

## أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات - دراسة تجريبية

د/ حازم محفوظ محمد نويجي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة جامعة دمنهور

### ملخص البحث

استهدف هذا البحث دراسة وتحليل واختبار أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات. ولتحقيق هدف البحث تم إجراء دراسة تجريبية علي عينة من ٥٢ مراقب حسابات من مكاتب المحاسبة في مصر. وقد خلص الباحث إلي عدة نتائج أهمها؛ يوجد تأثير معنوي لدرجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة، وقد أوضح التحليل الإضافي أن هذا التأثير علي تخطيط إجراءات المراجعة يمتد ليشمل كلاً من؛ تقييم الخطر المتلازم، توسيع حجم العينة، اسناد التحقق من التقديرات المحاسبية لقدامي المساعدين، ومد فترة التحقق من التقديرات المحاسبية، وأنه يوجد تأثير معنوي لدرجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات، سواء من ناحية التأخير في إصدار التقرير أو نوع الرأي الذي يتضمنه التقرير، وأنه لا يوجد تأثير معنوي لخبرة مراقبي الحسابات ومستوي تأهيلهم العلمي والمهني المستمر وقيدهم في سجل مراقبي الحسابات لدي الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات.

**الكلمات المفتاحية:** التقديرات المحاسبية، تخطيط إجراءات المراجعة، تقرير المراجعة

## **The effect of the degree of complexity of accounting estimates on the planning of audit procedures and the auditor's report an experimental study**

### **Abstract**

This research aimed to study, analyze and test the effect of the degree of complexity of accounting estimates on the planning of audit procedures and the report of the auditor. To achieve the objective of the research, an experimental study was conducted on a sample of 52 auditors from accounting offices in Egypt. The researcher has reached several results, the most important of which are; there is a significant effect of the complexity of accounting estimates on the planning of the audit procedures, Further analysis shows that this effect on the audit procedures planning extends to; inherent risk assessment, the expansion of the sample size, Assigning verification of accounting estimates to old assistants and extending the period of verification of accounting estimates. The researcher also concluded that there was a significant effect of the degree of complexity of accounting estimates on the auditor's report, whether in terms of delay in issuing the report or the type of opinion contained in the report. finally The researcher also concluded that there is no significant effect of the auditors' experience and their continuous scientific and professional qualification and their registration in the auditors' register with the Egyptian Financial Supervisory Authority (EFSA) on the relationship between the degree of complexity of the accounting estimates and the planning of the audit procedures and the auditor's report.

**Keywords:** Accounting estimates, Audit procedures planning, Audit report

## ١- مقدمة البحث

شهدت مهنة المحاسبة والمراجعة العديد من التغيرات المتعاقبة في عمليات قياس بعض البنود المحاسبية المختلفة. وعلى الرغم من أن معظمها أدى إلي مزيد من المصداقية والشفافية في التقارير المالية ، إلا أن بعضها كان محل كثير من الجدل .وتعد التقديرات المحاسبية **Accounting Estimates** أحد أكثر تلك القضايا محل الجدل والخلاف (Martin et al., 2006)، حيث تحتوي القوائم المالية علي العديد من التقديرات المحاسبية المعقدة وبصفة خاصة تقديرات القيمة العادلة والتي تكون الإدارة مسئولة عن وضع الإفتراضات الملائمة الخاصة بها (Ayres et al., 2014).

ويعد إعداد التقديرات المحاسبية عملية معقدة جدا ، وتعني ضمناً الحصول علي كافة المعلومات ذات الصلة بالموضوع، فهم التقديرات المحاسبية المختلفة والبدائل الناتجة عن المعايير المحاسبية والقوانين الوطنية، والإعتراف بالنتائج المترتبة علي هذه البدائل، وتحديد الحاجة إلي الحكم في إعادة التقييم في المستقبل (Chea, 2011). كما يعد استخدام التقديرات المعقولة جزءاً أساسياً في اعداد القوائم الماليه ولا يؤدي الي المساس بمصداقيتها. وقد يحتاج التقدير الي مراجعته إذا حدثت تغيرات في الظروف التي بناءً عليها تم عمل تلك التقديرات أو نتيجة للمعلومات الجديده أو مزيد من الخبرات.

ويعتبر عدم التأكد أكثر الخصائص الملازمة للتقديرات المحاسبية، الأمر الذي يستلزم ضرورة تبني درجة من الحذر عند إصدار الأحكام، سواء اللازمة لإعداد تلك التقديرات أو مراجعتها، بحيث لا تؤثر علي القيم العادلة للأصول والالتزامات أو علي الأرباح، نتيجة لتقدير المخصصات بشكل مغالي فيه أو دون الحد المقبول (قاري، ٢٠٠٩).

وتتطلب معايير المراجعة من مراقب الحسابات الحصول علي وتقييم الأدلة المؤيدة لمعقولية هذه التقديرات، نظراً لأن التغيرات البسيطة في الإفتراضات من شأنها أن تؤدي إلي تحريفات جوهرية في التقديرات (Grenier et al., 2012). وتمثل مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة، وبصفة خاصة تقديرات القيمة العادلة، تحدياً كبيراً لمراقب الحسابات بسبب ظروف عدم التأكد المحيطة بها، وتقلب الأسواق، ومخاطر الإقتصاد، والبعد الشخصي المتلازم في تقدير الأحداث ونتائجها في المستقبل، وكذلك بسبب تأثيرها علي جودة التقارير المالية. وتتيح حالة عدم التأكد المصاحبة لتلك التقديرات، أو عدم كفاية الأدلة أو عدم ملاءمتها

مجالاً واسعاً للتحيز من قبل الإدارة (Griffith et al.,2012; Griffith,2014; Ghosh et al.,2016; Griffith,2018).

ويجب علي مراقبي الحسابات تقييم مدي معقولية التقديرات المحاسبية، نظراً للإعتماد المتزايد عليها في القوائم المالية، ومن ثم فإن هذه التقديرات تمثل تحديات إضافية لهم، نتيجة للمخاوف التي أثارها العديد من المنظمين ومستخدمي القوائم المالية بشأن جودة مراجعة تلك التقديرات. ويرى البعض (Backof et al., 2018)، (علي، ٢٠٠٩) أن التقديرات المحاسبية المعقدة التي تنطوي علي افتراضات عدة، غالباً ما تتطلب تنبؤات شخصية من الإدارة حول المستقبل، لذلك فإن تقييم مدي معقولية التقديرات المحاسبية المعقدة يعد أمراً أكثر صعوبة من مراجعة التقديرات الأقل تعقيداً، لأن تلك الأحداث والظروف المستقبلية لا يمكن التنبؤ بها علي وجه اليقين.

ويمكن القول أن إمام مراقب الحسابات بطبيعة نشاط العميل وتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، ومن ثم الأثر علي تقريره، يتأثر بوجود التقديرات المحاسبية كماً ونوعاً من جهة، ودرجة تعقدها من جهة أخرى، كل ذلك في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة (Barlev and Haddad 2004; Joe et al 2015; Van Landuyt,2017) ولقد توصلت العديد من الدراسات (Cannon et al., 2014; Emmett et al.,2015; Backof et al,2016; Van Landuyt,2017) إلي أن التقديرات المحاسبية ودرجة التعقد فيها تؤثر علي تخطيط إجراءات المراجعة و تقرير مراقب الحسابات. ولذلك إذا كان (IAASB) ومجلس الرقابة علي أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية (PCAOB) يؤكدان علي أهمية مراجعة التقديرات المحاسبية ، فهل سيكون لمستوي تعقد تلك التقديرات تأثير علي تخطيط إجراءات المراجعة و تقرير مراقب الحسابات في مصر؟ هذا ما يستهدف البحث الحالي الإجابة عليه نظرياً وتجريبياً.

## ٢ - مشكلة البحث

يتم استخدام التقديرات المحاسبية علي نطاق واسع عند إعداد القوائم المالية، وعلي الرغم من أن هذه التقديرات تعتمد بدرجة كبيرة علي الحكم الشخصي للإدارة، إلا أنها توفر معلومات هامة للمستخدمين وتؤدي إلي زيادة شفافية ومصداقية القوائم المالية (Runesso,2015).

وعند عمل التقديرات المحاسبية تكون الإدارة هي المسؤولة عن عمل هذه التقديرات التي تتضمنها القوائم المالية، وغالبا ما يتم عمل هذه التقديرات في ظل ظروف من عدم التأكد لنتائج الأحداث التي وقعت، أو التي يتوقع حدوثها، ومن ثم يتوقع وجود مخاطر تحريفات جوهرية متعلقة بالتقديرات المحاسبية بشكل كبير (Griffith, 2014; Ghosh et al., 2016; Griffith, 2018; Backof et al., 2018). وللتأكد من مدي صحة هذه التقديرات علي مراقب الحسابات أداء مجموعه من الاجراءات عند عمليه مراجعه التقديرات المحاسبية حسب معيار المراجعة الدولي رقم (IAS 540) الصادر عن (IAASB). وتعتبر هذه التقديرات المحاسبية مصدراً لأوجه القصور في عملية المراجعة، حيث يواجه مراقب الحسابات تحديات كبيرة عند مراجعته لهذه التقديرات من أهمها ؛ صعوبة الحصول علي أدلة داعمة يمكن الإعتماد عليها، صعوبة تقييم مدي معقولية الإفتراضات، وجود درجة مرتفعة من الحكم الشخصي من قبل معد تلك التقديرات، علاوة علي ذلك قد لا يكون لدي الإدارة المعرفة الكافية فيما يتعلق بعملية التقييم (Cannon & Bedard, 2016; Glover et al., 2015)، علي، 2009)

وتتمثل مشكلة البحث في الإجابة علي التساؤلات التالية نظرياً وتجريبياً ؛ ما المقصود بالتقديرات المحاسبية؟ وما هي أهم تلك التقديرات التي تتضمنها القوائم المالية من منظور المحاسبة المالية؟ ما هي أهم متطلبات مراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية؟ هل تؤثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط اجراءات المراجعة؟ وهل يوجد دليل تجريبي علي هذا التأثير في بيئة الممارسة المهنية في مصر؟ وهل يختلف تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط اجراءات المراجعة باختلاف مستوي تأهيل وخبرة مراقب الحسابات وقيده في سجل مراقبي الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية ؟ هل تؤثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات؟ وهل يختلف تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات باختلاف مستوي تأهيل وخبرة مراقب الحسابات وقيده في هذا السجل؟

### ٣- هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل واختبار أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات، وذلك بالتطبيق على عينة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة بمصر .

### ٤ - أهمية البحث ودوافعه

تتبع أهمية هذا البحث العلمية من تصديه لموضوع علي قدر كبير من الأهمية وهو أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات، والتي سيكون له العديد من الآثار، سواء علي مراقب الحسابات نفسه أو إدارة الشركة أو متخذي القرارات المستفيدين من القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها، وبصفة خاصة المستثمرين والمقرضين. وهو موضوع ما زال محل جدل من قبل العديد من الدراسات. ورغم كثرة البحوث التي تناولت موضوع التقديرات المحاسبية إلا أن البحوث التي تربط ربطاً مباشراً بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات لا تزال محدودة وقد تصل لحد الندرة خاصة في البيئة المصرية، علي حد علم الباحث، مما يعطي لهذا البحث أهمية نظرية أكاديمية. كما يستمد هذا البحث أهميته العملية من محاولة الوصول إلي دليل عملي علي تلك العلاقة، من خلال التطبيق علي عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة في مصر. وكذلك لكون البحث يسير في اتجاه البحوث التي تركز علي مشاكل مراجعة بند معين من بنود القوائم المالية من جهة، ودراسة واختبار أثره علي تخطيط وتقرير المراجعة عملياً، من جهة أخرى. ورغم كثرة دوافع هذا البحث إلا أن أهمها؛ تميل معظم الدراسات الأكاديمية في مصر لاستخدام الدراسات الميدانية باستخدام قوائم استقصاء وقليل منها تجريبي، وهو ما قام الباحث بالتغلب عليه من خلال دراسة تجريبية علي عينة من عينة من مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة في مصر، وندرة البحوث التي تربط بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات، بصفة عامة، وفي البيئة المصرية بصفة خاصة، وذلك في حدود علم الباحث، ومن ثم تضيق فجوة البحث المحاسبي في هذا المجال في مصر .

## ٥ - حدود البحث

يقتصر هذا البحث علي دراسة واختبار العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وكل من تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات. ولذلك لن يتم التعرض للعوامل الأخرى المؤثرة علي تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات (مثل؛ مستوى خطر المراجعة، مستوى الأهمية النسبية، وجودة هيكل الرقابة الداخلية) إلا بقدر ما يلزم علمياً لمعالجة مشكلة البحث، كما يخرج عن نطاق البحث دراسة واختبار هذه العلاقة في حالة الخدمات الأخرى (مثل الفحص المحدود أو اختبار المعلومات المالية المستقبلية). وأخيراً فإن قابلية نتائج البحث للتعميم مشروطة بضوابط تحديد مجتمع وعينة الدراسة والمنهجية المستخدمة في اختبار العلاقة محل الدراسة.

## ٦ - خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث، وتحقيقاً لأهدافه في ضوء حدوده، فسوف تستكمل خطة البحث علي النحو التالي:

- ١-٦ التقديرات المحاسبية من منظور محاسبي
- ٢-٦ متطلبات مراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية
- ٣-٦ تحليل العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة واشتقاق الفرض الأول وفرعياته.
- ٤-٦ تحليل العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير المراجعة واشتقاق الفرض الثاني وفرعياته
- ٥-٦ منهجية البحث.
- ٦-٦ نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة.

## ١-٦ التقديرات المحاسبية من منظور محاسبي

نتيجة لظروف عدم اليقين التي تتصف بها أنشطة الأعمال يصعب قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة ولكن يمكن فقط تقديرها. وتتطوي عملية التقدير تلك علي أحكام تعتمد علي أحدث معلومات متاحة يمكن لمعد التقدير أن يعتمد عليها. ويعد استخدام التقديرات

المحاسبية المعقولة أمراً بديهياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلي التقليل من مصداقيتها. وقد يحتاج أحد التقديرات المحاسبية إلي تعديل إذا حدثت تغييرات في الظروف التي تم علي أساسها بناء ذلك التقدير، أو نتيجة لتوافر معلومات جديدة، أو اكتساب مزيد من الخبرات (معيار المحاسبة المصري رقم (٥)، 8. IAS NO).

وبشأن مفهوم، أو تعريف، التقديرات المحاسبية، فعلي الرغم من أن المعايير المحاسبية أوضحت أنواع التقديرات المحاسبية ومتطلبات الإعراف بها والإفصاح عنها، إلا أنها لم تقم بوضع تعريف محدد للتقدير المحاسبي، ولكن ورد تعريف التقديرات المحاسبية في معايير المراجعة وليس معايير المحاسبة. ويمكن القول أن هناك اتفاقاً بين كل من معايير المراجعة الدولية والأمريكية والمصرية بشأن تعريف التقديرات المحاسبية، حيث يقصد بالتقديرات المحاسبية وفقاً لتلك المعايير " التقدير التقريبي لقيمه أحد البنود في غياب وسائل دقيقه للقياس " (معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠ ISA, 540; SAS No.57). ومن أمثلة التقديرات المحاسبية تقدير مخصص هبوط أسعار المخزون، تقدير مخصص الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة وقيمة الخردة المتوقعة، المصروفات المستحقة، الإيرادات المستحقة، خسائر التدهور في قيمة الأصول الثابتة، الشهرة، الضرائب المؤجلة، الاحتياطات لمقابله دعاوي القضائية، والمخصصات المتعلقة بالالتزامات خلال فترة الضمان. وتشير هذه الإصدارات إلي أن التقدير المحاسبي قد يكون بسيطاً أو معقداً، وفقاً لطبيعة البند، فحساب المصروفات المستحقة ومصروف الإهلاك يكون عملية حسابية بسيطة، في حين أن تقدير قيمة الهبوط في المخزون بطيء الحركة أو الزائد عن الحاجة، أو مقاييس القيمة العادلة، قد يتضمن تحليلات كثيرة للبيانات المتاحة.

وقد عرف (قاري، ٢٠٠٩) التقديرات المحاسبية بأنها " تقييم أو تقدير لشيء دون قياسه أو عدده أو وزنه بصورة فعلية وذلك علي أساس الملاحظة أو الاختبار أو أخذ العينات أو بالحكم علي الشيء المقدر حكماً مدروساً ومستنداً إلي أسس معينة وصولاً إلي نتائج تقريبية تزيد أو تنقص عن الأرقام الصحيحة بنسبة قليلة. بينما عرف (Serban et al., 2013) التقديرات المحاسبية بأنها "القيمة النقدية للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات وحقوق الملكية بالإعتماد علي أسس قياس مختلفة. بينما يري (الصايغ، ٢٠١٧) أن التقدير المحاسبي هو قيمة العنصر التقريبية في ضوء المعلومات المتاحة وتعدد العوامل المؤثرة



عليه وجود عدم تأكد متعلق بتلك القيمة واستناد تحديدها إلي الحكم المهني لواضع التقديرات من خلال الإعتماد علي أساليب معينة بما يؤدي في النهاية إلي تقليل درجة الخطأ في التقدير إلي أقل درجة ممكنة.

