

" إطار مقترح للأحكام المهنية لمراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء تطبيق
منظمات الأعمال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS): دراسة
تطبيقية "

مستخلص من رسالة دكتوراه بعنوان:

" إطار مقترح للأحكام المهنية لمراجعة تقييم عدم التأكد في ضوء تطبيق
منظمات الأعمال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) دراسة
تطبيقية "

اعداد

محمد محفوظ محمد حدوت

المدرس مساعد بقسم المحاسبة بالكلية

Mohamed.mahfoud@commerce.bsu.edu.eg

إشراف

الأستاذ الدكتور

بدر نبيه ارسانيوس

أستاذ المحاسبة والمراجعة

نائب رئيس جامعة بني سويف الأسبق

الأستاذ الدكتور

أمين السيد أحمد لطفي

أستاذ المحاسبة والمراجعة

رئيس جامعة بني سويف السابق

المستخلص:

يهدف البحث إلي كيفية وضع إطار مقترح يوضح الاحكام المهنية المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية, وذلك في ضوء تطبيق منظمات الأعمال للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS, وفي سبيل ذلك استخدم الباحث قوائم الإستقصاء للحصول على البيانات اللازمة لإتمام الدراسة التطبيقية, وقد تم تطبيق البحث علي مراجعي الحسابات والتي تكونت من 60 مفردة.

وتوصلت النتائج إلي تكوين إطار مقترح يتكون من مجموعة من المتطلبات المتعلقة بالإدارة والمراجع, وقد اشارت نتائج التحليل الإحصائي أن مايقارب من 83% من مراجعي الحسابات قبولهم للإطار المقترح

الكلمات المفتاحية: الاحكام المهنية-مراجعة التقديرات المحاسبية- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS).

Abstract:

Purpose :The paper aims to study A proposed framework for the professional judgments that related to Accounting Estimates auditing in light of business organizations applying International Financial Reporting Standards (IFRS).

Design/methodology/approach: questionnaires were used to get information to complete the Applied study, and apply the paper on 60 sample of the auditors.

Findings:The results indicate the formation of a proposed framework A set of requirements for management and auditor , The results of data analysis indicate The response rate was almost 83% for auditors acceptance of the proposed framework.

Keywords: Professional Judgments, Accounting Estimates Auditing, International Financial Reporting Standards (IFRS).

1- مقدمة البحث:

شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة العديد من التغيرات المتعاقبة في عملية قياس بعض البنود المحاسبية المختلفة، وجزير بالذكر أنه في ظل ازدياد الانهيارات والازمات المالية التي عصفت وتعصف بالمنشآت ومنظمات الأعمال ازدادت المسؤولية الملقاة علي عاتق مراجعي الحسابات من خلال حكمه المهني الذي يصدره ويتم تضمينه في تقريره، حيث أن الحكم المهني جاء مرتكزاً علي سلسلة من الإجراءات التي تم اتخاذها عند التخطيط لعملية المراجعة وجمع الأدلة وإجراءات تقييم المخاطر (يعقوب، 2016، ص 178).

ويعتبر عدم التأكد من أكثر الصفات الملازمة للتقديرات المحاسبية، مما يجعل من الضروري تبني درجة عالية من الحذر في اتخاذ الاحكام سواء المتعلقة بإعداد التقديرات المحاسبية أو لمراجعتها تحت ظروف عدم التأكد حتي لاينتج عن هذه التقديرات تأثير علي القيم العادلة للاصول والالتزامات أو علي الدخل نتيجة تقديرات المخصصات المغالي فيها أو دون الحد المقبول (نويجي، 2019؛ قارئ، 2009، ص 12).

وبطبيعة الحال أن عدم التأكد لدي المراجعين بشأن التقديرات المحاسبية المعقدة والمداخل المستقبلية يؤدي إلي صعوبة إصدار أحكام مهنية متعلقة بهذه التقديرات، مما دعا إلي تطوير وتغيير في الإطار التنظيمي للاحكام المهنية وذلك لزيادة دوافع المراجعين لتحسين جودة عملية المراجعة (Peecher et al., 2013, p597).

وبناءً علي ذلك يتضح أن الأحكام المهنية للمراجعين تلعب دوراً رئيسياً وجوهرياً في مختلف خطوات ومراحل عملية المراجعة باعتبار أنها أحد العناصر الهامة في عملية المراجعة والتي تنعكس من خلال تأهيله العلمي وخبراته المهنية، حيث أن ممارسة مهنة المراجعة تحتاج دائماً إلي قيام المراجع بإصدار العديد من التقديرات والأحكام المهنية (Hasan and Andreas, 2019؛ مجاهد، 2002، ص 218).

ووفقاً لذلك تعتبر الأحكام المهنية هي احد العناصر الهامة في مراجعة القوائم المالية والتي يمكن التعبير علي أنها أي قرار أو تقييم يتخذه المراجع والذي يؤثر في عملية ونتائج مراجعة القوائم المالية مما يؤكد ضرورة الأحكام المهنية (Abdul Halim ,2018,p121, et al)

وطبقاً للتطورات التي تحدث في بيئة الأعمال من خلال ظهور وتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS, مما دعا إلي ضرورة وضع إطار مقترح للأحكام المهنية يوضح كيفية إصدار أحكام مهنية خاصة بمراجعة التقديرات الخاصة بعدم التأكد في ضوء متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS, من أجل توحيد المعالجات المحاسبية.

