / 8 : تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل : لا يمكن لمراقب الحسابات في الواقع العملي أن يضيف قيمة متميزة لعملاء المراجعة بدون فهم تام وشامل لطبيعة النشاط الذي يوفره التخصص في النشاط أو الصناعة . ( Auditing and Assurance Standards Board , 2009 ، وفيما يتعلق بدور التخصص في صناعة العميل في تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي يشير الباحث إلى أن زيادة تخصص المراجع الخارجي في صناعة عميل المراجعة يترتب عليها زيادة معرفته بما يلي :

(1) النواحي الفنية لأصولها والتزاماتها ومدى وجود أو عدم وجود أسواق نشطة لتلك العناصر ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

(2) العملاء والموردين والبنوك وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة فيما يتعلق بتلك البنود بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

(3) الحالات التي تلجأ فيها الإدارة إلى إتباع الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح لإخفاء سوء استخدام الموارد عن المساهمين ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

(4) تعاملات أسهم وسندات المنشأة ببورصة الأوراق المالية ، وتطورات أسعار أسهم المنشأة ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني ف2/4 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تخصص المراجع في صناعة العميل كأحد مدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

5 / 3 / 8 : الاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة : تساهم عملية الاستعانة بفاحص قانوني في تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم معقولة افتراضات الإدارة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة حيث أنه يتوافر في هذا الفاحص المقومات التالية : ( Tennessee Valley Auditor Office of the Inspection General , 2009 )

(1) الحصول على مؤهل عال مدعم ببرنامج خبرة ميداني لمدة 24 ساعة في المحاسبة والنواحي المالية .

(2) الحصول على شهادة خبرة لمدة ثلاث سنوات بالفحص القانوني للنواحي المالية ، مع اجتياز اختبار معرفي في فحص الجرائم المالية .

(3) اجتياز اختبار في المعرفة عن العينات الإحصائية مع القدرة على استخدام برامج تحليل البيانات .

(4) الإنجاز الناجح للفحص القائم على التغذية العكسية .

(5) القدرة على تخطيط وتنفيذ الفحص القانوني للنواحي المالية .

(6) القدرة على تجميع وتحليل البيانات التي تتعلق بالغش ، وزيادة الإيرادات ، وتخفيض التكاليف .

وتتمثل واجبات الفاحص القانوني للنواحي المالية فيما يلي : ( Tennessee Valley Auditor Office of the Inspection General , 2009 )



- (1) تحليل البيانات من أبعاد متعددة ، وتبويب وتلخيص العلاقات بين عناصر البيانات ، وإيجاد الارتباطات بين عناصر البيانات في قاعدة البيانات .
- (2) تنفيذ المقابلات المطلوبة للحصول على المعلومات المالية .
- (3) تطوير اختبارات الحاسب لتحليل وعرض الدليل المالي حول استمرارية المنشأة .
- (4) إعداد تقارير وقتية دقيقة حول نتيجة التحليل المالي القانوني ، وتوثيق التقارير ، وتحديد شكل التقرير .
- (5) المشاركة في فريق العمل القائم بالفحص المالي القانوني وذلك بالاشتراك مع فاحص قانوني آخر .
- (6) التخطيط بشكل مستقل ، ومتابعة تنفيذ الخطط .

ويترتب على توافر المقومات السابقة في الفاحص القانوني الذي يستعين به المراجع الخارجي - مع قيام هذا الفاحص بواجباته السابقة - تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي خلال مراحل عملية المراجعة ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني ف 5/2 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين الاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة كأحد مدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة .

6 / 3 / 8 : التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية : توصلت دراسة ( Paino , Halil and Others , 2021 ) إلى أن هناك علاقة قوية بين أسلوب المراجع الخارجي والاتصال مع أعضاء إدارة المراجعة الداخلية ، ويساهم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم معقولية افتراضات الإدارة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة حيث أنه كما يشير أحد الباحثين ( السقا ، 2009 ) إلى أن المراجعة الداخلية

تعتبر نشاط تأكيد يتحقق من إنجاز مهام وعمليات المنظمة من بيع وشراء وإنتاج وعمليات مالية وغيرها وفقاً لقواعد وأحكام معينة في ضوء قواعد حوكمة الشركات ، ويشير الباحث إلى أن ذلك ينطبق على التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني ف6/2 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأحد مدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

8 / 3 / 7 : اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة : يشير الباحث إلى أنه من الضروري اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة يتم عقدها من قبل الأكاديميين وأعضاء المنظمات المهنية للمراجعة وذلك للحصول على ترخيص بمزاولة المهنة ، كما أنه من الضروري متابعة التطورات في مجال المحاسبة والمراجعة من قبل المراجع وتتضمن البرامج التدريبية التي تعقد لمراقبي الحسابات موضوعات متعددة مثل المعايير الدولية العشرة للمراجعة ومتطلبات تطبيق كل منها ، وقواعد وآداب السلوك المهني ، ووسائل فحص وتقييم الرقابة الداخلية ، والأساليب الإحصائية لتحديد حجم العينة واختيار مفرداتها .

وفيما يتعلق بدور اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة في تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم معقولية افتراضات الإدارة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يشير الباحث إلى أن تلك البرامج تؤدي إلى زيادة الملاءة المهنية للمراجع الخارجي بما يؤدي إلى ترشيد أحكامه المهنية فيما يتعلق وجودة مراجعة القيمة العادلة .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السابع المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني ف2/7 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين اجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية معينة كأحد مدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

8 / 3 / 8 : استخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية للمراجعة : تعتبر الإجراءات التحليلية عوامل أو أدوات مساعدة للمراجع الخارجي في تقييم التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتحديد مدى معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء مثل تلك التقديرات ، حيث تفيد تلك الإجراءات المراجع الخارجي في النواحي التالية : ( موسى ، 2013 )

(1) تخطيط عملية المراجعة ، وتحديد وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة ، والتعرف على الأرصدة التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعة ، وتحديد المخاطر المختلفة والمجالات التي تتطلب المزيد من التحقق .

(2) الحصول على أدلة الإثبات خلال مرحلة التنفيذ واكتشاف الغش والأخطاء .

(3) التعرف على البنود التي تحتاج إلى إفصاح أكثر خلال المرحلة النهائية .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثامن المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني ف2/8 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة كأحد مدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

يخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك تبادلاً وتداخل بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية لذلك يتم اشتقاق الفرض الرئيسي الثاني ف2/8 للبحث كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة

احصائية بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة".

**4 / 8 : تحليل العلاقة بين تكامل أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وبين جودة مراجعة القيمة العادلة واشتقاق الفرض الثالث للبحث : في إطار العلاقة بين تكامل أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وبين جودة مراجعة القيمة العادلة يناقش الباحث النقاط التالية :**

(1) التكامل بين حجم مكتب المراجعة كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي واستقلاله كأحد مدعمات حكمه المهني من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة : يعتبر حجم مكتب المراجعة من العوامل التي تؤثر على استقلالية المراجع الخارجي حيث أنه في مكتب المراجعة صغير الحجم تكون هناك علاقة شخصية بين المراجع وعميله بينما لا توجد هذه العلاقة في مكاتب المراجعة كبيرة الحجم . ( Baugh & Others , 2021 )

ومن ناحية أخرى يكون مكتب المراجعة صغير الحجم أكثر اعتماداً على عميل معين حيث تشكل أتعاب المراجعة نسبة كبيرة من إجمالي إيرادات المكتب ، بينما يكون مكتب المراجعة كبير الحجم أقل اعتماداً على عميل معين حيث تشكل أتعاب المراجعة لأي عميل نسبة قليلة من إجمالي إيرادات المكتب ؛ وبالتالي فإن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم تكون أكثر عرضة للتأثير السلبي على استقلالية المراجع مقارنة بمكاتب المراجعة الكبرى ، بما ينعكس بشكل ايجابي على جودة مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

ويمكن تلخيص العلاقة السابقة في أنه مع كبر حجم مكتب المراجعة تزداد مدعمات تحقيق استقلاله بما يؤدي في النهاية إلى تحسين جودة مراجعة التقديرات

المحاسبية للقيمة العادلة ، وأن استقلال المراجع الخارجي يتوسط العلاقة بين حجم مكتب المراجعة كمتغير مستقل وجودة مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كمتغير تابع من حيث تقييم المراجع الخارجي للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من خلال تجميع أدلة اثبات كافية ومناسبة بشأن تلك الإفصاحات في القوائم المالية ، وتقييم مدى ملاءمة الإفصاح مع شكوكه في التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي تؤدي إلى مخاطر جوهرية ، وحصوله على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية قياسات وإفصاحات القيمة العادلة .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث فـ 1/3 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تكامل كل من حجم مكتب المراجعة كأحد معلمات أسلوب المراجع الخارجي واستقلاله كأحد مدعّمات حكمه المهني وبين جودة مراجعة القيمة العادلة " .

(2) التكامل بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي كأحد ملامح أسلوبه والتخصص في صناعة العميل كأحد مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة : تعبر الملاءة المهنية للمراجع الخارجي عن إمامه بالمعرفة عن النواحي الفنية لعملية المراجعة ، ومتابعته للإصدارات في مجال المراجعة سواء على المستوى المحلي أو الدولي بما يترتب عليه توافر تحديد وتقييم تلقائي للقرارات أو الأحكام المهنية التي يجب اتخاذها في المواقف المختلفة التي يتعرض لها خلال عملية المراجعة .

