

**دور الاتجاهات السلوكية والحكم المهني في إعداد التقديرات
المحاسبية : دراسة تحليلية**

إعداد

أمل رمضان نعمان جلال

مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة أسيوط

د. ناصر محمد أنور أبو الوفا

مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة أسيوط

أ.د. برنس ميخائيل غطاس

أستاذ محاسبة التكاليف
كلية التجارة – جامعة أسيوط

قائمة بالمصطلحات المستخدمة في البحث

المضمون والمصدر	المصطلح	
	باللغة الإنجليزية	باللغة العربية
القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه. (معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية" ، فقرة ٣)	Accounting Estimate	التقدير المحاسبي
هو استخدام المهارات والمعرفة والخبرة - في سياق تعليمات الإدارة والمعايير المحاسبية والقوانين السائدة وأخلاقيات المهنة - في اتخاذ القرارات المعقولة عند تنفيذ مهام المحاسبة ، وذلك بهدف تقديم معلومات دقيقة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية. (Len, V. , & Nekhai, V., 2016 : 22)	Professional Judgment	الحكم المهني للمحاسب
تعد الاتجاهات أحكاما يصدرها الإنسان وهي تتكون من ثلاثة أقسام : الجانب الإدراكي Cognitive ، والجانب التأثيري Affect ، والجانب السلوكي Behavior ، أي تدرك المعنى فتتأثر ثم تصدر سلوكا. https://ar.wikipedia.org access 28/9/2019.	Behavioral Trends	الاتجاهات السلوكية
هي ناتج اتحاد العلوم المحاسبية والسلوكية ، وتمثل تطبيق منهج ووجهة نظر العلوم السلوكية على المشكلات المحاسبية . فالمحاسبة السلوكية هي فرع للمحاسبة يرتبط بالسلوك إلى جانب المعرفة المحاسبية، حيث إنه يتعامل مع موقف وسلوك المحاسب في عملية صنع القرار عند مواجهة ظاهرة محاسبية معينة. (Kutluk, F., 2017 :191- 192)	Behavioral Accounting	المحاسبة السلوكية

ملخص البحث :

تعد التقديرات المحاسبية من أهم التحديات التي تواجه عملية إصدار قوائم مالية دقيقة في الوقت المناسب . فالتقديرات المحاسبية هي بنود القوائم المالية التي يعتمد قياسها على نتائج الأحداث المستقبلية ، ويتطلب إعدادها إصدار أحكام مهنية بشأن الأحداث المستقبلية واحتمال حدوثها ، وأدى ذلك إلى ضرورة الاهتمام بدقة عملية إعداد التقديرات المحاسبية وضبط تأثير الجانب السلوكي للمحاسب عند إعدادها .

ويهدف هذا البحث بصفة رئيسة إلى تحديد دور الأحكام المهنية للمحاسب واتجاهاته السلوكية في إعداد التقديرات المحاسبية . ولتحقيق هذا الهدف تم تحليل مضمون التقديرات المحاسبية من حيث ماهيتها وخصائصها ومشكلات إعدادها ، وتم تحديد مفهوم الحكم المهني للمحاسب وخصائصه وتأثير الاتجاهات السلوكية عليه ، وتوضيح العوامل التي يمكن استخدامها في تقييم مدى معقولية الأحكام المهنية للمحاسب عند إعداد التقديرات المحاسبية .

وتوصل البحث إلى أن ترشيد الحكم المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية يتطلب تكاملا معرفيا وتعاونيا وتنسيقا بين جميع الأطراف المعنية بعملية إعداد التقديرات المحاسبية من محاسبين وفنيين وإداريين . كما أن الأمر يتطلب مراعاة المحاسب لعدة عوامل عند إصدار الأحكام المهنية المتعلقة بإعداد التقديرات المحاسبية يتمثل أهمها في : تحديد المبررات والأساس المنطقي الذي استند إليه معد القوائم المالية عند اختيار تقدير معين ، والاتساق في تطبيق التقديرات على المعاملات المماثلة، وملاءمة وموثوقية الافتراضات والبيانات المستخدمة، وتعد مراعاة المحاسب لتلك العوامل مؤشرا ودليلا على جودة الأحكام المهنية.

الكلمات الدالة (المفتاحية) : التقديرات المحاسبية ، الحكم المهني للمحاسب ، الاتجاهات السلوكية ، المحاسبة السلوكية .

بحث مستخرج من رسالة علمية تحت الإعداد للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة بعنوان "تطوير أساليب إعداد التقديرات المحاسبية بغرض تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي - دراسة تحليلية تطبيقية " ، كلية التجارة – جامعة أسيوط .

الإطار العام للبحث

١- موضوع البحث وأهميته:

تواجه المحاسبة في سبيل مساندة التطورات الاقتصادية والإدارية والاجتماعية المتلاحقة مجموعة من التحديات في مرحلة القياس والإفصاح المحاسبي، ومن بين هذه التحديات يبرز موضوع التقدير لبعض القيم المحاسبية، مما يجعلها أقل دقة مقارنة بغيرها من القيم التي لم تتعرض لمثل هذا التقدير (DunCan, J., 2002: 401).

وتعد التقديرات المحاسبية من أهم التحديات التي تواجه عملية إصدار قوائم مالية دقيقة في الوقت المناسب. فالتقديرات المحاسبية هي بنود القوائم المالية التي يعتمد قياسها على نتائج الأحداث المستقبلية، وغالبا ما تتطلب هذه التقديرات إصدار أحكام مهنية بشأن الأحداث المستقبلية واحتمال حدوثها، والجدير بالذكر أن التغييرات في تلك الأحكام - حتى ولو كانت طفيفة - يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية (Janvrin, D., & Mascha, M., 2014: 390).

وتوجد مجالات عديدة للتقديرات المحاسبية المبنية على أسس اجتهادية وفقاً للأحكام المهنية، ومستوى خبرة وموضوعية المسؤولين عنها والاتجاهات السلوكية، سواء من جانب الفنيين (تقدير مستوى الإتمام للمنتجات تحت التشغيل، الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة...)، أو من جانب الإدارة (تقدير مخصصات مالية للخسائر مؤكدة الحدوث غير محددة المقدار...)، أو من جانب المحاسبين (تحقق الإيراد، استقلال الفترات المالية...) (د. برنس غطاس وآخرون، ٢٠١٤: ١).

وقد ورد في الفقرة رقم (٣٣) من معيار المحاسبة المصري رقم (٥) بعنوان "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" أن التقديرات المحاسبية تعد جزءاً أساسياً في عملية إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلى التقليل من مصداقيتها.

ومن ثم يمكن القول بأن التقديرات المحاسبية تعد موضوعاً مهماً وحيوياً، حيث إن التغييرات في معايير التقارير المالية وكذلك التغييرات في طبيعة وتعدد العمليات داخل المنشآت نتج عنها زيادة الاعتماد على التقديرات المحاسبية في إعداد التقارير المالية، وتطلب ذلك ضرورة الاهتمام بدقة عملية إعداد التقديرات المحاسبية وضبط تأثير الجانب السلوكي للمحاسب عند إعدادها.