2- مشكلة البحث:

وبناءً على ما سبق، يُمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة عن الأسئلة التالية:

1. ما المقصود بالأحكام المهنية وعلاقتها بالتقديرات المحاسبية ؟
2. ماهية الإطار المقترح للأحكام المهنية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يمكن من خلاله المراجع التعامل مع ظروف عدم التأكد؟
3. هل يمكن أن يساهم الإطار المقترح في مساعدة كل من إدارة عميل المراجعة والمراجعين في تحسين جودة الأحكام في ظل تطبيق معايير IFRS ؟

3- هدف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى تحديد إطار مقترح للأحكام المهنية المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية وذلك في ضوء تطبيق منظمات الأعمال للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS, وتتمثل الأهداف الفرعية للبحث في الآتي:

- 1) تحديد إطار نظري للأحكام المهنية وعلاقتها بالتقديرات المحاسبية.

(2) تحديد الإطار المقترح للأحكام المهنية المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية في ضوء تطبيق معايير IFRS .

(3) إبراز المتطلبات التي يقوم عليها الإطار المقترح للأحكام المهنية للتقديرات المحاسبية

4- أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من تناوله اتجاه من اتجاهات التطور في الفكر المحاسبي، حيث يُبرز البحث الحالي محاولة قيامه بدراسة بعض المحاور الحيوية والهامة وهي كيفية تحديد إطار مقترح للأحكام المهنية المتعلقة بمراجعة وتقييم التقديرات المحاسبية، ويُمكن أن يمثل نظرة متكاملة وشمولية وذلك لتحسين الحكم المهني، الأمر الذي يُمثل مدخلاً متطوراً لمنهجية البحث المُلائمة لطبيعة مُشكلة البحث، والمُؤيدة بالمصادر العلمية الحديثة.

5- فروض البحث:

سوف يقوم الباحث باختبار فرض البحث على النحو التالي:

H₁: يوجد ارتباط معنوي بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي والاحكام المهنية المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية.

6- نطاق البحث:

يقتصر البحث على وضع إطار مقترح لتطوير وتعزيز الأحكام المهنية لمراجعة وتقييم التقديرات المحاسبية، من خلال القيام بدراسة تطبيقية في موضوع الرسالة علي 160 مفردة من مجتمع الدراسة المتمثل في(المراجعين الخارجيين، أعضاء هيئة التدريس، الشركات، قطاع الحوكمة بهيئة الرقابة المالية، الجهاز المركزي للمحاسبات)، وقد تم تطبيق البحث علي عينة مرجعي القوائم المالية المسجلة بالبورصة المصرية والتي تكونت من 60 مفردة لتحديد مدى قبولهم عن الإطار المقترح.

7- منهج البحث:

- اعتمد الباحث على المزج بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي وذلك كما يلي :
- ملاحظة الظاهرة موضوع البحث والمتمثلة في تحديد اطار للاحكام المهنية من خلال استقراء الدراسات ذات الصلة بهدف بناء إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث وأهدافه.
 - اختبار فرض البحث والتحليل الإحصائي وتقديم الأدلة التطبيقية والوصول إلي النتائج.

8- خطة البحث:

وفقاً لأهداف البحث، ولمعالجة مشكلته، سوف يُستكمل البحث كما يلي:

1/8 استقراء وتحليل الدراسات السابقة.

2/8 مفهوم الأحكام المهنية وعلاقتها بالتقديرات المحاسبية في ظل ظروف عدم التأكد.

3/8 الإطار المقترح للاحكام المهنية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في ضوء تطبيق معايير . IFRS

4/8 الدراسة التطبيقية.

1/8 استقراء وتحليل الدراسات السابقة:

1/1/8 دراسة(ارسانيوس, 2006):

استهدفت الدراسة تحليل العوامل المؤثرة علي الأحكام الشخصية علي مراجعي الحسابات في إبداء الرأى عن التقديرات المحاسبية كأحد مجالات الحكم المهني, وتوصلت الدراسة إلي ثلاثة عوامل تؤثر علي الأحكام الشخصية تشمل سلوك الإدارة, وحوافزها, وإدارة المراجعة الداخلية كأحد اساليب الرقابة الداخلية, علاوة أن هناك ارتباط بين العوامل والتحفيز في الحكم الشخصي للمراجع فيما يتعلق برأيه بشأن التقديرات المحاسبية.

2/1/8 دراسة (Anthony C. Bucaro, 2015):

استهدفت الدراسة كيفية تأثير التفكير الانتقادي للمراجعين في مستوى اتخاذ المراجعين لقرارات الاختيار المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المعقدة، وتوضيح زيادة استخدام الحكم المهني في مراجعة حسابات القوائم المالية المعقدة، وقد خلصت إلي أن تبني مفهوم تفكير النظم الذي يعمل علي تغيير كيفية قيام المراجعين بدمج الأعمال المعقدة في تخطيط عملية المراجعة من أجل القدرة علي تحديد الأخطاء المحاسبية المحتملة، وأن المراجعين الذين يتبنون منظور تفكير النظم هم أكثر قدرة علي تطبيق المعايير التي تتطلب أحكام مهنية.

