

"تأثير تطبيق إدارة عميل المراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة: 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

تليفون : 01007201635

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:

استهدف البحث دراسة تأثير تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS علي الأحكام المهنية بتقييم القيمة العادلة, وفي سبيل ذلك استخدم الباحث قوائم الإستقصاء للحصول على البيانات لإتمام الدراسة التطبيقية, وقد تم تطبيق البحث علي عينة مرجعي الحسابات والتي تكونت من 60 مفردة.

وتوصلت النتائج إلي أن تطبيق إدارة عميل المراجعة معايير IFRS لها تأثير علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة, وقد اشارت نتائج التحليل الإحصائي أن 83% من مرجعي الحسابات أكدوا علي تأثير تطبيق إدارة عميل المراجعة معايير IFRS علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) - الاحكام المهنية - تقييم القيمة العادلة.

Abstract:

Purpose:The paper aims to study The impact of Audit client management of International Financial Reporting Standards (IFRS) on the professional judgments for the assessment of fair value

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 application of IFRS standards has an effect on the professional judgments for the assessment of fair value, The results of data analysis indicate 83% for auditors confirmed the effect IFRS standards on the professional judgments for the assessment of fair value

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS) , the professional judgments, the assessment of fair value.

1- مقدمة البحث:

ادت زيادة الضغوط علي مهنة المحاسبة والمراجعة إلي زيادة مسؤولية المراجعين لرفع مسؤولية الأداء المهني وتحسين جودة العمل الميداني, وتعظيم الاستفادة من تقرير المراجعة لدعم قرارات مستخدمي القوائم المالية, مما أصبح أن هناك حاجة ماسة إلي ترشيد الأحكام المهنية للمراجعين لغرض الحكم علي مدي عدالة القوائم المالية وخاصة تلك الأحكام المتعلقة بالتقديرات المحاسبية من أجل تدعيم ثقة المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة(قارئ, 2009).

ولتوضيح ذلك تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) قدرًا كبيرًا من الحكم المهني في ضوء استخدام مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) في الإطار المفاهيمي للتأكيد على أهمية الحكم المهني في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, حيث يتم التعبير عن أهمية الحكم المهني في المعايير التي تتطلب قيمًا عادلة للقياس والاعتراف (Heidhues and Patel, 2009,p8).

ومن ثم فإن التقارير المالية تعتمد بشكل كبير على التقديرات والأحكام, حيث أن عملية إعداد التقديرات تعتمد علي درجة معينة من التقدير الشخصي مما يكون له بالغ الأثر علي النتائج المحاسبية المختلفة فيما يتعلق بالأداء المالي للشركة, لذلك فإن استخدام الإفصاح عن الأحكام والتقديرات في القوائم المالية أصبح أمراً مهماً لتحديد موثوقية القوائم المالية (Sacer et al, 2016, p403)

وبشأن ذلك تلعب الأحكام المهنية للمراجعين 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 وإدراكه الواسع بالعلوم السلوكية واستخدامه للأساليب الكمية, حيث أن ممارسة مهنة المراجعة تحتاج دائماً إلي قيام المراجع بإصدار العديد من التقديرات والأحكام المهنية في معظم مراحل المراجعة (Hasan and Andreas,2019:مجاهد,2002,ص218).

وفيما يتعلق بذلك يتفق البعض أن التقديرات المحاسبية المعقدة والتي تتضمن تقديرات القيمة العادلة والانخفاض أو الأضحلال في قيمة الأصول والمخصصات تمثل أهمية كبيرة في القوائم المالية، وذلك لأن المراجعين يواجهون صعوبات كبيرة في مراجعة تلك التقديرات المعقدة لما تتضمنها من مخاطر عالية بسبب المستويات العالية من حالات عدم التأكد المتعلقة بالتقييمات نظراً للتقلبات في الأسواق المالية، الأمر الذي يؤثر علي جودة عملية المراجعة (Cannon and Bedard,2017,p84; Griffith et al,2015,p1)

وبناءً علي ذلك فإن تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS يعمل علي تحسين جودة المعلومات المحاسبية لتعزيز قدرة مراجعي الحسابات علي إصدار احكام مهنية وذلك في ظل بيئة عدم التأكد، وذلك لان الحكم المهني يلعب دوراً هاماً في صدق وموثوقية وحيادية المعلومات التي يتم استخدامها في التقارير المالية،والتي تعتبر الأساس الذي يبني عليه الأطراف المستفيدة أراهم وتوجهاتهم عند اتخاذهم القرارات (Derun, 2017,P27)

