إطار مقترح لاستخدام التشكك المهنى فى ترشيد قياس التقديرات المحاسبية – دراسة ميدانية

الدكتور
عماد سعد محمد الصايغ
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة (بنين) – جامعة الأزهر

اطار مقترح لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية
- دراسة ميدانية-

د. عماد سعد محمد الصايغ(*)

ملخص:

هدفت الدراسة إلى توفير اطار لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية. وتحقيق الأهداف الفرعية الآتية: دراسة إمكانية تطبيق التشكك المهني في مجال تقديرات المحاسبة المالية، وتحديد مجالات تقديرات المحاسبة المالية التي يمكن استخدام التشكك المهني فيها، وتحديد الطريقة المناسبة لاستخدام التشكك المهني لترشيد تقديرات المحاسبة المالية، واستطلاع اراء أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية ومراقبي الحسابات الخارجيين ومعدي التقارير المالية لتقييم صلاحية الاطار المقترح لاستخدام التشكك المهني في وضع تقديرات المحاسبة المالية.

وتوصلت الدراسة إلى انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة علي تقدير قيمة الانخفاض، والعوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقديره، والعوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل، والعوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الديون والعوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، والعوامل المشتركة بين مستويات التقييم للقيمة العادلة في الأصول غير المالية والعوامل الخاصة بكل مستوي من مستويات التقييم.

وتفيد هذه النتائج في التوصية بضرورة التأكيد على توفير خصائص التشكك المهني المتمثلة في تعليق وارجاء الحكم والبحث عن المعرفة واستجواب العقل وفهم الشخصية والثقة بالنفس والاستقلال الذاتي عند قيام المحاسبين بوضع وتقييم التقديرات المحاسبية لزيادة كفاءة وفعالية تلك التقديرات، وتوجيه القائمين علي اصدار وتعديل المعايير المحاسبية الي النص علي توافر خصائص التشكك المهني لدي المحاسبين عند قيامهم بوضع وتقييم التقديرات المحاسبية لما لها من تأثير إيجابي على عملية إعداد التقارير المالية وجودة التقارير المالية وجودة الأرباح، ومناشدة الجهات المهتمة بموضوع الدراسة الاستفادة من الاطار المقترح عند تعاملهم مع التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية لتأثيرها الإيجابي علي جودة التقارير المالية ومنفعة مستخدميها

الكلمات المفتاحية: *اطار مقترح؛ التشكك المهني؛ ترشيد القياس؛ التقديرات المحاسبية؛ المحاسبة المالية*.

(*) أستاذ المحاسبة المساعد، كلية التجارة (بنين) جامعة الأزهر بالقاهرة؛ elsayghemad@gmail.com

A proposed framework for the use of professional skepticism in rationalizing the measurement accounting estimates -A field study-

Abstract:

This study aims to provide a framework for the use of professional skepticism in rationalizing the measurement of accounting estimates in financial accounting. and the achievement of the following sub-goals: Study the possibility of applying the professional skepticism in field the financial accounting estimates, identify fields of financial accounting estimates for which professional skepticism can be used, determine the appropriate method to use professional skepticism in rationalize financial accounting estimates, and to questionnaire the views of the professors accounting and auditing in Egyptian universities, external auditors, and financial reporting preparers to evaluate the validity of the proposed framework for the use of professional skepticism in the put of financial accounting estimates.

The study found there are no statistically significant differences between the interested parties about use of professional skepticism in the rationalization of measuring the factors that indicate a decrease in the value of the inventory and the factors that affect the estimation of the value of this decrease, the factors that affecting the change in the estimated useful lives of long-term assets and the factors affecting their estimation, the factors that indicate impairment in the value of long-term assets and the factors that affect the estimation of the extent of impairment in the value of long-term assets, the factors that indicate the uncertainty about the ability to collect debts and the factors that affect the estimate of allowance for doubtful debts, and the factors common to valuation levels of fair value in non-financial assets and the factors at each level of valuation.

According to these findings, the necessity to emphasize the provision of characteristics of professional skepticism that represented of Suspension and postponement of judgment, search for knowledge, interrogation of mind, understanding of personality, self-confidence and autonomy when accountants develop and evaluate accounting estimates to increase the efficiency and effectiveness of such estimates. guidance the administrators of the issuance and adjustment of accounting standards to provide for the availability of the characteristics of professional skepticism of accountants when they develop and evaluate the accounting estimates because of their positive impact on the process of financial reporting and the quality of financial reports and the quality of profits. And appeal to interested parties to study the benefit of the framework of the proposed framework when dealing with accounting estimates in financial accounting for the impact on the positive quality of financial reports and the benefit of users.

Key words: ***Proposed Framework; Professional Skepticism; rationalizing the measurement; Accounting Estimates; financial accounting.***

اطار مقترح لاستخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبية - دراسة ميدانية-

١ الإطار العام للدراسة:

١/١ مشكلة الدراسة:

تزايد الاهتمام بالتشكك المهني في الأبحاث العلمية والمعايير المهنية وذلك في محاولة من جانب المهتمين بالمجال لرفع كفاءة الأداء المهني للمراجع والتغلب على أوجه القصور التي أدت إلى زيادة فجوة التوقعات بين ما تقدمه المهنة وما يطالب به جمهور مستخدمي التقارير المالية، ويطلق علي التشكك المهني في مجال المراجعة بالشك المهني نظرا لاستخدامه في مجال مهنة المراجعة ويمارس من قبل اشخاص مهنيين مؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً لمهنة المراجعة وفق الضوابط والاسس التي اعتمدتها الارشادات المهنية الصادرة عن المنظمات المهنية المحلية والدولية.

ونظرا لان مدخل المبادئ المستخدم في وضع معايير المحاسبة المالية قد فتح الباب أمام التوسع في استخدام الأحكام المهنية والتي تتضمن عملية التفكير المشتمل على الحكم التحليلي لمعدي التقارير المالية سواءً في اختيار بديل من بدائل المعالجة الواردة في المعايير المحاسبية أو التقدير لقيمة بعض البنود التي تنطوي على قدر من التنبؤ بالمستقبل وعدم التأكد ويتم ذلك من خلال الاستناد إلى الخبرة المهنية والأخذ في الاعتبار الظروف البيئية والاقتصادية المحيطة (Shulan and Chen, 2008: 679).

ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزءً أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلى تقليل درجة مصداقيتها(IASB,IAS.8, Para.33). هذه التقديرات تتطلب قدراً من الحكم المهني في قياسها والاعتراف بها في القوائم المالية وبالتالي فإن هذا الحكم المهني يمكن أن يختلف من وحده لأخرى كما أنه عند استخدام معدي التقارير المالية للحكم المهني قد لا يتصرفوا بطريقة رشيدة بنسبة ١٠٠% خاصةً في ظل عدم التأكد المحيط بالمخرجات المطلوب إعمال الحكم المهني للحصول عليها(El-Gazzar, Finn, 2017: 4).

ونتيجة لظروف عدم التأكد التي تحيط بأنشطة الوحدة التي لا يمكن قياس العديد من البنود في التقارير المالية بدقة ولكن يمكن تقديرها فقط (IASB, IASNo.8, Para.32)، وتنطوي عملية التقدير على أحكام تتم بناء على آخر معلومات متاحة وموثوق بها، فعلى سبيل المثال قد يتطلب الوضع إعداد تقديرات تتعلق بما يلي: الديون المشكوك فيها، القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، الأعمار الإنتاجية المقدرة أو النمط المتوقع لإهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصول القابلة للإهلاك (IASB,IAS No.8,Para.32). وقد ذكر معيار المحاسبة الدولي (IAS,1) أنه يجب على الوحدة أن تفصح في الإيضاحات المتممة لها عن المعلومات الخاصة بالافتراضات

الأساسية المستقبلية وأسس التقديرات غير المؤكدة في تاريخ الميزانية، والتي لها مخاطر هامة ربما تسبب تسويات هامة لقيم الأصول والالتزامات خلال العام المالي التالي(IASB,IAS No.1, Para.125). وأن هذه الافتراضات والمصادر الأساسية للتقديرات غير المؤكدة والمتعلقة بالتقديرات تتطلب حكماً مهنياً معقداً ويمكن أن يكون غير موضوعياً من الإدارة، وكلما كان عدد المتغيرات المحتملة والافتراضات التي تؤثر على القرارات المستقبلية المحتملة غير المؤكدة كبيراً كلما أصبح الحكم المهني أكثر صعوبة وتعقيداً، وعادة ما تكون احتمالية التسويات الهامة للقيم المرحلة للأصول والالتزامات أكبر بالتبعية (IASB,IAS-No.1, Para.128)

لذلك فإنه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الآتي:

هل يؤدي استخدام التشكك المهني من جانب المحاسبين الى ترشيد قياس التقديرات المحاسبية ؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيس التساؤلات الفرعية الآتية:

١. ما هو مدي إمكانية استخدام التشكك المهني في مجال المحاسبة بصفة عامة وفي مجال ترشيد قياس التقديرات المحاسبية بصفة خاصة؟
٢. ما هي مجالات استخدام التشكك المهني في مجال المحاسبة المالية؟
٣. ما هي الطريقة المناسبة لاستخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبية؟
٤. ما هي صلاحية الاطار المقترح لترشيد قياس التقديرات المحاسبية؟

٢/١ هدف الدراسة:

يتمثل الهدف العام للدراسة في *توفير اطار لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية*. ويتم تحقيق هذا الهدف العام من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١. دراسة إمكانية تطبيق التشكك المهني في مجال تقديرات المحاسبة المالية.
٢. تحديد مجالات تقديرات المحاسبة المالية التي يمكن استخدام التشكك المهني فيها.
٣. تحديد الطريقة المناسبة لاستخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبة المالية.
٤. استطلاع اراء أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية ومراقبي الحسابات الخارجيين ومعدي التقارير المالية لتقييم صلاحية الاطار المقترح لاستخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبة المالية.

٣/١ فروض الدراسة:

تقوم الدراسة باختبار الفروض الآتية:

١. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض فيه.

٢. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي.

٣. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل.

٤. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الديون والعوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

٥. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل المشتركة بين مستويات التقييم للقيمة العادلة في الأصول غير المالية والعوامل الخاصة بكل مستوي من مستويات التقييم.

٤/١ منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة على استخدام المنهجين الاستنباطي والاستقرائي حيث يتم تطبيق المنهج الاستنباطي من خلال الدراسة النظرية بمراجعة وتحليل الأدب المحاسبي المتعلق بالتشكك المهني وتقديرات المحاسبة المالية، وفى نهاية هذه الدراسة يتم صياغة الاطار المقترح تطبيقه لترشيد قياس التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية. وتطبيق المنهج الاستقرائي من خلال الدراسة الميدانية بتقييم الاطار المقترح عن طريق استطلاع اراء أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية ومرقبي الحسابات الخارجيين ومعدي التقارير المالية بالشركات لاختبار صلاحية الاطار المقترح لاستخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية.

١/٥ أهمية الدراسة:

تأتى أهمية الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتناوله وذلك في ضوء الاعتبارات الآتية:

١. أهمية استخدام التشكك المهني- وهو مصطلح شائع الاستخدام في مجال المراجعة- في وضع التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية، وتأتى أهمية الدراسة في محاولتها المساهمة في إبراز هذه الأهمية ودورها في زيادة كفاءة وفعالية تلك التقديرات.
٢. تعتبر الدراسة الحالية – على حد علم الباحث – الأولى التي تطرقت الي استخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبية في مجال المحاسبة المالية.
٣. يمكن للجهات القائمة علي معايير المحاسبة المالية الاستفادة من نتائج هذه الدراسة عند قيامهم بصياغة وتعديل المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.
٤. يوفر الاطار المقترح مؤشرات يمكن للمحاسبين الماليين الاستفادة منها عند قيامهم بوضع التقديرات المحاسبية.
٥. إثراء الفكر المحاسبي من خلال فتح المجال امام الباحثين المتخصصين في المحاسبة المالية لتطبيق او لتطوير هذا الاطار في مجالات بحثية اخري.

٦/١ نطاق الدراسة:

١. تقتصر الدراسة على المعايير التي تتعلق بالقياس فقط عن بعض البنود التي تمثل تقديرات محاسبية وهي: انخفاض قيمة المخزون، تقدير العمر الانتاجي المقدر للأصول القابلة للإهلاك، تقدير الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل، تحديد قيمة المخصصات بصفه عامة ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها بصفه خاصة، تقييم عناصر القوائم المالية طبقاً للقيمة العادلة.
٢. تقتصر الدراسة على تناول جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية لارتباطها بشكل مباشر بمعايير المحاسبة المصرية(حيث أنها الدولة التي سيتم إجراء الدراسة الميدانية فيها).
٣. تقتصر الدراسة الميدانية علي استطلاع اراء أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية ومراقبي الحسابات الخارجيين ومعدي التقارير المالية لتقييم الاطار المقترح لاستخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبية.

٧/١ تقسيم الدراسة:

يهدف الجزء التالي من الدراسة الي تناول الدراسات السابقة المرتبطة بهدف الدراسة بالتحليل والتقييم لتحديد الفجوة البحثية للدراسة الحالية، بينما يتناول الجزء الثالث

التشكك المهني في الفكر والتطبيق المحاسبي، يليه التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية في الجزء الرابع، أما الاطار المقترح لترشيد قياس التقديرات المحاسبية فقد تم تناوله في الجزء الخامس، في حين تم اجراء الدارسة الميدانية لتقييم الاطار المقترح واختبارات الفروض في الجزء السادس، وتم عرض نتائج وتوصيات الدراسة والمقترحات بدراسات مستقبلية في الجزء السابع، ثم أخيراً تم عرض قائمة المراجع.

٢. الدراسات السابقة المرتبطة بهدف الدراسة:

٢/١ الدراسات التي تناولت التشكك المهني:

هدفت دراسة *(Carpenter & Reimers, 2013)* الي بيان تأثير ومستويات مؤشرات الاحتيال علي احكام وإجراءات المراجعين الخارجين في ظل التشكك المهني للمراجع. وتوصلت الدراسة الي ان اثر تركيز شريك المراجعة في التشكك المهني كان ناجحاً علي مراجعة الحسابات وان المراجعين الذين لديهم حالة عالية من الشكوك المهنية يكون لديهم قدر اكبر من فعالية عملية مراجعة الحسابات بدون التضحية بالكفاءة وان الشكوك المهنية هي وسيله سهلة نسبياً ومنخفضة التكلفة لزيادة فعالية الاحكام المهنية لمراجعي الحسابات تجاه الاحتيال.

وتناولت دراسة *(Popova, 2013)* مستويات صفات التشكك المهني(الشكوك المهنية علي أساس الصفات الشخصية) والخبرات المختلفة لمراجع الحسابات مع عميل افتراضي محدد ومدي تأثيرها علي الاحكام المهنية في المراجعة. وتوصلت الدراسة الي ان التوقعات الأولية لمراجع الحسابات تجاه الأخطاء او الغش تحركها في المقام الأول خبرة المراجع السابقة مع عميل المراجعة، وان الخبرة السابقة للمراجع مع العميل تؤثر علي المراجعين الأقل في الشكوك المهنية، واكثر من المراجعين الذين لديهم شكوك مهنيه عالية يكونون اكثر حساسية تجاه الغش في مرحلة تقييم ادلة الاثبات.

واستعرضت دراسة *(Endrawes & Monroe, 2013)* بيان تأثير الثقافة ومخاطر الاحتيال والاخطاء والمساءلة علي التشكك المهني لمراجعي الحسابات، وباستخدام التجربة تم جمع البيانات من عينة من مراجعي الحسابات من الشركات الأربع الكبرى في كلا من مصر وأستراليا. وتوصلت الدراسة الي انه في الحالات التي تكون فيها مخاطر الاحتيال والاخطاء مرتفعة يكون التشكك المهني لدي مراجعي الحسابات مرتفع والعكس صحيح، أي ان هناك علاقة موجبة سواء في مصر او استراليا، وان هناك علاقة إيجابية بين المساءلة والتشكك المهني لدي مراجعي الحسابات سواء في مصر او استراليا.

واستهدفت دراسة(*Brazel et al., 2013*) بيان مدي ادراك مراجعي الحسابات وتوقعاتهم للتحيز في سلوكهم عند اجراء الاختبارات في عملية المراجعة حيث ان المراجعين الذين لديهم مستوي عالي من التشكك المهني يرون ان تكاليف هذا التشكك قد تفوق المنافع، وما مدي وجود التحيز في تقييم مديرين المراجعة لعملية التشكك المهني للمراجع لتخفيف التحيز. وتوصلت الدارسة الي انه تم التقييم(منخفض) بشكل ملحوظ لمراجعي الحسابات الذين لديهم شكوك مهنية عالية ولم يعثروا علي أي أخطاء(علي العكس عند وجودهم أخطاء) من قبل مديرين المراجعة، وتشير الاختبارات الاحتيالية الي ان مديرين المراجعة يعتبرون ان السلوك متشكك حسب ما تقتضيه الحاجة بغض النظر عن النتيجة وهذا سيؤدي بمراجعي الحسابات الي تخفيض التشكك المهني لديهم وهو امر غير مرغوب فيه. واظهرت النتائج ان دعم لجنة المراجعة لا يخفض بصورة فعالة من الإدراك المتأخر للتحيز ولا يؤثر في تقييم سلوك التشكك المهني للمراجعين.

واستهدفت دراسة(*Aschauer et al., 2013*) التحقق من تأثير مراجعي الحسابات في عملائهم علي تصور مراجعي الحسابات للتشكك المهني وتأثير مدة العلاقة بين المراجع والعميل وكذلك تقديم المراجعين لخدمات غير المراجعة. وتوصلت الدراسة الي ان ثقة مراجعي الحسابات في عملائهم تجعلهم يقدمون تنازلات حول تصوراتهم في الشكوك المهنية، وبالتالي يكون لديها أثر سلبي علي استقلال المراجع مما يؤدي الي انخفاض جودة التقارير المالية، وان هناك اثراً سلبياً علي فترة تعامل المراجع مع العميل وتقديم خدمات غير المراجعة وبين تصورات مراجعي الحسابات للشكوك المهنية تجاه العميل.

وقامت دراسة(*Glove & Prawitt 2014*) باقتراح رؤية مختلفة في كيفية ممارسة التشكك المهني في ورقة بحثية منشورة تناولت هذه الورقة المفاهيم المختلفة للتشكك المهني وقدمت ما يعرف بالمستوى التدريجي للتشكك **professional skepticism continuum**، حيث طبقا لهذا المستوى التدريجي فإن المستوى المناسب للتشكك يعتمد على درجة وخصائص المخاطر في حساب او معاملة معينة تحت المراجعة، فإن مستوى التشكك المناسب المطبق يتحدد أولياً من خلال تقييم صارم ودقيق لعوامل المخاطر، كما ربط الباحثان ايضاً المستوى المناسب من التشكك المهني بجمع وتقييم لإدله الأثبات في المراجعة حيث ان مستوى التشكك يجعل المراجع الخارجي يقوم بإعادة تقييم للأدلة الأولية التي قام بتحديدها في خطة المراجعة. وقد رأى الباحثان ان التشكك المهني له مستوى تدريجي يتراوح من التشكك الحيادي ثم التشكك الظني الى اعلى مستويات التشكك وهو التشكك الكامل (او اليقيني) الذى يعتمد على درجة المخاطر في موقف مراجعة معين.

وتناولت دراسة *(ريشو، ٢٠١٤)* مفهوم وخصائص ومصادر ومحددات التشكك المهني وكيفية قياسه والجدل العلمي الذي ارتبط بكل جانب من هذه الجوانب، وذلك من خلال القيام بإجراء دراسة تجريبية لاختبار اثر اختلاف مستوي التشكك المهني في البيئة المصرية علي احكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب. وتوصلت الدراسة الي أن المشاركين ذوي التشكك المهني الأعلى سوف يكون لديهم قدرة اكبر علي تحديد عوامل التلاعب وإجراءات اكتشافه كما انهم اقل ثقه فيما تقدمة الإدارة من تفسيرات وتبريرات ومزاعم حيث كانت تلك الفئة اكثر ميلاً لتفسير فقدان بعض المستندات بوجود تحريفات جوهرية ترجع الي التلاعب بالقوائم المالية. وأوصت الدراسة بضرورة اهتمام مكاتب المراجعة العاملة في مصر بتنمية قدرات مراجعيها لممارسة القدر الملائم من التشكك المهني وذلك من خلال بعض البرامج التدريبية التي تتناول محددات التشكك المهني التي اليها بعض الدراسات السابقة.

وهدفت دراسة*(غلي، ٢٠١٥)* الي تحليل علاقة خصائص التشكك المهني لمراجعي الحسابات وآثارها علي العملية التفاوضية بين المراجع وعميلة. وتوصلت الدراسة الي وجود تأثير إيجابي لقدرة المراجع علي حل المشكلات وخبراته، ووجود تأثير إيجابي لثقة المراجع في نفسة وقدرته علي استجواب العقل علي قوة التفاوض مع عميل المراجعة. وان نزاهة الإدارة تؤثر في تعيين المراجع بصورة إيجابية، وان هناك علاقة طردية بين مستوي منحني التعلم والتدريب والخبرة الذي يكون علية المراجع وبين قوة موقفه التفاوضي مع عميل المراجعة. واوصت الدراسة بضرورة تنمية القدرات المهنية للمراجع من خلال التدريب الفعال وضرورة ابراز الجانب الحيادي للمراجع عند تحديد اتعابه عن اعمال بخلاف اعمال المراجعة، وضرورة تفعيل دور المنظمات المهنية حول مسئولية المراجع عن اعتماد التقارير المالية المنشورة.