3/1/8 دراسة (Frank and Hoffman, 2015):

استهدفت هذه الدراسة دراسة التفسيرات والمناقشات والشك المهني في تقييم التقديرات المعقدة، وذلك من خلال إمداد المراجعين وتزويدهم بإرشادات وتعليمات مستندية استناداً إلي نظرية مستوى التفسير سوف تؤدي إلي تحسين كفاءة المراجع عند مراجعة هذه الأنواع من التقديرات، وتوصلت الدراسة إلي تزويد المراجعين بإرشادات وتعليمات بناءً علي نظرية التفسير يُحسن من كفاءة المراجعين في مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة.

4/1/8 دراسة (Anthony C. Bucaro, 2019):

استهدفت هذه الدراسة تقييم وتعزيز وتحسين الحكم المهني للمراجعين في مراجعة التقديرات المحاسبية والعمليات المعقدة من خلال تعزيز التفكير النقدي للمراجعين في ظل ديناميكية النظم، وتوصلت الدراسة إلي أن استخدام الحكم المهني لا يكفي فقط لتغيير طريقة تفكير المراجعين، ولكن المراجعين الأكثر استعداداً لمفهوم النظام هم الأكثر قدرة علي تقييم المواقف المعقدة بشكل أكثر فعالية، كما أن هدف تحسين الحكم المهني للمراجع يمكن أن يتحقق بشكل اساسي من خلال تغيير طريقة التفكير الخاصة بمراجعي الحسابات.

5/1/8 دراسة (Griffith,2019):

استهدفت هذه الدراسة تطوير الإطار العام لتحسين أحكام المراجعة المعقدة، من أجل تحسن الأحكام المهنية وجودة عملية المراجعة، وخلصت الدراسة إلى تزويد المراجعين بهدف ملائم من أجل القدرة علي تحسين الأحكام في المراجعة التي تتسم بالتعقيد وخاصة الاعتراف بالايراد وتقييم نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يعوض النقص في المعرفة والخبرة

ويخلص الباحث مما سبق، إلى وجود نُدرة شديدة في الدراسات التي تناولت الاحكام المهنية وارتباها بعدم التأكد كما أنها جاءت لتسليط الضوء على الاطار المقترح للاحكام المهنية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، الأمر الذي يُبرر أهمية مُساهمة البحث الحالي في تضيق تلك الفجوة في الأدب المحاسبي.

2/8 مفهوم الأحكام المهنية وعلاقتها بالتقديرات المحاسبية في ظل ظروف**عدم التأكد:**

وبشأن مفهوم أو تعريف الحكم المهني، فعلي الرغم من تناول العديد من الأدبيات مفهومه وماهيته، الا إنه من تحليل واستقراء الأدبيات فقد لوحظ عدم وجود اتفاق بين الأدبيات السابقة في توضيح ماهية ومفهوم الحكم المهني، الأمر الذي اوضحته دراسة لطفي(1995،ص494) أنه لا يوجد مفهوم يتسم بالدقة للحكم المهني وذلك نظراً لارتباطه بقدرة المراجع علي الأداء الكفاء للمهام المعقدة وذلك بالأعتماد علي خبرته المتراكمة وذلك لابداء رأيه حول موقف معين، لذلك فيختلف مقدرته علي التقدير الشخصي من مراجع إلي آخر بناءً علي الخبرة والمعرفة الفنية والتدريب المهني المستمر.

وفي نفس السياق فإن هناك مجموعة من الأدبيات(Chis,2014,P217;Ivan,2016,P1128) عرفت الحكم المهني علي أنه عبارة عن تطبيق المعارف والخبرات المتراكمة المكتسبة من خلال التدريب المرتبط بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال استخدام المعايير الاخلاقية ومبادئ

المحاسبة من أجل اتخاذ قرارات ملائمة بناءً على الإجراءات التي يجب اتخاذها أثناء عملية المراجعة من أجل تجنب التحيز في الرأي وتطبيق الشك المهني الملائم.

ويخلص الباحث مما سبق، أن مفهوم الحكم المهني **Professional judgment**

عبارة عن قدرة المراجع علي التقدير والتقييم المنطقي للمواقف أو الظروف والتوصل إلي نتائج في القضايا المحاسبية المعقدة المتعلقة بمراجعة القوائم المالية بطريقة حيادية وموضوعية وذلك بالاعتماد علي مجموعة من المقومات الأساسية للمراجع من أجل تكوين رأي مهني لتمكّنه من اتخاذ القرارات الملائمة والرشيّدة.

