

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة: مع دراسة ميدانية

د/ أشرف أحمد محمد غالي
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة قناة السويس

ملخص البحث:

استهدف البحث تحليل وتفسير العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في البيئة المصرية، حيث ركزت الدراسة على أربعة آليات رئيسية هي: تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات، وتفعيل جلسات العصف الذهني، والتفعيل الاختباري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة، وتفعيل استراتيجيات التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات.

وفي سبيل تحقيق هدف البحث قام الباحث بعرض وتقييم للأدبيات السابقة ذات العلاقة بمجال البحث، بالإضافة للتأصيل العلمي للشك المهني عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ودراسة الإطار النظري لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة في الفكر المحاسبي ومؤشرات جودتها، وتحديد أهم التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ودراسة انعكاس الآليات المؤثرة في تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني علي جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة وقد اعتمد الباحث على منهجي البحث الاستقرائي، والاستنباطي، واختبار فروض البحث تم الاعتماد على عمل قائمة استقصاء كأداة لجمع البيانات المستخدمة في اختبار مدي صحة فروض البحث، وقد تمثلت فئات الدراسة في عدد (٥٣) مراقبي الحسابات الخارجيين، (٣٤) المستثمرين والمحللين الماليين، (٢٧) الأكاديميون تخصص المحاسبة والمراجعة.

وقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود اتفاق بين آراء عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية وهو ما يؤيد قبول الفرض الأول، كما توصلت الدراسة إلى رفض الفرض الثاني الرئيسي وقبول الفرض البديل وهو وجود علاقة ارتباط معنوية بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، واستناداً للنتائج السابقة يوصي الباحث بعدة توصيات أهمها: توجيه الفكر المحاسبي لإجراء مزيد من البحوث التي يمكن أن تقدم تفسيراً إضافياً عن أثر التزام مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية بممارسة الشك المهني أثناء عملية التأكيد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ضرورة طرح معيار مراجعة مصري أو دولي لممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني عند مراجعة الشركات المدرجة في البورصة، نظراً لتأثيره على جودة الأحكام المهنية المرتبطة بجودة التقارير المالية للشركات المدرجة بالبورصة.

الكلمات المفتاحية:

الشك المهني في المراجعة- تقديرات الإدارة للقيمة العادلة – معايير المراجعة.

Analyzing the relationship between mechanisms that influence the development practices of External Accounts for professional skepticism and quality indicators of fair value management estimates With a field study

Abstract:

The study aimed at analyzing and interpreting the relationship between the mechanisms that affect the development of the practices of the auditors of the Professional skepticism and the quality indicators of the fair value management estimations in the Egyptian environment. The study focused on four main mechanisms: improving the management of the cognitive structure of the auditor, activating brainstorming sessions, activating Joint Audit And the activation of the industrial specialization strategy for auditors.

In order to achieve the objective of the research, the researcher presented and evaluated the previous literature related to the field of research, in addition to the Scientific consolidation of the professional skepticism when reviewing the fair value management estimates, the theoretical framework of the management's estimates of fair value in accounting thought and quality indicators, and the most important challenges facing the auditors when reviewing The management's fair value estimates, and the reflection of the mechanisms that affect the development of auditors' practice of professional judgment on the quality of fair management estimates, The researcher relied on the methods of research inductive and deductive, and to test research hypotheses was based on the work of a survey list as a tool to collect data used in testing the validity of research hypotheses. The study categories were the number of (53) external auditors, 34 investors and financial analysts, (27) Academics at Faculties of Commerce.

The results of the field study indicate that there is an agreement between the views of the study sample on the challenges faced by the auditors when reviewing the management's fair value estimates in the Egyptian business environment. This supports the acceptance of the first hypothesis. Morality among the mechanisms that influence the development of the practices of the auditors of the professional doubt and the quality indicators of management estimates of fair value, Based on the previous findings, the researcher recommends several recommendations, namely: directing accounting thinking to conduct further research that can provide an additional explanation of the impact of the auditors' commitment in the Egyptian professional practice environment to practicing professional skepticism during the process of asserting fair value management estimates; International auditing practices of the professional auditors when reviewing

the companies listed on the Egyptian Stock Exchange, due to its impact on the quality of professional judgments related to the quality of the financial reports of companies listed on the stock exchange.

Key words:

Professional skepticism in the audit - Fair value management estimates - Auditing standards

١- الإطار المنهجي للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

تعتمد الطرق التقليدية لقياس الأصول والالتزامات على التكلفة التاريخية، حيث يتم تسجيل الأصول والالتزامات بالأسعار الفعلية لاقتناء تلك الأصول أو التعهد بسداد تلك الالتزامات، وذلك كنتيجة للالتزام بتطبيق ممارسات التحفظ المحاسبي Accounting Conservatism، وبالتالي تصبح القيمة المسجلة تركز بشكل كبير على ما حدث فعلاً، والتي تختلف سواء بالزيادة أو النقص عن القيمة الحالية، مما أدى إلى عدم مواكبة التغيرات لظروف السوق الجارية (Mackowiak, 2017)، وبالتالي عدم القدرة على توفير معلومات ملائمة لمستخدمي التقارير المالية، والتي تمكنهم اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، مما جعل التكلفة التاريخية مقياساً غير ملائم للمعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية (Mackowiak, 2017; Prochazcka, 2011).

وبعد تزايد الانتقادات من قبل مستخدمي المعلومات للتكلفة التاريخية فقد تم التوجه نحو القيمة العادلة، حيث أصبحت من أكثر المقاييس استخداماً في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS)، ومعايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) حيث يتم تطبيقها على أساس اختياري أو إجباري سواء في القياس الأولى أو اللاحق لكثير من الأصول والالتزامات، كما تستخدم أيضاً كأساس للعديد من الإفصاحات المالية (Zamora-Ramirez & Moiales-Diaz, 2018). وفي ظل التكلفة التاريخية يقتصر دور مراقبي الحسابات على مراجعة واعتماد البيانات التاريخية دون النظر إلى تقديرات إدارة المنشأة، فمثل هذه التقديرات المحاسبية تبنى على العديد من الفروض، والتي قد لا تتحقق في المستقبل، نظراً لأنها تمثل قيمة تقريبية لبعض بنود القوائم المالية للمنشأة، كما أن دقة هذه التقديرات تتوقف على دقة البيانات الأصلية التي تقوم إدارة المنشأة بتحليلها وتبويبها وتشغيلها وتعمل بها حتى إعداد القوائم المالية (فوده، وآخرين، ٢٠١٧)، مما يتطلب من معدي القوائم المالية ممارسة الحكم المهني عند قياس تلك التقديرات والاعتراف بها في القوائم المالية، والذي قد يختلف فيما بين معدي القوائم المالية، خاصة في ظل ظروف عدم التأكد المحيطة بتقديرات القيمة العادلة.

وبالتالي أصبح من الضروري التأكد من سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات من خلال إدراك السمات الشخصية لمراقبي الحسابات، ومعرفة الضمنية، ومستوى الشك المهني الذي يمارسه (Ahamed, 2015; Bowlin et al., 2014)، الأمر الذي أدى بدوره إلى توجيه الاهتمام نحو التأكيد على أهمية وضرورة ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني (مصطفى، ٢٠١٢)، فالشك المهني يجعل مراقبي الحسابات أكثر قدرة على تقييم المعالجات المحاسبية التي تعدها الإدارة (Nelson, 2009).

٢/١ مشكلة وتساؤلات البحث:

شهدت الفترة الأخيرة تغيراً جوهرياً في نهج إعداد التقارير المالية، وذلك من خلال الابتعاد عن معيار التكلفة التاريخية، والذي يمثل حجر الزاوية للمحاسبة المالية، والاتجاه نحو محاسبة القيمة العادلة (Cenciarelli et al., 2018)، وبالتالي أصبحت القيمة العادلة أساس للقياس والتقارير عن الأصول والالتزامات المالية وغير المالية (Bratten et al., 2013). وبناءً على ذلك اتجهت جهود كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، سواء من خلال العمل الفردي أو العمل المشترك فيما بينهما لإصدار المعايير، والتفسيرات التي تدعم عملية القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة، ومن الأمثلة الهامة على جهود كلا المجلسين صدور معيار القيمة العادلة الأمريكي رقم (١٥٧) سنة ٢٠٠٦ بعنوان قياس القيمة العادلة (أبو الخير، ٢٠٠٩)، وكذلك إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (IFRS 13) في ١٢ مايو ٢٠١١ بعنوان Fair Value Measurement والذي يسرى على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد ١ يناير ٢٠١٣، وذلك من أجل تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الدولية، ومعايير المحاسبة الأمريكية (Ogundana et al., 2018).

وقد واكب التوجه المتزايد نحو محاسبة القيمة العادلة استجابة واسعة من واضعي المعايير المحاسبية في البيئة المصرية، حيث صدرت معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ متضمنة معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) بعنوان قياس القيمة العادلة وذلك لتأكيد هذا التوجه الدولي المتزايد نحو محاسبة القيمة العادلة (صالح، وآخرين، ٢٠١٧)، وفي ظل التوجه نحو استخدام القيمة العادلة يمكن أن يُساء استخدامها من قبل المديرين الانتهازيين لزيادة ثرواتهم على حساب المساهمين، وذلك من خلال استخدام المرونة، والحرية الممنوحة لهم عند إعداد تقديرات القيمة العادلة، والاعتراف بالمكاسب والخسائر في الوقت الذي يتفق مع تفضيلاتهم (Siekkinen, 2016)، حيث أظهرت الممارسة العملية لتطبيق القيمة العادلة قيام شركة Tornator الفنلندية للغابات في عام ٢٠٠٧م، وكذلك شركة Land Securities الانجليزية للعقارات في عام ٢٠١١م بالتقرير عن التغير غير المحقق في القيم العادلة كمكاسب في قائمة الدخل (Sundgren, 2013).

في ظل ثورة المعلومات، والابتكارات، والعولمة، وبهدف التكيف مع المتغيرات التي حدثت في بيئة النظام المحاسبي، ومعالجة البعد الشخصي لمعلومات القيمة العادلة، والحد من ظاهرة إدارة الأرباح، والتعامل مع المعالجات المحاسبية المعقدة، والتحقق من كفاية الإفصاح المحاسبي (فوده، وآخرين، ٢٠١٧، Marra, 2016)، فقد زاد الاهتمام بدور مراقبي الحسابات في مراجعة تقديرات القيمة العادلة، والتي يتطلب من مراقبي الحسابات تقييم مدى صلاحية، وسلامة تلك التقديرات معتمداً على خبرته وتقديره الشخصي وتقييمه للافتراضات التي وضعتها الإدارة (فوده، وآخرين، ٢٠١٧).

وبناءً على سبق ظهرت العديد من التحديات أمام مراقبي الحسابات عند قيامه بمهام مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة. وتظهر المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر ومراجعتها، حيث يكتنف تقديرات القيمة العادلة قدر كبير من الحكم الشخصي، نظراً لتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية (السائح، ٢٠١٧)، عند التحقق من سعر أي أصل أو التزام الذي يعكس إلى حد ما الواقع الاقتصادي، بالإضافة إلى إمكانية تعرض مراقبي الحسابات

لمخاطر التقاضي في ظل عدم تحديد المدخل الملائم لمراجعة تقديرات القيمة العادلة (Pannese and DelFavero, 2010).

وقد أكد معيار المراجعة الأمريكي (SAS. 99) على ضرورة ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني بشأن تعديل طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة لاحتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال، كما اهتمت المعايير المهنية بأهمية وخطورة الأحكام والقرارات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، والتي تتطلب من مراقبي الحسابات ممارسة الشك المهني، حيث أشار معيار (ISA, 540) إلى انه يجب على مراقبي الحسابات تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية، وصالحة فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف الحالية (الصايغ، ٢٠١٧).

وعلى الرغم من تأكيد معايير المراجعة على أهمية أن يتسم مراقبي الحسابات بعقلية متسائلة، وأن يبدي تقييماً انتقادياً للأدلة، إلا إنه لا يقوم دائماً بتقييم أدلة المراجعة وفقاً لما تطلبه تلك المعايير، وبسبب هذا القصور في تقييم الأدلة غالباً ما يفشل مراقبي الحسابات في تطبيق مستوى مناسب من الشك المهني (أبو جبل، ٢٠١٧)، وقد أكدت المنظمات المهنية على أن مراجعة التقديرات المحاسبية أكثر تعرضاً للخطأ بشكل كبير (IFIAR, 2015; PCAOB; 2016, 2013)، حيث نص تقرير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة على أن نقص المستوى المطلوب من الشك المهني يعتبر أحد أهم الأسباب وراء حالات الفشل المرتبطة بأوجه القصور في أعمال المراجعة، خاصة فيما يتعلق بعدم تطوير التوقعات المناسبة (PCAOB,2008, 2010; Ghosh et al., 2016).

وبناءً على ما تقدم يري الباحث أن عدم ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني بشكل كافي عند تقييم أدلة المراجعة المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة، خاصة في ظل عدم وجود معيار إرشادي محدد يوضح الممارسة المناسبة للشك المهني في مجال تقييم تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، سوف يؤدي إلى فشل مراقبي الحسابات في إضفاء الثقة والمصادقية عن عدالة القوائم المالية، الأمر الذي قد يؤدي إلى انخفاض ثقة المستخدمين في جودة التقارير المالية، وتقارير مراقبي الحسابات من جهة، وارتفاع معدل الدعاوي القضائية من جهة أخرى.

وانطلاقاً مما سبق يرى الباحث أنه يجب تدعيم دور مراقبي الحسابات عند ممارسة الشك المهني لمواجهة التحديات المرتبطة بمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وذلك بهدف تحسين جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، وبالتالي يمكن تحديد المشكلة البحثية لهذه الدراسة من خلال عرض التساؤل البحثي التالي: ما هي الآليات المؤثرة في تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني وعلاقتها بمؤشرات جودة تقديرات الإدارة المرتبطة بالقيمة العادلة؟ وعليه يمكن أن تحدد مشكلة البحث من خلال عرض التساؤلات البحثية الآتية:

- ما هو مفهوم وأهمية الشك المهني لمراقبي الحسابات في ظل مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة؟
- ما هي تقديرات الإدارة للقيمة العادلة والتحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند قيامه بمهام مراجعة تلك التقديرات؟
- ما هي أهم الجهود الدولية المبذولة في مجال تحسين مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة؟

- ما هي الآليات المؤثرة في تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في البيئة المصرية؟
- ما هو أثر تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني على مؤشرات جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة؟

٣/١ أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث، يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تحليل وتفسير العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ويشتمل من الهدف الرئيس للبحث مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:

- ١- بيان مفهوم وطبيعة ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني في بيئة الأعمال.
- ٢- تحليل وتقييم لأهم الجهود الدولية، والاتجاهات الحديثة في مجال مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- ٣- دراسة وتحليل لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة في الفكر المحاسبي ومؤشرات جودتها.
- ٤- التعرف على أهم التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- ٥- بيان أثر الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني على مؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- ٦- تقديم دليل ميداني لأثر آليات تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني على مؤشرات جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٤/١ أهمية ودوافع البحث:

يستمد البحث أهميته من المشكلة التي يتصدى لها والتي تتمثل في محاولة التغلب على التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة من خلال تحديد آليات لتطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني، وتحسين أحكامه المهنية خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة في ضوء الاعتماد على آليات تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات، تفعيل جلسات العصف الذهني، التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة، تفعيل استراتيجيات التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات، وذلك بهدف تلبية احتياجات كافة الأطراف المستفيدة من نتائج عملية مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ومن هنا يري الباحث أن أهمية البحث، ترجع لعدة اعتبارات أهمها:

- تزايد الاهتمام على المستوى الدولي بدراسة العوامل المؤثرة في تحسين مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وكذلك التأكيد على ضرورة البحث في الطرق المختلفة لتحسين مراجعة تلك التقديرات (Hermanson et al., 2017) إلا أنه وفي حدود علم الباحث توجد فجوة بحثية في الأدبيات المحاسبية تتمثل في ندرة الدراسات والأبحاث التي تناولت تطوير ممارسات الشك المهني لمراقبي الحسابات عند مراجعة هذه التقديرات خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة، وبالتالي هناك حاجة إلي تعزيز المساحة المعرفية لموضوع البحث باعتباره أحد مجالات التطوير في علم المراجعة.

- الملاءمة القيمية للمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية والمقاسة بالقيمة العادلة للمستثمرين الحاليين والمرتبين، وترشيد قرارات أصحاب المصالح بصفة عامة، حيث تظهر القيمة الحقيقية لأصول والتزامات الشركة وفقاً لأسعار السوق الحالية، مما يؤثر إيجابياً على نتائج الأعمال، والقيمة السوقية للشركة (Magan et al., 2015; Ogundana et al., 2018).

- تعتبر تقديرات القيمة العادلة أقل موثوقية لأنها تُبنى على تقديرات النماذج الرياضية، كما أن هذه التقديرات تكون مُعرضة للتلاعب بصورة أكبر من قبل إدارة الشركة، وذلك لعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات (صالح، وآخرين، ٢٠١٧)، ويترتب على الأخطاء في التقدير انخفاض توافر خاصية الحياد ومن ثم التمثيل الصادق للمعلومات (سلامة، ٢٠١٣)، وتظهر هنا أهمية مساهمة ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني في زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية المتعلقة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وبالتالي تعزيز جودة المراجعة وثقة المستثمرين وتحقيق الاستقرار المالي.

- مساهمة آليات تطوير ممارسة الشك المهني في زيادة قدرة مراقبي الحسابات على تعزيز أحكامهم المهنية المتعلقة بالتأكد من كفاية الإفصاح المحاسبي عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة. خاصة في ظل نقص الخبرة، والتدريب، والمعرفة الفنية لمراقبي الحسابات المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة (Griffith, 2015; Joe et al., 2017a; Appah and Ogiriki, 2018)، حيث تُساعد على إمكانية إدراك مراقبي الحسابات للتلاعب والعش في القوائم المالية المرتبط بهذه التقديرات بصورة أفضل.

- **الإضافة العلمية التي تقدمها الدراسة والمتمثلة في تحديد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في ضوء التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات، ومحدودية المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها عند قياس القيمة العادلة، وضعف نظم الحوكمة، مما يساعد في تضيق الفجوة البحثية الناتجة عن عدم إعطاء الاهتمام الكافي في الأدبيات السابقة خاصة على المستوى المحلي، وأيضاً المساهمة في تضيق الفجوة الأكاديمية في هذا الشأن، وإيجاد دليل ميداني من البيئة المصرية على العلاقة بين المتغيرات البحثية لموضوع الدراسة.**

٥/١ منهج البحث:

اعتمد الباحث على منهجي البحث الاستقرائي، والاستنباطي نظراً لأن البحث له اتجاهين أولهما نظري تم الاعتماد عليه في دراسة وتحليل ما ورد بالأدبيات ذات العلاقة وبناء الإطار النظري للبحث، واتجاه آخر ميداني، وتناول الباحث ذلك بإتباع الخطوات الرئيسية الآتية:

- ملاحظة الظاهرة موضوع الدراسة والمتمثلة في تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة مراجعة تقديرات القيمة العادلة، في ضوء حالات الفشل والإخفاق والتناقض للعديد من مكاتب المراجعة التي قامت بالتأكد على تقديرات القيمة العادلة.

- تكوين الإطار النظري للبحث ثم وضع الفروض من خلال خبرة الباحث العلمية.
- تحديد المنهجية الملائمة للقيام بالدراسة الميدانية اللازمة وذلك من خلال تحديد نوع البيانات المطلوبة وعينة المجتمع المناسبة، وأساليب التحليل الإحصائي المناسبة.
- اختبار فروض البحث، وتحليل البيانات، وتفسير النتائج، للوصول إلى الحقائق والتعميمات العلمية المرتبطة بالعلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات القيمة العادلة.

٦/١ فروض البحث:

في ضوء طبيعة المشكلة وما هو مستهدف من دراستها تم اقتراح الفروض البحثية التالية:
الفرض الأول: لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية.

الفرض الرئيسي الثاني: لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة. ويمكن اختبار هذا الفرض في ضوء اختبار الفروض الفرعية الأربعة التالية:

- (١) **الفرض الفرعي الأول:** لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- (٢) **الفرض الفرعي الثاني:** لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تفعيل جلسات العصف الذهني لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- (٣) **الفرض الفرعي الثالث:** لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تفعيل الاختياري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- (٤) **الفرض الفرعي الرابع:** لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٧/١ هيكل البحث:

انطلاقاً من أهميته البحث، وتحقيقاً لأهدافه والإجابة على تساؤلاته البحثية، فقد تم تناول البحث على النحو التالي:

- ١- الإطار المنهجي للبحث.
- ٢- تحليل وتقييم للأدبيات المحاسبية ذات العلاقة وتحديد الفجوة البحثية.
- ٣- التأصيل العلمي للشك المهني عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- ٤- الإطار النظري لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة في الفكر المحاسبي ومؤشرات جودتها.
- ٥- التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- ٦- انعكاس الآليات المؤثرة في تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني علي جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- ٧- تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبارات الفروض.
- ٨- النتائج، والتوصيات، والتوجهات البحثية المستقبلية.

٢- تحليل وتقييم للأدبيات المحاسبية ذات العلاقة وتحديد الفجوة البحثية:

يعرض الباحث هنا بعض الأدبيات التي أطلع عليها، والمرتبطة بالمتغيرات البحثية موضوع الدراسة، للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج والاستفادة منها في استكمال الجوانب البحثية للدراسة، بما يحقق التكامل بين الأدبيات السابقة في هذا الشأن، وذلك كما يلي:

١/٢ الأدبيات المرتبطة بالعوامل المؤثرة في مستوى الشك المهني:

تمثل الهدف الرئيس لدراسة (مصطفى، ٢٠١٢) في محاولة التعرف على الدور الذي يمكن أن يلعبه مستوى الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات، واعتمدت عينة الدراسة على مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة، أو بالجهاز المركزي للمحاسبات، وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني وفقاً لمعايير المراجعة المصرية تساعده على تحسين حكمة المهني، مما يؤكد على أن مستوى الشك المهني يلعب دوراً إيجابياً في تحسين جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات، وقد أوصت الدراسة بضرورة توجيه مراقبي الحسابات في البيئة المصرية نحو ممارسة الشك المهني في كافة مراحل عملية المراجعة، لما لذلك من دور هام وفعال في تحسين جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات.

في حين هدفت دراسة (Carpentier and Reimers, 2013) إلى بيان أثر مؤشرات الاحتمال على أحكام وإجراءات مراقبي الحسابات في ظل ممارسة الشك المهني، وقامت الدراسة بإجراء تجربة معملية على عينة مكونة من (١٢٠) مراقب حسابات من إحدى مؤسسات المراجعة الأربعة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات الذين لديهم حالة عالية من الشك المهنية يكون لديهم قدر أكبر لتحقيق فعالية عملية مراجعة الحسابات بدون التضحية بالكفاءة، وأن ممارسة الشك المهني وسيلة سهلة نسبياً، ومنخفضة التكلفة تعمل على زيادة فعالية الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات تجاه مؤشرات الاحتمال.

بينما تناولت دراسة (الإبياري، ٢٠١٣) كيفية تحسين جودة المراجعة من خلال العمل على تحسين كفاءة وفعالية إجراءات الفحص التحليلي على مستوى الشك المهني للمراجع، وقامت الدراسة بتحليل ممارسات إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي، وكذلك تحليل مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء الفحص التحليلي في وجود خطر إدارة العميل للفحص التحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن انخفاض مستوى الشك المهني للمراجع عند أداء الفحص التحليلي، وانخفاض قدرته على تحديد تقلبات القيم الدفترية غير العادية الناتجة عن ممارسات إدارة عميل المراجعة للأرباح، كما أن الشك المهني للمراجع يتأثر سلباً بممارسات العميل لإدارة الفحص التحليلي.

واستهدفت دراسة (ريشو، ٢٠١٤) إجراء دراسة تجريبية عن عميل مراجعة مقترض، وذلك لاختبار أثر اختلاف مستوي الشك المهني في البيئة المهنية المصرية على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب، وقد انتهت الدراسة إلى أن المشاركين ذوو الشك المهني الأعلى سوف يكون لديهم قدرة أكبر على تحديد عوامل التلاعب، وإجراءات اكتشافه، كما إنهم أقل ثقة فيما تقدمه الإدارة من تبريرات وتفسيرات ومزاعم، وقد أوصت الدراسة بضرورة اهتمام شركات المراجعة العاملة في مصر بتنمية قدرات مراقبي الحسابات لديها لممارسة القدر الملائم من الشك المهني، وذلك من خلال بعض البرامج التدريبية التي تتناول محددات الشك المهني.

وفي اتجاه آخر استهدفت دراسة (أبو الفضل، ٢٠١٦) تقديم إطار مقترح لخصائص الشك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقبي الحسابات السعوديين، وتأثيرها على سلامة الحكم المهني المتعلق بمدى ملائمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية للمنشأة، **وقد خلصت الدراسة** إلى توافر خصائص الشك المهني لدى مراقبي الحسابات في بيئة العمل السعودية، إلا أن هناك اختلاف في درجات توافر تلك الخصائص بين مفردات العينة، كما **توصلت الدراسة** أيضاً إلى أن توافر تلك الخصائص يؤثر على الحكم المهني لمراقبي الحسابات على مدى ملائمة تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية، **وقد أوضحت نتائج الدراسة** إلى أن ممارسة الشك المهني يُعد ضروريا لتعزيز قدرة مراقبي الحسابات على الاستجابة للظروف، والحالات التي قد تُدّل على وجود تحريفات جوهرية.

كما هدفت دراسة (Kadous and Zhou, 2016) إلى معرفة مدى مساهمة الدوافع الذاتية في تحسين مستوى الشك المهني لمراقبي الحسابات عند مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة، **وقد أوضحت الدراسة** أن مراقبي الحسابات الذين لديهم دوافع ذاتية لعملهم، سواء كان ذلك بشكل مستمر أو بشكل عرضي يميلون إلى تجميع مجموعة أوسع من المعلومات، وإجراءات مراجعة على مستوى أعمق، وطلب المزيد من الأدلة الإضافية ذات الصلة، **وقد أُجريت الدراسة** على عينة مكونة من ٩٥ من كبار مراقبي الحسابات ذات خبرة من ٣١ إلى ٤٨ شهراً، **وقد أوصت الدراسة** بضرورة دراسة أثر البيئة، والمتغيرات الشخصية المؤثرة على أحكام مراقبي الحسابات بشأن التقديرات المحاسبية المعقدة.

في حين قدمت دراسة (عيسى، زيتون، ٢٠١٧) تأصيل لممارسة الشك المهني في المراجعة وأثره على سلامة أحكام مراقبي الحسابات بصفة عامة، وحكمة على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بصفة خاصة من خلال دراسة تجريبية على عينة من مراقبي الحسابات، **وقد توصلت الدراسة** إلى وجود علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني، وسلامة حكمهم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وأن مراقب الحسابات ذو مستوى الشك المهني المرتفع لديهم رغبة أكبر في زيادة البحث وراء المعلومات الإضافية، واكتشاف مزيد من التناقضات، وتقديم تفسيرات بديلة أكثر، عندما يواجه مخاطر تحريفات جوهرية، وذلك بمقارنته بمراقب الحسابات ذو مستوى الشك المهني الأقل، **وقد أوصت الدراسة** بضرورة اهتمام الجهات التنظيمية والتشريعية بشكل مكثف بتأصيل مفهوم الشك المهني في عملية المراجعة، وكيف يمكن تحسين تطبيقه في الممارسة العملية.

وقد حاولت دراسة (أبو جبل، ٢٠١٧) الوصول إلى دليل علمي بشأن العلاقة بين تأثير ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بصورة سليمة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، **وقد شملت عينة الدراسة (٢٠٠)** مفردة من مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، والمراقبين بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات، **وقد تبلورت أهم نتائج الدراسة** في أن تحسين مستوى الشك المهني يؤثر على تخطيط وأداء إجراءات المراجعة، وتقرير مراقبي الحسابات، كما أن هناك تأثير مباشر لممارسة الشك المهني على جودة حكم مراقبي الحسابات على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، والتقرير عنها بصورة صحيحة ومن ثم جودة عملية المراجعة.