وهدفت دراسة*(Chiang, 2016)* الي تحليل العلاقة المباشرة بين التشكك المهني واستقلالية المراجع من خلال تحليل الدراسات التي تناولت علاقة التشكك المهني واستقلالية المراجعين وتضارب المصالح والتحيز اللاإرادي. وتوصلت الدراسة الي أن استقلالية المراجعين هي سابقة جوهرية للتشكك المهني، وإن استقلال المراجع مستحيل بسبب هيكل (المراجع – العميل) والتحيز الشخصي الارادي واللاإرادي، وان التهديدات التي تواجه استقلالية المراجع تعد حوافز قوية تقلل من الشكوك المهنية مما يجعل من الصعب ممارسة التشكك المهني أثناء ممارسة الحكم المهني، وضرورة فهم العلاقة المباشرة بين التشكك المهني واستقلالية المراجعين لتقدير مدي ومعنى التشكك المهني، وان الاطار الأخلاقي في التعليم المحاسبي يساعد في تحسين استقلالية المراجعين اثناء ممارسة

التشكك المهني وان قيام المنظمات المهنية والباحثين بتقييم التشكك المهني من خلال تقييم نتائج عملية المراجعة، وانه يجب العمل علي ادخال العقوبات اللازمة عند تهديد استقلالية المراجعين وانه لضمان عدم تعرض استقلالية المراجعين للخطر يجب ان يكون المراجعين علي علم تام بالأبعاد الأخلاقية لقرارتهم.

وأكدت دراسة *(Dimitrova and Sorova, 2016)* علي ان البيئة المعاصرة تفرض الحاجة للحصول على معلومات إضافية وأكثر ذات الصلة بالكيانات والعمليات التي تدعم جودة التقارير المالية. حيث يلعب المراجعون الخارجيون المستقلون دوراً هاماً في دعم جودة عملية إعداد التقارير المالية من خلال تقديم رأي مستقل بأن التقارير المالية تظهر بصورة عادلة جميع النواحي الجوهرية أو تعطي رؤية صحيحة وعادلة للمركز المالي للكيانات المبلغة ونتائج عملياتها والتدفقات النقدية، وفي سبيل ذلك يلتزم المراجعون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية أثناء القيام بعمليات مراجعتها التقارير المالية، وتتطلب هذه المعايير تطبيق شكوك مهنية مناسبة في ممارسة الحكم المهني. وقد استمر انتشار وتنوع الأعمال في هذا العصر الحديث في زيادة تعقيد المعاملات التجارية والمعايير المحاسبية، ونظراً لزيادة التعقيد والذاتية إلى جانب التركيز المستمر على التقرير المالي الموثوق به زاد الاهتمام بتطبيق درجة عالية من التشكك المهني من جانب مراجعي الحسابات، وفي حين أن المسؤولية عن التشكك المهني المناسب ليست المجال الوحيد لمراجعي التقارير المالية، فإن هذه الورقة تركز على التشكك المهني الذي يطبقه المراجعون عند مراجعة التقارير المالية.

وهدفت دراسة *(Zimmerman, 2016)* الي دراسة العوامل التي تؤثر علي التشكك المهني اثناء الاستفسارات مع العميل التي تتم عبر البريد الالكتروني. واستخدمت الدراسة طلاب البكالوريوس والدراسات العليا كبدائل للمراجعين لدراسة تلك العوامل. وأشارت النتائج الي انه عندما تكون استجابة العميل منخفضة الثقة يري المراجعين ان استجابة العميل في وقت لاحق اكثر مما كان متوقعاً مما يؤدي الي تقليل الاعتماد علي تفسيرات الإدارة وبالتالي الي مزيد من التشكك، ومع ذلك عندما تكون الثقة عالية فان توقيت الاستجابة لا يؤثر علي فهم مصداقية العميل. واوصت الدراسة المراجعين المبتدئين ان يكونوا حذرين تجاه إشارات التواصل في رسائل البريد الالكتروني علي احكامهم علي الرغم من ان توقيت استجابة الإدارة والتعبير عن الثقة لا يجب ان يؤثر علي شكوك المراجعين في حد ذاته، وان المراجعين يبدو مختلفين حول مستويات تشككهم مع توقيت استجابة العميل عندما تكون الثقة في العميل منخفضة علي العكس عندما تكون الثقة في العميل مرتفعة. أيضاً اوصت الدراسة المنظمات المهنية التي تقوم بالرقابة علي المحاسبة في الشركات بضرورة

قيام مراجعي الحسابات بممارسة مزيد من التشكك المهني في الحياة العملية وخاصة عندما يتم استخدام الحاسب الالي الذي يساعد المراجعين في فهم افضل للعوامل التي تؤثر علي درجة ممارسة المراجعين للتشكك المهني عند جمع ادلة المراجعة من خلال البريد الالكتروني.

وقدمت دراسة(*Grenier, 2017*) النظرية والأدلة التجريبية علي أنه في ظل ظروف المراجعة المشتركة، تخصص الصناعة يمنع بعض جوانب التشكك المهني للمراجعين، فاذا كان مراجعي الحسابات لديهم الخبرة في مجال الصناعة يصبح لديهم معرفة كبيرة بالتفسيرات الغير خاطئة للتقلبات البيانات المالية غير العادية، هذه المعرفة إلى جانب الثقة في قدرتهم على تحليل أدلة المراجعة تقلل ميولهم لتكون متشككة عندما لا تكون هناك مؤشرات علنية من المخاطر خاطئة مرتفعة. وتشكل هذه النتائج معضلة أخلاقية بالنسبة لمجلس الرقابة على المحاسبة في الشركة العامة من حيث وزن تهمة حماية المصلحة العامة من نزاهة عمليات التفتيش التي تقوم بها الشركات التدقيق.

٢/٢ دراسات تناولت التقديرات المحاسبية:

تناولت دراسة(*Tian , 2009*) استخدام الشبكات العصبية الاصطناعية بهدف العمل على زيادة درجة الدقة في التنبؤ بالعمر الإنتاجي المتبقي للأصل من خلال أخذ عمر الأصل ومقاييس متعددة أخرى في الاعتبار لتحديد العمر المتبقي. وقد تم استخدام أسلوب دراسة الحالة حيث تم تطبيق أسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية على أحد المضخات في الشركة الكندية للمضخات ، وتم إجراء دراسة مقارنة بين نتائج الأسلوب المقترح ونتائج تطبيق أسلوب ويبول للتنبؤ بالإخفاقات وهو يعتمد أيضاً على الشبكات العصبية .وتوصلت الدراسة إلى تفوق أسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية المقترح على أسلوب ويبول للتنبؤ بالإخفاقات وذلك فيما يتعلق بالتنبؤ بالعمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

وهدفت دراسة(*Thomas, 2011*) الي استخدام أسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية في التصنيف والتنبؤ من خلال استخدام نفس المتغيرات وبالتالي فإن استخدامه للهدفين معاً يجعله يحقق نتائج أكثر قيمة. وتم في هذه الدراسة عمل مقارنة بين التنبؤ الناتج عن استخدام اسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية وأحد الأساليب الإحصائية التقليدية وهو تحليل الانحدار، والتطبيق العملي في هذه الدراسة تم على مرحلتين الأولى تصنيف الشركات والثانية التنبؤ بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها. وتوصلت الدراسة الي أن أسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية حقق نتائج أكثر دقة من أسلوب تحليل الانحدار

حيث أن الشبكات كانت أكثر دقة في ٤٧ شركة بينما كان تحليل الانحدار أكثر دقة في ٣٨ شركة.

وهدفت دراسة*(Sheng-Si,-et.al.,2012)* إلى اقتراح نموذج غير خطي لتقدير العمر الانتاجي المتبقي للأصل بالاعتماد على رصد علامات التدهور(التآكل المادي) للأصل، وتم التوصل إلى أن الأخذ في الاعتبار طبيعة العلاقة الديناميكية غير الخطية في عملية تدهور الأصل تؤدي إلى زيادة الدقة في تقدير العمر الانتاجي المتبقي للأصل. ويختلف النموذج المقترح في هذه الدراسة عن غيره من النماذج في أنه استخدم نموذج غير خطي للتغير التدريجي بمرور الزمن والثاني يتمثل في استخدامه لتحليل تقريبي أكثر دقة، ولكن هذا النموذج لم يتناول كيفية تحديث التقدير باستخدام اي متغيرات مستحدثة تؤثر على عملية التقدير في المستقبل.

وهدفت دراسة *(مصطفي وآخرون،٢٠١٢)* إلى دراسة كيفية زيادة دقة التقديرات الخاصة بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام الأساليب العلمية في التنبؤ بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها يعطي نتائج أكثر دقة من الاعتماد على الاجتهادات الشخصية، كما أعطى التنبؤ بالمخصص من خلال استخدام دالة FORCAST في برنامج Excel نتائج أكثر دقة من أسلوب تحليل الانحدار باستخدام برنامج SPSS لأنه لا يقوم بالتقريب في الأرقام العشرية وذلك طبقاً للدراسة التطبيقية التي تم إجراؤها.

وهدفت دراسة*(Wu, 2013)* إلى تطوير نموذج للتنبؤ بالتخفيض في قيمة المخزون من خلال الاعتماد على عمر المخزون وهيكل المنتج ودورة الإنتاج وحد الأمان من المخزون ومعدل دوران المخزون في الوحدة وعلى مستوى الصناعة وذلك للتنبؤ الدقيق بالتخفيض في قيمة المخزون لتقليل تأثير التذبذب في القيمة الدفترية للمخزون. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن التنبؤ بالتخفيض في قيمة المخزون لمدة ثلاث أشهر وذلك لخط إنتاج ينتج ٨٥٠٠ نوع من المنتجات ويتم التنبؤ في أقل من ١٠ ثواني بمتوسط خطأ نسبي مطلق (MAPE) أقل من ٣,٥%.

وهدفت دراسة*(سلامه، ٢٠١٣)* إلى تقديم إطار مقترح يقوم على فكرة مؤداها أن الإفصاح المحاسبي عن مستوى دقة التقديرات المحاسبية عن السنوات السابقة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية في السنة الحالية له تأثير جوهري على الإدارة في انتهاج سلوك السعي نحو إعداد التقديرات المحاسبية الدقيقة وتجنب انتهاج سلوك

المغالاة في التفاؤل غير المبرر أو السلوك الأكثر تشدداً في درجة التحفظ ، كما أنه يخلق نوعاً من الدوافع والحوافز للإدارة لمراعاة مستوى الدقة حيث أنها تدرك أن التقديرات التفاؤلية اليوم ستكون عرضه للكشف عنها غداً. وقد قام باقتراح ثلاث نماذج وتمثلت نتائج هذه الدراسة في موافقة ٦٠% على من مفردات العينة في الدراسة الميدانية على النموذج الأول و ٢٥,٥% على النموذج الثاني و ١٣,٩% على النموذج الثالث، وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد قواعد افصاح الزامية على الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية بالإفصاح عن مستوى دقة التقديرات المحاسبية السابقة.

٣/٢ تقييم الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

يخلص الباحث من خلال تحليل الدراسات السابقة الي ما يلي:

- فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت التشكك المهني نجدها جميعا ركزت علي استخدامه في عملية المراجعة.
- فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت التقديرات المحاسبية نجدها ركزت علي استخدام بعض الأساليب التي تساهم في زيادة دقة بعض التقديرات المحاسبية بصورة عامة مثل تقدير الانخفاض في قيمة المخزون وتقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها مثل استخدام الشبكات العصبية الاصطناعية في التنبؤ او زيادة فعالية التقديرات.
- لم يقم أي دراسة من الدراسات السابقة بعمل تحليل لمعايير المحاسبة المالية وتحديد النقاط التي يمكن أن يتم استخدام التشكك المهني فيها بما يحسن من المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية .
- لم تقم أي دراسة(في حدود علم الباحث) باستخدام التشكك المهني من جانب معدي التقارير المالية(المحاسبين) لترشيد قياس التقديرات المحاسبية في مجال المحاسبة المالية.

أما الدراسة الحالية فتعمل علي توفير اطار يتم من خلاله استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية للوصول بها إلى أكبر قدر ممكن من الترشيد في ضوء أبعاده المختلفة وتحقيق جودة التقارير المالية والافصاح الوارد فيها، وكذلك إجراء دراسة ميدانية لتقييم مدي صلاحية هذا الاطار بما يؤدي الي ترشيد قياس التقديرات المحاسبية وبالتالي زيادة كفاءة وفعالية التقارير المالية.

٣. التشكك المهني في الفكر والتطبيق المحاسبي:

٣/١ مفهوم التشكك المهني:

التشكك المهني هو ميل الشخص نحو إرجاء الحكم على الأمور حتى يحصل على أدلة كافية وصالحة لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات(Hurtt, 2010:151). أو هو تعبير أو دلالة على أحكام المراجع وقراراته التي تعكس تقييم مرتفع لوجود مخاطر لمعلومات متاحة غير صحيحة للمراجع(Nelson, 2009:23)، او هو السلوك الذى يتضمن عقل متساءل حتى يكون منتبه للظروف التي تحدد الأخطاء المحتملة نتيجة للأخطاء أو الغش أو حتى التقييم الحرج لأدلة الإثبات(AUASB bulletin, 2012:3).

ويري الباحث أن تكوين وبناء التشكك المهني للمراجع نابع من السمات الشخصية ومن الظروف المحيطة(بيئة منشأة العميل)، وأن السمات والخصائص هي المحرك لموقف وعقلية التشكك المهني وضرورة الفصل بين موقف التشكك وبين الظواهر التي تنتجها الأحكام والقرارات، وذلك لأن الأحكام والقرارات ترتبط بعدد كبير من العوامل البيئية وليست بالضرورة تتعلق بالتشكك المهني.

٣/٢ مستويات التشكك المهني:

وفقا للدراسات الأكاديمية المختلفة ومعايير المراجعة يمكن تحديد أربع مستويات مختلفة للتشكك المهني: *أولهما الثقة* ويفترض فيه الثقة التام في موضوعية ونزاهة الإدارة وعدم تلاعبها والقيام بممارسات احتيالية عند اعداد التقارير المالية ويخرج هذا المستوى من نطاق التشكك المهني للمراجع حيث انه لا يتضمن أي نوع من التشكك على عميل المراجعة، كما ان معايير المراجعة الخاصة بالعناية المهنية للمراجع الخارجي تحذر على المراجع الخارجي الثقة التامة في العميل حتى لو كانت المراجعة السابقة لذات العميل كانت نتائجها ايجابية(Nelson,2009:27). *وثانيهما التشكك المحايد (لا شك ولا خيانة)* وهذا المستوى يرى أن على المراجع المتشكك ألا يكون متحيزا أثناء تكوين معتقداته، وأن عليه التزام الحياد بحيث لا يكون لديه تحيز موجب لصالح الإدارة أو تحيز سالب ضد الإدارة(Nelson,2009:28). *وثالثهما التشكك الافتراضي (خيانة الى ان يثبت العكس)* وهذا المستوى يعتمد على وجهة نظر مختلفة حيث يفترض المراجع قدرا من خيانة الأمانة من جانب إدارة وحدة العميل مالم تثبت الأدلة خلاف ذلك كما هو مستخدم من قبل خبراء الطب الشرعي ويقترح العمل الميداني المستخدم في الطب الشرعي في مجالات المراجعة (Nolder,2012:3). *ورابعهما التشكك الكامل(اليقيني)* وهو مستوى يكون فيه التشكك في اعلى حالاته ويحدث ذلك عندما تسفر اختبارات المراجعة الاولية عن خطأ او غش منهجي يؤدى بطبيعته الى تحريفات جوهرية، وعليه فعندما تسفر اختبارات المراجعة عن اخطاء منهجية او ممارسات غش حقيقية تؤدى الى وجود تحريفات جوهرية بالتقارير

المالية لابد ان يتصل المراجع الخارجي ويتناقش مع لجنة المراجعة ويطبق مفهوم المحاسبة القضائية في عقلة وذلك على عكس التشكك الافتراضي او الظني والذى يحدث عندما توجد عوامل تشير الى التشكك في وجود مخاطر هامة ومؤثرة على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية(Glover and Prawitt, 2014:5-6).

وفيما يتعلق بكيفية تحديد مستويات التشكك المهني فنتيجة لتعدد مستوياته وعدم وجود معيار إرشادي محدد واضح يخص الممارسة المناسبة للتشكك المهني يمثل فرصه هامة لممارسين المهنة والأكاديميين وواضعي المعايير والهيئات التنظيمية لتصميم مدخل عملي شامل للممارسة المناسبة لتشكك المهني. ولقد قامت دراسة (Dimitrova and Sorova 2017:7-8) بتحديد ما يعرف بالمستوى التدريجي لتشكك المهني الذى يبدأ بالتشكك المحايد يليه التشكك الظني ثم التشكك الكامل.

٣/٣ العوامل المؤثرة على التشكك المهني:

يمكن حصر العوامل المؤثرة علي التشكك المهني في عاملين أساسيين هما:

١/٣/٣ عقلية التشكك:

حيث تعتبر عقلية التشكك من العوامل الرئيسة المؤثرة علي ممارسة المراجع، حيث أن ممارسة المراجع تعتبر مؤشراً علي عقليته المتشككة، وتتمثل تلك الممارسات في التوسع في البحث عن المعلومات، وزيادة العمل علي كشف التناقضات، زيادة القدرة علي توليد البدائل، واخيراً زيادة التدقيق في المعلومات الشخصية. ومن ثم فإن عقلية التشكك المهني للمراجع هي المحرك وراء ممارسة التشكك المهني.

ومن أهم المتغيرات التي تساهم في تشكيل عقلية التشكك (شرف، ٢٠١٥: ٤٢) *خصائص التشكك المهني للمراجع* التي تعد مؤشراً اساسياً في بناء وتكوين عقلية التشكك المهني، حيث أوضحت دراسة(Hurtt, 2010:152) أن خصائص التشكك المهني تؤثر في بناء وتكوين عقلية التشكك المهني التي تنعكس علي ممارسة المراجع، وتتمثل تلك الخصائص في تعليق وإرجاء الحكم، استجواب العقل، البحث عن المعرفة، فهم الشخصية، الثقة بالنفس، الاستقلال الذاتي. *والمعرفة المهنية للمراجع* حيث تعتبر المعرفة المهنية من أهم العوامل المؤثرة علي تكوين وتشكيل عقلية التشكك من خلال تفاعلها مع خصائص التشكك، فالمراجع ذو المعرفة المهنية العالية أكثر قدرة علي التشكك المهني، وأن المعرفة ببيئة وطبيعة وحدة الأعمال ضرورية لتحقيق إجراءات مراجعة فعالة، وفي هذا الصدد يري (Nelson, 2009:28) أن معرفة المراجع وتخصصه ذات تأثير علي عقلية التشكك، فالمراجع الأكثر معرفة أكثر قدرة علي تقييم الأنماط المعقدة من أدلة المراجعة والتي قد تشير الي وجود الأخطاء. *والخبرة والتخصص القطاعي* اللذان يلعبان دوراً مهماً في التأثير علي مستوي التشكك المهني للمراجع، ووجود اختلاف بين أحكام المراجعين الخبراء

والمراجعين المبتدئين، يرجع ذلك بسبب تأثير الخبرة علي العوامل المعرفية، *وأن الخبرة* أحد العوامل المؤثرة علي زيادة التشكك المهني في المراجعة، كما تساهم كذلك في زيادة المعرفة المكتسبة، وزيادة قدرة المراجع علي كشف حالات الاحتيال، لهذا فإن الخبرة تؤثر في التشكك المهني بطريق مباشر بالإضافة الي التأثير غير المباشر من خلال زيادة المعرفة، والتي بدورها تؤثر في التشكك المهني. *أما التخصص القطاعي* فإنه يسهم في تعميق التشكك المهني للمراجع أثناء الأداء المهني، حيث يجعل المراجع أكثر ثقة في نفسه وفي قدرته علي استيعاب الأدلة المتعلقة بتقييم مخاطر الاحتيال، وإظهار جوانب المعرفة والحسم أثناء الأداء المهني، بينما يكون المراجع غير المتخصص أقل ثقة وأكثر تحفظاً، كما أن التخصص يسهم في تعميق التشكك المهني للمراجع من واقع كونه يحسن فهمه وتقييماته لأدلة المراجعة، ويعزز التدقيق الانتقادي والتفكير الموضوعي الذي يجعل أحكام وقرارات المراجع أكثر تلقائية وبديهية نظراً لمعرفته بخصائص ومخاطر ببيئة الأعمال، والتي تجعله أكثر تقبلاً لإمكانية حدوث عمليات الاحتيال داخل القطاع الذي يعمل فيه. *والتدريب* الذي يعد أحد الأدوات التي تسهم في التحسين المستمر الذي يساعد المراجعين في إجراء عمليات مراجعة أكثر دقة في محاولة لمنع واكتشاف عمليات الاحتيال والغش، وهناك إمكانية لتنمية ونقل المعرفة الي يمتلكها المراجع المتخصص، بحيث يمكن لوحدات المراجعة استخدامها في تعزيز معرفة المراجعين الأقل خبرة. *ومعدل دوران المراجع* حيث إن طول مدة التعاقد بين المراجع الخارجي والوحدة محل المراجعة تزيد من الألفة بينهما ومن ثم انخفاض في مستوى ممارسة المراجع الخارجي للتشكك المهني مما يستدعي تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لما قد يكون له من تأثير إيجابي على مستوى الشك المهني للمراجع الخارجي اثناء تنفيذ عملية المراجعة. *ومدة أو فترة الارتباط بعملية المراجعة* فطول تلك المدة تؤدى إلى ضعف في أداء المراجعة وانخفاض في جودة المراجعة بسبب تعرض المراجع الخارجي لتحديات اقل كما ان اجراءات المراجعة المتبعة تفشل في ابقاء مستوى عالي من التشكك المهني، كما إن بعض المستثمرين سوف يكون لديهم خوف من طول العلاقة الارتباطية بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة لأن المراجع حينها سوف يقع ضحية تأثير الهالة التي تجعل المراجع الخارجي بدون قصد يثق في الإدارة بسبب طول العلاقة الارتباطية التي من الممكن ان يكون لها تأثير سلبى على احكام وقرارت المراجع. وبالتالي فإن قصر هذه المدة يزيد من ممارسة التشكك المهني لدى المراجع الخارجي الأمر الذى يزيد من جودة عملية المراجعة (Enofe, at. Al., 2015:6-5). *واخلاقيات المهنة* فالعديد من الدراسات تناولت كيفية اداء المراجعين مهامهم في ضوء اخلاقيات المهنة والتي لها تأثير كبير على قراراتهم وذلك لأن اخلاقيات المهنة تزيد من جهد المراجع في تطبيقه للعناية المهنية-الواجبة والتشكك المهني عند قيامه بمهامه كما تجعله دائما شديد الحذر ومتحفظ في قرارته في ضوء المعايير المهنية،

كما أن اخلاقيات المهنة تزيد من كفاءة وجودة المراجعة وذلك لأنها تزيد من موضوعية وحيادية المراجع، لذلك فإن اخلاقيات المهنة تزيد من الوعى الإدراكي للمراجع واليقظة له مما يحسن من ممارسة التشكك المهني(Enofe, at. Al., 2015:6-5).