2- مشكلة البحث:

- وبناءً على ما سبق، يُمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة عن الأسئلة التالية:
1. ما المقصود الأحكام المهنية وعلاقتها بتقديرات القيمة العادلة ؟
 2. هل يمكن أن يساهم تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة؟.
 3. ماهية الإطار المقترح للأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة في ظل تطبيق معايير IFRS ؟

3- هدف البحث:

يهدف البحث بصفة أساسية إلى دراسة تأثير تطبيق إدارة عميل المراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة، وتتمثل الأهداف الفرعية للبحث في الآتي:

- 1) تحديد إطار نظري للأحكام المهنية وعلاقتها بتقديرات القيمة العادلة.
- 2) تحديد الإطار المقترح للأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة في ضوء تطبيق معايير IFRS .
- 3) إبراز تأثير تطبيق معايير IFRS علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة

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 دراسة تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة في ظل بيئة عدم التأكد، ويُمكن أن يمثل نظرة متكاملة وشمولية وذلك لتحسين الحكم المهني، الأمر الذي يُمثل مدخلاً متطوراً لمنهجية البحث المُلائمة لطبيعة مُشكلة البحث، والمؤيدة 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 والأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة.

6- نطاق البحث:

يقتصر البحث على دراسة تأثير تطبيق إدارة عميل المراجعة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة، 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.

7- منهج البحث:

اعتمد الباحث على المزج بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي وذلك كما يلي :

- ملاحظة الظاهرة موضوع البحث والمتمثلة في كيفية تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة من خلال استقراء الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث بهدف بناء إطار علمي لأبعاد مشكلة البحث وأهدافه.
- اختبار فرض البحث والتحليل الإحصائي وتقديم الأدلة التجريبية والوصول إلي النتائج.

8- خطة البحث:

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

1/8 استقراء وتحليل الدراسات السابقة.

2/8 مفهوم الأحكام المهنية وعلاقتها بتقديرات القيمة العادلة.

3/8 الإطار المقترح للأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة في ضوء تطبيق معايير IFRS.

4/8 الدراسة التطبيقية.

1/8 استقراء وتحليل الدراسات السابقة:

1/1/8 دراسة (Chand and Patel , 2011):

استهدفت الدراسة كيفية تأثير العوامل الثقافية وغير الثقافية على الاحكام المهنية للمحاسبين، من خلال دراسة تجريبية لمدى وأسباب الاختلافات في الاحكام المهنية في أستراليا وفيجي عند تفسير وتطبيق معايير IFRS التي تحتوي على حالات عدم التأكد،

وتوصلت الدراسة إلي كل من الثقافة المحلية والثقافة التنظيمية لهما تأثير كبير على الطريقة التي يفسر بها المراجعين حالات عدم التأكد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

2/1/8 دراسة (Mala and Chand, 2014):

استهدفت هذه الدراسة تأثير توفير إرشادات إضافية بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) باعتبارها " ادوات مساعدة في اتخاذ القرار " على دقة أحكام المحاسبين, وذلك من خلال فحص التأثيرات التفاعلية بين تعقيد المهام ومدى توفير مجموعة من الارشادات من أجل المساهمة في دقة الأحكام, وتوصلت الدراسة إلي أن المحاسبين الذين تم تزويدهم بمساعدة اتخاذ القرار في شكل إرشادات إضافية حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتخذون أحكامًا أكثر دقة من المحاسبين الذين لم يتم تزويدهم.

3/1/8 دراسة (Backof et al,2016):

استهدفت الدراسة التحقق والتأكد من أن الأحكام المهنية للمراجعة تساعد مديري وشركاء المراجعة في التغلب علي التقارير العدوانية وفقاً للمستويات المختلفة من الدقة لمعايير المحاسبة من خلال توضيح كيف يمكن للتفكير المنطقي التغلب علي هذه القيود من خلال تقييم المراجعين للبدائل المحاسبية, ووجدت الدراسة أن هناك قيود علي المراجعين في تعزيز قدرتهم علي التغلب التقارير المالية العدوانية من خلال للتفكير المنطقي والمنظم, كما أنه يجب علي الهيئات التنظيمية وواضعي المعايير والمراجعين البحث في طرق لتحسين الاحكام المهنية في ظل المستويات المختلفة من دقة ومرونة المعايير المحاسبية.