وبناء على ما تقدم يستمد البحث أهميته من أن الاعتماد على الحكم المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية يعيق تحقيق مقومات الموضوعية والثقة في القوائم المالية، ومن ثم فقد اهتم

البحث بوضع بعض المقومات الأساسية للحكم المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية ، مما يوفر مستوى مقبولاً من مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية وفق المعايير المحاسبية .

٢- تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث والفجوة البحثية :

يتم تحليل مضمون ونتائج الدراسات السابقة بغرض الوقوف على أهم ما توصلت إليه تلك الدراسات من نتائج، والاستفادة منها في إبراز دوافع البحث الحالي ، وتوفير الدليل الموضوعي على أهميته.

لقد أكدت الدراسات السابقة على قيام الإدارة بإعداد تقديرات متحيزة واستغلالها في إدارة الأرباح، حيث قامت دراسة كل من (Boylan, S., 2012) ، (Comprix, J., et al., 2012) ، (Selling, T. & Nordlund, B., 2015) باختبار العلاقة بين إعداد التقديرات المحاسبية وإدارة الأرباح وذلك من زوايا مختلفة . فدراسة (Comprix, J., et al., 2012) تناولت تقديرات معدل الضرائب ربع السنوية، وتوصلت إلى قيام الإدارة باستخدام تقديرات مخصص الضرائب في إدارة الأرباح ، حيث يعد مخصص الضرائب سلاحاً ذا حدين يمكن استخدامه في فترات الركود والكساد من أجل الإعفاء الضريبي أو التهرب الضريبي ، ويقوم المديرون بالمبالغة في قيمة هذا المخصص حتى تتاح لهم فرصة إدارة الأرباح . فالمخصصات بصفة عامة هي مصدر للمرونة المالية التي تسمح بإدارة الأرباح.

وركزت دراسة (Boylan, S., 2012) على دراسة تأثير الأرباح المستهدفة الموضوعة من قبل المحللين الماليين على تحيز الإدارة غير المقصود عند إعداد التقديرات المحاسبية، وتوصلت إلى أن وضع المحللين الماليين أرباحاً مستهدفة مرتفعة يؤدي إلى قيام الإدارة بتقدير قيم أعلى للربحية. وقد أبرزت نتائج هذه الدراسة كيف يمكن استخدام التقديرات المحاسبية في إنتاج أرقام محاسبية تتماشى مع الأرباح المستهدفة .

وفي نفس الاتجاه قامت دراسة (Selling, T. & Nordlund, B., 2015) بتحليل ودراسة مشكلة تحيز الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية، وتوصلت إلى أن التحيز في تقديرات الإدارة أصبح أمراً سائداً، وبالتالي فإن الحل المناسب لمشكلة التحيز هو نقل مسئولية إعداد التقديرات إلى مقيمين مستقلين للحد من إدارة الأرباح وزيادة دقة وسلامة إعداد التقديرات ، حيث إن جودة القوائم المالية تتوقف على نزاهة وسلامة إعداد التقديرات المحاسبية.

في حين قامت دراسة (Wehrfritz, M. & Haller, A., 2014) بدراسة تأثير الخصائص الشخصية للمحاسبين على حرية تفسير المعايير عند إعداد التقديرات المحاسبية، وتوصلت إلى أن اختلاف الخصائص الشخصية للمحاسبين تكون أكثر تأثيراً عند تطبيق المعايير وإعداد التقديرات

المحاسبية من اختلاف العوامل الثقافية والتنظيمية. وأيضاً أكدت دراسة (Sacer, I., et al., 2016) على أن التقدير يختلف من شخص إلى آخر وأن اختلاف التقديرات المحاسبية يؤدي إلى تقلب وتغير الوضع المالي للمنشأة، ولذلك فإنه من الضروري توثيق عملية إعداد التقديرات المحاسبية لضمان موضوعية الإدارة عند إعدادها .

وتوصلت دراسة (Smieliauskas, W., 2012) إلى أن المعايير المحاسبية فشلت في معالجة المخاطر المصاحبة للتقديرات المحاسبية، وأن المعايير المحاسبية الحالية غير ملائمة لبيئة إعداد التقارير المالية سريعة التطور، وأن التكامل بين معايير المحاسبة والمراجعة على المستوى الدولي سيؤدي إلى مزيد من الاتساق في التعامل مع التقديرات المحاسبية على أساس المخاطر.

واتجهت الدراسات باللغة العربية ذات الصلة إلى دراسة أثر استخدام الأساليب العلمية والإحصائية في إعداد التقديرات المحاسبية ، حيث أكدت دراسة كل من (سيد عبد الحليم مهني فرج، ٢٠١٢) و(محمد السيد عبد الباسط ، ٢٠٠٣) و(د. أحمد أبو العزم محمد ، د. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي، ١٩٩٧) أن النظم الخبيرة من أهم الأساليب التي تم استخدامها لحل العديد من المشكلات المحاسبية التي تحتاج لمهارات عالية في التقدير، حيث إنها تساعد على ترشيد التقدير الشخصي للمحاسب، مما يحد من إدارة الأرباح.

وقد ركزت دراسة كل من (سيد عبد الحليم مهني فرج، ٢٠١٢) و(د. أحمد أبو العزم محمد، د. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي، ١٩٩٧) على مخصص الديون المشكوك في تحصيلها حيث إنه يمثل أحد المخصصات التقويمية التي تؤثر على نتيجة الأعمال والمركز المالي، ويتدخل فيه الحكم الشخصي للمحاسب بدرجة كبيرة، وبالتالي يجب ترشيد هذا الحكم باستخدام النظم الخبيرة.

في حين قامت دراسة (محمد السيد عبد الباسط ، ٢٠٠٣) بتناول أربعة أنواع من المخصصات هي: مخصص الإهلاك ، مخصص هبوط أسعار المخزون ، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، مخصص التعويضات القضائية. وتوصلت الدراسة إلى أن العوامل التي تؤثر على مدى صعوبة أو سهولة عملية التقدير المحاسبي هي : مدى توافر البيانات، طبيعة البند، درجة عدم التأكد لنتائج الأحداث المستقبلية، ومدى توافر الخبرة اللازمة . أما دراسة (مراد عبد الله أحمد باعمودي، ٢٠١٦) فقد قسمت العوامل المؤثرة في التقدير المحاسبي إلى ثلاثة عوامل رئيسية هي : موضوع التقدير ، أداة التقدير ، القائم بالتقدير، وأكدت على أن مصداقية التقارير المالية تتأثر بتلك العوامل.

