

مدخل مقترح لتحسين مراجعة معقولية التقديرات المحاسبية
(دراسة اختبارية)

هبة عبدالرحيم إبراهيم
مأمورة ضرائب

د/ صلاح محمد كامل
مدرس متفرغ بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة بنها

أ.د/ طارق عبدالعظيم أحمد
أستاذ المحاسبة والمراجعة
وعميد الكلية الأسبق
كلية التجارة - جامعة بنها

مدخل مقترح لتحسين مراجعة معقولية التقديرات المحاسبية

(دراسة اختبارية)

أ.د/ طارق عبدالعظيم أحمد د/ صلاح محمد كامل هبة عبدالرحيم إبراهيم

ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى إجراء دراسة اختبارية للوقوف على مدى سلامة ودقة التقديرات المحاسبية مما ينعكس على تحسين جودة مراجعة القوائم المالية. ويتحقق هذا الهدف من خلال: التعرف على طبيعة وماهية التقديرات المحاسبية وأشكالها مع بيان أهم المعايير والإرشادات التي تحكم إعداد هذه التقديرات، والتعرف على أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق الجوهرية بهدف التوصل إلى سلامة ودقة هذه التقديرات، ودراسة لأهم الأساليب الكمية المستخدمة لحساب التقديرات المحاسبية، بالإضافة إلى استطلاع آراء أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية ومراجعي الحسابات بالشركات التابعة للبورصة المصرية.

ولتحقيق هدف الدراسة تضمن البحث عرض لبعض الدراسات السابقة بهدف إبراز الفجوة البحثية ، كما قامت الباحثة بوضع مجموعة من الفروض تم اختبارها من خلال دراسة اختبارية اعتمدت على قائمة استقصاء وجهت لكل من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية وكذلك مراجعي الحسابات بالشركات التابعة للبورصة المصرية وقد تم تحليل النتائج التي تم الحصول عليها عن طريق الاستعانة بمجموعة من الأساليب الإحصائية.

وقد أظهرت النتائج أن التقدير المحاسبي يتبلور في إعطاء قيمة تقريبية للبند في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لقياسه، وأظهرت نتائج الدراسة الاختبارية وجود تأثير ودلالة إحصائية لكل من المعايير والإرشادات الدولية، ونظم الخبرة ، وأدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات مدى الالتزام، وأدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات التحقق الجوهرية ،الأساليب الكمية على سلامة ودقة التقديرات المحاسبية .

الكلمات المفتاحية: التقديرات المحاسبية، نظم الخبرة، أدلة الإثبات، الأساليب الكمية.

A Proposed Approach for improving the audit reasonableness of Accounting Estimates (Empirical study)

Prof/Tarek Abd Elazeem Ahmed

Prof/ Salah Mohamed Kamel

Heba Abdelrehim Ibrahim

Abstract:

This study aims to conduct Empirical study to determine the correctness and accuracy of the accounting estimates, which is reflected in improving the quality of auditing financial statements. This objective is achieved by: identifying the nature of accounting estimates and their forms, indicating the most important guidelines and standards governing the preparation of these estimates, identifying the evidence extracted from compliance procedures and substantive tests in order to reach the validity and accuracy of these estimates, studying the most important quantitative methods used to calculate accounting estimates and surveying the opinions of faculty members in Egyptian universities and auditors in companies affiliated with the Egyptian Stock Exchange.

To achieve the study objective, research included a presentation of some previous studies to highlight the research gap, The researcher also developed set of hypotheses that were tested through Empirical study based on a questionnaire addressed to both faculty members of Egyptian universities as well as auditors of companies affiliated with the Egyptian Stock Exchange .The results obtained were analyzed using a set of statistical methods.

The results showed that Accounting Estimate crystallizes in giving an approximate value to the item in the absence of an accurate means of measurement, and the results of the Empirical study showed a statistical impact and indication of both international standards and guidelines, Expert systems, evidence from compliance procedures, evidence from substantive tests and quantitative methods on the correctness and accuracy of accounting estimates.

Keywords: Accounting Estimates, Expert Systems, Evidence, Quantitative Methods.

١- الإطار العام للبحث

١/١- مقدمة البحث:

يتطلب إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي التوصل إلى بيان أن الحسابات الختامية تعبر عن نتيجة النشاط من صافي ربح أو خسارة وذلك بصورة عادلة، وأن قائمة المركز المالي (الميزانية) تعبر بعدالة عن المركز المالي للمنشأة في لحظة سكون افتراضية.

ولما كانت القوائم المالية بصفة عامة تتكون من نوعين من البنود أوليهما بنودا تاريخية لادخل للتقدير الشخصي في حسابها، وثانيهما بنود تقديرية وهي تلك التي تعتمد على التقدير الشخصي لمن يعد هذه القوائم وهي بذلك تخرج المحاسبة عن مفهوم الموضوعية حيث إن تلك التقديرات تخضع بشكل كبير للتقدير الشخصي كما سبق الإشارة، ومن ثم فإن التوصل إلى معقولية هذه التقديرات سوف ينتج عنها سلامة وعدالة القوائم المالية.