4/1/8 دراسة (Cannon and Bedard,2017):

استهدفت هذه الدراسة فحص وتوضيح الأدلة المرتبطة بالتحديات المتعلقة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة علي مراحل المراجعة من تقييم المخاطر الي نهايتها, وتوصلت الدراسة إلي أن التحديات المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة تنطوي علي درجة عالية من عدم التأكد في التقديرات والافتراضات الصعبة والمعقدة, كما أن تقييم عدم التأكد يرتبط بتقييمات

أعلي للمخاطر الكامنة والتي تنبئ بمشاكل العميل المحددة أثناء المشاركة في عملية المراجعة.

5/1/8 دراسة (Derun, 2017):

استهدفت هذه الدراسة تحديد وتوضيح الجوهر الأساسي للحكم المهني للمراجع وإثبات مدى ملاءمة تنفيذه وتطبيقه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والقوانين في أوكرانيا، من خلال تحليل انتقادي للمناهج العلمية للمحاسبين والمراجعين في أوكرانيا أو خارجها لتعريف وتوضيح ماهية الحكم المهني للمراجع، وتوصلت الدراسة إلي إن ظهور مجموعة من التحديات والتي تتمثل في(القضايا المحاسبية الجديدة والمعقدة، والحاجة إلي تحديد الأهمية النسبية في القوائم المالية/ وطرق الاختيار والتقييم بين البدائل المحاسبية) أدت إلي ضرورة الأهتمام ومعرفة الجوهر الاساسي للحكم المهني للمراجع

6/1/8 دراسة (Abdallah and Salameh,2019):

استهدفت هذه الدراسة توضيح مسؤوليات المراجع المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاحات في القوائم المالية من خلال توضيح المخاطر الناشئة عن الأخطاء الجوهرية، مع بيان كيفية امتثال المراجعين للإجراءات التي يتطلبها معيار المراجعة الدولي رقم 540 عند مراجعة حالات عدم التأكد من التقديرات المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلي امتثال المراجعين لإجراءات القياس والإفصاح في القوائم المالية عند مراجعة حالات عدم التأكد من التقديرات المحاسبية الخاصة بقياسات القيمة العادلة والإفصاح عنها.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى وجود ندرة شديدة في الدراسات التي تناولت تأثير تطبيق إدارة عميل المراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة، كما أنها جاءت لتسليط الضوء على إلي أي مدي يمكن أن يؤثر تطبيق معايير IFRS علي الأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة، الأمر الذي يُبرر أهمية مساهمة البحث الحالي في تضيق تلك الفجوة في الأدب المحاسبي.

2/8 مفهوم الأحكام المهنية وعلاقتها بتقديرات القيمة العادلة:

وبشأن مفهوم أو تعريف الحكم المهني، فعلي الرغم من تناول العديد من الأدبيات مفهومه وماهيته، إلا إنه من تحليل واستقراء الأدبيات فقد لوحظ عدم وجود اتفاق بين الأدبيات السابقة في توضيح ماهية ومفهوم الحكم المهني، الأمر الذي أوضحت 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 فقد اتفقت بعض الأدبيات (Heyrani et al,2016,p178; Synuthsia,2013,p210) علي تعريفها للحكم المهني علي أنه عبارة عن التفكير المنطقي للمراجع والذي يستخدم في اتخاذ القرار أو استخلاص النتائج بشأن اختيار الطريقة الملائمة لتسجيل المعاملات التجارية في المحاسبة في ظل ظروف عدم التأكد بناءً علي توافر الكفاءات ذات الصلة والاختيار بين البدائل.

وبشأن ذلك فقد اضافت مجموعة من الأدبيات (Stafievskaya,2014,p17; Tuyakova and Satalkina,2010,p93) الحكم المهني بأنه عبارة عن القدرة المهنية للمراجع في التخلص من حالات عدم التأكد من إصدار حكم مهني مستقل حول القضايا المحاسبية وطرق إعداد التقارير المالية بناءً علي المعرفة والخبرة المتخصصة التي يتمتع بها في ظل ظروف عدم التأكد.