ومن زاوية أخرى فقد هدفت دراسة كل من (د. شعبان يوسف مبارز، ٢٠٠٣) و(عبد الرحمن مصطفى عبد العظيم فرماوي، ٢٠١٨) إلى استخدام الشبكات العصبية الاصطناعية

في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية ، وقد أكدت تلك الدراسات على أن الأساليب العلمية والإحصائية الحديثة تساعد على تحقيق أبعاد الترشيح الخمسة للتقديرات المحاسبية والمتمثلة في الشمول والمرونة والسرعة والدقة والثقة، مما يؤدي إلى قوائم مالية عادلة تعبر عن الواقع وظهور صافي الربح بصورة صحيحة ، والتقييم السليم لأداء المنشأة واستخراج مؤشرات مالية سليمة تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم أسباب تغير أداء المنشأة من فترة إلى أخرى. ووفقاً لتلك الدراسات فإنه يمكن تطوير عملية إعداد التقديرات المحاسبية من خلال الاعتماد على علم الذكاء الاصطناعي .

وقد قامت دراسة (د. عماد سعد الصايغ، ٢٠١٧) باقتراح إطار لإمكانية تطبيق الشك المهني في ترشيد التقديرات المحاسبية، حيث إن توافر خصائص الشك المهني - المتمثلة في تعليق وإرجاء الحكم والبحث عن المعرفة واستجواب العقل وفهم الشخصية والثقة بالنفس والاستقلال الذاتي - عند إعداد التقديرات المحاسبية يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية تلك التقديرات. وقد أكدت تلك الدراسة على عدم وجود معيار إرشادي محدد وواضح يخص الممارسة المناسبة للشك المهني في مجال وضع التقديرات المحاسبية . غير أن هناك خلطاً في هذه الدراسة بين دور المحاسب ودور المراجع، كما أن الإطار المقترح يقتصر على ذكر بعض العوامل المؤثرة على ترشيد قياس التقديرات المحاسبية، ولم يتم توضيح منهجية أو خطوات محددة لكيفية تطبيق واستخدام الشك المهني عند قيام المحاسب بوضع التقديرات المحاسبية .

ويتضح من خلال استقراء وتحليل الدراسات التي تناولت قياس التقديرات المحاسبية عدة نتائج مهمة تمثل نواة لمزيد من الأبحاث المستقبلية ، وهي: تحيز الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية واستغلالها في إدارة الأرباح . واختلاف التقدير من شخص إلى آخر حيث إن اختلاف السمات الشخصية للمحاسبين يكون أكثر تأثيراً عند تطبيق المعايير المحاسبية وإعداد التقديرات من اختلاف العوامل الثقافية والتنظيمية . إمكانية تطوير عملية إعداد التقديرات المحاسبية من خلال الاعتماد على الأساليب العلمية والإحصائية مثل النظم الخبيرة والشبكات العصبية الاصطناعية. وعدم وجود معيار إرشادي محدد وواضح يخص الممارسة المناسبة للشك المهني في مجال وضع التقديرات المحاسبية . وفشل المعايير المحاسبية في معالجة المخاطر المصاحبة لإعداد التقديرات المحاسبية.

موقف الدراسة الحالية من نتائج الدراسات السابقة:

استناداً إلى تحليل الدراسات السابقة يتضح أن الكثير من الدراسات التي اهتمت بموضوع التقديرات المحاسبية لم تتناول الجوانب السلوكية التي تؤثر على المحاسب عند إعداد التقديرات ودور غير المحاسبين مثل الفنيين والإداريين في التأثير على قرارات وحكم المحاسب ، وماهية الضوابط التي تحكم علاقة المحاسب بالأطراف ذات الصلة عند إعداد التقديرات . وبناء على ما تقدم فإن الفجوة البحثية تتمثل في تحديد أبعاد ممارسة الحكم المهني من قبل المحاسب عند إعداد التقديرات المحاسبية، والعمل على وضع مجموعة من الإرشادات التي تمكن متخذ القرار من النظرة الشمولية عند صنع القرار المتعلق بالتقدير .

٣- مشكلة البحث :

تعد الأحكام المهنية للمحاسب وأحكام الإدارة في قياس القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المصدر الرئيسي للتقديرات المحاسبية (Claiborne, M. & Wilcox, K., 2011 : 797) . ويواجه المحاسبون مشكلة اختلاف أحكامهم المهنية عند إعداد التقديرات المحاسبية ، فالأحكام هي مدخل مهم لاتخاذ القرارات ، ويتطلب الأمر رقابة تلك الأحكام عن طريق تأسيس معايير لإعداد التقديرات المحاسبية. ويرى (د. زين العابدين حسن فارس ، ١٩٨٧ : ١٢٢) أن المدخل التقليدي لرقابة الأحكام المهنية للمحاسب بتأسيس معايير كمية لها قد أغفل السلوك الإنساني والجوانب النفسية للمحاسب ، وكذلك فإنه لم يهتم بدراسة تفاصيل عملية اتخاذ القرار ذاتها.

وبناء على ما تقدم تتمثل مشكلة البحث فيما يلي :

تؤثر دقة وصحة التقديرات المحاسبية بالأحكام المهنية للمحاسب واتجاهاته السلوكية ، وعدم وجود ضوابط ومؤشرات لجودة الأحكام المهنية عند إعداد التقديرات المحاسبية ، إضافة إلى عدم توافر دليل إرشادي بمعايير المحاسبة المصرية يتناول موضوع التقديرات المحاسبية ويشتمل على إطار فكري وتطبيقي لإعدادها، بالرغم من وجود معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية" ، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٥) بعنوان "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

٤- هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في تحديد دور الأحكام المهنية للمحاسب واتجاهاته السلوكية في إعداد التقديرات المحاسبية ، وينبثق من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية :

- (أ) تحليل مضمون التقديرات المحاسبية ومشكلات إعدادها .
- (ب) توضيح ماهية الحكم المهني للمحاسب وتأثير الاتجاهات السلوكية عليه عند إعداد التقديرات المحاسبية .
- (ج) تحديد العوامل التي يمكن استخدامها في تقييم مدى معقولية الأحكام المهنية للمحاسب عند إعداد التقديرات المحاسبية .

٥- منهجية البحث :

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي لإجراء دراسة نظرية تحليلية ، وذلك من خلال تحليل ما ورد في الأدب المحاسبي والتقارير والدراسات والبحوث التي صدرت عن المنظمات الدولية العلمية والمهنية فيما يتعلق بمجال التقديرات المحاسبية .

٦- حدود البحث :

لم يتناول البحث تفاصيل المفاهيم السلوكية في المحاسبة وإظهار فلسفتها ، كما يقتصر البحث على إجراء دراسة نظرية تحليلية لدور الأحكام المهنية للمحاسب واتجاهاته السلوكية في إعداد التقديرات المحاسبية بصفة عامة دون إجراء دراسة تطبيقية على أنواع معينة من التقديرات المحاسبية .