٢/٣/٣ الموقف(بيئة منشأة العميل):

يقصد بالموقف الحالة المؤقتة التي أثارتها المتغيرات الظرفية التي تثير التشكك مما ينعكس علي ممارسة التشكك المهني، كما أن المراجعين يرون أن تفسيرات الإدارة ليست مقنعة إذا كانت تلك التفسيرات تتفق مع حوافز الإدارة في إدارة الأرباح مما يدفع المراجعين لزيادة ممارسة التشكك المهني لمواجهة عوامل الخطر المرتبطة بإدارة الأرباح، وأن اختلاف المواقف يؤثر علي معالجة المراجعين للمعلومات وطريقة إصدار الأحكام والقرارات، وتعتبر مخاطر المراجعة من أمثلة المتغيرات الظرفية التي تؤثر علي ممارسة التشكك المهني، حيث وجد أن المراجعين الذين يواجهون حالات مرتفعة المخاطر وحالات مستحدثة(عميل جديد) يمارسون قدرا أكبر من التشكك المهني(شرف، ٢٠١٥: ٤٦)، ويمكن القول بوجود علاقة متبادلة بين التشكك المهني وبين تقييم مخاطر الاحتيال، كما أن البيئة التنظيمية والهيكل التنظيمي ونموذج أعمال وحدات المراجعة ذات تأثير علي التشكك المهني عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطر الاحتيال علي التقارير المالية، وكذلك تقييم مدي كفاية وصلاحية أدلة المراجعة ومدي الحاجة لأدلة إضافية، ولقد أوضحت دراسة(Hurtt, 2010: 153) أن عقلية التشكك تتفاعل مع الحالة أو الموقف الذي يثير التشكك فينتج ممارسة التشكك المهني، وبذلك فإن حالة التشكك تعتبر العامل الأخر المؤثر علي ممارسة المراجع المتشكك.

٤/٣ خصائص التشكك المهني:

١/٤/٣ تعليق وارجاء الحكم:

أشار معيار المراجعة الأمريكي(SAS, 99) الى ضرورة جمع ما يكفى من ادلة المراجعة وتعليق الاحكام حتى الحصول على دليل مقنع بحيث لا يقبل المراجع بأدلة اثبات غير مقنعة، كما ان تأكيد المعايير المهنية على تجميع وتقييم ادلة المراجعة تقييماً موضوعياً في جميع مراحل عملية المراجعة(SAS, 99), (ISA, 220), (ISA, 200) يدعم مفهوم خاصية ارجاء وتعليق الحكم لدى المراجع حتى يتم الحصول على ادلة كافية وصالحة تدعم الرأي المهني، كما أشار المعيار المراجعة الدولي(ISA, 240) الي ان ارجاء وتعليق الحكم من خلال مطالبته للمراجع باستخدام التشكك المهني عند تقييمه لردود الإدارة على استفساراته وأن عليه العمل على تعزيز تلك الردود بمعلومات اخرى، وإذا

كانت ردود الإدارة متناقضة فعليه البحث عن حلول لمشكلة التناقض وهذا يدعم خاصية ارجاء الأحكام والقرارات حتى الحصول على ادلة مقنعة.

٣/٤/٢ البحث عن المعرفة:

نظرا لأهمية خاصية البحث عن المعرفة في عملية المراجعة فقد نصت الفقرة رقم(١٦) من معيار المراجعة الأمريكي (SAS, 99) على ضرورة ان تتضمن المناقشات بين فريق المراجعة التأكيد على ضرورة الاحتفاظ بالتشكك المهني بالإضافة الى الممارسة المهنية في جميع ادلة المراجعة في كافة مراحل المراجعة لأن ذلك من شأنه ان يقود فريق المراجعة لأن يكون في حالة تأهب مستمر للحصول على معلومات ومعطيات اخرى، وهذا يقود فريق المراجعة لزيادة نطاق الفحص للحصول على ادلة مراجعة اضافية حسب الضرورة، وتعد خاصية البحث عن المعرفة ضرورية نظرا لأن كفاءة احكام وقرارات المراجعة تعتمد على مقدار المعرفة المهنية التي يمتلكها المراجع الخبير، وما يميز المراجع المتشكك عن غيره من المراجعين انه يطلب المعرفة من اجل المعرفة، وبالتالي فهو لا يهدف في العادة الى البحث البسيط عن ادلة مراجعة تؤكد الاستنتاجات وإنما المعرفة والبحث بعمق فيما هو ابعد من الأمور الظاهرة، ونظرا لتزايد الطبيعة المعقدة والناشئة لبيئة الأعمال الحديثة والحاجة الى تنمية التوقعات والتكيف مع ظروف وحدات الاعمال المتغيرة فقد طالبت المعايير المهنية ومناهج المراجعة المراجعين الخارجين بتنمية معرفتهم المهنية لفهم تلك التعقيدات.

٣/٤/٣ استجواب العقل:

اعتبرت معايير المراجعة الأمريكية (SAS, 99) (SAS, 82) ان التشكك المهني هو موقف او حالة استجواب العقل، إلا ان المعيار الأمريكي (SAS, 99) زاد في التركيز على التشكك المهني مؤكدا على ان التشكك المهني يتطلب الاستجواب العقلي المستمر في المعلومات المتاحة وما اذا كانت ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها تشير الى امكانية احتواء التقارير المالية على اخطاء جوهرية نتيجة الاحتيال، وهو ما تعرض له معيار المراجعة الدولي(ISA, 240) على ان التشكك المهني هو موقف يتضمن عقلاً متسائلاً وتقييماً انتقادياً لأدلة المراجعة.

٤/٤/٣ فهم الشخصية "مدى نزاهة الإدارة":

أكدت الفقرة رقم(٤٢) من المعيار الدولي للمراجعة (ISA, 240) علي أنه يجب على المراجع عند تقييم ردود الإدارة على الاستفسارات اتخاذ موقف التشكك المهني مدركاً أنه كثيراً ما تكون الإدارة في افضل وضع لارتكاب الاحتيال، وبناء على ذلك فإن على المراجع

استخدام الحكم المهني عند تقرير متى يكون من الضروري تعزيز الردود على الاستفسارات بالمعلومات الأخرى، وعندما تكون الردود على الاستفسارات متناقضة، فإن على المراجع محاولة حل هذا التناقض، وقد اكد المعيار الدولي (ISA, 505) التأكيد على اهمية فهم الشخصية لأهمية ذلك في درجة الوثوق في المعلومات التي يتم الحصول عليها، فقد نصت الفقرة رقم(٢٧) من المعيار من أنه عندما يحاول المراجع الخارجي الحصول على مصادقة عن ارصدة معينة او معلومات اخرى، وتطلب منه ادارة وحدة العميل عدم القيام بذلك الأجراء، فإن عليه التفكير فيما اذا كانت هناك اسباب صحيحة ومقنعة لدعم صحة طلبات الإدارة، وتتميز هذه الخاصية عن الخصائص الثلاث السابقة بأنها تتعدى مرحلة تقييم الأدلة وارجاء الحكم بشأنها للوصول الى الادلة المقنعة الى ما هو ابعد فتتجه الى تقييم مصدر الأدلة والمعلومات التي تم الحصول عليها وذلك لمعرفة مدى نزاهتها والدوافع التي تهدف لتحقيقها.

٣/٤/٥ الثقة بالنفس:

اشار معيار المراجعة الأمريكي(SAS, 109) أن على المراجع ان يكون صارماً في متابعة أي مؤشرات او معلومات تشير الى امكانية احتواء التقارير المالية على اخطاء جوهرية نتيجة ممارسات الغش والاحتيال، وذلك يستوجب من المراجع ان يكون لديه ثقة كبيرة بنفسه. وعلى الرغم من اهمية خاصية الثقة بالنفس كأحد خصائص التشكك المهني والتأكيد عليها في معايير المراجعة والابحاث الأكاديمية إلا ان هناك ضوابط حول الأفراط في هذه الخاصية.

٣/٤/٦ الاستقلال الذاتي:

نصت الفقرة رقم(٨) من معيار المراجعة المتعلقة باستقلالية المراجع بانه يجب ان يتمتع المراجع باستقلالية الفكر الذى يعبر عن حالة ذهنية تسمح بإداء نتيجة ما دون الخضوع لأى من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني بشكل يتيح للفرد التصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكك المهني، وهناك العديد من التهديدات يمكن أن تؤثر على استقلالية المراجع مثل: مصالح ذاتية للمراجع، رأى ذاتي لصالح وحدة العميل، ثقة المراجع بوحدة العميل. وتنبع اهمية هذه الخاصية من الحاجة لامتلاك المراجع للشجاعة المهنية اللازمة لأداء المراجعات والإجراءات اللازمة بالإضافة الى الشجاعة في التجاهل ورفض مقترحات الأخرين.

ويتفق الباحث مع ما خلص اليه البعض من ان خصائص التشكك المهني والمتمثلة في تعليق وارجاء الحكم والبحث عن المعرفة واستجواب العقل وفهم الشخصية والثقة

بالنفس والاستقلال الذاتي، تعتبر خصائص تكاملية ومترابطة نظرا لأنها تكمل بعضها البعض فتنتج شخصية ذات خصائص متميزة تؤثر بشكل إيجابي على الأداء المهني للمراجع، فخاصية ارجاء وتعليق الحكم تدفع المراجع للبحث عن المعرفة واستجواب العقل من اجل ازالة حالة الارتياب والتردد التي تجعل المراجع الخارجي يرجى احكامه وقراراته، كما ان خاصيتي استجواب العقل والبحث عن المعرفة مترابطتان بحيث يؤثر كلا منهما على الآخر وتتأثر بها، فالبحث عن المعرفة يحفز المراجع على استجواب العقل ،واستجواب العقل يحفز المراجع على التعمق والبحث عن المعرفة، ومن ثم فإن خاصيتي البحث عن المعرفة واستجواب العقل يحفزان المراجع نحو التحقق من صحة وموثوقية المعلومات، وذلك من خلال العمل على فهم الشخصية التي توفر معلومات لمراجعة لكى يستطيع المراجع القيام بتلك الإجراءات بكفاءة فذلك يستلزم ضرورة توافر خاصيتي الثقة بالنفس والاستقلال الذاتي، حيث ان الثقة بالنفس تساعد المراجع على ان يتمتع بالاستقلال الذهني الذى يمكنه من اتخاذ الأحكام والقرارات السليمة(شرف، ٢٠١٥: ٤٢).

٣/٥ اثر استخدام التشكك المهني على ممارسات المراجع المهنية:

يمكن للمحاسبين معدي التقارير المالية الاستفادة من اثر استخدام التشكك المهني علي ممارسات المراجع المهنية عند قيامهم بوضع التقديرات المحاسبية، حيث يؤثر التشكك المهني على الممارسة المهنية للمراجع اثناء تنفيذه عملية المراجعة علي النحو التالي:

١/٥/٣ توسيع نطاق البحث:

خاصية البحث عن المعرفة تدفع المراجع الي اتخاذ مواقف فضولية عند تنفيذ عمليات المراجعة، وهذا الفضول يتمثل في توسيع البحث عن المعرفة، فلقد أشارت المعايير الأمريكية (SAS, 116),(SAS, 99) على ضرورة واهمية ان تتضمن المناقشات بين أعضاء فريق المراجعة التأكيد على ضرورة الاحتفاظ بعقلية التشكك المهني، بالإضافة إلى ممارسة التشكك المهني لان ذلك يقود فريق المراجعة للتحقيق بدقة في القضايا للحصول على أدلة إضافية حسب الضرورة، وأكد (Hurtt, 2010:161) أن خاصية الثقة بالنفس التي تعتبر من خصائص التشكك المهني تحفز المراجع على توسيع نطاق البحث والسعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية لإزالة حالة التشكك والإجابة على الأسئلة التي أثيرت اثناء عملية المراجعة.

٣/٥/٢ العمل على كشف التناقضات:

نص معيار المراجعة (ISA, 200) ان موقف التشكك المهني يعنى قيام المراجع بإجراء تقييم انتقادي مع عقل متساءل لصحة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وأن يتيقظ لأدلة المراجعة التي تتناقض أو تدعو للتساؤل بشان موثوقية المستندات والاستجابة للاستفسارات والمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من كل من الإدارة والمكلفين بالرقابة(شرف، ٢٠١٥: ٤٧)، وقد أكد(Hurtt, 2010:161) أن قيام المراجع بكشف التناقضات من ضمن الممارسات الأساسية للمراجع المتشكك، حيث أن التناقضات تمثل جزء من أدلة المراجعة يمكن أن يؤدى دراسة كل منها بشكل منفرد إلى استنتاجات مختلفة، حيث أن المراجع يرسم توقعات محددة بشكل مسبق قبل القيام بإجراءات المراجعة التحليلية، ثم يقارن بين النتائج الفعلية وبين الذى تم تحديده مسبقاً، ثم يقوم المراجع بتوسيع نطاق فحصه لكشف اسباب التناقض والاختلاف مما يمكنه لكشف حالات الغش أو الاحتيال.

٣/٥/٣ زيادة توليد الافتراضات:

يمكن القول أن المراجعين الاكثر تشككاً أكثر قدرة من المراجعين الأخرين على كشف التناقضات وإيجاد تفسيرات بديلة، وذلك بغض النظر عن مستوى مخاطر المراجعة، ولقد اشارت الدراسات الي ان المراجعين الذين تلقوا تدريبات وارشادات فعالة على كيفية التفكير بطريقة أكثر تشككاً قد تحسنت لديهم المعرفة المهنية ومهارات التفكير بالإضافة إلى الزيادة الكمية والنوعية للتفسيرات المتولدة للأوضاع غير العادية(شرف، ٢٠١٥: ٤٧)(Hurtt, 2010:162).

٣/٥/٤ زيادة التدقيق في مصدر المعلومات:

تمتد ممارسة المراجع المتشكك لتتعدى إجراءات توسيع البحث والتدقيق في المعلومات التي يوفرها العميل إلى أمور أكثر تعمقاً تتعلق بممارسة البحث في الدوافع المختلفة لدى العميل في توفير تلك المعلومات، وقد اكدت دراسة(شرف، ٢٠١٥: ٤٨) باختبار مدى حساسية المراجعين لنزاهة مصادر المعلومات، وتزداد تلك الحساسية إذا لم تتسق الادلة التي يتم الحصول عليها من إدارة العميل مع الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر اخرى، بينما اظهرت دراسة(Hurtt, 2010:162) أن المراجعين يعطون اهتماما كبيرا لخصائص العميل المتمثلة في النزاهة والكفاءة والموضوعية، وذلك من أجل تحديد مدى موثوقية الأدلة التي يحصلون عليها من العميل.

٦/٣ استخدام التشكك المهني في تقييم المبادئ والسياسات والتقديرات المحاسبية:

١/٦/٣ تقييم المبادئ والسياسات المحاسبية:

يؤثر التشكك المهني على الأحكام والقرارات المتعلقة بتقييم المبادئ المحاسبية التي تعدها وتعتمدها الإدارة مما جعل المعايير المهنية تطالب المراجعين بضرورة ممارسة التشكك المهني للتأكد من عدم وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال في المعلومات المالية، فالتشكك المهني يجعل المراجع الخبير اكثر قدرة على تقييم المعالجات المحاسبية التي تعدها وتعتمدها الإدارة والتي تعتبر أحد المجالات الحكمية، ويعد ممارسة المراجع للتشكك المهني عند تقييم المبادئ والسياسات المحاسبية غاية في الاهمية (Nelson, 2009: 32).

٢/٦/٣ تقييم التقديرات المحاسبية:

تعتبر ممارسة التشكك المهني من اهم العوامل التي تؤثر على تقييم المراجع للتقديرات المحاسبية التي تقوم الادارة باستخدامها عند إعداد التقارير المالية، فلقد اكد معيار المراجعة الأمريكي (SAS, 99) علي ضرورة ممارسة التشكك المهني بشأن تعديل طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المرجعة لاحتمال وجود اخطاء جوهرية بسبب الاحتيال، والتي يمكن أن تحدث في ثلاثة مجالات التقديرات المحاسبية وتقدير المخزون والاعتراف بالإيرادات، حيث يمكن حدوث الغش لكون التقديرات المحاسبية عرضة للتلاعب لاعتمادها الكبير على الحكم الناتج عن افتراضات، ولتخفيف تلك المخاطر يقوم المراجع باستعراض رجعى للتقديرات المحاسبية لعدة سنوات سابقة لغرض تحديد مدى وجود تحيز في افتراضات الادارة(شرف،٢٠١٥: ٩٧). وقد اهتمت المعايير المهنية بأهمية وخطورة الأحكام والقرارات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والتي تطلب ممارسة المراجع للتشكك المهني فقد أشار المعيار الدولي(ISA, 540) الي أنه يجب على المراجع تصميم وتنفيذ اجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية وصالحة فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف الحالية، وأن على المراجع النظر إلى الأحداث التي تحدث حتى تاريخ اصدار تقرير المراجعة، وما إذا كانت تلك الأحداث تشير إلى دقة التقديرات المحاسبية، كما يتعين عليه اختبار الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية، وأن عليه مراجعة أحكام وقرارات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية من أجل تحديد ما إذا كانت تتضمن مؤشرات على وجود تحيز محتمل من الإدارة.

٣/٦/٣ تقييم مدى قدرة الوحدة على الاستمرار:

يمكن توضيح علاقة التشكك المهني بأحكام وقرارات المراجع المتعلقة بتقييم فرض استمرارية الوحدة من خلال تقرير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة public company accounting oversight board(PCAOB) والذى نص على أن نقص المستوى المطلوب من التشكك المهني يعتبر أحد الأسباب الهامة وراء حالات الفشل المرتبطة بأوجه القصور في أعمال المراجعة والتي من ضمنها عدم تطوير التوقعات المناسبة (PCAOB,2008). كما اوضح المعيار الدولي (ISA, 570) يمكن للمراجع الوقوف على الأحداث والظروف التي قد تشير إلى وجود تشكك كبير حول قدرة الوحدة على الاستمرار وذلك خلال إجراءات تقييم المخاطر وأيضا في مرحلة تنفيذ اجراءات المراجعة الاضافية، ويجب أن يعطى المراجع اعتباراً خاصاً للوقوف على مثل هذه الأحداث بصورة مستمرة على مدار عملية المراجعة، واذا أعتقد المراجع أن هذه الأحداث والظروف من شأنها أن تؤثر بصورة معنوية على استمرار الوحدة يجب عليه القيام ببعض اجراءات المراجعة الاضافية(ISA, 570).

٤. التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية:

١/٤ مفهوم التقديرات المحاسبية:

لم تتضمن معايير المحاسبة المالية تعريفاً صريحاً للتقديرات المحاسبية وإنما ورد في المعيار الدولي (IAS,8) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء عبارة تفيد بأنه كنتيجة لعدم التأكد المتأصل في انشطة الوحدة فإن العديد من عناصر التقارير المالية لا يمكن قياسها بدقة وإنما يمكن تقديرها فقط، غير أن هذا لا يعد تعريفاً للتقديرات المحاسبية وإنما هو إشارة ضمنية إلى أن غالبية بنود التقارير المالية تستند في قياسها إلى التقدير وليس القياس الدقيق بنسبة ١٠٠% أي أنها تمثل تقديرات محاسبية. ولقد ظهر تعريف صريح لمصطلح التقديرات في معيار المراجعة الدولي (ISA, 540) بأنها القيمة التقريبية للبند في حالة غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه، ويستخدم هذا المصطلح بالنسبة للقيمة المقاسة بالقيمة العادلة في حالة وجود عدم تأكد مرتبط بالقياس وكذلك يستخدم هذا المصطلح بالنسبة للبنود التي يتطلب تحديد قيمتها عملية التقدير(Raubenheimer, 2013: 387)، ويرى الباحث أن هذا التعريف يركز على توضيح خاصية عدم الدقة الكاملة في البند محل التقدير.