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 وذلك من أجل تكوين رأي مهني يتمكن من اتخاذ القرارات الملائمة والرشيده.

وبشأن مفهوم أو تعريف القيمة العادلة، طبقاً لمعيار التقرير المالي بأنه "هو السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو دفعة لتسوية أو سداد التزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس". (IFRS, 13, 2011)

ومن هذا المنطلق فقد أصبحت تقديرات القيمة العادلة أكثر انتشاراً في أطر إعداد التقارير المالية، حيث تحذر الهيئات التنظيمية من أن تقدير القيمة العادلة يمثل مخاطر عالية للتحريفات الجوهرية عندما ينطوي الأمر على حكم أكبر في التقدير، بالإضافة إلى ذلك تشير الأدلة الحديثة أن مجلس الاشراف المحاسبي للشركات العامة (PCAOB) إلى أن بعض المراجعين قد لا يمارسون شغاً مهنيًا كافيًا عند تنفيذ إجراءات المراجعة في المجالات ذات المخاطر العالية في المراجعة (Montague, 2010).

وتجدر الإشارة إلى أن التغيرات والتحولات في بيئة القيمة العادلة أدت إلى زيادة اعتماد المراجع علي الحكم المهني، ولذلك لعدم موضوعيته في تقدير الأحداث المستقبلية واستخدام الأدوات المالية المعقدة والتقلبات الاقتصادية والتي تعتبر عوامل متلازمة أثناء قياس القيمة العادلة، مما يؤدي إلى درجة عالية من عدم التأكد في القياس، الأمر الذي يجعل مراجعة قياسات القيمة العادلة من المهام الصعبة. (Glover et al, 2016; Jong, 2017, P5)

ولتوضيح ذلك فإن قياسات القيمة العادلة تعتمد بشكل أساسي علي السوق، حيث تستخدم منظمات الأعمال الافتراضات التي يستخدمها المشاركون عند تحديد تسعير الأصل أو الالتزام في ظروف السوق الحالية بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر، حيث يعبر السوق الأساسي بالسوق الذي يحتوي علي أكبر مستوى من النشاط لأصل أو التزام معين. (IFRS, No 13, 2011, P2-3)

وبطبيعة الحال تتمثل مسئولية المراجع في تحديد الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وذلك من أجل توفير تأكيد معقول بعدم وجود أخطاء ذات أهمية جوهرية، ونظراً لحالات عدم التأكد والتي تتسبب في عدم القدرة علي تحديد جميع الأخطاء. (Jong, 2017, P14)

ووفقاً للمعيار المراجعة الأمريكي (SAS, No 101) "مراجعة القيمة العادلة" ويلزم المراجع بالفهم الشامل لعمليات المنشأة لتحديد قياسات القيمة العادلة والإفصاحات المتعلقة بها وتأثيرها علي مخاطر عملية المراجعة.

ويمكن تحديد ثلاث طرق لاختبار قياس القيمة العادلة:-

- 1- اختبار التقديرات الإدارية ونموذج التقييم والبيانات الأساسية بتقدير القيمة العادلة.
- 2- القيام بوضع تقديرات مستقلة للقيمة العادلة بغرض اختبار القيم الموضوعة فعلاً.
- 3- مراجعة الأحداث والمعاملات اللاحقة.

وبشأن ذلك تمثل مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة والمتمثلة في تقديرات القيمة العادلة تحدياً كبيراً للمراجع وذلك بسبب ظروف عدم التأكد وتقلب الأسواق والمخاطر الاقتصادية والتقديرات الشخصية الخاصة بتقديرات الأحداث ونتائجها المستقبلية المؤثرة علي جودة التقارير المالية، الأمر الذي يجعل ظروف عدم التأكد المرتبطة بتلك التقديرات أو عدم كفاية الأدلة أو ملائمتها يفتح مجالاً واسعاً للتحيزات من قبل الإدارة (Griffith, 2018,p183).