وبشأن مفهوم أو تعريف التقديرات المحاسبية، فعلي الرغم أن المعايير المحاسبية أوضحت أنواع التقديرات ومتطلبات الاعتراف بها والأفصاح عنها، إلا أنها لم تقم بوضع تعريف محدد للتقدير المحاسبي، ولكن يمكن تعريفها طبقاً لمعايير المراجعة" التقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس" ومن أمثلة هذه التقديرات المحاسبية: تقدير مخصص هبوط أسعار المحزون، تقدير مخصص الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، المصروفات المستحقة، والمخصصات المتعلقة بالالتزامات خلال فترة الضمان (SAS, No 57; ISA 540)

علاوة علي ذلك تتمثل المشكلات الأساسية للحكم المهني للمراجع المتعلقة بمراجعة التقديرات المعقدة في عدم قدرته علي اختبار وتحديد الافتراضات لتقديرات الإدارة بصورة كافية، وعدم قدرتهم علي الملاحظة وتحديد الأختلافات في تحليلاتهم بين الافتراضات والبيانات الداخلية والظروف الخارجية (Griffith et al, 2015,p2)

ولتوضيح ذلك فإن مسؤولية المراجع تتمثل في تقييم معقولية التقديرات المحاسبية للعميل، هذا وقد حددت العديد من المعايير العديد من المتطلبات عند مراجعة التقديرات المحاسبية. (ISA 540; Griffith et al, 2011, P8-9) وذلك عند تقييم التقديرات المحاسبية يجب علي المراجعين ما يلي:-

- 1- تحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الظروف التي تتطلب تقديرات جوهرية.
 - 2- تقييم مدى معقولية تقديرات العميل من خلال الفهم الكامل للعمليات التي يستخدمها العميل في إعداد التقديرات حيث تتيح المعايير للمراجع ما يلي:
 - أ - مراجعة واختيار العمليات لإعداد التقديرات الخاصة بالعميل: وذلك من خلال تحديد مجموعة من العناصر التي توفر الأدلة الكافية عن التقديرات والتي تتمثل في:-
 - اختبارات الرقابة لإعداد التقديرات.
 - اختبار ملائمة وموثوقية وكفاية البيانات المستخدمة في النموذج.
 - اختبار دقة الحسابات التي تم إجراؤها في تطبيق النموذج للعميل.
 - تقييم مدى ملائمة الافتراضات المستخدمة في النموذج.
 - مقارنة التقديرات بالأدلة الخارجية.
 - ب- تطوير التوقعات المستقبلية المستقلة لإعداد التقديرات: وذلك يجب أن يتم تطويره باستخدام نموذج وافتراضات بناء علي فهم بيئة العميل.
 - ج- مراجعة الأحداث والمعاملات اللاحقة المتعلقة بالتقديرات: وذلك من أجل توفير أدلة حول معقولية التقديرات أو الافتراضات المستخدمة في إعداد التقديرات.
- ويخلص الباحث مما سبق، أن حالات عدم التأكد أو المخاطرة المرتبطة بالتقديرات هي عامل مهم وضروري لتطبيق الحكم المهني للمراجعين، وذلك لأنه من المتطلبات الأساسية لتطبيق الحكم المهني هو نقص القواعد المنظمة في معايير المحاسبة الدولية أو المحلية وإعداد التقارير المالية حول مسألة محاسبية أو توافر الطرق المحاسبة البديلة، أو عندما يكون هناك ارتباط مباشر في النص القانوني للمعيار بإمكانية بتطبيق الحكم المهني والتي من الممكن تضمينها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.**

3/8 الإطار المقترح للأحكام المهنية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في ضوء

تطبيق معايير IFRS:

وبالرجوع إلي ماخلص إليه الباحث من استقراء وتحليل الأدبيات والممارسات العلمية ذات الصلة، وبالإعتماد علي مبررات ومقومات الأساسية للإطار المقترح من أجل استخدامه كنموذج استرشادي للأحكام المهنية، يُمكن بلورة الإطار المُقترح للأحكام المهنية لتقييم التقديرات المحاسبية في ظل تطبيق معايير IFRS، في الجدول التالي:

جدول رقم (1) الإطار المقترح للأحكام المهنية لتقييم التقديرات المحاسبية

1	تعتبر الإدارة مسئولة عن وضع التقديرات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية، وتتم هذه التقديرات عادة في ظل ظروف من عدم التأكد المناسبة للأحداث التي وقعت فعلا أو التي من المحتمل وقوعها.
2	التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه ومن أمثلة ذلك: (مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينون إلى القيمة الاستردادية المتوقعة/مخصص لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدار أعمارها الإنتاجية المقدرة/الإيرادات المستحقة/الضرائب المؤجلة/مخصص الخسارة الناتجة عن دعاوي قضائية./الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ/مخصص لمقابلة التزامات خلال فترة الضمان)
3	تحتاج التقديرات المحاسبية إلي استخدام الحكم الشخصي والاجتهاد سواء من الإدارة أو المراجع، ونتيجة لذلك فإن خطر حدوث تحريف هام يكون أعلى عندما تكون هناك تقديرات محاسبية.
4	تقع مسئولية فحص قياسات التقديرات المحاسبية علي الإدارة، حيث تتم التقديرات المحاسبية باستخدام قياسات مبنية على الخبرة المكتسبة في الماضي مثل استخدام معدلات نمطية لإهلاك كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة كما في إعادة تقدير الأعمار الإنتاجية المتبقية للأصول.
5	يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من نظام المعلومات الروتيني المرتبط بالقوائم المالية والذي يتم تطبيقه بصفة مستمرة أو قد يكون بصورة غير روتينية في نهاية الفترة فقط.
6	يجب أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية، حيث إن عدم التأكد المرتبط ببند ما أو عدم وجود البيانات الموضوعية قد يجعل من الصعب إجراء تقدير معقول.