وفيما يتعلق بجهود الباحثين فلقد وردت عدة تعريفات للتقدير اهمها " أنه تقييم أو تقدير لشيء دون قياسه أو عده أو وزنه بصورة فعلية وذلك على أساس الملاحظة أو الاختبار أو أخذ العينات أو بالحكم على الشيء المقدر حكماً مدروساً ومستنداً إلى أسس معينة وصولاً إلى نتائج تقريبية تزيد أو تنقص عن الأرقام الصحيحة بنسبة قليلة(قارئ

،٢٠٠٩: ١١)، ويرى الباحث أن هذا التعريف قد قام بالتركيز على طرق الحصول على التقدير والتأكيد على امكانية اختلاف قيمة التقدير عن القيمة الحقيقية. او" هو المقابل للتحديد الدقيق للعنصر"، وبالتالي أياً كانت الطريقة المستخدمة في التقدير أو السبب وراء عملية التقدير فإن المبدأ من التقدير يظل واحداً وهو وضع القيم المقدرة بحيث تكون أقرب ما تكون إلى المستوى الفعلي في تاريخ معين وبالتالي جعل هامش الخطأ عند الحد الأدنى(Armaselu, et. al., 2013: 116) ، ويرى الباحث أن هذا التعريف قد ركز على جعل الهدف من التقدير هو تقليل درجة الخطأ في قيمته إلى أقل قدر ممكن. او "القيمة النقدية للأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات وحقوق الملكية بالاعتماد على أسس قياس مختلفة(Serban,et. al., 2013:114)، ويرى الباحث أن هذا التعريف قد ركز على توضيح اختلاف طرق الحصول على التقدير.

ويخلص الباحث مما سبق الي ان التقدير هو قيمة العنصر التقريبية في ضوء المعلومات المتاحة وتعدد العوامل المؤثرة علية ووجود عدم تأكد متعلق بهذه القيمة واستناد تحديدها الي الحكم المهني لواضع هذه التقديرات من خلال الاعتماد علي أساليب معينه بما يؤدي في النهاية الي تقليل درجة الخطأ والتقدير الي اقل درجة ممكنة.

٢/٤ أهمية التقديرات المحاسبية:

ترجع أهمية استخدام التقديرات المحاسبية إلى الأسباب التالية (Barth, 2006:285):

١- يساعد مستخدمي التقارير المالية على فهم التقديرات التي يتم الاعتراف بها وتزودهم بمعلومات عن التقديرات التي لم يتم الاعتراف بها مما يزيد من تشجيع معدي التقارير المالية على استخدام التقديرات والتي لا يمكن الاستغناء عنها.

٢- القياس المحاسبي بالقيمة العادلة والذي يفتح الباب لاستخدام التقديرات خاصة عند قياس القيمة العادلة في حالة عدم وجود سوق نشط وعدم توافر المعلومات اللازمة لتقدير القيمة العادلة.

٣- التعريفات الحالية للأصول والالتزامات تركز على عمليات أو أحداث حدثت في الماضي والتي قد ينتج عنها تدفقات متوقعة من منافع اقتصادية وأن الوحدة تسيطر على هذه المنافع، مما يفتح الباب للقيام بتقدير هذه التدفقات المستقبلية.

٤- يؤدي تطبيقها إلى تقديم معلومات أكثر فائدة لمستخدمي التقارير المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية من خلال قياس الأصول والالتزامات بالطريقة التي تعكس الظروف الاقتصادية الحالية والتوقعات المستقبلية مما يفتح الباب لاستخدام التقديرات.

يخلص الباحث مما سبق الي تزايد استخدام التقديرات المحاسبية في إعداد التقارير المالية في الوقت الحالي بسبب اتصاف بيئة الأعمال الحالية بالتغير المستمر والسريع

والتطور الهائل وانتشار عدم التأكد في ظل هذه البيئة مما جعل من القيم المعترف بها في التقارير المالية تبتعد عن كونها قيماً مؤكدة وتقترب من كونها مجرد تقديرات، كذلك فإن اضطرار قبول مستخدمي التقارير المالية لوجود هذا الكم الكبير من التقديرات فيها بسبب حاجتهم إلى المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ القرارات يجعل من هذه التقديرات لا غنى عنها نظراً لأهميتها ويجعل من الضروري العمل على زيادة دقتها قدر الإمكان. وأن التقديرات المحاسبية لها تأثير كبير على التقارير المالية ومن ثم تأثير كبير على نتائج النشاط والمركز المالي للوحدة حيث أنه كلما زادت دقة التقديرات زادت جودة التقارير المالية ومن ثم زاد التعبير الصحيح عن نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة والعكس صحيح.

٣/٤ خصائص التقديرات المحاسبية:

١/٣/٤عنصر عدم التأكد المتأصل في التقديرات:

ترتبط التقديرات المحاسبية بظروف عدم التأكد(حقيقة أن هذه القيم ليست دقيقة وإنما هي نتاج عمليات حسابية في ضوء المعلومات المتاحة). كما إن عملية إعداد التقديرات ليست دائما سهلة التعامل معها حيث أن بعض التقديرات المحاسبية معقدة وصعبة في حسابها مقارنة بالبنود الأخرى، كما أنه من الأمور التي تجعل من عملية إعداد التقديرات المحاسبية عملية صعبة أنها تعتمد على البيانات المتاحة والمتوفرة في وقت معين والتي عادة لا تكون بيانات كاملة أو دقيقه، ويؤثر عدم التأكد المتأصل في التقديرات المحاسبية على دقة هذه التقديرات وحتى يستطيع مستخدمي التقارير المالية أن يحكموا على دقة التقديرات المحاسبية المدرجة بها فإنهم بحاجة إلى الحصول على معلومات من الوحدة عن دقة التقديرات أو في حالة عدم توفر ذلك فإن المستخدمين يكونوا بحاجة إلى الوصول إلى استنتاجات حول دقة التقديرات بأنفسهم (Beattice, Dacian, 2013:108).

يخلص الباحث مما سبق الي وجود عدم تأكد متأصل في طبيعة البنود التي يتم تقديرها وذلك بسبب العوامل المحيطة بوضع هذه التقديرات وهذا لن يتغير فعندما لا يوجد عدم تأكد متأصل بقياس البنود في هذه الحالة لن يصبح لهذه البنود تقديراً محاسبياً وإنما قيماً مؤكده.

٢/٣/٤ تعدد العوامل المؤثرة على التقديرات:

يصعب قياس غالبية بنود التقارير المالية بدقة كاملة ولكن يمكن تقدير قيمتها، هذه البنود يطلق عليها التقديرات المحاسبية، وتختلف طبيعة ومصداقية المعلومات المتاحة للمحاسبين والتي يستخدمونها في اعداد هذه التقديرات بصورة كبيرة كما تختلف العوامل

المؤثرة على تقدير هذه البنود، وهذا ما يؤثر بدوره على درجة عدم التأكد المرتبط بهذه التقديرات (Akenbor, Kiabel, 2014:103). وتعتبر عملية وضع التقديرات المحاسبية عملية ليست سهلة، فعلى سبيل المثال تحديد مصروف الإيجار المستحق يعد عملية حسابية سهلة في حين أن تقدير قيمة اضمحلال أو انخفاض قيمة الآلات يعتبر عملية أكثر صعوبة ويتطلب تحليلاً للبيانات الحالية والتنبؤ ببيانات مستقبلية والأخذ في الحسبان كافة العوامل التي من الممكن أن تكون مؤثرة على هذا الأمر (Mayorga, Sidhu, 2012: 28).

وعند القيام بوضع هذه التقديرات المحاسبية الأكثر تعقيدا فإن الأمر يتطلب درجة أعلى من المعرفة المتخصصة والحكم المهني وأخذ كافة العوامل المؤثرة في الاعتبار، وتعتمد درجة صعوبة وضع التقديرات المحاسبية ودقتها على تكرارية إعمال الحكم المهني فبعض التقديرات يتم عملها بصفة دورية كجزء من الأعمال اليومية للوحدة والبعض الآخر يتم وضعه في نهاية السنة المالية وبالتالي فإن درجة صعوبة عملية وضع التقديرات المحاسبية ودقتها تعتمد بدرجة كبيرة على طبيعة البند محل التقدير وحجم العوامل المؤثرة عليه (Mayorga, Sidhu, 2012:28).

٣/٣/٤ الخطأ في إعداد التقديرات:

تختلف طبيعة المعلومات المتاحة للإدارة لمساعدتها في وضع التقديرات المحاسبية بدرجة كبيرة وهذا ما يؤثر على درجة عدم التأكد المرتبط بهذه التقديرات لذلك يلاحظ أن بعض التقديرات المحاسبية تتضمن تقديرات غير مؤكده منخفضة نسبياً مما يترتب عليه انخفاض مخاطر الأخطاء الجوهرية، وبالعكس فعند كون التقديرات المحاسبية ذات درجة من عدم التأكد مرتفعة نسبياً يترتب على ذلك ارتفاع في مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بها(Mayorga, Sidhu, 2012:29). وعادةً ما تكون أخطاء التقدير راجعة إلى التحيز في التقدير أو الأخطاء العشوائية ويترتب على الأخطاء التي ترجع إلى التحيز في التقدير انخفاض توافر خاصية الحياد ومن ثم التمثيل الصادق للمعلومات(سلامة، ٢٠١٣: ٣-٤).

ويرى الباحث أن الخطأ في التقدير يعد من الخصائص الرئيسة للتقديرات المحاسبية ولا يمكن القضاء عليه بنسبة ١٠٠% ولكن يمكن العمل على تقليل درجة الخطأ وزيادة درجة الدقة في التقدير من خلال اتباع أساليب علمية أكثر دقة وأخذ كافة العوامل المؤثرة على البند محل التقدير في الاعتبار، كما أن أهم عنصر مؤثر على التقديرات ويعد من خصائصها الأساسية هو نقص المعلومات التي يتم وضع التقدير في ضوئها وزيادة درجة عدم التأكد المرتبطة به وبالتالي الاعتماد على الحكم المهني في وضع هذا التقدير.

٤/٣/٤ تأثير التقديرات على نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة:

يلاحظ في معظم الأحيان أن التقديرات المحاسبية لها تأثير على نتائج الأعمال يأخذ شكل إيرادات أو مصروفات أي أنها تؤثر على قائمة الدخل في السنة المالية التي حدث فيها التقدير وفي السنوات المستقبلية إذا كان هذا التقدير يظهر على مدى عدة فترات في التقارير المالية(Ionescu and Georgescu, 2014:42) مما يظهر أهميتها لمستخدمي التقارير المالية عند اتخاذ قراراتهم. كما أن التقديرات المحاسبية لها تأثير مباشر على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية نظراً لإعدادها طبقاً لمجموعة من الافتراضات التي تتبناها إدارة الوحدة باعتبارها ذات صفة تقريبية واحتمالية ومبنية على عوامل الخبرة السابقة (قارئ ،٢٠٠٩: ٣٥).

٤/٣/٥ مسئولية الإدارة عن إعداد التقديرات المحاسبية:

تقوم إدارة الوحدة من خلال محاسبيها بتوفير المعلومات من خلال إعداد التقارير المالية والتي تحتوى بدورها على معلومات حقيقية وأخرى تقديرية، ويكون المحاسبين مسئولون عن وضع هذه التقديرات المحاسبية التي تدرج في التقارير المالية، وتعتمد هذه التقديرات على عوامل ذاتيه وأخرى موضوعيه، ويتم استخدام الحكم المهني لتقدير قيمة العنصر في تاريخ التقارير المالية. ويعتمد الحكم المهني للمحاسبين على خبرتهم ومعرفتهم بالأحداث السابقة والحالية وافتراضاتهم بشأن الظروف التي يتوقعوا حدوثها والتصرفات التي يتوقعوا اتخاذها.(Akenbor and Kiabel, 2014: 99-106) .

ويرى الباحث أن إدارة الوحدة هي المسئول الأول والأخير عن دقة هذه التقديرات كما أن التقديرات المحاسبية تعد من أبرز النقاط التي ينبغي أن تعطي لها الإدارة أهمية بالغة بسبب طبيعتها غير المؤكدة.

يخلص الباحث مما سبق الي ان الخصائص السابقة تجعل قياس التقديرات المحاسبية بصورة دقيقة امراً صعباً نظرا لما تنطوي عليه هذه التقديرات من خصائص مما يجعل من اختيار الأسلوب المناسب للتقدير والاعتماد عن جميع العوامل المؤثرة على البند محل التقدير يمثل الضمان الأساسي لجعل هذه التقديرات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

٤/٤ اساليب التقديرات المحاسبية:

٤/٤/١ انخفاض قيمة المخزون:

تعد أحد مبررات استخدام طرق مختلفة لتقييم المخزون أن لكل طريقة خصائص اقتصادية معينة وتتمثل أهم هذه الخصائص في أثر الظروف الاقتصادية وتغيرات الأسعار على التقارير المالية من خلال طريقة تحديد قيمة المخزون. ونظراً للتغيرات التكنولوجية

السريعة وارتفاع معدل تقادم المنتجات والمنافسة الشرسة بين الوحدات وما ترتب عليه من ضرورة ضمان أن المنتجات التي تنتجها الوحدة تعتمد على تكنولوجيا تواكب متطلبات العملاء الامر الذي ترتب عليه امكانية حدوث انخفاض في قيمة المخزون لذلك قامت دراسة (Jei-Zheng,2013) بتطوير نموذج للتنبؤ بالتخفيض في قيمة المخزون من خلال الاعتماد على عمر المخزون وهيكل المنتج ودورة الإنتاج وحد الأمان من المخزون ومعدل دوران المخزون في الوحدات وعلى مستوى الصناعة وذلك للتنبؤ الدقيق بالتخفيض في قيمة المخزون لتقليل تأثير التذبذب في القيمة الدفترية للمخزون، وقد تم تطبيق النموذج المقترح على إحدى الوحدات الصناعية التايوانية. وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن التنبؤ بالتخفيض في قيمة المخزون لمدة ثلاث أشهر، وأنه من أجل تجنب التخفيض المفاجئ في قيمة المخزون لابد من قيام الإدارة باتباع طريقة الوارد أولاً يصرف أولا لتقييم المخزون بالإضافة إلى العمل على تخفيض تكاليف الإنتاج ومتابعة التغيرات في الطلب على المنتج، كما أن الإدارة لابد أن تدرك أن الآثار المتأخرة لاستراتيجياتها غير الملائمة سوف تظهر من خلال تزايد التخفيض في قيمة المخزون في المستقبل (Jei Zheng, 2013:15).

ويرى الباحث أن تقدير الانخفاض في قيمة المخزون يعد من الأمور التي تمثل تقديرات محاسبية أكثر تعقيداً من تقدير قيمة المخزون في حد ذاته، لأنها تستند إلى الأحكام المهنية ومراعاة ظروف السوق المتغيرة والتطورات التكنولوجية المتلاحقة والتغيرات السريعة في أذواق المستهلكين، لذلك فمن الضروري أخذ كافة العوامل المؤثرة على تقدير الانخفاض في قيمة المخزون في الاعتبار حتى لا يتم المغالاة في تحديد قيمة الانخفاض أو التقليل من قيمته عن الواقع.

٢/٤/٤ تحديد العمر الانتاجي المقدر للأصول القابلة للإهلاك:

يرجع الاهلاك الي عوامل داخلية تتعلق بالأصل ذاته بسبب استعماله في الإنتاج والتآكل التدريجي له وتعد الصيانة الدورية(الوقائية) من العوامل التي تحافظ على كفاءة الأصل واستمراره في الخدمة حتى نهاية عمره الإنتاجي. وعوامل خارجية لا تتعلق بالأصل ذاته وإنما تتمثل في تقادم الأصل بسبب ظهور أصول أخرى أكثر تقدماً وتتسم بخصائص وقدرة أعلى تمكنها من الإنتاج بكفاءة أكبر(Petronijevic , et al. , 2012: 44). وذكرت دراسة (Ionescu, 2014:44-45) أن حساب اهلاك الأصل الثابت يتطلب عدداً من التقديرات للعمر الانتاجي للأصل، القيمة المتبقية له، التكلفة الأولية لتفكيك الأصل وترميم الموقع، وتقدير العمر الانتاجي المتوقع للأصل يتم من خلال أمرين هامين هما أولاً الاعتماد على الحكم المهني المستند إلى خبرة الوحدة المستمدة من استخدام اصول أخرى مشابهه لهذا الأصل، والأمر الثاني من خلال التدفقات النقدية المتولدة من هذا

الأصل، وفيما يتعلق بتقدير القيمة المتبقية فإنها تمثل القيمة التي تتوقع الوحدة الحصول عليها من خلال إعادة بيع الأصل في نهاية فترة استخدامه. وقامت دراسة (Xiao Sheng-Si, et, al. , 2012:50) باقتراح نموذج غير خطي لتقدير العمر الانتاجي المتبقي للأصل بالاعتماد على رصد علامات التدهور (التآكل المادي) للأصل، وتم التوصل إلى أن الأخذ في الاعتبار طبيعة العلاقة الديناميكية غير الخطية في عملية تدهور الأصل تؤدي إلى زيادة الدقة في تقدير العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. ويختلف النموذج المقترح في هذه الدراسة عن غيره من النماذج في أنه استخدم نموذج غير خطي للتغير التدريجي بمرور الزمن والثاني يتمثل في استخدامه لتحليل تقريبي أكثر دقة، ولكن هذا النموذج لم يتناول كيفية تحديث التقدير باستخدام اي متغيرات مستحدثة تؤثر على عملية التقدير في المستقبل (Xiao Sheng Si, et, al., 2012:63).

ويرى الباحث أن من أهم العوامل المؤثرة على تحديد قسط الإهلاك هو تحديد العمر الانتاجي المقدر للأصل وهذا الأمر يعد من النقاط الهامة التي تمثل إعمالاً للحكم المهني والتقدير وليس المعلومات المؤكدة، وكلما زادت الدقة في تحديد العمر الانتاجي المقدر للأصل زادت الدقة في تحديد مصروف الإهلاك ومن ثم صافي الربح بما يؤثر تأثيراً كبيراً على قرارات مستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المالية، وأن استخدام الأساليب العلمية تزيد من دقة التقدير.

٣/٤/٤ انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل:

إن تحديد مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل يعتبر من الأمور الهامة التي تمثل صورة واضحة ومثال صريح لاستخدام التقديرات المحاسبية. إن تقدير الانخفاض في قيمة الأصول يتحدد من خلال الاعتماد على تحديد ما يطلق عليه القيمة الاستردادية للأصل، والتي تساوي سعر البيع الصافي أو القيمة الاستخدامية للأصل أيهما أكبر، وفيما يتعلق بتقدير القيمة الاستخدامية للأصل فإن الأمر أكثر تعقيداً حيث يتم ذلك على مرحلتين: *الأولى* تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتولدة من الاستمرار في استخدام الأصل وتقدير القيمة المتبقية له، *والثانية* تحديث التدفقات النقدية(المتعلقة باستخدام الأصل) من خلال معدلات تحديث ملائمة، وحتى يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة باستخدام الأصل توجد مجموعة من المتغيرات التي يجب أخذها في الاعتبار(Cicilia-Ionescu,2014:.45-46) *المتغير الأول* أفضل تقديرات للإدارة عن العمر الانتاجي المتبقي للأصل والتي تعتمد على الظروف الاقتصادية الحالية، *المتغير الثاني* التوقعات والتنبؤات المالية المعتمدة من قبل الإدارة لفترة خمس سنين أو أكثر إذا أمكن ذلك، *والمتغير الثالث* دراسة التنبؤات السابقة للسنوات القادمة من خلال معدل ثابت للزيادة/النقصان(فيما يتعلق بالقطاع او النطاق الجغرافي او الدولة التي يتم فيها ممارسة

النشاط)، *المتغير الرابع* مدى امكانية الاستمرار في استخدام الأصل من عدمه، *المتغير الخامس* وجود تدفقات نقدية داخله مرتبطة باستخدام الأصل وتنسب الى هذا الاصل على اسس عملية ومقبولة، *المتغير السادس* وجود تدفقات نقدية تنتج من بيع الأصل في نهاية عمره الانتاجي .