٧- تقسيم البحث :

لتحقيق أهداف البحث يتم تقسيمه إلى النقاط التالية:

- أولاً : التقديرات المحاسبية (تحليل المضمون) .
- ثانياً : تأثير الاتجاهات السلوكية على الحكم المهني للمحاسب .
- ثالثاً : عوامل تقييم مدى معقولية الحكم المهني للمحاسب عند إعداد التقديرات المحاسبية .

أولاً : التقديرات المحاسبية (تحليل المضمون) :

يمكن تحليل مضمون التقديرات المحاسبية من خلال توضيح طبيعتها ومفهومها من وجهات نظر مختلفة، وتحديد خصائص تلك التقديرات ، والوقوف على مشكلات إعدادها ، وذلك كما يلي

(أ) طبيعة التقديرات المحاسبية :

من وجهة نظر المنظمات المهنية لم تتضمن المعايير المحاسبية أي تفسير أو تعريف صريح لمصطلح التقديرات المحاسبية ، وإنما ورد في معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) - الخاص

بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء - عبارة تفيد بأنه كنتيجة لعدم التأكد المتصل بأنشطة المنشأة فإن العديد من عناصر القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة وإنما يمكن فقط تقديرها، مثل: الديون المشكوك في تحصيلها، تقادم المخزون، القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، العمر الإنتاجي المقدر، الالتزامات بموجب الضمانات، الأمر الذي تستخدم فيه التقديرات المحاسبية بشكل لا يؤدي إلى المساس بمصداقيتها. غير أن هذا لا يعد تعريفاً للتقديرات المحاسبية وإنما هو إشارة ضمنية إلى أن غالبية بنود القوائم المالية تستند في قياسها إلى التقدير وليس القياس الدقيق.

ومن ناحية أخرى فإن مصطلح التقديرات المحاسبية ظهر له تعريف صريح في معايير المراجعة، حيث ورد في معيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٠) تعريف للتقديرات المحاسبية بأنها "القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه".

وعلى مستوى جهود الباحثين في تحديد مفهوم التقديرات المحاسبية، فهناك عدة تعاريف لعل من أهمها ما يلي:

- عرف (د. بدر نبيه أرسانيوس، ٢٠٠٦: ٧) التقديرات المحاسبية بأنها "تقدير لمبلغ أو بند في قائمة مالية، حيث إنه في كثير من الأحيان لا يوجد وسائل دقيقة للقياس، وذلك يرجع إما إلى: أن يكون القياس أو التقييم لبعض المبالغ غير مؤكد انتظاراً لنتائج الأحداث المستقبلية، أو صعوبة الحصول على البيانات المناسبة المتعلقة بالأحداث الفعلية في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة". ويتبين أن هذا التعريف يركز على توضيح أسباب عدم وجود وسيلة دقيقة للقياس، ومن ثم القيام بالتقدير.

- عرف (Armaselu, S., et al., 2013: 116) التقدير بأنه هو المقابل للتحديد الدقيق للعنصر وبالتالي أيًا كانت الطريقة المستخدمة في التقدير فإن أساس التقدير يظل واحداً وهو: وضع القيم المقدرة بحيث تكون أقرب ما تكون إلى القيم الفعلية في تاريخ معين، وبالتالي جعل هامش الخطأ عند الحد الأدنى. ومن الواضح أن هذا التعريف يركز على جعل الهدف من التقدير هو تقليل درجة الخطأ في قيمته إلى أقل قدر ممكن.

- عرف (عبد الرحمن مصطفى فرماوى، ٢٠١٨: ٤) التقديرات المحاسبية بأنها "القيمة التقريبية للعنصر في ضوء محدودية المعلومات المتاحة وتعدد العوامل المؤثرة عليه وإمكانية تغييرها في المستقبل ووجود عدم تأكد محيط بهذه القيمة، واستناد هذه القيمة في تحديدها إلى الحكم

المهني لوضع التقديرات في ضوء خبراته السابقة من خلال الاعتماد على أسس معينة، بما يؤدي إلى تقليل درجة الخطأ في التقدير إلى أقل درجة ممكنة".

- وعرفها (Staneva, V., 2018 :46) بأنها " مبلغ قابل للقياس يرتبط بقرار إداري بشأن المنافع الاقتصادية المتوقعة من أصل أو التزام ما ، وذلك استنادا إلى معلومات متاحة ، أو معلومات جديدة غير مؤكدة افتراضية أو تقريبية ، أو الخبرة السابقة ، أو بناء على تفسير الحقائق والظواهر والعمليات المرتبطة بتقييم القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات أو مكونات رأس المال". ويوضح هذا التعريف بعداً آخر للتقديرات المحاسبية وهو ارتباطها بالقرارات الإدارية .

وتخلص الباحثة من التعاريف السابقة إلى مجموعة حقائق خاصة بالتقديرات وأبعاد عملية التقدير المحاسبي ، والتي تتمثل فيما يلي :

- أن التقديرات المحاسبية هي قيم تقريبية محتملة للبند وليست قيماً فعلية ، وأنه يتم إعدادها في ظل ظروف عدم تأكيد محيطية بقيمة البند محل التقدير ، وفي ظل غياب وسيلة دقيقة للقياس، وأن تحديد قيمتها يرتبط بالقرارات الإدارية والمنافع الاقتصادية المتوقعة المرتبطة بالأصول والالتزامات .

- أن عملية التقدير تعتمد على تعدد العوامل المؤثرة على التقدير وإمكانية تغييرها في المستقبل ، وأنها تتم في ضوء محدودية المعلومات المتاحة وبالاعتماد على الحكم المهني لوضع التقديرات .

- أن تعريف (عبد الرحمن مصطفى فرماوي ، ٢٠١٨) للتقديرات المحاسبية يعد الأكثر تفصيلاً وشمولاً لأبعاد عملية التقدير.

(ب) خصائص التقديرات المحاسبية :

تتصف التقديرات المحاسبية بعدة خصائص تضي عليها صفة الذاتية في القياس ، وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي :

١- استخدام الحكم المهني ١ عند إعداد التقديرات المحاسبية :

تعتمد التقديرات المحاسبية على عوامل ذاتية وأخرى موضوعية ، ويتم استخدام الحكم المهني لتقدير قيمة العنصر في تاريخ إعداد القوائم المالية ، ويعتمد الحكم المهني للمحاسبين على خبرتهم

(١) يتم استخدام الحكم المهني والحكم الشخصي كمترادفين ، حيث أن الفقرة (٥١) من المعيار المحاسبي المصري رقم (٥) ذكرت أن التقدير يعد عملية ذاتية في جوهرها - بمعنى أنها تخضع للحكم الشخصي- وذلك يتطلب من المحاسب ممارسة الحكم المهني ، فأحكام المحاسب الشخصية لا بد أن تكون في إطار مهني .

ومعرفتهم بالأحداث السابقة والحالية وافترضااتهم بشأن الظروف التي يتوقعون حدوثها والقرارات التي يتوقعون اتخاذها (Akenbor, C., & Kiabel, D., 2014: 99).