وتعد نظم الخبرة أحد فروع الذكاء الاصطناعي التي حظيت باهتمام بالغ من جانب المحاسبين والمراجعين لما لها من دور هام في اتخاذ قرارات متعددة في مجالات المحاسبة والمراجعة، ففي مجال المراجعة تساعد نظم الخبرة المراجعين في الرقابة الداخلية، تجميع وتقييم أدلة الإثبات وتكوين رأي المراجع وفي مجال المحاسبة تستخدم نظم الخبرة في مجالات متعددة منها تقدير بعض المخصصات.

وتجدر الإشارة إلى أنه يقع على عاتق مراقب الحسابات مسئولية تقييم معقولية التقديرات المحاسبية، وحتى يفي مراقب الحسابات بهذا الدور فإنه يجب عليه الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة عن طريق إجراء كل من اختبارات مدى الالتزام وإجراءات التحقق الجوهرية، ويقوم مراقب الحسابات بالحصول على أدلة الإثبات عن طريق الفحص والمصادقات والاستفسارات والإجراءات التحليلية والملاحظة مما يمكنه من التوصل إلى أساس معقول لإبداء رأيه الفني عن القوائم المالية.

ويساعد استخدام الأساليب الكمية مراقب الحسابات في الحصول على أدلة إثبات موضوعية عن التقديرات المحاسبية، وتقليل حالة عدم التأكد الملازمة للتقديرات المحاسبية، والكشف عن أخطاء التحيز بالتقديرات المحاسبية مما يعمل على تحقيق كفاءة وفعالية مراجعة تلك التقديرات.

٢/١- الدراسات السابقة:

١- دراسة (أ.د/طارق عبدالعظيم أحمد، ١٩٩١)^(١) :

هدفت الدراسة إلى القيام بدراسة تطبيقية على شركة النصر للأغذية المحفوظة "قها" من أجل التعرف على أهم مشاكل التقديرات المحاسبية وأثرها على دلالة القوائم المالية مما يساهم في اقتراح مدخل لمراجعة هذه التقديرات للتأكد من سلامتها وخلوها من أي خطأ جوهري ومدى ملائمة الإفصاح عنها.

وتوصلت الدراسة إلى أن إطار مراجعة التقديرات المحاسبية يقوم على تقييم النظام المحاسبي والرقابة الداخلية المتعلقة به في ضوء إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق الجوهرية، التحقق من دقة البيانات التي اتخذت كمدخلات للتقدير المحاسبي، فحص العمليات الحسابية للتقديرات المحاسبية مع الاستعانة بالخبراء في العمليات التي تتطلب أساليب متخصصة، الإفصاح حيث يشير المراجع إلى أية بيانات غير سليمة أو بيانات لم يتم الإفصاح عنها متعلقة بالتقديرات المحاسبية من شأنها تضليل مستخدم القوائم المالية.

٢- دراسة (Abuh Adah, 2014)^(٢) :

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تأثير استخدام طريقة القسط الثابت في حساب الإهلاك على جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام طريقة القسط الثابت ينعكس على جودة المعلومات ذات العلاقة بالأصول الإنتاجية على جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في هذا الشأن، كما توصلت الدراسة إلى تعدد وتنوع طرق حساب الإهلاك منها بالإضافة إلى طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، طريقة إعادة تقدير الأصول وهذا التعدد والتنوع يلقي بالمرونة في استخدام الطريقة المثلى لحساب معدلات الإهلاك مع الأخذ في الاعتبار الثبات في تطبيق الطريقة المطبقة من فترة مالية إلى أخرى.

(١) أ.د/ طارق عبدالعظيم أحمد، "مدخل مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية : دراسة تطبيقية على شركة النصر للأغذية المحفوظة "قها"، مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية، العدد الثاني، ١٩٩١، ص ص ٢٣٥- ٢٨٤.

(2)Abuh Adah , " Straight Line Method of Depreciation and Financial Information Quality of Nigerian Service Companies ", International Journal of Finance &Accounting Studies , vol .2 , No.2 , Oct . 2014, p p .1-7.

- ٣- دراسة (مارتين بطرس القس ، د/ برنس ميخائيل غطاس ، د/ إيمان فتحي أحمد، ٢٠١٦) (١):
- هدفت الدراسة إلى عرض لأساليب إدارة الأرباح عند تقييم المخزون السلعي بين معيار المحاسبة المصري رقم (٢) والقانون الضريبي الساري.
- وتوصلت الدراسة إلى أن المنشأة تستخدم مجموعة من الأساليب لإدارة الأرباح من خلال المخزون السلعي وتتمثل هذه الأساليب في أساليب حقيقية ترتبط بقرارات التشغيل والإنتاج ، وأساليب محاسبية ترتبط بالتغير في السياسات المحاسبية والتقديرات الحكيمة، وأن الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتقديرات الحكيمة يخفض من إدارة الأرباح كسياسة غير مشروعة.
- ٤- دراسة (أحمد عادل أحمد، ٢٠١٧) (٢):
- هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- وتوصلت الدراسة إلى أن التقديرات المحاسبية تمثل أهم التحديات التي يواجهها المقرضون والمستثمرون ومراقبو الحسابات وذلك يرجع إلى ظروف عدم التأكد المرتبطة بها، والحكم الشخصي المتلازم للأحكام المهنية الخاصة بتقديرها، مما يزيد من احتمالية وجود مخاطر تحريفات جوهرية في القوائم المالية، كما توصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من قدرة التقديرات المحاسبية على توفير معلومات أكثر شفافية وملاءمة لاتخاذ القرارات، إلا أنها قد تعمل على خفض ثقة مستخدمي التقارير المالية في جودة المعلومات المدرجة بها وبالتالي جودة التقارير المالية ككل ولكن ذلك يكون في نطاق محدود.