وقد توصلت دراسة(Bond, et. Al. ,2016:285)إلى أنه بالرغم من قيام بعض الوحدات في استراليا بالاعتراف بانخفاض قيمة الأصول إلى أن غالبية الوحدات بالرغم من توافر مؤشرات الانخفاض لديها إلا أنها لا تعترف به في التقارير المالية، وحتى الإفصاح عن هذا الأمر يكاد يكون معدوم بما يمثل اشكالية كبيرة. كما ذكرت دراسة ((Zhuang, 2016:290) أن الانخفاض في قيمة الأصول يعد من القضايا الهامة ومن العناصر الهامة في المحاسبة المالية، وذكرت الدراسة أنه من المؤشرات الخارجية الدالة على انخفاض قيمة الأصول هو عندما تكون نسبة القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية لحقوق الملكية أكبر من الواحد الصحيح (أي أن القيمة الدفترية لصافي أصول الوحدة أكبر من قيمتها السوقية) فهذا يعد مؤشراً على انخفاض القيمة ومن ثم يتطلب من الوحدة القيام بإجراء اختبار الانخفاض. وهذا المؤشر يعد من أسهل المؤشرات التي يمكن الحصول عليها من قبل الباحثين، حيث أنه أسهل من غيره من المؤشرات الخارجية(مثل التغييرات السلبية على الوحدة بسبب التغييرات في البيئة الاقتصادية أو القانونية أو التكنولوجية)، وكذلك المؤشرات الداخلية مثل(تقادم الأصل أو الأصول غير المستغلة أو الأثر السلبي لعمليات إعادة الهيكلة أو عمليات التوقف المخططة).

ويرى الباحث أن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل (الاضمحلال في قيمة الأصول في معايير المحاسبة المصرية) يعد مثالاً هاماً للتقديرات المحاسبية ويخضع لدرجة كبيرة من التعقيد في تحديده، ويتطلب التقدير الدقيق لها ضرورة أخذ كافة العوامل الممكنة في الاعتبار واستخدام أسلوب علمي في عملية التقدير.

٤/٤/٤ تحديد قيمة مخصص الديون المشكوك:

يعد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من أهم المخصصات التقديرية والتي تحتجز من الإيرادات لمقابلة النقص في قيمة حساب العملاء، ومن أشهر طرق تقديره أسلوب تحليل أعمار الديون وذلك بالنسبة للديون التي تتسم بالأهمية النسبية وفقاً لحجمها أو الديون المتعلقة بالوحدات التي تواجه مشاكل مالية، كما يمكن استخدام طريقة الخصم المباشر وذلك عندما تحاول الإدارة تحسين بعض المؤشرات التي ترتبط بكفاءة إدارة الأموال من خلال تضخيم قيمة الأصول (سعيد وآخرون ، ٢٠١٥: ٥٣٧-٥٣٨).

وقد ذكرت دراسة(Magpantay,2013:507) أن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها يعد من أهم المخصصات والذي يرتبط بعملية البيع الآجل حيث تزيد المخاطر التي تتحملها الوحدة لاحتمال عدم قيام بعض العملاء بسداد المستحق عليهم، حيث أن معظم وحدات الأعمال تسمح بتقديم خدمة البيع على الحساب، ولكن ليس كل العملاء الذين يقوموا بالشراء على الحساب يتم معاملتهم على قدم المساواة ويرجع هذا التمييز بين العملاء في التعامل معهم من قبل وحدات الأعمال إلى الاعتماد على سجلاتهم الائتمان. وحيث أنه من الصعب معرفة هؤلاء العملاء مقدماً فإنه يجب تقدير قيمة هذا المخصص بالاعتماد على الحكم المهني للإدارة باستخدام طرق معينة وبالاعتماد على مجموعة من العوامل المؤثرة على تقدير قيمته.

ولقد قامت دراسة(Kulikova, et. al., 2015:450-452) بتقديم نموذج مقترح لقياس مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بما يمكن من الرقابة الفعالة على حسابات العملاء ويؤدي إلى الافصاح عن معلومات ملائمة عن حساب العملاء في التقارير المالية، حيث يمثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها القيمة التقديرية للانخفاض في حساب المدينين والذي يتم تحديده بالاعتماد على الأحكام المهنية المحاسبية في ظل غياب طريقة دقيقة لتقديره.

ويرى الباحث أن هذا المخصص تتعدد العوامل المؤثرة عليه كما تتعدد الطرق المستخدمة لإعداده ومن ثم فإن هناك قدر من عدم التأكد المرتبط بتحديد قيمته، ويتطلب الأمر ضرورة مراعاة كافة العوامل التي من الممكن أن تؤثر على تقدير هذا المخصص وكذلك اتباع الطريقة التي تؤدي إلى زيادة درجة الدقة في هذا التقدير.

٥/٤/٤ تحديد القيمة العادلة:

توجد لتقدير القيمة العادلة نظرياً طريقتين هما: *الأولى طريقة التشابه أو التجانس* حيث يتم الاعتماد على القيمة السوقية للأصول المشابهة والتي تتطابق في خصائصها مع الأصل المراد تقدير قيمته أو على الأقل تتشابه خصائصهما، ولكن يمكن القول أن طريقة تحديد قيمة السلعة من خلال أسعار السلع المماثلة هي طريقة صالحة من الناحية النظرية ولكن من الصعوبة أن يتم استخدامها في الواقع العملي وذلك لأن مفهوم الخصائص المماثلة يصعب في كثير من الأحيان اثباته. *والثانية طريقة التقييم من خلال استخدام أساليب للتقدير* والتي تعتمد على النموذج المتاح للوحدة لقياس القيمة العادلة، ويجب في البداية أن يؤخذ في الاعتبار طبيعة البند محل القياس بالقيمة العادلة وتوقيت وسياق التقييم والعامل المؤثرة عليه وليس فقط الهدف منه. وتوجد العديد من العوامل المؤثرة على دقة تقدير القيمة العادلة وتختلف هذه العوامل حسب طبيعة البند محل التقدير، فأهم هذه العوامل بالنسبة للأصول غير المالية يتمثل في القيمة السوقية للأصل

ثم القيمة الاستخدامية له تليها القيمة الحالية ثم ندرة الأصل وحالات الرواج في السوق وفي المرتبة الأخيرة يأتي عامل تكلفة إحلال الأصل، وبالنسبة للأصول المالية تتمثل العوامل المؤثرة على دقة تقدير القيمة العادلة في معدل نمو التوزيعات يليه القيمة السوقية ثم التدفقات النقدية ثم درجة المخاطرة، وبالنسبة للمخاطر المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة يلاحظ أن المخاطر المالية(مخاطر التمويل) تأتي في المرتبة الأولى ثم المخاطر المحاسبية(مخاطر تقدير صافي التدفقات النقدية الداخلة) وأخيراً المخاطر الاقتصادية(معدل التضخم) ثم معدل الخصم ويأتي في المرتبة الأخيرة معدل العائد الداخلي(Armaselu ,et. Al, 2013:117)

كما توجد عدة طرق لتقدير القيمة العادلة للأصول غير المالية حيث يمكن الاعتماد في تقدير القيمة العادلة للأصول غير المالية على مدخل الدخل الذي يتضمن الأساليب الآتية: *الأول: طريقة الأرباح الزائدة لعدد من الفترات:* وهي طريقة مفيدة لتقييم أصل يولد دخل ضمن مجموعة من الأصول الأخرى حيث تقوم الطريقة بفصل التدفقات النقدية الزائدة الناتجة من الأصول، *الثاني: طريقة تحديد الملكية:* وهي طريقة شائعة تستخدم في حالة الأصول غير المادية والقيمة العادلة في هذه الحالة هي القيمة الحالية التي يمكن تجنيبها للحصول على الأصول أو ترخيص الأصل المعنوي. *الثالث: طريقة مع أو بدون:* القيمة العادلة هنا تتمثل في الفرق بين قيمة الوحدة مع كل الأصول في نفس المكان وقيمة الوحدة مع كل الأصول بدون هذا الأصل المراد تقييمه، وهذه الطريقة تكون مفيدة في حالة كون الإيرادات المتولدة بواسطة مجموعة من الأصول ولكن أحد الأصول والمراد تقييمه يساهم بإيرادات إضافية أو يخفض التكاليف(سرور،٢٠١٣: ٦١٤).

ويرى الباحث أن هناك عوامل كثيرة مؤثرة على تقدير القيمة العادلة كما أن هناك أساليب كثيرة يمكن استخدامها في تقدير القيمة العادلة وبالتالي ينبغي تحري الدقة في تحديد العوامل واختيار الأسلوب الذي يحقق التقدير الأكثر دقة للقيمة العادلة.

يخلص الباحث مما سبق إلى أنه بالرغم من كثرة الجهود المبذولة من جانب الباحثين لتحسين أساليب إعداد التقديرات المحاسبية إلا أن هذه الجهود لم تغطي كافة نقاط الضعف في هذه التقديرات بما قد يؤدي إلى إعداد تقديرات محاسبية أقل دقة. ويرى أن اعتماد الباحثين على استخدام أساليب متعددة عند إعداد التقديرات المحاسبية يمكن أن يؤدي إلى تتعدد القيم التي يتم الحصول عليها وكذلك اختلاف دقة التقدير وبالتالي يتطلب الأمر ضرورة العمل على استخدام أسلوب علمي يتصف بأعلى قدر ممكن من الدقة في التنبؤ للحصول على تقديرات محاسبية دقيقة قدر الإمكان.

٤/٥ الانتقادات الموجهة لإعداد التقديرات المحاسبية:

١- التقديرات المحاسبية قد تكون تقديرات متحيزة بسبب اعتمادها على الأحكام المهنية للإدارة وهذه التقديرات المتحيزة تؤدي إلى توفير معلومات غير موثوق بها في التقارير المالية مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه المعلومات (Akenbor and Kiabel,2014:99).

٢- ضعف ملائمة التقديرات المحاسبية لخدمة قرارات مستخدمي التقارير المالية للوحدة وذلك بسبب صفتها التقريبية والاحتمالية وأسس قياسها الحكمية الذاتية وعدم التأكد من نتائجها.

٣- على الرغم من الصعوبات المحتملة المرتبطة بتحديد التقديرات المحاسبية وأهمية هذه التقديرات عند إعداد التقارير المالية فالملاحظ قلة الإرشادات في المعايير المحاسبية والتي تتعلق بكيفية إعداد هذه التقديرات(Mayorga and Sidhu, 2012:28).

٤- التقديرات التي تعدها الإدارة ربما لا تتطابق مع النتائج الفعلية وتتضمن نسبة من عدم الدقة، وهذه النسبة من عدم الدقة يمكن أن يتم استغلالها من قبل الإدارة لتحقيق أهدافها حيث يمكن القيام بالتلاعب عن طريق استخدام تقديرات محاسبية متحيزة، وتستطيع الادارة أن تقوم بممارسات إدارة الارباح من خلال استخدامها للأحكام المهنية في اعداد التقارير المالية حتى يتم التلاعب بقيم التقديرات المحاسبية بما يؤدي إلى تضليل بعض المستخدمين عن الأداء الاقتصادي الحقيقي للوحدة (Anandarajan, et.al., 2007:363).

٥- إذا كانت التقديرات المحاسبية يمكن استخدامها في التلاعب في التقارير المالية فإن عدد التقديرات المطلوبة طبقاً لمعايير المحاسبة المالية يعتبر أمر هام حيث أنه كلما زاد عدد هذه التقديرات كلما زادت المخاطر المحتملة لقيام الوحدات بالتلاعب في التقارير المالية (Raubenheimer,2013: 384).

٦- ضعف إمكانية مقارنة أثر التقديرات المحاسبية على نتائج النشاط بين فترتين لنفس الوحدة أو بين وحدتين لنفس الفترة إذا لم تتمتع هذه التقديرات بثبات نسبي في عملية القياس والعرض من فترة زمنية لأخرى، ولكن يمكن القول أن الافصاح عن الافتراضات وعوامل عدم التأكد المرتبطة بالتقديرات يمكن ان يقلل من مخاوف مستخدمي التقارير المالية من خلال مساعدتهم في الحكم على التمثيل الصادق لهذه التقديرات المحاسبية (Raubenheimer,2013: 386).

٧- تتسم عملية إعداد التقديرات المحاسبية بقدر من عدم التأكد المتأصل فيها واستنادها إلى افتراضات من الإدارة بما قد يؤدي إلى أخطاء في التقديرات مما يؤثر على توافر خاصية التمثيل الصادق وخصائص جودة المعلومات(Demerjian,2011:182).

٦/٤ جهود المنظمات المهنية بشأن التقديرات المحاسبية:

حيث أن معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تعد المرجعية الأساسية لمعايير المحاسبة المصرية(إن لم تكن المعايير المصرية ترجمة حرفية لها)، لذلك سيتم تناول التقديرات المحاسبية في معايير المحاسبة الدولية علي النحو التالي:

١/٦/٤ معايير محاسبية عامة غير متعلقة بنوع معين من التقديرات:

لم يتضمن *معيار المحاسبة الدولي رقم(١) عرض القوائم المالية* تعريف صريح للتقديرات المحاسبية أو حتى تعريفاً لأحد البنود الممثلة للتقديرات، كما لم يحدد الأساليب المستخدمة في إعداد التقديرات على الرغم من توضيحه لبعض أمثلة البنود الواردة في التقارير المالية والتي تعد من التقديرات المحاسبية مثل تقديرات انخفاض قيمة المخزون، القيمة الاستردادية للأصول طويلة الأجل والمخصصات.

ايضاً لم يتضمن *معيار المحاسبة الدولي رقم(٨) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء* تعريف للتقديرات المحاسبية، ولكنه اهتم بصفةٍ أساسية بتناول التغيير في التقديرات وليس كيفية إعداد التقديرات، كما أن لم يحدد أساليب إعداد التقديرات أو حتى العوامل المؤثرة على إعدادها، إلا أنه تناول العوامل المؤثرة على تعديل قيمة التقدير وأورد أمثلةً للبنود محل التقدير مثل مخصص الديون الشكوك في تحصيلها والعمر المقدر للأصول والقيمة العادلة وانخفاض قيمة المخزون.

اما *معيار المحاسبة الدولي رقم(٣٤) التقارير المالية الدورية* فيعد من المعايير الهامة من حيث علاقته بالتقديرات المحاسبية وذلك لأن درجة الاعتماد على التقديرات تزداد عن إعداد التقارير المالية الدورية، وقد ركز المعيار فيما يتعلق بالتقديرات على ذكر أمثلة البنود محل التقدير والتي تعد من البنود الهامة عند إعداد التقارير المالية الدورية مثل المخصصات والمعاشات والمخزون، ولكن يرى الباحث أن هذا المعيار لم يعطى أهمية لتناول العوامل المؤثرة على التقديرات أو حتى الأساليب التي يتم استخدامها لإجراء التقدير عند إعداد التقارير المالية المرحلية.

٢/٦/٤ معايير محاسبية متعلقة بنوع معين من التقديرات:

لم يتضمن *معيار المحاسبة الدولي رقم(٢) المخزون* تعريفاً للتقديرات المحاسبية ولكنه قام بتقديم تعريف لأحد صور التقديرات المحاسبية وهي صافي القيمة القابلة للتحقق لبند المخزون والتي يتم استخدامها في تحديد مُقدار التخفيض في قيمة المخزون، كما لم يقم بتحديد الأساليب التي يمكن استخدامها في تقدير هذه القيمة.

كذلك لم يتضمن *معيار المحاسبة الدولي رقم(١٦) الممتلكات والتجهيزات والمعدات* تعريفاً للتقديرات المحاسبية وإنما تناول صور التقديرات مثل العمر الإنتاجي المقدر للأصول، وقد ركز المعيار فيما يتعلق بهذا الجزء على تناول العوامل المؤثرة على تحديد العمر الإنتاجي المقدر للأصول وكذلك التركيز على أهمية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بهذه الجزئية.

ويرى الباحث أيضاً أن هذا المعيار لم يعطي اهمية لتحديد الأساليب التي يمكن استخدامها للتنبؤ بالعمر الإنتاجي المقدر للأصول حيث ركز على تحديد الأساليب التي يمكن استخدامها لتحديد مصروف الإهلاك بما تشمله من طريقة القسط الثابت والمتناقص.

ايضاً لم يتضمن *معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٦) انخفاض قيمة الأصول* تعريفاً صريحاً للتقديرات وإن كان قد حدد تعريفات لعناصر تمثل أحد صور التقديرات مثل القيمة الاستردادية والقيمة الاستخدامية للأصل وخسارة الانخفاض في قيمة الأصل.

ويري الباحث أن هذا المعيار قد نجح في تحديد العديد من العوامل المؤثرة على تقدير الانخفاض في قيمة الأصل سواء كانت عوامل داخلية أو خارجية وكذلك تحديد كيفية قياس القيمة الاستردادية والاستخدامية للأصل وذلك حتى يتم تحديد مدى حدوث انخفاض في قيمة الأصل من عدمه.

وبتحليل *معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧) المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة* نجد أنه لم يتضمن تعريفاً صريحاً للتقديرات المحاسبية ولكنه تضمن تعريفاً لبنود تمثل صوراً للتقديرات المحاسبية وهي المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة كما اهتم المعيار بالتركيز على كيفية الإفصاح عنها والفكرة الأساسية لإعدادها من خلال الاستعانة بالاحتمالات والحصول على مدى من التقديرات الممكنة. ويرى الباحث أن المعيار لم يركز على التحديد الدقيق للعوامل المؤثرة على إعداد هذه البنود وإنما حدد أهم العوامل بصفة عامة وكذلك لم يتناول تحديداً للأساليب التي يمكن استخدامها على وجه الخصوص لتقدير قيم هذه البنود.

ويعد *معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٣) قياس القيمة العادلة* من أكثر المعايير التي تناولت معظم عناصر التحليل باستثناء التعريف الصريح للتقديرات المحاسبية، حيث أنه تضمن تحديداً للعوامل المؤثرة على البند محل التقدير وذلك من خلال تناول مدخلات مستويات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة، وكذلك تناول الأساليب المختلفة لقياس القيمة العادلة والإفصاحات المتعلقة بها، ويري الباحث أن المعيار اعطي قدراً من الحرية للإدارة في اختيار الأسلوب المناسب لقياس القيمة العادلة كما أن هناك مرونة في التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة. حيث أنه عند كون سوق الأصل أو الالتزام محل القياس نشطاً ثم أصبح غير نشط فإنه يتم الانتقال من المستوى الأول إلى الثاني أو

الثالث للتقييم، أو إذا كانت المدخلات المؤثرة في القياس والمستخدمة في أسلوب التقييم غير ملحوظة وأصبحت ملحوظة فإنه يتم الانتقال من المستوى الثالث إلى المستوى الثاني وبالتالي فإن الأهمية في المعيار لمدخلات مستوى التقييم (العوامل المؤثرة على قياس القيمة لعادلة) وليس لأساليب التقييم.

يخلص الباحث مما سبق الي ان التقديرات المحاسبية قد احتلت اهتمام كبير من قِبَل معايير المحاسبة المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية سواءً المعايير العامة أو تلك التي تتعلق بنوع معين من التقديرات. ويرى الباحث أنه رغم جهود المجلس في إصدار هذه المعايير إلا أن هناك العديد من الانتقادات السابق الإشارة إليها لازالت لم تحل بعد ويتطلب الأمر ضرورة العمل على ايجاد حلٍ لها حتى تتوافر خصائص جودة المعلومات في التقديرات المحاسبية وحتى تزداد دقتها ومنفعتها لمستخدمي التقارير المالية.

٥. الاطار المقترح لترشيد قياس التقديرات المحاسبية:

٥/١ مفهوم واهمية الترشيد:

الترشيد هو محاولة التقليل، او عدم دقة الشيء محل القياس، او هو عملية بذل الجهود من اجل حسين مستوي الكفاءة في الأداء، او هو التخلص من الأشياء غير المرغوب فيها أو غير الضرورية، أو هو السعي الي العمل طبقاً لمبادئ عقلانية من اجل تحقيق النتائج المرجوة، او هو التفكير بطريقة عقلانية من خلال توظيف الأسباب المنطقية للوصول الي الأهداف المحددة، أو هو استخدام العقل من اجل الوصول الي احكام واستنتاجات وقرارات رشيده. (http://www.thefreedictionary.com/rationalize) فالترشيد هو الفعل الذي يخلق تفهما لما يتم عمله او التفكير فيه ويتم من خلال التفكير الخاصة بالفرد وبالتي فهو في غاية الأهمية حيث يميل الفرد الي رؤية نفسه كشخص عقلاني يجعل من الاختيار الرشيد جزء من الطريقة التي يفكر بها وبالتالي يمكن النظر اليه علي انه ميل الفرد الي تجنب التضارب عن طريق تفعيل عمليات الوصول الي الهدف(Secchi, 2011:15). وذكر البعض ان الترشيد يقوم علي فرضية ان الشخص الرشيد يتصرف في ضوء قواعد أخلاقية ولكن في الواقع يري نفسه مقيداً بشكل مباشر بما هو مقصود بالحقيقة. فالترشيد عباره عن محاولة الوصول للمثالية في الاختيار بطريقة مقيدة حيث أنه يعتمد علي احتمال وجود قيود غير ملحوظة، أي ان متخذ القرار يكون لديه مجموعة من البدائل ومجموعة مكن مبررات الاختيار، حيث يقوم باختيار البديل الذي يفضله والذي يحقق المثالية من خلال تحقيق واحد علي الأقل من تفضيلاته (Cherepanov at. al., 2013:776).

وترجع أهمية الترشيد الي انه يحقق المبررات الأخلاقية للفعل والتقليل من عواقب الفعل وتحسين القابلية للمقارنة ومشاركة المسئولية مع الآخرين (Mayhew and Murphy, 2014:423)، وبالتالي فيعد من العوامل الهامه في عملية صنع القرارات فليس من المقبول ان تكون كل القرارات اليومية التي يتم اتخاذها تتصف بالعقلانية او الرشد(Secchi, 2011:9)، فالترشيد يمكن اعتباره وسيلة يتم استخدامها لتبرير واضفاء الشرعية علي التغيرات المستمرة في الحياة حيث يقوم الترشيد علي فكرة الاتساق (Altin, 2014:225).