في حين قدمت دراسة (الصايغ، ٢٠١٧) إطار لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية، **وقد اعتمدت الدراسة على عينة مكونة من (١٠٥) مفردة من أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات الخارجيين، ومعدّي التقارير المالية، وذلك لتقييم صلاحية الإطار المقترح لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية، وقد توصلت الدراسة الميدانية إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المهتمة باستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس كل من تقديرات العوامل التي تشير إلى حدوث انخفاض في قيمة المخزون، والعوامل التي تشير إلى حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل، والعوامل المؤثرة على تقدير مقدار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل، وقد أوصت الدراسة بضرورة التأكيد على توافر خصائص التشكك المهني المتمثلة في تعليق وإرجاء الحكم، والبحث عن المعرفة، واستجواب العقل وفهم الشخصية، والثقة بالنفس، والاستقلال الذاتي عند قيام المحاسبين بوضع وتقييم التقديرات المحاسبية لزيادة كفاءة وفعالية تلك التقديرات.**

كما اختبرت دراسة (Rodgers et al., 2017) تأثير نقل المعرفة وبعض المتغيرات الأخرى على مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات، وكذلك توضيح الأثر التفاعلي لكل من كفاءة، وخبرة مراقبي الحسابات على عملية نقل المعرفة، **وقد أوضحت الدراسة أن نقل المعرفة يلعب دوراً هاماً في تعزيز مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات، وبالتالي تحسين دقة أحكامهم المهنية، حيث يُعد كل من الخبرة، والمعرفة، والموقف، والأحكام من العوامل الهامة التي يجب أخذها في الاعتبار عند تخطيط مراقبي الحسابات للارتباط بعملية المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن المستوى العالي لنقل المعرفة لدى مراقبي الحسابات ذو الخبرة يؤدي إلى مزيد من الأحكام المهنية القائمة على الشك المهني، وذلك بخلاف مراقبي الحسابات المبتدئين ذو الخبرة القليلة.**

وتناولت دراسة (Austin, 2017) بيان مدى اهتمام مراقبي الحسابات باكتشاف الغش أثناء تقييم أدلة المراجعة بهدف تحسين استجابة مراقبي الحسابات لمخاطر الغش، **وقد أوضحت الدراسة أنه لتقديم مراجعة ذات جودة، يجب على مراقبي الحسابات الحفاظ على مستوى مناسب من الشك المهني، وأن يظلوا منتبهين للغش أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها من قبل، وقد توصلت الدراسة إلى أن أحكام مراقبي الحسابات بشأن الغش خلال مرحلة التخطيط المبكر تؤثر على انتباههم للغش عند تقييم أدلة المراجعة، وأن انخفاض هذا الانتباه يجعل مراقبي الحسابات أقل حذراً في اكتشاف الغش، والاستجابة بفعالية لمخاطر الغش، حيث ينبغي على مراقبي الحسابات أثناء تقييمهم لأدلة المراجعة البقاء في حالة تأهب لاكتشاف للغش خلال مراحل تنفيذ إجراءات المراجعة المخطط لها.**

كما هدفت دراسة (Grenier, 2017) إلى تشجيع ممارسة الشك المهني لمراقبي الحسابات في ظل التخصص الصناعي، **حيث حاولت الدراسة تقديم أدلة نظرية وتجريبية على أنه في ظل حالات مراجعة معينة يساهم التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات في تخفيض ممارسات الشك المهني، وقد توصلت الدراسة إلى أن خبرة مراقبي الحسابات في مجال صناعة معينة تؤدي إلى اكتسابهم معرفة واسعة عن التفسيرات الخاطئة للتغيرات المالية غير العادية، حيث أن معرفة مراقبي الحسابات المقترنة بالثقة في قدرته على تحليل أدلة المراجعة تمنعه من تطبيق ممارسة الشك المهني وذلك في حالة عدم وجود مؤشرات صريحة لارتفاع مخاطر اكتشاف الأخطاء، وقد أوصت الدراسة بضرورة تشجيع وتفعيل ممارسات الشك المهني لمراقبي الحسابات في ظل التخصص الصناعي.**

٢/٢ الأبيات المرتبطة بتقديرات الإدارة عن القيمة العادلة:

هدفت دراسة (عبد الهادي، ٢٠١٢) إلى تطوير تأكيدات مراقبي الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد وذلك من خلال تناول التعقيدات والتطورات المرتبطة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة وأثرها على التقارير والقوائم المالية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي من خلال تحليل واستقراء الدراسات السابقة في مجال تطوير تأكيدات المراجعة تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد، وقد توصلت الدراسة إلى أنه لكي يُقيم مراقبي الحسابات مدى معقولية التقديرات المحاسبية ينبغي عليه الحصول على أدلة الإثبات الكافية التي تمكنه من الحكم على معقولية التقديرات المحاسبية، كما ينبغي عليه فهم النماذج والمدخلات التي تستخدمها الإدارة في عمل التقديرات المحاسبية، ولتطوير تأكيدات مراقبي الحسابات تجاه تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد يجب إضافة فقرة في تقرير المراجع المختصر تتضمن رأيه بخصوص تقديرات القيمة العادلة، وتبريراته تجاه الافتراضات والمدخلات التي استخدمتها الإدارة في تقدير القيمة العادلة.

كما هدفت دراسة (Griffin, 2014) إلى تقديم دليل تجريبي حول كيفية اتخاذ مراقبي الحسابات القرارات المتعلقة بقياس القيمة العادلة وذلك في ضوء معيار القيمة العادلة الأمريكي رقم (١٥٧) وقد شملت عينة الدراسة عدد (١٠٦) من مراقبي الحسابات، وقد تناولت الدراسة تأثير نوعين من عدم التأكد (مثل الذاتية، وعدم الدقة) والإفصاح الإضافي في الإيضاحات على قرارات تعديل القيمة العادلة لمراقبي الحسابات، وقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن الذاتية (المستوى الثالث) وعدم الدقة (أي نطاق واسع للتقدير) تتفعلان لزيادة طلب مراقبي الحسابات من عملائهم بتعديل تقديرات القيمة العادلة المعترف بها، كما تشير النتائج إلى أن مراقبي الحسابات ينظرون إلى الإيضاحات على أنها تقلل من مسؤوليتهم عن الأخطاء المختلفة للمبالغ المعترف بها، وأنهم أقل احتمالاً في طلب تعديل، أو تسوية عندما يعترف معدي التقارير المالية بالقيمة العادلة في الإيضاحات.

وفي ذات السياق هدفت دراسة (Griffith, 2015) إلى توضيح كيف يستخدم مراقبي الحسابات تقييم المتخصصين في مراجعة القيمة العادلة، وكيف تؤثر مشاركة المتخصصين على جودة عملية المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن تقييم المتخصصين لأداء العديد من العناصر الأكثر صعوبة له أهمية عند مراجعة القيمة العادلة، وأن المسؤولية النهائية تقع على عاتق مراقبي الحسابات للوصول إلى استنتاجات عامة عن النتائج النهائية عن قياس القيمة العادلة، ويجب أن يعتمد مراقبي الحسابات على خبرة المتخصصين في التقييم لإصدار الأحكام النهائية.

في حين هدفت دراسة (صالح، وآخرين، ٢٠١٧) إلى التعرف على مشاكل ومعوقات القياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة، بالإضافة إلى اقتراح بعض الآليات التي قد تساعد في الحد من هذه المشاكل والمعوقات في ظل توجه معايير المحاسبة الدولية، والمصرية نحو القيمة العادلة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من المزايا العديدة التي يحققها توجه معايير المحاسبة الدولية، والمصرية نحو القيمة العادلة، إلا أنه يوجد العديد من المشاكل والمعوقات التي تواجه القياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة، والتي من أهمها: عدم توافر أسعار سوق معلنة حاضرة قابلة للملاحظة، وبالتالي تكون قياسات القيمة العادلة أقل موثوقية لأنها تُبنى على تقديرات النماذج الرياضية، كما أن هذه التقديرات تكون مُعرضة للتلاعب بصورة أكبر من قبل إدارة المنشآت وذلك لعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات، وقد أوصت الدراسة بضرورة تطبيق نموذج القيمة العادلة بصورة تدريجية تبدأ بالإفصاح عن معلومات القيمة العادلة في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية تمهيداً

للإفصاح عنها في صلب القوائم المالية بعد ذلك. **وأيضاً هدفت دراسة (فوده، وآخرين، ٢٠١٧)** إلى التعرف على العوامل المؤثرة على عمل مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجعة تقديرات القيمة العادلة تتأثر بالعوامل الخاصة ببيئة المراجعة والمتمثلة في (التقدير غير المؤكد، العلاقة التعاقدية بين مكاتب المراجعة والجهات الأخرى)، كما تتأثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة بالعوامل الخاصة بدور، ومهام مراقبي الحسابات والمتمثلة في (الخبرة، الشك المهني، التعليم المهني المستمر، القدرة على التقييم، قيمة أتعاب المراجعة)، وقد أوصت الدراسة بضرورة الاعتماد على منهج منطقي لقياس القيمة العادلة مع مراعاة الافتراضات، والتقدير غير المؤكد المرتبط بتلك القياسات الفعالة للقيمة العادلة، بالإضافة إلى العمل على إلزام مراقبي الحسابات بالتعليم المهني المستمر لإكسابهم الخبرة عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة.

كما هدفت دراسة (السائح، ٢٠١٧) إلى تحديد مسؤولية مراقبي الحسابات عن تحديد القيمة العادلة للسهم للشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية الليبي، ومدى مسؤليته عنها، وأهمية الإفصاح عن القيمة العادلة للسهم عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة المقدم من قبل الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن هناك العديد من التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة، والإفصاح عن القيمة العادلة سواء المرتبطة بتعدد المهمة، أو تحيزات الإدارة، أو تحديد وتقييم المخاطر المرتفعة لمراجعة القيمة العادلة، أو المتعلقة بنقص الخبرة في مراجعة التقديرات أو تحديد الأتعاب، والتي تؤثر على كفاءة مراقبي الحسابات عند مراجعة القيمة العادلة. وقد أوصت الدراسة بضرورة تدريب الكوادر الفنية لدى مكاتب مراقبي الحسابات لتأهيلهم بكفاءة وفعالية لإعداد ومراجعة تقرير القيمة العادلة.

كما تناولت دراسة (Hermanson et al., 2017) توضيح تصورات مراقبي الحسابات المتعلقة بمستويات القيمة العادلة، وأيضاً تصوراتهم حول مدى كفاية معايير المراجعة المرتبطة، والإرشادات الداخلية للمنشآت، وقد توصلت الدراسة إلى أن المستوى الأول، والمستوى الثاني من مستويات تقديرات القيمة العادلة يتم مواجهتها بشكل مكرر أكثر من المستوى الثالث، وأن المراقبين يدركون أن لديهم أكبر قدر من المعرفة المتعلقة بالمستوى الأول من مستويات تقديرات القيمة العادلة، ثم المستوى الثاني، ثم المستوى الثالث على التوالي، حيث أن المستوى الثالث هو الأصعب في عملية المراجعة، كما أن مراقبي الحسابات أقل ثقة في البيانات المالية للمستوى الثالث من مستويات تقديرات القيمة العادلة، ثم المستوى الثاني، ثم المستوى الأول على التوالي، وقد أوصت الدراسة بضرورة البحث في الطرق المختلفة لتحسين مراجعة تقديرات القيمة العادلة.

في حين هدفت دراسة (Joe et al., 2017a) إلى اختبار عاملين يمكن أن يكون لهم تأثير على اختبارات مراقبي الحسابات لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة وهما درجة القياس الكمي أي مقدار التفاصيل الرقمية في تقرير خبير العميل ومستوى مخاطر بيئة الرقابة للعميل (مكون هام من مخاطر العميل) وقد اعتمدت الدراسة على عينة مكونة من (٩٢) مراقب حسابات من كبار المراقبين في الولايات المتحدة الأمريكية، وبمعدل ٤٠ ساعة عمل تخصص أحكام تتعلق بالقيمة العادلة في الأعوام السابقة، وقد أوضحت نتائج الدراسة أن مراقبي الحسابات أكثر تأثراً بدرجة القياس الكمي في الدليل المقدم من العميل عندما يكون خطر الرقابة للعميل مرتفعاً، وقد أوصت الدراسة بضرورة اعتماد مراقبي الحسابات على خبراء لإتمام عملية المراجعة بشكل أكثر موضوعية.

أيضاً هدفت دراسة (Joe et al., 2017b) إلى التحقق فيما إذا كان تعدد الاتصالات يجعل من الصعب على مراقبي الحسابات تقييم المعلومات الفنية وتفسيرها بدقة عند مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة، وقد توصلت الدراسة إلى أن التقرير المتخصص يمكن أن يضعف من قدرة مراقبي الحسابات على تقييم ودمج الأدلة المتخصصة للخبراء، وأكدت كذلك على مواجهة التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند تقييم عمل الخبراء، كما توصلت الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات يقضون بعض الوقت في التركيز على تقديرات الإدارة للقيمة من خلال استخدام منظور المتخصصين مما يؤثر عليهم من تخصيص المزيد من جهودهم لعملية المراجعة، واتجاههم إلى تقديم وعرض تقييمات انتقادية أعلى، وقدمت الدراسة دليل على أن الاعتماد على الخبراء المتخصصين أو تعزيز التعاون بين التخصصات والخبرات المختلفة عند اتخاذ القرار يعزز الحكم المهني لمراقبي الحسابات.

واستهدفت دراسة (Appah and Ogiriki, 2018) بيان التحديات التي تواجه مراجعي الحسابات في نيجيريا عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وأظهرت الدراسة أهمية التوجه لاستخدام المحاسبة على أساس القيمة العادلة بدل من المحاسبة عن التكلفة التاريخية، كما بينت الدراسة أن المحاسبة على أساس القيمة العادلة يشكل تحدياً أكثر تعقيداً لمراجعي الحسابات مقارنة المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية نظراً لعدم توافر المعلومات عن القيمة العادلة، وصعوبة التحقق من دقتها، افتقار مراجعي الحسابات إلى المعرفة الفنية المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة، وكذلك زيادة الوقت المستغرق في عملية مراجعتها، وأوصت الدراسة بأهمية توفير التدريب وإعادة التدريب من خلال برامج التعليم المهني المستمر الإلزامي بشأن التحديات المتعلقة بالمحاسبة على أساس القيمة العادلة.

٣/٢ الفجوة البحثية في مجال العلاقة بين المتغيرات البحثية:

طبقاً لما انتهت إليه الأدبيات السابقة يُمكن للباحث الإشارة إلى النقاط التالية:

أولاً: فيما يتعلق بالأدبيات التي تناولت العلاقة بين العوامل المؤثرة في ممارسة مراقبي الحسابات للشكك المهني وتحسين جودة الأحكام المهنية:

- اتفقت معظم الأدبيات السابقة على أهمية ممارسة مراقبي الحسابات للشكك المهني لدوره الإيجابي في تحسين جودة الأحكام المهنية في كافة مراحل عملية المراجعة، حيث أن مراقبي الحسابات الذين لديهم حالة عالية من الشكوك المهنية يكون لديهم قدر أكبر لتحقيق فعالية عملية المراجعة بدون التضحية بالكفاءة، وزيادة فعالية الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، وقدرة أعلى تجاه الاستجابة لمؤشرات الاحتيال (Austin, 2017; Grenier, 2017; مصطفى، ٢٠١٢، الإيباري، ٢٠١٣، ريشو، ٢٠١٤، عيسى، زيتون، ٢٠١٧، أبو جبل، ٢٠١٧).
- تُعد ممارسة الشكك المهني أمراً ضرورياً لتعزيز قدرة مراقبي الحسابات على الاستجابة للظروف، والحالات التي قد تُدُل على وجود تحريفات جوهرية (أبو الفضل، ٢٠١٦)، وكذلك قدرة أعلى على تحديد عوامل التلاعب وإجراءات اكتشافه، كما إنهم أقل ثقة فيما تقدمه الإدارة من تبريرات وتفسيرات ومزاعم (ريشو، ٢٠١٤)، وقدمت دراسة (أبو الفضل، ٢٠١٦) إطار مقترح لخصائص الشكك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقبي الحسابات في البيئة السعودية، وتأثيرها على سلامة الحكم المهني المتعلق بمدى ملائمة تقييم الإدارة لقرصن الاستمرارية للمنشأة، واتفقت دراسة كل من (Kadous and Zhou, 2016)، عيسى،

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

زيتون، ٢٠١٧، ريشو، ٢٠١٤) على أن مراقبي الحسابات ذو مستوى الشك المهني المرتفع لديهم رغبة أكبر في المعرفة، وزيادة البحث وراء المعلومات الإضافية، واكتشاف مزيد من التناقضات، وإجراءات مراجعة على مستوى أعمق، وتقديم تفسيرات بديلة أكثر.

• **أظهرت دراسة (أبو جبل، ٢٠١٧) أن مستوى الشك المهني الملائم يؤثر على تخطيط وأداء إجراءات المراجعة، وتقرير مراقبي الحسابات بشأن الحكم على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، ومن ثم جودة عملية المراجعة، في حين يري (الإيباري، ٢٠١٣) أن الشك المهني لمراقب الحسابات يتأثر سلباً بممارسات العميل لإدارة الفحص التحليلي، كما أكدت دراسة (الصايغ، ٢٠١٧) على ضرورة توافر خصائص التشكك المهني المتمثلة في تعليق وإرجاء الحكم، والبحث عن المعرفة، واستجواب العقل، وفهم الشخصية، والثقة بالنفس، والاستقلال الذاتي عند قيام المحاسبين بوضع وتقييم التقديرات المحاسبية لزيادة كفاءة وفعالية تلك التقديرات.**

• **وفي ضوء البحث عن آليات تساهم في تطوير ممارسات الشك المهني أوضحت دراسة (Rodgers et al., 2017) أن نقل المعرفة يلعب دوراً هاماً في تدعيم مستوي الشك المهني لدى مراقبي الحسابات، وبالتالي تحسين دقة أحكامهم المهنية، وعلى العكس أكدت دراسة (Grenier, 2017) على أن معرفة مراقبي الحسابات المقترنة بالثقة في قدرته على تحليل أدلة المراجعة تمنعه من تطبيق ممارسة الشك المهني وذلك في حالة عدم وجود مؤشرات صريحة لارتفاع مخاطر اكتشاف الأخطاء، وقد أوضحت دراسة (Austin, 2017) أن لتقديم مراجعة ذات جودة مرتفعة يجب على مراقبي الحسابات الحفاظ على مستوى مناسب من الشك المهني.**

ثانياً: فيما يتعلق بالأدبيات التي تناولت العوامل المؤثرة على الدور المرتقب لمراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

• **اتفقت معظم أدبيات الفكر المحاسبي على أهمية الدور الذي يقدمه مراقبي الحسابات للتأكيد مدى معقولية التقديرات المحاسبية المرتبطة بالقيمة العادلة (عبد الهادي، ٢٠١٢، فوده، وآخرين، ٢٠١٧، Joe et al., 2017a; Griffith, 2015; Hermanson et al., 2017) حيث ينبغي عليه الحصول على أدلة الإثبات الكافية التي تمكنه من الحكم على معقولية التقديرات المحاسبية (عبد الهادي، ٢٠١٢)، ومن ناحية القياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة أكدت دراسة (صالح، وآخرين، ٢٠١٧) أن قياسات القيمة العادلة أقل موثوقية لأنها تُبنى على تقديرات النماذج الرياضية، كما أنها مُعرضة للتلاعب بصورة أكبر من قبل إدارة المنشآت وذلك لعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات. وبالتالي تظهر أهمية تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني للتأكيد على جودة تقديرات القيمة العادلة.**

• **وفي سياق البحث عن تطوير دور مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، أكدت أدبيات الفكر المحاسبي (Griffith, 2015, Joe et al., 2017a; Joe et al., 2017b) أن على مراقبي الحسابات الاعتماد على خبرة المتخصصين، أو تعزيز التعاون بين التخصصات والخبرات المختلفة عند تقييم العناصر الأكثر صعوبة أو تعقيداً عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وأن المسؤولية النهائية تقع على عاتق مراقبي الحسابات لإصدار الأحكام النهائية، كما أكدت دراسة (عبد الهادي، ٢٠١٢) على إضافة فقرة في تقرير المراجع المختصر تتضمن رأيه بخصوص تقديرات القيمة العادلة، وأن يضاف لتقرير مراقبي الحسابات فقرة توضح تبريراته تجاه الافتراضات والمدخلات التي استخدمتها الإدارة**

في تقديرات القيمة العادلة، واتفقت دراسة (Appah and Ogiriki, 2018) مع دراسة (السائح، ٢٠١٧) على أهمية توفير التدريب لمراقبي الحسابات من خلال برامج التعليم المهني المستمر الإلزامي بشأن معرفة التحديات المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة بهدف زيادة كفاءة، وفعالية إعداد ومراجعة التقرير عن القيمة العادلة.

• قدمت دراسة (Griffith, 2014) دليل تجريبي حول كيفية اتخاذ مراقبي الحسابات القرارات المتعلقة بقياس القيمة العادلة وذلك في ضوء معيار القيمة العادلة الأمريكي رقم (١٥٧)، كما أكدت دراسة (Joe et al., 2017b) على أنه من الصعوبة بمكان على مراقبي الحسابات تقييم المعلومات الفنية وتفسيرها بدقة عند مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة. حيث تُعد مراجعة قياسات القيمة العادلة خاصة للمعلومات غير المالية من أصعب التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات نظراً لافتقارهم الى الخبرة، والتدريب، والمعرفة الفنية المرتبطة بهذه التقديرات.

ثالثاً: ما يميز الدراسة الحالية عن الأدبيات السابقة:

اعتماداً على ما انتهت إليه الأدبيات السابقة من وجود تقدماً ملحوظاً في دراسة، وتحليل ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني وانعكاسه على جودة الأحكام المهنية في عملية المراجعة بصفة عامة، إلا أنها يمكن للباحث الإشارة إلى أهم ما تتميز به الدراسة الحالية ومساهماتها في الأدب المحاسبي لتفصيل الفجوة البحثية على النحو التالي:

• ندرة في الأدبيات التي اهتمت بالعلاقة بين تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني ومراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة باستثناء دراسة (Kadous and Zhou, 2016) التي تناولت مدى مساهمة الدوافع الذاتية لمراقبي الحسابات في تحسين مستوى الشك المهني عند مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة، ودراسة (الصايغ، ٢٠١٧) التي أكدت على أهمية توفير إطار لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية، ولذلك يري الباحث دافعاً لمزيد من الدراسة والتحليل، خاصة في ظل زيادة الاعتماد على تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية.

• بالرغم من اتفاق الأدبيات السابقة على أهمية ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني من ناحية، وعلى ضرورة التأكيد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة من ناحية أخرى، إلا أنها لم تتناول الآليات التي أقترحها الباحث المتمثلة في تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقب الحسابات، تفعيل جلسات العصف الذهني، التنشيط الاختياري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة، تفعيل استراتيجيات التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات لتطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني بهدف تعزيز جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وهو ما يميز الدراسة الحالية عن الأدبيات السابقة ذات العلاقة.

• في ظل وجود اختلاف في نتائج الأدبيات السابقة حول تحديد العوامل المؤثرة في مستوى الشك المهني ومدى الاستفادة منها، تقدم الدراسة الحالية دليلاً ميدانياً من البيئة المصرية حول أهمية العوامل المؤثرة في تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني على جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، حيث توجد فروق في (البيئة القانونية، الثقافية، الاقتصادية) التي تمت فيها الدراسات السابقة مقارنة بالبيئة المصرية، وذلك عن طريق اختبارات إحصائية متعددة لاختبار مدى صحة فروض الدراسة بالاعتماد على بيانات أولية تم تجميعها عن طريق قائمة استقصاء.

٣- التأسيس العلمي للشك المهني عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

يعتبر الشك المهني Professional Skepticism من الموضوعات واسعة الانتشار، والتي تتناول الشخصية المهنية لمراقبي الحسابات والتي لها تأثير جوهري على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، وأحد المرتكزات التي تؤثر على جودتها (أبو جبل، ٢٠١٧) (Quadackers et al., 2014; Hurtt et al., 2010)، ولذلك فإن مراقب الحسابات مطالب بممارسة الشك المهني في جميع مراحل عملية المراجعة (IAASB, 2012; PCAOB, 2006)، حيث يتطلب التطبيق السليم للشك المهني أن يشك مراقب الحسابات في موثوقية الأدلة، وأن يكون حذراً من مؤشرات الغش، وتحيز الإدارة (IAASB, 2017; Nolder and Kadous, 2018)، وأن يقوم بتقييم الأدلة بشكل انتقادي، وبناءً على ما تقدم سوف يقوم الباحث بعرض النقاط التالية.

١/٣ مفهوم الشك المهني في المراجعة:

لا يوجد اتفاق عام حول مفهوم الشك المهني وكيفية قياسه (IAASB, 2015; Nolder and Kadous, 2018)، على الرغم من أهمية ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني، حيث يتم ممارسة الشك المهني على أوجه عدة، ووجهات نظر مختلفة في الأدبيات المرتبطة بمهنة المراجعة، ويرى العديد من الباحثين (Quadackers, et al., 2014; Glover, and Prawit, 2014; Nolder and Kadous, 2014; Hurtt et al., 2013; Nelson, 2009; Bell et al., 2005) أن أكبر مشكلة تواجه الباحثين حالياً هي عدم وجود مفهوم منقح عليه عموماً للشك المهني في المراجعة، وكيفية قياسه، حيث تناولت دراسة (Defond and Zhang, 2014) الشك المهني لمراقبي الحسابات بالصندوق الأسود Black Box نظراً لأن لا احد يعرف حقاً كيف تتم ممارسات الشك المهني في المراجعة.

فقد عرف معيار المراجعة الدولي (ISA. 200) في الفقرة (١٣) الشك المهني بأنه "موقف يشمل ذهنياً طرح الأسئلة منتبهاً للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الاحتيال، والتقييم الدقيق لأدلة المراجعة (IFAC, 2017, ISA, No.200, Para 13)، كما أوضح معيار المراجعة الأمريكي (SAS. No. 1) في الفقرة رقم (٧) بأن الشك المهني موقف يتضمن استجواب العقل، ويستخدم مراقبي الحسابات المعرفة والمهارة للأداء باجتهاد، وبحسن نية ونزاهة، وجمع وتقييم موضوعي للأدلة (AICPA, 1997b, SAS 1, AU-230, Para 7)، كما أوضح أيضاً معيار المراجعة الأمريكي (SAS. No. 99) أن الشك المهني هو "تعبير عن موقف أو حالة تتضمن استجواباً للعقل وتقييماً نقدياً لأدلة المراجعة توجب على مراقبي الحسابات التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهريّة ناتجة عن الاحتيال (أبو جبل، ٢٠١٧)، وحديثاً عرف مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) الشك المهني بأنه موقف يتضمن استجواب العقل والتقييم الانتقادي للأدلة المراجعة (PCAOB, 2018).

ويعرف (Nelson, 2009) الشك المهني بأنه "التقييم الموضوعي للأدلة التي تشير إلى أحكام وقرارات مراقبي الحسابات التي تعكس تقييم عالي من المخاطر مشروطاً بأن تكون المعلومات متاحة لمراقبي الحسابات"، ويرى الباحث أنه وفقاً للتعريف السابق للشك المهني فإنه يوجد ارتباط قوى بين التقييم الموضوعي للأدلة المراجعة والشك المهني، حيث أن ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني بمستوى مرتفع تتطلب توافر مجموعة مترابطة ومتسقة من الأدلة الأكثر إقناعاً قبل الوصول إلى الاستنتاجات المؤكدة لصحة المعلومات المالية المتاحة.