(١) مارتين بطرس القس، د/ برنس ميخائيل غطاس، د/ إيمان فتحي أحمد، " أساليب إدارة الأرباح عند تقييم المخزون السلعي بين معيار المحاسبة المصري رقم (٢) والقانون الضريبي الساري"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الستون ، ٢٠١٦، ص ص ١٢٥-١٤٨.

(٢) أحمد عادل أحمد، " أثر الإفصاح عن التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية) دراسة تطبيقية) "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الرابع والخمسون، العدد الأول، ٢٠١٧، ص ص ٢٢٣-٢٤٧.

٥- دراسة (Ben Wilson Van, 2017)^(١):

هدفت الدراسة إلى القيام بدراسة تحليلية لقياس أثر التحيز الإداري في إعداد التقديرات المحاسبية وانعكاسات ذلك على التحفظات التي يبديها مراقب الحسابات في هذا المجال.

وتوصلت الدراسة إلى أنه كلما كان خطر التحيز الإداري في التقديرات المحاسبية مرتفعاً كلما انعكس ذلك على زيادة الجهد المهني لمراقب الحسابات، وعندما يواجه مراقب الحسابات خطراً منخفضاً في تحيز الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية فإن يقوم ببذل عناية مهنية أقل.

٦- دراسة (د/ حازم محفوظ محمد)^(٢):

هدفت الدراسة إلى بيان أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لدرجة تعقد التقديرات المحاسبية على تخطيط إجراءات المراجعة وهذا التأثير يتضمن كلا من؛ تقييم الخطر المتلازم، وتوسيع حجم العينة، ومد فترة التحقق من التقديرات، كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لدرجة تعقد التقديرات المحاسبية وما قد يتطلبه ذلك من الاستعانة بخبير وينعكس ذلك على التقرير الأمر الذي يؤدي إلى تحسين كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

(1) Ben Wilson Van, "Auditing Complex Estimates: Does Emphasizing Management Bias Decrease Sensitivity to Measurement Imprecision?", Doctoral dissertation, University of Texas at Austin, Dec. 2017, p p.1-120.

(٢) يراجع في ذلك:

(أ) د/ حازم محفوظ محمد، "أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات- دراسة تجريبية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث، العدد الثالث، ٢٠١٩، ص ص ٣٩٥-٤٦١.

(b) Kathryn Kadous & Yuepin (Daniel) Zhou, "How Does Intrinsic Motivation Improve Auditor Judgment in Complex Audit Tasks" ?, contemporary Accounting Research, vol. 36, No.1, Spring.2019, p p.108-131.

وتقوم الباحثة بعرض الفجوة البحثية الناتجة عن مراجعة الدراسات والأدبيات السابقة ، والتي سوف تسهم في تحديد أبعاد المشكلة موضع البحث في الشكل التالي:



شكل (١)^١
الفجوة البحثية

(١) المصدر: من إعداد الباحثة في ضوء تحليل نتائج الدراسات السابقة سألقة الذكر.

٣/١ - مشكلة البحث:

تهدف المراجعة إلى التحقق من عدالة عرض بنود القوائم المالية لتوفير مستوى مقبول من التأكيد بشأن مصداقية المعلومات المالية بتلك القوائم ولا يمكن للمراجعة أن تقدم تأكيدات مطلقة أو ضمان عن خلو معلومات القوائم المالية من تحريفات جوهرية تؤثر على قرارات مستخدمي تلك القوائم، وقد تكون هذه التحريفات غير متعمدة (أخطاء) أو متعمدة مثل الغش والتلاعب في القوائم المالية.

وتتضمن القوائم المالية العديد من التقديرات المحاسبية، وتتطوي عملية التقدير على أحكام شخصية وافتراسات تتم بناء على آخر معلومات متاحة وموثوق بها، وعادة ما تتم هذه التقديرات في ظل ظروف عدم التأكد المصاحبة للأحداث التي وقعت فعلاً أو التي من المحتمل وقوعها مستقبلاً وتحتاج إلى استخدام الحكم الشخصي ونتيجة لذلك فإن هذه التقديرات عادة ما تكون عرضة للأخطاء وعدم الثقة.

وبناء على ما سبق يمكن بلورة مشكلة البحث في السؤال الرئيس الآتي:
ما هو الإطار العلمي المقترح لتحسين مراجعة معقولية التقديرات المحاسبية؟
ويشتمل من السؤال الرئيسي للبحث الأسئلة الفرعية الآتية:

- ١) ماهية وطبيعة التقديرات المحاسبية وأشكالها؟
- ٢) ماهية أدلة الإثبات المتعلقة بإجراءات مدى الالتزام وصولاً إلى سلامة ودقة التقديرات المحاسبية؟
- ٣) ماهية أدلة الإثبات المتعلقة بإجراءات التحقق الجوهرية وصولاً إلى سلامة ودقة التقديرات المحاسبية؟
- ٤) ما هي أهم الأساليب الكمية التي تعين على ضمان دقة ومعقولية التقديرات المحاسبية؟
- ٥) ما هي الوسائل الواجب اتباعها عند إجراء الدراسة الاختبارية وذلك للتوصل إلى ضمان دقة ومعقولية التقديرات المحاسبية؟

٤/١ - أهداف البحث:

- يتمثل الهدف الرئيس للبحث في إجراء دراسة اختبارية للوقوف على مدى سلامة ودقة التقديرات المحاسبية مما ينعكس على تحسين جودة مراجعة القوائم المالية ، ويتحقق هذا الهدف من خلال:-
- ١- التعرف على طبيعة و ماهية التقديرات المحاسبية وأشكالها مع بيان أهم المعايير والإرشادات التي تحكم إعداد هذه التقديرات.
 - ٢- التعرف على أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق الجوهرية بهدف التوصل إلى سلامة ودقة التقديرات المحاسبية.