٢/٥ تطور ويدائل الترشيد:

يحدث الترشيد عندما يشعر الشخص بانه بحاجة ضرورية الي تقديم تفسير لسلوكه(Cherepanov at. al., 2013:775). وتوجد العديد من النظريات التي تناولت الترشيد مثل نظرية التنافر المعرفيCognitive dissonance والتي تعتبر الترشيد عباره عن القيام بتغيير المعتقدات لتناسب مع الأفعال. وبالنظر الي التقديرات المحاسبية من وجهة هذه النظرية نجد القائمين بعمل تلك التقديرات المحاسبية يكون لديهم حرية القيام بممارسات إدارة الأرباح وبالتالي حدوث التضارب بين معتقداتهم وافعالهم (Brown, 2014:854-855). فالترشيد من الأمور الهامة عند ممارسات القرارات عامة والتقديرات خاصة حيث يساهم في توفير الوسيلة لاختبار نظريات الاختيار، ويتم من خلال وضع الشروط الضرورية والكافية لتحقيق الترشيد من خلال وضع قيود قابله للاختيار علي السلوك الذي يتم(Bossert, at. Al., 2005:185).

ويري الباحث ان الترشيد هو القيام بالشيء الصحيح وانه يجب ان تتناسب او تتفق مع المعتقدات مع الأفعال، فاذا كانت المعتقدات ليست سليمة والافعال سليمة في هذه الحالة يجب تغيير المعتقدات لتتناسب مع الأفعال، اما اذا كان العكس فانه يجب تغيير الأفعال لتتناسب مع المعتقدات.

وتوجد بدائل متعددة للترشيد، حيث يختلف ترشيد الانفاق عن ترشيد الاستهلاك عن ترشيد القرارات عن ترشيد التكلفة عن ترشيد التقديرات المحاسبية، وبالتالي يختلف مفهوم الترشيد باختلاف الشيء المراد ترشيده. ويري الباحث ان المقصود بترشيد التقديرات المحاسبية يجب ان يتم في ضوء خصائص التقديرات المحاسبية السابق تناولها والمتمثلة في تعدد العوامل المؤثرة علي التقديرات، وعنصر عدم التأكد المتأصل في التقديرات، ومسئولية الإدارة عن اعداد تلك التقديرات، وامكانية وجود الخطأ في اعداد التقديرات، وتأثير التقديرات علي نتيجة النشاط والمركز المالي.

٣/٥ مؤشرات ترشيد قياس التقديرات المحاسبية:

توجد مؤشرات يجب مراعاتها عند اعداد التقديرات المحاسبية تتمثل في: *الشمول* ويلزم لتحقيقه الاخذ في الحسبان كافة العوامل التي تؤثر علي البند محل التقدير والذي بطبيعة الحال يختلف من بند لآخر، ولا يعني ذلك حصر كافة العوامل وانما ان تكون العوامل التي تم اخذها في الحسبان نستطيع من خلالها الوصول الي معلومات صحيحة وكافية. *والمرونة* بمعني تحقيق التكيف مع التغير في العوامل المؤثرة علي البند محل التقدير. *والسرعة* وتتمثل في تحديد الفترة الزمنية للحصول علي التقديرات المحاسبية بما يفي باحتياجات مستخدميها، وتحديد المستوي الأمثل لتطبيق الأسلوب المستخدم في اعداد التقديرات والذي يتأثر بسرعة الحصول عليه علي مستوي القطاعات الاقتصادية الرئيسة او علي مستوي الوحدة او علي مستوي النشاط. *والدقة* فتحديد مستوي الدقة المقبول لكل بند من بنود التقديرات المحاسبية يعد مؤشر علي تحقيقه، حيث تعد دقة قياس التقديرات المحاسبية من اهم ابعاد ترشيد قياسها لصعوبة الحصول علي تقديرات محاسبية دقيقة بنسبة ١٠٠%. واخيراً *الثقة* ويلزم لتحقيقها ان تلبي متطلبات تحقيق اهدف التقرير ذات الغرض العام (IASB, ED/2015/3, para 1-2)، وتحقق شروط الاعتراف بالتقارير المالية، وان يكون من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية(من والي) الوحدة الاقتصادية وان تكون له تكلفة او قيمة يمكن قياسها بدرجة مقبولة من الثقة(معايير المحاسبة المصرية المعدلة، ٢٠١٥، الفقرات ٤-٤٠).

يخلص الباحث مما سبق الي ان ترشيد قياس التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية يجب ان يتم باستخدام الأساليب العلمية للتقدير والذي يعتمد علي الاختيار الدقيق للعوامل المؤثرة البند محل التقدير والاخذ في الاعتبار التغير الذي يحدث في هذه العوامل وتحقيق الاتساق بين السرعة والدقة عند اجراء التقدير، بما يؤدي في النهاية ان تكون تلك التقديرات عملية منظمة تهدف الي ترشيد قياس التقديرات المحاسبية وتحقق ثقة مستخدمي التقارير المالية فيها وتحقيق مستوي الدقة المقبول لطبيعة كل بند وتقليل او الحد من التقدير الغير موضوعي عن طريق التقدير الشخصي عند وضع تلك التقديرات.

٤/٥ العوامل المؤثرة علي ترشيد قياس التقديرات المحاسبية:

استنادا الي ما تم تناوله في الأجزاء السابقة من الدراسة من خلال تحديد الاطار الفكري للتشكك المهني والتقديرات المحاسبية، ومن خلال الاسترشاد بأبحاث الباحثين المتخصصين في مجال المحاسبة وبالرجوع الي معايير المحاسبة الدولية التي تناولت بنود الانخفاض في قيمة المخزون، تقدير العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل، والانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها،

والقيمة العادلة للأصول غير المالية، سيقوم الباحث بتحديد العوامل المؤثرة علي ترشيد قياس التقديرات المحاسبية في تلك البنود باستخدام التشكك المهني وتتمثل في:

٥/٤/١ الانخفاض في قيمة المخزون:

العوامل التي تشير الي انخفاض في قيمة المخزون تتمثل في:

١. الغرض من الاحتفاظ بالمخزون.

٢. التغير في مستويات الأسعار.

٣.الأسلوب المستخدم في تقدير قيمة مخزون آخر المدة(طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً، وطريقة المتوسط المرجح).

٤. معدل دوران المخزون في الوحدة الاقتصادية.

٥. معدل دوران المخزون علي مستوي الصناعة.

اما العوامل المؤثرة علي تقدير قيمة الانخفاض في المخزون فتتمثل في الآتي:

١. صافي القيمة القابلة للتحقق(المبلغ المتوقع من بيع المخزون).

٢.التكلفة المقدرة لإتمام التصنيع.

٣. التكلفة المقدرة لإتمام بيع المخزون.

٤. تقادم المخزون.

٥. تلف المخزون.

٥/٤/٢ العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل:

العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل تتمثل في:

١. التقادم الفني للأصل المتمثل في ظهور أصول جديدة او تغير في الطلب علي منتجات الأصل.

٢.استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل.

٣. القيود القانونية علي استخدام الأصل.

٤. اعتماد عمر الأصل علي أصول اخري بالوحدة.

٥. مستوي نفقات الصيانة المطلوب للحفاظ علي المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل.

٦. عدم قدرة الأصل علي الوفاء باحتياجات الوحدة المتزايد.

اما العوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل فتتمثل في الآتي:

١. الاستخدام المتوقع للأصل من قبل الوحدة.

٢. الخبرة السابقة للوحدة والمستمدة من استخدام أصول مشابهة لهذا الأصل.

٣. التدفقات النقدية المتوقع توليدها من الأصل.

٤. الاستخدام الفعلي للأصل.
٥. التآكل المادي للأصل.

٥/٤/٣ مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل:

العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل تتمثل في:

١. حدوث تقادم او تلف مادي للأصل.
٢. مدي إمكانية الاستمرار في استخدام الأصل من عدمه.
٣. انخفاض التدفقات النقدية الناتجة من بيع الأصل في نهاية عمره الانتاجي عما هو متوقع في الموازنة التقديرية.
٤. زيادة التدفقات النقدية المعلقة باستخدام الأصل وصيانته عما هو متوقع في الموازنة التقديرية.
٥. التغيرات السلبية في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه الوحدة.
٦. انخفاض القيمة السوقية للأصل.
٧. دراسة التنبؤات السابقة للسنوات المقبلة من خلال معدل ثابت للزيادة او النقصان علي مستوي القطاع الذي تتم فيه محاسبة النشاط.
٨. دراسة التنبؤات الخاصة بالإدارة خلال الفترة المقبلة(خمس سنوات او اكثر).
٩. خسائر التشغيل المرتبطة باستخدام الأصل.
١٠. الزيادة في أسعار الفائدة وغيرها من معدلات العائد الأخرى في السوق الذي تعمل فيه الوحدة.

اما العوامل التي تؤثر علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل فتتمثل في الآتي:

١. السعر الذي سيتم الحصول عليه مقابل بيع الأصل في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
٢. صافي القيمة البيعيه للأصل.
٣. افضل تقدير للإدارة في العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.
٤. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل.

٥/٤/٤ قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها:

العوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الدين تتمثل في الآتي:

١. عدم التأكد المتعلق بتحديد قيمة الديون المشكوك في تحصيلها.
٢. المراكز المالية للعملاء.

٣. الضمانات المأخوذة من العملاء.
٤. سجل المعاملات السابقة للعميل.
٥. فترة التأخير في السداد.
٦. وجود منازعات قضائية للعميل مع الغير.
٧. الحالة العامة للاقتصاد والصناعة في الدولة.
٨. كفاءة جهاز الائتمان والتحصيل.
٩. الشكل القانوني للعميل.
١٠. المخاطر المتعلقة بعدم التأكد المحيط بالوصول الي افضل تقدير.
١١. مجموع النقاط الائتمانية للعميل(من حيث تاريخ العميل في السداد، ديونه غير المسددة، طول الفترة الذي يحصل فيها العميل علي الائتمان، نوع الائتمان المقدم له، عدد الاستفسارات علي التقدير الخاص به).

اما العوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها فتتمثل في الآتي:

١. الطريقة المستخدمة لحساب المخصص(نسبة من العملاء، او نسبة من المبيعات، او تحليل اعمار الديون).
٢. معدل الخصم(تكلفة الفرصة البديلة للتدفقات النقدية المتخلي عنها في الوقت الحالي مقابل الحصول علي تدفقات نقدية مستقبلية).
٣. افضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في نهاية الفترة.

٥/٤/٥ القيمة العادلة للأصول غير المالية:

العوامل المشتركة بين مستويات التقييم تتمثل في الآتي:

١. افضل واحسن استخدام للأصل من حيث كونه مجدي مالياً.
٢. افضل واحسن استخدام للأصل من حيث كونه مجدي مادياً.
٣. افضل واحسن استخدام للأصل من حيث كونه مجدي قانونياً.
٤. رواج او كساد السوق.
٥. ندرة الأصل.
٦. المبلغ المطلوب حالياً لاستبدال الأصل بآخر له نفس الطاقة الإنتاجية.
٧. مستوي التقييم الذي يتم طبقاً له قياس القيمة العادلة.
٨. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالأصل.

اما العوامل الخاصة بكل مستوي تقييم من المستوي الثلاثة فتتمثل في الآتي:

١. الأسعار المعلنة غير المعدلة للأصول المطابقة للأصل في السوق النشط(المستوي الأول).

٢. الأسعار المعلنة غير المعدلة للأصول للمتماثلة للأصل في السوق النشط(المستوي الثاني).
٣. الأسعار المعلنة للأصول المطابقة أو المتماثلة للأصل في السوق غير النشط(المستوي الثالث).
٤. الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل في ظل غياب المدخلات القابلة للملاحظة(المستوي الثالث).

٦. الدارسة الميدانية لتقييم الاطار المقترح واختبارات الفروض:

٦/١ هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلي تقييم مدي صلاحية الاطار المقترح لاستخدام التشكك المهني من جانب المحاسبين الماليين لترشيد قياس التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية من خلال استطلاع رأي بعض المهتمين واختبارات فروض الدراسة.

٦/٢ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، مراقبي الحسابات الخارجيين، معدي التقارير المالية. وقد تم تحديد حجم العينة بطريقة تحكمية نظراً لصعوبة حصر المجتمع ككل. وقد تم اختيار مجموعة من المفردات من بينهم لتمثل عينة البحث وقد تضمنت هذه العينة(٤٠) من الفئة الاولي، و(٤٠) من الفئة الثانية، و(٢٥) من الفئة الثالثة، بحيث يكون المجموع الكلي للعينة المختارة (١٠٥) مفردة.

٦/٣ فروض الدراسة الميدانية:

تقوم الدراسة باختبار الفروض الآتية:

١. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض فيه.
٢. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي.
٣. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول

طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل.

٤. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الديون والعوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

٥. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل المشتركة بين مستويات التقييم للقيمة العادلة في الأصول غير المالية والعوامل الخاصة بكل مستوي من مستويات التقييم.

٤/٦ أساليب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية واختبار الفروض على أسلوبي قائمة الاستبيان والمقابلة الشخصية، حيث قام الباحث بتسليم القوائم لمفردات العينة وتحديد موعد للمقابلة الشخصية للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بقائمة الاستبيان واستلام القائمة وقد بلغت نسبة مشاركة أفراد العينة في استكمال هذه القائمة كما هو وارد بالجدول رقم (١)، والمقابلات الشخصية حيث تم اختيار ١٥ مفردة من عينة البحث (١٤% تقريباً من إجمالي حجم العينة) وتحديد موعد للمقابلة الشخصية ومناقشتهم لاستكمال ما أسفر عنه تحليل قوائم الاستبيان من قصور وملاحظات، وبالتالي استكمال نتائج التحليل.

جدول رقم (١) نسبة استجابة عينة الدراسة

عينة الدراسة	عدد مفردات العينة	عدد الردود	النسبة المئوية للردود
أساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية	٤٠	٢٣	%٥٨
مراقبي الحسابات الخارجيين	٤٠	١٨	%٤٥
معدي التقارير المالية	٢٥	١٦	%٦٤
الإجمالي	١٠٥	٥٧	%٥٤

ويتضح من الجدول السابق أن نسبة الردود تعتبر مناسبة لإجراء التحليل عليها.

٥/٦ أساليب تحليل بيانات الدراسة الميدانية:

قام الباحث بعد استلام قوائم الاستبيان وإجراء المقابلات الشخصية بمراجعة تلك القوائم وترميز الأسئلة الواردة بها وتشغيلها على الحاسب الآلي باستخدام الحقيبة الإحصائية SPSSver22. حيث تم تكويد البيانات الوصفية الواردة بقائمة الاستقصاء طبقا للأوزان النسبية التي تتراوح بين(١،٥) بحيث تكون المعلومات موافق جدا إذا كان الوزن النسبي لها(٥) وموافق إذا كان وزنها النسبي(٤)، ومحايد إذا كان وزنها النسبي(٣)، وغير موافق إذا كان وزنها النسبي(٢)، وغير موافق إطلاقا إذا كان وزنها النسبي(١). وقد قام الباحث

باستخدام الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الآتية: *الوسط الحسابي المرجح weighted average (مقياس ليكرت Likert Scale)* حيث تم استخدم هذا المقياس لتحديد درجة أهمية العوامل أو المتغيرات محل الدراسة، وبالتالي درجة الموافقة عليها، بالإضافة إلي ترتيب هذه العوامل أو المتغيرات، وبناء عليه يتم تحديد درجات الموافقة على العوامل أو المتغيرات محل الدراسة في الجدول. *واختبار كروسكال-ويلز Kruskal-Wallis Test* للفرق بين المتوسطات حيث تم استخدم هذا الاختبار لتحديد ما إذا كانت متوسط إجابات العينة على الأسئلة المتعلقة العوامل أو بالمتغيرات محل الدراسة بينها فروق معنوية (جوهرية) أما لا. حيث يشير الفرض العدمي إلي أن جميع المتوسطات متساوية في حين يشير الفرض الي أن المتوسطات ليست كلها متساوية. ويتمثل إحصاء هذا الاختبار test statistic في قيمة كا^{2} (χ^2) Chi-Square، حيث توضح أساس اتخاذ القرار بناء على قيمة مستوى المعنوية المحسوبة، فإذا كانت اكبر من مستوى المعنوية المحدد مقدما (وهو ٠,٠٥) يتم قبول الفرض العدمي، والعكس صحيح.

وقبل القيام بإجراء تحليلات بيانات قائمة الاستقصاء الإحصائية يجب قياس درجة الاعتماد على أو ثبات reliability قائمة الاستقصاء، وتم قياس ثبات قائمة الاستقصاء باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach Alpha، والذي أظهرت أن قائمة الاستقصاء أظهرت درجة ثبات عالية.

٦/٦ تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفروض:

١/٦/٦ تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الأول:

ينص الفرض علي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة علي تقدير قيمة الانخفاض. ويختص المحور الأول بالفرض الأول ويتضمن الجدولين ارقام (٢)،(٣) التحليل الإحصائي لاتجاهات أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات الخارجيين، ومعدي التقارير المالية بشان إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة المخزون.

ومن خلال الجدولين ارقام(٢)،(٣) يمكن القول بان جميع أفراد العينة يرون امكانية استخدام التشكك المهني طبقاً للاطار المقترح في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة المخزون. كما اظهر اختبار كروسكال ويلز قيماً لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة

حول إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة المخزون.

جدول رقم (٢)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون

العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١. الغرض من الاحتفاظ بالمخزون.	٣,٧٠	٣,٦٧	٣,٦٩	٣,٦٨	٠,١٧٥	٠,٩١٦
٢. التغير في مستويات الأسعار	٣,٧٠	٣,٥٠	٣,٤٤	٣,٥٦	١,٠٦٢	٠,٥٨٨
٣.الأسلوب المستخدم في تقدير قيمة مخزون آخر المدة(طريقة الوارد أولاً بصرف أولاً، وطريقة المتوسط المرجح).	٣,٧٤	٣,٢٨	٣,٦٣	٣,٥٦	١,٢٨٦	٠,٥٢٦
٤. معدل دوران المخزون في الوحدة الاقتصادية.	٣,٧٤	٣,٦٧	٣,٥٦	٣,٦٧	٠,٥٥٢	٠,٧٥٩
٥. معدل دوران المخزون علي مستوي الصناعة.	٤,٥٧	٤,٢٨	٤,٧٥	٤,٥٣	١,٠٥٤	٠,٥٩

جدول رقم (٣)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة المخزون

العوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة المخزون	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١. صافي القيمة القابلة للتحقق(المبلغ المتوقع من بيع المخزون).	٣,٧٠	٣,٥٠	٣,٤٤	٣,٥٦	١,٠٦٢	٠,٥٨٨
٢.التكلفة المقدرة لإتمام التصنيع.	٤,٥٧	٤,٢٨	٤,٧٥	٤,٥٣	١,٠٥٤	٠,٥٩
٣. التكلفة المقدرة لإتمام بيع المخزون.	٣,٧٤	٣,٦٧	٣,٥٦	٣,٦٧	٠,٥٥٢	٠,٧٥٩
٤. تقادم المخزون.	٣,٧٤	٣,٢٨	٣,٦٣	٣,٥٦	١,٢٨٦	٠,٥٢٦
٥. تلف المخزون.	٣,٧٠	٣,٦٧	٣,٦٩	٣,٦٨	٠,١٧٥	٠,٩١٦

وبناء علي نتائج التحليل السابق فانه يتم قبول الفرض العدمي للفرض الأول الذي ينص علي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة علي تقدير قيمة الانخفاض.

٢/٦/٦ تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثاني:

ينص الفرض علي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في

العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي. ويختص المحور الثاني بالفرض الثاني ويتضمن الجدولين ارقام(٤)،(٥) التحليل الإحصائي لاتجاهات أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات الخارجيين، ومعدي التقارير المالية بشان إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الاجل.

جدول رقم (٤)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل

العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١. التقادم الفني للأصل المتمثل في ظهور أصول جديدة او تغير في الطلب علي منتجات الأصل.	٤,٦٥	٤,٠٦	٤,٧٥	٤,٤٩	٣,٦٧٧	٠,١٥٩
٢.استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل.	٤,٢٦	٣,٧٢	٣,٩٤	٤,٠٠	٢,٠٢٣	٠,٣٦٤
٣. القيود القانونية علي استخدام الأصل.	٤,٣٠	٣,٨٣	٤,٠٦	٤,٠٩	١,٧٨	٠,٤١١
٤. اعتماد عمر الأصل علي أصول اخري بالوحدة.	٤,٣٥	٣,٩٤	٣,٩٤	٤,١١	٣,١٧	٠,٢٠٥
٥. مستوي نفقات الصيانة المطلوب للحفاظ علي المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل.	٤,٦٥	٤,٠٦	٤,٧٥	٤,٤٩	٣,٦٧٧	٠,١٥٩
٦. عدم قدرة الأصل علي الوفاء باحتياجات الوحدة المتزايد.	٤,٣٩	٤,٠٦	٤,٣١	٤,٢٦	٠,٩٧٦	٠,٦١٤

جدول رقم (٥)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الاجل

العوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الاجل	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١. الاستخدام المتوقع للأصل من قبل الوحدة.	٤,١٧	٤,٢٢	٤,٢٥	٤,٢١	٠,٨٤٨	٠,٦٥٤
٢. الخبرة السابقة للوحدة والمستمدة من استخدام أصول مشابهة لهذا الأصل.	٤,٣٩	٤,٢٢	٤,٣٨	٤,٣٣	٠,٤١٢	٠,٨١٤
٣. التدفقات النقدية المتوقع توليدها من الأصل.	٤,٣٠	٣,٨٣	٤,٠٦	٤,٠٩	١,٧٨	٠,٤١١
٤. الاستخدام الفعلي للأصل.	٤,٦٥	٤,٠٦	٤,٧٥	٤,٤٩	٣,٦٧٧	٠,١٥٩
٥. التآكل المادي للأصل.	٤,٢٦	٣,٧٢	٣,٩٤	٤,٠٠	٢,٠٢٣	٠,٣٦٤

ومن خلال الجدولين ارقام(٤)،(٥) يمكن القول بان جميع أفراد العينة يرون امكانية استخدام التشكك المهني طبقاً للاطار المقترح في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي. كما اظهر اختبار كروسكال ويلز قيماً لمستوى المعنوية المحسوب

تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي.