3/8 الإطار المقترح للاحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة في ضوء

تطبيق معايير IFRS , واشتقاق فرض البحث:

إن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS قد أدت إلى إعادة النظر في الطرق والمداخل المحاسبية التي يتم استخدامها في المحاسبة, حيث اتضح أن القواعد واللوائح القانونية في مجال المحاسبة أصبحت غير كافية لأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بطبيعتها ليست قوانين بل هي قائمة تحتوي علي مجموعة من المبادئ الاستشارية, الأمر الذي يؤدي إلي زيادة مسؤولية المراجعين نظراً لوجود مجموعة واسعة من المعاملات التي تتطلب حكماً مهنيًا (Derun, 2017,P25)

وتلخيصاً لما سبق فإن الحاجة إلى استخدام الحكم المهني في ظل ظروف عدم التأكد قد تحددت في الفقرة رقم (3) "الإطار المفاهيمي للتقارير المالية" أن مستخدمي القوائم المالية (المستثمرين والدائنين) يحددون توقعاتهم المستقبلية اعتماداً على جودة المعلومات القوائم المالية والافصاح الكامل والشامل عن حالات عدم التأكد، وذلك من أجل تقييم ووصف المخاطر وحالات عدم التأكد التي لا تحكمها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مما يوضح أن هناك حاجة ضرورية لاستخدام الحكم المهني .

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 للاحكام المهنية ، يُمكن بلورة الإطار المقترح للاحكام المهنية لتقييم القيمة العادلة في ظل تطبيق معايير IFRS ، في الجدول التالي:

جدول رقم (1)

الإطار المقترح للاحكام المهنية لتقييم القيمة العادلة

1	تكون الإدارة مسؤولة عن عمل قياسات وإفصاحات القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية. وكجزء من مسؤوليتها ، تحتاج الإدارة إلى وضع آلية لإعداد تقارير محاسبية ومالية لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة
2	تتطلب أطر إعداد التقارير المالية المختلفة أو تسمح بالتنوع في قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية.
3	تقوم الإدارة بعمل افتراضات بما في ذلك الافتراضات التي تعتمد عليها و تكون مبنية علي عمل خبير، من أجل وضع قياسات للقيمة العادلة، ويتطلب تحديد هذه الافتراضات التي تمثل عنصراً هاماً بالنسبة لقياس القيمة العادلة، قيام الإدارة بممارسة الحكم الشخصي.
4	قياسات القيمة العادلة تكون أكثر تعقيدا عن غيرها بشكل متأصل و ترتبط بعدم تأكد متعلق بحدوث الأحداث المستقبلية أو نتائجها، وبالتالي فإن الافتراضات التي يمكن أن ترتبط باستخدام الحكم الشخصي يجب أن تتم كجزء من عملية القياس.
5	يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وإفصاحات

	القيمة العادلة تمشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.
6	تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد المرتبط بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
7	مدى أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها عن نية الإدارة تعتبر أمراً يرجع للحكم المهني.
8	تقييم ما إذا كانت طريقة قياس القيمة العادلة مناسبة في ظل الظروف القائمة تتطلب استخدام الحكم المهني. وعندما تختار الإدارة إحدى طرق التقييم المحددة من الطرق البديلة المتوفرة في ظل إطار إعداد التقارير المالية للمنشأة، يحصل المراجع على تفهم لمنطق الإدارة في اختيارها وذلك بمناقشة الإدارة في أسبابها لاختيار طريقة التقييم
9	إجراءات المراجعة التي تتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر في قياسات وإفصاحات المنشأة للقيمة العادلة - يجب على المراجع أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها للتأكدات المرتبطة بقياسات المنشأة للقيمة العادلة و الإفصاح عنها تشمل إجراءات المراجعة الإضافية هذه اختبارات الرقابة وإجراءات التحقيق باعتبارها ملائمة. - تقييم ما إذا كانت الافتراضات الهامة التي تستخدمها الإدارة في قياس القيمة العادلة، مأخوذة منفردة أو ككل، توفر الأساس لقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية للمنشأة.
10	تقييم نتائج إجراءات المراجعة - يجب على المراجع أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتي قامت بها المنشأة تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية.