٣-دراسة تحليلية لأهم الأساليب الكمية المستخدمة لحساب التقديرات المحاسبية.

٤-القيام بدراسة اختبارية على بعض الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية من منظور معالجتها للتقديرات المحاسبية ووفقاً لقوائمها المالية المنشورة.

٥/١- أهمية البحث:

(أ)الأهمية العلمية:

تتبلور الأهمية العلمية في عرض الأسس العلمية التي تكفل دقة ومعقولية التقديرات المحاسبية مما يساعد على تحسين جودة مراجعة القوائم المالية وما تعكسه من دلالات عن نتيجة النشاط والمركز المالي.

(ب)الأهمية العملية:

هذا المدخل المقترح يفيد تطبيقه على الشركات المساهمة مما يساعدها على إبراز التقديرات المحاسبية في صورة تتسم بالدقة والمعقولية.

٦/١- فروض البحث:

تحقيقاً لهدف البحث والتغلب على مشكلته سيتم اختبار الفروض التالية:

□ الفرض الرئيسي الأول: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين المعايير والإرشادات الدولية الواجب اتباعها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وسلامة ودقة هذه التقديرات من جهة أخرى.

□ الفرض الرئيسي الثاني: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين استخدام أساليب نظم الخبرة من جهة وسلامة ودقة حساب هذه التقديرات المحاسبية من جهة أخرى.

□ الفرض الرئيسي الثالث: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات مدى الالتزام من جهة وسلامة التقديرات المحاسبية من جهة أخرى.

□ الفرض الرئيسي الرابع: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات التحقق الجوهرية من جهة ودقة حساب هذه التقديرات المحاسبية من جهة أخرى.

□ الفرض الرئيسي الخامس: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين استخدام الأساليب الكمية من جهة والتوصل إلى دقة ومعقولية هذه التقديرات المحاسبية من جهة أخرى.

٧/١- مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات بالشركات التابعة للبورصة المصرية وكذلك أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة تم الاعتماد على أسلوب

العينات لعملية جمع البيانات، وقد اعتمدت الباحثة في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الاختبارية لمجتمع الدراسة وحجم العينة على أسلوب قائمة الاستقصاء.

٨/١- خطة البحث:

في ضوء مشكلة وأهداف البحث تتمثل خطة البحث فيما يلي:

- ١- الإطار العام للبحث.
- ٢- التقديرات المحاسبية في الفكر المحاسبي.
- ٣- دور نظم الخبرة في تجميع وتقييم أدلة الإثبات وانعكاساتها على قناعة المراجع بمدى سلامة التقديرات المحاسبية.
- ٤- أدلة الإثبات المستخرجة من اختبارات مدى الالتزام وإجراءات التحقق الجوهرية للتحقق من سلامة ودقة التقديرات المحاسبية.
- ٥- دور الأساليب الكمية في تحقيق معقولية التقديرات المحاسبية.
- ٦- الدراسة الاختبارية.
- ٧- النتائج.
- ٨- التوصيات.
- ٩- المراجع.

٢- التقديرات المحاسبية في الفكر المحاسبي.

يمكن توضيح مضمون التقديرات المحاسبية من خلال توضيح مفهومها من وجهات نظر متنوعة ، وتوضيح طبيعتها، وأشكالها، والطرق المستخدمة في حسابها، وعرض لبعض المعايير والإرشادات الدولية المنظمة لعملية إعداد التقديرات المحاسبية.

٢/١ مفهوم التقديرات المحاسبية:

عرف (د. طارق عبد العظيم، ١٩٩١: ٢٣٥) التقديرات المحاسبية بأنها "قيمة تقريبية للبند في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لقياسه". بينما عرفت (ليلي يحيى، ٢٠١٨: ٣٤٧) التقديرات المحاسبية بأنها "قيم غير فعلية لبعض العناصر بالقوائم المالية وتتولى الإدارة مسؤولية تقديرها بصورة تقريبية وذلك لعدم توافر بيانات كافية عن قيمها الحقيقية وعدم توافر وسيلة محددة لقياسها.

ومن خلال ماسبق ترى الباحثة أن التقديرات المحاسبية تشير إلى قيم تقريبية أو محتملة لبند موجودة في القوائم المالية وتبنى على الحكم والتقدير الشخصي ولا يمكن تحديد درجة دقتها ولا يوجد طريقة محددة لقياسها لإرتباطها بظروف عدم التأكد المحيطة بقياس تلك القيم أولصعوبة الحصول على البيانات الكافية المتعلقة بالأحداث الفعلية في الوقت الملائم وبالتكلفة الملائمة.