٢- عنصر عدم التأكد المتأصل في التقديرات :

ترتبط التقديرات المحاسبية بعناصر أساسية هي : ظروف عدم التأكد ، واعتماد إعدادها على البيانات والمعلومات المتاحة والمتوفرة في وقت معين والتي عادة لا تكون بيانات كاملة أو دقيقة (Vladu, A., & Cuzdriorean, D., 2013: 108). ومن ثم يؤثر عدم التأكد المتأصل في التقديرات المحاسبية على دقة هذه التقديرات ، فمصطلح "Estimation uncertainty" يشير إلى النقص المتأصل في دقة التقديرات المحاسبية (Raubenheimer, E., 2013: 387).

٣- تعدد العوامل المؤثرة على التقديرات :

تُعد عملية وضع التقديرات المحاسبية عملية غير سهلة ، فعلى سبيل المثال : نجد أن تحديد مصروف الإيجار المستحق يعد عملية حسابية سهلة ، في حين أن تقدير قيمة اضمحلال أو انخفاض قيمة الآلات يُعد عملية أكثر صعوبة ويتطلب تحليلاً للبيانات الحالية والتنبؤ ببيانات مستقبلية ، والأخذ في الاعتبار كافة العوامل التي من الممكن أن تكون مؤثرة على هذا الأمر . وبالتالي فإن درجة صعوبة عملية وضع التقديرات المحاسبية ودقتها تعتمد بدرجة كبيرة على طبيعة البند محل التقدير وحجم العوامل المؤثرة عليه (Mayorga, D. & Sidhu, B., 2012: 28).

٤- التأثير الفعال للتقديرات على نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة :

إن اختلاف التقديرات المحاسبية له تأثير واضح على دلالة القوائم المالية وإفصاحاتها . فالتقديرات المحاسبية مثلا لها تأثير على نتائج النشاط ، حيث إنها تؤثر على الإيرادات والمصروفات في قائمة الدخل في السنة المالية التي حدث فيها التقدير وفي السنوات المستقبلية إذا كان هذا التقدير يظهر على مدى عدة فترات في القوائم المالية ، مما يظهر أهمية التقديرات لمستخدمي القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم (Ionescu, C. & Georgescu, F., 2014: 42). ومن ثم يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يتعرفوا على القيود المفروضة على المقاييس المحاسبية التي ترد في تلك القوائم وحدود استخدامها ، حتى يتوصلوا إلى استنتاجات سليمة من وراء استخدام تلك القوائم (د. أحمد محمود يوسف ، ١٩٩٩ : ٢٠٧).

٥- احتمالات التحيز والأخطاء في إعداد التقديرات :

عادة ما تكون أخطاء التقدير راجعة إلى التحيز في التقدير أو الأخطاء العشوائية . وقد تكون التقديرات المحاسبية متحيزة بسبب اعتمادها على الأحكام المهنية للإدارة، ويمكن أن يتحقق التحيز من خلال عدم إعطاء الإدارة وزناً مناسباً لكافة الوقائع والظروف المتاحة والعوامل المؤثرة عند إعداد التقديرات المحاسبية (Jollineau, S., et al., 2012: 19). ويترتب على الأخطاء التي ترجع إلى التحيز في التقدير عدم توافر خاصية الحياد، ومن ثم التمثيل الصادق للمعلومات .

ويمكن القول إن الاستناد إلى التقدير الشخصي والخبرات الذاتية والأحكام المهنية عند إعداد التقديرات المحاسبية قد ينتج عنه ما يلي (د. صلاح حسن سلامة، ٢٠١٣: ١٠٩) :

- زيادة أخطاء التقدير ، والتي تتمثل بمصادرها في أخطاء لا يمكن تجنبها ترجع لعوامل عشوائية غير خاضعة لرقابة وتحكم الإدارة ، وأخطاء تنتج من التحيز في إعداد التقديرات وكان من الممكن تجنبها .

- التحيز في إعداد التقديرات المحاسبية ، والذي ينتج عنه العديد من الآثار السلبية وهي : انخفاض مصداقية التقارير المالية ومنفعتيها ، انخفاض مستوى جودة الإفصاح المحاسبي ، إعداد تقارير مالية احتيالية ، إعاقة التطبيق الكفء للمعايير المحاسبية ، وزيادة ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي فإن الخطأ في التقدير يعد من الخصائص الرئيسة للتقديرات المحاسبية والتي لا يمكن القضاء عليها بنسبة ١٠٠% ، ولكن يمكن العمل على تقليل درجة الخطأ وزيادة درجة الدقة في التقدير من خلال أخذ كافة العوامل المؤثرة على البند محل التقدير في الاعتبار ، وضبط التأثير السلبي للاتجاهات السلوكية لمعد التقديرات .

ومما سبق يتضح أن التقديرات المحاسبية تتصف بمجموعة من الخصائص التي تضيف عليها صفة الذاتية في القياس ، ومن أهم هذه الخصائص أنها قيمة تقريبية أو محتملة ، وأنها تعد وفقاً للتقدير الشخصي والأحكام المهنية ، وأنه لا توجد وسيلة دقيقة لقياسها ، وأنه يتم إعدادها في ظروف من عدم التأكد ونقص المعلومات التي يتم وضع التقدير في ضوءها ، وأنها تعد لأحداث متوقعة أو محتملة الحدوث وتخضع لافتراضات نظرية .

(ج) مشكلات إعداد التقديرات المحاسبية:

على الرغم من زيادة استخدام التقديرات المحاسبية في إعداد القوائم المالية وما توفره من معلومات مالية ملائمة ذات أهمية عند اتخاذ القرارات ، فإن هناك بعض المشكلات التي تواجه دقة إعداد التقديرات من أهمها :

١- قلة الإرشادات في المعايير المحاسبية والتي تتعلق بكيفية إعداد التقديرات المحاسبية (Mayorga, D., & Sidhu, B., 2012: 28) .

٢- تحيز الإدارة : إن التقديرات المحاسبية قد تكون تقديرات متحيزة بسبب اعتمادها على الأحكام المهنية للإدارة ، وهذه التقديرات المتحيزة تؤدي إلي توفير معلومات غير موثوق بها في القوائم المالية مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه المعلومات (Akenbor, C., & Kiabel, D., 2014: 99) .

٣- تتسم عملية إعداد التقديرات المحاسبية بقدر من عدم التأكد المتأصل فيها واستنادها إلى افتراضات من الإدارة ، بما قد يؤدي إلى أخطاء في التقديرات مما يؤثر على توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية (Demerjion, P., 2011: 182) .

٤- ممارسات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح : يمكن استخدام التقديرات المحاسبية في التلاعب في القوائم المالية ، وذلك من خلال استخدام الإدارة للأحكام المهنية في إعداد القوائم المالية (د. ليلي محروس العقيلي ، ٢٠١٧ : ٢) .