وتتفق العديد من الدراسات في تعريف التقديرات المحاسبية مع الإصدارات المهنية .وفي هذا الشأن يتفق البعض (Griffith et al., 2011; Backof et al., 2018) علي تعريف التقديرات المحاسبية بأنها البنود المدرجة في القوائم المالية التي يواجه قياسها أو تقييمها ظروف عدم التأكد.

وبشأن متطلبات الاعتراف بالتقديرات المحاسبية وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) والمعيار الدولي IAS NO.8 يتم الاعتراف بالتقدير المحاسبي متى استوفي شروط الاعتراف المعروفة، كما يتم الاعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية بأثر لاحق من خلال إدراجه في قائمة الدخل (أو الأرباح والخسائر) في فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر علي الفترة فقط، مثل التغيير في تقدير قيمه الديون المشكوك فيها، أو في فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر علي كليهما، مثل التغيير في العمر الإنتاجي المقدر أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل القابل للاستهلاك، حيث يؤثر علي مصروف الاستهلاك لفترة الحالية ولكل فتره مستقبلية أثناء العمر الانتاجي المتبقي للأصل . وعندما يترتب على التغيير في التقديرات المحاسبية تغير في الأصول والالتزامات أو حقوق الملكية، فإنه يجب الاعتراف بهذا التغيير عن طريق تعديل القيم الدفترية المسجلة للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية خلال فترة التغيير. ويتفق معيار المحاسبه الأمريكي (SFAS NO 154) في هذا الشأن مع نظيره الدولي.

وبشأن متطلبات قياس التقديرات المحاسبية أكد معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل لسنة ٢٠١٩ بشأن عرض القوائم المالية أن تحديد القيمة الدفترية لبعض الأصول والالتزامات يحتاج تقديراً لآثار أحداث مستقبلية غير مؤكدة علي تلك الأصول والالتزامات في نهاية الفترة المالية ومثال ذلك في حالة عدم وجود أسعار سوقية ملحوظة فإن التقديرات المستقبلية تكون ضرورية لقياس القيمة القابلة للإسترداد من فئات الأصول الثابتة، ولقياس تأثير التقادم التكنولوجي علي المخزون، ولقياس المخصصات التي تعتمد علي أحداث

مستقبلية في دعوي لا زالت منظورة أمام القضاء، وكذا لقياس التزامات مزايًا عاملين طويلة الأجل مثل التزامات المعاشات.

**وبشأن متطلبات عرضها والإفصاح عنها** فقد أكد المعيار الدولي للمحاسبة (IAS no .1) علي ضرورة الإفصاح عن الافتراضات، وكذلك المصادر الرئيسية للمدخلات التي تعتمد عليها التقديرات بشأن الأحداث المستقبلية، أو تلك التي سترتب عليها أي تغيير جوهري في مبالغ الأصول والالتزامات خلال العام المالي المقبل. وكذلك الإفصاح عن تأثير التغيير في التقديرات المحاسبية. كما أكد معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل لسنة ٢٠١٩ بشأن العرض والإفصاح في القوائم المالية أنه يجب علي 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 علي القيم الدفترية للأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي . وبالنسبة لتلك الأصول والالتزامات يجب أن تتضمن الإيضاحات بيانات تفصيلية عن طبيعة الأصول والالتزامات وقيمتها الدفترية في تاريخ نهاية الفترة المالية. وتختلف طبيعة ومدى المعلومات التي يتم عرضها حسب طبيعة الافتراضات والظروف الأخرى، وفيما يلي أمثلة لأنواع الإفصاحات المطلوبة:

- طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة
- مدى حساسية القيم الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التي استخدمت في تحديد قيمتها وكذا أسباب تلك الحساسية
- الحدوث المتوقع لعدم التأكد والمدى المقدر للنتائج المحتمل تحققها منطقيًا خلال السنة المالية التالية علي الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات التي تتأثر بذلك
- تفسير أي تغييرات تمت علي افتراضات سابقة تتعلق بتلك الأصول والالتزامات إذا ما بقيت حالة عدم التأكد.

**كما أكد كلاً من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) والمعيار الدولي (IAS NO .8) علي** أنه يجب علي المنشأة أن تفصح عن طبيعة وقيمة التغيير في التقدير المحاسبي عندما يكون له تأثير علي الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له تأثير علي الفترات المستقبلية إلا إذا تعذر من الناحية العملية تقدير ذلك التأثير علي الفترات المستقبلية . وإذا لم يتم الإفصاح

عن قيمة التأثير المتوقع علي الفترات المستقبلية نظراً لتعذر الوصول إلي ذلك التقدير من الناحية العملية فعلي المنشأة أن تقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة. وقد أكد معيار المحاسبه الأمريكي (SFAS NO 154) علي أنه إذا لم يكن للتغيير في التقديرات المحاسبية تأثير جوهري علي الفترة الحالية، ولكن من المتوقع أن يكون له تأثير جوهري علي الفترات المستقبلية فإنه يجب الإفصاح عن ذلك عند اعداد القوائم المالية للفترة الحالية.

وقد أيدت العديد من الدراسات الأكاديمية (Runesson 2011; Chea, 2011; Bies, 2005) (2015) كفاية متطلبات الإفصاح عن التقديرات المحاسبية الواردة في معيار (IAS NO. 8) وأنه لا يوجد حاجة لإضافة أي متطلبات جديدة للإفصاح بخلاف الواردة في المعايير الدولية.

وبشأن التغييرات في التقديرات المحاسبية، فقد حدد معيار المحاسبه الدولي (IAS NO .8) الاجراءات الواجب علي الشركه القيام بها بعد اجرائها تغييرات في التقديرات المحاسبية بما يلي:

- الاعتراف بالتغييرات في التقديرات المحاسبية.
  - الاعتراف المستقبلي أو اللاحق لتأثير التغييرات في التقديرات المحاسبية.
  - الافصاح عن هذه التغييرات.
- وقد أشار (الصايغ، ٢٠١٧) إلي أن معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) اهتم بصفة أساسية بتناول التغيير في التقديرات وليس كيفية إعداد التقديرات، كما أنه لم يتناول أساليب إعداد التقديرات أو حتي العوامل المؤثرة علي إعدادها، إلا أنه تناول العوامل المؤثرة علي تعديل قيمة التقدير وأورد أمثلة للبنود محل التقدير مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها والعمر المقدر للأصول وانخفاض قيمة المخزون.

وفيما يتعلق بالإصدارات الأجنبية الأخرى فإن الكثير منها يتشابه مع معايير المحاسبة الدولية. ففي استراليا ونيوزيلندا أصبح هناك الزام بتبني معايير المحاسبة الدولية اعتباراً من عام ٢٠٠٥، لذلك أصبحت معايير المحاسبة متوافقة تماماً مع نظيرتها الدولية وتحمل نفس تسلسل المعايير الدولية. أما في السعودية فقد قرر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تطبيق معايير المحاسبة الدولية دفعة واحدة اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ بالنسبة للشركات المدرجة في السوق المالية، واعتباراً من ٢٠١٨/١/١ بالنسبة للشركات الأخرى.

وقد ناقشت بعض الدراسات وأوضحت مزايا وعيوب الإعتماد المتزايد علي التقديرات المحاسبية في القوائم المالية . وفي هذا الشأن يري البعض (Schipper, 2003 ; Lev et al., 2010; Demerjian et al., 2016) أن المبرر الرئيسي للآراء التي تدافع عن أهمية الإعتماد علي التقديرات المحاسبية في القوائم المالية، يتمثل في أنها أصبحت جزءاً لا يتجزأ في معظم بنود القوائم المالية، وبسبب الرغبة في إمداد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات مفيدة في عملية اتخاذ القرارات والتي من شأنها أن تظهر حقيقة الأداء المالي والإقتصادي للشركات، لذلك من المحتمل أن تحسن هذه التقديرات من مدي ملاءمة المعلومات المالية من خلال توفير تطلعات المديرين والمزيد من المعلومات الداخلية لمستخدمي القوائم المالية. وعلي صعيد آخر فإن جودة المعلومات المالية قد تتعرض للخطر نتيجة لل صعوبات المتزايدة في إجراء تنبؤات معقولة في ظل التغيرات المتسارعة في الإقتصاد وإساءة استخدام الإدارة للتقديرات، كما أن التوسع في الإعتماد علي التقديرات المحاسبية ومقاييس القيمة العادلة يعد انتهاكاً للمبادئ المحاسبية المتحفظة التي تتطلب قياسات محاسبية موثوق بها، وبالتالي يقلل من منفعة تلك المعلومات. لذلك فإن تطبيق وممارسة الحكم المهني الجيد الذي يراعي التوازن بين اعتبارات المرونة التي تتيحها المعايير علي أسس المبادي، والمرونة المحدودة جداً التي تتيحها المعايير علي أساس القواعد يعتبر من أهم العوامل للوصول إلي القياس المالي السليم والمعبر عن الأداء الحقيقي للشركة، لأنه إذا قام معدي القوائم المالية بتطبيق وممارسة الحكم المهني بصورة أكثر إماماً بالقواعد المحاسبية واعتماداً علي مصطلحات عامة ذات دلالات ثابتة، فإن هذا من شأنه أن يوفر بيئة ملائمة لقياس مالي يعبر عن الأداء الحقيقي، في ظل توافر إفصاح عادل عن المعلومات لأصحاب المصالح المختلفين.

**ويخلص الباحث** مما سبق إلي أن استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة أمراً أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلي التقليل من مصداقيتها، وأنه يتم الإعتراف بتأثير التغيير في التقديرات المحاسبية بأثر لاحق من خلال إدراجه في قائمة الدخل أو الأرباح والخسائر في فترة التغيير إذا كان التغيير يؤثر علي الفترة فقط، أو في فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر علي كليهما. كما يخلص الباحث مما سبق إلي ضرورة الإفصاح عن الافتراضات، وكذلك المصادر الرئيسية للمدخلات التي تعتمد عليها التقديرات بشأن الأحداث المستقبلية، أو تلك التي سترتب عليها أي تغيير جوهري في مبالغ الأصول

والإلتزامات خلال العام المالي المقبل. وكذلك الإفصاح عن تأثير التغيير في التقديرات المحاسبية. كما يخلص الباحث مما سبق أيضاً إلي تبني معايير المحاسبة الدولية في العديد من الدول مثل **استراليا ونيوزيلندا والسعودية**. كما يخلص الباحث مما سبق أيضاً إلي أن التقدير المحاسبي قد يكون بسيطاً أو معقداً، وفقاً لطبيعة البند. وأخيراً يخلص الباحث إلي أنه علي الرغم من أن المعايير المحاسبية قامت بتوضيح أنواع التقديرات المحاسبية ومتطلبات الإعراف بها والإفصاح عنها، إلا أنها لم تقم بوضع تعريف محدد للتقدير المحاسبي، ولكن ورد تعريف التقديرات المحاسبية في **معايير المراجعة**، وأن هناك اتفاق بين كل من معايير المراجعة الدولية والأمريكية والمصرية بشأن تعريف التقديرات المحاسبية، حيث يقصد بالتقديرات المحاسبية وفقاً لتلك المعايير " التقدير التقريبي لقيمه أحد البنود في غياب وسائل دقيقه للقياس.

## ٦-٢ متطلبات مراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية

تشمل متطلبات مراجعة التقديرات المحاسبية كلاً من متطلبات الإصدارات المهنية وكذا الدراسات الأكاديمية، كما يلي:

### ٦-٢-١ متطلبات مراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء الإصدارات المهنية

لقد حظي موضوع **مراجعة التقديرات المحاسبية** بإهتمام كبير من جانب الإصدارات المهنية، سواء الإصدارات الدولية أو الأمريكية أو الإصدارات الأخرى. وفيما يتعلق بالإصدارات الدولية، فقد صدر معيار المراجعة الدولي (ISA, No. 540) في عام 2009 بعنوان **مراجعة التقديرات المحاسبية** والتي تضمنت تقديرات المحاسبة عن القيمة العادلة والإفصاح المرتبط بها " والذي حل محل المعيارين رقم 540 بعنوان **مراجعة التقديرات المحاسبية**، والمعيار رقم 545 بعنوان **مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح** عنها.

**وقد أوضح هذا المعيار أن هدف مراقب الحسابات هو الحصول على دليل مراجعة كافي وملائم حول ما إذا كان قد تم الاعتراف بالتقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة في القوائم المالية بدرجة معقولة وكذا مدى كفاية الإفصاح عنها بالقوائم المالية.**

ويجب على مراقب الحسابات عند أداء إجراءات تقييم الخطر والأنشطة المرتبطة به الحصول على فهم للوحدة وبيئتها بما فيها الرقابة الداخلية، حيث يجب أن يحصل مراقب الحسابات على فهم الأمور التالية لكي يقدم أساساً لتحديد وتقييم خطر التحريفات الجوهرية للتقديرات المحاسبية؛ متطلبات إطار التقرير المالي المطبق للتقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة، كيفية تحديد الإدارة للمعاملات والأحداث والظروف التي قد تؤدي إلى ظهور الحاجة إلى التقديرات المحاسبية للاعتراف بها والإفصاح عنها بالقوائم المالية، كيف قامت الإدارة بعمل التقديرات المحاسبية من خلال معرفة الطرق المستخدمة والضوابط الملائمة لذلك، وما إذا كان قد تم استخدام خبير<sup>(1)</sup> أم لا، وأخيراً الافتراضات المتخذة أساساً لإعداد هذه التقديرات.

وفيما يتعلق بتحديد وتقييم خطر التحريفات الجوهرية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية فيجب على مراقب الحسابات أن يحدد؛ ما إذا كانت الإدارة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات إطار التقرير المالي المرتبط بالتقديرات المحاسبية، وما إذا كانت الطرق المستخدمة لعمل التقديرات المحاسبية مناسبة.

وفيما يتعلق باستجابة مراقب الحسابات للمخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية، فيجب أن يقوم مراقب الحسابات بواحد أو أكثر مما يلي:

- تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت تقدم دليل مراجعة متعلق بالتقديرات المحاسبية
- اختبار كيف قامت الإدارة بإعداد التقديرات المحاسبية من خلال الطرق والافتراضات
- اختبار فعالية تشغيل الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية .
- تطوير تقدير مستقل لتقييم تقدير الإدارة.

كذلك يجب القيام بإجراءات إضافية في استجابة مراقب الحسابات للخطر الجوهري حيث يجب تقدير عدم التأكد وذلك من خلال تحديد كيف أخذت الإدارة في اعتبارها الافتراضات

(1) يقصد بهم الأشخاص أو المؤسسات الذين يمتلكون مهارة خاصة أو معرفة في مجال معين بخلاف المحاسبة والمراجعة، بحيث يؤدي الخبير عمله لمساعدة مراقب الحسابات في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الملائمة، وقد يكون الخبير معيماً في منشأة المحاسبة أو من خارجها. وتشمل الخبرة في المجالات الأخرى بخلاف المحاسبة والمراجعة ما يلي؛ تقييم الأدوات المالية المعقدة والأراضي والمباني والآلات والمجوهرات والأعمال الفنية والتحف والأصول غير الملموسة، الأصول والالتزامات الناتجة عن عمليات الاندماج، تقدير احتياطات النفط، وتفسير العقود والقوانين واللوائح (ISA, 620).

البديلة ولماذا تم رفضها وما إذا كانت الافتراضات الجوهرية قد تم استخدامها من قبل الإدارة بشكل مناسب.

وفيما يتعلق بالاعتراف ومعايير القياس، فيجب على مراقب الحسابات الحصول على دليل كافي حول ما إذا كانت قرارات الإدارة للاعتراف أو عدم الاعتراف بالتقديرات المحاسبية في القوائم المالية، أساس القياس المختار للتقديرات المحاسبية قد تم وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق.

وفيما يتعلق بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد التحريفات، فيجب على مراقب الحسابات أن يقيم على أساس دليل المراجعة ما إذا كانت التقديرات المحاسبية في القوائم المالية معقولة في سياق إطار التقرير المالي المطبق أو تحريفه

فيما يتعلق بالافصاحات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، يجب على مراقب الحسابات الحصول على دليل مراجعة ملائم حول ما إذا كانت الافصاحات في القوائم المالية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية تمت وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق. وبالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر جوهرية فإن مراقب الحسابات عليه أن يقيم كفاية الإفصاح عن عدم التأكيد بشأن هذه التقديرات في القوائم المالية في سياق إطار التقرير المالي.

وفيما يتعلق بمؤشرات تحيز الإدارة المحتمل، فيجب على مراقب الحسابات فحص أحكام وقرارات الإدارة في عمل التقديرات المحاسبية لتحديد ما إذا كانت توجد مؤشرات عن احتمال تحيز الإدارة .

وفيما يتعلق بالتوثيق، فيجب على مراقب الحسابات أن يتضمن توثيق أعمال المراجعة الأساس الذي استند إليه في التوصل لإستنتاجاته بشأن مدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها، وكذلك مؤشرات تحيز الإدارة إن وجدت.

وبالإضافة إلي هذا المعيار فإن هناك العديد من المعايير الدولية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية (ISA 260 ; ISA 300 ; ISA 315; ISA 330 ; ISA 620)

حيث يشير (ISA, 260) إلى أنه يجب علي مراقبي الحسابات ابلاغ الأمور الهامة الناتجة عن مراجعة الحسابات بسبب الشكوك المحيطة بالتقديرات المحاسبية المعقدة وتقديرات القيمة العادلة وتأثيرها المحتمل علي القوائم المالية إلى المسؤولين عن الحوكمة.