٢/٢ طبيعته التقديرات المحاسبية:

أشارت (د. إيمان عبدالحى، ٢٠٠٩: ٣) إلى وجود العديد من المظاهر المصاحبة للتقديرات المحاسبية منها؛ ارتباط التقديرات المحاسبية بظروف عدم التأكد عن نتائج الأحداث المحتمل وقوعها مستقبلاً، أنها تعد من المواطن الأساسية التي يمكن للإدارة أن تستخدمها للتلاعب في القوائم المالية بطرق تبدو مشروعة، اعتماد التقديرات المحاسبية على أعمال الاجتهاد والتقدير الشخصي سواء لإدارة المنشأة في مرحلة رصدتها بالقوائم المالية أو لمراقب الحسابات عند فحصها.

وتستنتج الباحثة مما سبق أن التقديرات المحاسبية تتسم بأنها غير دقيقة وتبنى على تقديرات ذاتية وتحتوي على درجة من عدم التأكد مما يؤدي إلى زيادة معدلات الأخطاء بها ويجعلها مجالاً للتلاعب.

٣/٢ أشكال التقديرات المحاسبية:

أشار معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) إلى أن من أمثلة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ما يلي:

- ١- مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينين إلى القيمة الاستردادية المتوقعة.
- ٢- مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدار أعمارها الإنتاجية المقدرة.
- ٣- الإيرادات المستحقة.
- ٤- الضرائب المؤجلة.

٥-مخصص الخسائر الناتجة من دعاوي قضائية.

٦-مخصص الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ.

٧-مخصصات لمقابلة الالتزامات خلال فترة الضمان.

٤/٢ الطرق المستخدمة في حساب التقديرات المحاسبية:

تتعدد وتتنوع طرق حساب كل شكل من أشكال التقديرات المحاسبية؛ فالمخزون يتم حسابه بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، المخصصات المالية كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها يتم حسابه بطريقة الخصم المباشر وطريقة تكوين المخصص، والمخصصات الفنية كمخصص التعويضات تحت التسوية يتم حسابه بالطريقة الفردية وطريقة التسلسل السلمي، الإهلاك يتم حسابه بطريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام. مما يتطلب من مراقب الحسابات اختيار الطريقة المناسبة التي تعمل على دقة التقدير المحاسبي حيث إن ذلك يؤثر على نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي ، فكلما زادت دقة التقديرات المحاسبية كلما زادت جودة القوائم المالية.

٥/٢ المعايير والإرشادات الدولية المنظمة لعملية إعداد التقديرات المحاسبية:

أوضح معيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٠) بشأن عرض التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها ،أنه يجب على مراقب الحسابات الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عما إذا كانت الإفصاحات في القوائم المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية قد تمت وفقاً لمتطلبات التقرير المالي المطبق، كما أكد معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل لسنة ٢٠١٩ بشأن عرض التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها أنه يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات بشأن الافتراضات التي تستخدمها الإدارة وتتعلق بالمستقبل وكذا عن المصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة في نهاية الفترة المالية والتي تنسم بمخاطر جوهرية قد يترتب عليها تسويات ذات أهمية نسبية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي.

٣- دور نظم الخبرة في تجميع وتقييم أدلة الإثبات وانعكاساتها على قناعة

المراجع بمدى سلامة التقديرات المحاسبية.

تعد نظم الخبرة من الأساليب التي تساعد مراقب الحسابات في الحصول على أدلة إثبات يقينية ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية والتقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية المطبق للتحقق من سلامة التقديرات المحاسبية ، كما تعمل نظم الخبرة على ترشيد التقدير الشخصي لمراقب الحسابات عند مراجعة التقديرات المحاسبية كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها، مما يعمل على زيادة دقة تقديره والذي بدوره يؤدي إلى إضفاء درجة من الثقة على عدالة ومصداقية القوائم المالية في التعبير عن نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي.

٤- أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق الجوهرية للتحقق من سلامة ودقة التقديرات المحاسبية.

عرفت (د. إيمان عبد الفتاح، ٢٠١٨: ٣٠٠) أدلة الإثبات بأنها "كل ما يعتمد عليه المراجع أو يؤثر على حكمه من أجل الوصول إلى رأي عن صحة وجدية البيانات المحاسبية والقوائم المالية ودرجة تعبيرها عن نشاط المنشأة ومركزها المالي"، كما ورد تعريف لأدلة الإثبات في معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) بأنها "كل المعلومات التي يستخدمها المراجع للتوصل إلى الاستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه"، وهي تشمل على المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى.

وترى الباحثة أن أدلة الإثبات هي المعلومات التي يعتمد عليها المراجع في الوصول إلى استنتاجات معقولة حتى يتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد عما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومدى صحة البيانات المعروضة بتلك القوائم.

ويتمثل الهدف الأساسي من نظام الرقابة الداخلية في الحصول على معلومات موثوق بها للمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية، ويقوم المراجع بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية بناء على الأدلة الموثوق بها والتي تم الحصول عليها من النظام المحاسبي وعلى العكس عندما يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية على أنه غير فعال فهذا يدل على أن الأدلة التي تم الحصول عليها من النظام المحاسبي لا يمكن الوثوق فيها وذلك يعنى أن كلما زادت فعالية نظام الرقابة الداخلية كلما زادت الثقة في أدلة المراجعة (Aasmund Eilifsen et al., 2014:134).