٥- التحفظ المحاسبي : تعكس التقديرات المحاسبية نوعين من التحفظ المحاسبي ، الأول : التحفظ غير المشروط كما هو الحال عند تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، تقدير العمر الإنتاجي لكل أصل ثابت ، القيمة الاستردادية للأصول ، الضرائب المؤجلة . والثاني : التحفظ المشروط بوقوع حدث معين ، مثال ذلك تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بحدوث إعسار أو إفلاس أحد أو بعض العملاء خلال الفترة التالية ، تقييم المخزون بصافي القيمة البيعية عندما تنخفض عن التكلفة (د. هشام فاروق الإبياري ، ٢٠١٢ : ٨١) .

٦- بيئة الأعمال المحيطة : والتي تعكس الظروف البيئية المختلفة اقتصادية واجتماعية وسياسية والتي تؤثر على مستوى التقديرات المحاسبية وما قد تحدثه من تغيير في التقديرات.

مما سبق يتضح أن أحد أهم المشكلات الرئيسية التي تواجه التقديرات المحاسبية تتمثل في انخفاض درجة الموضوعية الناتجة عن الحكم المهني والتحيز في التقديرات المحاسبية . ويمكن القول بأنه حتى تكون التقديرات المحاسبية مفيدة وملائمة فإن المحاسب بحاجة إلى أساس موثوق

فيه لتقدير هذه الأرقام ، وهذا يأتي من خلال الاعتماد على المعلومات التاريخية والتوثيق وإجراء العمليات الحسابية بحيادية . فالمعلومات التاريخية ستوفر أساساً موثقاً به لعملية التقدير ، كذلك فإن التوثيق يعد أساس جيد لوضع التقديرات مثل استخدام المعلومات الواردة بعقد البيع لوضع تقديرات ، كما أنه في حالة قيام المحاسب بنفسه بالعمليات الحسابية الخاصة بالتقديرات بحيادية فإن ذلك يعزز من مصداقيتها .

ثانياً: تأثير الاتجاهات السلوكية على الحكم المهني للمحاسب:

إن الجانب السلوكي للمحاسبة هو ذلك الجزء من المحاسبة الذي يهتم بتطوير الفهم لكل من العناصر المعرفية (المدركة) والمؤثرات الوجدانية (العاطفية) للسلوك البشري والتي تؤثر على عملية صنع القرار في المجالات المحاسبية. وتعد جودة الأحكام المهنية للمحاسب أحد أهم الموضوعات في المحاسبة السلوكية ، حيث إنه كان من المفترض أن صانع القرار يتصرف بشكل أساسي كمعظم للربح في معالجة المشكلات المحاسبية ؛ ولكن اليوم أصبح من المتفق عليه أن صانع القرار في المحاسبة يتأثر أيضاً بالسلوك النفسي . (Kutluk, F., 2017 : 192)

ويمكن توضيح تأثير الاتجاهات السلوكية على الحكم المهني للمحاسب عند إعداد التقديرات من خلال تحديد ماهية الحكم المهني وخصائصه ، وأهمية الحكم المهني المحاسبي وعلاقته بتطبيق المعايير المحاسبية وإعداد التقديرات المحاسبية ، وذلك كما يلي :

(أ) ماهية الحكم المهني المحاسبي وخصائصه :

يرتبط الحكم المهني المحاسبي بحالة عدم التأكد والغموض التي تحيط بالمعاملات المالية وعدم وجود إرشادات واضحة للمحاسبة عنها ، والحكم المهني يمثل عملية تشكيل رأي أو تقييم من خلال التمييز والمقارنة ، ويتسم بالتوافق مع المعايير الفنية والأخلاقية التي تتطلب استدعاء المعرفة المتخصصة والإعداد العلمي الجيد (Popa , I., et al , 2011 : 127) .

وبصفة عامة فإن الحكم المهني للمحاسب هو استخدام المهارات والمعرفة والخبرة - في سياق تعليمات الإدارة والمعايير المحاسبية وقوانين الضرائب والمحاسبة الإدارية وأخلاقيات المهنة - في اتخاذ القرارات المعقولة عند تنفيذ مهام المحاسبة ، وذلك بهدف تقديم معلومات دقيقة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية (Len, V., & Nekhai, V., 2016 : 22) .

وبناء على ما تقدم يمكن القول بأن الحكم المهني يتصف بأنه رأي موثق لمحاسب يتم التوصل إليه بناء على ما هو متاح من معلومات وفي ظل ظروف عدم التأكد المحيطة بالأحداث

الاقتصادية ذات الأهمية عند إعداد التقارير المالية ، فهو يعني التأثير الواعي على شكل ومحتوى التقارير المالية في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية .

وتجدر الإشارة إلى أن تشكيل المحاسب للحكم المهني له جانبان هما : الجانب الموضوعي : عندما يتم دراسة جوهر الحدث الاقتصادي ويصبح موضوعا للحكم المهني ، والجانب الشخصي : وهو دراسة وجهات نظر المختصين (Kulikova, L., et al. , 2014 : 62) .

وقد قامت دراسة (Brown G., et al., 1993 : 280) بتقسيم الحكم المهني للمحاسب إلى ثلاثة أنواع كما يلي :

١- الحكم الدلالي **Semantic judgment** : ويعني تطبيق المعايير المحاسبية على مفاهيم غامضة بطبيعتها .

٢- الحكم العملي والواقعي **Pragmatic judgment** : ويقصد به اتخاذ قرارات حول كيفية تفاعل المستخدمين مع المعلومات ، مع الأخذ في الاعتبار صعوبة تحديد حدود وظروف تطبيق المفاهيم المحاسبية بمعزل عن الأهداف التي تخدمها تلك المفاهيم .

٣- الحكم المؤسسي **Institutional Judgment** : ويعني امتلاك القدرة على الخروج من النظام وتحليله ، حيث لا يوجد حد منطقي لعدد الظروف والشروط التي قد تتضمنها المعايير المحاسبية . وهناك العديد من العوامل المؤثرة على مستوى الحكم المهني للمحاسب ومن أهمها : الخبرة المهنية ، وسياسات الشركة ، ودرجة تعقيد المعايير المحاسبية ، ومستوى التعليم المحاسبي ، وإدراك المحاسب للتغييرات في المبادئ والطرق المحاسبية ، وقانون الشركات ، والممارسات السائدة في الصناعة ، وضغط الوقت . وهذه العوامل تؤثر في جودة القرارات التي يتخذها المحاسب في عملية إعداد القوائم المالية (Joshi, P., et al., 2004 : 79) .

وتتمثل أهم خصائص الحكم المهني الرشيد فيما يلي (Popa , I., et al , 2011 : 129) :
(Ranzilla, S., et al. , 2011 : 55) :

١- أن الحكم المهني يتضمن الوصول إلى قرار ، وبالتالي يمكن المزج بين الحكم المهني واتخاذ القرار عند صنع الأحكام المهنية.