ويوضح (ISA, 330) أنه يجب علي مراقب الحسابات تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من أجل تحديد طبيعة ومدى وتوقيت الحاجة لإجراءات إضافية لعملية المراجعة، حيث تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة علي قابلية التحريفات الخاصة بالتقديرات المحاسبية وتقديرات القيمة العادلة للقياس.

كما يوضح (ISA, 620) أنه يجب علي مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كانت هناك حاجة للإستعانة بخبير لمساعدته في واحد أو أكثر من الأمور التالية؛ الحصول علي فهم للشركة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية، تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، تحديد الإجراءات اللازمة للإستجابة إلى المخاطر التي تم تحديدها علي مستوي القوائم المالية، تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية للإستجابة للمخاطر، وتقييم مدى كفاية وملائمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.

**وفيما يتعلق بالإصدارات الأمريكية**، فقد أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA الإصدار بمعيار (SAS,NO.57) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية، والذي يهدف إلى توفير إرشادات لمراقبي الحسابات فيما يتعلق بجمع وتقييم أدلة كافية وملائمة للتحقق من التقديرات المحاسبية عند مراجعة القوائم المالية. ويتفق هذا المعيار في كافة جوانبه الهامة مع معيار المراجعة الدولي (ISA,540)، إلا أنه لم يتناول مراجعة تقديرات القيمة العادلة.

كما قدم الإصدار بمعيار (SAS NO.101) بعنوان **مراجعة القياس والإفصاح عن القيمة العادلة**، مجموعة من الإرشادات لمراقبي الحسابات والتي يجب أخذها في الإعتبار عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة من أهمها؛ تقييم مدى معقولية الإفتراضات الهامة التي اعتمدت عليها إدارة الشركة في إعداد تقديرات القيمة العادلة، تقييم مدى ملاءمة القياس المستخدم من الإدارة في إعداد تقديرات القيمة العادلة، تقييم مدى استخدام الإدارة لأفضل معلومات متاحة لها وقت قياس القيمة العادلة، تقييم وفهم هيكل الرقابة الداخلية المطبق في



الشركة والمرتبطة بقياس القيمة العادلة، وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن ذلك بما يمكن من تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

وأخيراً فقد أصدر AICPA الإصدار بمعيار (SAS NO.122) بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية والتي تتضمن تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات المرتبطة بها. والذي يتفق في كافة جوانبه الهامة مع معيار المراجعة الدولي ISA,540 .

كما قدم PCAOB عدة إرشادات لمراجعة التقديرات المحاسبية كان آخرها PCAOB No. 005-2018 والذي تم إصداره في ٢٠ ديسمبر ٢٠١٨ بعنوان مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها قياسات القيمة العادلة، والذي يحل محل جميع الإرشادات السابقة، علي أن يصبح سارياً المفعول اعتباراً من السنة المالية التي تنتهي في ١٥ ديسمبر ٢٠٢٠ أو ما بعدها. وقد أكد هذا الإصدار علي ضرورة تكريس مراقبي الحسابات للمزيد من الإهتمام لمعالجة التحيز المحتمل للإدارة في التقديرات المحاسبية، كجزء من تطبيق الشك المهني<sup>(١)</sup>. كما قدم إرشادات كافية لتوجيه مراقبي الحسابات للتركيز علي التقديرات ذات المخاطر المرتفعة للتحريفات الجوهرية.

وفيما يتعلق بالإصدارات الأجنبية الأخرى فإنها تتشابه بدرجة كبيرة مع معيار المراجعة الدولي (ISA 540)، حيث يتفق تماماً كل من معيار المراجعة الأسترالي (ASA 540)، معيار المراجعة الكندي (CAS 540)، ومعيار المراجعة النيوزيلندي (ISA (NZ) 540) مع نظيرها الدولي. أما في السعودية فقد قرر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تطبيق معايير المراجعة الدولية اعتباراً من ١/١/ ٢٠١٧.

وفيما يتعلق بالوضع في مصر فإن معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) يهدف إلي توفير إرشادات تتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ويشير إلي مسؤولية الإدارة عن وضع تلك التقديرات . ويتفق المعيار المصري مع نظيره الدولي بشأن

(١) الشك المهني : **Professional Skepticism** : يقصد به موقف مراقب الحسابات الذي يتضمن عقلية تساؤلية، وأن يكون منتبهاً للظروف التي تشير إلي احتمال وجود تحريفات جوهرية من خلال تقييم إنتقادي للأدلة وتوخي الحذر بشأن أدلة المراجعة التي تتناقض مع غيرها من الأدلة التي تم الحصول عليها (Arenas et al., 2014). كما عرف PCAOB الشك المهني بأنه موقف يتضمن عقلية متسائلة وتقييماً انتقادياً لملاءمة وكفاية أدلة المراجعة ، واستخدام مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء إجراءات جمع وتقييم الأدلة بجديّة وحسن نية ونزاهة وموضوعية (PCAOB,2012)

مفهوم التقديرات المحاسبية ومتطلبات مراجعتها، إلا أنه يختلف معه بشأن وجوب قيام مراقب الحسابات بالحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة بشأن التقديرات المحاسبية عند الحاجة، كما أنه لا يتناول مراجعة تقديرات القيمة العادلة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك اتفاقاً بين المعايير المهنية على ضرورة أن يحدد مراقب الحسابات؛ ما إذا كانت الإدارة قد طبقت بشكل مناسب متطلبات إطار التقرير المالي المرتبط بالتقديرات المحاسبية، وما إذا كانت الطرق المستخدمة لعمل التقديرات المحاسبية مناسبة من أجل تحديد وتقييم خطر التحريفات الجوهرية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، كما يخلص الباحث أيضاً إلى أن هناك اتفاق بين المعايير المهنية على أنه عند مراجعة التقديرات المحاسبية في سياق مراجعة القوائم المالية يقوم مراقب الحسابات بتحديد طبيعة ومدى وتوقيت الحاجة لإجراءات إضافية عند التخطيط لعملية المراجعة. كما يخلص الباحث إلى أن من أهم صور استجابة مراقب الحسابات لمخاطر التحريفات الجوهرية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية تحديد ما إذا كانت الأحداث التي وقعت تقدم دليل مراجعة متعلق بالتقديرات المحاسبية، اختبار كيف قامت الإدارة بإعداد التقديرات المحاسبية من خلال الطرق والافتراضات، اختبار فعالية تشغيل الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية، تطوير تقدير مستقل لتقييم تقدير الإدارة. كما تؤكد تلك المعايير على أنه يجب على مراقب الحسابات فحص أحكام وقرارات الإدارة في عمل التقديرات المحاسبية لتحديد ما إذا كانت توجد مؤشرات عن احتمال تحيز الإدارة، وضرورة توثيق الأساس الذي استند إليه في التوصل لإستنتاجاته بشأن مدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاح عنها، وكذلك مؤشرات تحيز الإدارة إن وجدت.

#### ٦-٢-٢ متطلبات مراجعة التقديرات المحاسبية في ضوء الدراسات الأكاديمية:

تناولت العديد من الدراسات (Griffith, 2011; Cannon et al., 2014; Glover et al., 2014a ; Emmett et al., 2015 ; Vera, 2015; Griffith et al., 2015a ; Ghosh et al., 2016 ; Christensen et al., 2016; Griffith, 2018) مسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة التقديرات المحاسبية، وأهم الصعوبات التي تواجهه عند مراجعته لتلك التقديرات. وتجد الإشارة إلى أن مراقب الحسابات يقوم بمراجعة التقديرات المحاسبية، أو أحد البنود التي تم تقديرها بالقيمة العادلة، في سياق مراجعة القوائم المالية

السنوية التاريخية الكاملة، لذلك فإن تلك التقديرات المحاسبية ستؤثر علي كافة مراحل عملية المراجعة بدءاً من قبول التكليف وانتهاءً بإعداد تقرير مراقب الحسابات مروراً بكل من تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة.

وفيما يتعلق بقبول التكليف يتفق البعض (الطحان، ٢٠١٧، Arens et al., 2014) علي أنه يجب علي مراقب الحسابات التواصل مع مراقب الحسابات السابق ، وأن يحصل علي فهم مبدئي للشركة وبيئتها، وأن يتأكد من توافر الموارد البشرية والخبرات المهنية اللازمة في فريق المراجعة للقيام بهذه المهمة، وفي حالة عدم توافر تلك الخبرات المهنية الكافية والمدرية لمراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة وبصفة خاصة تقديرات القيمة العادلة، فإنه يأخذ في الاعتبار مدي الحاجة للإستعانة بخبراء تقييم خارجيين في ظل تعقد عمليات القياس المحاسبي بالقيمة العادلة، كما يمكن لمراقب الحسابات أن يعتذر عن مهمة المراجعة قبل بدايتها نظراً للتحديات السابقة.

وبشأن الأهمية النسبية وخطر المراجعة فقد أشار (علي ، ٢٠٠٩) إلي أنه يتم أداء عملية المراجعة بما يتوافق مع مستوي الأهمية النسبية لمخاطر التحريفات الجوهرية الهامة التي قد توجد في القوائم المالية والنتيجة عن القياس المحاسبي لبعض بنود القوائم المالية بالقيمة العادلة، والذي يتحدد بدوره علي مدي بساطة أو تعقيد قياسات القيمة العادلة، حيث ينتج هذا التعقيد عن بعض العوامل أهمها ؛ طول الفترة الزمنية الخاصة بالنتبؤات، وعدد الافتراضات المبني عليها التقدير، ومدي تعقد هذه الافتراضات ووجود درجة عالية من عدم الموضوعية في تكوين الافتراضات. كما تمثل التقديرات المحاسبية وبصفة خاصة تقديرات القيمة العادلة أحد أهم العوامل التي يجب أن يأخذها مراقبي الحسابات في اعتبارهم عند تقييمهم للخطر المتلازم.

وبشأن فهم مراقب الحسابات لهيكل الرقابة الداخلية وتقييم مستوي خطر الرقابة يتفق البعض (Barlev and Haddad 2004; Joe et al 2015) علي أن فعالية وقوة هيكل الرقابة الداخلية لعميل المراجعة تؤثر علي إجراءات المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات لمراجعة التقديرات المحاسبية وتقديرات القيمة العادلة ومدي ثقته في مصداقية التقديرات المفصح عنها، وأنه كلما كان هيكل الرقابة الداخلية قوي وفعال كلما انخفضت اختبارات الرقابة التي يقوم بها مراقب الحسابات للتحقق من صدق التقديرات المحاسبية وافتراضاتها،

وعلى النقيض في حالة انخفاض فعالية وقوة هيكل الرقابة الداخلية يقوم مراقب الحسابات بزيادة اختبارات الرقابة التي يقوم بها للتحقق من صدق التقديرات المحاسبية وافتراساتها.

**وبشأن بذل العناية المهنية الكافية** يتفق البعض (Cannon et al., 2014; Emmett et al., 2015) على أنه يجب على مراقب الحسابات بذل العناية المهنية الكافية عند إصدار أحكامه المهنية لتحديد ما إذا كانت المعالجات المحاسبية للتقديرات المقترحة من الإدارة سليمة وغير مضللة، وأن إعدادها قد تم بطريقة صحيحة وتم الإفصاح عنها بشكل ملائم. كما يجب على مراقبي الحسابات مراجعة القرارات والأحكام التي تتخذها الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية لتحديد ما إذا كان هناك مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، وهو ما قد يزيد من خطر التحريفات الجوهرية المرتبطة بهذه التقديرات. ويمكن لمراقبي الحسابات الحد من تحيز الإدارة عند مراجعة التقديرات المحاسبية، من خلال تطوير توقع مستقل للتقدير مما يمكنهم من تقييم الأدلة بشكل أكثر تحفظاً.

**وبشأن تقييم مراقب الحسابات للأدلة** توصلت دراسة (Backof et al, 2018) إلى أن شكل عرض الدليل المقدم من الإدارة (رسوم بيانية أو نص كتابي) والمتعلق بمراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة يؤثر على تقييم مراقبي الحسابات له، حيث أن الرسوم البيانية للدليل تؤدي إلى تقييم مراقبي الحسابات لإفتراسات الإدارة على أنها أقل معقولة بالمقارنة بالمعلومات المقدمة بشكل نصي.

**وبشأن التواصل بين مراقبي الحسابات ولجنة المراجعة** فقد أشار (Vera, 2015) إلى أن التركيز المتزايد على الأحكام والتقديرات في ظل أطر إعداد التقارير المالية المطبقة، واستخدام مدخل المراجعة على أساس المخاطر، دفع إلى التركيز على التواصل بين مراقبي الحسابات ولجان المراجعة، وخاصة في بعض الأمور المرتبطة بالسياسات والتقديرات المحاسبية، بما في ذلك وصف العملية الإدارية والإفتراسات الهامة المستخدمة في عمل التقديرات المحاسبية المعقدة، والتي تتميز بالبعد الشخصي المصاحب لعملية التقدير، وأي تغييرات هامة على العمليات أو الإفتراسات، والأسباب الخاصة بتلك التغييرات وتأثيرها على القوائم المالية. لذلك فإن معايير المراجعة تتطلب من مراقب الحسابات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول أو مناسب بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية وإبداء الرأي حول العرض العادل للقوائم المالية.

وقد قامت بعض الدراسات (Griffith, 2011; Rasso, 2015) بتوضيح أهم المشاكل الرئيسية التي تواجه مراقب الحسابات عند مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة. حيث يري (Griffith, 2011) أن المشاكل الرئيسية التي تواجه مراقب الحسابات عند مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة تتمثل في ؛ الإهمال المحتمل لبعض العناصر المستخدمة في التقييم، الفشل في اختبار البيانات المستخدمة في حساب التقدير، الاختبار غير الكافي لإفتراسات النموذج المستخدم في التقدير، الفشل في فهم أساليب العميل لإعداد التقديرات، عدم النظر للأدلة الخارجية عند تقييم النموذج، والفشل في اختبار الرقابة علي مدخلات النموذج. كما يري (Rasso, 2015) أن من أهم الصعوبات التي تنطوي عليها عملية مراجعة التقديرات المعقدة قيام مراقب الحسابات بجمع أدلة المراجعة بشكل تدريجي خلال فترة المراجعة، بدل من جمعها دفعة واحدة. ويرجع ذلك إلي أن عملية المراجعة تتم بشكل متسلسل، ويتم اتخاذ القرارات في عدة مراحل خلال عملية المراجعة.

**ويخلص الباحث مما سبق** إلي أن مراجعة التقديرات المحاسبية ليست عملية مراجعة مستقلة بذاتها، وإنما تمثل جزء من عملية مراجعة القوائم المالية السنوية ككل، لذلك فإن تلك التقديرات المحاسبية ستؤثر علي كافة مراحل عملية المراجعة بدءاً من قبول التكاليف وانتهاءً بإعداد تقرير مراقب الحسابات مروراً بكل من تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة. **كما يخلص الباحث مما سبق أيضاً إلي أن هناك اتفاقاً بين العديد من الدراسات علي أنه يجب علي** مراقب الحسابات بذل العناية المهنية الكافية عند إصدار أحكامه المهنية لتحديد ما إذا كانت المعالجات المحاسبية للتقديرات المقترحة من الإدارة سليمة وغير مضللة، وأن إعدادها قد تم بطريقة صحيحة وتم الإفصاح عنها بشكل ملائم، وفحص واختبار السياق المستخدم من قبل الإدارة في عملية التقدير، واستخدام تقدير مستقل ومقارنته بالتقدير المعد من قبل الإدارة . **كما يخلص الباحث مما سبق أيضاً إلي أن أهم الصعوبات التي تنطوي عليها عملية** مراجعة التقديرات المعقدة ؛ قيام مراقب الحسابات بجمع أدلة المراجعة بشكل تدريجي خلال فترة المراجعة، الاختبار غير الكافي لإفتراسات النموذج المستخدم في التقدير، الفشل في فهم أساليب العميل لإعداد التقديرات، عدم النظر للأدلة الخارجية عند تقييم النموذج، والفشل في اختبار الرقابة علي مدخلات النموذج.

### ٦-٣ تحليل العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة

يكتسب التخطيط السليم لعملية المراجعة أهمية كبيرة سواء بالنسبة لمراقب الحسابات أو لعملية المراجعة ككل حيث أن التخطيط السليم لأعمال المراجعة يعتبر مؤشراً على إلتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها والوفاء بمسئوليته المهنية. كما أن التخطيط لعملية المراجعة يساعد كثيراً على كفاءة تخصيص مهام المراجعة على المساعدين والتنسيق بين هذه المهام كما يضمن كفاءة قيام مراقب الحسابات بالإلمام بأعمال العميل والذي يعتبر أمراً هاماً لعملية التخطيط ووضع برنامج المراجعة و يساعد على تدعيم كفاءة مراقب الحسابات عند تحديد مدى وطبيعة وتوقيت الإجراءات الأساسية للمراجعة وإعداد تقرير المراجعة. لذلك يجب أن يقوم مراقب الحسابات بإعداد برنامج لأعمال المراجعة في شكل مكتوب يحدد فيه طبيعة ومدى وتوقيت الإجراءات المخططة للمراجعة واللازمة لتنفيذ الخطة العامة للمراجعة، ويجب أن يوفر هذا البرنامج مجموعة من التعليمات لمساعدة مراقب الحسابات، كما يجب أن يستخدم هذا البرنامج كوسيلة لمراقبة وتسجيل ومتابعة تنفيذ أعمال المراجعة بشكل سليم، ويفضل أن يشتمل برنامج المراجعة على أهداف مراجعة كل مجال من مجالات المراجعة وعلى موازنة الوقت التي يتم من خلالها تحديد عدد ساعات العمل المخططة لكل مجال أو إجراء من مجالات وإجراءات المراجعة (Arens et al., 2014; ISA No 300; الحناوي، ٢٠٠٨).