إن زيادة تخصص المراجع الخارجي في صناعة عميل المراجعة تؤدي إلى زيادة المعرفة بالنواحي الفنية لأصولها والتزاماتها ومدى وجود أو عدم وجود أسواق نشطة لتلك العناصر ، وزيادة معرفته بالعملاء والموردين والبنوك وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة ، وزيادة معرفته بالعملاء والموردين والبنوك وغيرهم من

الأطراف ذوي العلاقة ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة الحكم المهني له فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .

إن زيادة الملاءة المهنية للمراجع الخارجي كمتغير مستقل يترتب عليها تحسين جودة مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من حيث تقييمه لمعقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، حيث تعتمد تلك التقديرات كما يشير البعض (يوسف و قاتل ، 2021 ) على أسعار متداولة ومتغيرة من آن لآخر في الأسواق النشطة ، أو معادلات معلن عنها أو أسعار مماثلة أو مشابهة لها في الأسواق غير النشطة ، أو تقديرات مبنية على نماذج معقدة في بعض الأحيان .

وتعتبر العلاقة قوية بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي كأحد معلمات أسلوبه ، وتخصصه في صناعة العميل كأحد مدعمات حكمه المهني ، وجودة مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، حيث يدعم كل منهما الآخر في التأثير على جودة مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، وينظر إلى الملاءة المهنية للمراجع الخارجي ، وتخصصه في صناعة العميل على أن كلاً منهما متغير مستقل ، بينما ينظر إلى جودة مراجعة القيمة العادلة على أنها متغير تابع .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث ف3/ 2 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تكامل الملاءة المهنية للمراجع الخارجي ، وتخصصه في صناعة العميل من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة " .

(3) التكامل بين مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي كأحد ملامح أسلوبه واستخدامه الإجراءات التحليلية للمراجعة كأحد مدعمات حكمه المهني من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة : تنفيذ الإجراءات التحليلية للمراجعة في

تخطيط عملية المراجعة ، وتحديد وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة ، والتعرف على الأرصدة التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعة ، وتحديد المخاطر المختلفة والمجالات التي تتطلب المزيد من التحقق ، والحصول على أدلة الإثبات خلال مرحلة التنفيذ واكتشاف الغش والأخطاء ، والتعرف على البنود التي تتطلب أكثر إفصاحاً خلال المرحلة النهائية ( موسى ، 2013 ) ، بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

كما أن زيادة استخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية يفيد في تخطيط عملية المراجعة ، وتحديد وتوقيت ومدى سلامة إجراءات المراجعة ، والتعرف على الأرصدة التي تتطلب اختبارات تفصيلية موسعة ، وتحديد المخاطر المختلفة والمجالات التي تتطلب المزيد من التحقق وزيادة عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي ، ولكن في نفس الوقت تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

وهناك علاقة طردية بين استخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية كمتغير مستقل ، ومهام التشغيل اليومية له كمتغير وسيط ، وجودة مراجعة القيمة العادلة كمتغير تابع ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث ف3/3 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين استخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية، ومهام التشغيل اليومية له من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة " .

(4) التكامل بين نوع تقرير المراجع الخارجي ومتابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة ، ومدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كملحقين من ملامح أسلوب المراجع الخارجي والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأحد مدعّمات الحكم المهني

للمراجع الخارجي من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة : يشير الباحث إلى أن هناك علاقة موجبة بين نوع رأي المراجع الخارجي والذي يبديه في تقريره وجودة المراجعة التقرير النظيف يعكس توفير الإدارة للبيانات التي يتطلبها المراجع الخارجي وانخفاض عدم تماثل المعلومات التي يحتاجها المراجع الخارجي عن تلك المعلومات المتاحة لدى الإدارة خاصة تلك الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

كما أن متابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة مع وجود تكامل بين المراجعة الداخلية ( والتي تتولى أو تشرف على تنفيذ تلك التعديلات ) والمراجعة الخارجية يترتب عليه تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث ف4/3 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين التكامل بين نوع تقرير المراجعة ومتابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة ، ومدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كملحقين من ملامح أسلوب المراجع الخارجي والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي من حيث الأثر على جودة مراجعة القيمة العادلة " .

(5) التكامل بين ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي والاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة : إن اسم المراجع الشريك الفاحص يترتب عليه زيادة



مصادقية التقارير المالية وتقرير المراجعة ، وامكانية مساءلة المراجع الشريك بما يترتب عليه تحسين جودة المراجعة .

كما أن الاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة لديه القدرة على تحليل البيانات من أبعاد متعددة ، وتبويب وتلخيص العلاقات بين عناصر البيانات ، وإيجاد الارتباطات بين عناصر البيانات في قاعدة البيانات يترتب عليها تحسين عملية تقييم المخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية مما يترتب عليه تحسين جودة تقييم تلك التقديرات فيما يتعلق بتقييم المخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث ف5/3 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين التكامل بين ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي والاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة " .

(6) التكامل بين تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي واستخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية للمراجعة كأحد مدعمات حكمه المهني من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة : إن استخدام الإجراءات التحليلية لتقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يرتبط ارتباطاً طردياً بتخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها حيث أنه كلما زاد استخدام تلك الإجراءات كلما زاد الوقت الذي تتضمنه خطة المراجعة لتنفيذ تلك الإجراءات ، وتزداد في النهاية جودة مراجعة القيمة العادلة .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث ف3/6 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين التكامل بين تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها وبين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة واستخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية في المراجعة وجودة مراجعة القيمة العادلة من حيث تقييم القيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتلك التقديرات والإفصاح عنها بالقوائم المالية " .

(7) التكامل بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي كأحد ملامح أسلوبه ، واجتيازه هو ومساعديه برامج تدريبية معينة كأحد مدعمات حكمه المهني من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة : في ضوء تلك العلاقة يمكن القول أن زيادة الملاءة المهنية للمراجع الخارجي كمتغير مستقل يترتب عليها تحسين جودة مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من حيث تقييم القيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ، كما أن اجتياز المراجع الخارجي ومساعديه برامج تدريبية معينة يساعد في تقييمه للبيانات التي استخدمتها الإدارة في التقييم ، والحصول على تأكيدات من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بشأن معقولية تلك التقديرات ، كما يساعد في حسن تقييم تلك التأكيدات .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السابع المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث ف3/7 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تكامل الملاءة المهنية للمراجع الخارجي ( كمتغير مستقل ) ، واجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة ( كمتغير مستقل ) وجودة مراجعة القيمة العادلة من حيث تقييم القيود

المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية " .

(8) التكامل بين مدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجع الخارجي توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي وتخصصه المراجع الخارجي في صناعة العميل كأحد مدعمات حكمه المهني من حيث التأثير على جودة مراجعة القيمة العادلة : إن وجود تلك الفقرة التوضيحية في تقرير المراجعة تزيد من جودة مراجعة القيمة العادلة حيث أنها تقلل الفجوة بين المعلومات التي يحتاجها مستخدمو التقارير المالية والمعلومات المتاحة أمام الإدارة ، كما أن تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل يساعد في زيادة معرفته بالنواحي المالية للمنشأة والتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مما يترتب عليه زيادة جودة مراجعة القيمة العادلة .

وفي ضوء تلك العلاقة ينظر إلى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة على أنه متغير مستقل وتخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل ، وأن التكامل بينهما يترتب عليه زيادة مراجعة القيمة العادلة كمتغير تابع ، ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثامن المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث ف3/8 كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات دلالة احصائية بين تكامل وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجع الخارجي توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتخصصه في صناعة العميل وبين جودة مراجعة القيمة العادلة " .

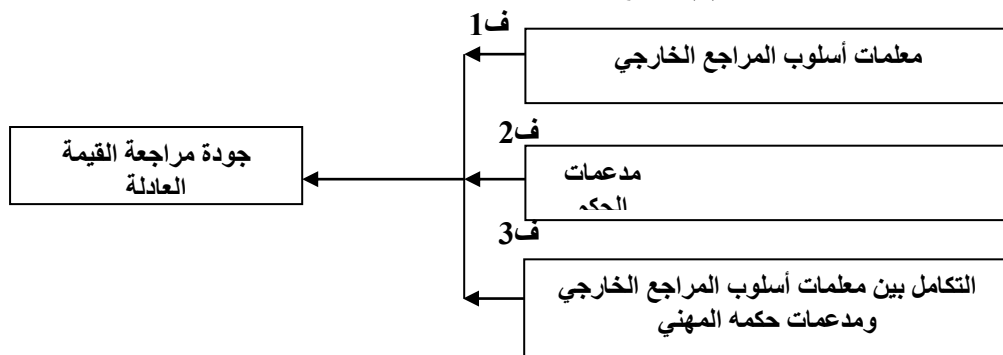
يخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك تبادلاً وتداخل بين تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة ، لذلك يتم اشتقاق الفرض الرئيسي الثالث ف3 للبحث كما يلي : " هناك علاقة معنوية ذات

دلالة احصائية بين تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وبين جودة مراجعة القيمة العادلة " .