7	قد يكون تقييم مراجعة عدم التأكد المحيط بالتقدير المحاسبي بسيط أو معقد حسب طبيعة البند، وفي حالة التقديرات المعقدة قد يتطلب الأمر وجود درجة عالية من المعرفة المتخصصة والحكم الشخصي
8	إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة خطر التحريف الهام في التقديرات المحاسبية للمنشأة - يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية من أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف المحيطة ومدى ملاءمة الإفصاح المطلوب عنها. - يساعد تفهم المراجع للمنشأة والبيئة التي تعمل فيها بما في ذلك الرقابة الداخلية على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن التقديرات المحاسبية للمنشأة.
9	فحص واختبار الإجراءات المستخدمة للتقديرات المحاسبية بمعرفة الإدارة - تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التي بنى على أساسها التقدير اهتماما خاصا للافتراضات التي تكون عرضة للتغير السريع أو الحكم الشخصي . - اختبار العمليات الحسابية التي ينطوي عليها التقدير التي ينطوي عليها التقدير، وتتوقف علي درجة التعقيد في عملية حساب التقدير وتقييم المراجع للطرق المستخدمة. - دراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات، ويجب أن يدرس المراجع بأن ذلك الاعتماد قد تم بواسطة المستوى الإداري المناسب.
10	تقييم نتائج إجراءات المراجعة - يجب على المراجع أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمعقولية التقدير المحاسبي بناء على خبرته بالمنشأة وبالصناعة، وما إذا كان التقدير متفقا مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها خلال مراجعته.

وطبقاً لازدياد تعقيد العمليات والتقديرات المحاسبية، فقد أصبح من الضروري تطبيق المراجعين للأحكام المهنية في ضوء زيادة هذه التعقيدات وذلك للأهمية الكبرى للحكم المهني في مراجعة التقديرات المحاسبية في ظل حالات عدم التأكد (Cannon and Bedard, 2017)

ولذلك يتوقع الباحث أن يُساعد الإطار المقترح المراجعين في تكوين رأي حول القضايا المهمة والضرورية لإعداد التقارير المالية ومدى ملائمتها في ضوء الحقائق لتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات الرشيدة والسليمة، ولذا يمكن اشتقاق فرض البحث على النحو التالي: يوجد ارتباط معنوي بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي والأحكام المهنية المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية.

4/8 الدراسة التطبيقية:

1/4/8: ادوات واجراءات الدراسة التطبيقية:

تتمثل أداة البحث الرئيسية في قائمة استقصاء قام الباحث بإعداده، تحتوي على مجموعة من البنود التي يقوم عيها الإطار المقترح، وتم تقديمها إلي مراجعي الحسابات من لهم خبرة محاسبية متعلقة بتقديرات عدم التأكد، وقد طُلب من عينة الدراسة التعبير عن آراهم باستخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس درجة قبولهم للإطار المقترح.

جدول رقم(2): قوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة لعينة الدراسة

عدد القوائم العينة	القوائم الموزعة	القوائم المستلمة	نسبة الاستجابة	القوائم الصحيحة	نسبة القوائم الصحيحة إلي القوائم الموزعة
60	53	50	88.3%	83%	مراجعي الحسابات

ترجع الحالات المستبعدة إلي عدم اكتمال الإجابات

2/4/8 الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

وقد اعتمد الباحث على مجموعة من أساليب الإحصاء الوصفية Descriptive Tasts والأساليب التحليلية في استخراج وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية. وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة ما يلي:

(أ) مجموعة الإحصاءات الوصفية: وتتمثل في مجموعة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف، والترتيب، ويهدف الباحث من الاعتماد على مجموعة الإحصاءات الوصفية إلى تحديد سمات مفردات عينة البحث.

(ب) مجموعة الاختبارات والإحصاءات التحليلية، وتتمثل في:

(1) أسلوب تحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد **Simple and Multiple**

Linear Regrission: لقياس التأثير المعنوي للإطار المقترح للأحكام

المهنية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في ظل تطبيق معايير IFRS.

(2) مصفوفة ارتباط بيرسون: للتعرف على مدى وجود علاقات بين المتغيرات

المستقلة والتابعة.