وقد اختبرت العديد من الدراسات (Smieliauskas, 2012; Dixon & Frolova, 2013; Singh & Doliya, 2015; Christensen et al., 2016; Backof et al, 2016; Van Landuyt, 2017) العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة. وفي هذا الشأن يتفق البعض (Martin et al, 2006; Bell & Griffin, 2012; Smieliauskas, 2012; Dixon & Frolova, 2013; Singh & Doliya, 2016; Christensen et al., 2015) علي أن مراقبي الحسابات يحتاجون إلي النظر في عدة أمور عند مراجعة التقديرات المحاسبية وتقديرات القيمة العادلة تشمل ؛ الافتراضات التي استندت إليها الإدارة في إعداد التقديرات، معقولية هذه التقديرات، فعالية هيكل الرقابة الداخلية بشأنها، تقييم التحريفات الجوهرية ذات الصلة بالتقديرات.

وقد تناولت العديد من الدراسات (Menelaides et al,2003; Martin et al, 2006) تأثير مراجعة تقديرات القيمة العادلة في سياق مراجعة القوائم المالية علي تخطيط إجراءات المراجعة، وخلصت إلي ضرورة وجوب تفهم مراقب الحسابات للطريقة التي توصلت بها الإدارة لقياسات ونتائج القيمة العادلة. ومحاولة وضع دليل للخطوات التي يتوجب علي مراقب الحسابات إتباعها عند قيامه بمراجعة تلك القياسات والقيم، بما في ذلك محاولة تقييم درجة الخطر المتلائم والمربط بهذه القياسات.

وفي نفس السياق اتفق البعض (Joe et al., 2015; Glover et al., 2015; Brown et al., 2016; Knechel & Leiby, 2016; Griffith,2018) علي حاجة مراقبي الحسابات للإستعانة بخبراء من خارج منشأة المحاسبة والمراجعة عند مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة، خاصة تقديرات القيمة العادلة وتحديداً عندما تكون المخاطر المصاحبة لتلك التقديرات مرتفعة.

وقد خلصت دراستنا (Griffith et al, 2011; Griffith et al., 2015b) إلي أن مراقبي الحسابات بحاجة إلي أن يكونوا قادرين علي التفكير علي نطاق أوسع ودمج المعلومات من مجموعة متنوعة من المصادر من أجل تحسين جودة مراجعة التقديرات المحاسبية. كما أن ادخال الحالة الذهنية التوازنية a deliberative mindset يحسن من قدرة مراقبي الحسابات علي تحديد التقديرات غير المعقولة من خلال تحسين قدرتهم علي تحديد وإدماج في تحليلاتهم المعلومات المتناقضة من أجزاء مختلفة من المراجعة وتحسين القدرة علي التفكير النقدي في الأدلة.

وفي هذا الشأن فقد استهدفت دراسة (Backof et al,2016) اختبار كيف تؤثر خصوصية الأدلة التي تمت فحصها أو مراجعتها لاحقاً واتجاه عدم دقة التقدير التي تم تحديدها خلال هذه المراجعة علي تقييمات مراقبي الحسابات للمخاطر وجهود المراجعة المخططة للفترة الحالية. ووجدت الدراسة أن مراقبي الحسابات يرون أن عملية تقدير الإدارة تكون أقل مصداقية عندما يكون دليل الفترة السابقة أكثر تحديداً ويكون عدم دقة التقدير متسق مع حوافز الإدارة ، بينما يرون أن عملية تقدير الإدارة تكون أكثر موثوقية عندما يكون دليل الفترة السابقة أكثر تحديداً ويكون عدم دقة التقدير غير متسق مع حوافز الإدارة. وأكدت الدراسة علي أن تقييمات الموثوقية أو المصدقية هذه تؤثر بدورها، علي تقييم مراقبي

الحسابات للمخاطر وجهود المراجعة المخطط لها. ومع ذلك، عندما تكون أدلة الفترة السابقة أقل تحديداً، فإن اتجاه عدم دقة التقدير يؤثر على تقييم مراقبي الحسابات للمخاطر وأحكام التخطيط من خلال تغيير تصورات مراقبي الحسابات حول التحيز. وتوفر هذه النتائج رؤى مهمة حول تأثير الأدلة التي تم الحصول عليها وتقييمها كجزء من مراجعة الفترة السابقة على مراجعة الفترة الحالية. وأشارت الدراسة إلى أنه عند التخطيط لمراجعة التقديرات المعقدة، يقوم المراجعون بإجراء تحليل للوراء حيث يقومون بإجراء فحص لاحق لأدلة الفترة السابقة لفهم الاختلافات في الافتراضات التي تستند إليها تقديرات الفترة السابقة و الحقائق اللاحقة لتلك الافتراضات.

وقد توصلت دراسة (Van Landuyt, 2017) إلى أن مراقبي الحسابات يبذلون درجة عالية من الجهد عندما يكون خطر التحيز الإداري في التقديرات المحاسبية مرتفعاً. وعندما يكون خطر التحيز منخفضاً نسبياً، فإن التركيز على المخاطر المتعلقة بالتحيز يؤدي إلى قيامهم بتخفيض حذرهم" إلى درجة أكبر منه في حالة التركيز على التحيز وعدم الدقة في القياس معا ، مما يؤدي إلى تخصيص دون المستوى الأمثل لجهود المراجعة.

وقد خلصت دراسة (Bucaro, 2019) إلى أهمية تعزيز التفكير النقدي لمراقبي الحسابات في عمليات مراجعة التقديرات المعقدة، حيث يجعلهم أكثر قدرة على تقييم تعقيد الموقف وتطبيق الحكم المهني بشكل أكثر فعالية من خلال دمج الحقائق والظروف المتاحة بشكل كامل، عند اتخاذ قرارات المراجعة المهمة.

وفيما يتعلق بالدراسات العربية في هذا الشأن فقد توصلت دراسته (حلس، ٢٠٠٢) إلى أن مخاطر التحريفات الجوهرية تتزايد عندما تتضمن القوائم المالية التقديرات المحاسبية، علاوة على وجوب قيام مراقب الحسابات بالإفصاح في تقريره عن أي انحرافات موجودة في التقديرات المحاسبية إذا رفضت إدارة الشركة الأخذ بها. كما توصلت دراسته (حجو، ٢٠١٢) إلى ضرورة حصول مراقب الحسابات على أدلة الإثبات الكافية والمتعلقة بأسس احتساب التقديرات المحاسبية، وضروره ممارسة مراقب الحسابات الشك المهني بدرجة ملائمه لأن ذلك يساعده على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونيه، والتأكيد على تصميم الاجراءات الكافيه لمقابلة مخاطر التحريفات الجوهرية ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية، وضروره قيام



مراقب الحسابات بتوسيع نطاق فحصه عند اكتشاف وجود تحريفات جوهرية تؤثر علي الحسابات.

ويخلص الباحث مما سبق إلي وجود مساحة اتفاق كبيره بين معظم الدراسات السابقة بشأن تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تقييم مراقب الحسابات للمخاطر وتخطيط إجراءات المراجعة، رغم اجراء تلك الدراسات في بيئات مختلفة (علي سبيل المثال دراسة حجو، ٢٠١٢ تمت في غزة، ودراسة Van Landuyt, 2017 تمت في الولايات المتحدة الأمريكية) وفي فترات زمنية مختلفة كما يتضح من العرض السابق (علي سبيل المثال دراسة **Martin et al, 2006**، دراسة **Griffith et al, 2011**، ودراسة **Bucaro, 2019**) كما يخلص الباحث من استقراء وتحليل تلك الدراسات السابقة أن المنهجية التي اتبعتها غالبية تلك الدراسات هي المنهجية التجريبية، وهو ما اتبعه الباحث في دراسته الحاليه. كما يخلص الباحث أيضاً إلي أن هناك ندرة في الدراسات العربية وبصفة خاصة المصرية التي اختبرت بصورة مباشرة العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة.

ونظرا لوجود اتفاق بين العديد من الدراسات السابقة علي ضرورة قيام مراقب الحسابات أثناء تخطيط إجراءات المراجعة بالاستجابة إلي مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة من التقديرات المحاسبية من خلال بذل المزيد من الجهد وزيادة حجم العينة بالإضافة إلي التفكير بشكل انتقادي، فإنه يمكن اشتقاق الفرض الرئيسي الأول للبحث علي النحو التالي:

**H1: تؤثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة**

وقد أكدت العديد من الدراسات السابقة (Chen et al., 2008; Bennie & Pflugrath, 2009 ; Asare et al. 2009 ; Cheng et al., 2009 ; Kilgore et al., 2011; Gul et al, 2013; Johnston et al., 2014; Ghosh et al., 2016) خبرة مراقبي الحسابات، وكذلك تأهيلهم العلمي والمهني، قد يؤثر علي قراراتهم وأحكامهم المهنية. كما توصلت دراسة (السيد، ٢٠١٢) إلي أن قيد مراقب الحسابات بسجل مراقبي الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية يؤثر علي جودة المراجعة، وأن مراقبي الحسابات المقيدون لدي الهيئة العامة للرقابة المالية أكثر قدرة علي اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم

المالية والتقرير عنها. كما توصلت دراسة (زيتون، ٢٠١٦) إلي أن مراقبي الحسابات المقيدون لدي الهيئة العامة للرقابة المالية أكثر قدرة علي تقييم امكانية الإعتماد علي القوائم المالية، وصحة تفسيرات الإدارة، وتوليد تفسيرات عكسية بديلة لتفسيرات الإدارة، بما ينعكس علي سلامة أحكامهم المهنية ومن ثم جودة المراجعة. لذلك من المتوقع أن يكون لخبرة مراقبي الحسابات ومستوي تأهيلهم المستمر وقيدهم بسجل مراقبي الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية تأثير علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة، وهو ما يقودنا إلي اشتقاق الفروض الفرعية التالية:

**H1a: يختلف تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة باختلاف مستوي خبرتهم**

**H1b: يختلف تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة باختلاف مستوي تأهيلهم العلمي والمهني.**

**H1c: يختلف تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط مراقبي الحسابات في مصر لإجراءات المراجعة بحسب ما إذا كانوا مقيدون لدي هيئة الرقابة المالية أم لا.**

## ٦-٤ تحليل العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير المراجعة واشتقاق الفرض الثاني وفرعياته

يعد تقرير مراقب الحسابات الوسيلة التي يعتمد عليها لتوصيل نتائج عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية، التي تمت مراجعتها، ويستمد ذلك التقرير أهميته من كونه، بما يتضمنه من رأي، يعد المصدر المتميز الوحيد لكي يطمئن المستثمرون والمحللون الماليون لمصادقية القوائم المالية، حيث يبدي مراقب الحسابات رأيه بشأن ما إذا كانت تلك القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح (أو تعطي صورة صادقة أو عادلة) وهو ما يجعل منه وثيقة أساسية مهمة لهم. ولذا يعد المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات مدخلا هاما، وذو قيمة، لكثير من المستخدمين. حيث يشير المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات كإطار معلوماتي مالي يحتوي على العديد من المعاني والمؤشرات التي يمكن الوثوق بها وقبولها واستخدامها لاتخاذ العديد من القرارات المالية من قبل العديد من مستخدمي هذه المعلومات. لذلك تهتم المنظمات المهنية بالأمر والمعايير المهنية، القواعد الاخلاقية، ومعايير الرقابة على جودة

الأداء المهني كمدخل أساسي لتحسين جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات (علي، ٢٠٠٩، 2014, Jönsson and Svensson)

وقد شهد تقرير مراقب الحسابات في السنوات الأخيرة تطورات كبيرة في الشكل والمحتوي، وذلك من أجل الوصول إلي تقرير يمكن مراقب الحسابات من توصيل نتائج عملية المراجعة بشكل واضح وسهل ومفهوم، وكذلك لتعريف مستخدمي التقرير بدور مراقب الحسابات ومسئوليته لتخفيض فجوة التوقعات (خداش وآخرون، ٢٠١١). وبذلك يمكن النظر إلي هذا التقرير كأداة لتوصيل رأي مراقب الحسابات في سياق عملية المراجعة كنموذج للإلتصال الإنساني Human Communication Model (علي، ٢٠١٤). ونظراً لأن تقرير مراقب الحسابات يعد الوسيلة الرئيسية لمراقبي الحسابات للتواصل مع مستخدمي القوائم المالية (Jonsson & Svensson, 2014)، فإنه يجب أن يكون خالياً من الأخطاء وبه إشارة واضحة لمعايير المراجعة (Mareque et al, 2015).

وفيما يتعلق ببيئة الممارسة المهنية في مصر، فما زال يتم العمل بتقرير المراجعة التقليدي اعتماداً علي معيار المراجعة المصري رقم ٧٠٠ ( وهو مشابه لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ قبل التعديل) والذي يتكون من الفقرات الخمس الرئيسية التالية ؛ الفقرة التمهيديّة، فقرة مسؤولية الإدارة، فقرة مسؤولية مراقب الحسابات، فقرة الرأي، وفقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى. أما المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٠ المعدل (ISA, 700, Revised) والذي تم اصداره في يناير ٢٠١٥ بمعرفة (IAASB) والذي يسري اعتباراً من ديسمبر ٢٠١٦ فيتضمن بعض الفقرات الجديدة بالإضافة إلي تغيير ترتيب الفقرات لتكون علي النحو التالي ؛ فقرة الرأي، فقرة أساس ابداء الرأي، فقرة الاستمرارية، فقرة أمور المراجعة الأساسية، فقرة المعلومات الأخرى، فقرة مسؤوليات كل من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، فقرة مسؤولية مراقب الحسابات، وفقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى (عبدالقادر، ٢٠١٧). ولقد أشارت معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بتقرير المراجعة (ISA, 700 ; ISA, 705 ; ISA, 706) إلي أنه من التحريفات الجوهرية الهامة التي تدفع مراقب الحسابات إلي تعديل رأيه المهني في تقرير المراجعة ؛ مدي ملاءمة السياسات المحاسبية المختارة ومدي ملائمة تطبيقها، ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة مناسبة للظروف، ومدي ملائمة أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

ومن ثم عند مراجعة التقديرات المحاسبية في سياق مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، إذا وجد مراقب الحسابات أن هناك تحريفاً جوهرياً في تلك التقديرات المحاسبية أو عدم كفاية الإفصاح عنها فإنه سوف يبدي رأياً متحفظاً، أما إذا كان تأثيرها شائعاً أو شاملاً علي القوائم المالية فإنه سوف يبدي رأياً معاكساً. وإذا كانت هناك قيوداً جوهرياً علي نطاق مراجعة تلك التقديرات المحاسبية فإنه سوف يبدي رأياً متحفظاً، أما إذا كانت هناك قيوداً شائعة علي نطاق مراجعة تلك التقديرات فإنه سوف يمتنع عن إبداء الرأي (ISA, 705). كما قد يقرر مراقب الحسابات أن هناك حاجة إلي لفت انتباه القاريء إلي وجود حالة عدم تأكد مهم من خلال إضافة فقرة في تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA, 706).

وبشأن العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير المراجعة يتفق البعض (Bell & Griffin, 2012; Christensen et al, 2012; Smieliauskas, 2012; Dixon & Frolova, 2013; Singh & Doliya, 2015; Christensen et al., 2016) أن مراجعة التقديرات المحاسبية وتقديرات القيمة العادلة تؤثر علي مستوى التوكيد المقدم في تقرير المراجعة. حيث أشارت دراسة (Bell and Griffin, 2012) إلي أنه في ظل عدم إفصاح مراقب الحسابات في تقريره عن مدى الاختلاف الجوهري بين تقديرات الإدارة والتقديرات المستقلة التي قام بإعدادها لمقارنتها مع تقديرات الإدارة وتحديد مدى معقولية تلك التقديرات المفصح عنها من جانب الإدارة في القوائم المالية، فيجب تعديل تقرير مراقب الحسابات من أجل لفت انتباه مستخدمي التقارير المالية، خاصة في ظل المستويات المرتفعة لحالات عدم التأكد المصاحبة لتلك التقديرات، حيث يجب عليه توفير تأكيد سلبي علي مثل هذه التقديرات بإضافة فقرة " لا توجد معلومات جذبت انتباهنا تشير إلي أن تقديرات الإدارة غير معقولة " في تقرير المراجعة. كما أوصت الدراسة بأنه يجب علي مراقب الحسابات اعلام مستخدمي القوائم المالية عما إذا كانت تقديرات الإدارة تتشابه إلي حد كبير مع التقديرات المستقلة التي قام بإعدادها ومدى معقولية تلك التقديرات أم لا.

وفي نفس السياق فقد تناولت دراسة (Christensen et al, 2012) العلاقة بين تقرير مراقب الحسابات وطبيعة التقديرات المحاسبية، وخلصت الدراسة إلي وجود بعض حالات القصور التي تفوق قدرة مراقب الحسابات علي ابداء توكيد ايجابي بأن القوائم المالية قد تم

إعدادها بصدق وعدالة في جميع جوانبها الهامة، وتتمثل أهم تلك الحالات في تلاعب الإدارة في المدخلات الصغيرة غير المرئية والتي لا يمكن لمراقب الحسابات ملاحظتها، والتي قد تؤدي إلى تغير كبير في محتوى التقديرات المحاسبية المفصح عنها وعدم معقوليتها، والتي تتطلب من مراقب الحسابات القيام بإجراءات مراجعة أكبر لجمع أكبر قدر من أدلة الإثبات الكافية والملائمة عن مدي معقولية وصدق تلك التقديرات ومدخلاتها. بالإضافة إلى عدم تطور صيغة تقرير مراقب الحسابات ليشمل رأي مراقب الحسابات في التقديرات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركة، وهل تتضمن شكوكاً كبيراً في القياس من جانب مراقب الحسابات.