وفي اتجاه آخر يصف (Hurtt, 2010) الشك المهني بأنه "خاصية أو صفة فردية متعددة الأبعاد"، كما أن الصفات الفردية للشك المهني تتمثل في شقين الأول: سمات مستقرة نسبياً وتمثل السمات الدائمة للفرد، والثاني منها السمات نتيجة الحالة وهي وضع مؤقت تم إثارته بواسطة المتغيرات الظرفية، ولكنه ركز بشكل أكبر على الشكوك المهنية من واقع السمات المتعددة لمراقب الحسابات المتشكك وهي السمات الدائمة للفرد هي (استجواب العقل، تعليق الحكم، الثقة بالنفس، البحث عن المعرفة، وفهم الشخصية، والاستقلالية)، فهو يرى الشك المهني بوصفه بناء متعدد الأبعاد يتسم بميل الفرد إلى تأجيل الاستنتاج حتى يوفر الأدلة، للتأييد الكافي لأحد البدائل أو التفسيرات الأخرى.

وفي تعريف مشابه لمفهوم (Hurtt, 2010) عرف (Robinson et al., 2013) الشك المهني بأنه "الرغبة في التحقق من صحة الحقائق في ظل توفر المعلومات" ومن وجهة نظر أخرى عرف (Rasmussen and Aschauer, 2013) الشك المهني بأنه "إصدار مراقبي الحسابات لرأيه الفني دون التأثر بالمؤثرات التي تضر بالحكم المهني المستقل"، وبالتالي يمكن النظر إلى الشك المهني في المراجعة باعتباره مكون يضم مكونين أساسيين (Nolder and Kadouse, 2018): الأول: المكون العقلي وينعكس في الطرق العملية في التفكير ومعالجة البيانات، على سبيل المثال تتطلب معايير المراجعة المرتبطة بالشك المهني من مراقبي الحسابات أن يقوم بتقييم الأدلة بشكل انتقادي وهذا يعني أن الشك المهني العقلي ينعكس في التفتح، والموضوعية، والتفكير الانتقادي بشأن أدلة المراجعة والمسائل ذات الصلة، والثاني: المكون الموقفي ينعكس في تقييمات مراقبي الحسابات سواء المعرفية أو العاطفية للأدلة وتأكيدات الإدارة، حيث أن الشك الموقفي يوسع وجه نظر مراقبي الحسابات في الاعتراف بمشاعره ومعتقداته حول تأكيدات الإدارة والأدلة التي تؤثر على اتجاهاتهم وسلوكهم، حيث أن الطمأنينة مع التأكد أو الخوف من عدم كفاية الأدلة من المرجح أن تؤدي إلى اتخاذ قرار حول جمع أدلة إضافية.

ومما سبق يمكن للباحث وضع مفهوم للشك المهني في مجال مراجعة الحسابات بأنه: نمط من التصرف يعتمد على رؤية علمية، وتطبيق عملي للمعايير والإرشادات المهنية المتعلقة بتحقيق جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات في ضوء عقلية متسائلة، واستفسارات مستمرة من الإدارة والأطراف الأخرى يتبعها تقييم انتقادي لأدلة المراجعة التي تم جمعها بهدف الوصول إلى الاستنتاجات المؤثرة على صحة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

٢/٣ أهمية الشك المهني في المراجعة:

يوجد اتفاق واسع بين المعايير المهنية والدراسات الأكاديمية على أهمية الشك المهني في الممارسة المهنية للمراجعة (Hurtt, 2010; Nelson, 2009; Hurtt, et al., 2013; Saiewitz, et al., 2017) ، حيث اهتمت الأدبيات المحاسبية والمنظمات المهنية بموضوع ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني، نظرا لتأثيرها المباشر على جودة عملية المراجعة (Grenier, 2017; Brown-Liburd et al., 2013, PCAOB, 2013; Robinson et Kadous and al., 2013; Carpenter and Reimers, 2013) ، كما أكدت دراسة (Zhou, 2016) على أن الشك المهني "مفتاح جودة عملية المراجعة، وبالتالي لجودة التقارير المالية"، **وتتضح أهمية الشك المهني من خلال مساهمته في ما يلي:**

- أداة لتعزيز كفاءة الأداء المهني لمراقبي الحسابات في زيادة احتمالية اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وبالتالي تعزيز جودة المراجعة الخارجية، وتحقيق الاستقرار المالي، وبالتالي يمكن النظر إلى الشك المهني باعتباره القوة التي تدفع مراقبي الحسابات

- نحو اكتشاف الأخطاء، والمخالفات المحتملة، والتحقق منها.
- تقليل تعرض مراقبي الحسابات لمخاطر تجاهل الظروف غير العادية، والإفراط في التعميم عند استخلاص استنتاجات من ملاحظات المراجعة، واستخدام اقتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقييم نتائجها (IAASB, 2012).
- تخفيض تأثير انتماء مراقبي الحسابات لشركة المراجعة وتحيزه للأحكام والقرارات السابقة الصادرة من مراقبين تابعين لنفس شركة المراجعة، وبالتالي تأثير تلك الأحكام السابقة على أحكام وقرارات مراقب الحسابات للسنة الحالية (أبو جبل، ٢٠١٧).
- شأهم ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني على عدم قبول أي مبررات من عملاء المراجعة بدون وجود دليل كافي مع فحص انتقادي لهذه الأدلة، والكشف عن التناقضات. حيث تشير دراسة (Popova, 2013) الى أن التأثير المتوقع من قبل عملاء المراجعة سوف يزداد مع عدم ممارسة مراقبي الحسابات المستوى الملائم للشك المهني.
- تعزيز دقة أدلة المراجعة، ودقة تقرير المراجعة بصفة عامة، واستعادة ثقة مستخدمي التقارير المالية في مهنة المراجعة، وتقليل فجوة التوقعات بين متطلبات أصحاب المصالح والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، مما يؤثر إيجابياً على الحد، أو انخفاض حجم الدعاوى القضائية ضد مراقبي الحسابات.
- إضفاء الثقة والمصدقية على تقارير المراجعة وزيادة امكانية الاعتماد عليها، نتيجة تنفيذ مراحل عملية المراجعة بمستوى جودة عالية في ضوء عقلية متشككة للوصول الى الحقائق، الأمر الذي يعكس الالتزام بالمعايير، والارشادات المرتبطة بممارسة المستوى الملائم للشك المهني، وبالتالي ضمان قيام مهنة المراجعة الخارجية بمسئولياتها تجاه كافة الأطراف المستفيدة من تقاريرها.

٣/٣ مستويات الشك المهني في المراجعة:

- تناولت العديد من الأدبيات المحاسبية مستويات الشك المهني عند إجراء عملية المراجعة، إلا أنها اتفقت فيما بينها على المستويات الأربعة التالية: (Nelson, 2009; Nolder, 2012; Glover and Prawitt, 2014; Dimitrova, and Sorova, 2016).
- **مستوي الثقة المفرطة:** حيث يميل مراقب الحسابات إلى الثقة التامة في موضوعية ونزاهة الإدارة وعدم تلاعبها، حيث يمكن أن يؤدي الإفراط في الثقة إلى عدم قيام مراقبي الحسابات بتخصيص ما يكفي من الوقت للتفكير الانتقادي في الحقائق المتعلقة بالعمل، والتي من شأنها تزيد من احتمال وجود أخطاء جوهرية.
 - **مستوي الشك المحايد:** هو المستوى الذي يميل فيه مراقب الحسابات للبحث عن معلومات تدعم معتقداته الأولية، حيث يقوم مراقب الحسابات بالبحث عن الأدلة المتناقضة بشكل غير متحيز لصالح إدارة منشأة العميل أو ضدها.
 - **مستوي الشك الافتراضي:** هو المستوى الذي يميل فيه مراقب الحسابات إلى تقييم معلومات الإدارة من نقطة البداية، حيث يفترض مراقب الحسابات قدراً من عدم الأمانة من جانب إدارة منشأة العميل إلى أن تثبت الأدلة التي تم جمعها عكس ذلك.
 - **مستوي الشك الكامل:** هو المستوى الذي يكون فيه مراقب الحسابات في أعلى درجة من درجات الشك في معلومات إدارة منشأة العميل، حيث يتم تبني مستوى الشك الكامل عندما تشير الاختبارات الأولية لمراقب الحسابات عن وجود خطأ أو غش، والذي من المؤكد أن يكون مرتبطاً بوجود الغش أو تحريفات جوهرية بالتقارير المالية.

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشك المصني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

وبناءً على ما تقدم، يرى الباحث أن تحديد المستوى الملائم لممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني في ظل مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة تمثل أحد التحديات الهامة لمراقبي الحسابات، الأمر الذي قد يؤدي إلى فشل مراقبي الحسابات في إضفاء الثقة والمصادقية عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وبالتالي انخفاض ثقة المستخدمين في جودة التقارير المالية، وتقارير المراجعين الخارجيين من جهة، وارتفاع معدل الدعاوي القضائية من جهة أخرى.

٤/٣ الشك المهني في ضوء معايير المراجعة المرتبطة:

أهتمت الجهود المحاسبية في الأونة الأخيرة بموضوع ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، خاصة بعد انهيار العديد من الشركات العالمية نتيجة عدم مقدرته على منع واكتشاف حالات الغش والتلاعب، أو التقرير عنها، ويظهر ذلك واضحاً من خلال ادخال مصطلح الشك المهني ضمن معايير المراجعة، والتأكيد على الالتزام بمستوى ملائم للشك المهني أثناء الممارسة المهنية خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة، وفيما يلي استعراض لأهم المعايير المهنية التي أكدت على أهمية ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني في أعمال المراجعة (عبد الحليم، ٢٠١٤، على، ٢٠١٥، زيتون، ٢٠١٦، أبو جبل، ٢٠١٧، Brown, et al., 2013):

١/٤/٣ ممارسة الشك المهني في معايير المراجعة الأمريكية:

- **معيار المراجعة الأمريكي (SAS. No. 99) الاعتبارات المتعلقة بالاحتمال في القوائم المالية:** والذي ركز على أهمية أن يحافظ مراقبي الحسابات في كافة مراحل عملية المراجعة على أقصى درجات الشك المهني بغض النظر عن خبراتهم السابقة ومعتقداتهم حول نزاهة الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها وقوائمها المالية (أبو جبل، ٢٠١٧) حيث أن بذل العناية المهنية يتطلب من مراقبي الحسابات أن يمارس الشك المهني عند تنفيذ أعمال المراجعة، وخاصة عند فحص مخاطر الاحتيال، من حيث إمكانية احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية ناتجة عن الاحتيال، (AICPA, 2002, SAS 99, AU Section 316, Para's 13,16,46).

- **معيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS. No. 106) المتعلق بأدلة المراجعة:** حيث نصت الفقرة (١٣) على أن المراجع يقوم بإبداء الرأي حول القوائم المالية وأن يقوم بفحص شامل لكافة المعلومات المتاحة أمامه؛ حيث إن الاستنتاجات يمكن الوصول إليها باستخدام منهج العينات وغيرها من وسائل تحديد العناصر التي يجب فحصها، كما أن المراجع يقوم بالاعتماد على الأدلة التي تكون مقنعة وليست قاطعة، ولذا فيجب عليه ألا يكون راضياً عن أدلة إثبات أقل من مقنعة، الأمر الذي يستوجب من المراجع استخدام حكمه المهني، وممارسة الشك المهني في تقييم كمية، ونوعية أدلة المراجعة، ومدى كفايتها ملائمتها لدعم رأيه الفني المحاييد حول القوائم المالية (AICPA, 2006a, SAS 106, AU Section 326, Para 13).

- **معيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS. No. 109) حول فهم المنشأة وبينتها وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية:** والذي أكد على أنه يجب على مراقبي الحسابات تخطيط وتنفيذ أعمال المراجعة مع موقف أو حالة من الشك المهني، وأن يتضمن النقاش بين أعضاء فريق المراجعة التأكيد على ضرورة ممارسة الشك المهني، ليكونوا على استعداد للحصول على المعلومات التي تشير إلى إمكانية حدوث الأخطاء الجوهرية الناتجة عن عملية الاحتيال أو الخطأ (AICPA, 2006a, SAS, 109).

- معيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS. No. 110) المتعلق بأداء إجراءات المراجعة في الاستجابة لتقييم المخاطر: فقد أكد على ضرورة حفاظ فريق المراجعة على مستوى الشك المهني في جمع، وتقييم أدلة المراجعة، والاستعانة بموظفين من ذوي الخبرة أو الذين لديهم المستوى اللائق للشك المهني ومهارات متخصصة في توفير مزيد من إجراءات الرقابة، أو دمج عناصر إضافية، أو إجراء مراجعة إضافية. (AICPA, 2006, SAS, 110).
٢/٤/٣ ممارسة الشك المهني في معايير المراجعة الدولية والمصرية:

تناولت العديد من معايير المراجعة الدولية التأكيد على التزام مراقبي الحسابات بممارسة الشك المهني، ومن خلال إطلاع الباحث على المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى الصادرة بموجب القرار رقم (١٦٦) لعام ٢٠٠٨م، والتي يبلغ عددها (٣٨) معياراً وإطار عاماً أتضح أنها متوافقة مع معايير المراجعة الدولية، ويتناول الباحث بعض المعايير والتي لها علاقة بممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على النحو التالي:

- معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٢٠٠): الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية مراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية: اتضح من تحليل الفقرات (٧، ١٣، ١٥) وتوضيحاتها أن الشك المهني يعني قيام مراقبي الحسابات بإجراء تقييم انتقادي مع عقل متساؤل لصحة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وأن يكون مهتماً بالأدلة المتناقضة، أو التي تدعو للتساؤل بشأن موثوقيتها، وعلى مراقب الحسابات عدم المبالغة في استخدام الافتراضات عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة في ضوء ممارسة الحكم المهني والالتزام بالشك المهني حتى يُمكن الوصول لاستنتاجات معقولة عن اتجاه القوائم المالية للتعديل (IFAC, 2017, ISA 200).

- معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٢٢٠): رقابة الجودة على مراجعة القوائم المالية: والذي أكد على أن مسؤولية فريق المراجعة تشمل المحافظة على تفكير موضوعي ومستوى مناسب من الشك المهني، مع إثارة الأسئلة مع أعضاء الفريق الأكثر خبرة أثناء تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، في إطار الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (IFAC, 2017, ISA 220).

- معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٢٤٠): مسؤولية المراجع المتعلقة بالاحتياط عند مراجعة القوائم المالية: اتضح من تحليل الفقرات (١٢، ١٣، ١٤، ١٧، ٣٣) وإيضاحاتها، أنه يجب على المراجع أن يقوم بتخطيط وأداء عملية المراجعة في كافة مراحلها بمستوي ملائم من الشك المهني، ومدركاً أنه قد تكون هناك أخطاء جوهرية بسبب وجود تحريفات في البيانات المالية بسبب الاحتياط وبالتالي يجب على المراجع الاستجابة لهذه المخاطر من خلال زيادة مستوى الشك المهني، خاصة في ظل تناقض المعلومات المقدمة من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة (IFAC, 2017, ISA 240).

- كما أشار معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٣١٥): تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها: اتضح من تحليل الفقرة (١١٧) أن الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية، يعتبر عملية مستمرة وديناميكية لجمع، وتحديث المعلومات، وذلك في إطار مرجعي يضمن ممارسة الحكم المهني خلال عملية المراجعة، وعلى مراقب الحسابات الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية، وتقييم كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، مع الحفاظ على

- ممارسة الشك المهني عند جمع وتقييم الأدلة (IFAC, 2017, ISA 315).
- **معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٣٣٠):** استجابات المراجع للمخاطر المُقيّمة: يجب على المراجع أن يُصمم وينفذ استجابات لمواجهة مخاطر التحريف الجوهرية المُقيّمة على مستوى القوائم المالية، مع التأكيد على فريق المراجعة بضرورة الحفاظ على نزعة الشك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة (IFAC, 2017, ISA 330).
 - **معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٥٠٠):** أدلة المراجعة: ينبغي على مراقب الحسابات عند تصميم وأداء إجراءات المراجعة أن يأخذ في حسبانته مدى ملاءمة المعلومات، ومدى إمكانية الاعتماد عليها كأدلة مراجعة كافية ومناسبة حتى يستطيع الوصول إلى استنتاجات معقولة يُبنى عليه حكمه المهني، خاصة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدتها إدارة المنشأة وذلك للتأكد من دقة واكتمال هذه المعلومات لذلك يجب على مراقب الحسابات ممارسة المستوى الملائم للشك المهني لدعم رأيه المهني (IFAC, 2017, ISA 500).
 - **معيار المراجعة المصري (الدولي ISA) رقم (٥٤٠):** مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة: أكد المعيار على ضرورة فهم مراقب الحسابات الطرق والإجراءات التي استخدمتها الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية والافتراضات المستخدمة في إعدادها، وذلك حتى يستطيع تخطيط طبيعة وإجراءات عملية المراجعة، كما أنه يجب على مراقب الحسابات عند تقدير مخاطر التحريف الجوهرية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية مثل ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بخبير في إجراء التقديرات المحاسبية، نتيجة فحص التقديرات المحاسبية للفترة السابقة، الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة بشأن ما إذا كانت الإفصاحات في القوائم المالية وفقاً لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق، وكذلك فحص التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة للتعرف على ما إذا كانت هناك مؤشرات على تحيز محتمل من الإدارة، وذلك بهدف التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية (IFAC, 2017, ISA 540).
 - **المعيار المصري لمهام التأكيد (الدولي ISAE) رقم (٣٠٠٠):** مهام التأكيد بخلاف عمليات مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية: والذي أكد على أهمية ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني عند تخطيط وأداء عملية المراجعة وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود ظروف من شأنها أن تؤدي إلى تحريف المعلومات الخاصة بموضوع أعمال المراجعة تحريفاً هاماً ومؤثراً، ويعني أسلوب الشك المهني أن يكون مراقب الحسابات بعمل تقييم انتقادي بعقل يقظ عن صحة الأدلة التي تم الحصول عليها وأن يكون منتبهاً للأدلة المتعارضة أو التي تجعل مصداقية المستندات أو الإقرارات محل تساؤل من قبل الطرف المسئول (المعيار المصري لمهام التأكيد رقم ٣٠٠٠، الهيئة العامة للرقابة المالية).
 - **المعيار الدولي لارتباطات الفحص (ISRE No. 2400):** الارتباطات لفحص القوائم المالية التاريخية: اتضح من تحليل الفقرات (١٧، ١٨، ٢٦) وإيضاحاتها، أهمية التزام مراقب الحسابات بالشك المهني عند إجراء تقييم انتقادي للأدلة عند إجراء عمليات الفحص، والبحث عن أوجه عدم الاتساق بين الأدلة المتناقضة، والشك في إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة، ومدى كفاية ومناسبة الأدلة التي تم الحصول عليها، كما أكدت الفقرة الخاصة برقابة الجودة على مستوى الارتباط أن تشمل مهارات وأساليب التأكيد تطبيق ممارسة الشك المهني والحكم المهني والحفاظ عليها خلال عملية الفحص (IFAC, 2017, ISRE, 2400).

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

- **المعيار الدولي لارتباطات الفحص (ISRE No. 2410):** فحص المعلومات المالية الأولية المنفذة بمعرفة المراجع المستقل للمنشأة: ينبغي على المراجع تخطيط وتنفيذ عملية الفحص مع الالتزام بموقف قائم على الشك المهني، مع إدراك أنه قد توجد ظروف تكون سبباً في إدخال تعديل جوهري على المعلومات المالية الأولية حتى تكون معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق، وأن يكون منتبهاً للمستندات المقدمة من إدارة المنشأة، أو تأثير الشك في إمكانية الاعتماد عليها (IFAC, 2017, ISRE,2410)

٣/٤/٣ ممارسة الشك المهني في الإصدارات المهنية الأخرى:

- **أوضح معيار المراجعة الاسترالي (AUS. No. 210):** الاتفاق والتعاقد على أعمال المراجعة: أن مراقب الحسابات مسئول عن تخطيط، وتنفيذ عملية المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بأن القوائم المالية للمنشأة خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة من الخطأ، أو التلاعب، وعلى مراقبي الحسابات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بدرجة من الشك المهني مع مراعاة احتمالية تخطي الإدارة لنظام الرقابة الداخلية (AUASB, 2017, AUS,210).

- الإصدار رقم (٨)، من إصدارات مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) حيث أكدت الفقرة رقم (٥٣) على الحاجة إلى الحفاظ على استجواب العقل طوال عملية المراجعة وممارسة الشك المهني في جمع وتقييم أدلة المراجعة، وأن يكون مراقب الحسابات في حالة تأهب للحصول على المعلومات التي قد تؤثر على تقييم المخاطر، والحصول على أدلة إضافية حسب الضرورة (PCAOB, 2010a, Release No. 2010-004, AS No. 8)

وباستقراء المعايير والإصدارات السابقة يلاحظ الباحث أن هناك اتفاقاً كبيراً بين معايير المراجعة الأمريكية، والدولية حول طبيعة وأهمية ممارسة الشك المهني في عملية المراجعة، حيث أشارت المعايير إلى أهمية ممارسته خلال جميع مراحل عملية المراجعة، ويجب على مراقبي الحسابات تخطيط وتنفيذ وأداء عملية المراجعة في ظل ممارسته للشك المهني عند جمع وتقييم أدلة المراجعة المرتبطة بالقياس والإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة، مدرراً أنه قد توجد ظروف تتطلب تعديلاً جوهرياً في المعلومات المالية سواء بسبب الاحتيال أو بسبب ممارسة إدارة الأرباح والتي قد تحدث تشوهاً كبيراً في القوائم المالية وتجعلها أقل مصداقية وغير معبرة عن الوضع المالي والاقتصادي لمنشأة العميل، وبالتالي ستكون القوائم المالية مضللة لمستخدميها مما قد يلحق الضرر بهم أو بمراقبي الحسابات.

٤- **الإطار النظري لتقديرات الإدارة للقيمة العادلة في الفكر المحاسبي ومؤشرات جودتها:** تعتبر تقديرات الإدارة للقيمة العادلة التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية وما يرتبط بها من إفصاحات ضمن إفصاحات القوائم المالية إحدى المعلومات الأساسية، والتي يعتمد عليها العديد من أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات الاستثمارية أو التمويلية، وفي ضوء هذه العلاقة يظهر الدور التأكيدي لمراقبي الحسابات على هذه التقديرات من خلال الحصول على أدلة كفاية ومعقولة بأن القوائم المالية وإفصاحاتها خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة من الخطأ، أو التلاعب، وأيضاً المعلومات الأولية المتعلقة بهذه التقديرات معدة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وذلك حتى يستطيع إبداء الحكم المهني على مصداقية القوائم المالية بما يتفق مع المعايير والإصدارات الدولية.

١/٤ مفهوم تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

شهدت الفترة الأخيرة أهمية كبيرة في استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، وذلك نظراً للخسائر الكبيرة التي سجلتها المؤسسات المالية التي لجأت الى استخدام القيم التاريخية (Socoliuc, 2018)، وعلى المستوى المحلي أكد معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥) على أن القياسات والإفصاحات المبنية على القيمة العادلة تتزايد بشكل مطرد في أطر إعداد التقارير المالية وفيما يلي عرض لأهم المفاهيم الخاصة بالقيمة العادلة في ضوء المعايير، والأدبيات المحاسبية المرتبطة:

- عرف معيار المحاسبة الأمريكي رقم (١٥٧) القيمة العادلة على أنها السعر الذي يمكن قبوله عند بيع الأصل، أو السعر الذي يمكن سداده لتحويل الالتزام، في عملية منتظمة بين طرفي السوق في تاريخ القياس (Filip et al., 2017; Skoda and Bockova, 2014).
- في حين عرفت العديد من معايير المحاسبة الدولية (IAS No. 16, IAS No. 32, IAS No. 36, IAS No. 38, IAS No. 39, IAS No. 40, IAS No. 41) القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة الأصل، أو سداد الالتزام، بين أطراف متكافئة ومطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجارى فقط (محاريق، ٢٠١٣، Busso, 2014).
- وفى ١٢ مايو ٢٠١١ عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من خلال معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 13, para.9) القيمة العادلة على أنها السعر الذي يتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي يتم دفعه مقابل نقل (تحويل) التزام في عملية منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (Cenciarelli et al., 2018; Ochi, 2017; Busso, 2014).
- اتفق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) بعنوان قياس القيمة العادلة الصادر بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ ضمن معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ مع مفهوم القيمة العادلة من منظور معيار التقارير المالية الدولي (IFRS 13)، حيث يهدف إلى تقديم تعريف قابل للتطبيق بشكل عام للقيمة العادلة وإطار لقياسه دون تقديم أي توجيهات حول موعد إجراء القياس سواء عند الاعتراف المبدئي أو في عمليات التقييم اللاحقة (Cenciarelli et al., 2018).
- وتناول أيضا معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) بعنوان الأصول الثابتة وإهلاكاتها الصادر بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ ضمن معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ ضمن الفقرة رقم (٦) مفهوم القيمة العادلة بأنها هي السعر الذى يتم استلامه من بيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.
- وفى ضوء الأدبيات المحاسبية المرتبطة: لا يوجد اتفاق بين الباحثين على تحديد مفهوم شامل ومحدد للقيمة العادلة، ولا طريقة محددة لتقديرها، فقد أشارت دراسة (فودة، وآخرون، ٢٠١٧) إلى أن القيمة العادلة هي السعر الناتج عن عملية مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف لديهم الرغبة في التبادل في تاريخ معين، كما عرفت دراسة (AI-Rahamneh, 2018) القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن عنده تبادل الأصول أو تسويتها بين أطراف راغبة في إبرام صفقة تبادل حقيقية.

وبناءً على ما تقدم فإن القيمة العادلة من وجهة نظر الباحث تتمثل في القيمة التي يتم اتخاذها كأساس لمبادلة أصل أو التزام في إطار مجموعة من القواعد الحاكمة لعمل المشاركين في السوق النشط في تاريخ القياس، وفي حالة عدم توافر سوق نشط يتم استخدام أفضل المعلومات المتاحة عن الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام محل القياس.

وبالنظر إلى مفهوم تقديرات القيمة العادلة نجد أنه لا يوجد تعريف محدد وصريح للتقديرات المحاسبية وبصفة خاصة تقديرات القيمة العادلة سواء في معايير المحاسبة المالية الدولية أو معايير المراجعة الدولية، ويلاحظ أن معيار المحاسبة الدولي (IAS. 8) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء قد أوضح أن هناك العديد من عناصر القوائم المالية لا يمكن إخضاعها للقياس الدقيق، مما يتطلب تقديرها وذلك في حالة عدم التأكد المتأصل في نشاط الوحدة الاقتصادية، وعلى الجانب الآخر فإن معيار المراجعة الدولي (ISA. 540) قد عرف التقديرات بصفة عامة بأنها القيمة التقريبية للبند في حالة عدم وجود الأداة الملائمة لقياسه.

٢/٤ خصائص التقديرات المحاسبية المرتبطة بالقيمة العادلة:

يمثل التقدير بصفة عامة المقابل للتحديد الدقيق للعنصر بحيث تكون القيم المقدرة أقرب ما تكون إلى المستوى الفعلي في تاريخ معين وبالتالي انخفاض هامش الخطأ عند الحد الأدنى (Serban et al., 2013) وفيما يلي عرض لأهم الخصائص التي تتميز بها التقديرات المحاسبية المرتبطة بالقيمة العادلة في ضوء الأدبيات المرتبطة بالفكر المحاسبي: (Vladu and Cuzdriorean, 2013; Ionescu and Georgescu, 2014; Akenbor and Kiabel, 2014; Appah and Ogiriki, 2018; Scott et al., 2018)

١/٢/٤ عدم التأكد المصاحب لأعداد التقديرات المحاسبية: ترتبط التقديرات بظروف عدم التأكد، حيث أن عملية إعداد التقديرات المحاسبية لبعض الموجودات أو الالتزامات معقدة وصعبة في حسابها مقارنة بالبند الأخرى (Appah and Ogiriki, 2018)، كما تظهر صعوبة إعداد التقديرات المحاسبية من حيث أنها تعتمد على البيانات المتاحة والمتوفرة في وقت معين والتي عادة لا تكون بيانات كاملة أو دقيقة، ويؤثر عدم التأكد المتأصل على دقة هذه التقديرات، وحتى يستطيع مستخدمي التقارير المالية أن يحكموا على دقة هذه التقديرات، فإنهم بحاجة إلى الحصول على معلومات من المنشأة عن دقة التقديرات أو في حالة عدم توافر ذلك فإن المستخدمون يكونوا بحاجة إلى الوصول إلى استنتاجات حول دقة التقديرات بأنفسهم أو من ينوب عنهم في التأكيد عن ذلك (الصايغ، ٢٠١٧ Vladu and Cuzdriorean, 2013; Raubenheimer, 2013; Kohlbeck et al., 2017).