3/4/8 نتيجة اختبار الفرض البحثي:

وينص الفرض الأول علي أن: "يوجد ارتباط معنوي بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي والأحكام المهنية المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية"، وقد تم اختبار صحة الفرض من خلال استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1. الإحصاءات الوصفية:

جدول (2) يوضح الإحصاء الوصفي لتطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي

والأحكام المهنية المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية

الترتيب	معامل الاختلاف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغيرات
9	23.6%	0.925	3.92	تعتبر الإدارة مسؤولة عن وضع التقديرات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية، وتتم هذه التقديرات عادة في ظل ظروف من عدم التأكد المناسبة للأحداث التي وقعت فعلاً أو التي من المحتمل وقوعها.

4	20.7%	0.860	4.14	التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه ومن أمثلة ذلك: (مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينون إلى القيمة الاستردادية المتوقعة/مخصص لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدار أعمارها الإنتاجية المقدره/الإيرادات المستحقة/الضرائب المؤجلة/مخصص الخسارة الناتجة عن دعاوي قضائية./الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ/مخصص لمقابلة التزامات خلال فترة الضمان)
2	18.7%	0.735	3.92	تحتاج التقديرات المحاسبية إلي استخدام الحكم الشخصي والاجتهاد سواء من الإدارة أو المراجع, ونتيجة لذلك فإن خطر حدوث تحريف هام يكون أعلى عندما تكون هناك تقديرات محاسبية.
8	23.1%	0.887	3.83	تقع مسؤولية فحص قياسات التقديرات المحاسبية علي الإدارة, حيث تتم التقديرات المحاسبية باستخدام قياسات مبنية على الخبرة المكتسبة في الماضي مثل استخدام معدلات نمطية لإهلاك كل مجموعة من مجموعات الأصول الثابتة كما في إعادة تقدير الأعمار الإنتاجية المتبقية للأصول.
1	18.4%	0.790	4.29	يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من نظام المعلومات الروتيني المرتبط بالقوائم المالية والذي يتم تطبيقه بصفة مستمرة أو قد يكون بصورة غير روتينية في نهاية الفترة فقط.
7	23%	0.904	3.92	يجب أن يحصل المراجع على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية, حيث إن عدم التأكد المرتبط ببند ما أو عدم وجود البيانات الموضوعية قد يجعل من الصعب إجراء تقدير معقول.

6	22.7%	0.818	3.60	قد يكون تقييم مراجعة عدم التأكد المحيط بالتقدير المحاسبي بسيط أو معقد حسب طبيعة البند، وفي حالة التقديرات المعقدة قد يتطلب الأمر وجود درجة عالية من المعرفة المتخصصة والحكم الشخصي
5	22.3%	0.906	4.06	إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة خطر التحريف الهام في التقديرات المحاسبية للمنشأة: - يجب على المراجع أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية من أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف المحيطة ومدى ملاءمة الإفصاح المطلوب عنها. - يساعد تفهم المراجع للمنشأة والبيئة التي تعمل فيها بما في ذلك الرقابة الداخلية على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن التقديرات المحاسبية للمنشأة.
3	19.5%	0.781	4.01	فحص واختبار الإجراءات المستخدمة للتقديرات المحاسبية بمعرفة الإدارة: - تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التي بنى على أساسها التقدير اهتماما خاصا للافتراضات التي تكون عرضة للتغير السريع أو الحكم الشخصي . - اختبار العمليات الحسابية التي ينطوي عليها التقدير التي ينطوي عليها التقدير، وتتوقف علي درجة التعقيد في عملية حساب التقدير وتقييم المراجع للطرق المستخدمة. - دراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات، ويجب أن يدرس المراجع بأن ذلك الاعتماد قد تم بواسطة المستوى الإداري المناسب.

10	24.8%	0.979	3.93	تقييم نتائج إجراءات المراجعة: - يجب على المراجع أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمعقولية التقدير المحاسبي بناء على خبرته بالمنشأة وبالصناعة، وما إذا كان التقدير متفقاً مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها خلال مراجعته.
----	-------	-------	------	--

بعد استعراض الإحصاءات الوصفية يتضح من الجدول السابق أن:

- (1) معامل الاختلاف المعياري الأقل على الإطلاق ، والذي يأتي في المرتبة الأولى بمعامل اختلاف 18.4% وهو الذي يتعلق ببيتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من نظام المعلومات الروتيني المرتبط بالقوائم المالية والذي يتم تطبيقه بصفة مستمرة أو قد يكون بصورة غير روتينية في نهاية الفترة فقط. يليه في المرتبة الثانية بمعامل اختلاف 18.7% وهو تحتاج التقديرات المحاسبية إلي استخدام الحكم الشخصي والاجتهاد سواء من الإدارة أو المراجع، ونتيجة لذلك فإن خطر حدوث تحريف هام يكون أعلى عندما تكون هناك تقديرات محاسبية.
- (2) ويليه في الترتيب بمعامل اختلاف 19.5% وهو فحص واختبار الإجراءات المستخدمة للتقديرات المحاسبية بمعرفة الإدارة: تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التي بنى على أساسها التقدير اهتماماً خاصاً للافتراضات التي تكون عرضة للتغير السريع أو الحكم الشخصي، واختبار العمليات الحسابية التي ينطوي عليها التقدير التي ينطوي عليها التقدير، وتتوقف علي درجة التعقيد في عملية حساب التقدير وتقييم المراجع للطرق المستخدمة، ودراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات، ويجب أن يدرس المراجع بأن ذلك الاعتماد قد تم بواسطة المستوى الإداري المناسب.
- (3) ويأتي في المرتبة الأخيرة بمعامل اختلاف معياري 24.8% العبارة الخاصة بـ "تقييم نتائج إجراءات المراجعة، حيث يجب على المراجع أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمعقولية التقدير المحاسبي بناء على خبرته بالمنشأة وبالصناعة، وما إذا كان التقدير متفقاً مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها خلال مراجعته.