ومن ناحية أخرى فقد توصلت دراسة (Ghosh et al, 2016) إلى أن اختبارات المراجعة ذات الصلة بتدهور الشهرة وغيرها من التقديرات المحاسبية المعقدة تؤدي إلى تأخر تقرير مراجعة الحسابات لفترة أطول.

وفيما يتعلق بالدراسات العربية في هذا الشأن فقد توصلت دراسة (حلس، ٢٠٠٢) إلى وجوب قيام مراقب الحسابات بالإفصاح في تقريره عن أي انحرافات موجودة في التقديرات المحاسبية إذا رفضت إدارة الشركة الأخذ بها.

ويخلص الباحث مما سبق إلى وجود مساحة اتفاق كبيره بين معظم الدراسات السابقة بشأن تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي مستوي التوكيد المقدم في تقرير المراجعة ، رغم اجراء تلك الدراسات في بيئات مختلفة (علي سبيل المثال دراسة حلس ٢٠٠٢ تمت في العراق، ودراسة Bell and Griffin, 2012 تمت في الولايات المتحدة الأمريكية) وفي فترات زمنية مختلفه كما يتضح من العرض السابق . كما يخلص الباحث من استقراء وتحليل تلك الدراسات السابقة أن المنهجية التي اتبعتها غالبية تلك الدراسات هي المنهجية التجريبية، وهو ما اتبعه الباحث في دراسته الحاليه . كما يخلص الباحث أيضاً إلى أن هناك ندرة في الدراسات العربية وبصفة خاصة المصرية التي اختبرت العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير مراقب الحسابات.

ونظراً لوجود اتفاق بين بعض الدراسات علي أنه يجب علي مراقب الحسابات تعديل تقريره من أجل لفت انتباه مستخدمي التقارير المالية عند مراجعته للتقديرات المحاسبية، خاصة في ظل المستويات المرتفعة لحالات عدم التأكد المصاحبة لتلك التقديرات، علاوة علي أن

مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة قد تؤدي إلى تأخر تقرير مراجعة الحسابات لفترة أطول، فإنه يمكن اشتقاق الفرض الرئيسي الثاني للبحث علي النحو التالي:

## H2: تؤثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات في مصر

وقد أكدت العديد من الدراسات السابقة (Chen et al., 2008; Bennie & Pflugrath, 2009 ; Asare et al. 2009 ; Cheng et al., 2009 ; Kilgore et al., 2011; Johnston et al., 2014; Ghosh et al., 2016) علي أن خبرة مراقبي الحسابات، وكذلك تأهيلهم العلمي والمهني، قد يؤثر علي قراراتهم وأحكامهم المهنية. كما توصلت دراسة (السيد، ٢٠١٢) إلي أن قيد مراقب الحسابات بسجل مراقبي الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية يؤثر علي جودة المراجعة، وأن مراقبي الحسابات المقيدين لدي الهيئة العامة للرقابة المالية أكثر قدرة علي اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقارير عنها. كما خلصت دراسته (عبيدات، ٢٠١٤) إلي وجود قدره كافي لمراقب الحسابات في الحصول علي أدله اثبات كافيته تتعلق بأسس احتساب التقديرات المحاسبية. وتبين أيضاً أنه يوجد تأثير للخبرة، والمؤهل العلمي والشهادات المهنية علي مراقب الحسابات عند التحقق من مدي معقولية التقديرات المحاسبية. لذلك من المتوقع أن يكون لخبرة مراقبي الحسابات ومستوي تأهيلهم المستمر وقيدهم بسجل مراقبي الحسابات لدي هيئة الرقابة المالية تأثير علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير المراجعة، وهو ما يقودنا إلي اشتقاق الفروض الفرعية التالية:

**H2a: يختلف تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات في مصر باختلاف مستوي خبرته**

**H2b: يختلف تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات في مصر باختلاف مستوي تأهيله العلمي والمهني**

**H2C : يختلف تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات في مصر بحسب ما إذا كان مقيداً لدي هيئة الرقابة المالية أم لا.**

## ٦-٥ منهجية البحث

نعرض في هذه الفرعية لمنهجية البحث، وتحديدًا الهدف من الدراسة التجريبية ومجتمع وعينة الدراسة وأدواتها وإجراءاتها وتوصيف وقياس المتغيرات والاختبارات الإحصائية، ونتائج اختبار الفروض كما يلي:

## ٦-٥-١ الهدف من الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار ما إذا كان هناك تأثير لدرجة التعقيد في التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات، بالإضافة إلي اختبار تأثير كل من خبرة مراقب الحسابات، ومستوي تأهيله المستمر، وقيده في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية كمتغيرات معدلة Moderating Variables علي العلاقات الرئيسية محل البحث.

## ٦-٥-٢ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة العاملة في مصر، بإعتبارهم المسؤولين عن تقييم مدي معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة . ولذلك تم أخذ عينة انتقائية تحكمية بلغت ٥٢ مفردة<sup>(١)</sup>، ومن ثم تم إجراء التجربة علي عينة من مراقبي الحسابات بإعتبارهم المسؤولين عن تقييم مدي معقولية التقديرات المحاسبية للإدارة . ويوضح الجدول التالي عدد الحالات التجريبية الموزعة، وعدد ونسبة الردود، بالإضافة إلي عدد ونسبة الردود الصحيحة، والتي ستخضع للتحليل الإحصائي.

## جدول رقم (١)

## عدد الحالات التجريبية الموزعة ونسبة الردود

١٠٠	عدد الحالات الموزعة
٦٠	عدد الحالات المستلمة
%٦٠	نسبة الاستجابة
٥٢	عدد الحالات الصحيحة
% ٨٦.٦٦	نسبة الحالات الصحيحة إلي المستلمة

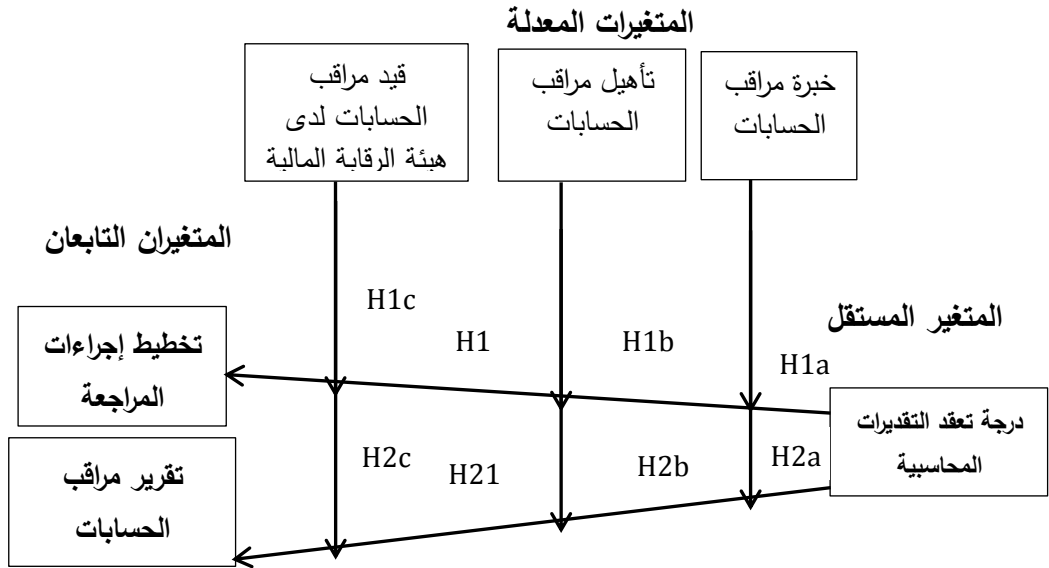
(١) - روعي فيهم عدة اعتبارات أهمها؛ أن يكونوا من ذوي الخبرة والتأهيل العلمي المستمر، وسبق وأن شاركوا في قرار تقييم معقولية التقديرات المحاسبية.

## ٦-٥-٣ أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية

تشتمل أدوات الدراسة التجريبية علي حالتين تجريبيتين بهما تقديرات محاسبية ؛ الحالة الأولى الخاصة بإعادة تقدير العمر الافتراضي للسيارات والتي تعتبر أقل تعقداً والحالة الثانية الخاصة بإعادة تقدير القيمة الإستردادية العادلة للآلة وكذلك خسائر التدهور والتي تعتبر أكثر تعقيداً، ثم يتم قياس استجابات متخذي القرارات في الحالتين لإختبار تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات، قياساً علي بعض الدراسات السابقة ذات الصلة ( Brown et al., 2016; Backof et al, 2016 ; Van Landuyt,2017; Backof et al ,2018 ;Bucaro, 2019 )

## ٦-٥-٤ نموذج البحث وتوصيف وقياس المتغيرات

وفقاً لفروض البحث ومشكلته يظهر نموذج البحث كالتالي:





## و تم قياس وتوصيف متغيرات الدراسة كالتالي

أ - المتغير المستقل: درجة تعقد التقديرات المحاسبية: ويقاس من خلال امداد مراقبي الحسابات بحالتين تجريبيتين بهما تقديرات محاسبية ؛ الحالة الأولى أقل تعقداً والحالة الثانية أكثر تعقداً قياساً علي (Brown et al., 2016)

## ب-المتغيران التابعان

١- تخطيط إجراءات المراجعة: ويتم قياسه من خلال ردود مراقبي الحسابات علي كل من ؛ تقييم الخطر المتلازم، توسيع حجم العينة، اسناد التحقق من التقديرات لقدامي المساعدين، مد فترة المراجعة، قياساً علي (Backof et al, 2016).

٢- تقرير مراقب الحسابات: ويتم قياسه من خلال ردود مراقبي الحسابات بشأن تأثير التحقق من التقديرات علي كل من ؛ التأخير في إصدار تقرير المراجعة ونوع الرأي، قياساً علي (Ghosh et al, 2016).

## ج-المتغيرات المعدلة

١- خبرة مراقب الحسابات: وتقاس بعدد سنوات شغله لوظيفة مراقب حسابات ، فإذا كانت ٥ سنوات فأكثر يصنف علي أنه من ذوي الخبرة ويأخذ القيمة (١)، أما إذا كانت أقل من ذلك يعتبر أقل خبرة ويأخذ القيمة صفر، قياساً علي (Cheng et al., 2009 ; Kilgore et al., 2011; Johnston et al., 2014) .

٢- التأهيل العلمي والمهني المستمر لمراقب الحسابات: ويقاس من خلال حصوله علي شهادات بعد مرحلة البكالوريوس (دراسات عليا دبلوم أو ماجستير، شهادات مهنية) ويأخذ القيمة (١) في حالة الحصول علي أي من هذه الشهادات ، والقيمة صفر بخلاف ذلك ، قياساً علي (Cheng et al., 2009; Kilgore et al., 2011; Johnston et al., 2014) .

٣- قيد مراقب الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية: ويأخذ القيمة (١) إذا كان مراقب الحسابات مقيداً ، والقيمة صفر إذا كان غير مقيد ، قياساً علي (السيد، ٢٠١٢).

## ٦-٥-٥ التصميم التجريبي والمعالجات والمقارنات التجريبية

لاختبار الفرض الأول وفرعياته تم إجراء تصميم تجريبي  $2 \times 3 \times 2$  وذلك علي النحو التالي :

التقديرات المحاسبية أقل تعقدا	التقديرات المحاسبية أكثر تعقدا	المتغير المستقل	
		المتغيرات المعدلة	
(٢) تخطيط إجراءات المراجعة	(١) تخطيط إجراءات المراجعة	ذو خبرة	الخبرة
(٤) تخطيط إجراءات المراجعة	(٣) تخطيط إجراءات المراجعة	قليل الخبرة	
(٦) تخطيط إجراءات المراجعة	(٥) تخطيط إجراءات المراجعة	مؤهل	التأهيل
(٨) تخطيط إجراءات المراجعة	(٧) تخطيط إجراءات المراجعة	غير مؤهل	
(١٠) تخطيط إجراءات المراجعة	(٩) تخطيط إجراءات المراجعة	مقيد	القيد في سجل الهيئة العامة للمراقبة المالية
(١٢) تخطيط إجراءات المراجعة	(١١) تخطيط إجراءات المراجعة	غير مقيد	

وبالنظر إلى هذا الجدول يتضح أنه توجد ١٢ معالجة تجريبية كما يلي:

- معالجة (١): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات ذو خبرة / تخطيط إجراءات المراجعة
- معالجة (٢): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات ذو خبرة / تخطيط إجراءات المراجعة
- معالجة (٣): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات قليل الخبرة / تخطيط إجراءات المراجعة
- معالجة (٤): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات قليل الخبرة / تخطيط إجراءات المراجعة

- معالجة (٥): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات مؤهل / تخطيط إجراءات المراجعة
- معالجة (٦): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات مؤهل / تخطيط إجراءات المراجعة.
- معالجة (٧): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات غير مؤهل / تخطيط إجراءات المراجعة
- معالجة (٨): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات غير مؤهل / تخطيط إجراءات المراجعة
- معالجة (٩): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات مقيد / تخطيط إجراءات المراجعة
- معالجة (١٠): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات مقيد / تخطيط إجراءات المراجعة
- معالجة (١١): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات غير مقيد / تخطيط إجراءات المراجعة
- معالجة (١٢): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات غير مقيد / تخطيط إجراءات المراجعة

ولإختبار الفرض الرئيسي الأول للبحث وفرعياته تم إجراء المقارنات التالية:

مقارنة (١):  $( ١ + ٣ + ٥ + ٧ + ٩ + ١١ ) \times ( ٢ + ٤ + ٦ + ٨ + ١٠ + ١٢ )$  وذلك لإختبار الفرض الرئيسي H1

مقارنة ( ٢ ):  $( ٢ \times ١ ) \times [ ( ٤ \times ٣ ) ]$  وذلك لإختبار الفرض الفرعي H1a

مقارنة ( ٣ ):  $( ٦ \times ٥ ) \times [ ( ٨ \times ٧ ) ]$  وذلك لإختبار الفرض الفرعي H1b

مقارنة ( ٤ ):  $( ١٠ \times ٩ ) \times [ ( ١٢ \times ١١ ) ]$  وذلك لإختبار الفرض الفرعي H1c

ولاختبار الفرض الثاني وفرعياته تم إجراء تصميم تجريبي  $2 \times 3 \times 2$  وذلك علي النحو التالي:

التقديرات المحاسبية أكثر تعقداً	التقديرات المحاسبية أقل تعقداً	المتغير المستقل المتغيرات المعدلة	
		(٢) تقرير المراجعة	(١) تقرير المراجعة
(٤) تقرير المراجعة	(٣) تقرير المراجعة	قليل الخبرة	
(٦) تقرير المراجعة	(٥) تقرير المراجعة	مؤهل	التأهيل
(٨) تقرير المراجعة	(٧) تقرير المراجعة	غير مؤهل	
(١٠) تقرير المراجعة	(٩) تقرير المراجعة	مقيد	القيد في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية
(١٢) تقرير المراجعة	(١١) تقرير المراجعة	غير مقيد	

وبالنظر إلى هذا الجدول يتضح أنه توجد ١٢ معالجة تجريبية كما يلي :

- معالجة (١): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات ذو خبرة / تقرير المراجعة.
- معالجة (٢): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات ذو خبرة / تقرير المراجعة.
- معالجة (٣): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات قليل الخبرة / تقرير المراجعة.
- معالجة (٤): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات قليل الخبرة / تقرير المراجعة.
- معالجة (٥): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات مؤهل / تقرير المراجعة
- معالجة (٦): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات مؤهل / تقرير المراجعة .
- معالجة (٧): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات غير مؤهل / تقرير المراجعة
- معالجة (٨): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات غير مؤهل / تقرير المراجعة
- معالجة (٩): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات مقيد / تقرير المراجعة
- معالجة (١٠): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات مقيد / تقرير المراجعة .

- معالجة (١١): تقديرات محاسبية أقل تعقيدا لمراقب الحسابات غير مقيد / تقرير المراجعة

- معالجة (١٢): تقديرات محاسبية أكثر تعقيدا لمراقب الحسابات غير مقيد / تقرير المراجعة

ولإختبار الفرض الرئيسي الثاني للبحث وفرعياته تم إجراء المقارنات التالية:

مقارنة (١):  $( ١ + ٣ + ٥ + ٧ + ٩ + ١١ ) \times ( ٢ + ٤ + ٦ + ٨ + ١٠ + ١٢ )$  وذلك لإختبار الفرض الرئيسي H2

مقارنة (٢):  $( ٢ \times ١ ) \times ( ٤ \times ٣ )$  وذلك لإختبار الفرض الفرعي H2a

مقارنة (٣):  $( ٦ \times ٥ ) \times ( ٨ \times ٧ )$  وذلك لإختبار الفرض الفرعي H2b

مقارنة (٤):  $( ١٠ \times ٩ ) \times ( ١٢ \times ١١ )$  وذلك لإختبار الفرض الفرعي H2c

#### ٦-٥-٦ التحليل الإحصائي

لإجراء التحليل الإحصائي قام الباحث بإجراء الإختبارات التالية:

#### ٦-٥-٦-١ اختبار المصادقية

تبين من التحليل الإحصائي أن قيمة معامل Cronbach's Alpha بلغت 0.654. في الحالة الأولى الخاصة بإعادة تقدير العمر الافتراضي للسيارات والتي تعتبر أقل تعقيداً. كما بلغت قيمته 0.633. في الحالة الثانية الخاصة بإعادة تقدير القيمة الإسترادية العادلة للآلة وكذلك خسائر التدهور والتي تعتبر أكثر تعقيداً ، وهو ما يعني مصادقية بيانات الأسئلة المرافقة للحالتين التجريبيتين ، حيث أن قيمته تجاوزت 0.6. في الحالتين (عزام ، ١٩٩٠).