٢/٢/٤ تعدد العوامل المؤثرة على إعداد التقديرات وأساليب قياسها: يصعب قياس غالبية بنود التقارير المالية بدقة كاملة، ولكن يمكن تقدير قيمتها، وتختلف العوامل المؤثرة عليها حسب درجة عدم التأكد المصاحب لهذه التقديرات، وتعتبر عملية وضع التقديرات المحاسبية عملية ليست بسيطة، فعلى سبيل المثال تحديد مصروف الإيجار المستحق يُعد عملية حسابية سهلة في حين أن تقدير قيمة الاضمحلال أو انخفاض قيمة الآلات يعتبر عملية أكثر صعوبة ويتطلب مزيد من التحليل للبيانات الحالية، والتنبؤ ببيانات مستقبلية، مع مراعاة كافة العوامل الأخرى المؤثرة، مما يتطلب مزيد من الخبرة والمعرفة المهنية للقائم بعملية إعداد التقديرات (الصايغ، ٢٠١٧)، (Mayorga and Sidhu , 2012; Akenbor and Kiabel, 2014).

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشركة المصنفة ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

٣/٢/٤ احتمال الخطأ في إعداد التقديرات: تختلف درجة عدم التأكد المرتبط بالتقديرات حسب طبيعة المعلومات المتاحة للإدارة عند وضع التقديرات المحاسبية، حيث يُلاحظ أن بعض التقديرات المحاسبية تتضمن تقديرات غير مؤكدة منخفضة نسبياً مما يترتب عليه انخفاض مخاطر الأخطاء الجوهرية، وبالعكس عند كون التقديرات المحاسبية ذات درجة من عدم التأكد مرتفعة نسبياً يترتب على ذلك ارتفاع مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بها، ويُعد الخطأ في التقدير من الخصائص الرئيسية للتقديرات 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 (الصايغ، ٢٠١٧).

٤/٢/٤ تعتبر التقديرات المحاسبية مجال ممارسات إدارة الأرباح: حيث يُمكن للمديرين أصحاب السلوك الانتهازي التلاعب بسهولة في التقديرات المرتبطة بالقيمة العادلة لأغراض إدارة الربح المحاسبي. من خلال البنود التي تؤثر على قائمة الدخل في السنة المالية الحالية، وفي السنوات التالية للإفصاح عن قياس القيمة العادلة (Ionescu and Georgescu, 2014)، وذلك نظراً لطمأنينة المديرين لعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات التي تم الاعتماد في إعدادها على التقدير الشخصي، مما يؤثر على نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة.

٥/٢/٤ تعتبر التقديرات المحاسبية أقل موثوقية وموضوعية: حيث تعتبر الإفصاحات المبنية على قياسات القيمة العادلة أكثر ملائمة لأصحاب المصالح عند اتخاذ القرارات، ولكن في نفس الوقت تعتبر أقل موثوقية وموضوعية من الإفصاحات المبنية على التكلفة التاريخية.

٣/٤ التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة: تناول معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 13) ويقابله معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) الخاص بقياس القيمة العادلة مستويات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة في الفقرات (٧٢-٩٠) عن طريق تصنيف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاث مستويات، وذلك لزيادة الاتساق والقابلية للمقارنة لقياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة (صالح وأخرون، ٢٠١٧)، ويمكن توضيح مستويات مدخلات التقييم المستخدمة على النحو التالي: (معايير المحاسبة المصرية المعدلة، ٢٠١٥، IFRS 13,2011, Para, 72-90; Kisselera and Lorenz, 2016; Badia et al., 2017; Lin et al., 2017)

١/٣/٤ مدخلات أساليب التقييم المرتبطة بالمستوى الأول:

تتمثل مدخلات المستوى الأول في الأسعار المعلنة (غير المعدلة) لأصول والتزامات في سوق نشط، والتي تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس، ويعتبر السعر المُعلن في سوق نشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة، ويتعين استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة كلما أمكن ذلك، كما أن مدخلات المستوى الأول للعديد من الأصول والتزامات المالية تكون متاحة في العديد من الأسواق النشطة، وتبعاً لذلك يتم التركيز على ما يلي عند قياس القيمة العادلة وفقاً لمدخلات المستوى الأول:

- السوق الأساسي للأصل أو الالتزام، أو السوق الأكثر نفعاً للأصل أو الالتزام عند غياب السوق الأساسي.

- وما إذا كان بإمكان المنشأة أن تبرم معاملة للأصل أو الالتزام بسعر ذلك السوق في تاريخ القياس.
- لا ينبغي على المنشأة أن تقوم بأي تعديل لمدخلات المستوى الأول فيما عدا الحالات مثل: عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشط القيمة العادلة في تاريخ القياس، عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة باستخدام السعر المعلن للبند المطابق الذي يتم المتاجرة عليه على أنه أصل في سوق نشط وكان ذلك السعر يحتاج إلى تعديل تبعاً للعوامل الخاصة بالبند أو الأصل، إذا كانت المنشأة تمتلك مركزاً في أصل أو التزام منفرد وكان الأصل أو الالتزام متداولاً في سوق نشط، فينبغي قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام ضمن المستوى الأول.

وبناءً على ما تقدم، يتفق الباحث مع دراستي (خليل، وابراهيم، ٢٠١٤، صالح وأخرون، ٢٠١٧) التي أشارت كل منهما إلى أن المستوى الأول للمدخلات هو المقياس الأكثر موثوقية للقيمة العادلة، ويلعب دوراً هاماً في الحد من ظاهرة عدم التماثل بين المستخدمين والمُعدين، لأنه يعتمد على بيانات مستمدة أو مشتقة من السوق أي الأسعار المعلنة (غير المعدلة) لكافة أصحاب المصالح.

٢/٣/٤ مدخلات أساليب التقييم المرتبطة بالمستوى الثاني:

تتمثل مدخلات المستوى الثاني في كافة المدخلات بخلاف الأسعار المعلنة وفقاً للمستوى الأول، ويشترط أن تكون هذه المدخلات قابلة للملاحظة للأصل أو الالتزام بشكل مباشر أو غير مباشر، وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة.
- الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات مطابقة أو مماثلة في الأسواق غير النشطة.
- المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام عدا الأسعار المعلنة، علي سبيل المثال: معدلات الفائدة ومنحنيات العائد المرئية لفترات معلنة شائعة، التقلبات الضمنية، الفروق الائتمانية.
- المدخلات التي يتم معايرتها من السوق.

ويتفق الباحث مع دراسة (صالح وأخرون، ٢٠١٧) التي أشارت إلى أن المستوى الثاني للمدخلات يعتمد على بيانات مستمدة أو مشتقة من السوق، وقد تكون هذه المدخلات أو البيانات قابلة للملاحظة بشكل مباشر، أو تكون قابلة للملاحظة بشكل غير، ويتوقف مقدار التعديل المنتظر إدخاله على مدخلات المستوى الثاني على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام، وهذه العوامل تشمل: حالة الأصل أو موقعة، مدى ارتباط المدخلات بالبند القابلة للمقارنة للأصل أو الالتزام، حجم أو مستوى النشاط في الأسواق التي استمدت منها هذه المدخلات.

٣/٣/٤ مدخلات أساليب التقييم المرتبطة بالمستوى الثالث:

تتمثل مدخلات المستوى الثالث في المدخلات غير القابلة للملاحظة للأصل أو الالتزام، ويتم استخدام المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة في حالة عدم توافر مدخلات ملحوظة ذات علاقة بحيث يتم الأخذ في الاعتبار المواقف التي يكون فيها نشاط السوق ضئيل وذلك إما لأن نشاط السوق ضئيل أو عدم توافر أي بيانات من السوق للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، ولكن يبقى هدف قياس القيمة العادلة كما هو، أي سعر البيع في تاريخ القياس من وجهة نظر المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام. لذلك، يتعين أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام،

بما في ذلك الافتراضات حول الخطر، وتتضمن الافتراضات حول الخطر كل من الخطر المتأصل في أسلوب تقييم معين يتم استخدامه لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير) والخطر المتأصل في مدخلات أسلوب التقييم.

ويجب على المنشأة تطوير المدخلات غير الملحوظة باستخدام أفضل معلومات متوفرة وفقاً للظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالمنشأة. وعند تطوير المدخلات غير الملحوظة، يمكن أن تبدأ المنشأة ببياناتها الخاصة ولكن يتعين عليها تعديل تلك البيانات في حالة وجود معلومات متوفرة بشكل معقول تبين أن المشاركين الآخرين في السوق يستخدمون بيانات مختلفة أو أن هناك شيئاً خاصاً بالمنشأة غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق. ولا تحتاج المنشأة إلى بذل جهود مستفيضة للحصول على معلومات متعلقة بافتراضات المشاركين في السوق. ولكن يتعين على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المعلومات المتعلقة بافتراضات المشارك في السوق والتي تتوفر بشكل معقول.

وفي ضوء عرض وتحليل أهم البنود المستخدمة في تقييم مدخلات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة يتفق الباحث مع توصلت إليه دراسة (خليل، وإبراهيم، ٢٠١٤) من أن هناك صعوبة في التحقق من تقديرات القيمة العادلة فيما عدا المستوى الأول حيث يوفر أفضل تقييم للقيمة العادلة لاعتماده على مدخلات مرئية وقابلة للمشاهدة مباشرة، لذلك يمكن التحقق منها من قبل مراقبي الحسابات، ومستخدمى التقارير المالية المنشورة، ومن ثم تعتبر أكثر عدالة وشفافية، واتفقت دراستى كل من (Lin et al., 2017)، (خليل، وإبراهيم، ٢٠١٤) على أن الاعتماد على أي مستوى بخلاف المستوى الأول خاصة المستوى الثالث، قد يعطى الإدارة فرصة للتحيز في قياس القيمة العادلة بهدف التلاعب في الأرباح أو التلاعب في حقوق الملكية وذلك بهدف تحقيق منافع شخصية للإدارة، حيث أن هذه التقديرات يصعب على المراجع التحقق منها ومراجعتها. وبناءً على ما تقدم سوف يتناول الباحث فيما بعد المؤشرات التي تُدل على جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في ضوء اتباع المنهجية الملائمة للتأكيد على هذه التقديرات.

٤/٤ مؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

- وبعد أن تناول الباحث مفهوم، وخصائص التقديرات المحاسبية المرتبطة بالقيمة العادلة، وكذلك التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة، يمكن الآن عرض المؤشرات التي يمكن استخدامها للحكم على جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة كما يلي:
- انخفاض عدد الأخطاء التي أسفرت عنها عملية مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، نتيجة الالتزام بمعايير المراجعة ذات العلاقة وتطبيق نظم تحقق الرقابة على جودة الأداء المهني، والالتزام بالإدارة بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة.
 - تم الإفصاح عن الطرق والنماذج، والافتراضات الجوهرية التي استخدمتها الإدارة عند إعداد تقديرات القيمة العادلة بطريقة ملائمة، بحيث تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
 - زيادة درجة اعتماد وثقة أصحاب المصالح، واستجابة أسواق المال لتقرير مراقبي الحسابات بشأن التأكيد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، مما يؤثر إيجابياً على القيمة السوقية والتنافسية للمنشأة.
 - الحد من فجوة التوقعات بين متطلبات أصحاب المصالح والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، كنتيجة لإصدار تقرير مراقب الحسابات عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في التوقيت المناسب.

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

- توافر دليل تفصيلي يوضح مدى التزام مراقبي الحسابات بمعايير المراجعة المرتبطة، وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- انخفاض حجم الدعاوى القضائية ضد مراقبي الحسابات الذين قاموا بالتأكد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- انخفاض عمليات إعادة إصدار القوائم المالية لتصحيح الأخطاء الواردة بها نتيجة التأكيد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٥- التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

تزايد الاهتمام بمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة باعتبارها أحد المعلومات المتضمنة بالتقارير المالية. ومن هنا يظهر الدور الذي يؤديه مراقبي الحسابات للتحقق من صحة التقديرات والإفصاح عنها سواء الظاهرة في القوائم المالية أو الإيضاحات المتممة لها، وتقييم ما إذا كانت إفصاحات القيمة العادلة ملائمة لإطار إعداد التقرير المالي، وذلك لتوفير رؤية متكاملة للمستثمرين المرتقبين (السائح، ٢٠١٧) حيث أنه يتم تقييم الأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة، وأشارت دراسة (Pannese and DeFavero, 2010) إلى أنه يوجد العديد من التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، ويمكن تناول تلك التحديات كما يلي:

١/٥ صعوبة التحقق من سعر أي أصل أو التزام يعكس إلى حد ما الواقع الاقتصادي، نظراً لعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة تقديرات القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات، مما قد يعرض مراقبي الحسابات للتقاضي، وذلك في حالة إصدار رأي سلبي في حالة عدم تحديد مدخل مناسب لقياس القيمة العادلة. كما أوضحت دراسة (Ochi, 2017) على أن هناك قصور في معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 13) حيث لا يضع قواعد جديدة حول أنواع الحالات التي يتطلب فيها قياس القيمة العادلة أو قبولها.

٢/٥ ترتبط تقديرات القيمة العادلة بظروف عدم التأكد، حيث يتم حساب تلك التقديرات في ضوء المعلومات المتاحة (Filip et al., 2017)، وتختلف طبيعة، ومدى موثوقية المعلومات المتاحة لمعدي القوائم المالية والمستخدم في إعداد تقديرات القيمة العادلة، مما يؤدي إلى زيادة درجة عدم التأكد المحيطة بتلك التقديرات (Akenbor and Kiabel, 2014; Scott et al., 2018)، وأوضحت دراسة (Kadous, & Zhou, 2016) أن مراقبي الحسابات الذين لديهم دوافع ذاتية لعملهم، يميلون إلى تجميع مجموعة أوسع من المعلومات، وإجراءات مراجعة على مستوى أعمق، وطلب المزيد من الأدلة الإضافية لتحسين مستوى الشك المهني لمراقبي الحسابات عند مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة، وقدمت دراسة كل من (السائح، ٢٠١٧، Cannon and Bedard, 2014) أدلة على أن عدم توافر البيانات والمعلومات الكاملة والدقيقة الخاصة بتقديرات القيمة العادلة، يجب على مراقبي الحسابات أن يضعوا في اعتبارهم ضرورة أن يكونوا مؤهلين تأهيلاً كافياً لمراجعة القيمة العادلة وبذل الجهد في تطوير إمكانياتهم لأداء مراجعة جيدة، بالإضافة إلى كفاءة مراقبي الحسابات المطلوبة لإتمام عملية المراجعة، كما أنه لا بد من وجود برنامج مراجعة جيد يساعده في التخطيط لأداء عملية المراجعة بكفاءة.

وللتأكد من دقة واكتمال المعلومات وبالتالي تخفيض حالة عدم التأكد يجب على مراقبي الحسابات ممارسة المستوى الملائم للشك المهني لدعم رأيه المهني (IFAC, 2017, ISA 500)، وتظهر حالة عدم التأكد المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة في إطارين هما:

- ذاتية المدخلات المستخدمة في حساب التقديرات: حيث تختلف درجة الذاتية للقيم العادلة باختلاف مستويات قياس القيمة العادلة مما يؤثر على أحكام مراقبي الحسابات، فجد أن المستوى الأول يمثل مدخلات يمكن ملاحظتها في السوق النشطة، والمستوى الثاني يمثل مدخلات يمكن ملاحظتها في البنود المماثلة، بينما المستوى الثالث يمثل مدخلات غير قابلة للملاحظة وتعتمد على الافتراضات التي تضعها الإدارة، وباختلاف درجة الذاتية للقيم العادلة يختلف درجة التقدير غير المؤكد، وبالتالي يتجه مراقبي الحسابات إلى قرارات أكثر تحفظاً (فوده، وآخرين، ٢٠١٧).

- عدم دقة النتائج المحتملة: ترتبط تقديرات القيمة العادلة بعدم دقة النتائج المحتملة لذلك يجب على مراقبي الحسابات أن يقوم بتقدير مدى حدوث الخطأ وذلك للوصول إلى أقل قدر ممكن من الأخطاء (Griffin 2014; Filip et al., 2017).

وبناءً على ما تقدم يرى الباحث أن عدم التأكد في تقديرات القيمة العادلة والمتأصل في تلك التقديرات كنتيجة لعدم توافر البيانات الكاملة عنها، سوف يكون له أثر كبير على دقة حسابها مما يتطلب من مراقبي الحسابات ممارسة الشك المهني بشكل أكثر تطوراً من خلال تحسين الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات حتى يستطيع التغلب على ظروف عدم التأكد في تقديرات القيمة العادلة.

٣/٥ تعقد وصعوبة حساب تقديرات القيمة العادلة: هناك بعض المعالجات المحاسبية المعقدة تستخدم سواء أثناء القياس أو الإفصاح بالقوائم المالية عند تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة، وهو ما قد يسبب تحريفات جوهرية بالقوائم المالية سواء كانت ناتجة عن أخطاء في اختيار أساس القياس أو في تطبيق الإجراءات المناسبة في حالة اختيار الأساس المناسب، أو في العمليات الحسابية التي قد يتطلبها أسلوب القياس المتبع (فوده، وآخرين، ٢٠١٧)، وأيدت دراسة (Griffith, 2015; Joe et al., 2017b) الاعتماد على تقييم المتخصصين أو تعزيز التعاون بين التخصصات لتقييم العناصر الأكثر صعوبة أو تعقيداً عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، ولكن المسؤولية النهائية تقع على مراقبي الحسابات للوصول إلى استنتاجات عن قياس القيمة العادلة، كما بينت دراسة (Appah and Ogiriki, 2018) أن المحاسبة على أساس القيمة العادلة تشكل تحدياً أكثر تعقيداً لمراجعي الحسابات مقارنة بالتكلفة التاريخية نظراً لعدم توافر المعلومات عن القيمة العادلة وصعوبة التحقق من دقتها.

ويرى الباحث أن تعقد وصعوبة حساب تقديرات القيمة العادلة نتيجة لعدم توافر البيانات الكاملة أو غير الدقيقة عنها في وقت حسابها، وتعدد العوامل المؤثرة على تقديرات القيمة العادلة سوف يتطلب من مراقبي الحسابات ممارسة الشك المهني من خلال الاتجاه نحو زيادة المعرفة المتخصصة، بالإضافة إلى أخذ كافة العوامل المؤثرة على تقديرات القيمة العادلة في الاعتبار حتى يستطيع التحقق من ملائمة القياس والإفصاح عن معلومات تقديرات القيمة العادلة للتغلب على صعوبة وتعقد تقديرات القيمة العادلة.

٤/٥ يعتمد قياس القيمة العادلة على افتراضات، ونماذج تحدد الإدارة، وأي تغير بسيط في مدخلات هذه النماذج، أو في مدخلات تقدير القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد، قد يؤدي إلى تغيرات كبيرة في القيم المحاسبية، وصافي الدخل في القوائم المالية، تزيد عن خمسون ضعفاً نتيجة هذه تلك التغيرات البسيطة، وذلك قد يفوق مقدار الأهمية النسبية التي يطبقها مراقبي الحسابات لهذه البنود (Al-Rahamneh, 2018; Cannon, and

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المصني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

(Bedard, 2016) ، وبالتالي يتطلب من مراقبي الحسابات تقييم مدى معقولية الافتراضات التي استخدمتها الإدارة في إعداد التقديرات، ومراعاة تناقض الأدلة ذات الصلة، كما يسمح عدم التأكد المتعلق بمعقولية الافتراضات بوجود تحيز الإدارة، والذي قد يؤدي إلى أخطاء مادية (Austin, et al., 2017; Backof et al., 2018) ، ويؤكد تقرير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) أن تقييم مراقبي الحسابات لمعقولية الافتراضات التي تعدها الإدارة من الأمور الجوهرية عند مراجعة تلك التقديرات (Griffith et al. 2015a).

وبناءً على ما تقدم، يرى الباحث أن قياس القيمة العادلة يعتمد على أساليب ونماذج وافتراضات كثيرة يمكن استخدامها بطرق مختلفة من قبل الإدارة، مما يتطلب ضرورة فهم مراقبي الحسابات للطرق والإجراءات التي استخدمتها الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية والافتراضات المستخدمة في إعدادها، وذلك حتى يستطيع تخطيط طبيعة وإجراءات عملية المراجعة (IFAC, 2017, ISA 540) مما يضع مراقبي الحسابات في موقف يستلزم منه الاعتماد على أسلوب علمي دقيق عند التأكد من دقة إعداد تقديرات القيمة العادلة.

٥/٥ إمكانية تحيز الإدارة عند إعداد تقديرات القيمة العادلة: في الحقيقة أن القيمة العادلة يمكن أن تكون مجالاً خصباً لتحيز الإدارة سواء بقصد أو بدون قصد من خلال الافتراضات التي تقوم الإدارة بوضعها، وما قد ينتج عن ذلك من قياس وعرض غير عادل لنتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي وتحريفات الأرباح وحقوق الملكية (فوده، وآخرين، ٢٠١٧)، وفي بعض الأحيان يستخدم المديرين سلطاتهم خاصة عند تقدير المستوى الثالث من الأدوات المالية للحصول على فرصة لإدارة رؤوس الأموال والأرباح (Kohlbeck et al. 2017)، ويظهر هنا دور مراقبي الحسابات في فحص التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة للتعرف على ما إذا كانت هناك مؤشرات على تحيز محتمل من الإدارة، وذلك بهدف التأكد من معقولية التقديرات المحاسبية (IFAC, 2017, ISA 540)، وبالتالي يعتمد مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة على ممارسة الحكم المهني، وخبرتهم، ومعرفتهم بالأحداث السابقة، والحالية وافتراضاتهم المستقبلية، وممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني في موثوقية الأدلة، وأن يكون حذراً من مؤشرات الغش، وتحيز الإدارة (Akenbor and Kiabel, 2014; IAASB, 2017; Nolder and Kadous, 2018). مما يتطلب من مراقبي الحسابات ممارسة الشك المهني بشكل أكثر تطوراً حتى يستطيع إضفاء الثقة على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٦/٥ عدم الالتزام بالإفصاح عن الطرق، والنماذج، والافتراضات الجوهرية التي اعتمدت عليها الإدارة عند إعداد تقديرات القيمة العادلة: حيث يوجد إفصاح إضافي عن طريقة تحديد القيمة العادلة هل بالاعتماد على سعر معلن بسوق نشط أو باستخدام طرق التقييم، أو الافتراضات المطبقة، وما إذا كانت طرق التقييم تعتمد على افتراضات لا تستند إلى أسعار أو معدلات سوقية واضحة، وفي حالة تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يجب الإفصاح عن الأساليب لعدم إمكانية استخدام القيمة العادلة في القياس بصورة يعتمد عليها، والمدى الذي يمكن أن تقع فيه القيمة العادلة (فوده، وآخرين، ٢٠١٧)، ويرى (عبد الهادي، ٢٠١٢) أن يضاف لتقرير مراقبي الحسابات فقرة توضح تيريراته تجاه الافتراضات والمدخلات التي استخدمتها الإدارة في تقدير القيمة العادلة.

ويرى الباحث أنه يجب العمل على تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني حتى يتسنى له التحقق من مدى كفاية الإفصاح عن الطرق، والنماذج، والافتراضات الجوهرية المطبقة عند إعداد الإدارة لتقديرات القيمة العادلة، مع ضرورة اتخاذ إجراءات ايجابية للتوسع في الإفصاح عن الطرق، والنماذج، والافتراضات الجوهرية المطبقة عند تقدير القيمة العادلة، لما له من تأثير على قدرة اصحاب المصالح في تقييم صحة الافتراضات التي اتبعتها الإدارة.

وبعد أن قام الباحث بعرض وتحليل للتحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، يري الباحث أنها تمثل تحدياً كبيراً لمراقبي الحسابات محفوفاً بالفشل في بعض الأحيان (Griffith et al. 2015; Emmett et al., 2016; Appah and Ogiriki, 2018)، بسبب عدم قدرة مراقبي الحسابات على تقييم الافتراضات التي استخدمتها الإدارة، وصعوبة جمع الأدلة الكافية، والتقلبات المستمرة للأسعار في الأسواق المالية (Griffith et al. 2015a, Bratten et al., 2013)، واستمرار فشل مراقبي الحسابات في ممارسة الشك المهني بالقدر الملائم (IFAC, 2010; PCAOB, 2015) خاصة عند مراجعة التقديرات المحاسبية المعقدة بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة، وبناءً على ما تقدم يري الباحث أنه لا بد من تدعيم ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني لمواجهة التحديات المرتبطة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة، مما يؤثر على تحسين جودة أحكام مراقبي الحسابات المتعلقة بتلك التقديرات، وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة بصفة عامة.

٦- انعكاس الآليات المؤثرة في تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني على جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

تتمثل الآليات التي يمكن الاعتماد عليها في تطوير ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني، والتي يمكن أن تمكنهم من أداء عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة بكفاءة وفاعلية فيما يلي:

١/٦ تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات: من خلال:

١/١/٦ تعزيز المعرفة العلمية، والخبرات المهنية المكتسبة لمراقبي الحسابات:

يؤدي عامل الخبرة دوراً هاماً وفعالاً في جميع مراحل عمليات المراجعة، بما في ذلك بناء وصياغة الحكم والتقدير المهني لمراقبي الحسابات، وذلك على أساس أن عملية المراجعة تعتبر مهنة تقوم على التقدير الشخصي لمراقبي الحسابات وماله من أثر على مراحل عملية المراجعة (فوده، وآخرين، ٢٠١٧)، وتعتبر خبرة مراقبي الحسابات أحد العوامل المؤثرة على زيادة مستوى الشك المهني خلال عملية المراجعة (Popova, 2013)، وإذا لم يتوافر لدى مراقبي الحسابات المهارات والمعارف التي تمكنه من مراجعة تقديرات القيمة العادلة فعليه الاستعانة بالخبراء المتخصصين لتقييم تلك التقديرات، حيث أكد تقرير (PACOB) على ضرورة توافر الخبرة العلمية والعملية لدى مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، حتى يتمكن من اكتشاف الأخطاء التي تحتويها مثل هذه التقديرات وهو ما يعكس على جودة عملية المراجعة (PACOB, 2010).

وفي ذات السياق اوضح معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥) أن درجة فهم مراقب الحسابات لعملية القياس، وما تشمله من تعقيد تساعده على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها، وكذلك درجة تفهم مراقب الحسابات لمصادقية الإجراءات التي تستخدمها الإدارة لتحديد القيمة العادلة باعتبارها عنصراً هاماً في تأييد المبالغ الناتجة، وقدمت

دراسة (Popova, 2013) دليل على أن هناك علاقة طردية بين خبرة مراقبي الحسابات السابقة مع عميل المراجعة وزيادة مستوى الشك المهني لديهم، وكذلك زيادة المعرفة المكتسبة، وزيادة قدرة مراقبي الحسابات على كشف الاحتيال، وفي إطار العلاقة بين الخبرة ومستوى الشك المهني أكدت دراسة (Rodgers et al., 2017) أن اكتساب مراقبي الحسابات للمعرفة يُساعدهم في تعزيز مستوى الشك المهني، مما يؤثر على دقة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات خلال المراحل المتكاملة عملية المراجعة.