**5 / 8 : منهجية البحث :** سار البحث في شقه الأول كدراسة نظرية مكنت الباحث من اشتقاق الفروض الرئيسية للبحث وما ينبثق عنها من فروض فرعية ، ويسير البحث في شقه الثاني كدراسة اختبارية تتضمن الأركان التالية :

**1 / 5 / 8 :** نموذج البحث : يمكن التعبير عن نموذج البحث بأنه قائم على ثلاثة فروض : الفرض الأول يختبر العلاقة بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي كمتغير مستقل وجودة مراجعة القيمة العادلة كمتغير تابع ، أما الفرض الثاني فيختبر العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي كمتغير مستقل وجودة مراجعة القيمة العادلة كمتغير تابع ، في حين يختبر الفرض الثالث العلاقة بين تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وبين جودة مراجعة القيمة العادلة ، ويعبر الباحث عن نموذج البحث في الشكل التالي :

شكل (1) نموذج البحث . المصدر : من إعداد الباحث .



ويتمثل نموذج البحث الذي يعكس الفرض الأول فيما يلي :

$$EASC = f ( APP + EAI + APN + DAP + AS + ART + FVP + EAS ) .$$

$$FVAQ = AVG ( X_{1/1/1} + X_{1/1/2} + X_{1/1/3} + X_{1/1/4} + X_{1/1/5} + X_{1/1/6} ) .$$

حيث :

EASC : معلمات أسلوب المراجع الخارجي .

FVAQ : جودة مراجعة القيمة العادلة .

APP : تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها وتنفيذ تلك العملية .

EAI : استقلال المراجع الخارجي .

APN : ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص .

DAP : مهام التشغيل اليومية للمراجعة .

AS : حجم مكتب المراجعة .

ART : نوع تقرير المراجع الخارجي ومتابعة تنفيذ تعديلات المراجع عن السنة السابقة .

FVP : مدى وجود فقرة توضيحية لتقديرات القيمة العادلة .

EAS : الملاءة المهنية للمراجع الخارجي .

FVAQ : مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة .

X<sub>1/1/1</sub> : تقييم المراجع الخارجي للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

X<sub>1/1/2</sub> : تجميع المراجع الخارجي أدلة اثبات كافية ومناسبة بشأن الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة بالقوائم المالية .

X<sub>1/1/3</sub> : تقييم المخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية .

X1/1/4 : تقييم المراجع الخارجي للقيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية .

X1/1/5 : الاتصال بالإدارة ومسئولي الحوكمة .

X1/1/6 : توثيق المراجع الخارجي للأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية

التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها ، والمؤشرات على وجود تحيز

محتمل من جانب الإدارة عند إجراء تلك التقديرات والإفصاح عنها .

ويتمثل نموذج البحث الذي يعكس الفرض الثاني فيما يلي :

$$SEAPS = AVG ( X_{2/1} + X_{2/2} + X_{2/3} + X_{2/4} + X_{2/5} + X_{2/6} + X_{2/7} + X_{2/8} ) .$$

حيث :

SEAPS : مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي .

X 2/1 : الخبرة المهنية للمراجع الخارجي .

X 2/2 : الشك المهني للمراجع الخارجي .

X 2/3 : محافظة المراجع الخارجي على استقلاله .

X 2/4 : تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل .

X 2/5 : الاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة .

X 2/6 : التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

X 2/7 : اجتياز المراجع الخارجي ومساعدته برامج تدريبية معينة .

X 2/8 : استخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية للمراجعة .

ويتمثل نموذج البحث الذي يعكس الفرض الثالث فيما يلي :

$$FVAQ = AVG ( X_{3/1} + X_{3/2} + X_{3/3} + X_{3/4} + X_{3/5} + X_{3/6} + X_{3/7} + X_{3/8} ) .$$

حيث :

FVAQ : جودة مراجعة القيمة العادلة .

X 3/1 : التكامل بين حجم مكتب المراجعة واستقلال المراجع الخارجي .

X 3/2 : التكامل بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي وتخصصه في صناعة العميل .

X 3/3 : التكامل بين مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي واستخدامه الإجراءات التحليلية للمراجعة .

X 3/4 : التكامل بين نوع تقرير المراجعة ومتابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة ، ومدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .

X 3/5 : التكامل بين ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة والاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة .

X 3/6 : التكامل بين تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها واستخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية للمراجعة .

X 3/7 : التكامل بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي ، واجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة .

X 3/8 : التكامل بين وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجع الخارجي توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتخصصه المراجع الخارجي في صناعة العميل .

2 / 5 / 8 : أهداف الدراسة الاختبارية : يتم إجراء الدراسة الاختبارية للوقوف على ما يلي :

(1) اختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة .

(2) إدراك مفردات العينة لكل من العلاقة بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة ، وكذلك العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة ، وأيضاً العلاقة بين تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وبين جودة مراجعة القيمة العادلة .

3 / 5 / 8 : مجتمع وعينة الدراسة : يشمل مجتمع الدراسة مكاتب المراجعة الخارجية ممثلة في المكاتب المشاركة لمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى وعددهم سبعة وهم المتضامنون للمحاسبة والمراجعة ، ومكتب حازم حسن ، ومكتب مصطفى شوقي، ومكتب وحيد عبد الغفار ، ومكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز ، ومكتب نصر أبو العباس وشركاه ، ومكتب عبد العزيز حجازي وشركاه ، وعدد سبعة من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى الأخرى وتم إرسال لكل مكتب عدد ست قوائم ( مدير مكتب المراجعة ، مراجع خارجي ، مساعد مدير مكتب المراجعة ، المراجع الشريك ، المراجع الرئيسي ، مراجع تحت التمرين ) أي أن إجمالي عدد القوائم المرسله 84 قائمة ( 6 × 14 ) ، وقد تم اختيار تلك المكاتب على أساس الحجم مقاساً بعدد شركات المراجعة التي يضمها المكتب ، كما يشمل مجتمع الدراسة عدد 20 من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة ببعض الجامعات في مصر ، وعدد 20 من مسؤولي الإفصاح ببورصة الأوراق المالية المصرية ، وقد قام الباحث باختيار مكاتب المراجعة من الموقع الإلكتروني " أسماء وعناوين مكاتب المراجعة " ، وتم إرسال قائمة الاستقصاء لبعضهم بالبريد الإلكتروني والبعض الآخر من خلال المقابلات الشخصية ، وبلغ عدد القوائم المستوفاه 100 قائمة والتي استخدمت في التحليل الإحصائي كما في الجدول التالي :



جدول (1) : مكونات مجتمع الدراسة الميدانية . المصدر : من إعداد الباحث .

النسبة	عدد القوائم المستوفاة	عدد القوائم الموزعة	مكونات مجتمع الدراسة
81	68	84	مكاتب المراجعة الخارجية الكبرى .
90	18	20	أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة .
70	14	20	مسؤولي الإفصاح ببورصة الأوراق المالية المصرية .
80,33	100	124	إجمالي .

4 / 5 / 8 : أدوات وإجراءات الدراسة الاختبارية : استخدم الباحث قائمة الاستقصاء<sup>(1)</sup> لتجميع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الاختبارية ، ويتم استيفاء بياناتها من المستقضي منهم من خلال المراسلة بالبريد الإلكتروني ومن خلال المقابلات الشخصية ، وتتعلق العبارات من 1 - 14 بالفرض الأول ، بينما تتعلق العبارات من 15 - 22 بالفرض الثاني ، في حين أن العبارات من 23 - 30 تعكس الفرض الثالث .

5 / 5 / 8 : توصيف وقياس المتغيرات : تتمثل متغيرات البحث فيما يلي :

(1) معلمات أسلوب المراجع الخارجي كمتغير مستقل : قام الباحث بقياس هذا المتغير على أنه دالة في مجموعة متغيرات فرعية تعكس تلك المعلمات .

(2) مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي كمتغير مستقل : قام الباحث بقياس هذا المتغير على أنه دالة في مجموعة متغيرات فرعية تعكس تلك المدعّمات .

(1) أنظر ملحق (1) قائمة الاستقصاء .

(3) تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي مع مدعمات حكمه المهني باعتبار أن هذا التكامل يمثل متغير مستقل : قام الباحث بقياس هذا المتغير على أنه دالة في مجموعة تكاملات بين متغيرات فرعية تعكس كلاً من المعلمات والمدعمات .

(4) جودة مراجعة القيمة العادلة كمتغير تابع : قام الباحث بقياس هذا المتغير على أنه دالة في مجموعة من المؤشرات الفرعية التي تعكس تحقيق ذلك النوع من الجودة .

6 / 5 / 8 : التحليل الإحصائي واختبار الفروض : قام الباحث بإجراء التحليل الإحصائي لاختبار الفروض التي تعكس آثار التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة وذلك كما يلي : 1 / 6 / 5 / 8 : الصلاحية والاعتمادية : لتحديد مدى صلاحية المقاييس التي تتضمنها قائمة الاستقصاء تم استخدام طريقة صلاحية المحتوى Content Validity حيث تم مراجعة قائمة الاستقصاء مع بعض أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة وقد تم في ضوء ذلك إعادة صياغة بعض العبارات بالقائمة ، ويتعلق الجدول رقم (1) من الملحق الإحصائي للبحث بقياس ثبات ومصداقية عبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة في التعبير عن مشكلة البحث ، حيث يشير هذا الجدول إلى أن نسبة ثقة ومصداقية عبارات القائمة 85 % ، وأن معامل الصدق لتلك العبارات يبلغ 92,2 % .