**Reliability Statistics**

First case

Cronbach's Alpha	N of Items
.654	9

**Reliability Statistics**

Second case

Cronbach's Alpha	N of Items
.633	9

**٦-٥-٦ اختبار الاعتدالية**

تم إجراء اختبار الاعتدالية Normality علي البيانات التي تم الحصول عليها من الاستجابات التجريبية لمعرفة توزيع البيانات باستخدام اختبار Kolomogrov – Simirov & Shapiro – Wilk، ويمكن صياغة الفرض الإحصائي لهذا الإختبار كما يلي :

**H0:** The Data Follow a Normal Distribution

**H1:** The Data Do not Follow a Normal Distribution

وتبين أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي تم استخدام أحد الأساليب اللامعلمية (Non Parameteric) وهو اختبار Wilcoxon نظرا لوجود عينتين غير مستقلتين وذلك

لاختبار الفروض الرئيسية للبحث، وكذلك اختبار مان ويتي **Mann-Whitney Test** لاختبار الفروض الفرعية للبحث، نظرا لوجود عينتين مستقلتين.

**٦-٥-٣ نتائج اختبار فروض البحث وفرعياتها (التحليل الأساسي):**

تم تحليل نتائج الدراسة التجريبية لاختبار الفروض الرئيسية والفرعية للبحث، وذلك علي النحو التالي:

أ- نتيجة اختبار الفرض الرئيسي الأول (**H1**)

لاختبار الفرض الرئيسي (H1) للبحث تم إعادة صياغته احصائياً علي النحو التالي :

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

ويعني فرض العدم عدم وجود تأثير لدرجة التعقد في التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة ( بمعنى أن متوسط الردود لا يختلف في حالة التقديرات الأقل تعقيداً عن نفس المتوسط في حالة التقديرات الأكثر تعقيداً) مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا التأثير. ويتم حساب قيمة P.Value فإذا كانت أقل من ٥% نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل<sup>(١)</sup>.

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الرئيسي (H1) من خلال اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test علي المقارنة الأولي وذلك باستخدام الردود علي السؤال الثاني (من ٢/٢ إلي ٥/٢) بعناصره الأربع مجتمعة.

### جدول رقم (٢) نتيجة اختبار الفرض الرئيسي (H1)

#### Wilcoxon Signed Ranks Test

Ranks			
	N	Mean Rank	Sum of Ranks
TQ22 - TQ2 Negative Ranks	1 <sup>a</sup>	1.50	1.50
Positive Ranks	50 <sup>b</sup>	26.49	1324.50
Ties	1 <sup>c</sup>		
Total	52		

a. TQ22 < TQ2

b. TQ22 > TQ2

c. TQ22 = TQ2

#### Test Statistics<sup>b</sup>

	TQ22 - TQ2
Z	-6.220 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Based on negative ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

(١) وهكذا في باقي الفروض الرئيسية والفرعية .

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الأولى) لتؤيد وجود تأثير لدرجة التعقد في التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة، حيث كانت قيمة P.Value مساوية للصفر، الأمر الذي يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H1).

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (Griffith et al, 2011; Backof et al, 2016)، والتي توصلت إلي أن اتجاه عدم دقة التقديرات أو التحيز فيها يؤثر على تقييم مراقبي الحسابات للمخاطر وأحكام التخطيط، علاوة علي ضرورة تدعيم التفكير النقدي عند مراجعة التقديرات المحاسبية. ويعتقد الباحث أن تقديم دليل تجريبي علي تأثير درجة التعقد في التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة هو نتيجة منطقية حيث أن احتمال تحيز الإدارة يكون أعلى في التقديرات المحاسبية المعقدة بالمقارنة بالتقديرات البسيطة. كما أن هذه النتيجة تبرز الحاجة إلي تطوير معايير المراجعة المصرية لتواكب التعديلات التي حدثت في معايير المراجعة الدولية وبصفة خاصة المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية، كما تبرز أهمية قيام مكاتب المحاسبة العاملة في مصر علي تدريب مراقبي الحسابات العاملين فيها علي مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة وتوفير إرشادات تفصيلية لهم في هذا الشأن.

وقد جاءت إجابة مراقبي الحسابات علي السؤال الأول في الحالتين لتؤيد أن الحالة الأولى تصنف علي أنها أقل تعقيداً، بينما تصنف الحالة الثانية علي أنها أكثر تعقيداً. كما لم يوافق غالبية مراقبي الحسابات علي أن هناك تحريفات جوهرية في الحالتين.

#### ب- نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1a)

لاختبار الفرض الفرعي (H1a) للبحث تم صياغته في صورة احصائية علي النحو التالي:

$$H0 : M1 = M2$$

$$H1 : M1 \neq M2$$

ويعني فرض العدم عدم وجود تأثير لمستوي خبرة مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة (بمعني أن متوسط الردود لا يختلف في حالة الخبرة عنه في حالة عدم وجود الخبرة) مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا



التأثير. ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الفرعي (H1a) للبحث من خلال اختبار مان ويتي علي المقارنة الثانية.

جدول رقم (٤) نتيجة اختبار الفرض الفرعي H1a

### Mann-Whitney Test

#### Test Statistics<sup>a</sup>

	TQ2
Mann-Whitney U	286.500
Wilcoxon W	562.500
Z	-.877-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.381

a. Grouping Variable: Experience

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الثانية) لتؤيد عدم وجود تأثير لخبرة مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة، حيث كانت قيمة P.Value أكبر من ٥% (حيث بلغت قيمتها 0.381). الأمر الذي يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل. ولا تتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (Cheng et al., 2009 ; Kilgore et al., 2011; Johnston et al., 2014). ويعتقد الباحث أن سبب عدم وجود تأثير لخبرة مراقبي الحسابات في هذا الشأن يرجع إلي أن معظم مراقبي الحسابات في مصر يعتمدون علي التقديرات التي أعدتها الإدارة ولا يقومون بعمل تقديرات مستقلة ومقارنتها مع التقديرات المعدة من قبل الإدارة كما توضح المعايير المهنية الدولية والأمريكية ذات الصلة.

ج - نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1b)

لاختبار الفرض الفرعي (H1b) للبحث تم صياغته في صورة احصائية علي النحو التالي:

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

ويعني فرض العدم عدم وجود تأثير لتأهيل مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة (بمعني أن متوسط الردود لا يختلف في حالة التأهيل عنه في حالة عدم وجود التأهيل) مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا

التأثير. ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الفرعي (H1b) للبحث من خلال اختبار مان ويتي علي المقارنة الثالثة

**جدول رقم (٥) نتيجة اختبار الفرض الفرعي H1b**  
**Mann-Whitney Test**  
**Test Statistics<sup>a</sup>**

	TQ2
Mann-Whitney U	254.000
Wilcoxon W	579.000
Z	-1.549-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.121

a. Grouping Variable: Qualification

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الثالثة) لتؤيد عدم وجود تأثير لتأهيل مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة ، حيث كانت قيمة P.Value بالنسبة للسؤال الثاني من ٢/٢ إلي ٥/٢ بعناصره الأربع مجتمعة = .121 ، ويتضح أن قيمة P. Value أكبر من ٥% ، الأمر الذي يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل. ولا تتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (Cheng et al., 2009; Kilgore et al., 2011; Johnston et al., 2014). ويعتقد الباحث أن سبب عدم وجود تأثير للتأهيل المستمر لمراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة يرجع إلي أن موضوع التقديرات المحاسبية ومراجعتها لم يلق الإهتمام الكافي في المقررات الدراسية المحاسبية في معظم الجامعات المصرية حتي الآن.

**د - نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول (H1c)**

لاختبار الفرض الفرعي (H1c) للبحث تم صياغته في صورة احصائية علي النحو التالي:

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

ويعني فرض العدم عدم وجود تأثير لقيد مراقبي الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة (بمعني أن متوسط الردود لا يختلف في حالة القيد في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية عنه في

حالة عدم القيد) مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا التأثير. ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الفرعي (H1c) للبحث من خلال اختبار مان ويتني علي المقارنة الرابعة.

### جدول رقم (٦) نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1c)

#### Mann-Whitney Test

#### Test Statistics<sup>a</sup>

	TQ2
Mann-Whitney U	277.000
Wilcoxon W	773.000
Z	-.916-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.360

a. Grouping Variable: Registration

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الرابعة) لتؤيد عدم وجود تأثير لقيد مراقبي الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة، حيث كانت قيمة P.Value بالنسبة للسؤال الثاني من ٢/٢ إلي ٥/٢ بعنصره الأربع مجتمعة = .360، ويتضح أن قيمة P.Value أكبر من ٥%، الأمر الذي يعني قبول فرض عدم ورفض الفرض البديل. ولا تتفق هذه النتيجة مع دراسة (السيد، ٢٠١٣). ويعتقد الباحث أن سبب عدم وجود تأثير لقيد مراقبي الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة قد يرجع إلي أنه حتي الآن فإن تفعيل الرقابة علي مراقبي الحسابات المقيدين في سجل الهيئة لم يحظي بالإهتمام الكافي من جهة، علاوة علي إدراك مراقبي الحسابات في مصر سواء المقيدين أو غير المقيدين لضرورة الإستجابة للتقديرات المحاسبية ودرجة التعقد فيها عند وضع برنامج المراجعة من جهة أخرى.

#### هـ - نتيجة اختبار الفرض الرئيسي الثاني للبحث (H2)

لاختبار الفرض الرئيسي الثاني للبحث تم اعادة صياغته احصائيا علي النحو التالي:

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

ويعني فرض العدم عدم وجود تأثير لدرجة التعقد في التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات ( بمعنى أن متوسط الردود لا يختلف في حالة التقديرات الأقل تعقيداً عن نفس المتوسط في حالة التقديرات الأكثر تعقيداً) مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا التأثير.

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الرئيسي الثاني للبحث من خلال اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test علي المقارنة الأولى وذلك باستخدام الردود علي السؤال الثاني ذات الصلة بتوقيت اصدار التقرير ونوع الرأي ( من ٦/٢ إلي ٨/٢).

### جدول رقم (٧) نتيجة اختبار الفرض الرئيسي الثاني للبحث

#### Wilcoxon Signed Ranks Test

Ranks

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Q22-6 - Q2-6 Negative Ranks	4 <sup>d</sup>	16.75	67.00
Positive Ranks	28 <sup>e</sup>	16.46	461.00
Ties	20 <sup>f</sup>		
Total	52		
Q22-7 - Q2-7 Negative Ranks	2 <sup>g</sup>	27.75	55.50
Positive Ranks	46 <sup>h</sup>	24.36	1120.50
Ties	4 <sup>i</sup>		
Total	52		
Q22-8 - Q2-8 Negative Ranks	0 <sup>j</sup>	.00	.00
Positive Ranks	48 <sup>k</sup>	24.50	1176.00
Ties	4 <sup>l</sup>		
Total	52		

d. Q22-6 < Q2-6

e. Q22-6 > Q2-6

f. Q22-6 = Q2-6

g. Q22-7 < Q2-7

h. Q22-7 > Q2-7

i. Q22-7 = Q2-7

j. Q22-8 < Q2-8

k. Q22-8 > Q2-8

l. Q22-8 = Q2-8

Test Statistics<sup>b</sup>

	Q22-6 - Q2-6	Q22-7 - Q2-7	Q22-8 - Q2-8
Z	-3.915 <sup>-a</sup>	-5.595 <sup>-a</sup>	-6.861 <sup>-a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000

a. Based on negative ranks.

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الأولي) لتؤيد وجود تأثير لدرجة التعقد في التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات، حيث كانت قيمة P. Value مساوية للصفر بالنسبة للثلاث أسئلة المتعلقة بالتقرير، الأمر الذي يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وتوضح هذه النتائج أن درجة تعقد التقديرات المحاسبية تؤثر علي تقرير مراقب الحسابات، سواء من ناحية التأخير في إصدار التقرير، أو من ناحية نوع الرأي الذي يتضمنه التقرير، حيث يتفق غالبية مراقبي الحسابات محل الدراسة أنهم سيصدرون تقريراً برأي نظيف في الحالة الأولى الأقل تعقداً، بينما سيصدرون تقرير برأي نظيف مع إضافة فقرة لفت الإنتباه في الحالة الثانية الأكثر تعقداً.

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات السابقة (Ghosh et al, 2016) والتي توصلت إلي أن اختبارات المراجعة ذات الصلة بتدهور الشهرة وغيرها من التقديرات المحاسبية المعقدة تؤدي إلي تأخر تقرير مراجعة الحسابات لفترة أطول. وقد جاءت إجابة مراقبي الحسابات علي السؤال الأول في الحالتين لتؤيد أن الحالة الأولى تصنف علي أنها أقل تعقداً، بينما تصنف الحالة الثانية علي أنها أكثر تعقداً.

و- نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2a)

لاختبار الفرض الفرعي (H2a) للبحث تم صياغته في صورة احصائية علي النحو التالي:

$$H_0: M_1 = M_2$$

$$H_1: M_1 \neq M_2$$

ويعني فرض العدم عدم وجود تأثير لخبرة مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير مراقب الحسابات (بمعني أن متوسط الردود لا يختلف في حالة الخبرة عنه في حالة عدم وجود الخبرة) مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا

التأثير. ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول للبحث من خلال اختبار مان ويتي علي المقارنة الثانية.

### جدول رقم (٨) اختبار الفرض الفرعي (H2a)

#### Mann-Whitney Test

##### Test Statistics<sup>a</sup>

	Q6	Q7	Q8
Mann-Whitney U	293.000	314.000	324.500
Wilcoxon W	569.000	590.000	600.500
Z	-.801-	-.389-	-.324-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.423	.697	.746

a. Grouping Variable: Experience

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الثانية) لتؤيد عدم وجود تأثير لخبرة مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير مراقب الحسابات، حيث كانت قيمة P. Value أكبر من ٥% (بلغت قيمة P.Value للسؤال ٦/٢ ،.423، وللأسئلة ٧/٢ ،.697 ، وللأسئلة ٨/٢ = .746 ) الأمر الذي يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل. ويعتقد الباحث أن سبب عدم وجود تأثير لخبرة مراقبي الحسابات في هذا الشأن يرجع إلي أن معظم مراقبي الحسابات في مصر يعتمدون علي التقديرات التي أعدتها الإدارة ولا يقومون بعمل تقديرات مستقلة ومقارنتها مع التقديرات المعدة من قبل الإدارة كما توضح المعايير المهنية الدولية والأمريكية ذات الصلة، كما قد يرجع إلي ميل مراقبي الحسابات بصفة عامة في مصر إلي إصدار تقرير برأي نظيف مع فقرة لفت الإنتباه في حالات عدم التأكد مثل التقديرات المحاسبية المعقدة.

### ز - نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2b)

لاختبار الفرض الفرعي (H2b) للبحث تم صياغته في صورة احصائية علي النحو التالي:

$$H_0 : M_1 = M_2$$

$$H_1 : M_1 \neq M_2$$

ويعني فرض العدم عدم وجود تأثير لتأهيل مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تقرير مراقب الحسابات ( بمعنى أن متوسط الردود لا يختلف في حالة التأهيل عنه في حالة عدم وجود التأهيل) مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا التأثير.

ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الفرعي (H2b) للبحث من خلال اختبار مان ويتي علي المقارنة الثالثة

### جدول رقم (٩) نتيجة اختبار الفرض الفرعي H2b

#### Mann-Whitney Test

#### Test Statistics<sup>a</sup>

	Q6	Q7	Q8
Mann-Whitney U	238.500	260.000	300.000
Wilcoxon W	616.500	585.000	625.000
Z	-1.947-	-1.537-	-1.344-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.062	.124	.179

a. Grouping Variable: Qualification

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الثالثة) لتؤيد عدم وجود تأثير لتأهيل مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تقرير مراقب الحسابات ، ، حيث كانت قيمة P. Value أكبر من ٥% (بلغت قيمة P.Value للسؤال ٦/٢ ،.062 ، وللسؤال ٧/٢ = .124 ، وللسؤال ٨/٢ = .179). الأمر الذي يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل. ويعتقد الباحث أن سبب عدم وجود تأثير للتأهيل المستمر لمراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير مراقب الحسابات يرجع إلي أن موضوع التقديرات المحاسبية ومراجعتها لم يلق الإهتمام الكافي في المقررات الدراسية المحاسبية في معظم الجامعات المصرية حتي الآن.

م - نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2c)

لاختبار الفرض الفرعي (H2c) للبحث تم صياغته في صورة احصائية علي النحو التالي:

$$H_0 : M_1 = M_2$$

$$H_1 : M_1 \neq M_2$$

ويعني فرض العدم عدم وجود تأثير لقيد مراقبي الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير مراقب الحسابات ( بمعني أن متوسط الردود لا يختلف في حالة القيد في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية عنه في حالة عدم القيد) مقابل الفرض البديل القائل بوجود هذا التأثير. ويوضح الجدول التالي

نتائج اختبار الفرض الفرعي (H2c) للبحث من خلال اختبار مان ويتني علي المقارنة الرابعة .

### جدول رقم (١٠) نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2c)

Test Statistics <sup>a</sup>				
	Q6	Q7	Q8	
Mann-Whitney U	312.000	287.500	319.500	
Wilcoxon W	808.000	783.500	550.500	
Z	-.270-	-.767-	-.219-	
Asymp. Sig. (2-tailed)	.787	.443	.827	

a. Grouping Variable: Registration

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الرابعة) لتؤيد عدم وجود تأثير لقيد مراقبي الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تقرير مراقب الحسابات ، حيث كانت قيمة P.Value للسؤال ٦/٢ = ٠.787 ، وللأسؤال ٧/٢ = ٠.443 ، وللأسؤال ٨/٢ = ٠.827 ، ويتضح أن قيمة P.Value أكبر من ٥% ، الأمر الذي يعني قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل. ولا تتفق هذه النتيجة مع دراسة (السيد ، ٢٠١٢)

ويعتقد الباحث أن سبب عدم وجود تأثير لقيد مراقبي الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تقرير مراقب الحسابات قد يرجع إلي أنه حتي الآن فإن تفعيل الرقابة علي مراقبي الحسابات المقيدين في سجل الهيئة لم يحظي بالإهتمام الكافي من جهة، علاوة علي إدراك مراقبي الحسابات في مصر سواء المقيدين أو غير المقيدين لضرورة الأخذ في الحسبان التقديرات المحاسبية ودرجة التعقد فيها عند إصدار تقرير المراجعة من جهة أخرى.

### ٦-٥-٦-٤ التحليل الإضافي

تم في الجزء السابق اختبار الفرض الرئيسي الأول للبحث علي أساس السؤال الثاني ( من ٢/٢ إلي ٥/٢) بعناصره الأربع مجتمعة وهي ؛ تقييم الخطر المتلازم ، توسيع حجم العينة، اسناد التحقق من التقديرات المحاسبية لقدامي المساعدين، ومد فترة التحقق من التقديرات المحاسبية ، وتم التوصل إلي ما يثبت صحة الفرض بأن درجة تعقد التقديرات المحاسبية تؤثر علي تخطيط إجراءات المراجعة. وفي هذا الجزء سيتم اختبار الفرض علي أساس تحليل



عناصر السؤال الثاني الأربع كل علي حده. ويوضح الجدول التالي اختبار الفرض الرئيسي على أساس السؤال الثاني كل عنصر بمفرده.

### Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Q22-2 - Q2-2	Negative Ranks	0 <sup>a</sup>	.00	.00
	Positive Ranks	49 <sup>b</sup>	25.00	1225.00
	Ties	3 <sup>c</sup>		
	Total	52		
Q22-3 - Q2-3	Negative Ranks	0 <sup>d</sup>	.00	.00
	Positive Ranks	47 <sup>e</sup>	24.00	1128.00
	Ties	5 <sup>f</sup>		
	Total	52		
Q22-4 - Q2-4	Negative Ranks	0 <sup>g</sup>	.00	.00
	Positive Ranks	47 <sup>h</sup>	24.00	1128.00
	Ties	5 <sup>i</sup>		
	Total	52		
Q22-5 - Q2-5	Negative Ranks	4 <sup>j</sup>	26.25	105.00
	Positive Ranks	47 <sup>k</sup>	25.98	1221.00
	Ties	1 <sup>l</sup>		
	Total	52		

- a. Q22-2 < Q2-2  
b. Q22-2 > Q2-2  
c. Q22-2 = Q2-2  
d. Q22-3 < Q2-3  
e. Q22-3 > Q2-3  
f. Q22-3 = Q2-3  
g. Q22-4 < Q2-4  
h. Q22-4 > Q2-4  
i. Q22-4 = Q2-4  
j. Q22-5 < Q2-5  
k. Q22-5 > Q2-5  
l. Q22-5 = Q2-5

### Test Statistics<sup>b</sup>

	Q22-2 - Q2-2	Q22-3 - Q2-3	Q22-4 - Q2-4	Q22-5 - Q2-5
Z	-6.232 <sup>a</sup>	-6.072 <sup>a</sup>	-6.149 <sup>a</sup>	-5.354 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000

a. Based on negative ranks .

b. Wilcoxon Signed Ranks Test

وقد جاءت نتيجة هذا الاختبار (المقارنة الأولى) لتؤيد وجود تأثير لدرجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة بالنسبة لكافة الأسئلة الأربع، حيث كانت قيمة P.Value مساوية للصفر، الأمر الذي يعني أن تأثير درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة يشمل كل من ؛ تقييم الخطر المتلازم، توسيع حجم العينة، اسناد

التحقق من التقديرات المحاسبية لقدامي المساعدين، ومد فترة التحقق من التقديرات المحاسبية. ويعتقد الباحث أن هذا يدل علي وعي وإدراك مراقبي الحسابات في مصر بالمخاطر الناتجة من التقديرات المحاسبية المعقدة والتي تتصف بارتفاع درجة عدم التأكد بها، علاوة علي استجابتهم لتلك المخاطر من خلال تعديل مدي وطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة.

## ٦-٦ نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

بشأن نتائج البحث فقد استهدف هذا البحث دراسة واختبار العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات، وفي سبيل ذلك فقد اشتمل البحث علي دراسة نظرية بالاضافة إلي دراسة تجريبية . ويمكن بلورة أهم نتائج البحث علي النحو التالي:

- فيما يتعلق بالعلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تخطيط إجراءات المراجعة فقد أوضحت نتائج الدراسة التجريبية أنه يوجد تأثير معنوي لدرجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة. كما أوضح التحليل الإضافي أن هذا التأثير علي تخطيط إجراءات المراجعة يمتد ليشمل كل من؛ تقييم الخطر المتلازم، توسيع حجم العينة، اسناد التحقق من التقديرات المحاسبية لقدامي المساعدين، ومد فترة التحقق من التقديرات المحاسبية.
- وفيما يتعلق بالعلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية وتقرير مراقب الحسابات فقد أوضحت نتائج الدراسة التجريبية أنه يوجد تأثير معنوي لدرجة تعقد التقديرات المحاسبية علي تقرير مراقب الحسابات.
- وفيما يتعلق بتأثير خبرة مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تخطيط إجراءات المراجعة فقد أوضحت نتائج الدراسة التجريبية أنه لا يوجد تأثير معنوي لخبرة مراقبي الحسابات علي تلك العلاقة. كما أوضحت نتائج الدراسة التجريبية أيضاً أنه لا يوجد تأثير معنوي لخبرة مراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تقرير مراقب الحسابات.
- وفيما يتعلق بتأثير التأهيل المستمر لمراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تخطيط إجراءات المراجعة فقد أوضحت نتائج الدراسة التجريبية

أنه لا يوجد تأثير معنوي لتأهيل مراقبي الحسابات علي تلك العلاقة. كما أوضحت نتائج الدراسة التجريبية أيضاً أنه لا يوجد تأثير معنوي للتأهيل المستمر لمراقبي الحسابات علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تقرير مراقب الحسابات.

- وفيما يتعلق بتأثير قيد مراقبي الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تخطيط إجراءات المراجعة فقد أوضحت نتائج الدراسة التجريبية أنه لا يوجد تأثير معنوي لقيد مراقبي الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية علي تلك العلاقة. كما أوضحت نتائج الدراسة التجريبية أيضاً أنه لا يوجد تأثير معنوي لقيد مراقبي الحسابات في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية علي العلاقة بين درجة تعقد التقديرات المحاسبية و تقرير مراقب الحسابات.

وبشأن توصيات البحث، في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج نوصي بضرورة تطوير معايير المراجعة المصرية لتواكب التعديلات التي جاءت بها معايير المراجعة الدولية، وخاصة المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية وتقرير مراقب الحسابات، كما يوصي الباحث أيضاً بضرورة تطوير معايير المحاسبة المصرية من أجل تحقيق مزيد من الشفافية والإفصاح من جانب الشركات عن مستوي عدم التأكد بشأن التقديرات المحاسبية المعقدة وبصفة خاصة تقديرات القيمة العادلة. كما يوصي الباحث بضرورة اهتمام مقررات المحاسبة المالية والمراجعة في الجامعات المصرية بدراسة المستجدات في بيئة الأعمال المعاصرة خاصة درجة تعقد التقديرات المحاسبية وانعكاساتها المحاسبية والمهنية وأن يتم عقد مؤتمرات علمية لأقسام المحاسبة في الجامعات الحكومية للوقوف علي تلك المستجدات وتقديم توصيات للتعامل مع تلك المستجدات إلي الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة.

وبشأن مجالات البحث المقترحة، في ضوء أهداف ومشكلة وحدود هذا البحث ومنهجه وما إنتهي إليه من نتائج وتوصيات، يعتقد الباحث بوجود بعض مجالات البحث المستقبلية ذات الصلة أهمها ؛ أثر الإفصاح عن درجة تعقد التقديرات المحاسبية علي قرار الاستثمار بالأسهم، أثر تحيز الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية علي جودة التقارير المالية ، دراسة تحليلية لأهم العوامل المؤثرة علي جودة مراجعة التقديرات المحاسبية، أثر اسناد التحقق من التقديرات المحاسبية المعقدة لطرف متخصص علي جودة مراجعتها، وأثر استعانة مراقب الحسابات بخبير غير محاسبي علي جودة مراجعة التقديرات المحاسبية.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

- الحناوي، السيد محمود (٢٠٠٨). دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في عملية وضع موازنة وقت عملية المراجعة مع دراسة تطبيقية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، فرع دمنهور.
- السيد، محمود محمد (٢٠١٢). أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية علي جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.
- الصايغ، عماد سعد محمد (٢٠١٧). إطار مقترح لإستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية - دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس ٢١ (٤): ١١٥٠-١٢١٤.
- الطحان، إبراهيم محمد (٢٠١٧). أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة علي مخاطر عملية المراجعة\_ دراسة نظرية وميدانية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ.
- حجو، سامي يوسف (٢٠١٢). مدي مسؤوليه مراقب الحسابات بشأن معقولية التقديرات المحاسبية. " رساله ماجستير، الجامعه الاسلاميه، غزه فلسطين.
- حلس، سالم عبدالله (٢٠٠٢). التقديرات المحاسبيه والمشاكل الناجمة عن استخدامها وموقف مراقب الحسابات المستقل منه. مجله تنمية الرافدين، ٢٤ (٦٩).
- خدّاش، حسام الدين؛ ابراهيم سليمان عمر الزوى، محمود نصار (٢٠١١). أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٠ المعدل والخاص بتقرير المدقق علي تضيق فجوة التوقعات - دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ٧ (٤): ٥٩٤ - ٦٢٤.
- زيتون، محمد خميس جمعة (٢٠١٦). أثر قيد مراقب الحسابات لدي الهيئة العامة للرقابة المالية علي سلامة حكمه علي التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية - دراسة تجريبية .

مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية ٢ (٥٣) : ٣٨٥ - ٤١٧.

- عبدالقادر، داليا السيد عبدالحليم (٢٠١٧). دراسة تحليلية مقارنة بين معيار المراجعة الدولي (ISA 720) المعدل لسنة ٢٠١٥ ونظيره المصري الحالي رقم ٧٢٠. المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة، دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الإقتصادية والإجتماعية في مصر - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

- عبيدات، محمد وليد عبدالله (٢٠١٤) دور مراقب الحسابات الأردني الخارجي في التحقق من معقولية التقديرات المحاسبية. "رسالة ماجستير. جامعه اليرموك.

- عزام، عبد المرضي حامد (١٩٩٠). "الإحصاء في الإدارة - لنكولن تشاو ترجمة عبد المرضي حامد عزام. دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.

- علي، عبدالوهاب نصر (٢٠٠٩). موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة. الاسكندرية، الدار الجامعية.

- علي، عبدالوهاب نصر (٢٠١٤). دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله. المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري - كلية التجارة - جامعة بني سويف.

- قاريء، إيمان عبدالحى. ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة السعودية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة عين شمس.

- قرار وزير الإستثمار رقم (١١٦) لسنة (٢٠٠٨) بشأن معايير المراجعة المصرية. معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠ مراجعة التقديرات المحاسبية. القاهرة، وزارة الإستثمار.

- قرار وزير الإستثمار رقم (١١٠) لسنة (٢٠١٥) بشأن معايير المحاسبة المصرية. السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء . معيار المحاسبة المصري رقم ٥ . القاهرة، وزارة الإستثمار.

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

## ثانياً: المراجع الأجنبية

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2009. *Auditing Accounting Estimates*. Statement on Auditing Standards (**SAS No. 57**). New York, NY: AICPA.
- AICPA. 2003. *Auditing fair value measurements and disclosures*. Statement on Auditing Standards No. 101. New York: AICPA.
- AICPA .2113. *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosure*. Statement on Auditing Standards (SAS No: 122) . New York, NY:AICPA.
- Arens, A.A., R.J. Elder, and M. S. Beasley, 2014, *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach* (15 Edition), Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Asare,S.K., A. M. Cianci and G. T. Tsakumis .2009. The impact of competing goals, experience and litigation consciousness on auditors' judgments. *International Journal of Auditing* 13: 223–236.
- Australian Auditing and Assurance Standards Board . 2015. *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures* . Auditing Standards (ASA 540 ). Collins, Melbourne: AUASB.
- Ayres, D. R., T. L .Neal., L. C. Reid and J. E. Shipman . 2014. Are Fair Value Estimates a Source of Significant Tension in the Auditor-Client Relationship?. Evidence from Goodwill Accounting. Available at [https:// www.researchgate.net/](https://www.researchgate.net/).
- Backof, A. G., R. D. Martin, and J. M. Thayer. 2016. How do look-back analyses and evidence specificity affect auditors' planning judgments?. Working paper, University of Virginia. Available at <https://ssrn.com/abstract=2770208>

- Backof, A. G., J. M. Thayer and T. Carpenter. 2018. Auditing Complex Estimates: How Do Construal Level and Evidence Formatting Impact Auditors' Consideration of Inconsistent Evidence?. *Contemporary Accounting Research* 35(4): 1798-1815.
- Barlev, B and J.R.Haddad .2004.TRACKS: Dual accounting and the Enron control crisis.*Journal of Accounting, Auditing& finance* 19 (3):343-359.
- Bell, T. B., and J. B. Griffin. 2012. Commentary on auditing high-uncertainty fair value estimates. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*31 (1): 147–155.
- Bennie, N. M., and G. Pflugrath . 2009. The Strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors' judgments. *Journal of Business Ethics* 87:237–253.
- Bies, S. S. 2005. Fair value accounting. *Federal Reserve Bulletin*, 91: 26-30
- Brown, J. O., J. H. Grenier, J. S. Pyszora and A. Reffett. 2016. Does Using Specialists Provide Auditors with Safe Harbor Protection for Aggressive Management Estimates?.*Available at <http://papers.ssrn.com/>*.
- Bucaro, A. C. 2019. Enhancing auditors' critical thinking in audits of complex estimates. *Accounting, Organizations and Society* 73 : 35-49.
- Cannon, N. H., B. E .Christensen, T. C. Omer and D. A . Wood. 2014. Complex Fair Value Measurements and Material Weaknesses: It's Not All Bad News. *Available at <http://papers.ssrn.com/>*.
- Cannon, N. H, and J. C Bedard . 2017. Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. *The Accounting Review* 92 (4):81- 114.
- Chea, A. C. 2011. Fair value accounting: its impacts on financial reporting and how it can be enhanced to provide more clarity and reliability of information for users of financial statements . *International journal of business and social science*, 2(20).

- Chen, Y.S., B.G. Chang, and C. Lee. 2008. "The Association between Continuing Professional Education & Financial Performance of Public Accounting Firm". *International Journal of Human Resources Management*, 19(9): 1720-1737.
- Cheng, Y. S., Y. P. Liu and C.Y. Chien,. 2009. The association between auditor quality and human capital. *Managerial Auditing Journal*, 24(6) : 523-541.
- Christensen, B. E., S. M. Glover, and D. A. Wood. 2012. Extreme estimation uncertainty in fair value estimates: Implications for audit assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31 (1): 127–46.
- Christensen, B. E., S. M. Glover, T. C .Omer and M. K. Shelley. 2016. Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4): 1648-1684.
- Demerjian, P. R., J .Donovan, and , C. R. Larson. 2016. Fair value accounting and debt contracting: Evidence from adoption of SFAS 159. *Journal of Accounting Research*, 54(4), 1041-1076.
- Dixon, J., and Y. Frolova. 2013. Accounting for good governance: the fair value challenge. *Corporate Governance: The international journal of business in society*, 13(3) :318-331.
- Emett, S. A., R. Libby and M. W. Nelson. 2015. Auditor Adjustment Decisions and Assessments of Management Bias for Estimates Related to Investments. Available at <http://papers.ssrn.com/>.
- Financial Accounting Standards Board (FASB).2005. *Accounting Changes and Error Corrections*. Statement of Financial Accounting Standards No. 154.
- Ghosh, A. A., C..Xing and J .Wang,. 2016. Audit Quality of Complex Accounting Estimates: Evidence from Audit Tests of Goodwill and Special Charges. Available at <https://www.uts.edu.au/>.