وبناءً على ما سبق يتضح للباحث صحة الفرض البحثي

2. مصفوفة ارتباط بيرسون:

جدول (3) مصفوفة ارتباط بيرسون لتحديد معنوية العلاقة بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير

الدولية للتقرير المالي، والأحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية

الأبعاد	تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي	الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية
تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي	1	
الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية	0.443***	1
*** دالة عند مستوى معنوية اقل من (0.001)		

يتضح من الجدول السابق رقم (3) ما يلي: وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي، والأحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية كأحد حالات عدم التأكد المؤثرة على مراجعة القوائم المالية. وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.01)، بما يؤكد صحة الفرض البحثي.

3: تحليل الانحدار الخطى البسيط:

جدول رقم (4) نتائج تحليل الانحدار الخطى البسيط لاختبار العلاقة بين تطبيق إدارة عميل

المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي، والأحكام المهنية المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية

Variables	β	Std.Error	T-test	Sig
الجزء الثابت	2.023	0.305	6.627	0.000
تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي	0.468	0.075	6.207	0.000
R ²	%19.6			
F-test	38.521			0.000

يتضح من الجدول السابق، أن النموذج معنوياً وصالح لاختبار العلاقة محل الدراسة حيث يتضح أن قيمة اختبار (F test) هي (38.521) وهي ذات معنوية عند مستوى أقل من (0.000) مما يدل على معنوية مكونات نموذج الانحدار الخطى البسيط وقدرة النموذج على التنبؤ.

كما أن قيمة معامل التحديد (R^2) والتي توضح المقدرة التفسيرية للنموذج بلغت (19.6%)، بمعنى أن (19.6%) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الأحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية كأحد حالات عدم التأكد المؤثرة على مراجعة القوائم المالية) يمكن تفسيرها من خلال التغير في تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي وباقي النسبة يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج.

وفيما يتعلق بتطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي فقد كان معنوياً حيث إن القيمة الاحتمالية (Sig) له بلغت (0.000) ومعامل انحدار موجباً (0.468). مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لتطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي، على الأحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية كأحد حالات عدم التأكد المؤثرة على مراجعة القوائم المالية. مما يؤكد صحة الفرض البحثي معادلة النموذج:

الأحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية كأحد حالات عدم التأكد المؤثرة على مراجعة القوائم المالية = $2.023 + 0.368$ تطبيق إدارة عميل المراجعة لمعايير الدولية للتقرير المالي

وبالتعويض عن قيم متوسطات تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي بالنموذج بقيم مقياس ليكرت الخماسي يمكن الحصول على القيمة المتوقعة للأحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية كأحد حالات عدم التأكد المؤثرة على مراجعة القوائم المالية.

ويرى الباحث أن اتفاق الشقين النظري والتطبيقي على أهمية الأطار المقترح، حيث يُساعد الإطار المقترح المراجعين في تكوين رأي حول القضايا المهمة والضرورية لإعداد التقارير

المالية ومدى ملائمتها في ضوء الحقائق لتمكن أصحاب المصالح من اتخاذ القرارات الرشيدة والسليمة، علاوة على ذلك حتى يمكن إعداد إطار للأحكام المهنية في السياق الذي توفره المعايير المحاسبية القابلة للتطبيق واللوائح والقوانين، من أجل المساعدة في تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة والمناسبة للمعاملات والاحداث المحاسبية.

9- نتائج البحث وتوصياته:

- توصل البحث إلى أن الإطار المقترح يعتمد مجموعة من البنود التي تتمثل في المتطلبات المتعلقة بتقييمات والاجتهادات الخاصة بالإدارة عند التقديرات المحاسبية (مسئولية الإدارة عن وضع التقديرات المحاسبية، تحتاج التقديرات المحاسبية إلى استخدام الحكم الشخصي والاجتهاد سواء من الإدارة)، والمسئوليات المتعلقة الاجراءات التي يقوم بها المراجع عند مراجعة التقديرات المحاسبية (إجراءات المراجعة الاضافية لمواجهة خطر التحريف الهام في التقديرات المحاسبية، فحص الإجراءات المستخدمة للتقديرات المحاسبية بمعرفة الإدارة، تقييم نتائج إجراءات المراجعة).
- توصل البحث إلى أن هناك مجموعة من الأطراف المستفيدة من الإطار المقترح، وذلك لامكانية تطبيق إطار الأحكام المهنية على مختلف منظمات الأعمال وهما المراجعين ومعدّي القوائم المالية ولجان المراجعة والهيئات التنظيمية من أجل المساعدة في تكوين رأي حول موضوع التقديرات المحاسبية في ظل عدم التأكد.
- توصل البحث في شقة التطبيقي وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي، والاحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم التقديرات المحاسبية كأحد حالات عدم التأكد المؤثرة على مراجعة القوائم المالية، ويتفق ذلك وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي لعينة الدراسة مما يؤكد قابلية الإطار المقترح .