وبناء علي نتائج التحليل السابق فانه يتم قبول الفرض العدمي للفرض الثاني الذي ينص علي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي حدوث تغير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي.

٣/٦/٦ تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثالث:

ينص الفرض علي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل. ويختص المحور الثالث بالفرض الثالث ويتضمن الجدولين ارقام(٦)،(٧)التحليل الإحصائي لاتجاهات أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات الخارجيين، ومعدي التقارير المالية بشان إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل.

جدول رقم (٦)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني

في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل

العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal.Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١. حدوث تقادم او تلف مادي للأصل.	٣,٨٧	٣,٨٩	٣,٨١	٣,٨٦	٠,٣٤٦	٠,٨٤١
٢. مدي إمكانية الاستمرار في استخدام الأصل من عدمه.	٤,٣٩	٣,٩٤	٤,٠٠	٤,١٤	٤,٤٠٢	٠,١١١
٣. انخفاض التدفقات النقدية الناتجة من بيع الأصل في نهاية عمره الانتاجي عما هو متوقع في الموازنة التقديرية.	٤,٣٥	٤,٦١	٤,١٩	٤,٣٩	٣,٣٤	٠,١٨٨
٤. زيادة التدفقات النقدية المعلقة باستخدام الأصل وصيانته عما هو متوقع في الموازنة التقديرية.	٣,٩٦	٣,٥٠	٣,٩٤	٣,٨١	٢,٠٩٣	٠,٣٥١
٥. التغيرات السلبية في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه الوحدة.	٤,٢٦	٣,٧٢	٣,٩٤	٤,٠٠	٢,٠٢٣	٠,٣٦٤
٦. انخفاض القيمة السوقية للأصل.	٤,٣٠	٣,٨٣	٤,٠٦	٤,٠٩	١,٧٨	٠,٤١١

٧. دراسة التنبؤات السابقة للسنوات المقبلة من خلال معدل ثابت للزيادة او النقصان علي مستوي القطاع الذي تتم فيه محاسبة النشاط.	٤,٣٩	٤,٠٦	٤,٣١	٤,٢٦	٠,٩٧٦	٠,٦١٤
٨. دراسة التنبؤات الخاصة بالإدارة خلال الفترة المقبلة(خمس سنوات او اكثر).	٤,٦٥	٤,٠٦	٤,٧٥	٤,٤٩	٣,٦٧٧	٠,١٥٩
٩. خسائر التشغيل المرتبطة باستخدام الأصل.	٤,٣٥	٣,٩٤	٣,٩٤	٤,١١	٣,١٧	٠,٢٠٥
١٠. الزيادة في أسعار الفائدة وغيرها من معدلات العائد الأخرى في السوق الذي تعمل فيه الوحدة.	٤,٦٥	٤,٠٦	٤,٧٥	٤,٤٩	٣,٦٧٧	٠,١٥٩

جدول رقم (٧)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل

العوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١. السعر الذي سيتم الحصول عليه مقابل بيع الأصل في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.	٤,٣٩	٤,٣٣	٤,٦٣	٤,٤٤	٢,٠٩٤	٠,٣٥١
٢. صافي القيمة البيعية للأصل.	٤,١٣	٣,٧٢	٤,١٩	٤,٠٢	١,٨٥٢	٠,٣٩٦
٣. أفضل تقدير للإدارة في العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.	٤,٣٠	٤,٠٦	٤,٦٣	٤,٣٢	٢,٢١	٠,٣٣١
٤. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل.	٤,٠٠	٣,٦١	٤,١٩	٣,٩٣	١,٦٣٩	٠,٤٤١

ومن خلال الجدولين ارقام(٦)،(٧) يمكن القول بان جميع أفراد العينة يرون امكانية استخدام التشكك المهني طبقاً للاطار المقترح في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل. كما اظهر اختبار كروسكال ويلز قيماً لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥ الأمر الذي يعني عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات المجموعات الثلاثة حول إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل.

وبناء علي نتائج التحليل السابق فانه يتم قبول الفرض العدمي للفرض الثالث الذي ينص علي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل.

٤/٦/٦ تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الرابع:

ينص الفرض علي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي الشك في القدرة

علي تحصيل الديون والعوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. ويختص المحور الرابع بالفرض الرابع ويتضمن الجدولين ارقام(٨)،(٩) التحليل الإحصائي لاتجاهات أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات الخارجيين، ومعدي التقارير المالية بشان إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الديون والعوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

جدول رقم (٨)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الديون

العوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الديون	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١. عدم التأكد المتعلق بتحديد قيمة الديون المشكوك في تحصيلها.	٤,٦٥	٤,٠٦	٤,٧٥	٤,٤٩	٣,٦٧٧	٠,١٥٩
٢. المراكز المالية للعملاء.	٤,٣٥	٣,٩٤	٣,٩٤	٤,١١	٣,١٧	٠,٢٠٥
٣. الضمانات المأخوذة من العملاء.	٤,٦٥	٤,٠٦	٤,٧٥	٤,٤٩	٣,٦٧٧	٠,١٥٩
٤. سجل المعاملات السابقة للعميل.	٣,٩٦	٣,٥٠	٣,٩٤	٣,٨١	٢,٠٩٣	٠,٣٥١
٥. فترة التأخير في السداد.	٤,٢٦	٣,٧٢	٣,٩٤	٤,٠٠	٢,٠٢٣	٠,٣٦٤
٦. وجود منازعات قضائية للعميل مع الغير.	٤,٣٠	٣,٨٣	٤,٠٦	٤,٠٩	١,٧٨	٠,٤١١
٧. الحالة العامة للاقتصاد والصناعة في الدولة.	٤,٣٩	٤,٠٦	٤,٣١	٤,٢٦	٠,٩٧٦	٠,٦١٤
٨. كفاءة جهاز الائتمان والتحصيل.						
٩. الشكل القانوني للعميل.	٤,٣٥	٤,٦١	٤,١٩	٤,٣٩	٣,٣٤	٠,١٨٨
١٠. المخاطر المتعلقة بعدم التأكد المحيط بالوصول الي افضل تقدير.	٤,٣٩	٣,٩٤	٤,٠٠	٤,١٤	٤,٤٠٢	٠,١١١
١١. مجموع النقاط الائتمانية للعميل(من حيث تاريخ العميل في السداد، ديونه غير المسددة، طول الفترة الذي يحصل فيها العميل علي الائتمان، نوع الائتمان المقدم له، عدد الاستفسارات علي التقدير الخاص به).	٣,٨٧	٣,٨٩	٣,٨١	٣,٨٦	٠,٣٤٦	٠,٨٤١

وبناء علي نتائج التحليل السابق فانه يتم قبول الفرض العدمي للفرض الرابع الذي ينص علي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الديون والعوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

جدول رقم (٩)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني

في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

العوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١- الطريقة المستخدمة لحساب المخصص(نسبة من العملاء، او نسبة من المبيعات، او تحليل اعمار الديون).	٤,٠٠	٣,٦١	٤,١٩	٣,٩٣	١,٦٣٩	٠,٤٤١
٢- معدل الخصم.	٤,٤٨	٤,٦٧	٤,٤٤	٤,٥٣	٠,٩٠١	٠,٣٤٣
٣- افضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في نهاية الفترة.	٤,٣٠	٣,٨٣	٣,٩٤	٤,٠٥	٣,٦٢٢	٠,٠٥٧

٥/٦/٦ تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الخامس:

ينص الفرض علي انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل المشتركة بين مستويات التقييم للقيمة العادلة في الأصول غير المالية والعوامل الخاصة بكل مستوي من مستويات التقييم. ويختص المحور الخامس بالفرض الخامس ويتضمن الجدولين ارقام (١٠)،(١١) التحليل الإحصائي لاتجاهات أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات الخارجيين، ومعدي التقارير المالية بشان إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل المشتركة بين مستويات التقييم للقيمة العادلة في الأصول غير المالية والعوامل الخاصة بكل مستوي من مستويات التقييم.

جدول رقم (٨)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس

تقديرات العوامل المشتركة بين مستويات التقييم للقيمة العادلة في الأصول غير المالية

العوامل المشتركة بين مستويات التقييم للقيمة العادلة في الأصول غير المالية	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١. أفضل واحسن استخدام للأصل من حيث كونه مجدي مالياً.	٤,٣٥	٣,٧٨	٤,٤٤	٤,١٩	٤,٠٦١	٠,١٣١
٢. أفضل واحسن استخدام للأصل من حيث كونه مجدي مادياً.	٤,٣٥	٣,٩٤	٣,٩٤	٤,١١	٣,١٧	٠,٢٠٥
٣. أفضل واحسن استخدام للأصل من حيث كونه مجدي قانونياً.	٤,٣٥	٣,٧٨	٤,٤٤	٤,١٩	٤,٠٦١	٠,١٣١
٤. رواج او كساد السوق.	٣,٦١	٣,٥٦	٤,٠٦	٣,٧٢	١,٦٠٥	٠,٤٤٨
٥. ندرة الأصل.	٣,٧٠	٣,٧٢	٤,٠٦	٣,٨١	٢,٤٤٦	٠,٢٩٤
٦. المبلغ المطلوب حالياً لاستبدال الأصل بآخر له نفس الطاقة الإنتاجية.	٤,٣٥	٣,٧٨	٤,٤٤	٤,١٩	٤,٠٦١	٠,١٣١
٧. مستوي التقييم الذي يتم طبقاً له قياس القيمة العادلة.	٣,٧٤	٣,٣٣	٣,٦٣	٣,٥٨	١,٣٦٥	٠,٥٠٥
٨. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالأصل.	٣,٩٦	٣,٧٨	٣,٩٤	٣,٨٩	٠,١٢٩	٠,٩٣٨

جدول رقم (٩)

التحليل الإحصائي لاتجاهات أفراد العينة بشأن إمكانية استخدام التشكك المهني

في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها

العوامل الخاصة بكل مستوي من مستويات التقييم	الوسط الحسابي المرجح (ليكرت) Likert				Kruskal Wallis Test	
	اساتذة المحاسبة	مراقبي الحسابات	معدي التقارير	العينة ككل	Chi-Square	Asymp. Sig.
١- الأسعار المعلنة غير المعدلة للأصول المطابقة للأصل في السوق النشط(المستوي الأول).	٣,٦١	٣,٥٦	٤,٠٦	٣,٧٢	١,٦٠٥	٠,٤٤٨
٢- الأسعار المعلنة غير المعدلة للأصول المتماثلة للأصل في السوق النشط(المستوي الثاني).	٤,٤٨	٤,٦٧	٤,٤٤	٤,٥٣	٠,٩٠١	٠,٣٤٣
٣- الأسعار المعلنة للأصول المطابقة أو المتماثلة للأصل في السوق غير النشط(المستوي الثالث).	٤,٣٠	٣,٨٣	٣,٩٤	٤,٠٥	٣,٦٢٢	٠,٠٥٧
٤- الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل في ظل غياب المدخلات القابلة للملاحظة(المستوي الثالث).	٤,٠٠	٣,٦١	٤,١٩	٣,٩٣	١,٦٣٩	٠,٤٤١

وبناء علي نتائج التحليل السابق فانه يتم قبول الفرض العدمي للفرض الخامس الذي ينص علي انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل المشتركة بين مستويات التقييم للقيمة العادلة في الأصول غير المالية والعوامل الخاصة بكل مستوي من مستويات التقييم.

٧. نتائج وتوصيات الدراسة والمقترحات بدراسات مستقبلية:

١/٧ نتائج الدراسة:

١/١/٧ نتائج الدراسة النظرية:

١. عدم وجود معيار إرشادي محدد واضح يخص الممارسة المناسبة للتشكك المهني يمثل فرصه هامة لممارسين المهنة والأكاديميين وواضعي المعايير والهيئات التنظيمية لتصميم مدخل عملي شامل للممارسة المناسبة لتشكك المهني في مجال وضع وتقييم التقديرات المحاسبية.

٢. خصائص التشكك المهني المتمثلة في تعليق وارجاء الحكم والبحث عن المعرفة واستجواب العقل وفهم الشخصية والثقة بالنفس والاستقلال الذاتي، تعتبر خصائص تكاملية ومترابطة نظراً لأنها تكمل بعضها البعض فتنتج شخصية ذات خصائص متميزة تؤثر بشكل إيجابي على الأداء المهني.

٣. التقدير هو قيمة العنصر التقريبية في ضوء المعلومات المتاحة وتعدد العوامل المؤثرة علية ووجود عدم تأكد متعلق بهذه القيمة واستناد تحديدها الي الحكم المهني

لواضع هذه التقديرات من خلال الاعتماد علي أساليب معينه بما يؤدي في النهاية الي تقليل درجة الخطأ والتقدير الي اقل درجة ممكنة.

٤. التقديرات المحاسبية لها تأثير كبير على التقارير المالية وبالتالي كلما زادت دقة التقديرات زادت جودة القوائم المالية ومن ثم زاد التعبير الصحيح عن نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة والعكس صحيح.

٥. خصائص التقديرات المحاسبية تتمثل في عنصر عدم التأكد المتأصل في التقديرات، تعدد العوامل المؤثرة على التقديرات، الخطأ في إعداد التقديرات، تأثير التقديرات على نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة ، مسئولية الإدارة عن إعداد التقديرات المحاسبية، تأثير التقديرات على نتيجة النشاط والمركز المالي للوحدة.

٦. تقدير الانخفاض في قيمة المخزون يعد من الأمور التي تمثل تقديرات محاسبية أكثر تعقيداً من تقدير قيمة المخزون في حد ذاته، لذلك فمن الضروري أخذ كافة العوامل المؤثرة على تقدير الانخفاض في قيمة المخزون في الاعتبار حتى لا يتم المغالاة في تحديد قيمة الانخفاض أو التقليل من قيمته عن الواقع.

٧. كلما زادت الدقة في تحديد العمر الانتاجي المقدر للأصل زادت الدقة في تحديد مصروف الإهلاك ومن ثم صافي الربح بما يؤثر تأثيراً كبيراً على قرارات مستخدمي المعلومات الواردة في التقارير المالية.

٨. الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل يعد من التقديرات المحاسبية الذي يخضع لدرجة كبيرة من التعقيد في تحديده، ويتطلب التقدير الدقيق لها ضرورة أخذ كافة العوامل الممكنة في الاعتبار واستخدام أسلوب علمي في عملية التقدير.

٩. ضرورة مراعاة كافة العوامل التي من الممكن أن تؤثر على تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها وكذلك اتباع الطريقة التي تؤدي إلى زيادة درجة الدقة في هذا التقدير.

١٠. توجد أساليب كثيرة يمكن استخدامها في تقدير القيمة العادلة وبالتالي ينبغي تحري الدقة في تحديد العوامل واختيار الأسلوب الذي يحقق التقدير الأكثر دقة للقيمة العادلة.

١١. ضرورة العمل على استخدام أسلوب علمي يتصف بأعلى قدر ممكن من الدقة في التنبؤ للحصول على تقديرات محاسبية دقيقة قدر الإمكان.

١٢. ترشيد التقديرات المحاسبية يجب ان يتم في ضوء خصائص التقديرات المحاسبية.

١٣. مؤشرات ترشيد قياس التقديرات المحاسبية تتمثل في الشمول والمرونة والسرعة والثقة.

٢/١/٧ نتائج الدراسة الميدانية:

١. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة المخزون والعوامل المؤثرة علي تقدير قيمة الانخفاض.

٢. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي.

٣. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل والعوامل المؤثرة علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل.

٤. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الديون والعوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

٥. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة نحو استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس تقديرات العوامل المشتركة بين مستويات التقييم للقيمة العادلة في الأصول غير المالية والعوامل الخاصة بكل مستوي من مستويات التقييم.

٢/٧ توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإنه يمكن التوصية بما يلي:

١. ضرورة التأكيد على توفير خصائص التشكك المهني المتمثلة في تعليق وارجاء الحكم والبحث عن المعرفة واستجواب العقل وفهم الشخصية والثقة بالنفس والاستقلال الذاتي عند قيام المحاسبين بوضع وتقييم التقديرات المحاسبية لزيادة كفاءة وفعالية تلك التقديرات.

٢. توجيه القائمين علي اصدار وتعديل المعايير المحاسبية الي النص علي ان توافر خصائص التشكك المهني لدي المحاسبين عند قيامهم بوضع وتقييم التقديرات المحاسبية لما لها من تأثير إيجابي على عملية إعداد التقارير المالية وبالتالي تحقيق درجة عالية من جودة التقارير المالية بصفة عامة وجودة الأرباح بصفة خاصة.

٣. مناشدة الجهات المهتمة بموضوع الدراسة من محاسبين وباحثين وجهات قائمة علي اصدار وتعديل المعايير المحاسبية الاستفادة من الاطار المقترح عند تعاملهم مع

التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية لما لها من تأثير إيجابي علي جودة التقارير المالية ومن ثم رفع المنفعة التي تعود على مستخدميها.

٣/٧ المقترحات بدراسات مستقبلية:

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج يقدم الباحث مجموعة الأفكار التالية كتوجهات بحثية مستقبلية:

١. إجراء دراسات تتضمن تقييم الإطار المقترح لترشيد قياس التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية باستخدام بيانات فعلية قبل وبعد توفير الاطار.
٢. اجراء دراسات تتناول استخدام التشكك المهني من جانب المحاسبين لترشيد قياس مجالات اخري بخلاف مجالات التقديرات التي تناولتها الدراسة الحالية.
٣. إجراء دراسات تتناول اثر استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية طبقاً للاطار المقترح في الحد من ممارسات إدارة الارباح.
٤. إجراء دراسات تتناول اثر استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية طبقاً للاطار المقترح علي جودة الارباح.
٥. إجراء دراسات تتناول اثر استخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية طبقاً للاطار المقترح علي جودة التقارير المالية وزيادة منفعة مستخدميها.

٨. قائمة المراجع:

١/٨ المراجع العربية:

الإبياري، هشام فاروق مصطفى(٢٠١٣)؛" نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي -دراسة تحليلية وتجربة ميدانية"، *مجلة البحوث العلمية*، كلية التجارية -جامعة الإسكندرية، المجلد ٥٢، العدد ١، ص ص ٢٩٥-٣٢٥.

إكرام أحمد سعيد، سامي عبدالرحمن، صبري السجيني(٢٠١٥)؛ "أثر اختلاف أساليب تقدير المخصصات على القوائم المالية وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (٨)"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد التاسع والثلاثون، العدد الأول.

إيمان عبدالحي قارئ(٢٠٠٩)؛ "ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية (دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة السعودية)"، *رسالة دكتوراه غير منشورة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

ريشو، بديع الدين(٢٠١٣)؛" استراتيجيات التفاوض بين المراجع والعميل -العوامل المؤثرة -دراسة تطبيقية"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث، المجلد الثاني، ، ص ص ١٤٢-٢٢٢.

شكر محمود مصطفى، سطم صالح حسين، بابان إبراهيم عليوي(٢٠١٢)؛ "تحسين التنبؤ بمخصص الديون المشكوك في تحصيلها باستخدام الأساليب العلمية دراسة تطبيقية في المصرف العراقي الإسلامي للاستثمار والتنمية"، *مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية*، المجلد الرابع، العدد الأول، ص ص٢٨١-٢٩٢.

صلاح حسن على سلامة(٢٠١٣)؛ "إطار مقترح لتطوير مناهج تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية وانعكاسات ذلك على موثوقية القوائم المالية دراسة ميدانية" ، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الأول، ص ص ١-٣٠.

عاصم محمد سرور(٢٠١٣)؛ "دراسة تحليلية للمعيار IFRS13 قياسات القيمة العادلة ومقترحات التطوير"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع.

علي، وليد احمد محمد (٢٠١٥)؛ " تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله"، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص٤١٦-٤٨٣.

معايير المحاسبة المصرية المعدلة، قرار وزيرة الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بشأن الوقائع المصرية – العدد ١٥٨ تابع (أ) في ٩ يوليو سنة ٢٠١٥.

٢/٨ المراجع الأجنبية:

Aleksandra B. Zimmerman (2016); "The joint impact of management expressed confidence and response timing on auditor professional skepticism in client email inquiries", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31, No. 6/7, pp.566-588, https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2014-1145.

Alina Beattice, Dan Dacian (2013); "Creative accounting measurement and behavior" ,*Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica* ,Vol. 15, No. 1, pp. 107-115. http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1520131/09.pdf.