وطبقاً لحالات عدم التأكد المرتبطة بالقيمة العادلة مما يجعل افتراضات الإدارة ذات طبيعة شخصية، الأمر الذي يؤدي إلي الفرص والدوافع السلوك الانتهازي للتلاعب الإداري والتقارير المتحيزة، وتُعد قضية التحيز في إعداد التقديرات المحاسبية أكثر القضايا التي تواجه المعايير المحاسبية تعقيداً، وذلك لما تؤثر علي موثوقية القوائم المالية لما تستند علي افتراضات وبيانات تتسم بقدر كبير من عدم التأكد (سلامة، 2013، ص25)

ويخلص الباحث مما سبق أن تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقارير المالية استخدام لغة محاسبية مشتركة سيفيد المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية

من خلال تحقيق الشفافية والمساءلة والكفاءة في الأسواق المالية في جميع أنحاء العالم, لذا يمكن اشتقاق الفرض للبحث علي النحو التالي: يوجد ارتباط معنوي بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي والأحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة.

4/8 الدراسة التطبيقية:

1/4/8: ادوات واجراءات الدراسة التطبيقية:

تتمثل أداة البحث الرئيسية في قائمة استقصاء قام الباحث بإعداده, تحتوي علي 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.

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
مراجعي الحسابات	60	53	%88.3	50	%83

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 **Simple and Linear**

. **Regrission:**

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

المستقلة والتابعة.

3/4/8 نتيجة اختبار فرض البحث:

وينص الفرض الأول علي أن: "يوجد ارتباط معنوي بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي والاحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة"، 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 والاحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة

الترتيب	معامل الاختلاف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المتغيرات
8	24.1%	0.896	3.71	تكون الإدارة مسؤولة عن عمل قياسات وإفصاحات القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية. وكجزء من مسؤوليتها ، تحتاج الإدارة إلى وضع آلية لإعداد تقارير محاسبية ومالية لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة
9	24.6%	0.914	3.71	تتطلب أطر إعداد التقارير المالية المختلفة أو تسمح بالتنوع في قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية.
4	20.3%	0.833	4.10	تقوم الإدارة بعمل افتراضات بما في ذلك الافتراضات التي

				تعتمد عليها و تكون مبنية علي عمل خبير، من أجل وضع قياسات للقيمة العادلة، ويتطلب تحديد هذه الافتراضات التي تمثل عنصراً هاماً بالنسبة لقياس القيمة العادلة، قيام الإدارة بممارسة الحكم الشخصي.
3	19.7%	0.812	4.16	قياسات القيمة العادلة تكون اكثر تعقيدا عن غيرها بشكل متأصل و ترتبط بعدم تأكد متعلق بحدوث الأحداث المستقبلية أو نتائجها، وبالتالي فان الافتراضات التي يمكن أن ترتبط باستخدام الحكم الشخصي يجب أن تتم كجزء من عملية القياس.
6	23.2%	0.912	3.93	يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة تتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.
7	23.2%	0.932	4.01	تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد المرتبط بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
2	18.4%	0.739	4.02	مدى أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها عن نية الإدارة تعتبر أمراً يرجع للحكم المهني.
10	25.4%	0.963	3.78	تقييم ما إذا كانت طريقة قياس القيمة العادلة مناسبة في ظل الظروف القائمة تتطلب استخدام الحكم المهني. وعندما تختار الإدارة إحدى طرق التقييم المحددة من الطرق البديلة المتوفرة في ظل إطار إعداد التقارير المالية للمنشأة ، يحصل المراجع على تفهم لمنطق الإدارة في اختيارها وذلك بمناقشة الإدارة في أسبابها لاختيار طريقة التقييم
5	22.6%	0.904	4.00	إجراءات المراجعة التي تتعامل مع خطر التحريف الهام

				<p>والمؤثر في قياسات وإفصاحات المنشأة للقيمة العادلة</p> <p>- يجب على المراجع أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها للتأكدات المرتبطة بقياسات المنشأة للقيمة العادلة و الإفصاح عنها تشمل إجراءات المراجعة الإضافية هذه اختبارات الرقابة وإجراءات التحقيق باعتبارها ملائمة.</p> <p>- تقييم ما إذا كانت الافتراضات الهامة التي تستخدمها الإدارة في قياس القيمة العادلة، . مأخوذة منفردة أو ككل , توفر الأساس لقياسات و إفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية للمنشأة.</p>
1	16.8%	0.682	4.02	<p>تقييم نتائج إجراءات المراجعة</p> <p>- يجب على المراجع أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتي قامت بها المنشأة تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية.</p>

بعد استعراض الإحصاءات الوصفية يتضح من الجدول السابق أن:

- (1) معامل الاختلاف المعياري الأقل على الإطلاق ، والذي يأتي في المرتبة الأولى بمعامل اختلاف 16.8% وهو الذي يتعلق بتقييم نتائج إجراءات المراجعة، حيث يجب على المراجع أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتي قامت بها المنشأة تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية.
- (2) يليه في المرتبة الثانية بمعامل اختلاف 18.4% وهو مدى أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها عن نية الإدارة تعتبر أمرا يرجع للحكم المهني.
- (3) ويليه في الترتيب بمعامل اختلاف 19.7% وهو قياسات القيمة العادلة تكون أكثر تعقيدا عن غيرها بشكل متأصل و ترتبط بعدم تأكد متعلق بحدوث الأحداث المستقبلية أو نتائجها، وبالتالي فإن الافتراضات التي يمكن أن ترتبط باستخدام الحكم الشخصي يجب أن تتم كجزء من عملية القياس.

(4) ويأتي في المرتبة الأخيرة بمعامل اختلاف معياري 25.4% العبارة الخاصة بـ "تقييم ما إذا كانت طريقة قياس القيمة العادلة مناسبة في ظل الظروف القائمة تتطلب استخدام الحكم المهني. وعندما تختار الإدارة إحدى طرق التقييم المحددة من الطرق البديلة المتوفرة في ظل إطار إعداد التقارير المالية للمنشأة، يحصل المراجع على تفهم لمنطق الإدارة في اختيارها وذلك بمناقشة الإدارة في أسبابها لاختيار طريقة التقييم.

وبناءً على ما سبق يتضح للباحث صحة الفرض البحثي للدراسة

2. مصفوفة ارتباط بيرسون:

جدول (3)

مصفوفة ارتباط بيرسون لتحديد معنوية العلاقة بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي، والاحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم القيمة العادلة

الأبعاد	تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي	الاحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة
تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي	1	
الاحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة	0.641***	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، والاحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم القيمة العادلة كأحد حالات عدم التأكد المؤثرة على مراجعة القوائم المالية.

وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.01)، بما يؤكد صحة الفرض البحث

3. تحليل الانحدار الخطى البسيط:

جدول رقم (4)

نتائج تحليل الانحدار الخطى البسيط لاختبار العلاقة بين تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير

الدولية للتقرير المالي، والاحكام المهنية المتعلقة بتقييم القيمة العادلة

Variables	β	Std.Error	T-test	Sig
الجزء الثابت	1.970	0.192	10.269	0.000
تطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي	0.508	0.048	10.503	0.000
R^2	%41.1			
F-test	110.306			0.000

يتضح من الجدول السابق، أن النموذج معنوياً وصالح لاختبار العلاقة محل الدراسة حيث يتضح أن قيمة اختبار (F test) هي (110.306) 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 (%41.1)، بمعنى أن (%41.1) فقط من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (الاحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم القيمة العادلة 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 (0.508). مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لتطبيق إدارة عميل المراجعة للمعايير الدولية للتقرير المالي، على الاحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم القيمة العادلة كأحد حالات عدم التأكد المؤثرة على مراجعة القوائم المالية. مما يؤكد صحة الفرض البحثي.

معادلة النموذج:

الاحكام المهنية للمراجعين المتعلقة بتقييم القيمة العادلة 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 القيمة العادلة كأحد حالات عدم التأكد المؤثرة على مراجعة القوائم المالية.

9- نتائج البحث وتوصياته:

- توصل البحث إلى أن الإطار المقترح يعتمد مجموعة من البنود التي تتمثل في المتطلبات المتعلقة بتقييمات والاجتهادات الخاصة بالإدارة عن قياس والافصاح عن القيمة العادلة (مسئولية الإدارة عن عمل قياسات وإفصاحات القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية، التنوع في قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية)، والمسئوليات المتعلقة الاجراءات التي يقوم بها المراجع عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة (تفهم إجراءات المنشأة في تحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة، استخدام الحكم المهني، تقييم مدى ملاءمة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة، إجراءات المراجعة للتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر في قياسات وإفصاحات المنشأة للقيمة العادلة).
- توصل البحث إلى أن المعايير المحاسبية لها دوراً هاماً و أساسياً في عملية تنظيم الممارسات المحاسبية في منظمات الأعمال، إذ يؤدي غياب هذه المعايير إلي عدم موضوعية في اختيار السياسة المحاسبية الملائمة والمناسبة مما يؤدي إلي ضعف في دقة التقديرات المحاسبية.