وقد أوضح (د. أمين، ٢٠٠٩: ٦٨١-٦٨٢) أنه ينبغي على مراقب الحسابات عند الحصول على أدلة الإثبات التأكد من الآتي:

- ١- الحدوث: أي أن العملية المالية أو الحدث الذي وقع يتعلق بالمنشأة أثناء الفترة الملائمة.
- ٢- الوجود: أي أن الأصل أو الالتزام يكون موجوداً في تاريخ معين.
- ٣- الاكتمال: أي أنه لا يوجد أي أصول أو التزامات غير مسجلة، وكذلك لا يوجد أي عمليات أو أحداث غير مسجلة أو بنود لم يتم الإفصاح عنها.
- ٤- التقويم: أي أن الأصل أو الالتزام قد تم تسجيله بقيمته الملائمة.
- ٥- الحقوق والالتزامات: أي أن الأصل أو الالتزام يتعلق بالمنشأة في تاريخ معين.
- ٦- القياس: أي أن العملية المالية أو الحدث قد تم تسجيله بالقيمة الصحيحة، وأن الإيراد أو المصروف قد تم تخصيصه على الفترة الصحيحة.
- ٧- العرض والإفصاح: أي أن البند قد تم الإفصاح عنه وتبويبه ووصفه طبقاً لإطار عمل التقرير.

٥- دور الأساليب الكمية في تحقيق معقولية التقديرات المحاسبية.

تلعب الأساليب الكمية دوراً محورياً في التوصل إلى معقولية التقديرات المحاسبية في ضوء مستوى ودرجة الدقة والثقة اللازمة، حيث تعمل تلك الأساليب على ترشيد الحكم الشخصي لمراقب الحسابات وخفض درجة التحيز عند تقييم معقولية التقديرات المحاسبية، فاستخدام مراقب الحسابات لكل من أسلوب تحليل الانحدار وأسلوب السلاسل الزمنية ونموذج المتوسط المتحرك ذاتي الانحدار (ARIMA) وأسلوب الفحص التحليلي وأسلوب تحليل الاتجاه وأسلوب النسب المالية يساعده في الحصول على أدلة الإثبات التي تمكنه من الحكم على معقولية التقديرات المحاسبية.

٦- الدراسة الاختبارية

يتمثل الهدف من هذه الدراسة الاختبارية في تحسين مراجعة ومعقولية التقديرات المحاسبية، ولتحقيق هذا الهدف قامت الباحثة بوضع مجموعة من الفروض وتم اختبار مدى صحتها، حيث قامت الباحثة بإعداد قائمة استقصاء وذلك بالاعتماد على المقاييس المستخدمة في الدراسات السابقة لقياس كل فرض من فروض الدراسة.

قامت الباحثة بتفريغ الردود على الأسئلة بجدول البيانات وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بحزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science المعروفة اختصاراً باسم (SPSS) وقد استعانت الباحثة بالأساليب التالية:

- ١- معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha لقياس ثبات الاستبيان.
- ٢- معامل الاتساق الداخلي Internal consistency.
- ٣- الإحصاءات الوصفية Descriptive statistics للبيانات من خلال حساب بعض المقاييس مثل الوسط الحسابي Mean والانحراف المعياري Standard Deviation ومعامل الاختلاف Coefficient of Variation وكذلك الجداول التكرارية والنسب المئوية وذلك لتحديد سمات اتجاهات استجابات مفردات العينة.
- ٤- اختبار (T-Test) لاختبار تساوي متوسط كل عبارة مع الوسط الافتراضي (٣) محايد وكذلك لاختبار معنوية معاملات الانحدار.
- ٥- اختبار فريدمان Friedman Test لقياس الأهمية النسبية لعبارات أبعاد الدراسة.
- ٦- نموذج الانحدار الخطي البسيط Simple Linear Regression Model.
- ٧- اختبار مان ويتني Mann-Whitney Test لتحليل التباين بالنسبة للمجموعات الثنائية.

٨- اختبار كروسكال والاس Kruskal-Wallis لتحليل التباين بالنسبة للمجموعات الأكثر من فئتين.

وقد اعتمدت الباحثة عند صياغة فروض البحث علي عدد من المصادر المختلفة في مقدمتها الدراسات السابقة ذات العلاقة المباشرة وغير المباشرة بمشكلة الدراسة الحالية واستنادا إلى مشكلة الدراسة والتساؤلات المتعلقة بها تم صياغة فروض البحث في صورة الإيجاب، والتي سيجري اختبارها بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة. وفيما يلي فروض الدراسة:

□ الفرض الرئيسي الأول: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين المعايير والإرشادات الدولية الواجب اتباعها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية وسلامة ودقة هذه التقديرات من جهة أخرى.

□ الفرض الرئيسي الثاني: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين استخدام أساليب نظم الخبرة من جهة وسلامة ودقة حساب هذه التقديرات المحاسبية من جهة أخرى.

□ الفرض الرئيسي الثالث: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات مدى الالتزام من جهة وسلامة التقديرات المحاسبية من جهة أخرى.

□ الفرض الرئيسي الرابع: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات التحقق الجوهرية من جهة ودقة حساب هذه التقديرات المحاسبية من جهة أخرى.

□ الفرض الرئيسي الخامس: توجد علاقة ذات تأثير ودلالة إحصائية بين استخدام الأساليب الكمية من جهة والتوصل إلى دقة ومعقولية هذه التقديرات المحاسبية من جهة أخرى.