٢/١/٦ التعليم المهني المستمر والتدريب:

يُساهم التعليم المهني المستمر والتدريب الذي يحصل عليه مراقبي الحسابات أثناء الممارسة الفعلية لمهنة المراجعة على زيادة الخبرة المهنية لمراقبي الحسابات، وذلك من خلال زيادة المعرفة والمهارات أثناء القيام بمهمة المراجعة، حيث يُساهم التعليم المهني المستمر عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة في زيادة جودة عملية المراجعة حيث تزيد من فهمه لكيفية إعداد مثل هذه التقديرات وكيفية التعامل معها (فوده، وآخرين، ٢٠١٧).

ويُعد التدريب أحد الأدوات التي تُسهم في التحسين المستمر للدور الذي يقوم بها مراقبي الحسابات في إجراء عمليات مراجعة أكثر دقة، تهدف لمنع واكتشاف عمليات الاحتيال والغش (الصايغ، ٢٠١٧)، حيث أن التدريب يُساعد مراقبي الحسابات على إصدار أحكام مهنية تتسم بنزعة عالية من الشك المهني، والذي يؤدي بدوره للتقييم المناسب لمخاطر الاحتيال من خلال تقييم الأدلة بطريقة أفضل (Carpenter et al, 2013).

وبناءً على ما تقدم يرى الباحث أن التعليم المهني المستمر كأحد العوامل المؤثرة على تحديد مستوى الشك المهني لمراقبي الحسابات له تأثير كبير على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة لأنها تخضع بدرجة كبيرة للتقدير الشخصي، كما أن رفع كفاءة مراقبي الحسابات من خلال التدريب على الطرق والنماذج المستخدمة في إعداد تقديرات القيمة العادلة وفقاً للأسس والقواعد المتعارف عليها، وكيفية مراجعة تطبيق تلك القواعد سوف يُساهم في تدعيم اختيار درجة الشك المهني المناسبة لدي مراقبي الحسابات.

٣/١/٦ الاستعانة بالخبراء والمتخصصين ذوي الخبرة والكفاءة:

أتضح في الأونة الأخيرة اهتمام متزايد من المنظمين وواضعي المعايير المحاسبية باستخدام عمل الخبير في عملية المراجعة، وبشكل خاص في ظل مراجعة تقديرات القيمة العادلة (PCAOB, 2014, 2015, Timoshenko, L., 2016) حيث أن تقييم الخبراء والمتخصصين لأداء العديد من العناصر الأكثر صعوبة له أهمية عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة، علماً بأن المسؤولية النهائية تقع على عاتق مراقبي الحسابات للوصول إلى استنتاجات عن تقديرات القيمة العادلة، ويجب أن يعتمد مراقبي الحسابات على خبرة المتخصصين في التقييم لإصدار الأحكام المهنية النهائية (Griffith, 2014) وذلك للتأثير المحتمل لعمل الخبير على مستوى الشك المهني المستخدم من قبل مراقبي الحسابات (Doliya and Singh, 2016)، وفي اتجاه آخر أكدت دراسة (Griffith et al., 2015a) على أن اتجاه مراقبي الحسابات إلى الاعتماد المفرط على الخبراء والمتخصصين عند مراجعة القيم العادلة قد يؤدي في بعض الأحيان إلى فشلهم في فحص العمل الذي يقوم به المتخصصين.

ومما سبق يتضح للباحث أن تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات (تعزيز المعرفة العلمية، والخبرات المهنية المكتسبة لمراقبي الحسابات، والتعليم المهني المستمر

والتدريب، والاستعانة بالخبراء والمتخصصين ذوى الخبرة والكفاءة) يُمكن أن يُساهم في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشرك المهني عند التحقق من جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وذلك من خلال المساهمة الفعالة في:

- التعرف على المدخلات والمخرجات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة، لضمان وضع إجراءات فعالة لمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- زيادة قدرة مراقبي الحسابات على الاستفسار وتقصي الحقائق في حالة تناقض إقرارات الإدارة المتعلقة بالقيمة العادلة مع أدلة الإثبات الأخرى.
- معرفة مدى وجود أهداف خاصة لإدارة عميل المراجعة وراء الاختيار المتعمد لتطبيق بعض المعالجات المحاسبية المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة دون الأخرى.
- زيادة درجة فاعلية الوصول إلى أدلة إثبات كافية وملائمة عند مراجعة القياس والإفصاح عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- زيادة التعليم والبحث عن المعرفة يُساهم في اكتشاف معلومات وأدلة جديدة متعلقة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- بذل مزيد من الجهد لإزالة الغموض وعدم التأكد المرتبط بمعلومات القيمة العادلة.
- إدراك مراقب الحسابات لكيفية إعداد تقديرات الإدارة للقيمة العادلة وكيفية التعامل معها في ضوء المعايير المحاسبية ذات العلاقة.
- زيادة قدرة مراقب الحسابات على إصدار الأحكام المهنية الملائمة بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- تنمية القدرات العملية لمراقب الحسابات من خلال استمرارية التدريب على التعديلات الدورية المرتبطة بمعايير المحاسبة والمراجعة ذات الشأن بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٢/٦ تفعيل مراقبي الحسابات لجلسات العصف الذهني:

يُعد العصف الذهني بنوعيه التقليدي والالكتروني من الأساليب التي تساعد على اكتشاف قدرات الأفراد الإبداعية الكامنة بداخلهم، والتفكير خارج الحدود المعروفة وابتكار أفكار جديدة (Chen et al., 2015; Dennis and Johnstone, 2015; Carpenter, 2007; Balackova, 2007) يُمكن أن تساهم في حل المشاكل الناتجة عن قلة الخبرة والمهارات الفنية لفريق المراجعة فيما يتعلق بمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة. حيث تقتضي المعايير المهنية لمراجعة الحسابات أنه على مراقبي الحسابات ضرورة عقد سلسلة من جلسات العصف الذهني مع فريق المراجعة خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة سواءً في مرحلة تخطيط عملية المراجعة، أو عند تنفيذ عملية المراجعة وحتى إصدار تقرير المراجعة النهائي، وذلك بهدف دراسة وتحليل المعلومات والأفكار ذات العلاقة بمخاطر الغش، وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، وكذلك تحديد احتمالات البنود المحتمل أن يقع فيها الغش (AICPA, 2002, SAS 99, IFAC, 2015, ISA 240 & ISA 315) ومن خلال تطوير هذه المعلومات والأفكار يقوم مراقبي الحسابات بتطوير التقديرات الخاصة بهم والمتعلقة بإصدار احكامهم المهنية حول هذه المخاطر، كاستجابةً لهذه التقديرات (Brazel, et al., 2010).

ويلاحظ الباحث أن معايير المراجعة لم تحدد الكيفية التي يتم بناءً عليها إجراء جلسات العصف الذهني في الممارسة العملية، ولكن الطريقة الأكثر شيوعاً هي المجموعة التفاعلية، حيث يقوم مراقبي الحسابات بتبادل الأفكار وجهاً لوجه، ويرتبط العصف الذهني عالي الجودة بأحكام وقرارات أكثر تشككاً (Brazel et al. 2010; Dennis and Johnstone, 2016)، حيث

تتطلب معايير المراجعة إجراء مناقشات حول العصف الذهني مع موقف يتضمن عقل متسائل، بمعنى مستوي أعلى من الشك المهني (PCAOb, 2010, Para, 52)، وشاهم جلسات العصف الذهني في إنتاج إرشادات إضافية تعمل على تعزيز أداء مراقبي الحسابات في اكتشاف عمليات الغش، وتحديد كمية ونوعية عمليات الاحتيال المحتملة (Chen et al., 2018)، وتعتبر جلسات العصف الذهني أداة من الأدوات المساعدة عند إصدار الأحكام المهنية عن القوائم المالية (Dilla and Raschke, 2015).

وفي الأونة الأخيرة تم تطوير أسلوب العصف الذهني لفريق المراجعة الذي يتم وجهاً لوجه بين الأفراد المشاركين في الجلسة وأصبح يعتمد على برامج تقنية مخططة علمياً باستخدام الحاسب الآلي تسمى العصف الذهني الإلكتروني (Trotman et al., 2015; Peecher et al., 2013) بحيث يسمح لأعضاء فريق المراجعة بطرح الأفكار عبر هذه التقنية، من أجل حصول المراجعين على أفكار أكثر ترتيباً وأسهل تجميعاً حول المخاطر المحيطة بالقوائم المالية للعمل بشكل أكثر كفاءة وفعالية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تُعد جلسات العصف الذهني الإلكتروني من البدائل المقترحة للحد من الانتقادات الموجهة للعصف الذهني التقليدي (Chen et al., 2015a; Landis, et al., 2008)، وفي إطار البحث الميداني عن أهمية تفعيل جلسات العصف الذهني توصلت دراسة (غالي، ٢٠١٦) على وجود تأثير معنوي لاستخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الاحكام المهنية خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة بدءاً من مرحلة التعاقد مع العميل مروراً بمرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة وصولاً لمرحلة التقرير عن أعمال المراجعة.

وبناءً على ما تقدم يتضح للباحث أن مراقب الحسابات في الواقع العملي لن يستطيع الحصول على تقارير مراجعة خالية من التحريفات أو الأخطاء المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة بصورة كاملة إلا بالتوجه إلى أساليب تساعده في الوصول إلى هذا المستوى، وهو ما يبرز الحاجة إلى الاستعانة بأساليب وتقنيات حديثة مثل جلسات العصف الذهني الإلكتروني لتلافي أوجه القصور في إجراء عملية مراجعة تقديرات القيمة العادلة، وأيضاً يتضح للباحث أن تفعيل جلسات العصف الذهني (التقليدي/ الإلكتروني) يُمكن أن تُساهم في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني عند التحقق من جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وذلك من خلال المساهمة الفعالة في:

- تحفيز وتنشيط استخدام مراقبي الحسابات لممارسة الشك المهني خلال المراحل المتكاملة لمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة حتى يتم التأكد من دقة وصلاحيّة التقديرات.
- تحفيز وتنشيط سمات (استجواب العقل، تعليق وإرجاء الحكم، البحث عن المعرفة) كأحد خصائص ممارسة الشك المهني عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- زيادة تحفيز مراقب الحسابات على كشف التناقضات بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة من خلال تبادل الأفكار التي تأتي في أذهان فريق المراجعة أثناء جلسات العصف الذهني (التقليدي/ الإلكتروني)، وتنوع الخبرات.
- تحسين عملية الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة ذوى الخبرات المختلفة، مع تسجيل الأفكار والأحداث المتعلقة بمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- اكتساب فهم أفضل للطرق والنماذج التي استخدمتها الإدارة عند عمل التقديرات المحاسبية.
- اكتساب فهم أفضل للمعلومات المرتبطة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة والمتوفرة لدى أعضاء فريق المراجعة أثناء جلسات العصف الذهني (التقليدي/ الإلكتروني).

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشك المصني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

- جودة تحديد أساليب وإجراءات المراجعة، التي تمكن مراقبي الحسابات من سرعة الاستجابة للتحريفات الجوهرية المرتبطة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- التحديد الدقيق لنوعية وكمية أدلة الأثبات التي ينبغي لفريق المراجعة الحصول عليها، وزيادة الفحص عن موثوقية مصدرها.

٣/٦ التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة:

ناقش العديد من الباحثين، والمنظمات المهنية، والجهات الرقابية مدى فعالية التطبيق الاختياري للمراجعة الخارجية المشتركة باعتبارها أحد مداخل تعزيز جودة القوائم المالية، وتحقيق جودة الأرباح، وتعزيز الثقة في مهنة المراجعة، والحد من إدارة الأرباح، وكأداة لزيادة كفاءة مراقبي الحسابات في اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها (Zerni et al., 2011; EC, 2011; Mandour et al., 2012; Bisogno and Luca, 2016; Okaro, 2018; Mandour et al., 2018)، وفي ٣٠ نوفمبر من (٢٠١١م) أعلنت المفوضية الأوروبية دعمها للتفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة نظراً لتأثيرها الإيجابي في تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات، وتعزيز ممارسات الشك المهني Professional Skepticism لدى مراقبي الحسابات المشتركين في عملية المراجعة في ضوء مراقبة كل طرف من أطراف عملية المراجعة للطرف الآخر، والتغلب على ظاهرة التركيز في سوق المراجعة، وتعزيز جودة المراجعة (EC., 2017; Velte, 2017; Bisogno and DeLuca, 2016; Zerni et al., 2012; 2011)، كما يُحقق مدخل المراجعة المشتركة درجة مرتفعة من التوافق في الآراء، وتعزيز دقة أدلة المراجعة، والدقة في تقرير مراجعي الحسابات، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في التقرير المالي (Deng et al., 2014; Baldauf and Steckle, 2012)، مما ينعكس إيجابياً على جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

ويعتبر مدخل المراجعة المشتركة عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بشأن تأكيدات ومزاعم الإدارة عن أحداث وأنشطة مالية، وذلك بغرض تحديد درجة التوافق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية وتوصيل نتائج هذه العملية إلى الأطراف المعنية بالشكل المناسب، ويتم ذلك من خلال توزيع وتخصيص المهام والاطلاع على الأعمال من قبل كل مراقب حسابات مشترك في هذه العملية ثم يلي ذلك إصدار تقرير موحد وتكون المسؤولية تضامنية عن مدى دقة هذا التقرير (جبر، ٢٠١٧). ويلاحظ أن معظم الشركات التي التزمت بمدخل المراجعة المشتركة تتمتع بممارسات محاسبية أكثر تحفظاً عند إصدار قوائمها المالية، تتمثل في الارتفاع النسبي لدرجة التحفظ في الأرباح كمؤشر لجودة المراجعة (Zerni et al., 2015; El Assy, 2012)، لديها مستوى منخفض من الاستحقاقات غير العادية، وأقل مشاركة في ممارسات إدارة الأرباح، تُساهم في تعزيز موثوقية القوائم المالية (Bisogno and Mandour et al., 2018; DeLuca, 2016)، وفي ضوء ما سبق يري الباحث أن التطبيق الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة يُمكن أن يُساهم في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني عند التحقق من جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وذلك من خلال المساهمة الفعالة في:

- تعزيز استقلال مراقب الحسابات، وتدعيم كفاءتهم المهنية أثناء مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- تدعيم التواصل بشكل مستمر بين مراقبي الحسابات خلال المراحل المتكاملة لعملية مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المصني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

- تبادل المعلومات بشأن العناصر المعرضة للخطر والتحريفات المتوقعة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة والتوصل إلى استنتاجات بشكل مشترك.
 - تعزيز قدرة مراقب الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة التي تمكنه من الحكم على معقولية تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
 - تحقيق درجة مرتفعة من التوافق في الآراء، وتعزيز دقة أدلة المراجعة بناءً على فعالية المناقشة في الأمور الجوهرية بين مراقبي الحسابات المشتركين، والدقة في تقرير مراجعي الحسابات بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
 - ضمان الحصول على تأكيد معقول بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في التقرير المالي.
- ٤/٦ تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات:

حظي التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات باهتمام متزايد من قبل العديد من الجهات باعتباره أحد الاستراتيجيات الحديثة للارتقاء بمستوى أداء عملية المراجعة، وكذلك أحد استراتيجيات اكتساب مراقبي الحسابات للمعرفة والمهارات اللازمة في مراجعة نشاط العميل، وزيادة قدرته وكفاءته المهنية عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وقدمت دراسة (بابكر، ٢٠١٨) مفهوماً للتخصص الصناعي للمراجع بأنه التخصص في قطاع معين من الأنشطة الاقتصادية لكي يقوم بعملية المراجعة بدقة وسهولة، حيث يكون لدى المراجع المتخصص القدرة على مواجهة مختلف التحديات والتكيف مع بيانات الأعمال المختلفة، وقد اتفقت دراستي (Albhoor and Khamees, 2016; Bratten et al., 2017) على أن تراكم المعرفة المتخصصة بصناعة العميل تؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، حيث أن مراقبي الحسابات المتخصصين في صناعة معينة لديهم قدرة أفضل من مراقبي الحسابات غير المتخصصين في اكتشاف وتحديد الأخطاء والبيانات غير الصحيحة.

وحيث أنه لا يوجد معيار تناول بشكل مباشر التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات، إلا أن معيار المراجعة الدولي (ISA. 315) بعنوان تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها: نص على ضرورة الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية وهو ما يحمل في طياته مفهوم التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات، وذلك في إطار مرجعي يضمن ممارسة الحكم المهني خلال عملية المراجعة، وتقييم كفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (IFAC, 2017, ISA 315).

ويشير (PACOB, 2011; Grenier, 2017) إلى أنه يجب على مكاتب المراجعة بذل مزيد من الجهد لتعزيز ممارسات الشك المهني لمراقبي الحسابات في ظل التخصص الصناعي، حيث يساهم في زيادة قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، حيث أن عدم ممارسة الشك المهني بشكل كافي يؤثر على قدرة مراقبي الحسابات في الحصول الأدلة المناسبة والكافية، والتعرض لتداعيات أخلاقية، ودعاوى قضائية، كما قدمت دراسة (Joe et al., 2017b) دليل على أن الاعتماد على الخبراء المتخصصين أو تعزيز التعاون بين التخصصات والخبرات المختلفة عند اتخاذ القرار يعزز الحكم المهني لمراقبي الحسابات.

وفي إطار العلاقة بين التخصص الصناعي ومستوي ممارسات الشك المهني لمراقبي الحسابات تناولت دراسة (الصايغ، ٢٠١٧) أهمية مساهمة التخصص الصناعي في زيادة الشك المهني لمراقبي الحسابات أثناء الأداء المهني، حيث يجعل مراقب الحسابات أكثر ثقة في نفسه وفي

قدرته على استيعاب الأدلة المتعلقة بتقييم مخاطر الاحتيال، وإظهار جوانب المعرفة والحسم أثناء الأداء المهني، كما يسهم التخصص الصناعي في تعميق الشك المهني لمراقب الحسابات من واقع كونه يحسن فهمه وتقييماته لأدلة المراجعة، ويعزز الدور الانتقادي والموضوعي الذي يجعل أحكام وقرارات مراقبي الحسابات أكثر تلقائية وبديهية نظرا لمعرفته بخصائص ومخاطر بيئة الأعمال، والتي تجعله أكثر تقبلا لإمكانية حدوث عمليات الاحتيال داخل القطاع الذي يعمل فيه.

وفي ضوء ما سبق يتضح للباحث أن تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات يمكن أن يساهم في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني عند التحقق من جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وذلك من خلال المساهمة الفعالة في:

- قدرة مراقب الحسابات على الاستفادة من التقنيات الحديثة والتكنولوجيا المتخصصة في تخطيط برنامج المراجعة لإنجاز مهمة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- تجعل مراقبي الحسابات أكثر إماماً بالأخطاء في تقديرات الإدارة للقيمة العادلة المحتمل تواجدها في القوائم المالية.
- اكتساب مراقبي الحسابات الخبرات والمعارف المتعلقة بصناعة العميل والتي تنعكس على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية في عملية مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- تعزيز دور مراقبي الحسابات في اكتشاف، وفهم، وتقييم حالات ادارة الأرباح المرتبطة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- تحسين قدرة وثقة مراقبي الحسابات على اتخاذ قرارات صحيحة بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- امتلاك مهارات البحث عن مصادر جديدة للمعلومات، ومدى مناسبتها فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- قدرته على تحمل مسؤولية إصدار أحكام مهنية بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- امتلاك درجة عالية من حب الاستطلاع في حالات حل المشاكل المتعلقة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- التخطيط المناسب لعملية مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة والإشراف على فريق المراجعة.

٧- تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض:

١/٧ الهدف من الدراسة:

يتمثل هدف الدراسة في تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وذلك من خلال البيانات التي تم تجميعها من توزيع قوائم الاستقصاء على مراقبي الحسابات الخارجيين، المستثمرين والمحللين الماليين، الأكاديميون تخصص المحاسبة والمراجعة.

٢/٧ تصميم ومحتوي الدراسة:

- في ضوء أهداف، وفروض البحث السابق الإشارة إليها، فقد صمم الباحث قائمة استقصاء أولية، حيث تم إختبارها من خلال توزيعها على بعض مراقبي الحسابات الخارجيين، وفئة مستخدمي التقارير المالية والممثلة في المستثمرين والمحللين الماليين، وأعضاء هيئة التدريس (الأكاديميون) تخصص المحاسبة والمراجعة، وأدى ذلك إلي التوصل إلي إعادة صياغة بعض عناصر قائمة الاستقصاء.

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المصني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

- تم تقسيم قائمة الاستقصاء إلى جزئين، الأول: بيانات عامة: ويضم الأسئلة التي تحدد بعض الخصائص الديموغرافية للمستقصي منهم للتأكد من اهتمامهم، ومعرفتهم بموضوع البحث، الثاني: يضم ثلاثة أقسام تحقق أهداف البحث، واختبار فروض الدراسة.

٣/٧ أساليب جمع البيانات:

إعتمد الباحث على أسلوب قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة، حيث يُعد من أفضل أساليب التطبيق في مجال البحوث الوصفية، والدراسات الميدانية التي تتميز موضوعاتها بالحدث، وندرة التطبيق، والتي ينتمي إليها هذا البحث، وبناءً على ذلك صُممت قائمة الاستقصاء على أساس مقياس ليكرت الخماسي، ويتم قياس متغيرات الدراسة في مقياس Likert ، وذلك من خلال تحويل الإجابات الوصفية إلى قيم كمية يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي، وقد تم قياس إجابات عينة الدراسة باستخدام المقياس السابق بحيث تُشير الدرجة (٥) الى موافق تماماً، والدرجة (٤) الى موافق، والدرجة (٣) الى موافق الى حد ما، والدرجة (٢) الى غير موافق، والدرجة (١) الى غير موافق على الإطلاق، كما قام الباحث بعمل مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة لتوضيح المفاهيم التي تتضمنها القائمة، وذلك لضمان سلامة وفهم المستقصي منهم لقائمة الاستقصاء موضوع الدراسة.

٤/٧ مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة كالآتي:

- مراقبي الحسابات الخارجيين: وقد تم اختيار عينة حكومية تتكون من (٥٣) مفردة.
 - المستثمرين والمحللين الماليين: باعتبارهم أحد أهم الأطراف الرئيسية ذات الصلة بموضوع الدراسة، والمستفيدة من المحتوى المعلوماتي لتقارير مراقبي الحسابات الخارجيين، وقد تم اختيار عينة حكومية تتكون من (٣٤) مفردة.
 - الأكاديميون: باعتبارهم الطرف المتابع للتطورات، والاتجاهات المعاصرة في الممارسات المحاسبية، والتي تؤثر على الدور المرتقب من مراقبي الحسابات تجاه هذه التطورات، وتتمثل تلك الفئة في أعضاء هيئة التدريس تخصص المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة، وقد تم اختيار عينة حكومية تتكون من (٢٧) مفردة.
- وقام الباحث بتوزيع (١٦٠) قائمة استقصاء من خلال المقابلة الشخصية لبعض مفردات العينة، والبريد الإلكتروني، والتسليم باليد، والجدول التالي يوضح توزيع قوائم الاستقصاء على العينة، والقوائم المستردة، والمستخدمة في التحليل.

جدول رقم (١) يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عينة الدراسة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم المستردة	عدد القوائم الصالحة	نسبة الاستجابة للقوائم الصالحة للتحليل
مراقبي الحسابات الخارجيين	٧٠	٥٧	٥٣	٧٥,٧١%
المستثمرين والمحللين الماليين	٥٠	٣٨	٣٤	٦٨,٠٠%
الأكاديميون تخصص المحاسبة والمراجعة	٤٠	٢٨	٢٧	٦٧,٥٠%
الإجمالي	١٦٠	١٢٣	١١٤	٧١,٢٥%

وفي ضوء الجدول السابق يتضح للباحث أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد معدل مناسب ، وهو ما يمكن الإعتماد عليه في إختبار فروض البحث.

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشرك المصني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

٥/٧ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

- بعد أن قام الباحث بإجراء عمليات الترميز اللازمة لكافة متغيرات الدراسة، تم إدخال وتشغيل البيانات على الحاسب الآلي باستخدام برنامج (SPSS Ver. 22)، وذلك لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، وقد اشتمل التحليل الإحصائي على الأساليب التالية:
- معامل الاعتمادية Reliability: لتحديد مدى إمكانية الاعتماد على نتائج تحليل بيانات قائمة الاستقصاء بمعنى مدى تجانس الإجابات بين المستقضي منهم، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على المجتمع، وذلك من خلال إختبارات معامل الثبات، وقد تم الإعتماد على معامل ارتباط الفا كرونباخ (Alpha Cronbach Coefficient).
 - التحليل الإحصائي الوصفي ويشمل الوسط الحسابي Mean لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات مفردات الدراسة عن المحاور الرئيسية للدراسة، الإنحراف المعياري Std. Deviation لمعرفة نشأت إجابات مفردات عينة الدراسة عن المتوسط العام للإجابات.
 - إختبار T لعينة واحدة One-Sample Test لإختبار مستوي الدلالة الإحصائية لمتغيرات الدراسة.
 - إختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه (One Way ANOVA)، لإختبار الفروق المعنوية بين آراء فئات عينة الدراسة.
 - إختبار فريدمان Friedman Test، لتحديد الأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة من خلال حساب متوسط الرتب بناءً على آراء عينة الدراسة.
 - تحليل الإنحدار المتدرج Stepwise regression: هو أسلوب إحصائي يستخدم لإختبار أثر التفاعل بين المتغير التابع، والمتغيرات المستقلة، وذلك للتعرف على أهم المتغيرات المؤثرة في المتغير التابع، ويعتمد على إختيار المتغيرات المعنوية فقط التي لا يوجد ارتباط ذاتي بينها، كما أنه يضمن استقلالية العوامل المفسرة الداخلة في النموذج، وبالتالي يعالج مشكلة الازدواج الخطي Multicollinearity .

٦/٧ إختبار الثبات والصدق الذاتي لمتغيرات البحث:

قام الباحث بحساب معامل ارتباط ألفا كرونباخ Alpha Cronbach Coefficient ، باعتباره أكثر أساليب تحليل الاعتمادية (Reliability) دلالة في تقييم درجة الاتساق الداخلي بين بنود المقياس الخاضع للإختبار، ويستخدم لبحث مدى إمكانية الإعتماد على نتائج الدراسة الميدانية في تعميم النتائج، ويوضح الجدول رقم (٢) معاملات الثبات، والصدق لمقاييس الدراسة.

جدول رقم (٢) يوضح معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستقصاء

القسم	البيان	عدد الفقرات	معامل الثبات Alpha	معامل الصدق الذاتي *
الأول	التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	9	.746	.834
الثاني	الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشرك المهني وتنقسم الى:			
	مساهمة تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة	9	.845	.919

تحليل العلاقة بين الأليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشركة المصنعي ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

8	.645	.803	مساهمة تفعيل مراقبي الحسابات لجلسات العصف الذهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة	
6	.769	.877	أثر تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة	
9	.848	.921	مساهمة تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة	
7	.851	.922	المؤشرات الدالة على جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	الثالث
48	.784	.885	إجمالي متغيرات البحث	

* تم حساب معامل الصدق الذاتي عن طريق الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

وباستعراض الجدول السابق يتضح للباحث أن قيم معاملي الثبات، والصدق مقبولة لجميع الأسئلة حيث تتمتع بدرجة عالية من الاتساق الداخلي بين محتوياته، وكذلك درجة مصداقية مرتفعة لمتغيرات البحث، ويتضح من نتائج تحليل الاعتمادية لمعامل Alpha Cronbach للمتغيرات ككل تمثل (0.784)، وكذلك درجة مصداقية مرتفعة لمتغيرات البحث ككل حيث تبلغ (0.885) وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة لأعراض البحث، ويمكن الإعتماد عليها في المراحل اللاحقة للتحليل الإحصائي للبحث، ومن ثم تعميم النتائج.