• 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 القيمة العادلة 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 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.
- يجب علي واضعي المعايير تطوير المعايير المهنية وضع ارشادات بشأن الحكم المهني بعدم التأكد، وبيان أوجه الاستفادة الناتجة من تطبيق المعايير.

مراجع البحث:

أولاً: المراجع العربية:

1. سلامة، صلاح حسن علي،(2013)، "إطار مقترح لتطوير مناهج تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية وانعكاسات ذلك على موثوقية القوائم المالية: دراسة ميدانية" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد 17، العدد الأول، ص ص 130-1
2. عبدالعال، محمود موسي،(2020)، " أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية علي أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية- دراسة تجريبية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع، العدد الثاني، ص ص 1-75.
3. 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.
4. مجاهد، سمير مرتضى محمد،(2002)، "إطار مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني للمراجع بغرض زيادة فعالية أعمال المراجعة في ضوء التغيرات الإقتصادية المعاصرة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد السادس، العدد الثاني، ص ص 209-280.
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.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abdallah, Ahmad Adel Jamil and Salameh, Musab Shareef,(2019)," Auditng Uncertainty Of The Accounting Estimates In Fair Value Accordance With The Procedures Of The International Standards On Auditng No.540 Filed Study On The Audit Offices Operating In Jordan", **Economics and Management**, Volume: XVI, Issue: 1,pp 42-52.
- Backof, Ann G. E. Michael Bamber Tina D.Carpenter,(2016), " Do auditor judgment frameworks help in constraining aggressive Reporting?Evidence under more precise and less precise accounting standards", **Accounting, Organizations and Society** v 51 pp1-11.
- Chand, P. and Patel, C. (2011), " Cultural And Noncultural Factors Affecting Judgments Of Professional Accountants: A Comparative Study Of Australia And Fiji", **managerial and Financial Accounting**, Vol., pp. 106-138.
- 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.
- Derun,Ivan,(2017)," Risk identification in the company's accounting system", **Economic Annals-XXI**, Vol. 159, № 5–6. – P. 97–100.
- Heidhues, Eva and Patel, Chris,(2009)," IFRS and exercise of accountants' professional judgments: Insights and concerns from a German perspective",**Internation Association for Accounting Education and Research**, Vol. 3,pp1-47
- Heyrani, Forough, Bahman Banimahd, Fereydoun Rahnamayeh Roudposhti,(2016)," Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels onTheir Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management" **Procedia Economics and Finance**, 36 pp 177 – 188.
- Griffith, Emily E.,(2018)," When Do Auditors Use Specialists' Work to Improve Problem Representations of and Judgments about Complex Estimates?", **The Accounting Review**, Vol. 93, No. 4, pp. 177–202.

- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Wu, Y. (2016). Current practices and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implications for auditing standards and the academy. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 63-84.
- Jong, Chris de,(2017)," Deficiencies in the Audit of Fair Value Measurements: A Case Study in an Accounting Firm" Master's thesis, Nijmegen School of Management, Radboud University
- Mala, Rajni and Chand, Parmod,(2014)," Impacts of Additional Guidance Provided on International Financial Reporting Standards on the Judgments of Accountants", **The International Journal of Accounting**,vol 49,pp 263-288.
- Synytsia, T. V. Neobkhidnist ta ymovirni ryzyky rastosuvannia,(2013)," professional judgment of the accountant in the form of practice", Collection of scientific works Kharkiv **national Pedagogical University** named after S. G. Skovorody. Economy. , Vol. 13. – P. 208–212
- Sacer, Ivana Mamic, Sanja Sever Malis and Ivana Pavic,(2016)," The Impact Of Accounting Estimates On Financial Position And Business Performance – Case Of Non-Current Intangible And Tangible Assets", **Procedia Economics and Finance**,vol 39,pp399-411.
- Stafievskaya, M. V,(2014)," Risk accounting in commercial organizations", *International Accounting*, № 35 (329). – P. 16–29.
- Tuyakova, Z. S,(2010)" Classification of professional opinion as a modern instrument of accounting" **Bulletin of the State University Orenburg**, P. 90–97.