اختبار صدق وثبات قائمة الاستقصاء:-

لتحديد درجة صلاحية ومدى الاعتماد على الأداة المستخدمة في قياس استجابات مفردات العينة، قامت الباحثة باستخدام كل من معامل الاتساق الداخلي Internal consistency وقياس درجة مصداقية النتائج المحققة لكل بند من بنود الاستقصاء، والذي يعتمد في المقام الأول على معامل الارتباط، وبالتالي فمن الضروري أن يكون المعيار الأساسي هو اختبار لمعنوية معامل الارتباط، ومعامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha لقياس ثبات الاستبيان.

معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات لعبارات أبعاد الدراسة:-

قامت الباحثة بقياس ثبات أبعاد الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول رقم (١) معاملات ألفا كرونباخ لعبارات أبعاد الدراسة

أبعاد الدراسة	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
البعد الأول المعايير والإرشادات الدولية الواجب اتباعها فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية.	١٥	.711
البعد الثاني أساليب نظم الخبرة وعلاقتها بسلامة ودقة التقديرات المحاسبية.	١٥	.822
البعد الثالث أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات مدى الالتزام وعلاقتها بسلامة ودقة التقديرات المحاسبية.	١٥	.688
البعد الرابع أدلة الإثبات المستخرجة من إجراءات التحقق الجوهرية وعلاقتها بسلامة ودقة التقديرات المحاسبية.	١٥	.704
البعد الخامس الأساليب الكمية وعلاقتها بسلامة ودقة التقديرات المحاسبية.	١٥	.805
المقياس ككل	٧٥	.933

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- أن معامل ألفا كرونباخ أكبر من ٦٠% لجميع أبعاد الدراسة، بالإضافة إلى أن معامل ألفا كرونباخ للمقياس ككل أكبر من ٩٠%، حيث جاء يساوي (٩٣.٣%) وعلى ذلك يُمكن الإعتماد عليها في قياس فروض الدراسة.

وهذا يؤكد على أن الاستبيان يقيس ما بني من أجله وأن جميع عبارات الفروض واضحة لعينة الدراسة وليس فيها غموض ولو قامت الباحثة بتطبيق الاستبيان مرة ثانية على نفس العينة ستعطي نفس النتائج تقريبا.

٧- النتائج

- ١- أن التقدير المحاسبي يتبلور في إعطاء قيمة تقريبية للبند في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لقياسه.
- ٢- أن أشكال التقديرات المحاسبية تتمثل في الآتي:
 - أ- المخزون.
 - ب- المخصصات.
 - ج- الإهلاك.
- ٣- طرق حساب التقديرات المحاسبية تتمثل في الآتي:
 - أ- يتم حساب المخزون بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.
 - ب- يتم حساب المخصصات المالية كمخصص الديون المشكوك في تحصيلها بطريقة الخصم المباشر وطريقة تكوين المخصص، والمخصصات الفنية كمخصص التعويضات تحت التسوية بالطريقة الفردية وطريقة التسلسل السلمي.
 - ج- يتم حساب الإهلاك بطريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع أرقام سنوات الاستخدام وطريقة الدفعات السنوية وطريقة بوليصة التأمين وطريقة إعادة التقدير وطريقة معدل النفاذ وطريقة معدل الساعة.
- ٤- تتبلور أهم المعايير والإرشادات الدولية التي تحكم إعداد التقديرات المحاسبية في التالي:
 - أ- معيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٠) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية".
 - ب- معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل لسنة ٢٠١٩ بعنوان "عرض القوائم المالية".
 - ج- معيار المحاسبة المصري رقم (٢) بعنوان "المخزون".
 - د- معيار المحاسبة المصري رقم (٥) بعنوان "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".
 - هـ- معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) بعنوان "الأصول الثابتة وإهلاكاتها".
 - و- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) بعنوان "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".
 - ز- معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) بعنوان "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية".
 - ح- معيار المراجعة الدولي رقم (٥٠٠) بعنوان "أدلة المراجعة".
 - ط- معيار المراجعة الدولي رقم (٦٢٠) بعنوان "استخدام عمل خبير المراجع".

- ٥- استخدام نظم الخبرة في تجميع وتقييم أدلة الإثبات ينعكس على قناعة المراجع على سبيل اليقين والاعتمادية بمدى سلامة التقديرات المحاسبية.
- ٦- إن إطار مراجعة التقديرات المحاسبية يقوم على تقييم النظام المحاسبي والرقابة الداخلية المتعلقة به في ضوء إجراءات مدى الالتزام واختبارات التحقق الجوهرية.
- ٧- يقوم مراقب الحسابات بالتحقق من دقة البيانات التي اتخذت كمدخلات للتقدير المحاسبي وما يترتب على ذلك من دقة البيانات المتعلقة ببند التقديرات المحاسبية ذات العلاقة.
- ٨- يقوم مراقب الحسابات بإجراء اختبارات مدى الالتزام عن طريق أدلة الإثبات المستخرجة في هذا الشأن وكذلك إجراء اختبارات التحقق الجوهرية المستخرجة من أدلة الإثبات المتعلقة بذلك.
- ٩- تعتبر الأساليب الكمية هي حجر الأساس في تحقيق معقولية التقديرات المحاسبية وتتبلور هذه الأساليب التي يمكن اللجوء إليها في الآتي:
 - أ- أسلوب تحليل الانحدار.
 - ب- أسلوب السلاسل الزمنية.
 - ج- نموذج المتوسط المتحرك ذاتي الانحدار (ARIMA).
 - د- أسلوب الفحص التحليلي.
 - هـ- أسلوب تحليل الاتجاه.
 - و- أسلوب النسب المالية.