٧/٧ نتائج التحليل الإحصائي لإختبارات الفروض:

سوف يقوم الباحث بعرض نتائج التحليل الإحصائي، وإختبارات مدي صحة الفروض التي يقوم عليها البحث، وذلك من خلال العرض التالي:

١/٧/٧ نتائج إختبارات الفرض الأول:

ينص الفرض الأول على " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية". وقد تم إختبار هذا الفرض من خلال:

أولاً: التحليل الوصفي للتحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية:

استهدف القسم الأول استطلاع آراء فئات عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية، ويمكن للباحث توضيح الأهمية النسبية وفقاً لآراء فئات عينة البحث، من خلال إجراء الإحصاء الوصفي لعبارات الفرض الأول، ويوضح الجدول التالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات القسم الأول المتمثل في التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية، ويمكن توضيح المقاييس الإحصائية للقسم الأول من خلال الجدولين رقم (٣)، (٤):

يوضح الجدول التالي التكرارات المتعلقة بإجابات المستقضي منهم (مراقبي الحسابات الخارجيين، المستثمرين والمحللين الماليين، الأكاديميون تخصص المحاسبة والمراجعة) بشأن اتجاهاتهم حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية حيث تركزت إجابات المستقضي منهم على (موافق تماماً، موافق، موافق إلى حد ما)، وهذا ما سوف يتم عرضه خلال الجدول رقم (٣).

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشركة المصنفي ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

جدول رقم (٣) التكرارات لعينة الدراسة بشأن اتجاهاتهم حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية

الانحراف المعياري الإجمالي	الوسط الحسابي الإجمالي	موافق إلى حد ما		موافق		موافق تماماً		الدرجة العناصر وترميزها
		%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	
.460	4.70	0	0	29.8	34	70.2	80	صعوبة التحقق من سعر أي أصل أو التزام يعكس الواقع الاقتصادي، خاصة الأصول غير المالية مثل الاستثمارات العقارية نظراً لعدم توافر الأسعار السوقية المعلنة خاصة في أوقات التقلبات الاقتصادية. (CH1)
.580	4.02	15.8	18	66.6	76	17.5	20	ارتباط تقديرات الإدارة للقيمة العادلة بظروف عدم التأكد، بالإضافة لعدم توافر البيانات الكاملة المتعلقة بهذه التقديرات، مما يؤدي إلى ارتفاع المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على دقة البيانات الواردة بالتقارير المالية. (CH2)
.573	4.18	8.8	10	64	73	27.2	31	اعتماد تقديرات القيمة العادلة على افتراضات ونماذج تحددتها الإدارة مما يجعلها أقل موثوقية، وأكثر تعرضاً للتلاعب في ظل عدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات. (CH3)
.516	4.23	4.4	5	68.4	78	27.2	31	عدم الالتزام من قبل الإدارة بالإفصاح عن الافتراضات المستخدمة عند وضع تقديرات القيمة العادلة. (CH4)
.456	4.29	0	0	71.1	81	28.9	33	طول الفترة الزمنية التي يتطلبها إعداد وعرض المعلومات المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة. (CH5)
.460	4.70	0	0	29.8	34	70.2	80	عدم وضوح وصعوبة فهم بعض معايير المحاسبة المرتبطة بمتطلبات القياس والإفصاح عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة. (CH6)
.568	4.18	8.8	10	64.9	74	26.3	30	تجاهل المعايير المرتبطة بالمحاسبة عن القيمة العادلة لبعض المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها. (CH7)
.686	3.82	34.2	39	50	57	15.8	18	عدم توافر الكوادر البشرية ذات التعليم المناسب والخبرة الكافية لفهم، وتطبيق متطلبات معايير المحاسبة المتعلقة بالقيمة العادلة. (CH8)
.652	4.02	20.2	23	57.9	66	21.9	25	لا توفر معايير المراجعة المرتبطة بالقيمة العادلة إجراءات تفصيلية لمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة. (CH9)
.319	4.27	الوسط العام						

يتضح للباحث من تحليل الجدول رقم (٣) ما يلي:

- ١- أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت أتجاهاً عاماً نحو موافق تماماً / موافق مما يؤكد على اتفاق فئات الدراسة حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية، وكان من أكثر العبارات أهمية في الإجابة علي الترتيب هي صعوبة التحقق من سعر أي اصل أو التزام يعكس الواقع الاقتصادي، خاصة الأصول غير المالية مثل الاستثمارات العقارية نظراً لعدم توافر الأسعار السوقية المعلنة خاصة في أوقات التقلبات الاقتصادية، عدم وضوح وصعوبة فهم بعض معايير المحاسبة المرتبطة بمتطلبات القياس والإفصاح عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة ، و طول الفترة الزمنية التي يتطلبها إعداد وعرض المعلومات المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة، وذلك بمتوسطات حسابية مقدارها (٤,٧٠) ، (٤,٧٠) ، (٤,٢٩) على التوالي.
- ٢- أن أقل العبارات التي حازت علي موافقة مفردات عينة البحث هي عدم توافر الكوادر البشرية ذات التعليم المناسب والخبرة الكافية لفهم، وتطبيق متطلبات معايير المحاسبة المتعلقة بالقيمة العادلة ، لا توفر معايير المراجعة المرتبطة بالقيمة العادلة إجراءات تفصيلية لمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وذلك بمتوسطات حسابية لهذه العبارات مقدارها (٣,٨٢) ، (٤,٠٢) على الترتيب.
- ٣- يوضح الإحصاء الوصفي لنتائج قياس رأى عينة الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية، من وجهة نظر فئات عينة الدراسة " مراقبي الحسابات الخارجيين، المستثمرين والمحليين الماليين، الأكاديميون تخصص المحاسبة والمراجعة "، أن جميع المتوسطات الحسابية العامة لإجابة المستقصي منهم تشير إلى اتفاق فئات عينة الدراسة حول إدراكهم لأهمية التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية بوسط حسابي عام (4.27) وإنحراف معياري عام (0.319)، وذلك يدل على انخفاض التشنت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات، وبالتالي وجود اتساق، وتقارب في اجابات مفردات العينة.

ثانياً: إختبار فريدمان / إختبار One-Sample T Test :

يوضح إختبار Friedman Test الأهمية النسبية للتحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية من خلال حساب متوسط الرتب بناءً على آراء عينة الدراسة، وإختبار T. Test لإختبار مستوي الدلالة الاحصائية لمتغيرات الدراسة، ويوضح الجدول رقم (٤) نتائج التحليل:

تحليل العلاقة بين الأليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشرك المصنعي ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد مجد غالي

جدول رقم (٤) ترتيب الأهمية النسبية ومستوى الدلالة الإحصائية للتحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة من وجهة نظر عينة الدراسة

T.test إختبار		Friedman Test			التحديات	الترميز
مستوى الدلالة	القيمة	مستوى الدلالة	الترتيب	متوسط الرتب		
.000	109.25	.000 (*)	1	6.72	صعوبة التحقق من سعر أي أصل أو التزام يعكس الواقع الاقتصادي، خاصة الأصول غير المالية مثل الاستثمارات العقارية نظراً لعدم توافر الأسعار السوقية المعلنة خاصة في أوقات التقلبات الاقتصادية.	CH1
.000	74.01		8	4.21	ارتباط تقديرات الإدارة للقيمة العادلة بظروف عدم التأكد، بالإضافة لعدم توافر البيانات الكاملة المتعلقة بهذه التقديرات، مما يؤدي إلى ارتفاع المخاطر المحتملة التي قد تؤثر على دقة البيانات الواردة بالتقارير المالية.	CH2
.000	77.94		5	4.83	اعتماد تقديرات القيمة العادلة على افتراضات ونماذج تحددتها الإدارة مما يجعلها أقل موثوقية، وأكثر تعرضاً للتلاعب في ظل عدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات.	CH3
.000	87.51		4	4.92	عدم الالتزام من قبل الإدارة بالإفصاح عن الافتراضات المستخدمة عند وضع تقديرات القيمة العادلة.	CH4
.000	100.54		3	5.17	طول الفترة الزمنية التي يتطلبها إعداد وعرض المعلومات المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة.	CH5
.000	109.25		2	5.69	عدم وضوح وصعوبة فهم بعض معايير المحاسبة المرتبطة بمتطلبات القياس والإفصاح عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	CH6
.000	78.45		6	4.70	تجاهل المعايير المرتبطة بالمحاسبة عن القيمة العادلة لبعض المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها.	CH7
.000	59.42		9	3.45	عدم توافر الكوادر البشرية ذات التعليم المناسب والخبرة الكافية لفهم، وتطبيق متطلبات معايير المحاسبة المتعلقة بالقيمة العادلة.	CH8
.000	65.84		7	4.28	لا توفر معايير المراجعة المرتبطة بالقيمة العادلة إجراءات تفصيلية لمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	CH9

(*) دالة إحصائياً عند مستوي معنوية (٠,٠٥)

ويتضح للباحث من تحليل الجدول السابق ما يلي:

تحليل العلاقة بين الأليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشك المصنعي ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

- ١- أن مستوى المعنوية أقل من (٠,٠٥) مما يدل على وجود اختلاف معنوي في الأهمية النسبية من وجهة نظر مفردات العينة حول التحديات التي تواجه مراقب الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية.
- ٢- أن أعلى متوسط في الرتب يتمثل في صعوبة التحقق من سعر أي أصل أو التزام يعكس الواقع الاقتصادي، خاصة الأصول غير المالية مثل الاستثمارات العقارية نظراً لعدم توافر الأسعار السوقية المعلنة خاصة في أوقات التقلبات الاقتصادية.
- ٣- أن أقل متوسط للرتب يتمثل في عدم توافر الكوادر البشرية ذات التعليم المناسب والخبرة الكافية لفهم، وتطبيق متطلبات معايير المحاسبة المتعلقة بالقيمة العادلة.
- ٤- ايجابية آراء أفراد العينة تجاه فقرات المقياس، حيث جاءت قيمة (T) موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعني أنها أعلى من القيمة المتوسطة (٣)، وأنها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة أقل من (0.01).

ثالثاً: تحليل التباين (One Way ANOVA) في استجابات مفردات العينة:

ولإختبار معنوية الفروق بين المتوسطات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة تم استخدام إختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه (One Way ANOVA)، وذلك لإختبار الفروق المعنوية بين آراء فئات عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية، وقد تم الإعتماد على إختبار (F)، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الإختبار.

جدول رقم (٥) نتائج إختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه (One Way ANOVA)

القيمة الاحتمالية (P-Value)	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين	رمز المتغيرات
.634	.457	.097	2	.195	بين المجموعات	CH1
		.213	111	23.665	داخل المجموعات	
			113	23.860	الإجمالي	
.195	1.662	.552	2	1.104	بين المجموعات	CH2
		.332	111	36.861	داخل المجموعات	
			113	37.965	الإجمالي	
.635	.458	.152	2	.304	بين المجموعات	CH3
		.332	111	36.828	داخل المجموعات	
			113	37.132	الإجمالي	
.838	.177	.048	2	.095	بين المجموعات	CH4
		.270	111	29.975	داخل المجموعات	
			113	30.070	الإجمالي	
.855	.157	.033	2	.066	بين المجموعات	CH5
		.211	111	23.381	داخل المجموعات	
			113	23.447	الإجمالي	
.634	.457	.097	2	.195	بين المجموعات	CH6
		.213	111	23.665	داخل المجموعات	
			113	23.860	الإجمالي	

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

.956	.045	.015	2	.029	بين المجموعات	CH7
		.328	111	36.462	داخل المجموعات	
			113	36.491	الإجمالي	
.868	.141	.067	2	.135	بين المجموعات	CH8
		.477	111	52.997	داخل المجموعات	
			113	53.132	الإجمالي	
.884	.124	.053	2	.107	بين المجموعات	CH9
		.431	111	47.858	داخل المجموعات	
			113	47.965	الإجمالي	

ومن خلال استعراض نتائج التحليل السابق تبين للباحث عدم وجود تباين في آراء أفراد العينة، حيث أن قيم (**P – Value**) أكبر من مستوى المعنوية 5% ، مما يدل على عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين متوسط آراء عينة البحث حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية، وتتفق هذه النتائج مع نتائج الدراسات السابقة التي أشارت إلى أن تقديرات القيمة العادلة يكتنفها قدر كبير من الحكم الشخصي، نظراً لتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية عند التحقق من سعر أي أصل أو التزام، وجود تحيز الإدارة، والذي قد يؤدي إلى أخطاء مادية (Austin, et al., 2017; Backof et al., 2018)، بالإضافة إلى إمكانية تعرض مراقبي الحسابات لمخاطر التقاضي في ظل عدم تحديد المدخل الملائم لمراجعة تقديرات القيمة العادلة (Danny et al., 2010)، افتقار مراجعي الحسابات إلى المعرفة الفنية المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة، وكذلك زيادة الوقت المستغرق في عملية مراجعتها، زيادة درجة عدم التأكد المحيطة بتلك التقديرات (Akenbor and Kiabel, 2014; Robert et al., 2018; Appah and Ogiriki, 2018).

وفي ضوء نتائج التحليلات السابقة يتضح صحة الفرض الأول " لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية ".

٢/٧/٧ نتائج إختبارات الفرض الثاني:

ينص الفرض على " لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة".

وقد تم إختيار هذا الفرض من خلال إختيار الفروض الفرعية التالية:

١/٢/٧/٧ نتائج إختبارات الفرض الفرعي الأول:

ينص الفرض على " لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة " .
وقد تم إختيار هذا الفرض من خلال:

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

أولاً: التحليل الوصفي لأثر تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني على تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

يوضح الجدول التالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات السؤال الأول من القسم الثاني المتمثل في أثر مساهمة تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ويمكن توضيح المقاييس الإحصائية من خلال الجدول رقم (٦):

جدول رقم (٦) الاحصاء الوصفي لآراء فئات عينة الدراسة حول أثر تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات على تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة

الترتيب	T. test		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات	ترميز المتغيرات
	الدلالة	القيمة				
التاسع	.000	41.02	.950	3.65	التعرف على المدخلات والمخرجات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة، لضمان وضع إجراءات فعالة لمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	KS1
الثالث	.000	74.08	.617	4.28	زيادة قدرة مراقبي الحسابات على الاستفسار وتقصي الحقائق في حالة تناقض إقرارات الإدارة المتعلقة بالقيمة العادلة مع أدلة الإثبات الأخرى.	KS2
الثامن	.000	55.65	.702	3.66	معرفة مدى وجود أهداف خاصة لإدارة عميل المراجعة وراء الاختيار المتعمد لتطبيق بعض المعالجات المحاسبية المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة دون الأخرى.	KS3
السابع	.000	61.75	.652	3.77	زيادة درجة فاعلية الوصول إلى أدلة إثبات كافية وملائمة عند مراجعة القياس والإفصاح عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	KS4
السادس	.000	55.33	.740	3.83	زيادة التعليم والبحث عن المعرفة يُساهم في إكتشاف معلومات وأدلة جديدة متعلقة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	KS5
الأول	.000	76.12	.612	4.36	بذل مزيد من الجهد لإزالة الغموض وعدم التأكد المرتبط بمعلومات القيمة العادلة.	KS6
الثاني	.000	73.86	.620	4.29	إدراك مراقب الحسابات لكيفية إعداد تقديرات الإدارة للقيمة العادلة وكيفية التعامل معها في ضوء المعايير المحاسبية ذات العلاقة.	KS7
الخامس	.000	68.58	.654	4.20	زيادة قدرة مراقب الحسابات على إصدار الأحكام المهنية الملائمة بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	KS8
الرابع	.000	73.99	.610	4.23	تنمية القدرات العملية لمراقب الحسابات من خلال استمرارية التدريب على التعديلات الدورية المرتبطة بمعايير المحاسبة والمراجعة ذات الشأن بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	KS9
	.000	93.024	0.463	4.03	المتوسط العام	

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

ينضح من الجدول السابق لنتائج قياس رأى عينة البحث بشأن أهمية أثر تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقب الحسابات كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، والتي أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة (3)، فبلغ متوسط الاستجابات (4.03) بإنحراف معياري (4.63)، كما يلاحظ أن الإنحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد، وذلك يدل على إنخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات، وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية أثر تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقب الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

ويوضح الجدول التالي الوسط الحسابي والإنحراف المعياري لعبارات القسم الثالث (المتغير التابع) والمتمثل في مؤشرات جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ويمكن توضيح المقاييس الإحصائية من خلال الجدول رقم (٧):

جدول رقم (٧) الاحصاء الوصفي لآراء فئات عينة الدراسة حول مؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة

الترتيب	T test		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المؤشرات	ترميز المتغيرات
	الدلالة	القيمة				
2	.000	94.06	.485	4.27	إنخفاض عدد الأخطاء التي أسفرت عنها عملية مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، نتيجة الالتزام بمعايير المراجعة ذات العلاقة وتطبيق نظم تحقق الرقابة على جودة الأداء المهني، والتمزام الإدارة بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة.	Q1
4	.000	74.18	.588	4.09	تم الإفصاح عن الطرق والنماذج، والافتراضات الجوهرية التي استخدمتها الإدارة عند إعداد تقديرات القيمة العادلة بطريقة ملائمة، بحيث تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق.	Q2
5	.000	74.82	.582	4.08	زيادة درجة اعتماد وثقة أصحاب المصالح، واستجابة أسواق المال لتقرير مراقب الحسابات بشأن التأكيد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، مما يؤثر إيجابياً على حصصهم السوقية والتنافسية.	Q3
1	.000	73.05	.633	4.33	الحد من فجوة التوقعات بين متطلبات أصحاب المصالح والمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، كنتيجة لإصدار تقرير مراقب الحسابات عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في التوقيت المناسب.	Q4
7	.000	63.20	.671	3.97	توافر دليل تفصيلي يوضح مدى التزام مراقبي الحسابات بمعايير المراجعة المرتبطة، وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	Q5
6	.000	74.01	.580	4.02	انخفاض حجم الدعاوى القضائية ضد مراقبي الحسابات الذين قاموا بالتأكد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	Q6
3	.000	77.94	.573	4.18	انخفاض عمليات إعادة إصدار القوائم المالية لتصحيح الأخطاء الواردة بها نتيجة التأكيد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	Q7
	.000	102.99	0.429	4.14	المتوسط العام	

تحليل العلاقة بين الأليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشك المصني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

يتضح من الجدول السابق لنتائج قياس رأى عينة البحث بشأن لنتائج قياس رأى عينة البحث بشأن المؤشرات التي تُدل على جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، والتي أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05) حول هذه المؤشرات، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة (3)، فبلغ متوسط الاستجابات (4.14) بانحراف معياري (4.29)، وتتراوح جميع المتوسطات الحسابية لإجابات عينة الدراسة للفقرات بين (3.97-4.33)، كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد، وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية المؤشرات التي تُدل على جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

ثانياً: تحليل الإنحدار المتدرج Stepwise Regression لبناء نموذج العلاقة بين تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

يمكن تطبيق نموذج الإنحدار المتدرج Stepwise Regression لتفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات) والمتغير التابع (مؤشرات جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة)، وتحديد أهم المتغيرات الأكثر تأثيراً على المتغير التابع، ويوضح الجدول رقم (8) نتائج تطبيق نموذج الإنحدار:

جدول (8) نتائج الإنحدار المتدرج Stepwise Regression

تفسير المعاملات عند مستوى (0.05)	التباين المسموح به Tolerance	VIF	T.test		الخطأ المعياري (Std. Error)	المعاملات المقدرّة B	المتغيرات المستقلة
			القيمة الاحتمالية P-Value	القيمة			
			.000	5.490	.158	.870	Constant
تأثير معنوي موجب	.339	2.952	.000	4.465	.053	.237	KS9
تأثير معنوي موجب	.617	1.622	.000	6.023	.032	.195	KS5
تأثير معنوي موجب	.817	1.223	.000	5.133	.022	.112	KS1
تأثير معنوي موجب	.331	3.021	.003	3.074	.050	.154	KS8
تأثير معنوي موجب	.609	1.643	.008	2.700	.034	.093	KS3
معامل الارتباط المتعدد (R) = (.892)							
معامل التحديد (R ²) = (0.795)							
معامل التحديد المعدل (Adjusted R ²) = (0.786)							
قيمة (F) المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) = (83.867)							
القيمة الاحتمالية (Sig) = (0.000)							
اختبار ديرين واتسون (Durbin-Watson) = (1.993)							

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

من تحليل الجدول السابق يتضح للباحث ما يلي:

- ١- بلغت القدرة التفسيرية للنموذج بناءً على قيمة معامل التحديد (R^2) والذي يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغيرات المستقلة في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على القوة التفسيرية لنموذج الإنحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (79.5%) من التغير الكلي في المتغير التابع "تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة"، وباقي النسبة (20.5%) يرجع الي الخطأ العشوائي Random Error في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفترض إدراجها ضمن النموذج، ويتضح أيضاً أن المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات (89.2%) بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على تدعيمها يساهم في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
 - ٢- يتضح من نتائج **T.test** لكل متغير مستقل على حده، أن المتغيرات المستقلة عناصر إدارة الهيكل المعرفي لمراقب الحسابات، ذو تأثير معنوي في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند القيمة الاحتمالية (**P-Value**) أقل من (0.05).
 - ٣- كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية نموذج الإنحدار، حيث أتضح أن قيمة (**F**) المستخرجة من تحليل التباين (**ANOVA**) بلغت (83.867)، وأن القيمة الاحتمالية (0.00) وهو ما يشير إلى جودة توفيق نموذج الإنحدار ككل، فضلا عن صلاحيته لتحقيق هدف الدراسة، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات.
 - ٤- كما أوضحت نتائج تحليل الإنحدار المتعدد أن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 79.5\%$) قد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 78.6\%$) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة، كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً مما يمكن معه الإعتماد على نتائج هذا النموذج.
 - ٥- للتأكد من خلو النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء (Autocorrelation) تم إجراء اختبار (**Durbin Watson Test**) حيث بلغت قيمة إحصائية اختبار (D-W) (1.993)، وهي بذلك تقع ضمن المدى الملائم (1.5 - 2.5) ممّا يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي تؤثر على صحة النتائج (العباسي، ٢٠١٢).
 - ٦- يتضح من الجدول السابق أيضاً أن قيمة معامل تضخم التباين (**VIF**) Variance Inflation Factor لجميع المتغيرات المستقلة أقل من القيمة (10) (أمين، ٢٠١٣)، وتراوحت بين (1.223 ، 3.021)، وجاءت قيمة التباين المسموح به Tolerance لتلك المتغيرات أكبر من (0.05) وقد تراوحت بين (0.331 ، 0.817) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل أو الأزواج الخطي Multicollinearity، فالارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، وهذا يدل على قوة النموذج المستخدم في تفسير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وتحديد هذه التأثيرات.
- ويلاحظ من نتائج التحليلات السابقة:** أن هناك ارتباطاً معنوياً بين إدارة الهيكل المعرفي لمراقب الحسابات كأحد آليات تطوير ممارسات الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وهو ما يؤيد رفض الفرض الفرعي الأول، وقبول الفرض البديل، والذي ينص على أنه "توجد علاقة ارتباط معنوية بين تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة"، وتتفق هذه النتيجة مع التوجهات البحثية التي توصلت الي مساهمة

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

التعليم المهني المستمر عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة في زيادة جودة عملية المراجعة حيث تزيد من فهمه لكيفية إعداد مثل هذه التقديرات وكيفية التعامل معها (فوده، وآخرين، ٢٠١٧)، وكذلك خبرة مراقبي الحسابات تعتبر أحد العوامل المؤثرة على زيادة مستوى الشك المهني خلال عملية المراجعة (Popova, 2013)، أن اكتساب مراقبي الحسابات للمعرفة يُساعدهم في تعزيز مستوى الشك المهني، مما يؤثر على دقة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات (Rodgers et al., 2017)، يعتمد مراقبي الحسابات على خبرة المتخصصين في التقييم لإصدار الأحكام المهنية النهائية عن تقديرات القيمة العادلة (Griffith, 2014; Timoshenko, L., 2016).

٧- وما سبق يمكن للباحث صياغة نموذج الإنحدار بالشكل التالي:

$$(KS5) 0.195 + (KS9) 0.237 + 0.870 = (Y) \text{ تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة} \\ + (KS3) 0.093 + (KS8) 0.154 + (KS1) 0.112$$

٧/٢/٢ نتائج إختبارات الفرض الفرعي الثاني:

ينص الفرض على " لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تفعيل جلسات العصف الذهني لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة".

وقد تم إختبار هذا الفرض من خلال:

أولاً: التحليل الوصفي لأثر تفعيل مراقبي الحسابات لجلسات العصف الذهني كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني على تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

يوضح الجدول التالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات السؤال الثاني من القسم الثاني المتمثل في أثر مساهمة تفعيل مراقبي الحسابات لجلسات العصف الذهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ويمكن توضيح المقاييس الإحصائية من خلال الجدول رقم (٩):

جدول رقم (٩) الاحصاء الوصفي لآراء فئات عينة الدراسة حول أثر تفعيل مراقبي الحسابات لجلسات العصف الذهني على تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة

الترتيب	T. test		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات	ترميز المتغيرات
	الدلالة	القيمة				
الأول	.000	109.250	.460	4.70	تحفيز وتنشيط استخدام مراقبي الحسابات لممارسة الشك المهني خلال المراحل المتكاملة لمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة حتى يتم التأكد من دقة وصلاحيّة التقديرات.	B1
الثامن	.000	74.005	.580	4.02	تحفيز وتنشيط سمات (استجواب العقل، تعليق وإرجاء الحكم، البحث عن المعرفة) كأحد خصائص ممارسة الشك المهني عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	B2

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

السادس	.000	77.935	.573	4.18	زيادة تحفيز مراقبي الحسابات على كشف التناقضات بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة من خلال تبادل الأفكار التي تأتي في أذهان فريق المراجعة أثناء جلسات العصف الذهني (التقليدي/ الالكتروني)، وتنوع الخبرات.	B3
الثالث	.000	83.968	.567	4.46	تحسين عملية الاتصال بين أعضاء فريق المراجعة ذوى الخبرات المختلفة، مع تسجيل الأفكار والأحداث المتعلقة بمراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	B4
الخامس	.000	87.512	.516	4.23	اكتساب فهم أفضل للطرق والنماذج التي استخدمتها الإدارة عند عمل التقديرات المحاسبية.	B5
الرابع		100.542	.456	4.29	اكتساب فهم أفضل للمعلومات المرتبطة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة والمتوفرة لدى أعضاء فريق المراجعة أثناء جلسات العصف الذهني (التقليدي/ الالكتروني).	B6
الثاني		109.250	.460	4.70	جودة تحديد اساليب وإجراءات المراجعة، التي تمكن مراقبي الحسابات من سرعة الإستجابة للتحريفات الجوهرية المرتبطة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	B7
السابع	.000	78.451	.568	4.18	التحديد الدقيق لنوعية وكمية أدلة الأثبات التي ينبغي لفريق المراجعة الحصول عليها، وزيادة الفحص عن موثوقية مصدرها.	B8
المتوسط العام						
	.000	180.587	0.257	4.34		

يتضح من الجدول السابق لنتائج قياس رأى عينة البحث بشأن أثر مساهمة تفعيل مراقبي الحسابات لجلسات العصف الذهني كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، والتي أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة (3)، فبلغ متوسط الاستجابات (4.34) بإنحراف معياري (0.257)، كما يلاحظ أن الإنحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد، وذلك يدل على إنخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات، وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية التزام مراقبي الحسابات بتفعيل جلسات العصف الذهني (التقليدي/ الالكتروني) كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

ثانياً: تحليل الإنحدار المتدرج Stepwise regression لبناء نموذج العلاقة بين تفعيل مراقبي الحسابات لجلسات العصف الذهني كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

يمكن تطبيق نموذج الإنحدار المتدرج Stepwise Regression لتفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تفعيل مراقبي الحسابات لجلسات العصف الذهني) والمتغير التابع (تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة)، وتحديد أهم المتغيرات الأكثر تأثيراً على المتغير التابع، ويوضح الجدول رقم (10) نتائج تطبيق نموذج الإنحدار:

تحليل العلاقة بين الأليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشركة المصني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

جدول (١٠) نتائج الإنحدار المتدرج Stepwise Regression

تفسير المعاملات عند مستوي (0.05)	التباين المسموح به Tolerance	VIF	T.test		الخطأ المعياري (Std. Error)	المعاملات المقدره B	المتغيرات المستقلة
			القيمة الاحتمالية P-Value	القيمة			
			.010	2.639	.230	.608	Constant
ذو تأثير معنوى موجب	.367	2.728	.000	4.916	.038	.188	B5
ذو تأثير معنوى موجب	.864	1.157	.000	7.971	.022	.176	B2
ذو تأثير معنوى موجب	.640	1.562	.000	7.173	.032	.233	B1
ذو تأثير معنوى موجب	.951	1.051	.003	5.368	.022	.116	B4
ذو تأثير معنوى موجب	.442	2.261	.008	3.736	.039	.147	B6
معامل الارتباط المتعدد (R) = (.885)							
معامل التحديد (R ²) = (0.783)							
معامل التحديد المعدل (Adjusted R ²) = (0.773)							
قيمة (F) المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) = (77.980)							
القيمة الاحتمالية (Sig) = (0.000)							
اختبار ديرين واتسون (Durbin-Watson) = (2.155)							

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يتضح للباحث من تحليل الجدول السابق ما يلي:

- بلغت القدرة التفسيرية للنموذج بناءً على قيمة معامل التحديد (R²) والذي يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغيرات المستقلة في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على القوة التفسيرية لنموذج الإنحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (78.3%) من التغير الكلي في المتغير التابع "تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة"، وباقي النسبة (21.7%) يرجع الي الخطأ العشوائي Random Error في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفترض إدراجها ضمن النموذج، ويتضح أيضاً أن المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات (88.5%) بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على تدعيمها يساهم في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- يتضح من نتائج T.test لكل متغير مستقل على حده، أن المتغيرات المستقلة عناصر التزام مراقبي الحسابات بتفعيل جلسات العصف الذهني (التقليدي/ الإلكتروني)، ذو تأثير معنوي في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند القيمة الاحتمالية (P-Value) أقل من (0.05).
- كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية نموذج الإنحدار، حيث أتضح أن قيمة (F) المستخرجة من تحليل التباين (ANOVA) بلغت (77.980)، وأن القيمة الاحتمالية (0.00) وهو ما يشير إلى جودة توفيق نموذج الإنحدار ككل، فضلاً عن صلاحيته لتحقيق هدف الدراسة، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات.
- كما أوضحت نتائج تحليل الإنحدار المتعدد أن قيمة معامل التحديد (R² = 78.3%) قد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل (Adjusted R² = 77.3%) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة، كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً مما يمكن معه الإعتماد على نتائج هذا النموذج.