ويتم قياس ثبات ومصداقية كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء منفردة في التعبير عن مشكلة البحث كما في الجدول رقم (2) من الملحق الإحصائي للبحث مع ملاحظة أنه إذا كانت كل قيمة من القيم الظاهرة في عمود معامل الثبات أكبر من 85 % أو أكبر من 92,2 % في عمود معامل الصدق فإن هذا يعني أن

حذف العبارة لا يؤثر على ثبات القائمة والعكس صحيح ، ويشير الجدول إلى أهمية كل عبارة من عبارات القائمة في تحقيق ثبات وصدق القائمة في التعبير عن مشكلة البحث .

2 / 6 / 5 / 8 : قياس الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء كما في الجدول رقم (3) بملاحق البحث ، حيث يشير هذا الجدول إلى أن أكثر العبارات اتفاقاً هي العبارة رقم (6) حيث تأخذ أقل قيمة لمعامل الاختلاف ، وتشير تلك العبارة إلى أن نوع تقرير المراجع الخارجي ومتابعة تنفيذ تعديلات تقريره للسنة السابقة - كمعلمتين على أسلوبه - يساعدان في توضيح الإدارة للأسس التي اعتمدت عليها في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مما يترتب عليه تحسين جودة تقييم المراجع الخارجي لتلك الافتراضات .

وتمثل العبارة رقم (10) أكثر اتفاقاً في المرتبة الثانية ، وتشير تلك العبارة إلى أن تقييم المراجع الخارجي للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من خلال تجميع أدلة اثبات كافية ومناسبة بشأن تلك الإفصاحات في القوائم المالية يعتبر أحد مؤشرات تحقيق جودة مراجعة القيمة العادلة ، بينما تمثل العبارة رقم (4) أكثر اتفاقاً في المرتبة الثالثة وتشير تلك العبارة إلى أنه كلما كانت هناك قواعد محددة لدى المراجع الخارجي بشأن ما يجب اتخاذه من أحكام مهنية في مواقف معينة كلما تم انجاز مهام المراجعة بسرعة وجودة مرتفعة وانخفض عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي .

وتمثل العبارة رقم (3) أكثر اتفاقاً في المرتبة الرابعة ، وتشير تلك العبارة إلى أنه يترتب على ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة إلى زيادة جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، بينما تمثل العبارة رقم (11) أكثر اتفاقاً في المرتبة

الخامسة وتشير تلك العبارة إلى أن تقييم المراجع الخارجي للمخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية يعتبر أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة .

وتمثل العبارة رقم (21) أكثر اتفاقاً في المرتبة السادسة ، وتشير تلك العبارة إلى أن اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة يؤدي إلى زيادة الملاءمة المهنية للمراجع الخارجي بما يؤدي إلى ترشيد أحكامه المهنية فيما يتعلق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة . ، بينما تمثل العبارة رقم (24) أكثر اتفاقاً في المرتبة السابعة وتشير تلك العبارة إلى أنه إن اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة يؤدي إلى زيادة الملاءمة المهنية للمراجع الخارجي بما يؤدي إلى ترشيد أحكامه المهنية فيما يتعلق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

3 / 6 / 5 / 8 : توصيف عينة البحث واختبار صلاحية البيانات للتحليل : توصل الباحث إلى تحديد بعض سمات مفردات عينة البحث وشكل التوزيع لمتغيرات عينة البحث يتم ذلك من خلال استخدام المقاييس الإحصائية الوصفية ( المتوسط الحسابي - الوسيط - الانحراف المعياري - معامل الاختلاف ) كما بالجدول رقم (3) بملاحق البحث ، حيث يشير هذا الجدول إلى ما يلي :

(1) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الأول من حيث الأهمية النسبية ( أقل قيمة في معامل الاختلاف ) حيث أن أكثر المؤشرات أهمية وتأثيرها على العلاقة بين أسلوب المراجع الخارجي كمتغير مستقل وجودة مراجعة القيمة العادلة كمتغير تابع كما يلي :

أ- دور نوع تقرير المراجع الخارجي ومتابعة تنفيذ تعديلات تقريره للسنة السابقة - كمعلمتين على أسلوبه - في توضيح الإدارة للأسس التي اعتمدت عليها في إجراء

التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مما يترتب عليه تحسين جودة تقييم المراجع الخارجي لتلك الافتراضات .

ب- اعتبار تقييم المراجع الخارجي للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من خلال تجميع أدلة اثبات كافية ومناسبة بشأن تلك الإفصاحات في القوائم المالية أحد مؤشرات تحقيق جودة مراجعة القيمة العادلة .

ج- أهمية وجود قواعد محددة لدى المراجع الخارجي بشأن ما يجب اتخاذه من أحكام مهنية في مواقف معينة في انجاز مهام المراجعة بسرعة وجودة مرتفعة وانخفاض عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي .

د- اعتبار تقييم المراجع الخارجي للمخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية يعتبر أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة .  
(2) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الثاني من حيث الأهمية النسبية وتأثيرها على العلاقة بين مدعيات الحكم المهني للمراجع الخارجي كمتغير مستقل وجودة مراجعة القيمة العادلة كمتغير تابع كما يلي :

أ- أهمية اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة في زيادة الملاءة المهنية للمراجع الخارجي بما يؤدي إلى ترشيد أحكامه المهنية فيما يتعلق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

ب- أهمية الشك المهني للمراجع الخارجي في تقييم لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة حيث أنه يتطلب وصول المراجع الخارجي إلى أدلة مقنعة بشأن معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء تلك التقديرات ، كما أنه يتطلب انتباه المراجع الخارجي إلى أدلة المراجعة المتعارضة وتساؤله عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة .

ج- أهمية تدعيم استقلال المراجع الخارجي في تجميع أدلة اثبات كافية وملائمة للتحقق من معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ؛ وبالتالي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

د- أهمية التكامل بين حجم مكتب المراجعة كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي واستقلاله كأحد مدعمات حكمه المهني في تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(3) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الثالث من حيث الأهمية النسبية وتأثيرها على العلاقة بين تكامل معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني كمتغير مستقل وجودة مراجعة القيمة العادلة كمتغير تابع كما يلي :

أ- أهمية التكامل بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي كأحد ملامح أسلوبه ، واجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية معينة كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

ب- أهمية التكامل بين نوع تقرير المراجعة ومتابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة ، ومدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كملحقين من ملامح أسلوب المراجع الخارجي والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

ج- أهمية التكامل بين تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي واستخدام المراجع الخارجي للإجراءات التحليلية للمراجعة كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

4 / 6 / 5 / 8 : اختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة : بتطبيق اختبار ( ت ) ( T test ) لفروض الدراسة كما في الجدول رقم (4) بملاحق البحث ، حيث يشير هذا الجدول إلى ما يلي :

(1) تحقق فرض الدراسة الأول والذي يقضي بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث أن قيمة ( ت ) المحسوبة لكل عبارة من رقم (1) حتى رقم (14) أكبر من قيمة ( ت ) الجدولية ( 1,96 ) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات أقل من 0,05 .

(2) تحقق فرض الدراسة الثاني والذي يقضي بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدعّمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث أن قيمة ( ت ) المحسوبة لكل عبارة من رقم (15) حتى رقم (22) أكبر من قيمة ( ت ) الجدولية ( 1,96 ) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات أقل من 0,05 .

(3) تحقق فرض الدراسة الثالث والذي يقضي بأن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تكامل معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي ومدعّمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث أن قيمة ( ت ) المحسوبة لكل عبارة من رقم (23) حتى رقم (30) أكبر من قيمة ( ت ) الجدولية ( 1,96 ) ، وتبلغ قيمة sig. لكل عبارة من تلك العبارات أقل من 0,05 .

5 / 6 / 5 / 8 : قياس علاقات الارتباط بين عبارات كل فرض من فروض الدراسة وذلك على النحو التالي :

1 / 5 / 6 / 5 / 8 : قياس علاقات الارتباط بين عبارات الفرض الأول حيث تعكس تلك العبارات مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسلوب المراجع الخارجي كمتغير مستقل وجودة مراجعة القيمة العادلة كمتغير تابع كما في الجدول

رقم (5) بملاحق البحث والذي يشير إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك العبارات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

(1) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (2) التي تشير إلى زيادة مقومات تدعيم استقلال المراجع الخارجي مع زيادة جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، والعبارة رقم (5) التي تشير إلى أن حجم مكتب المراجعة كأحد معلمات أسلوب المراجع الخارجي يلعب دوراً رئيسياً في التأثير على جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في المرتبة الأولى من حيث التأثير على العلاقة بين أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,924، لذلك يوصي الباحث بضرورة محافظة المراجع الخارجي على استقلاله مع تحقيق التكامل مع حجم مكتب المراجعة لتحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(2) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (2) التي تشير إلى زيادة مقومات تدعيم استقلال المراجع الخارجي مع زيادة جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، والعبارة رقم (14) التي تشير إلى اعتبار توثيق المراجع الخارجي الأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها ، والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة في المرتبة الثانية من حيث التأثير على العلاقة بين أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,902 ، لذلك يوصي الباحث بضرورة التكامل بين



استقلال المراجع الخارجي وتوثيقه للأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بما يساعد في تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(3) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (8) التي تشير إلى أن زيادة الملاءة المهنية للمراجع الخارجي يترتب عليها تحسين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها ، والعبارة رقم (9) التي تشير إلى اعتبار تقييم المراجع الخارجي للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على العلاقة بين أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,873 ، لذلك يوصي الباحث بضرورة زيادة الاهتمام من جانب القائمين على مهنة المراجعة بتحقيق الملاءة المهنية للمراجع الخارجي مما يساعد على حسن تقييمه للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بما يساعد على تحسين مراجعة القيمة العادلة .