وفي ضوء نتائج البحث، يوصي الباحث، بما يلي:

- يجب علي واضعي المعايير تطوير المعايير المهنية ووضع ارشادات بشأن الحكم المهني لمراجعة التقديرات المتعلقة بعدم التأكد، وتكليف مُعدي القوائم المالية بتسجيل القضايا المهمة للحكم المهني والإفصاح عنها.
- يجب علي الهيئات التنظيمية تقييم الحكم المهني بناءً علي المعلومات المتاحة، وتقييم ما إذا كان قد تم الإفصاح عن الأحكام المهنية ذات الصلة بشكل كافٍ في القوائم المالية وفقاً للقوانين أو اللوائح أو المعايير المهنية.

- مراجع البحث:

أولاً: المراجع العربية:

1. ارسانيوس، بدر نبيه،(2006)،"نموذج مقترح لتطوير دور المراجعين الخارجيين في التقرير عن التقديرات المحاسبية في ضوء عوامل الخطر البيئية دراسة اختبارية" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، العدد الثاني، ص ص 1-45.
2. لطفي، أمين السيد أحمد،(1995)، "آثار الخبرة المهنية علي كفاءة وفعالية وأحكام المراجعين(دراسة تحليلية وتطبيقية)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول.
3. مجاهد، سمير مرتضى محمد،(2002)،" إطار مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني للمراجع بغرض زيادة فعالية أعمال المراجعة في ضوء التغيرات الاقتصادية المعاصرة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد السادس، العدد الثاني، ص ص 209-280.
4. نويجي، حازم محفوظ محمد،(2019)،" أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط اجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات- دراسة تجريبية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث، العدد الثالث، ص ص 395-461.
5. قارئ، إيمان عبدالحى، (2009)،" ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية:دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة السعودية"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة- جامعة عين شمس.
6. يعقوب، ابتهاج اسماعيل،(2016)، "استعمال استراتيجية العصف الذهني لتعزيز الحكم المهني لمراقب الحسابات في تقييم استمرارية الوحدة الاقتصادية : دراسة لآراء عينة من

مراقبي الحسابات في البيئة العراقية"مجلة الادارة والاقتصاد, كلية الإدارة والاقتصاد,
الجامعة المستنصرية, العدد 109.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- AbdulHalim,hazianti,Hartini Jaafar and sharul Effendy janudin,(2018)," Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia", **International Business Research**; Vol. 11, No. 11,pp 119-127.
- Anthony C. Bucaro,(2019)," Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates*", **Accounting,Organizations and Society** ,73,pp 35-49
- Anthony C. Bucaro,(2015), "Applying Systems-Thinking To Reduce Check-The-Box Decisions In The Audit Of Complex Estimates" **Doctor Of Philosophy in Accountancy**, College of the University of Illinois at Urbana-Champaign,
- Cannon , Nathan H., Bedard, Jean C.,(2017)," Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field", **the accounting review**Vol. 92, No. 4pp. 81–114.
- Chis, Anca Oana,(2014)," Professional Judgement: The Key To A Successful Audit" **Practical Application of Science**, Vol. 2, No. 3,pp 217-222.
- Frank, Michele L, Hoffman, Vicky B,(2015)" Discussion of construal instructions and professional skepticism in evaluating complex estimates" **Accounting,Organizations and Society**,46-pp 56–58
- Griffith, Emily E, Kathryn Kadous and Donald Young,(2019)," Improving Complex Audit Judgments: A Framework and Evidence", **Contemporary Accounting Research**,pp1-55
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. R. (2015). Auditor mindsets and audits of complex estimates. **Journal of Accounting Research**, 53(1), pp1-31

- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. R. (2011). Auditing Complex Estimates: Process, Problems, and **Preliminary Recommendations for Improving Auditor Performance. Behavioral Accounting Research**, , pp1-51
- Hasan and Andreas,(2019)," A Study Of Audit Judgment In The Audit Process: Effects Of Obedience Pressures, Task Complexity, And Audit Expertise –The Case Of Public Accounting Firms In Sumatra-Indonesia" **International Journal Of Scientific & Technology Research**, V 8, 7,pp 32-37
- Ivan, Ionela,(2016)," The importance of professional judgement applied in the context of the International Financial Reporting Standards ", **Audit Financiar**, vol. XIV, No. 10, pp. 1127-1135.
- International Standard on Auditing ISA 540 Auditing accounting estimates, including fair value accounting estimates, and related disclosures.
- Peecher,M.E.,Solomon,I.,&Trotman,K.T.(2013)."An accountability framework for financial statement auditors and related research questions".**Accounting,Organi-zationsandSociety**,38(8),596–620.