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

٥- للتأكد من خلو النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء (Autocorrelation) تم إجراء اختبار (Durbin Watson Test) حيث بلغت قيمة إحصائية اختبار (D-W) (2.155)، وهي بذلك تقع ضمن المدى الملائم (1.5 - 2.5) مما يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي تؤثر على صحة النتائج (العباسي، ٢٠١٢).

٦- يتضح من الجدول أيضاً أن قيمة معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor لجميع المتغيرات المستقلة أقل من القيمة (10) (أمين، ٢٠١٣)، وتراوحت بين (1.051 ، 2.728)، وجاءت قيمة التباين المسموح به Tolerance لتلك المتغيرات أكبر من (0.05) وقد تراوحت بين (0.367 ، 0.864). مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي Multicollinearity، فالارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، وهذا يدل على قوة النموذج المستخدم في تفسير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وتحديد هذه التأثيرات.

ويلاحظ من نتائج التحليلات السابقة: أن هناك ارتباطاً معنوياً بين التزام مراقبي الحسابات بتطبيق العصف الذهني كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وهو ما يؤيد رفض الفرض الفرعي الثاني، وقبول الفرض البديل، والذي ينص على أنه "لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تفعيل جلسات العصف الذهني لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة"، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Dilla and Raschke, 2015; Chen et al., 2018) التي أكدت على أن جلسات العصف الذهني أداة من الأدوات المساعدة في إنتاج إرشادات إضافية تعمل على تعزيز أداء مراقبي الحسابات في اكتشاف عمليات الغش، وتحديد كمية ونوعية عمليات الاحتيايل المحتملة عند إصدار الأحكام المهنية عن القوائم المالية، وكذلك دراسة (غالي، ٢٠١٦) التي توصلت لوجود تأثير معنوي لاستخدام جلسات العصف الذهني الإلكتروني في تحسين جودة الأحكام المهنية خلال المراحل المتكاملة لعملية المراجعة.

٧- **ومما سبق يمكن للباحث صياغة نموذج الانحدار بالشكل التالي:**

$$\text{تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة (Y)} = 0.233 (B1) + 0.116 (B4) + 0.147 (B6) + 0.176 (B2) + 0.188 (B5) + 0.608$$

٣/٢/٧/٧ نتائج إختبارات الفرض الفرعي الثالث:

ينص الفرض على "لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة".
وقد تم إختبار هذا الفرض من خلال:

أولاً: التحليل الوصفي لأثر تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

يوضح الجدول التالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات السؤال الثالث من القسم الثاني المتمثل في أثر مساهمة تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ويمكن توضيح المقاييس الإحصائية من خلال الجدول رقم (١١):

تحليل العلاقة بين الأليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

جدول رقم (١١) الاحصاء الوصفي لآراء فئات عينة الدراسة حول أثر تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة

الترتيب	T. test		الإحتراف المعيارى	الوسط الحسابي	المتغيرات	ترميز المتغيرات
	الدلالة	القيمة				
الثالث	.000	87.512	.516	4.23	تعزيز استقلال مراقبي الحسابات، وتدعيم كفاءتهم المهنية أثناء مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	JA1
الثانى	.000	100.542	.456	4.29	تدعيم التواصل بشكل مستمر بين مراقبي الحسابات خلال المراحل المتكاملة لعملية مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	JA2
الأول	.000	109.250	.460	4.70	تبادل المعلومات بشأن العناصر المعرضة للخطر والتحريفات المتوقعة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة والتوصل إلى استنتاجات بشكل مشترك.	JA3
الرابع	.000	78.451	.568	4.18	تعزيز قدرة مراقب الحسابات على الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة التي تمكنه من الحكم على معقولية تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	JA4
السادس	.000	59.415	.686	3.82	تحقيق درجة مرتفعة من التوافق فى الآراء، وتعزيز دقة أدلة المراجعة بناءً على فعالية المناقشة في الأمور الجوهرية بين مراقبي الحسابات المشتركين، والدقة فى تقرير مراجعي الحسابات بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	JA5
الخامس	.000	55.310	.748	3.89	ضمان الحصول على تأكيد معقول بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية فى التقرير المالي.	JA6
	.000	112.993	0.395	4.18	المتوسط العام	

يتضح من الجدول السابق لنتائج قياس رأى عينة البحث بشأن أثر مساهمة تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة المراجعة المشتركة كأحد الأليات المؤثرة فى تطوير ممارسات الشك المهني فى تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، والتي أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة (٣)، فبلغ متوسط الاستجابات (4.18) بإنحراف معياري (٠.395)، كما يلاحظ أن الإنحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد، وذلك يدل على إنخفاض التشتت فى استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات، وبالتالي وجود اتساق وتقارب فى اجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية مساهمة تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة كأحد الأليات المؤثرة فى تطوير ممارسات الشك المهني فى تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

ثانياً: تحليل الإنحدار المتدرج Stepwise regression لبناء نموذج العلاقة بين تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة كأحد الأليات المؤثرة فى تطوير ممارسات الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

يمكن تطبيق نموذج الإنحدار المتدرج Stepwise Regression لتفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة) والمتغير التابع (تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة)، وتحديد أهم المتغيرات الأكثر تأثيراً على المتغير التابع، ويوضح الجدول رقم (١٢) نتائج تطبيق نموذج الإنحدار:

تحليل العلاقة بين الأليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشركة المصنعي ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

جدول (١٢) نتائج الإنحدار المتدرج Stepwise Regression

تفسير المعاملات عند مستوى (0.05)	التباين المسموح به Tolerance	VIF	T.test		الخطأ المعياري (Std. Error)	المعاملات المقدره B	المتغيرات المستقلة
			القيمة الاحتمالية P-Value	القيمة			
			.005	2.874	.285	.819	Constant
دو تأثير معنوي موجب	.347	2.883	.015	2.476	.064	.159	JA5
دو تأثير معنوي موجب	.702	1.424	.000	4.757	.068	.322	JA2
دو تأثير معنوي موجب	.631	1.585	.002	3.197	.057	.183	JA4
دو تأثير معنوي موجب	.453	2.207	.005	2.844	.051	.146	JA6
معامل الارتباط المتعدد (R) = (.800)							
معامل التحديد (R^2) = (0.639)							
معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2$) = (0.626)							
قيمة (F) المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) = (48.316)							
القيمة الاحتمالية (Sig) = (0.000)							
اختبار ديرين واتسون (Durbin-Watson) = (2.202)							

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يتضح للباحث من تحليل الجدول السابق ما يلي:

- ١- بلغت القدرة التفسيرية للنموذج بناءً على قيمة معامل التحديد (R^2) والذي يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغيرات المستقلة في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على القوة التفسيرية لنموذج الإنحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (63.9%) من التغير الكلي في المتغير التابع " تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة"، وباقي النسبة (36.1%) يرجع الي الخطأ العشوائي Random Error في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفترض إدراجها ضمن النموذج، ويتضح أيضاً أن المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات (80.0%) بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على تدعيمها يساهم في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- ٢- يتضح من نتائج T.test لكل متغير مستقل على حده، أن المتغيرات المستقلة عناصر تفعيل مدخل المراجعة المشتركة، ذو تأثير معنوي في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند القيمة الاحتمالية (P-Value) أقل من (0.05).
- ٣- كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية نموذج الإنحدار، حيث أتضح أن قيمة (F) المستخرجة من تحليل التباين (ANOVA) بلغت (48.316)، وأن القيمة الاحتمالية (0.00) وهو ما يشير إلى جودة توفيق نموذج الإنحدار ككل، فضلاً عن صلاحيته لتحقيق هدف الدراسة، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات.
- ٤- كما أوضحت نتائج تحليل الإنحدار المتعدد أن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 63.9%$) قد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 62.6%$) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة، كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً مما يمكن معه الإعتماد على نتائج هذا النموذج.

- ٥- للتأكد من خلو النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء (Autocorrelation) تم إجراء اختبار (Durbin Watson Test) حيث بلغت قيمة إحصائية اختبار (D-W) (2.202)، وهي بذلك تقع ضمن المدى الملائم (1.5 - 2.5) مما يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي تؤثر على صحة النتائج (العباسي، ٢٠١٢).
- ٦- يتضح من الجدول أيضاً أن قيمة معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor لجميع المتغيرات المستقلة أقل من القيمة (10) (أمين، ٢٠١٣)، وتراوحت بين (1.424 ، 2.883)، وجاءت قيمة التباين المسموح به Tolerance لتلك المتغيرات أكبر من (0.05) وقد تراوحت بين (0.347 ، 0.702). مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي Multicollinearity، فالارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، وهذا يدل على قوة النموذج المستخدم في تفسير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وتحديد هذه التأثيرات.

ويلاحظ من نتائج التحليلات السابقة: أن هناك ارتباطاً معنوياً بين تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وهو ما يؤيد رفض الفرض الفرعي الثالث، وقبول الفرض البديل، والذي ينص على أنه "توجد علاقة ارتباط معنوية بين التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة الخارجية المشتركة كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة"، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة كل من (Baldauf and Steckle, 2012; Deng et al., 2014) التي أكدت على أن مدخل المراجعة المشتركة يحقق درجة مرتفعة من التوافق في الآراء، وتعزيز دقة الأدلة المراجعة، والدقة في تقرير مراجعي الحسابات، وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في التقرير المالي، كما يتفق ذلك مع كل من دراسة (Zerni et al., 2012; EC., 2011) (Bisogno and DeLuca, 2016; Velte, 2017; Okaro, 2018) التي أكدت على أن التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة يؤثر إيجابياً في تعزيز استقلالية مراقبي الحسابات، وتعزيز ممارسات الشك المهني. وتعزيز جودة المراجعة. مما ينعكس إيجابياً على جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٧- ومما سبق يمكن للباحث صياغة نموذج الإنحدار بالشكل التالي:

$$0.322 + (JA5) 0.159 + 0.819 = (Y) \quad (JA6) 0.146 + (JA4) 0.183 + (JA2)$$

٤/٢/٧/٧ **نتائج إختبارات الفرض الفرعي الرابع:**

ينص الفرض على " لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة".

وقد تم إختبار هذا الفرض من خلال:

أولاً: التحليل الوصفي لأثر تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

يوضح الجدول التالي الوسط الحسابي والانحراف المعياري لبيانات السؤال الرابع من القسم الثاني المتمثل في أثر مساهمة تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ويمكن توضيح المقاييس الإحصائية من خلال الجدول رقم (١٣):

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

جدول رقم (١٣) الاحصاء الوصفي لآراء فئات عينة الدراسة حول أثر تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة

الترتيب	T. test		الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المتغيرات	ترميز المتغيرات
	الدلالة	القيمة				
الثالث	.000	87.512	.516	4.23	قدرة مراقب الحسابات على الاستفادة من التقنيات الحديثة والتكنولوجيا المتخصصة في تخطيط برنامج المراجعة لإنجاز مهمة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	IS1
الثاني	.000	100.542	.456	4.29	تجعل مراقبي الحسابات أكثر إماماً بالأخطاء في تقديرات الإدارة للقيمة العادلة المحتمل تواجدها في القوائم المالية.	IS2
الأول	.000	109.250	.460	4.70	اكتساب مراقبي الحسابات الخبرات والمعارف المتعلقة بصناعة العميل والتي تنعكس على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية في عملية مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	IS3
الرابع	.000	78.451	.568	4.18	تعزيز دور مراقبي الحسابات في اكتشاف، وفهم، وتقييم حالات ادارة الأرباح المرتبطة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	IS4
التاسع	.000	59.415	.686	3.82	تحسين قدرة وثقة مراقبي الحسابات على اتخاذ قرارات صحيحة بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	IS5
السابع	.000	55.810	.745	3.89	امتلاك مهارات البحث عن مصادر جديدة للمعلومات، ومدى مناسبتها فيما يتعلق بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	IS6
الثامن	.000	57.148	.723	3.87	قدرته على تحمل مسؤولية إصدار أحكام مهنية بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	IS7
الخامس	.000	69.565	.626	4.08	امتلاك درجة عالية من حب الاستطلاع في حالات حل المشاكل المتعلقة بتقديرات الإدارة للقيمة العادلة.	IS8
السادس	.000	65.840	.652	4.02	التخطيط المناسب لعملية مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة والإشراف على فريق المراجعة.	IS9
	.000	106.888	0.411	4.12	المتوسط العام	

يتضح من الجدول السابق لنتائج قياس رأى عينة البحث بشأن أثر مساهمة تفعيل التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، والتي أظهرت النتائج وجود تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05)، مما يدل على أنها قد بلغت حيز القبول من وجهة نظر العينة، حيث جاءت قيمة T موجبة وذات دلالة معنوية، مما يعنى أنها أعلى من القيمة المتوسطة (٣)، فبلغ متوسط الاستجابات (4.12) بإنحراف معياري (4.11)، كما يلاحظ أن الانحراف المعياري لكل العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على إنخفاض التشتت في استجابات عينة الدراسة لهذه العبارات، وبالتالي وجود اتساق وتقارب في اجابات مفردات العينة، وهذا يدل على إدراكهم لأهمية تفعيل التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

ثانياً: تحليل الإنحدار المتدرج Stepwise regression لبناء نموذج العلاقة بين تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة:

تحليل العلاقة بين الأليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشركة المصني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

يمكن تطبيق نموذج الانحدار المتدرج Stepwise Regression لتفسير العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تفعيل التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات) والمتغير التابع (تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة)، وتحديد أهم المتغيرات الأكثر تأثيراً على المتغير التابع، ويوضح الجدول رقم (١٤) نتائج تطبيق نموذج الانحدار:

جدول (١٤) نتائج الانحدار المتدرج Stepwise Regression

تفسير المعاملات عند مستوى (0.05)	التباين المسموح به Tolerance	VIF	T.test		الخطأ المعياري (Std. Error)	المعاملات المقدره B	المتغيرات المستقلة
			القيمة الاحتمالية P-Value	القيمة			
			.530	.630	.271	.171	Constant
دو تأثير معنوي موجب	.376	2.660	.000	3.877	.056	.218	IS1
دو تأثير معنوي موجب	.334	2.992	.025	2.266	.045	.102	IS5
دو تأثير معنوي موجب	.605	1.653	.000	4.746	.035	.166	IS9
دو تأثير معنوي موجب	.363	2.757	.001	3.282	.041	.134	IS7
دو تأثير معنوي موجب	.438	2.285	.000	3.654	.043	.157	IS8
دو تأثير معنوي موجب	.539	1.855	.002	3.143	.053	.165	IS3
دو تأثير معنوي موجب	.381	2.622	.024	2.286	.039	.088	IS6
معامل الارتباط المتعدد (R) = (0.918)							
معامل التحديد (R ²) = (0.842)							
معامل التحديد المعدل (Adjusted R ²) = (0.832)							
قيمة (F) المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) = (80.728)							
القيمة الاحتمالية (Sig) = (0.000)							
اختبار ديرين واتسون (Durbin-Watson) = (2.061)							

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

ويتضح للباحث من تحليل الجدول السابق ما يلي:

- ١- بلغت القدرة التفسيرية للنموذج بناءً على قيمة معامل التحديد (R²) والذي يقيس النسبة المئوية لما تفسره المتغيرات المستقلة في قيم المتغير التابع، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على القوة التفسيرية لنموذج الانحدار، ويتضح أن المتغيرات المستقلة تفسر (84.2%) من التغير الكلي في المتغير التابع "تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة"، وباقي النسبة (15.8%) يرجع الي الخطأ العشوائي Random Error في المعادلة أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفترض إدراجها ضمن النموذج، ويتضح أيضاً أن المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات (91.8%) بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على تدعيمها يساهم في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
- ٢- يتضح من نتائج T.test لكل متغير مستقل على حده، أن المتغيرات المستقلة عناصر التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات، ذو تأثير معنوي في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة عند القيمة الاحتمالية (P-Value) أقل من (0.05).
- ٣- كما أكدت النتائج ارتفاع معنوية نموذج الانحدار، حيث أتضح أن قيمة (F) المستخرجة من تحليل التباين (ANOVA) بلغت (80.728)، وأن القيمة الاحتمالية (0.00) وهو ما يشير إلى جودة توفيق نموذج الانحدار ككل، فضلا عن صلاحيته لتحقيق هدف الدراسة، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المساهمة النسبية (R) لهذه المتغيرات.

- ٤- كما أوضحت نتائج تحليل الإنحدار المتعدد أن قيمة معامل التحديد ($R^2 = 84.2\%$) قد تقاربت مع قيمة معامل التحديد المعدل ($Adjusted R^2 = 83.2\%$) مما يؤكد دقة النموذج واستقلالية المتغيرات المؤثرة، كما يؤكد أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً مما يمكن معه الاعتماد على نتائج هذا النموذج.
- ٥- للتأكد من خلو النموذج من مشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء (Autocorrelation) تم إجراء اختبار (Durbin Watson Test) حيث بلغت قيمة إحصائية اختبار (D-W) (2.061)، وهي بذلك تقع ضمن المدى الملائم (1.5 - 2.5) ممّا يدل على عدم وجود ارتباط ذاتي بين البواقي تؤثر على صحة النتائج (العباسي، ٢٠١٢).
- ٦- يتضح من الجدول أيضاً أن قيمة معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor لجميع المتغيرات المستقلة أقل من القيمة (10) (أمين، ٢٠١٣)، وتراوحت بين (1.653 ، 2.992)، وجاءت قيمة التباين المسموح به Tolerance لتلك المتغيرات أكبر من (0.05) وقد تراوحت بين (0.334 ، 0.605). مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي Multicollinearity، فالارتباط بين المتغيرات ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، وهذا يدل على قوة النموذج المستخدم في تفسير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، وتحديد هذه التأثيرات.
- ويلاحظ من نتائج التحليلات السابقة:** أن هناك ارتباطاً معنوياً بين تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وهو ما يؤدي رفض الفرض الفرعي الرابع، وقبول الفرض البديل، والذي ينص على أنه "توجد علاقة ارتباط معنوية بين تفعيل استراتيجية التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة"، وتتفق هذه النتيجة مع دراستي (Albhoor and Khamees, 2016; Bratten et al., 2017) على أن تراكم المعرفة المتخصصة بصناعة العميل تؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة، كما قدمت دراسة (Joe et al., 2017b) دليل على أن الاعتماد على الخبراء المتخصصين أو تعزيز التعاون بين التخصصات والخبرات المختلفة عند اتخاذ القرار يعزز الحكم المهني لمراقبي الحسابات.
- ٧- ومما سبق يمكن للباحث صياغة نموذج الإنحدار بالشكل التالي:

$$\text{تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة (Y) = (IS1) 0.218 + (IS2) 0.102 + (IS3) 0.165 + (IS4) 0.157 + (IS5) 0.166 + (IS6) 0.088 + (IS7) 0.134 + (IS8) 0.157 + (IS9) 0.166 + (IS10) 0.102}$$

٨- النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

تتمثل أهم نتائج الدراسة فيما يلي:

١/٨ النتائج:

- (١) ترتب على تزايد الاتجاه لاستخدام محاسبة القيمة العادلة في الإفصاح سواء على المستوي المحلي أو الدولي عدداً من التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند التأكيد على تقديرات الإدارة المبنية على أساس القيمة العادلة، أهمها صعوبة التحقق من سعر أي أصل أو التزام يعكس إلى حد ما الواقع الاقتصادي، ترتبط تقديرات القيمة العادلة بظروف عدم التأكيد، يعتمد قياس القيمة العادلة على افتراضات، ونماذج تحدها الإدارة.
- (٢) اتفقت معظم الأدبيات السابقة على أهمية تطوير دور مراقبي الحسابات من خلال تنمية ممارسة الشك المهني، وذلك لدوره الإيجابي في تحسين جودة الأحكام المهنية المرتبطة بمراجعة معقولة التقديرات المحاسبية المرتبطة بالقيمة العادلة، حيث أن مراقبي الحسابات الذين لديهم حالة عالية من الشكوك المهنية يكون لديهم قدر أكبر لتحقيق فعالية عملية المراجعة بصفة عامة.

٣) يعتبر الشك المهني نمط من التصرف يعتمد على رؤية علمية، وتطبيق عملي للمعايير والإرشادات المهنية المتعلقة بتحقيق جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات في ضوء عقلية متسائلة، واستفسارات مستمرة من الإدارة والأطراف الأخرى يتبعها تقييم انتقادي للأدلة المراجعة التي تم جمعها بهدف الوصول إلى الاستنتاجات المؤثرة على صحة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية.

٤) لا يوجد اختلاف بين آراء عينة الدراسة بشأن التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية، أتضح أثبت تحليل التباين أحادي الاتجاه (One Way ANOVA) لإختبار الفروق المعنوية بين آراء فئات عينة الدراسة عدم وجود اختلافات ذات دلالة احصائية بين آراء فئات الدراسة عند مستوى معنوية (0,05) حول التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات عند مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية. مما يعني قبول الفرض الأول.

٥) وجود علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة معنوية بين تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة حيث كانت قيمة معامل الارتباط (89.2%)، وهو ما يؤيد رفض الفرض الفرعي الأول، وقبول الفرض البديل، والذي ينص على أنه" توجد علاقة ارتباط معنوية بين تحسين إدارة الهيكل المعرفي لمراقبي الحسابات كأحد الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات الشك المهني ومؤشرات جودة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٦) هناك علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة معنوية بين التزام مراقبي الحسابات بتنفيذ جلسات العصف الذهني كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وهو ما يؤيد رفض الفرض الفرعي الثاني، وقبول الفرض البديل، حيث تتضح المساهمة النسبية (R) بنسبة (885). عند مستوى معنوية أقل من (0.001)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على تدعيمها يساهم في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٧) هناك علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة معنوية بين تفعيل مراقبي الحسابات لمدخل المراجعة المشتركة كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وهو ما يؤيد رفض الفرض الفرعي الثالث، وقبول الفرض البديل، حيث تتضح المساهمة النسبية (R) بنسبة (800). عند مستوى معنوية أقل من (0.001)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على تدعيمها يساهم في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٨) أظهرت نتائج التحليل الاحصائي وجود علاقة ارتباط موجبة وذات دلالة معنوية بين تفعيل استراتيجيات التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات كأحد آليات تطوير ممارسة الشك المهني وتحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وهو ما يؤيد رفض الفرض الفرعي الرابع، وقبول الفرض البديل، وهو ما يؤيد رفض الفرض الفرعي الثاني، وقبول الفرض البديل، حيث تتضح المساهمة النسبية (R) بنسبة (918). عند مستوى معنوية أقل من (0.001)، بمعنى أن الاهتمام بهذه المتغيرات والعمل على تدعيمها يساهم في تحقيق جودة مراجعة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.

٢/٨ توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحث بما يلي:

١) توجيه الفكر المحاسبي لإجراء مزيد من الدراسات التي يمكن أن تقدم تفسيراً إضافياً عن أثر التزام مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية بممارسة الشك المهني أثناء عملية التأكيد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة وانعكاساتها على المنشأة.

تحليل العلاقة بين الأليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشك المهنى ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

- ٢) ضرورة طرح معيار مراجعة مصري أو دولي للممارسات القياسية لمراقبي الحسابات لاستخدام الشك المهني عند مراجعة الشركات المدرجة في البورصة، نظراً لتأثيره على جودة الأحكام المهنية المرتبطة بجودة التقارير المالية للشركات المدرجة بالبورصة.
 - ٣) توجيه انتباه مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية نحو أهمية ممارسة الشك المهني أثناء عملية التأكيد على تقديرات الإدارة للقيمة العادلة.
 - ٤) إقامة الندوات والمؤتمرات لنشر الوعي بضرورة التقرير عن تقديرات القيمة العادلة، مع إعداد نشرات تعليمية، وتنقيفية لمراقبي الحسابات، حول متطلبات معايير المحاسبة والمراجعة المرتبطة بالقيمة العادلة.
 - ٥) ضرورة تضمين مناهج المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة بالجامعات المصرية بمحتويات تفصيلية عن الإطار العلمي والتطبيقي لكيفية المحاسبة والمراجعة عن تقديرات القيمة العادلة.
- ٣/٨ **التوجهات البحثية المستقبلية:**

يرى الباحث في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، من أهمها ما يلي:

- دراسة تأثير الأحداث اللاحقة على قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية على قيمة الشركة: دليل تطبيقي من البورصة المصرية
- أثر التفعيل الاختياري لمدخل المراجعة المشتركة على جودة قياسات وإفصاحات تقديرات القيمة العادلة في القوائم المالية: دليل تطبيقي من البورصة المصرية.
- قياس وتفسير العلاقة بين الإفصاح عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة وممارسات إدارة الأرباح: أدلة تطبيقية من الشركات المدرجة بالبورصة المصرية.
- تحليل العلاقة بين الإفصاح عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة واحتمال التعرض للتعثر المالي للشركات المسجلة بالبورصة.
- أثر هيكل الملكية وخصائص لجان المراجعة على الحد من الممارسات الانتهازية للإدارة عند إعداد تقديرات القيمة العادلة مع دراسة تطبيقية.
- أثر التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة في ضوء (IFRS 13) على مستوى التحفظ المحاسبي: دراسة تطبيقية.
- قياس أثر درجة التحفظ المحاسبي على جودة الإفصاح عن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، دليل تطبيقي من البورصة المصرية

٩- مراجع البحث:

١/٩ المراجع باللغة العربية:

- السناج، محمد السناج خليفة، (٢٠١٧)، "مسئولية مراقب الحسابات عن الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة للسهم وعلاقتها بسوق الأوراق المالية الليبي: دراسة نظرية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد الثامن، ملحق، ص ص. ٥٣٣-٥٥٩.
- الصايغ، عماد سعد محمد، (٢٠١٧)، "إطار مقترح لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية: دراسة ميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، المجلد الواحد والعشرون، ديسمبر، ص ص. ١١٥٠-١٢١.
- الإبياري، هشام فاروق مصطفى، (٢٠١٣)، نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي- دراسة تحليلية وتجريبية ميدانية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، المجلد (٥٠)، العدد (١)، ص ص: ٢٣٥-٢٩٥.
- أبو الخير، مدثر طه، (٢٠٠٩)، "التقرير المحاسبي عن القيمة العادلة للأصول غير المتداولة- دراسة مقارنة للشركات العقارية المقيدة في أسواق المال العربية، *المجلة العلمية التجارية والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ص ص. ١٨٩-٢٥٧.