(4) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (11) التي تشير إلى اعتبار تقييم المراجع الخارجي للمخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة ، والعبارة رقم (13) التي تشير إلى يعتبر كل من حصول المراجع الخارجي على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية قياسات وإفصاحات القيمة العادلة ، واتصاله بالمسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة لتعريفهم بمخاطر تقديرات تلك القيمة أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة في المرتبة الرابعة من حيث التأثير على العلاقة بين أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته

0,738 ، ويوصي الباحث بضرورة قيام المراجع الخارجي بتقييم للمخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية بما يساعد على تحسين مراجعة القيمة العادلة .

2 / 5 / 6 / 5 / 8 : قياس علاقات الارتباط بين عبارات الفرض الثاني حيث تعكس تلك العبارات العلاقة بين تطور الربط بين المؤشرات المالية كمتغير رئيسي مستقل يعكس جودة التقارير المالية وبين تقييم كفاءة الإدارة في تعظيم قدرات المنشأة كمتغير رئيسي تابع كما في الجدول رقم (6) والذي يشير إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك العبارات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

(1) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (15) التي تشير إلى أنه كلما زادت تلك الخبرة المهنية للمراجع الخارجي كلما زادت معرفته بالأسواق المالية نشطة أو غير نشطة ، وما وجود أسعار لعناصر مشابهة في حالة الأسواق غير النشطة ، والأسس التي يجب أن يتم وفقاً لها تقدير القيمة العادلة لكل عنصر كلما تحسن جودة مراجعة القيمة العادلة ، والعبارة رقم (16) التي تشير إلى أنه يترتب على الشك المهني للمراجع الخارجي حسن تقييم لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة حيث أنه يتطلب وصول المراجع الخارجي إلى أدلة مقنعة بشأن معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء تلك التقديرات ، كما أنه يتطلب انتباه المراجع الخارجي إلى أدلة المراجعة المتعارضة وتساؤله عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة في المرتبة الأولى من حيث التأثير على العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,877، لذلك يوصي الباحث بضرورة تحقيق التكامل بين الخبرة المهنية للمراجع الخارجي والشك المهني له بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(2) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (18) التي تشير إلى أنه يترتب على تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل زيادة معرفته بالنواحي الفنية لأصولها والتزاماتها ومدى وجود أو عدم وجود أسواق نشطة لتلك العناصر ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات ، والعبارة رقم (20) التي تشير إلى أن التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية يساهم في تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم معقولية افتراضات الإدارة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في المرتبة الثانية من حيث التأثير على العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,862، لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة التكامل بين تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(3) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (21) التي تشير إلى أن اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة يؤدي إلى زيادة الملاءة المهنية للمراجع الخارجي بما يؤدي إلى ترشيد أحكامه المهنية فيما يتعلق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، والعبارة رقم (22) التي تشير إلى في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,817، لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة التكامل بين اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة ومقومات تحقيق الملاءة المهنية للمراجع الخارجي بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(4) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (17) التي تشير إلى أنه يترتب على تدعيم استقلال المراجع الخارجي بجميع أدلة اثبات كافية وملائمة للتحقق من معقولية التقديرات

المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ، والعبارة رقم (19) التي تشير إلى أنه يترتب على استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم معقولة افتراضات الإدارة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في المرتبة الرابعة من حيث التأثير على العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته 0,782، لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة التكامل بين استقلال المراجع الخارجي واستعانتة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

3 / 5 / 6 / 5 / 8 : قياس علاقات الارتباط بين عبارات الفرض الثالث حيث تعكس تلك العبارات آثار التكامل بين معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة كما في الجدول رقم (7) والذي يشير إلى أنه يتم ترتيب أهم العلاقات بين تلك العبارات وفقاً لقوة الارتباط على النحو التالي :

(1) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (25) التي تشير إلى أنه يترتب على التكامل بين مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي واستخدامه الإجراءات التحليلية للمراجعة تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة ، والعبارة رقم (26) التي تشير إلى أنه يترتب على التكامل بين نوع تقرير المراجعة ومتابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة ، ومدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة في المرتبة الأولى من حيث التأثير على العلاقة بين تكامل معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات

حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,910، لذلك يوصي الباحث بضرورة وجود قواعد داخلية للعمل داخل مكتب المراجعة تحدد مهام التشغيل اليومية بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(2) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (28) التي تشير إلى أنه يترتب على التكامل بين تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها واستخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية للمراجعة تحسين على جودة مراجعة القيمة العادلة ، والعبارة رقم (30) التي تشير إلى أنه يترتب على التكامل بين مدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة في المرتبة الثانية من حيث التأثير على العلاقة بين العلاقة بين تكامل معلمات أو ملامح أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,886، لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة التكامل بين تخطيط عملية المراجعة وتوضيح مدى معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(3) تأتي العلاقة بين العبارة رقم (24) التي تشير إلى أنه يترتب على التكامل بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي والتخصص في صناعة العميل كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة ، والعبارة رقم (29) التي تشير إلى أنه يترتب على التكامل بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي ، واجتياز المراجع الخارجي ومساعدته ببرامج تدريبية معينة تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة في المرتبة الثالثة من حيث التأثير على العلاقة بين تكامل معلمات أو

ملاحظ أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته 0,851، لذلك يوصي الباحث بضرورة تحقيق التكامل بين كل من الملاءة المهنية للمراجع الخارجي ، وتخصسه في صناعة العميل ، واجتيازه هو ومساعديه برامج تدريبية معينة بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

## 8 / 6 : نتائج البحث والاجابة عن أسئلته : استهدف البحث تحليل آثار

التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة وذلك من خلال دراسة نظرية وتطبيقية ، وقد تبلورت مشكلة البحث في مجموعة من التساؤلات أمكن الاجابة عليها على النحو التالي :

التساؤل الأول : يتعلق بطبيعة العلاقة بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة ، وتم اختبار مؤشرات الفرض الأول والذي يتعلق بهذا التساؤل ، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة وقبول الفرض البديل .

التساؤل الثاني : يتعلق بطبيعة العلاقة بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة ، وتم اختبار مؤشرات الفرض الثاني والذي يتعلق بهذا التساؤل ، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة وقبول الفرض البديل .

التساؤل الثالث : يتعلق بطبيعة العلاقة بين تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة ، وتم اختبار

مؤشرات الفرض الثالث والذي يتعلق بهذا التساؤل ، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة وقبول الفرض البديل .

وتتمثل نتائج البحث فيما يلي :

(1) هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة .

(2) هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وجودة مراجعة القيمة العادلة .

(3) هناك علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تكامل معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وجودة مراجعة القيمة العادلة .

(4) تتمثل المعلمات أو الملامح التي تشكل أسلوب المراجع الخارجي فيما يلي :  
أ- تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها وتنفيذ تلك العملية .

ب- استقلال المراجع الخارجي .

ج- ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة .

د- مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي .

هـ- حجم مكتب المراجعة .

و- نوع تقرير المراجعة ، ومتابعة تنفيذ تعديلات تقرير المراجع للسنة السابقة .

ز- مدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية قياس حسابات معينة .

ح- التخصص في صناعة العميل .

- ط- تقدير مخاطر القيمة العادلة .
- (5) تتمثل مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي فيما يلي :
- أ- الخبرة المهنية للمراجع الخارجي .
- ب- الشك المهني للمراجع الخارجي
- ج- محافظة المراجع على استقلاله .
- د- تخصص المراجع في صناعة العميل .
- هـ- الاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة .
- و- تحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية .
- ز- اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة .
- ح- استخدام المراجع للإجراءات التحليلية للمراجعة .
- (6) تتمثل المؤشرات التي تعكس جودة مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة فيما يلي :
- أ- تقييم المراجع الخارجي للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .
- ب- تقييم المراجع الخارجي للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .
- ج- تقييم المخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية .
- د- الملاءة المهنية للمراجع الخارجي .
- هـ- تقييم المراجع الخارجي القيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية .
- و- الاتصال بالإدارة ومسئولي الحوكمة .



- ز- يجب توافر الشك المهني للمراجع الخارجي .
- ح- تقييم المراجع الخارجي لمدى وجود مؤشرات تدل على وجود تحيز من قبل الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .
- ط- التوثيق المستندي للأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها .
- (7) إن ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة يحسن من جودة المراجعة من خلال زيادة إدراك شريك المراجعة الفاحص لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية ، وزيادة مستوى الشفافية حول المسئول عن أداء عملية المراجعة مما قد يوصل معلومات مفيدة للمستثمرين ؛ وبالتالي توفير حافز إضافي لمكاتب المراجعة لتحسين جودة جميع شركاء المراجعة بتلك المكاتب .
- (8) كلما كانت هناك قواعد محددة لدى المراجع الخارجي بشأن ما يجب اتخاذه من أحكام مهنية في مواقف معينة كلما تم انجاز مهام المراجعة بسرعة وجودة مرتفعة وانخفض عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي .
- (9) هناك علاقة طردية بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي وجودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها .
- (10) يساعد تقييم المراجع الخارجي لمدى وجود مؤشرات تدل على وجود تحيز من قبل الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في التوصل إلى ما إذا كان تقييم المراجع الخارجي للمخاطر وإجراءات الاستجابة ذات العلاقة ما زالت مناسبة وفي تقييم ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية .

(11) هناك علاقة طردية بين تقييم المراجع الخارجي للقيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية وتقييم معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

(12) يتعين على المراجع الخارجي الحصول من الإدارة ومن مسؤولي الحوكمة على إقرارات مكتوبة بشأن النواحي التالية :

أ- معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

ب- اكتمال وملاءمة الإفصاحات عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بالقوائم المالية .

ج- عدم وجود أي أحداث لاحقة تتطلب إجراء تعديل على التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية .

**7 / 8 : توصيات البحث :** في ضوء أهداف ومنهجية وحدود البحث وما توصل إليه من نتائج يوصي الباحث بما يلي :

(1) ضرورة محافظة المراجع الخارجي على استقلاله مع تحقيق التكامل مع حجم مكتب المراجعة لتحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(2) ضرورة التكامل بين استقلال المراجع الخارجي وتوثيقه للأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بما يساعد في تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(3) ضرورة زيادة الاهتمام من جانب القائمين على مهنة المراجعة بتحقيق الملاءمة المهنية للمراجع الخارجي مما يساعد على حسن تقييمه للافتراضات التي اعتمدت

عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بما يساعد على تحسين مراجعة القيمة العادلة .

(4) ضرورة تحقيق التكامل بين الخبرة المهنية للمراجع الخارجي والشك المهني له بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(5) ضرورة مراعاة التكامل بين تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل والتكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(6) ضرورة مراعاة التكامل بين اجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية معينة ومقومات تحقيق الملاءة المهنية للمراجع الخارجي بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(7) ضرورة وجود قواعد داخلية للعمل داخل مكتب المراجعة تحدد مهام التشغيل اليومية بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

(8) ضرورة تحقيق التكامل بين كل من الملاءة المهنية للمراجع الخارجي ، وتخصصه في صناعة العميل ، واجتيازه هو ومساعدته برامج تدريبية معينة بما يساعد على تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

**8 / 8 : مجالات البحث المستقبلية :** يعتقد الباحث بجدوى توجيه البحوث المستقبلية في المراجعة نحو الموضوعات التالية :

- (1) التكامل بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي وتبني قواعد أخلاقيات الأعمال .
- (2) تحليل آثار التكامل بين مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي وتبني قواعد أخلاقيات الأعمال في مجال المراجعة .

## 8 / 9 : قائمة المراجع :

### 8 / 9 / 1 : المراجع العربية :

- (1) أبو الفضل ، عبدالعال مصطفى ، ( 2016 ) ، " إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية : دراسة ميدانية " [a.aboelfadl@yahoo.com](mailto:a.aboelfadl@yahoo.com)
- (2) السقا ، السيد أحمد ، ( 2009 ) " قراءات وحالات تدريبية في المراجعة الداخلية " ، الطبعة الأولى ، بدون جهة نشر .
- (3) جمعة ، محمد خميس خطاب ، ( 2020 ) ، " أثر الإفصاح الاختياري عن شريك المراجعة على جودة المراجعة دليل تطبيقي من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، E- mail address:mohzaytoun@com.dmu-edu
- (4) رياض ، سامح محمد رضا ، ( 2012 ) " أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاساتها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية " ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد الثامن ، العدد الرابع .
- (5) شحاته ، زينب رجب وآخرون ، ( 2014 ) ، " أثر الخبرة المهنية على الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية دراسة تجريبية في ليبيا " ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد 17 ، العدد الثاني ، ديسمبر .
- (6) عبد الباقي ، حسين سيد حسن ، ( 2018 ) ، " دور المراجع الخارجي في تأكيد تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية دراسة ميدانية " ، [hsayed2008@yahoo.com](mailto:hsayed2008@yahoo.com) .
- (7) علي ، عبد الوهاب نصر ، ( 1999 ) ، " العوامل المحددة لكفاءة مراقب الحسابات في إصدار الأحكام المهنية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة فرع بني سويف ، العدد الثاني ، أكتوبر .
- (8) منصور ، أشرف محمد إبراهيم ، ( 2007 ) ، " تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة - دراسة نظرية ميدانية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، جامعة القاهرة ، كلية التجارة فرع بني سويف ، العدد الثاني ،
- (9) موسى ، علي محمد ، ( 2013 ) ، " إجراءات المراجعة التحليلية ودورها في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع " ، المجلة الجامعة ، جامعة الزاوية ، المجلد الثاني ، العدد الخامس عشر .
- (10) يوسف ، رفيق وقتال عبد العزيز ، ( 2021 ) ، " أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية " ، مجلة العلوم الإنسانية ، مجلد رقم 21 ، العدد الأول .

### 8 / 9 / 2 : المراجع الأجنبية :

- (1) Achim , Andra Maria , " Professional Judgment the Key to a Successful Audit " , SEA – Practical Application of Science , Vol. II , No. 3 , May 2014 .
- (2) Alqatamin , Rateb Mohammed and Ezeami Ernest , ( 2021 ) , " The Impact of Fair Value Estimates on Audit Fees : Evidence From the

- Financial Section in Jordan " , Journal of Accounting in Emerging Economics , VI. 11 , No. 2 .
- (3) Alteer , Ahmed Mohamed and Others , ( 2013 ) , " Auditors Personal Values and Ethical Judgment at Different Level of Ethical Climate : A Conceptual Link " , Journal of Asian Scientific Research , Vol. 3 , No. 8 , 2013 .
- (4) Anandar , Jan Asokan and Others , (2008 ) " Notes and Expert Judgment in the Presence of Going Concern Uncertainty Basics and Other Relevant Factors , " Managerial Auditing Bradford , Vol. 23 , NO. 4 .
- (5) Aobdia , D. and Others , ( 2015 ) , " Capital Market Consequences of Audit Partner Quality " , The Accounting Review , Vol. 90 , No. 6 .
- (6) Auditing and Assurance Standards Board , ( 2009 ) " Basics for Conclusions Canadian Auditing Standard (CAS) 620 Using the Work of Auditor's Expert " , Sept.
- (7) Australian Government Auditing and Assurance Standards , ( 2009 ) " Explanatory Statement ASA No. 620 Using the Work of an Auditor's Expert " , Oct.
- (8) Baugh , Matthew and Others , ( 2021 ) , " Audit Firm and Audit Partner Style in Non – Big 4 Firms " , available at : <https://ssrn.com/abstract=3775111> .
- (9) bradely , Stephen H. and Others , ( 2022 ) , " Healthcare Systems must Get Fair Value for Their Data " , <http://dxdoiorg/10.1136/bmi-2022-070876>
- (10) Center for Audit Quality , " Professional Judgment Resource " , 2004 , www. The cag. Org () Francis , Jere R. and Others , ( 2014 ) , " Auditor Style and Financial Statement Comparability " , The Accounting Review , Vol. 89 , No. 2 .
- (11) Chen , Tai Yuan and Wang , Hong – Da , ( 2017 ) , " Auditors With or Without Style ? Evidence from Unexpected Auditor Turnovers " , acty@ust.hk.
- (12) Christen , B. E. and Others , ( 2014 ) , " Do Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Non Professional Investors Decision to Investors ? " , A Journal of Practice and Theory , Vol. 33 , No. 4 .
- (13) Dakheel , Ali Fadhil and Others , ( 2021 ) , " The Effect of Fair Value Estimates on the Auditor's Report Under Conditions of Uncertainty " , Plarch's Journal of Archaeology of Egypt , Vol. 18 , No. 1 .

- (14) Dixon J. and Flrva , Y. , ( 2013 ) , " Accounting for Good Governance : the Fair Value Challenge Corporate Governance " , The International Journal of Business in Society , Vol. 13 , No. 3 .
- (15) Duicu , Adrian Stefan and Others , ( 2012 ) , " Using the Professional Judgment Within the Financial Auditor's Profession " , stefanduicu.adrian@gmail.com
- (16) Harding Noel and Trotman , Kent , ( 2017 ) , " The Effect of Partner Communications of Fraud Likelihood and Skeptical Orientation on Auditors' Professional Skepticisms " , Auditing : A Journal of Practice & Theory , Vol. 36 , No. 2 , May .
- (17) Heflin , Frank and Others , ( 2022 ) , " Does Auditor Style Influence Non GAAP Reporting ? , jasminewang@virginiaedu .
- (18) Hersan , Kheren Y. and Fettry , Sylvia , ( 2020 ) , " The Effects of Liquidity , Solvency , Type of Industry and Auditor Switching on Audit Report Lag in LQ45 Index Cmpanies " , E- mail : kherenyh@gmail.com.
- (19) International Accounting Standards Board ( IASB ) , International Financial Reporting Standard ( IFRS ) , No. 13 , paragraphs 16 and 19 , " Fair Value Measurement " , Dec.
- (20) Johnston , Joseph A. and Zgang , Joseph H. ( 2021 ) , " Auditor Style and Financial Reporting Similarity " , Jurnal f Information Systems , Vol. 35 , No. 1 , Spring .
- (21) Lee , H. S. and Others , ( 2019 ) , " Audit Partner Assignments and Audit Quality in the United States " , The Accounting Review , Vol. 94 , No. 2 .
- (22) Lin , Ling and Tepalagul , Nopmanee Kong , ( 2009 ) , " Auditor Independence and Audit Quality : A Literature Review " , llin@uma.edu.
- (23) Liu , S. , ( 2017 ) , " Does the Requirement of an Engagement Partner Signature Improve Financial Analysis Information Environment in the United Kingdom ? " , Review of Quantitative Financial and Accounting , Vol. 49 , No. 1 .
- (24) Neisimcsavi , Seyedshassien and Others , " The effect of Ethics on Auditor's Judgment in Ethical Dilemma Conditions : Evidence from Iranian Auditors " , International Journal of Innovation and Applied Studies , Vol. 10 , No. 3 , March 2015 .