- Glover, S. M., M. H .Taylor, and Y. J. Wu. 2014a.. Challenges in auditing fair value measurements and other complex estimates: Insights from audit partners. Available at [http:// papers .ssrn .com/](http://papers.ssrn.com/).
- Glover, S. M., M. H Taylor and Y. J .Wu.2015. Mind the gap: Factors contributing to purported deficiencies in auditing complex estimates beyond auditor performance. Available at *SM Glover, M Taylor, Y Wu - 2015 - Texas Tech University*.
- Grenier, J. H., B. Pomeroy and S. Rowe. 2012. Can Providing Advice on Management's Accounting Estimates Improve Auditor Objectivity?. Available at <http://web.ku.edu/>.
- Griffin, J. B. 2011.The effects of uncertainty and disclosure on auditors' fair value materiality decisions. Working paper,
- Griffith, E. E. 2014. The Role of Valuation Specialists in Auditing Complex Estimates. (*Doctoral dissertation*, University of Georgia). Available at <http://athenaeum.libs.uga.edu/>.
- \_\_\_\_\_. 2018. When Do Auditors Use Specialists' Work to Improve Problem Representations of and Judgments about Complex Estimates?. *The Accounting Review* 93 (4) :177-202.
- \_\_\_\_\_. 2015b. Auditing Complex Estimates: The Interaction of Audit-Team Specialists' Caveats and Client Source Credibility. Available at <https://wpcarey.asu.edu/>.
- \_\_\_\_\_. , J. S. Hammersley and K. Kadous . 2011. Auditing complex estimates: Process, problems, and preliminary recommendations for improving auditor performance. In *International Symposium on Audit Research*, **June (13)**.
- \_\_\_\_\_. , \_\_\_\_\_., & \_\_\_\_\_. 2012. Auditing complex estimates: Understanding the process used and problems encountered. *Working paper*, University of Georgia. Available at <https://www.researchgate.net/>.
- \_\_\_\_\_. , \_\_\_\_\_., & \_\_\_\_\_. 2015a . Audits of complex estimates as verification of management numbers: How institutional pressures shape practice. **Contemporary Accounting Research** 32(3): 833-863.

- ....., & D. Young. 2015b. Auditor mindsets and audits of complex estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1): 49-77.
- Gul,F.A., D. Wu, and Z. Yang . 2013. Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *The Accounting Review* 88(6): 1993-2023.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2009. *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors: International Accounting Standard (IAS.8)*.
- ..... . 2009. *Presentation of Financial Statements: International Accounting Standard (IAS.1)*.
- International Auditing and Assurance Standard Board. 2009. *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures . International Standard on Auditing (ISA 540 )*. New York, NY: IAASB.
- . 2009. *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment*. International Standard on Auditing ISA (315) . New York, NY: IAASB
- ..... . 2009. *The Auditor's Responses to Assessed Risks . International Standard on Auditing (ISA 330)* . New York, NY: IAASB.
- ..... . 2009. *Planning an Audit of Financial Statements*. *International Standard on Auditing (ISA 300)*. New York, NY: IAASB.
- ..... . 2009. *Communication with those charged with governance*. *International Standard on Auditing (ISA 260)* . New York, NY: IAASB.
- . 2009. *The independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statement*. International Standard on Auditing (ISA) 700. New York, NY: IAASB .

-----, 2009 .*Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report* . International Standard on Auditing ( ISA) 705 . New York, NY: IAASB .

-----, 2009 .*Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matters Paragraphs in the Independent Auditor's Report*. International Standard on Auditing ( ISA) 706. New York, NY: IAASB .

- -----, 2015. *Forming an opinion and reporting on financial statements* .International Standard on Auditing (ISA, 700 Revised) New York, NY: IAASB .

-----, 2015. *Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*. International Standard on Auditing (ISA, 701) New York, N.Y. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org)

Joe, J. R., S. D Vandervelde and Y. J .Wu., 2015. Use of Third Party Specialists' Reports When Auditing Fair Value Measurements : Do Auditors Stay in their Comfort Zone?. Available at <http://papers.ssrn.com/>.

Johnstone, K. M., C. Li, and S. Luo. 2014. Client-Auditor Supply Chain Relationships, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33(4): 119-166.

Jönsson, T., and K. Svensson. 2014. The Process of Changing the Audit Report in an International Context .*Lund University School of Economics and Management*.

Kilgore, A., R. Radich, and G. Harrison. 2011. The Relative Importance of Audit Quality Attributes. *Australian Accounting Review* 21(3): 253-265.

Knechel, W. R., and J. Leiby .2016. If You Want My Advice: Status Motives and Audit Consultations About Accounting Estimates. *Journal of Accounting Research* 54(5): 1331-1364.

Lev, B., Petrovits, C., & Radhakrishnan, S. 2010. Is doing good good for you? How corporate charitable contributions enhance revenue growth. *Strategic Management Journal* 31(2): 182-200.

- Mareque, M., F. López-Corrales, and G. Fiestras. 2015. Do auditors make mistakes when they write audit reports? An empirical study applied to Spanish non-listed firms. *Economic Research - Ekonomiska Istraživanja*. 28(1): 204-225.
- Martin, R. D., J. S. Rich, and T. J. Wilks. 2006. Auditing fair value measurements: A synthesis of relevant research. *Accounting Horizons* 20 (3): 287–303
- Mauldin, E. G., and, C. J. Wolfe. 2014. How Do Auditors Address Control Deficiencies that Bias Accounting Estimates?. *Contemporary Accounting Research*, 31(3): 658-680.
- Menelaids, S. G., E. Lynford, and G. Fischbach .2113. “The Auditor’s Approach to Fair Value”. *Journal of Accountancy* 195(6) .
- New Zealand Auditing and Assurance Standards Board .2015. *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures. International Standard on Auditing (New Zealand) (ISA (NZ) 540 )*. Wellington: NZAuASB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2012. *Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Staff Audit Practice Alert No.10*. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).2018. *Auditing accounting estimates and fair value measurements. No.2018-005*. Washington, DC: PCAOB.
- Rasso, J. T. 2015. Construal instructions and professional skepticism in evaluating complex estimates. *Accounting, Organizations and Society* 46: 44-55.
- Runesson, E. 2015. Disclosures and judgment in financial reporting– Essays on accounting quality under International Financial Reporting Standards. Available at, <https://gupea.ub.gu.se/>.
- Schipper, K. 2003. Principles-based accounting standards. *Accounting Horizons* 17(1) : 61-72.
- Serban, C., D. Simion and S. Armaselu . 2013. General Aspects On The Accounting Estimation- Fair Value Report. *Annals of*

- University of Craiova - Economic Sciences Series* 1(41): 115-120.
- Singh, J and P. Doliya. 2015. *Auditing fair value measurements :ASystematic review and Meta-synthesis. Available at <http://papers.ssrn.com/>.*
- Smieliauskas, W. 2012. Principles-Based Reasoning about Accounting Estimates. *Accounting Perspectives* 11(4): 259-296.
- Van Landuyt, B.W .2017. *Auditing Complex Estimates: Does Emphasizing Management Bias Decrease Sensitivity to Measurement Imprecision?* . Doctor of Philosophy , The University of Texas at Austin.
- Vera-Muñoz, S. C. 2015. Commentary on “The effect of an audit judgment rule on audit committee members’ professional skepticism: The case of accounting estimates” (Kang, Trotman, and Trotman). *Accounting, Organizations and Society* 46: 77-80.

## ملاحق البحث ملحق رقم (١) الحالات التجريبية

جامعة دمنهور

كلية التجارة

قسم المحاسبة

الأستاذ الفاضل : .....

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإعداد بحث لإختبار أثر درجة تعقيد التقديرات المحاسبية علي تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات

وتمثل الحالات التالية والأسئلة الملحقة بها أحد أهم أدوات البحث لإجراء الدراسة التجريبية، وتعتبر مشاركتكم في هذا البحث هاما للغاية علميا ومهنياً .

ويقدر الباحث مسبقا حسن تعاونكم ومساهمتمكم الفعالة في إثراء المعرفة المحاسبية والمهنية، لذلك يأمل في تعاونكم المثمر بإبداء رأيكم على كل الاسئلة التي تتضمنها الحالات المرفقة، مع التأكيد على أن إجاباتكم على هذه الأسئلة ، وما تتضمنه من بيانات ، سوف تحظى بالسرية التامة وسوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،،،

الباحث

د/ حازم محفوظ نويجي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة دمنهور

ت/ ٠١٠٠٨٢٨٢٧٦١

## البيانات الشخصية:

الاسم ( اختياري ) : .....

المؤهلات الدراسية : أ بكالوريوس ب دبلوم دراسات عليا في.....

ج/ ماجستير في .... د/ دكتوراة في.....

تاريخ التخرج: .....

## عدد سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات من ٥ : ١٠ سنوات أكثر من ١٠ سنوات

الوظيفة الحالية داخل مكتب المحاسبة: .....

تاريخ شغل الوظيفة الحالية.....

الشهادات المهنية أ: CPA ب: ACCA ج : CMA

د : أخرى .....

تاريخ القيد في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية (إن وجد) / /

## المصطلحات الفنية ذات الصلة بموضوع البحث:

- **التقدير المحاسبي:** هو التقدير التقريبي لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقه للقياس. وتعتبر الإدارة مسئوله عن وضع التقديرات المحاسبيه وتتم هذه التقديرات عادة في ظروف من عدم التأكد المناسبه للأحداث وتحتاج الي استخدام الحكم الشخصي. وقد يكون تحديد التقدير المحاسبي بسيطاً أو معقداً، حسب طبيعه البند. ومن أمثلة التقديرات المحاسبية تقدير مخصص هبوط اسعار المخزون، تقدير مخصص الديون المشكوك فيها، تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابته وقيمة الخردة المتوقعة، المصروفات المستحقه، الإيرادات المستحقه، خسائر التدهور في قيمة الأصول الثابته، الضرائب المؤجله، المخصصات لمقابلة الدعاوي القضائيه، المخصصات المتعلقة بالإلتزامات خلال فترة الضمان.

- الحكم الشخصي للمحاسب المالي : استخدام المحاسب المالي مخزونه المعرفي وخبرته في عمل التقديرات المحاسبية الهامة، مستغلاً تلك المساحة التي تتيحها له معايير المحاسبة المصرية المعدة علي أساس المبادئ.

- البعد المهني للتقديرات المحاسبية: مدي تأثير وجود التقدير المحاسبي لدي عميل المراجعة علي خطة المراجعة وتقرير مراقب الحسابات.

المرجو منكم قراءة الحالات التالية ثم الإجابة علي الأسئلة المرافقة لها:

## الحالة الأولى

الشركة(س) شركة مساهمة مصرية تعمل في مجال صناعة الأجهزة والأدوات الكهربائية والمنزلية بالإسكندرية خاضعة للقانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٨١ ومقيدة بالبورصة. وكلفت أنت بمراجعة حساباتها عن سنة ٢٠١٩ واتضح لك أن المحاسبين في الشركة غير مؤهلين تأهيلاً كافياً، ولا يتمتعون بالخبرة المطلوبة لإعداد التقديرات المحاسبية بشكل ملائم وبصفة خاصة تقديرات القيمة العادلة، وأن هناك نقص في البيانات الموضوعية التي يمكن الإعتماد عليها واستخدامها للتحقق من التقديرات المحاسبية التي تم إعدادها، وتوجد بعض أوجه الضعف الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية علي السيارات واهلاكاتها بالشركة. وقد قامت الشركة بشراء مجموعة من السيارات في ١/١/٢٠١٥ بمبلغ ٧ مليون جنيه، ويتم اهلاكها بطريقة القسط الثابت بمبلغ مليون جنيه سنوياً ( حيث قدر عمرها الافتراضي ب٧ سنوات دون قيمة متوقعة كخردة)، وفي ١/١/٢٠١٩ قامت الشركة بالتحقق من الأعمار الإنتاجية لأصولها الثابتة بصفة عامة ووجدت أن العمر الإنتاجي المتبقي لهذه السيارات هو ٥ سنوات وليس ٣ سنوات، وبالتالي فقد حددت إدارة الشركة مصروف الإهلاك السنوي لهذه السيارات والذي تم إدراجه في قائمة الدخل عن سنة ٢٠١٩ مبلغ ٦٠٠ ألف جنيه، وأن الشركة أفصحت إفصاحاً كافياً عما سبق

في رأيكم لأغراض قيامكم بمراجعة حسابات الشركة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١:

١- ما هو تقييمك لدرجة تعقد إعادة تقدير العمر الإنتاجي لهذه السيارات كأصل ثابت ؟



أ\_ أكثر تعقيداً ( )  
 ب - أقل تعقيداً ( )  
 ٢- هل توافق علي

غير موافق بالمرة	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	
					١/٢ - أن هناك تحريفاً جوهرياً في تقدير إدارة الشركة للعمر الإنتاجي الجديد لهذه السيارات
					٢/٢ - أنك سوف تقيم الخطر المتلازم لحساب مجمع إهلاك السيارات مرتفعاً
					٣/٢ - أنه من الضروري توسيع حجم عينة المراجعة المخطط بعد إعادة تقدير العمر الإنتاجي لهذه السيارات .
					٤/٢ - أن من الضروري اسناد التحقق من اهلاك ومجمع إهلاك السيارات إلي قدامي مساعدك
					٥/٢ - أنه من اللازم مد فترة التحقق من اهلاك ومجمع إهلاك السيارات لجمع مزيد من الأدلة .
					٦/٢ - أن التحقق من التقديرات المحاسبية ذات الصلة بإعادة تقدير العمر الإنتاجي لهذه السيارات يؤدي إلي التأخير في إصدار تقرير عن مراجعة حسابات الشركة عن سنة ٢٠١٩ .
					٧/٢ - أن مراجعة التقديرات المحاسبية ذات الصلة بإعادة تقدير العمر الإنتاجي لهذه السيارات يؤثر علي نوع الرأي الذي يتضمنه تقرير المراجعة .
					٨/٢ - أنك سوف تبدي رأياً أ - نظيفاً ب- نظيفاً مع فقرة لفت انتباه ج- متحفظاً د- معاكساً

## الحالة الثانية:

الشركة(ص) شركة مساهمة مصرية خاضعة للقانون رقم ٥٩ السنة ١٩٨١ تعمل في مجال صناعة الغزل والنسيج ومقيدة بالبورصة. ولقد كلفت بمراجعة حساباتها عن سنة ٢٠١٩ واتضح لك ضعف قدرات محاسبيها الماليين ووجود ضعف جوهري في هيكل الرقابة الداخلية علي الآلات، وأن الشركة اشترت آلة في ١/١ / ٢٠١٦ بمبلغ ١٥ مليون جنيه، ويتم اهلاكها بطريقة القسط الثابت ( حيث قدر عمرها الافتراضي ب ١٠ سنوات دون قيمة متوقعة كخردة)، وفي ٢٠١٩/١٢/٣١ كان هناك تغيرات تكنولوجية كبيرة في هذا النوع من الآلات تعطي مؤشر أنه لا يوجد احتمال لإسترداد قيمة الآلة .وقد بلغت القيمة الإستردادية العادلة للآلة مبلغ ٨.٢ مليون جنيه ( وهي القيمة الأكبر ما بين صافي القيمة العادلة للآلة وصافي التدفقات النقدية للآلة )، وبالتالي فقد حددت إدارة الشركة خسائر التدهور لهذه الآلات والذي تم إدراجه في القوائم المالية عن سنة ٢٠١٩ بمبلغ ٨٠٠ ألف جنيه . وأن الشركة أفصحت إفصاحاً كافياً عما سبق.

في رأيكم لأغراض قيامكم بمراجعة حسابات الشركة عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١ :

١- ما هو تقييمك لدرجة تعقد إعادة تقدير خسائر التدهور لهذه الآلات كأصل ثابت ؟

أ - أكثر تعقيداً ( ) ب - أقل تعقيداً ( )

٢- هل توافق علي

غير موافق بالمرة	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	
					١-٢ أن هناك تحريفا جوهريا في تقدير إدارة الشركة للقيمة الإستردادية العادلة للآلة وكذلك خسائر التدهور.
					٢-٢ أنك سوف تقيم الخطر المتلائم لحساب الآلات وخسائر التدهور مرتفعاً
					٢-٣ أنه من الضروري توسيع حجم عينة المراجعة المخطط بعد إعادة تقدير القيمة الإستردادية العادلة للآلة وكذلك خسائر التدهور.

				٢-٤ أن من الضروري اسناد التحقق من خسائر التدهور إلي قدامي مساعدك
				٢-٥ أنه من اللازم مد فترة التحقق من خسائر التدهور لجمع مزيد من الأدلة .
				٢-٦ أن التحقق من التقديرات المحاسبية ذات الصلة بإعادة تقدير القيمة الإستردادية العادلة للآلة وكذلك خسائر التدهور يؤدي إلي التأخير في إصدار تقرير عن مراجعة حسابات الشركة عن سنة ٢٠١٩ .
				٢-٧ أن مراجعة التقديرات المحاسبية ذات الصلة بإعادة تقدير القيمة الإستردادية العادلة للآلة وكذلك خسائر التدهور يؤثر علي نوع الرأي الذي يتضمنه تقرير المراجعة.
				٢-٨ أنك سوف تبدي رأياً أ - نظيفاً ب- نظيفاً مع فقرة لفت انتباه ج- متحفظاً د- معاكساً