٢- حتمية الحكم المهني للممارسة المحاسبية لأنه لا توجد قواعد وتوجيهات تغطي كافة الممارسات المحاسبية وخاصة في ظل بيئة الأعمال التي تتسم بالتعقيد والديناميكية.

٣- أن تعقد بساطة الحكم المهني تتوقف على مدى عدم التأكد وعدم الوضوح بالبيئة المحيطة.

- ٤- أن الحكم المهني يتم لكل حالة على حدة ويختلف من حالة لأخرى.
- ٥- أن الحكم المهني لا بد وأن يتم عمله دون التعارض مع المبادئ والمعايير المحاسبية.
- ٦- أن قرارات الحكم المهني لا بد من توثيقها لامتلاك القدرة على الدفاع عنها.
- ٧- أن الأحكام المهنية لا تتوقف فقط على معرفة الشخص المهنية ولكن كذلك مهاراته وسلوكياته.

وبناء على ما تقدم يمكن القول بأن الحكم المهني هو بمثابة عملية التوصل إلى قرار بشأن إعداد التقارير المالية عند غموض ونقص المعايير، وأن الحكم المهني يقوم على التحليل المستند إلى خبرة ومعرفة ومهارة المحاسب والمعايير ذات الصلة، وأن الحكم المهني ينبغي أن يتضمن استشارة ذوي الخبرة والمعرفة وتوثيق العمليات التحليلية التي تؤدي إلى اتخاذ القرار.

(ب) أهمية الحكم المهني المحاسبي:

تتمثل أهمية الحكم المهني بالممارسة المحاسبية فيما يلي:

- ١- ضرورة قيام المحاسبين بممارسة الأحكام المهنية بسبب التحول إلى المعايير على أساس المبادئ والتركيز على فهم المحاسب للواقع الاقتصادي، ونقص الإرشادات والقواعد المحاسبية التي تحكم الممارسة المحاسبية في المواقف المختلفة (Penno, M., 2008: 340).
- ٢- أن التطبيق غير السليم للحكم المهني قد يترتب عليه مشكلات اقتصادية ومالية كبيرة، حيث إن للحكم المهني تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، فالمحاسبة تتم في بيئة اقتصادية معقدة وأحداث غير مؤكدة، ومن الصعب على المعايير المحاسبية أن تعكس كافة الصفقات الحالية والمحتملة، ومن هنا كانت أهمية الحكم المهني للمحاسبين، فكلما كانت الأحكام المهنية رشيدة كانت المعلومات المحاسبية تتسم بالمصداقية والملاءمة والموضوعية ومفيدة لمستخدميها (Popa, I., et al, 2011 : 128).
- ٣- أن الحكم المهني المحاسبي يكون مفيدا في مراحل الاعتراف والقياس والتسجيل المحاسبي، وذلك لإبراز الجوهر الاقتصادي للصفقة عندما يكون الشكل الخارجي للصفقة غير متنسق مع جوهرها، واختيار المحاسبين للطرق والسياسات الملائمة مثل اختيار طريقة تقييم المخزون، وطريقة إهلاك الأصول الثابتة، بالإضافة إلى عمل تقديرات محاسبية مثل تقديرات الديون المشكوك في تحصيلها، والخسائر المحتملة، وتقديرات القيمة العادلة وغيرها (د. وائل محمد عبد الوهاب، ٢٠١٥ : ١٩٣).

٤- إن تنوع أساليب التقدير قد يخلق حالة من الفوضى ذات عواقب وخيمة على عملية صنع القرار ، مما يبرر الحاجة إلى الحكم المهني (Cenar, I., 2012 : 349) .

(ج) العلاقة بين المعايير المحاسبية والحكم المهني للمحاسب والتقديرات المحاسبية:

لقد طرح الأدب المحاسبي عدة أسس لوضع معايير المحاسبة من أهمها : أساس القواعد ، وأساس المبادئ . إن أساس القواعد هو إطار أو منهج لصياغة معايير شديدة التفصيل ويحتوي على كثير من الإرشادات التطبيقية لتسهيل أداء معدي القوائم المالية في التعامل مع المعالجات المحاسبية بطريقة آلية بهدف ترشيد الحكم المهني لهؤلاء المعدين والمراجعين ، وتُعد المعايير الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تطبيقاً لهذا الأساس . بينما أساس المبادئ هو إطار لوضع معايير محاسبية أكثر عمومية فهي تطرح خطوطاً عريضة للمعيار وتترك حرية التطبيق لكل من المعدين والمراجعين لممارسة أحكامهم المهنية ، وتعد معايير المحاسبة الدولية تطبيقاً لأساس المبادئ وأيضاً معايير المحاسبة المصرية (د. أسامة أحمد جمال هلالى ، ٢٠١٣ : ١٢٦) .

وبناء على ما تقدم فإن مدخل المعايير على أساس المبادئ يصف توجيهات عامة تتطلب من معدي القوائم المالية ممارسة الحكم المهني ، وهذا يتطلب فهم للإطار المفاهيمي لعلم المحاسبة وأهداف التقرير المالي مما يعطى القدرة على إصدار أحكام مهنية رشيدة. ومن ثم فإن أهم الخصائص التي يتصف بها أساس المبادئ : انخفاض الإرشادات والأمثلة التطبيقية المصاحبة للمعيار ، وزيادة ممارسة الأحكام المهنية ، وزيادة نطاق التقديرات المحاسبية .

وبغض النظر عن أساس وضع المعايير فإنه عندما يتبادر إلى الذهن سؤال عن إمكانية تضمين المعايير لقواعد تفصيلية تحد من الحاجة إلى الحكم المهني عند إعداد القوائم المالية ، تكون الإجابة لا ، فعلى سبيل المثال تعريف الأصول والالتزامات في المعايير يستخدم مصطلحات "قد يكون" أو "قد يؤدي" وهذا يتضمن احتمالات ويتطلب تقييم الاحتمال دائماً ممارسة الحكم المهني ، ومن ثم فإن التقرير المالي عن الأصول والخصوم يجب أن يتضمن الحكم المهني للمحاسب.

والمحاسبة هي مزيج من الفن والعلم ، فالمعايير المحاسبية توفر الخلفية النظرية اللازمة التي تضع حدوداً للمهنيين عند اختيار وتطبيق الأساليب المحاسبية لقياس وتبويب وتفسير وتوصيل الأحداث الاقتصادية . ومع ذلك فإنه في ظل بيئة الأعمال سريعة التغير يعد استخدام فن الحكم المهني أمراً أساسياً ومكملاً ضرورياً لمعايير المحاسبة . ومن خلال التوازن بين القواعد

والحكم المهني فإن مهنة المحاسبة تكون قادرة على تحقيق جودة التقارير المالية، (Joshi, P., et al., 2004: 81).