- (25) Oktariansyah H. and Others , ( 2022 ) , " Effect of Company Age , Size of Public Accounting Firm and Firm Solvency on Audit Delay " , Journal Akuntansi , Vol. 12 , No. 1 , Feb.
- (26) Paino , Halil and Others , ( 2015 ) , " The influence of External Auditor's Working Style , Communication , Barriers and Enterprise Risk Management Toward Reliance on Internal Auditor's Work " , 4<sup>th</sup> International Conference on Financial Criminology , 13 – 14 April 2015 , Wadham College , Oxford , United Kingdom .
- (27) Porumb , Vald – Andrei and Others , ( 2021 ) , " The Effect of Auditor Style on Reporting Quality : Evidence from Germany" , Journal of Accounting , Finance and Business Studies , Vol. 57 , No. 1 , .
- (28) Putra , Vicky Anggel and Wilopo , R. , ( 2017 ) , " The Effect of Company Size , Accounting Firm Size , Solvency , Auditor Switching and Audit Opinion on Audit Delay " , The Indonesian Accounting Review , Vol. 7 , No. 1 , Jan. – June .
- (29) Securities and Exchange Commission , Public Company Accounting Oversight Board ( PCAOB ) , Order Granting Approval of Auditing Standard 2501 , ( 2019 ) , " Auditing Accounting Estimates Including Fair Value Measurements and Related Amendments to PCAOB Standard " , July .
- (30) Saleh , Safaa Ahmed Mahmoud , ( 2021 ) , The Moderating Effect of Firm Characteristics on The Relationship Between the Audit Style and Firm – Pair Earnings Comparability : An Evidence from Listed Firms on the Egyptian Stock Exchange " , Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Research , Damietta University , Vol. 2 , No. 2 , Part 1 , July .
- (31) Saragih , Muhammad Rizal , ( 2019 ) , " The Effect of Company Size , Solvency and Audit Committee on Delay Audit " , Scientific Journal of Reflection : Economic , Accounting , Management and Business , Vol. 2 , No. 2 , April ,
- (32) SAS , No. 101 , SAS , No. 113 , ( 2003 ) , " Auditing Fair Value Measurements and Disclosures " , AU Section 328 .
- (33) Sismanoglu , Elcin and Arikboga , Dursun , ( 2018 ) , " The Factors Affecting Using Professional Judgment independent Auditing Evidence from Turkey " , Contemporary Research in Economics and Social Sciences , Vol. 2 , No. 1 .

(34) Smith , Christell , ( 2022 ) , " The Role of Audit Style in Financial Statement Comparability , South African Evidence " , International Journal of Audit , Vol. 26 , Sept.

(35) Tennessee Valley Auditor Office of the Inspection General , ( 2009 ) , " Forensic Auditor " , Web site at : <http://oig.tva.Gov>.

(36) The International Federation of Accountants ( IFAC ) , ( 2001 ) , " Auditing Fair Value Measurements and Disclosures Proposed International Standard on Auditing " , New York .

8 / 10 : ملاحق البحث :

8 / 10 / 1 : قائمة الاستقصاء :

تحية طيبة وبعد

السيد الفاضل / .....

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تتعلق بآثار التكامل بين معلمات أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة، برجاء التكرم باستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء والتي تستخدم بياناتها لأغراض البحث العلمي فقط لتدعيم علاقة الجامعة بالمجتمع وأملأ في تقدم بلدنا الحبيب مصر . الباحث ....

القسم الثاني : أسئلة القائمة : برجاء اختيار العبارة التي تعبر عن رأي سعادتك باختيار أي من أوافق بشدة أو أوافق أو محايد أو أرفض أو أرفض بشدة في الجدول التالي :

م	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	أرفض	أرفض بشدة
1	إن زيادة الدقة في تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها وتنفيذ تلك العملية يترتب عليها تحسين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية					



				للقيمة العادلة ؛ وبالتالي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .
2				كلما زادت مقومات تدعيم استقلال المراجع الخارجي كلما زادت جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .
3				يترتب على ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة إلى زيادة جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .
4				كلما كانت هناك قواعد محددة لدى المراجع الخارجي يثاخاذ من أحكام مهنية في مواقف معينة كلما تم انجاز مهام المراجعة بسرعة وجودة عدد الأيام بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وتاريخ تقرير المراجع الخارجي
5				يلعب حجم مكتب المراجعة كأحد معلمات أسلوب دوراً رئيسياً في التأثير على جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء القيمة العادلة .
6				إن نوع تقرير المراجع الخارجي ومتابعة تنفيذ تعديلات تقريره للسنة السابقة - كمعلمتين على أسلوبه - يساعدان في توضيح الإدارة للأسس التي اعتمدت عليها في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مما يترتب عليه تحسين جودة تقييم المراجع الخارجي لتلك الافتراضات .
7				إن وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يترتب عليها تحسين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .
8				إن زيادة الملاءة المهنية للمراجع الخارجي يترتب عليها

تحليل آثار التكامل بين أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة - دراسة اختبارية

					تحسين جودة تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها .
				9	يعتبر تقييم المراجع الخارجي للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة .
				10	يعتبر تقييم المراجع الخارجي للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة من خلال تجميع أدلة اثبات كافية ومناسبة بشأن تلك الإفصاحات في القوائم المالية أحد مؤشرات تحقيق جودة مراجعة القيمة العادلة .
				11	يعتبر تقييم المراجع الخارجي للمخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة .
				12	يعتبر تقييم المراجع الخارجي للقيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة .
				13	يعتبر كل من حصول المراجع الخارجي على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية قياسات وإفصاحات القيمة العادلة ، واتصاله بالمسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة لتعريفهم بمخاطر تقديرات تلك القيمة أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة .
				14	يعتبر توثيق المراجع الخارجي الأساس الذي اعتمد عليه في استنتاج معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها ، والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من جانب الإدارة عند إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية أحد مؤشرات جودة مراجعة القيمة العادلة .
				15	كلما زادت تلك الخبرة المهنية للمراجع الخارجي كلما زادت معرفته بالأسواق المالية نشطة أو غير نشطة ،

				وما وجود أسعار لعناصر مشابهة في حالة الأسواق غير النشطة ، والأسس التي يجب أن يتم وفقاً لها تقدير القيمة العادلة لكل عنصر ؛ وبالتالي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .
16				يترتب على الشك المهني للمراجع الخارجي حسن تقييم لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة حيث أنه يتطلب وصول المراجع الخارجي إلى أدلة مقنعة بشأن معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء تلك التقديرات ، كما أنه يتطلب انتباه المراجع الخارجي إلى أدلة المراجعة المتعارضة وتساؤله عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة .
17				يترتب على تدعيم استقلال المراجع الخارجي تجميع أدلة اثبات كافية وملائمة للتحقق من معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية ؛ وبالتالي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .
18				يترتب على تخصص المراجع الخارجي في صناعة العميل زيادة معرفته بالنواحي الفنية لأصولها والتزاماتها ومدى وجود أو عدم وجود أسواق نشطة لتلك العناصر ؛ وبالتالي تدعيم كفاءة حكمه المهني فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يترتب عليه تحسين جودة مراجعة تلك التقديرات .
19				يترتب على استعانة المراجع الخارجي بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة - قادر على إعداد تقارير وقتية دقيقة حول نتيجة التحليل المالي القانوني ، وتوثيق التقارير ، وتحديد شكل التقرير - تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم معقولية افتراضات الإدارة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .
20				يساهم التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في تدعيم كفاءة الحكم المهني للمراجع الخارجي بشأن تقييم معقولية افتراضات الإدارة

تحليل آثار التكامل بين أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة - دراسة اختبارية

					للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .
				21	إن اجتياز المراجع ومساعديه برامج تدريبية معينة يؤدي إلى زيادة الملاءة المهنية للمراجع الخارجي بما يؤدي إلى ترشيد أحكامه المهنية فيما يتعلق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .
				22	تعتبر الإجراءات التحليلية عوامل أو أدوات مساعدة للمراجع الخارجي في تقييم التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتحديد مدى معقولية الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء مثل تلك التقديرات .
				23	يترتب على التكامل بين حجم مكتب المراجعة كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي واستقلاله كأحد مدعمات حكمه المهني من تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .
				24	يترتب على التكامل بين الملاءة المهنية للمراجع الخارجي كأحد ملامح أسلوبه والتخصص في صناعة العميل كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .
				25	يترتب على التكامل بين مهام التشغيل اليومية للمراجع الخارجي كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي واستخدامه الإجراءات التحليلية للمراجعة كأحد مدعمات حكمه المهني تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .
				26	يترتب على التكامل بين نوع تقرير المراجعة ومتابعته تقرير المراجع للسنة السابقة ومدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح تقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كملحقين من ملامح أسلوب المراجع الخارجي وإجعة الداخلية والمراجعة الخارجية كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .
				27	يترتب على التكامل بين ذكر اسم المراجع الشريك

					الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي والاستعانة بفاحص قانوني ضمن فريق المراجعة كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة
				28	يترتب على التكامل بين تخطيط عملية المراجعة وتحديد الساعات المعيارية اللازمة لتنفيذها كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي واستخدام المراجع الخارجي الإجراءات التحليلية للمراجعة كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي تحسين على جودة مراجعة القيمة العادلة
				29	يترتب على التكامل بين الملاءمة المهنية للمراجع الخارجي كأحد ملامح أسلوبه ، واجتياز المراجع ومساعدته برامج تدريبية معينة كأحد مدعمات الحكم المهني للمراجع الخارجي تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .
				30	يترتب على التكامل بين مدى وجود فقرة توضيحية في تقرير المراجعة توضح كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كأحد ملامح أسلوب المراجع الخارجي وتخصصه المراجع الخارجي في صناعة العميل كأحد مدعمات حكمه المهني تحسين جودة مراجعة القيمة العادلة .

### 8 / 10 / 2 : الجداول الإحصائية :

جدول (1) : قياس ثبات وصدق عبارات قائمة الاستقصاء مجتمعة في التعبير عن مشكلة البحث . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات
0,922	0,850	30

جدول (2) : قياس ثبات وصدق كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

معامل الصدق	معامل الثبات	رقم العبارة	معامل الصدق	معامل الثبات	رقم العبارة
0,953	0,908	(16)	0,927	0,859	(1)

تحليل آثار التكامل بين أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة - دراسة اختبارية

0,961	0,924	(17)	0,933	0,870	(2)
0,947	0,897	(18)	0,928	0,861	(3)
0,933	0,871	(19)	0,935	0,874	(4)
0,940	0,884	(20)	0,929	0,863	(5)
0,942	0,887	(21)	0,931	0,867	(6)
0,946	0,895	(22)	0,942	0,887	(7)
0,934	0,872	(23)	0,944	0,891	(8)
0,951	0,904	(24)	0,925	0,856	(9)
0,937	0,878	(25)	0,936	0,876	(10)
0,945	0,893	(26)	0,942	0,887	(11)
0,929	0,863	(27)	0,924	0,854	(12)
0,942	0,887	(28)	0,937	0,878	(13)
0,945	0,893	(29)	0,926	0,857	(14)
0,936	0,876	(30)	0,944	0,891	(15)

جدول (3) : قياس الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء في التعبير عن مشكلة البحث . المصدر :

من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

رقم العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	رقم العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف
(1)	4.35	0.945	0.222	(16)	4.22	0.922	0.188
(2)	4.63	0.837	0.212	(17)	4.81	0.745	0.199
(3)	4.56	0.709	0.155	(18)	4.33	0.841	0.277
(4)	4.43	0.701	0.151	(19)	4.66	0.991	0.235
(5)	4.43	0.875	0.197	(20)	4.62	0.757	0.231
(6)	4.65	0.447	0.139	(21)	4.24	0.856	0.168
(7)	4.33	0.854	0.192	(22)	4.66	0.981	0.233

0.222	0.876	4.81	(23)	0.165	0.543	4.78	(8)
0.178	0.866	4.22	(24)	0.276	0.807	4.59	(9)
0.237	0.881	4.77	(25)	0.144	0.671	4.67	(10)
0.156	0.722	4.71	(26)	0.156	0.720	4.61	(11)
0.218	0.811	4.57	(27)	0.201	0.911	4.43	(12)
0.186	0.812	4.17	(28)	0.199	0.801	4.73	(13)
0.144	0.671	4.67	(29)	0.195	0.899	4.54	(14)
0.235	0.650	4.55	(30)	0.232	0.992	4.61	(15)

جدول رقم (4) : اختبار تحقق فروض الدراسة . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

رقم العبارة	قيمة ت	قيمة sig.	رقم العبارة	قيمة ت	قيمة sig.
(1)	20,11	0,012	(16)	14,23	0,000
(2)	22,05	0,047	(17)	42,88	0,001
(3)	27,32	0,039	(18)	37,45	0,003
(4)	33,27	0,011	(19)	57,17	0,000
(5)	27,27	0,0017	(20)	36,19	0,000
(6)	33,25	0,033	(21)	32,00	0,000
(7)	23,75	0,000	(22)	32,15	0,000
(8)	45,12	0,000	(23)	27,10	0,000
(9)	26,12	0,012	(24)	21,03	0,000
(10)	28,52	0,010	(25)	6,79	0,000
(11)	27,44	0,022	(26)	8,44	0,000
(12)	24,48	0,011	(27)	41,28	0,000
(13)	18,33	0,001	(28)	13,668	0,000
(14)	35,44	0,010	(29)	4,12	0,000
(15)	21,44	0,020	(30)	7,55	0,000

تحليل آثار التكامل بين أسلوب المراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني على جودة مراجعة القيمة العادلة - دراسة اختبارية

جدول رقم (5) : الارتباط بين عبارات الفرض الأول . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

رقم العبارة وارتباط بيرسون	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)
(1)	1	0,231	0,458	0,336	0,271	0,112	0,221	0,311	0,285	0,110	0,639	0,540	0,333	0,447
(2)	0,231	1	0,101	0,211	0,924	0,111	0,321	0,003	0,187	0,527	0,444	0,336	0,005	0,902
(3)	0,458	0,101	1	0,441	0,558	0,301	0,117-	0,375	0,114	0,267	0,004	0,466	0,222	0,110
(4)	0,336	0,211	0,441	1	0,261-	0,530	0,459	0,275	0,333	0,000	0,111	0,510	0,101	0,212
(5)	0,271	0,924	0,558	0,261-	1	0,633	0,304-	0,555	0,222	0,113	0,004	0,502	0,006	0,196
(6)	0,112	0,111	0,301	0,530	0,633	1	0,211	0,377	0,233	0,400	0,274-	0,333	0,448	0,511
(7)	0,221	0,321	0,459	0,211	0,304-	0,211	1	0,199	0,600	0,000	0,512	0,111	0,462	0,200
(8)	0,311	0,003	0,375	0,275	0,555	0,377	0,199	1	0,873	0,211-	0,621	0,651	0,115	0,112
(9)	0,285	0,187	0,101	0,211	0,222	0,233	0,600	0,873	1	0,547	0,211-	0,651	0,448	0,112
(10)	0,458	0,101	0,441	0,441	0,558	0,301	0,117-	0,375	0,114	0,267	0,004	0,466	0,222	0,200
(11)	0,336	0,211	0,441	0,261-	0,530	0,459	0,275	0,333	0,000	0,111	0,510	0,101	0,222	0,110
(12)	0,271	0,924	0,558	0,261-	1	0,633	0,304-	0,555	0,222	0,113	0,004	0,502	0,006	0,196
(13)	0,231	0,101	0,301	0,530	0,633	1	0,211	0,377	0,233	0,400	0,274-	0,333	0,448	0,511
(14)	0,447	0,902	0,110	0,212	0,196	0,511	0,200	0,112	0,645	0,0451	0,396-	0,409	0,357	1

جدول رقم (6) : الارتباط بين عبارات الفرض الثاني . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

رقم العبارة وارتباط بيرسون	(15)	(16)	(17)	(18)	(19)	(20)	(21)	(22)
(15)	1	0,877	0,473	0,630-	0,111	0,129	0,460	0,377
(16)	0,877	1	0,003	0,455	0,221	0,555	0,448-	0,444
(17)	0,473	0,003	1	0,017	0,782	0,322	0,303	0,297
(18)	0,630-	0,455	0,455	1	0,111	0,862	0,333	0,212
(19)	0,111	0,221	0,782	0,111	1	0,522-	0,123	0,007
(20)	0,129	0,003	0,017	0,862	0,522-	1	0,358-	0,599
(21)	0,460	0,448-	0,303	0,333	0,123	0,358-	1	0,817
(22)	0,377	0,444	0,297	0,212	0,007	0,599	0,817	1



جدول رقم (7) : الارتباط بين عبارات الفرض الثالث . المصدر : من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي .

رقم العبارة وارتباط بيرسون	(23)	(24)	(25)	(26)	(27)	(28)	(29)	(30)
(23)	1	0,202-	0,456	0,320	0,721	0,115	0,222	0,347
(24)	0,202-	1	0,582	0,205	0,387-	0,447	0,851	0,007
(25)	0,456	0,582	1	0,910	0,511	0,205	0,278-	0,008
(26)	0,320	0,205	0,910	1	0,111	0,000	0,411	0,619
(27)	0,721	0,387-	0,511	0,111	1	0,502-	0,600	0,533
(28)	0,115	0,447	0,205	0,000	0,502-	1	0,132	0,886
(29)	0,222	0,851	0,278-	0,411	0,600	0,132	1	0,330
(30)	0,347	0,007	0,008	0,619	0,533	0,886	0,330	1