Asokan Anandarajan, Iftekhar Hasan, and Cornelia McCarthy(2007); "The use of loan loss provisions for capital management ,earnings management and signaling by Australian banks", *Accounting and Finance*, No. 47, pp. 357–379. http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-629X.2007.00220.x/pdf.

Auditing and Assurance Standards Board (AUASB) (2012); "Professional Skeptecism on an audit of a financial report" *Australian Government Auditing and Assurance standard Board*. http://www.auasb.gov.au/

Brian W. Mayhew and, Pamela R. Murphy (2014); "The Impact of Authority on Reporting Behavior, Rationalization and Affect", *Contemporary Accounting Research*, Vol.31, No.2, PP.420-443. http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12037.

Christina Chiang (2016); "Conceptualising the linkage between professional scepticism and auditor independence", *Pacific Accounting Review*, Vol. 28 No. 2, pp.180-200, https://doi.org/10.1108/PAR-08-2015-0034.

Cicilia Ionescu and Floarea Georgescu (2014); "Estimation and Valuation in accounting", *Journal of Economic Development, Environment and People*, Vol. 3, No.. 1 http://ojs.spiruharet.ro/index.php/jedep/article/view/59.

Claudiu Serban, Monica Patrutescu, and Ovidia Doinea(2013); "Evolution of the concept of accounting estimation and evaluation", *Annals of the University of Craiova, Economic Sciences Series* ,Vol.1, pp. 111-114.

Cletus Akenbor, David Kiabel (2014); "Accounting estimates and credibility of Financial statements in the Hospitality industry in Nigeria", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 9, No. 8, pp1070-1080. https://business.illinois.edu/profile/journals-mjaf/

Damito Magpantay(2013); "Equivalence of the 3 Methods of Estimating Bad Debts", *International Journal of Science and Research* (IJSR) , Vol. 2, No.. 1, pp.507-514. www.ijsr.net.

David Bond, Brett Govendir, and Peter Wells(2016); "An evaluation of asset impairments by Australian firms and whether they were impacted by AASB 136", *Accounting and Finance* ,No. 56, pp. 258-288. http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/acfi.12194/epdf.

Davide Secchi,(2011); "*Extendable Rationality, Organizational Change and Innovation*, Springer , New York , 2011. http://www.springer.com/us/book/9781441975416.

Diane Mayorga and Baljit Sidhu (2012); "Corporate disclosures of the major sources of estimation uncertainties", *Australian Accounting Review*, Vol. 22, No. 1, pp. 25-39.

Donald Thomas (2011); A Neural Network Approach to Estimating the Allowance for Bad Debt, PhD. A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy at Virginia Commonwealth University. http://scholarscompass.vcu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3600&context=etd

DR. A. O. Enofe, Innocent Ukpebor and N. Ogbomo (2015); "The Effect Of Accounting Ethics In Improving Auditor Professional Skepticism" *International Journal of Advanced Academic Research – Social Sciences and Education*, Vol.1, No. 2, http://www.ijaar.org/articles/volume1-Number2/The%20effect%20of%20accounting%20ethics%20in%20improving%20auditor%20professional%20skepticism.pdf.

Elsje Raubenheimer (2013); "Accounting estimates in financial statements and their Disclosure by some south African construction companies", *Journal of Economic and Financial Science*, Vol. 6, No. 2, pp. 383 – 400. https://journals.co.za/content/jefs/6/2/EJC142877.

Ersin Altin(2014); "*Rationalizing everyday life in late nineteenth century Istanbul C.1900*" , PhD Dissertation , Faculty of New Jersey Institute of Technology and Rutgers, The State University of New Jersey. http://rbhs.rutgers.edu/urbsyweb/students/altin.html.

Ewald Aschauer, Matthias Fink, Andrea Moro, Katharina van Bakel-Auer, and Bent Warming-Rasmussen (2017) Trust and Professional Skepticism in the Relationship between Auditors and Clients: Overcoming the Dichotomy Myth. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 29, No. 1, pp. 19-42, https://doi.org/10.2308/bria-51654

International Accounting Standards Board (IASB, 1), (2011); *"Presentation of Financial Statements"*, IFRS Foundation, and London.http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/

International Accounting Standards Board (IASB, 13), (2011); *"Fair Value Measurement"*, IFRS Foundation, London. http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/

International Accounting Standards Board (IASB, 16), (2011); *"Property, Plant and Equipment"*, IFRS Foundation, London.http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/

International Accounting Standards Board (IASB, 36), (2011); *Impairment of Assets,* IFRS Foundation, London. http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets/

International Accounting Standards Board (IASB, 37), (2011); *"Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets"*, IFRS Foundation, London. http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingent-assets/

International Accounting Standards Board (IASB, 8), (2011); *"Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors"*, IFRS Foundation, London. http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-8-accounting-policies-changes-in-accounting-estimates-and-errors/

International Accounting Standards Board IASB (2011); International Accounting Standard No.34: *Interim Financial Reporting*, IFRS

Foundation, London. http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-34-interim-financial-reporting/

International Accounting Standards Board IASB (2011); International Accounting Standard No.2: *Inventories*, IFRS Foundation, London. http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-2-inventories/

International Standards of Auditing (ISA, 200), (2012); "*Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*", https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards

International Standards of Auditing (ISA, 240), (2012); "*The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*", https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards.

International Standards of Auditing (ISA, 240),(2012); "The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements", https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards.

International Standards of Auditing (ISA, 505), (2012); "*External Confirmations*", https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards.

International Standards of Auditing (ISA, 570), (2012); "*Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*", https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards.

Janka Dimitrova and Anica Sorova (2016); "the role of professional skepticism in financial statement audit and its appropriate application", *Journal of Economic*, Vol. 1, No. 2, pp. 1-17. http://js.ugd.edu.mk/index.php/JE/article/view/1596.

Jei-Zheng Wu (2013); "Inventory write-down prediction for semiconductor manufacturing considering inventory age, accounting principle, and product structure with real settings", *Computers & Industrial Engineering*, Vol 65, No. 1, pp.128-136.

Jonathan H. Grenier (2017); "Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era", *Journal of Business Ethics*, Vol. 142, No. 2, pp. 241–256.https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-016-3155-1?no-access=true.

Joseph F. Brazel, Scott B. Jackson, Tammie Janell Rech, and Bryan Stewart (2013); "Hindsight Bias and Professional Skepticism: Does the End Justify the Means?", Brigham Young University (BYU) *Accounting Research Symposium*, 7th EARNet Symposium, 10-12 October 2013, Provo-Utah, USA.

Kathy Hurtt (2010); Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. AUDITING: *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29, No. 1, pp. 149-171https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149.

Kulikova L.I., Garyncev A. G., and Goshunova A. V., (2015); "Doubtful Debts Allowance Development: Stages and Methods of calculation", *Mediterranean Journal of Social Sciences*, MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol.6, No.1,pp. 448-452. http://www.mcser.org/journal/index.php/mjss/article/viewFile/5753/5548.

LIU Shulan, WU. , (2008); Necessity of Accounting Professional Judgment Training in Higher Education and Approaches to It, Hubei Provincial Department of Education. (Project serial number: 2800407).
http://www.drlillie.com/a544/kpmg/jdgmt/KPMG ProfJudgment Monograph.pdf.

Mark W. Nelson (2009); "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", AUDITING: *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28, No. 2, pp. 1-34. https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.1.

Mary E. Barth(2006); "Including Estimates of the Future in Today's Financial Statements", *Accounting Horizons*, Vol. 20, No. 3, pp. 271-285. https://doi.org/10.2308/acch.2006.20.3.271.

Medhat Endrawes and Gary S. Monroe (2013); "Professional Skepticism Of Auditors: A Cross-Cultural Experiment", *Research Paper*: Macquarie University, Oct. 2013,http://mobile.businessandeconomics.mq.edu.au/research/businesseconomicsresear.

Mohsen Nazari (2013); "Measuring Credit Risk of Bank Customers Using Artificial Neural Network", *Journal of Management Research* , Vol. 5, No. 2, 2013.pp 17-27. http://pakacademicsearch.com/pdf-files/ech/127/17-27%20Vol%205,%20No%202%20(2013).pdf.

Predrag Petronijevic, Nenad Ivanisevic, Marina Rakocevic, and Dragan Arizanovic (2012); "Methods of calculating Depreciation expenses of construction machinery", *journal of applied Engineering Science*, Vol.10, No. 1, pp. 207 -216. https://www.researchgate.net/publication/276228400.

Sabin Armaselu ,Claudiu Serban ,Dalia Simion (2013); "General aspects on the Accounting estimation- Fair value report", *Annals of the University of Craiova, Economic Sciences Series*, Vol.1, pp.115-120.

Samir M. El-Gazzar and Philip M. Finn, (2017) "Restatements and accounting quality: a comparison between IFRS and US-GAAP", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 15 No.. 1, pp.39-58, https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2015-0090.

Statement on Auditing Standards (SAS.109); "Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement ", is an auditing statement issued by the Auditing Standards Board of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html.

Statement on Auditing Standards(SAS.116); " Interim Financial Information", is an auditing statement issued by the Auditing Standards Board of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html.

Statement on Auditing Standards(SAS.82); "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", is an auditing statement issued by the Auditing Standards Board of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html.

Statement on Auditing Standards(SAS.99); "Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit", is an auditing statement issued by the Auditing Standards Board of the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). https://www.aicpa.org/research/standards/auditattest/sas.html.

Steven M. Glover and Douglas F. Prawitt (2014); Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum, *Current Issues in Auditing*: Fall 2014, Vol. 8, No. 2, pp. P1-P10. https://doi.org/10.2308/ciia-50895.

Timothy Brown(2014); "Advantageous Comparison and Rationalization of Earnings Management", *Journal of Accounting Research* , Vol. 52, No.4, pp. 849-876. http://scholar.google.com/citations?user=koANEkIAAAAJ&hl=en.

Tina D. Carpenter and Jane L. Reimers (2013); "Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 25, No. 2, pp. 45-69. https://doi.org/10.2308/bria-50468.

Vadim Cherepanov, Timothy Feddersen and, Alvaro Sandroni (2013);" Rationalization", *Theoretical Economics. Journal of the Econometric Society*, No. 8, pp. 775–800. http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.3982/TE970.

Vadim Cherepanovm, Timothy Feddersen, Alvaro Sandroni (2013); "Rationalization", *Theoretical Economics*, Vol. 8, No. 2, pp. 775-800. http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.3982/TE970.

Velina Popova (2012) "Exploration of skepticism, client-specific experiences, and audit judgments", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No. 2, pp.140-160, https://doi.org/10.1108/02686901311284540.

Walter Bossert , Yves Sprumont , Kotaro Suzumura(2005); "Consistent Rationalizability", *Economica, London School of Economics and Political Science*, Vol. 72, No. 286, PP. 185-200. https://ideas.repec.org/e/pbo182.html.

Xiao-Sheng Si, Wenbin Wang, Chang-Hua Hu, Dong-Hua Zhou, and Michael G. Pecht(2012); "Remaining useful life estimation based on a Nonlinear diffusion degradation process", *IEEE Transactions on Reliability*, Vol. 61, No. 1, http://ieeexplore.ieee.org/document/6135842/?section.

Xiao-Sheng Si, Wenbin Wang, Chang-Hua Hu, Dong-Hua Zhou, and Michael G. Pecht(2012); "Remaining useful life estimation based on a Nonlinear diffusion degradation process", *Data-Driven Remaining Useful Life Prognosis Techniques* pp. 183-215. http://ieeexplore.ieee.org/iel5/24/4378406/06135842.pdf.

Zhigang Tian(2012); " An artificial neural network method for remaining useful life prediction of equipment subject to condition", *Journal of Intelligent Manufacturing*, Vol. 23, No. 2, pp. 227–237. https://link.springer.com/article/10.1007/s10845-009-0356-9.

Zili Zhuang(2016); "Discussion of An evaluation of asset impairments by Australian firms and whether they were impacted by AASB 136", *Accounting and Finance*, No.56, pp. 289-294. http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/acfi.12199/epdf.

ملحق الدراسة

قائمة استقصاء

عن دراسة بعنوان

اطار مقترح لاستخدام التشكك المهني في وضع وتقييم

التقديرات المحاسبية - دراسة ميدانية-

إعداد

د. عماد سعد محمد الصايغ

أستاذ المحاسبة المساعد

بكلية التجارة (بنين)، جامعة الأزهر

تهدف الدراسة إلى *توفير اطار لاستخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية*. ويتم تحقيق هذا الهدف العام من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

- دراسة إمكانية تطبيق التشكك المهني في مجال تقديرات المحاسبة المالية.
- تحديد مجالات تقديرات المحاسبة المالية التي يمكن استخدام التشكك المهني فيها.
- تحديد الطريقة المناسبة لاستخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبية المالية.
- استطلاع اراء أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية ومراقبي الحسابات الخارجيين ومعدي التقارير المالية لتقييم صلاحية الاطار المقترح لاستخدام التشكك المهني لترشيد قياس التقديرات المحاسبية المالية.

وباعتباركم من الأطراف ذات الاهتمام بهذا الموضوع فإن التعرف على رأي سيادتكم سوف يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهداف هذه الدراسة. وأحب أن أؤكد لسيادتكم أن البيانات الواردة بهذه القائمة سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، ولن يطلع عليها سوي الباحث.

،،،،مع خالص الشكر والتقدير مقدماً علي تعاونكم،،،، الباحث

الاسم (اختياري): .....

الوظيفـــة: برجاء تحديد نوع الوظيفة التي تعمل بها:

أستاذ محاسبة ومراجعة	مراقب حسابات خارجي	معد للقوائم المالية

أسئلة قائمة الاستقصاء

المحور الأول: الأسئلة التالية تتعلق باستخدام التشكك المهني لترشيد قياس تقديرات الانخفاض في قيمة المخزون، برجاء تحديد درجة موافقتك علي الأسئلة الآتية:

السؤال الأول: العوامل التي تشير الي انخفاض في قيمة المخزون تتمثل في الآتي:

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/١	الغرض من الاحتفاظ بالمخزون.					
٢/١	التغير في مستويات الأسعار					
٣/١	الأسلوب المستخدم في تقدير قيمة مخزون اخر المدة(طريقة الوارد أولاً بصرف أولاً، وطريقة المتوسط المرجح).					
٤/١	معدل دوران المخزون في الوحدة الاقتصادية.					
٥/١	معدل دوران المخزون علي مستوي الصناعة.					

السؤال الثاني: العوامل المؤثرة علي تقدير قيمة الانخفاض في المخزون تتمثل في الآتي:

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/٢	صافي القيمة القابلة للتحقق(المبلغ المتوقع من بيع المخزون).					
٢/٢	التكلفة المقدرة لإتمام التصنيع.					
٣/٢	التكلفة المقدرة لإتمام بيع المخزون.					
٤/٢	تقادم المخزون.					
٥/٢	تلف المخزون.					

المحور الثاني: الأسئلة التالية تتعلق باستخدام التشكك المهني لترشيد قياس تقديرات العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل، برجاء تحديد درجة موافقتك علي الأسئلة الآتية:

السؤال الثالث: العوامل التي تؤثر علي حدوث تغيير في العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل تتمثل في الآتي:

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/٣	التقادم الفني للأصل المتمثل في ظهور أصول جديدة او تغير في الطلب علي منتجات الأصل.					
٢/٣	استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل.					
٣/٣	القيود القانونية علي استخدام الأصل.					
٤/٣	اعتماد عمر الأصل علي أصول اخري بالوحدة.					
٥/٣	مستوي نفقات الصيانة المطلوب للحفاظ علي المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل.					
٦/٣	عدم قدرة الأصل على الوفاء باحتياجات الوحدة المتزايد.					

السؤال الرابع: العوامل المؤثرة علي تقدير العمر الإنتاجي المقدر للأصول طويلة الاجل تتمثل في:

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/٤	الاستخدام المتوقع للأصل من قبل الوحدة.					
٢/٤	الخبرة السابقة للوحدة والمستمدة من استخدام أصول مماثلة بنفس					
٣/٤	التدفقات النقدية المتوقع توليدها من الأصل.					
٤/٤	الاستخدام الفعلي للأصل.					
٥/٤	التآكل المادي للأصل.					

المحور الثالث: الأسئلة التالية تتعلق باستخدام التشكك المهني لترشيد قياس تقديرات مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل، برجاء تحديد درجة موافقتك علي الأسئلة الآتية:

السؤال الخامس: العوامل التي تشير الي حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل تتمثل في الآتي:

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/٥	حدوث تقادم او تلف مادي للأصل.					
٢/٥	مدي إمكانية الاستمرار في استخدام الأصل من عدمه.					
٣/٥	انخفاض التدفقات النقدية الناتجة من بيع الأصل في نهاية عمره الانتاجي عما هو متوقع في الموازنة التقديرية.					
٤/٥	زيادة التدفقات النقدية المعلقة باستخدام الأصل وصيانته عما هو متوقع في الموازنة التقديرية.					
٥/٥	التغيرات السلبية في البيئة التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادي والتشريعي الذي تعمل فيه الوحدة.					
٦/٥	انخفاض القيمة السوقية للأصل.					
٧/٥	دراسة التنبؤات السابقة للسنوات المقبلة من خلال معدل ثابت للزيادة او النقصان على مستوى القطاع الذي تتم فيه محاسبة					
٨/٥	دراسة التنبؤات الخاصة بالإدارة خلال الفترة المقبلة(خمس					
٩/٥	خسائر التشغيل المرتبطة باستخدام الأصل.					
١٠/٥	الزيادة في أسعار الفائدة وغيرها من معدلات العائد الأخرى في السوق الذي تعمل فيه الوحدة.					

السؤال السادس: العوامل التي تؤثر علي تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل تتمثل في:

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/٦	السعر الذي سيتم الحصول عليه مقابل بيع الأصل في معاملة					
٢/٦	صافي القيمة البيعية للأصل.					
٣/٦	أفضل تقدير للإدارة في العمر الإنتاجي المتبقي للاصل.					
٤/٦	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل.					

المحور الرابع: الأسئلة التالية تتعلق باستخدام التشكك المهني لترشيد قياس تقديرات مقدار مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، برجاء تحديد درجة موافقتك علي الأسئلة الآتية:

السؤال السابع: العوامل التي تشير الي الشك في القدرة علي تحصيل الدين تتمثل في الآتي::

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/٧	عدم التأكد المتعلق بتحديد قيمة الديون المشكوك في					
٢/٧	المراكز المالية للعملاء.					
٣/٧	الضمانات المأخوذة من العملاء.					
٤/٧	سجل المعاملات السابقة للعميل.					
٥/٧	فترة التأخير في السداد.					
٦/٧	وجود منازعات قضائية للعميل مع الغير.					
٧/٧	الحالة العامة للاقتصاد والصناعة في الدولة.					
٨/٧	كفاءة جهاز الائتمان والتحصيل.					
٩/٧	الشكل القانوني للعميل.					
١٠/٧	١المخاطر المتعلقة بعدم التأكد المحيط بالوصول الي افضل					
١١/٧	مجموع النقاط الائتمانية للعميل(من حيث تاريخ العميل في السداد، ديونه غير المسددة، طول الفترة الذي يحصل فيها العميل علي الائتمان، نوع الائتمان المقدم له، عدد					

السؤال الثامن: العوامل التي تؤثر علي تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها تتمثل في الآتي:

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/٨	الطريقة المستخدمة لحساب المخصص(نسبة من العملاء، او نسبة من المبيعات، او تحليل اعمار الديون).					
٢/٨	معدل الخصم(تكلفة الفرصة البديلة للتدفقات النقدية المتخلي عنها في الوقت الحالي مقابل الحصول علي تدفقات نقدية					
٣/٨	أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الالتزام الحالي في نهاية					

المحور الخامس: الأسئلة التالية تتعلق باستخدام التشكك المهني لترشيد قياس تقديرات القيمة العادلة للأصول غير المالية، برجاء تحديد درجة موافقتك علي الأسئلة الآتية:

السؤال التاسع: العوامل المشتركة بين مستويات التقييم تتمثل في الآتي تتمثل في الآتي:

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/٩	أفضل واحسن استخدام للأصل من حيث كونه مجدي مالياً.					
٢/٩	أفضل واحسن استخدام للأصل من حيث كونه مجدي مادياً.					
٣/٩	أفضل واحسن استخدام للأصل من حيث كونه مجدي قانونياً.					
٤/٩	رواج او كساد السوق.					
٥/٩	ندرة الأصل.					
٦/٩	المبلغ المطلوب حالياً لاستبدال الأصل باخر له نفس الطاقة الإنتاجية					
٧/٩	مستوي التقييم الذي يتم طبقاً له قياس القيمة العادلة.					
٨/٩	القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالأصل.					

السؤال العاشر: العوامل الخاصة بكل مستوي تقييم من المستوي الثلاثة فتتمثل في الآتي::

م	العامل	موافق جدا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
١/١٠	الأسعار المعلنة غير المعدلة للأصول المطابقة للأصل في السوق النشط(المستوي الأول).					
٢/١٠	الأسعار المعلنة غير المعدلة للأصول المتماثلة للأصل في السوق النشط(المستوي الثاني).					
٣/١٠	الأسعار المعلنة للأصول المطابقة أو المتماثلة للأصل في السوق غير النشط(المستوي الثالث).					
٤/١٠	الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل في ظل غياب المدخلات القابلة					