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبة الحسابات للشك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

- أبو جبل، نجوى محمود محمد، (٢٠١٧)، "أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على جودة حكمة على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية- دراسة تجريبية"، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، ص ص. ٢٣٣-٢٦٨.
- أبو الفضل، عبد العال مصطفى، (٢٠١٦)، "إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقبي الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية"، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثاني، ديسمبر، ص ص. ١٧٤-٢٤٠.
- أمين، أسامة ربيع (٢٠١٣). " التحليل الإحصائي للمتغيرات المتعددة باستخدام برنامج SPSS". كلية التجارة، جامعة المنوفية، بدون ناشر، ص ص ١٣٥-١٥٠.
- العياشي، عبد الحميد محمد (٢٠١٢)، تشخيص الانحدار (مشاكله وعلاجها): تطبيقات في العلوم الاجتماعية باستخدام SPSS، معهد الدراسات والبحوث الإحصائية، جامعة القاهرة، بدون ناشر، ص ص ٢٠-٤٥.
- بابكر، بشير بكرى عجب، (٢٠١٨)، "دور التخصص الصناعي للمراجع لدعم ميزة تنافسية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد الثاني والعشرون، إبريل، ص ص. ٧٤٢-٧٦٤.
- جبر، غريب جبر، (٢٠١٧)، قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على جودة المراجعة: دليل من البورصة المصرية، **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو، ص ص ٣٩٥ - ٤٢٨.
- خليل، على محمود مصطفى، وإبراهيم، منى مغربي محمد (٢٠١٤) تقييم مدى ملائمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقا لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (١٣) في ضوء قواعد الحوكمة، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثامن عشر، العدد الرابع، ص ص ٢٤١ - ٣٠٧.
- ريشو، بدیع الدين، (٢٠١٤)، "الشك المهني للمراجع: الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية دراسة تجريبية"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص. ٢٣٧-٣٠٧.
- زيتون، محمد خميس جمعه خطاب، (٢٠١٦)، "أثر قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على سلامة حكمة على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية-دراسة تجريبية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، يوليو، المجلد رقم ثلاثة وخمسون، الجزء الثالث، ص ص. ٣٨٥-٤١٧.
- سلامة، صلاح حسن، (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 ٣٠١-٣٠٧.
- صالح، رضا إبراهيم، وآخرين، (٢٠١٧)، "إطار مقترح للحد من مشاكل ومعوقات القياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة: دراسة نظرية وميدانية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، العدد الثاني، المجلد الواحد والأربعون، ص ص. ١٦٩-٢١٨.
- على، وليد احمد محمد، (٢٠١٥)، "تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجعة وعميلة"، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص. ٤١٦-٤٨٣.
- عبد الحلیم، أحمد حامد محمود، (٢٠١٤)، "العوامل المؤثرة في اكتشاف المراجع الخارجي للغش في القوائم المالية- دراسة ميدانية مقارنة"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، يوليو، المجلد رقم واحد وخمسون، الجزء الأول، ص ص. ٣١-١.
- عيسي، سمير كامل، زيتون، محمد خميس خطاب، (٢٠١٧)، "أثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمة على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة تجريبية"، **المؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة**، "دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المنعقد خلال الفترة من ٧-٦ مايو ٢٠١٧، ص ص. ١٨١٣-١٨٧٨.
- عبد الهادي، محمد إبراهيم، (٢٠١٢)، "تطوير تأكيدات مراقبي الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد دراسة نظرية ميدانية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، العدد الثالث، المجلد السادس والثلاثون، ص ص. ٤٩١-٥٦٩.
- غالي، أشرف أحمد محمد، (٢٠١٦)، مدخل مقترح لتخطيط وتنفيذ جلسات العصف الذهني الالكتروني بهدف تحسين جودة الأحكام المهنية لفريق المراجعة: دراسة استطلاعية في البيئة المصرية، **مجلة البحوث المحاسبية**، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو، ص ص ٤٢٨ - ٤٩١.
- فوده، شوقي السيد، آخرين، (٢٠١٧)، "العوامل المؤثرة على عمل مراقب الحسابات عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة مع دراسة ميدانية"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، العدد الأول، المجلد الواحد والأربعون، ص ص. ١٩٥-٢٢٥.

تحليل العلاقة بين الآليات المؤثرة في تطوير ممارسات مراقبي الحسابات للشئك المهني ومؤشرات جودة.....
د/ أشرف أحمد محمد غالي

- مصطفى، محمود حسن مصطفى، (٢٠١٢)، "دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع- دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، العدد الخاص، المجلد ستة عشر، ص ٦٠٧-٥٦١.
- محاريق، هاني احمد، (٢٠١٣)، "اثر تطوير معايير المحاسبة للأدوات المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة نظرية ميدانية"، **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة- جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ص ٤٤-١.
- معايير المحاسبة المصرية المعدلة، (٢٠١٥)، ملحق جريدة الوقائع المصرية، العدد (١٥٨) تابع (أ)، بتاريخ ٩ يوليو ٢٠١٥، وزارة الاستثمار- قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥.
- وزارة الاستثمار، قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ بشأن إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، **معيار المراجعة رقم (٣٠٠٠)** مهام التأكد بخلاف مراجعة او فحص معلومات مالية تاريخية.
- وزارة الاستثمار، قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ بشأن إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، **معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥)** مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها.
- وزارة الاستثمار، قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨ بشأن إصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، **معيار المراجعة المصري رقم (١٠)** الأصول الثابتة وإهلاكاتها.

٢/٩ المراجع باللغة الانجليزية:

- Albhoor, A. and Khamees, B. (2016). Audit Report Lag, Audit Tenure and Auditor Industry Specialization: Empirical Evidence from Jordan. **Jordan Journal of Business Administration**. 12 (2): 459 – 479.
- Appah E. and Ogiriki. T., (2018). Fair Value Accounting & Challenges of Audit Practice in Nigeria, **Research Journal of Finance and Accounting**, 9 (14): 16 – 24.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2002), "**Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit**", (SAS No. 99, AU Section 316), AICPA, New York, USA.
- Al-Rahamneh, L., (2018), "Is Fair Value Accounting an Appropriate Measure of Today's Financial Instruments as More Firms Follow (IFRS)", **International Journal of Economics and Finance**, 10 (7):89-98. Available at: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijef/article/view/75952>
- Austin, A. (2017), "Investigating Auditors' Attention to Fraud During Evidence Evaluation to Improve Auditors' Responses to Fraud Risks", **Working Paper**, pp. 1-42. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3038900>.
- Austin, A., Hammersley, S., and Ricci, M., (2017), "Improving Auditors' Consideration of Evidence Contradicting Management's Estimate Assumptions", **Working Paper**, pp. 1-44. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2808178>
- AUASB, 2017, ASA, 210 **The Auditing and Assurance Standards Board (AUASB)** <https://www.auasb.gov.au/Pronouncements/Australian-Auditing-Standards.aspx>
- Akenbor, O., and Kiabel, B., (2014), "Accounting Estimates and Credibility of Financial Statement in the Hospitality Industry in Nigeria", **Mustang Journal of Accounting and Finance**, Vol. (6), p. 98. Available at: http://mustangjournals.com/MJAF/v6_MJAF_2014.pdf
- Bratten, B., Gaynor, L. M., McDaniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E., (2013), "The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 32 (1):7-44. Available at: <http://aaapubs.org/doi/10.2308/ajpt-50316?code=aaan-site>
- Bell, T. B., M. E. Peecher, and I. Solomon., (2005), The 21st Century public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's **Global Audit Methodology**: New York: KPMG International.
- Backof, A., Carpenter, T., and Thayer, J. (2018). **Auditing Complex Estimates: How Do**

- Construal Level and Evidence Formatting Impact Auditors' Consideration of Inconsistent Evidence, **Contemporary Accounting Research**, 35 (4): 1798–1815.
- Baldauf, J. and Steckel, R., (2012). Joint Audit and Accuracy of the Auditor's Report: An Empirical Study. *International Journal of Economic Sciences and Applied Research* 5(2): 7–42. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2155600>
 - Bisogno, M. and DeLuca, R., (2016). Voluntary joint audit and earnings quality: Evidence from Italian SMEs. **International Journal of Business Research and Development [IJBRD]**, 5(1): 1–22. Available at: <https://ssrn.com/abstract=2746450>.
 - Brown–Liburd, L., Cohen, J., and Trompeter, G., (2013), "Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on the Outcomes of Client–Auditor Negotiation", **Journal of Business Ethics**, 116 (2):311–325. Available at: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-012-1473-5>
 - Balackova, H, (2007), "Brainstorming: A Creative Problem Solving Method", **Masaryk Institute of Advances, Studies**, Czech Technical University. Available at: http://www.unido.org/fileadmin/import/16953_Brainstorming.pdf
 - Busso, D., (2014), "Does IFRS 13 Improve the Disclosure of the Fair Value Measurement?: An empirical analysis of the real estate sector in Europe", **GSTF Business Review (GBR)**, 3 (4):1–17. Available at: <http://dl6.globalstf.org/index.php/gbr/article/view/809>
 - Carpenter, T. D., & Reimers, J. L., (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**, 25 (2):45–69. Available at: <http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/bria-50468?code=aaan-site>
 - Badia, M., Duro, M., Penalva, F., and Ryan, S., (2017), "Conditionally conservative fair value measurements", **Journal of Accounting and Economics**, 63 (1):75–98 Available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410116300726>
 - Bratten, B., Causholli, M., and Myers, L. A., (2017), "Fair Value Exposure, Auditor Specialization, and Banks' Discretionary Use of the Loan Loss Provision", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, pp. 1–44. Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2151635>
 - Brazel, F., Carpenter, T. and Jenkins. J. (2010), "Auditors' Use of Brainstorming in the Consideration of Fraud: Reports from the Field", **The Accounting Review**, 85 (4): 1273 –1301.
 - Carpenter, D., (2007), "Audit Team Brainstorming, Fraud Risk Identification, and Fraud Risk Assessment: Implications of SAS No. 99", **The Accounting Review**, 82), No. (5), pp: 1119–1140
 - Cenciarelli, V. G., De Santis, F., & Greco, G., (2018), "**External audit and fair value measurements**", pp. 1–97. Available at: https://www.francoangeli.it/Area_PDFDemo/365.1177_demo.pdf
 - Chen, X; Trotman, , T; and Zhou, H, (2015a). "Nominal Versus Interacting Electronic Fraud Brainstorming in Hierarchical Audit Teams", **The Accounting Review, American Accounting Association**, 90) (1):175–198.
 - Chen, W. Khalifa, A. and Trotman, K. (2018). The effect of brainstorming guidelines on individual auditors' identification of potential frauds, **Australian Journal of Management**, 43 (2): 225–240.
 - Cannon, H., and Bedard, C., (2016), "Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence From the Field", **The Accounting Review**, 92(4):81–114. Available at: <http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/accr-51569>
 - DeFond, M., & Zhang, J., (2014), "A Review of Archival Auditing Research", **Journal of Accounting and Economics**, 58 (2–3):275–326. Available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0165410114000536>

- Chen, W; Khalifa, S; and Trotman, T., (2015), "Facilitating Brainstorming: Impact of Task Representation on Auditors' Identification of Potential Frauds", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (34), No (3), pp:1-22.
- Dimitrova, J., & Sorova, A., (2016), "The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and its Appropriate Application", *Journal of Economics*, 1(2):1-17. Available at: <http://js.ugd.edu.mk/index.php/JE/article/view/1596>
- Dennis, S, and Johnstone , M., (2015), An Audit Partner–Led Field Intervention In Fraud Brainstorming, 2015 Auditing Section Midyear Conference and Doctoral Consortium, **American Accounting Association**, At: <https://www2.aaahq.org/audit/midyear/2015/program.cfm>
- Deng, M., Lu, T., Simunic, D. and Ye, M. (2014). Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality? *Journal of Accounting Research*, 52 (5) : 1029-1060.
- Doliya, P. and Singh, P., (2016), "Analyzing the Fair Value Measurement Audit Process using Interpretive Structural Modeling: An Empirical Study", *International Journal Management Practice*, 9 (3): 302-316. Available at: <https://www.inderscienceonline.com/doi/abs/10.1504/IJMP.2016.077832>
- Dilla, N.; and Raschke, L., (2015), "Data visualization for fraud detection: Practice implications and a call for future research", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. (16), pp:1-22.
- Dennis, A., and Johnstone. K. (2016), "A Field Experiment Examining Audit Subordinates' Knowledge and Partner–Led Intervention in Fraud Brainstorming", . **Working Paper**.
- EC., (2011). Restoring Confidence in Financial Statements: the European Commission aims at a Higher Quality, Dynamic and Open Audit Market. Available at: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_en.htm.
- El Assy, M., (2015). The Effect of Joint Audit on Audit Quality. Empirical Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 5 (2): 195-207.
- Emmett, A., Libby, R., and Nelson, W., (2016), PCAOB Guidance and Audits of Fair Values for Level 2 Investments, pp. 1-42. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2700292>
- Filip, A., Hammami, A., Huang, Z., Jeny, A., Magnan, M., and Moldovan, R., (2017), "Literature Review on the Effect of Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement", **Discussion at the International Accounting Standard Board's public** January 2018 meeting and referenced as Agenda Paper 7C., pp. 1-60 Available at: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2018/january/iasb/ap7c-ifrs-13-literature-review.pdf>
- Ghosh, A., Xing, C., and Wang, J., (2016), "Audit Quality of Complex Accounting Estimates: Evidence from Audit Tests of Goodwill and Special Charges", **Working Paper**, Baruch College, pp. 1-57. Available at: <https://pdfs.semanticscholar.org/3086/c7f99edb160c8b6a0dbcc43360233b45d142.pdf>
- Glover, M., and Prawitt, F., (2014), "Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum", *Current Issues in Auditing*, 8 (2):P1-P10. Available at: <http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/ciia-50895?code=aaan-site>
- Griffin, B., (2014), "The Effects of Uncertainty and Disclosure on Auditors' Fair Value Materiality Decisions", *Journal of Accounting Research*, 52 (5): 1165-1193. Available at: https://getd.libs.uga.edu/pdfs/griffin_jeremy_b_201005_phd.pdf:
- Griffith, E., Hammersley, S., and Kadous, K., (2015a), "Audits of Complex Estimates as Verification of Management Numbers: How Institutional Pressures Shape Practice",

- Contemporary Accounting Research**, 32 (3): 833-863. Available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12104>
- Griffith, E., (2015), "How Do Auditors Use Valuation Specialists When Auditing Fair Value?", **Working Paper**, pp. 1-52. Available at: SSRN <http://ssrn.com/abstract=2460970>.
 - Griffith, E., (2014), "How do auditors use valuation specialists when auditing fair values?", **Working Paper**, University of Georgia, pp. 1-52
 - Grenier, H., (2017), "Encouraging Professional Skepticism in the Industry Specialization Era", **Journal of Business Ethics**, 142 (2): 241-256. Available at: <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-016-3155-1>
 - Griffith, E. E., J. S. Hammersley, K. Kadous, and D. Young. (2015b), "Auditor mindsets and audits of complex estimates", **Journal of Accounting Research**, 53 (1): 49-77
 - Hurr, R. K., Brown-Liburd HL, Earley CE, Krishnamoorthy G., (2013), "Research on Auditor Professional Skepticism: literature Synthesis and Opportunities for Future Research", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 32 (1): 45-97. Available at: <http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/ajpt-50361?code=aaan-site>
 - Hurr, K., Brown-Liburd, E. Earley, C. and G. Krishnamoorthy. 2013. Research on Auditor Professional Skepticism- Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 32 (Sp. 1): 45-97
 - Hermanson, S. D., Kerler, W. A., & Rojas, J. D., (2017), "An Analysis of Auditors' Perceptions Related to Fair Value Estimates", **Journal of Corporate Accounting & Finance**, 28 (3):18-37. Available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/jcaf.22263>
 - Hurr, R. K., (2010), "Development of a Scale to Measure Professional Skepticism", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 29 (1):149-171. Available at: http://secure.expertsmind.com/attn_files/65_Development.pdf
 - International Federation of Accountants (IFAC), (2017), "**Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**", 2017 Edition, Volume I, IFAC, New York, USA.
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2012), Overall Objectives of the independent Auditor and the Contact of an Audit in Accordance with International Standard on Auditing. IAS 200, New York, NY: IFAC
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2017), **Auditing Accounting Estimates**, and Related Disclosure (Proposal) New York, NY: IFAC
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2015), Invitation to Comment- Enhancing Audit Quality in the Public interest- a Focus on Professional Skepticism, **Quality control, and Group Audits**, New York, NY: IFAC
 - International Federation of Accountants (IFAC) (2015), Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest: A Focus on Professional Skepticism, **Quality Control and Group Audits**. New York, NY: IFAC
 - Ionescu, C., and Georgescu, F. (2014), "Estimation and Valuation in Accounting", **Journal of Economic Development, Environment and People**, 3 (1):38-49..Available at: <http://ojs.spiruharet.ro/index.php/jedep/article/view/59>
 - IRIAR (2015), 2014 Annual report & accounts, Bern FRC (Hrsg.) (2015): Audit quality inspections. **Annual report 2014/2015**, London 2015 pp. 1-39
 - Joe, R., Vandervelde, D., and Wu, Y., (2017a), "Use of High Quantification Evidence in Fair Value Audits: Do Auditors Stay in their Comfort Zone?", **The Accounting Review**, 92 (5): 89-116. Available at: <http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/accr-51662?code=aaan-site>.

- Joe, J. R., Wu, Y.-J., & Zimmerman, A. B., (2017b), "Overcoming Communication Challenges: Can Taking the Specialist's Perspective Improve Auditors' Critical Evaluation and Integration of the Specialist's Work?", **Working Paper**, pp. 1-60. Available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2957840
- Kadous, K., and Zhou, Y. D., (2016), "How Does Intrinsic Motivation Improve Auditor Skepticism in Complex Audit Tasks", **Working Paper**, Emory University, pp. 1-46. Available at: <https://haskayne.ucalgary.ca/files/haskayne/Kadous-and-Zhou-2016-JAAF.pdf>
- Kisseleva, K., and Lorenz, D., (2016), "Are level 3 Fair Values Reflected in Firm Value? Evidence from European Banks", **European of Management and Technology (ESMT) Working Paper**, No. (16-03) pp. 1-58. Available at: <https://www.econstor.eu/handle/10419/145132>.
- Kohlbeck, M. Smith, T. and Valencia, A. (2017). Auditors and net transfers of Level 3 fair-valued financial instruments, **Advances in Accounting**, 36 : 27-39.
- Lin, Y., Lin, S., Fornaro, M., and Huang, H. S., (2017), "Fair Value Measurement and Accounting Restatements", *Advances in Accounting*, pp. 1-16. Available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0882611015301450>
- Landis, M; Jerris, I.; and Braswell, M., (2008), "Better Brainstorming", **Journal of Accountancy**, Vol. (206), No. (4), pp:70-73.
- Mackowiak, E., (2017), "The Effect of Fair Value and Historical Cost on Financial Performance –A Comparative Outlook, Economic and Social Development (Book of Proceedings), **20th International Scientific Conference on Economic and Social** , pp. 554-560. Available at: https://bib.irb.hr/datoteka/882878.Book_of_Proceedings_esdPrague_2017_Online.pdf#page=563
- Marra, A., (2016), "The Pros and Cons of Fair Value Accounting in a Globalized Economy: A Never Ending Debate", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 31 (4): 582-591. Available at : <http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0148558X16667316#>
- Mandour, M., Elharidy, A. and Mokhtar, E., (2018). Examining the Effect of Joint and Dual Audits on Earnings Management Practices, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 8 (1): 84 – 114.
- Magnan, M.; Menini, A., and Parbonetti, A. (2015). Fair Value Accounting and Financial Markets: Information or Confusion? **Review of Accounting Studies**, 20 (1): 559-591.
- Mayorga, M., and Sidhu, K. (2012). Corporate disclosures of the major sources of estimation uncertainties. **Australian Accounting Review**, 22 (1): 25-39. Available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/j.1835-2561.2011.00148.x>
- Nelson, M., (2009), "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (2): 1-34. Available at: <http://www.aaajournals.org/doi/abs/10.2308/aud.2009.28.2.1?code=aaan-site>
- Nolder, C. J., (2012), "The Role of Professional Skepticism, Attitudes and Emotions on Auditor's Judgments", **Ph. D. in Accountancy**, Bentley University, pp.1-128. Available at: <https://search.proquest.com/openview/e0040d9f945bec374050d0cedaedfda/1?pq-origsite=gscholar&cbl=18750&diss=y>
- Nolder C, and Kadous K., (2014), "The Way Forward on Professional Skepticism: Conceptualizing Professional Skepticism as an Attitude", **Suffolk University and Goizueta Business School at Emory University**. Available at: <https://scholar.google.com/>
- Nolder, C. and Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. **Accounting, Organizations and Society**, 67: 1-14.
- Ochi, N., (2017), "Limits of Level 3 Fair Value Measurement: Based on Conceptual Framework",

- Journal of Modern Accounting and Auditing**, 13 (12): 493–507. Available at: <http://www.davidpublisher.org/Public/uploads/Contribute/5a4ef9d662c17.pdf>
- Okaro, C., Okafor, O. and Ofoegbu, N., (2018). Mandating Joint Audits in Nigeria: Perspectives and Issues, **International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences**, 8(3): 316–338.
 - Ogundana, O., Iyoha, O., Fakile, A. S. and Joshua, A. (2018) Fair Value Measurement (IFRS 13) and Investing Decision: the Standpoint of Accounting Academics and Auditors in Lagos and Ogun State, Nigeria. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, 22 (1): 1–12. <https://search.proquest.com/openview/294fef258d2ae00cff5f09fd4402a0a6/1?pq-origsite=gscholar&cbl=29414>
 - Procházka, D., (2011), "The role of fair value measurement in the recent financial crunch", **Economics, Management and Financial Markets**, 6 (1):989–1001. Available at: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=90694>
 - Pannese, D. and DelFavero, A., (2010), "Fair Value Accounting: Affect on the Auditing Profession." **Journal of Applied Business Research**, 26 (3): 43–50. Available at: <https://search.proquest.com/openview/be0b7f2cbd470944819c88dd2cba75ac/1?pq-origsite=gscholar&cbl=30135>.
 - Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2018) Due Professional Care in the Performance of Work. AS 1015. Washington, D.C : PCAOB.
 - Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2013), Report on 2007–2010 inspections of domestic firms that audit 100 or fewer public companies, Washington 2013.
 - Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2011, August 11).PCAOB to Consider Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation. PCAOB Press Release. Washington, DC: PCAOB
 - Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). Identifying and Assessing Risks of Material Misstatement. Audit Standard Number 2110. PCAOB Release No. 2010–004. August 5. New York, NY: PCAOB
 - Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2008), Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 Inspections of Domestic Annually Inspected Firms. Release No. 2008–008. Washington, DC: PCAOB.
 - Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB, (2010a), Release No.2010–004,AS No. 8.
 - Popova, V., (2013), "Exploration of Skepticism, Client Specific Experience, and Audit Judgments", **Journal of Managerial Auditing**, Vol. (28), No. (2), pp. 140–160.
 - Peecher, E.; Solomon, I; and Trotman, T., (2013), "An accountability framework for financial statement auditors and related research questions", **Accounting, Organizations and Society**, 38 (8):596–620
 - Quadackers L, Groot T, Wright A (2014), "Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt", **Contemporary Accounting Research**, 31 (3): 639–657. Available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/1911-3846.12052>
 - Robinson, S.N. , Curtis, M.B. and Robertson, J.C., (2013), "A Person–Situation Approach to the Examination of Professional Skepticism: Consideration of Time Pressure and Goal Framing", **Working Paper**, Available at: <http://ssrn.com/abstract=2276478>
 - Rodgers, W., Mubako, N., and Hall, L., (2017). Knowledge management: The effect of knowledge transfer on professional skepticism in audit engagement planning. **Computers in Human Behavior**, Vol. 70, pp. 564–574.

- <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0747563216308986>
- Raubenheimer, E., (2013), "Accounting Estimates in Financial Statements and their Disclosure by Some South African Construction Companies", *Journal of Economic and Financial Sciences*, Vol. (6), No. (2), pp. 383-400.
 - Şerban, C., Simion, D., & Armăşelcu, S., (2013), "General aspects in the Accounting Estimation Fair Value Report", *Annals of the University of Craiova, Economic Sciences Series*, Vol. (1), pp. 115-120. Available at: <https://ideas.repec.org/a/aio/aucsse/v1y2013i41p115-120.html>.
 - Saiewitz, A., Dodgson, M. and M. M. Doxey. 2017. Examining the Impact of Audit Firms 'Use of Skepticism Feedback in Auditor Training. **Working Paper**.
 - Socoliuc, M., (2018), "Fair Value Versus Historical Cost: Advantages and Disadvantages", **Ecoforum Journal**, Vol. (7), No. (2), Available at: <http://www.ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/817>
 - Skoda, M., and Bockova, H., (2014), "Has Financial Crisis Been the Crisis of Fair Value Accounting?", **International Journal of Advances in Management and Economics**, 3 (5):13-22. Available at: www.managementjournal.info
 - Sundgren, Stafen., (2013), "Is Fair Value Accounting Really Fair? A Discussion of Pros and Cons with Fair Value Measurement", **Discussion Paper**, 3-4/13 (January), pp. 242-250, Available at: <http://www.ebschost.com>
 - Scott, A., Robert, L. and Nelson, W. (2018). PCAOB guidance and audits of fair values for Level 2 investments, **Accounting, Organizations and Society**, 71: 57-72.
 - Siekkinen, J., (2016), "Value Relevance of Fair Values in Different Investor Protection Environments", **Accounting Forum**, 40(1):1-15. Available at: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S015598215000575>
 - Timoshenko, L., (2016), "Can Elicitation Methods Increase the Precision of Fair Value Estimates?", **Accounting and Finance Theses**, UWSpace, pp. 1-180. Available at: <http://hdl.handle.net/10012/11129>
 - Trotman, T.; Bauer, D.; and Humphreys, A., (2015), "Group judgment and decision making in auditing: Past and future research", **Accounting, Organizations and Society**, Aug 2015, In Press, Available online 9 October 2015, Database: Science Direct.
 - Vladu, B., and Cuzdriorean, D., (2013), "Creative accounting, measurement and behavior", **Annales Universities Apulensis: Series Oeconomica**, 15 (1): 107-115. Available at: <https://pdfs.semanticscholar.org/3ad7/3dc70f577d741489a192e408e6b8d33836d5.pdf>
 - Velte, P.,(2017). What do We know about Empirical Joint Audit Research? **A Literature Review, Accounting and Financial Control**, 1(1): 4-14. Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3118155>
 - Warming-Rasmussen, B., and Aschauer, E., (2013), "Familiarity Threat Argument Revisited: Does Trust Compromise Professional Skepticism", **Conference Paper**, Available at: <http://www.forskningsdatabasen.dk/en/catalog/2389080952>
 - Zamora-Ramírez, C., & Morales-Díaz, J. (2018). "The Use of Fair Value Measurement in Financial Reporting: A Literature Review", **studios de Economía Aplicada**, 36 (2): 489-514. Available at: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6430928>
 - Zerni, M., Haapamaki, E., Jarvinen, T., and Niemi, L. (2012). Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits, **European Accounting Review**, 21 (4): 731-765. Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2016847>