٨- التوصيات:

- ١- توصي الباحثة بضرورة استخدام منهج علمي متكامل وذلك عند إعداد التقديرات المحاسبية نظراً لأهمية ذلك في تعبير القوائم والتقارير المالية عن نتائج النشاط والمركز المالي بصورة عادلة ويتمثل هذا المنهج المقترح في استخدام الأساليب الكمية جنباً إلى جنب مع نظم الخبرة والتي تتمثل في استخدام الخبرة في مجال التقديرات المحاسبية مما ينعكس على دقة ومعقولية حساب التقديرات المحاسبية.
- ٢- توصي الباحثة بالعمل على التحول من نظام الرقمنة إلى تطبيقات التحول الرقمي الناتجة عن التطور المتسارع لتكنولوجيا الاتصالات والمعلومات وهو ما أسفر عن استخدام أساليب متقدمة في التنبؤ وحساب التقديرات المحاسبية عن طريق استخدام أساليب الذكاء الاصطناعي وغيرها من التطبيقات التي تساعد على دقة التقديرات المحاسبية.

٣-توصي الباحثة بضرورة قيام كافة المؤسسات المالية بتدعيم الخبرة والكفاءة المحاسبية العاملة في هذه المنظمات من خلال الدورات التدريبية والتعليم المستمر وتشجيع البحوث الفردية والجماعية للارتقاء بسلامة وتحسين معقولية هذه التقديرات ومن ثم انعكاساتها على جودة التقارير والقوائم المالية.

٤-توصي الباحثة بضرورة قيام مراقب الحسابات بالإفصاح عن أية بيانات غير سليمة أو بيانات لم يتم الإفصاح عنها تتعلق بالتقديرات المحاسبية من شأنها تضليل مستخدم القوائم المالية وذلك لخدمة كافة الأطراف المستخدمة لها من أصحاب المصالح.

٩-المراجع

أولاً: باللغة العربية:

(أ) كتب:

(١) د/ أمين السيد أحمد، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٩.

(ب) دوريات:

(١) أحمد عادل أحمد، "أثر الإفصاح عن التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية) دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع والخمسون، العدد الأول، ٢٠١٧.

(٢) د/إيمان عبد الفتاح حسن، "دراسة تحليلية لدور أدلة إثبات المراجعة في تدعيم جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثاني والأربعون، العدد الرابع، ٢٠١٨.

(٣) د/ حازم محفوظ محمد، "أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات- دراسة تجريبية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث، العدد الثالث، ٢٠١٩.

(٤) أ.د/ طارق عبد العظيم أحمد، "مدخل مقترح لمراجعة التقديرات المحاسبية : دراسة تطبيقية على شركة النصر للأغذية المحفوظة " قها"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الثاني، ١٩٩١.

(٥) ليلى يحي عبد الوهاب، "المشاكل المحاسبية المتعلقة بإعداد القوائم المالية الدورية"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثاني والعشرون، العدد الأول، ٢٠١٨.

(٦) مارتين بطرس القس، د/ برنس ميخائيل غطاس، د/ إيمان فتحي أحمد، "أساليب إدارة الأرباح عند تقييم المخزون السلعي بين معيار المحاسبة المصري رقم (٢) والقانون الضريبي الساري"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد الستون، ٢٠١٦.

(ج) رسائل علمية:

(١) د/إيمان عبد الحي قارئ، "ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة السعودية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٩.

(د) مصادر أخرى:

(١) قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ بشأن معايير المراجعة المصرية ، معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠)، "مراجعة التقديرات المحاسبية" ، القاهرة، وزارة الإستثمار .

(٢) قرار وزير الاستثمار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ بشأن معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم (١) معدل "عرض القوائم المالية" ، القاهرة ، وزارة الإستثمار .

ثانياً: باللغة الأجنبية:

A) Books:

(1)Aasmund Eilifsen et al., " Auditing & Assurance services", 2014.

B) Periodicals:

(1)Abuh Adah , " Straight Line Method of Depreciation and Financial Information Quality of Nigerian Service Companies ", International Journal of Finance &Accounting Studies , vol .2 , No.2 , Oct . 2014.

(2)Ann G. Backof et al., "Auditing Complex Estimates: How Do Construal level and Evidence Formatting Impact Auditors' Consideration of Inconsistent Evidence?", contemporary Accounting Research, vol. 35, No.4, winter. 2018.

(3) Kathryn Kadous & Yuepin (Daniel) Zhou, "How Does Intrinsic Motivation Improve Auditor Judgment in Complex Audit Tasks" ?, contemporary Accounting Research, vol. 36 , No.1, Spring.2019.

C) Theses

(1)Ben Wilson Van," Auditing Complex Estimates: Does Emphasizing Management Bias Decrease Sensitivity to Measurement Imprecision?", Doctoral dissertation , University of Texas at Austin, Dec .2017.

D) Others:

(1)International Auditing and Assurance standard Board (IAASB)," Auditing Accounting estimates, Including fair value Accounting estimates, and related Disclosures ", International standard on Auditing (ISA .540), New York, NY: 2009.