ويحتاج المحاسبون إلى الحكم المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية، حيث ينطوي إعداد التقديرات على أحكام مهنية مستندة إلى أحدث المعلومات المتاحة (Holt, G., 2012 : 67). وتتمثل تطبيقات الحكم المهني في المحاسبة المالية في إعداد تقديرات الديون المعدومة، وتقييم المخزون، وتقدير المخصصات، وتحقيق الإيراد، والضمانات، والأصول غير الملموسة، وتكاليف البحوث والتطوير، والإهلاك، والأدوات المالية، والإفصاح في الإيضاحات المتممة، وتقييم الأصول الثابتة، وتحديد العمر الإنتاجي، والانخفاض في قيمة الأصول.

وفي ضوء ما تقدم يمكن القول بأن التوجه الحالي لإعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ والحد بشكل كبير من القواعد التفصيلية لجوانب الاعتراف والقياس والإفصاح والتي كانت تساعد المحاسبين في ممارستهم المهنية، يمثل أهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة، وكان من أهم النتائج المباشرة لهذا التوجه هو الحاجة المتزايدة للحكم المهني المحاسبي، حيث أصبح مطلوباً من المحاسبين التفكير والتحليل وإبداء الرأي في مشكلات محاسبية متجددة، وأصبحت مهارة وقدرة المحاسب على إصدار أحكام مهنية رشيدة هي أساس أداء مهامه.

ثالثاً : عوامل تقييم مدى معقولية الحكم المهني للمحاسب عند إعداد التقديرات المحاسبية :

إن قدرة المحاسب على إصدار أحكام مهنية رشيدة وغير متحيزة عند إعداد التقديرات المحاسبية تتطلب توافر عدة مقومات في الحكم المهني، ومراعاة المحاسب لبعض العوامل عند إصدار تلك الأحكام، وفيما يلي توضيح ذلك :

(أ) مقومات الحكم المهني الجيد :

توصلت إحدى الدراسات (د. وائل محمد عبد الوهاب، ٢٠١٥ : ١٩٤-١٩٥) إلى أنه يمكن بلورة المقومات الأساسية للحكم المهني الرشيد في ثلاثة جوانب متكاملة هي :

- ١- الجانب المعرفي : معرفة المحاسب المتعمقة بالمبادئ الأساسية التي تحكم جوانب الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي في ظل إطار مفاهيمي مبني على خصائص المعلومات المحاسبية.

- ٢- الجانب المهاري : يجب أن يكون لدى المحاسب المهارات اللازمة لتطويع ما يمتلكه من معرفة للتوصل لحكم مهني مناسب وسليم، ويتضمن الجانب المهاري تنمية الثقة في النفس

لعمل أحكام مهنية سليمة ، وتنمية القدرات الذاتية من حيث الاهتمام بالتفاصيل ، ومواجهة الخطر، والقدرة على التحليل والنظر إلى ما وراء الأرقام .

٣- الجانب الأخلاقي والسلوكي : ترتبط مهنة المحاسبة بشكل مباشر بالجانب المالي للشركات، والمال يمثل أحد المحفزات المهمة للتصرفات السلبية للإنسان ، فالمحاسبون عليهم تحديد الحقوق والالتزامات ، وعلى الرغم من إصدار العديد من الدول قوانين وتشريعات لتحديد من التصرفات غير الأخلاقية لمعد التقرير المالي ، فإن تلك القوانين والتشريعات لن تضمن بشكل منفرد تحقيق سلوك مهني سليم ، ولهذا كانت أهمية تنمية الجانب الأخلاقي للمحاسبين وبوجه خاص في ظل شيوع استخدام الحكم المهني.

والجانب الأخلاقي يمثل جزء أساسيا جنبا إلى جنب مع الكفاءة المهنية ويؤدي إلى تعزيز جودة التقارير المالية ، حيث إن الأخلاق المهنية الجيدة هي روح المحاسبة وأساس جودة المعلومات المحاسبية (Du, P., & Li, J., 2013 :781) .

وبناء على ما تقدم يتضح أن هناك ثلاثة مقومات أساسية للقائم بالحكم المهني الرشيد هي: إطار معرفي عميق بالمبادئ الأساسية التي تحكم جوانب الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبية، ومهارات أساسية لتطويع ما يمتلكه من معرفة ، وقيم أخلاقية إيجابية تحكم أداءه.

(ب) معقولة الأحكام المهنية لمعدى التقديرات المحاسبية :

يصاحب إعداد التقديرات المحاسبية عدة مظاهر تتطلب بذل عناية عند ممارسة المحاسب للحكم المهني، وهي (د. شاهنده عادل غريب ، ٢٠١٣ : ٦١ – ٦٢) :

١- ارتباط التقديرات المحاسبية بظروف عدم التأكد من نتائج الأحداث المحتمل وقوعها مستقبلا.

٢- اعتماد التقديرات المحاسبية على أعمال الاجتهاد والتقدير الشخصي .

٣- إن التقديرات المحاسبية تُعد من المواطن الأساسية التي يمكن للإدارة أن تستخدمها للتلاعب في القوائم المالية بطرق قد تبدو مشروعة .

وتختلف درجة دقة التقدير المحاسبية وفق تأثير مجموعة من العوامل هي (محمد السيد عبد الباسط، ٢٠٠٣ : ٢٢٠) :

١- طبيعة العنصر : حيث توجد بعض العناصر، تقديرها أكثر سهولة من بعض العناصر الأخرى، فعلى سبيل المثال تقدير استهلاك الأثاث أسهل من تقدير استهلاك الأصول التي تخضع للتقادم التكنولوجي .

- ٢- البيئة المعلوماتية للعنصر : فكلما توافرت المعلومات اللازمة لتقدير العنصر كانت درجة دقة التقدير أعلى .
- ٣- مدى توافر الخبرة اللازمة : يُعد عامل الخبرة مهما جداً لدقة التقديرات ، حيث إن زيادة الدقة في التقدير تستند إلى مدى توافر الفهم لسلوك المتغيرات المؤثرة في عملية التقدير .
- ٤- درجة التأكد وعدم التأكد لنتائج الأحداث المستقبلية : فكلما زادت درجة التأكد زادت درجة دقة التقديرات .
- ولقد نال دور الحكم المهني في مهنة المحاسبة اهتمام الهيئات المهنية حيث صدر تقرير عن اللجنة الاستشارية لتحسين التقارير المالية بهيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC, 2008) تم فيه اقتراح أحد عشر عاملاً يجب مراعاتها عند تقييم مدى معقولية الأحكام المهنية الصادرة عن معدي التقارير المالية ، وتلك العوامل هي:
- ١- تحليل معد القوائم المالية للأحداث والمعاملات ، بما في ذلك جوهر المعاملة والغرض منها.
 - ٢- الحقائق المادية المتاحة بشكل معقول في وقت إصدار القوائم المالية .
 - ٣- قيام معد القوائم المالية بمراجعة وتحليل الأدبيات المحاسبية (معايير وقوانين) ذات الصلة بما في ذلك المبادئ المحاسبية الأساسية .
 - ٤- قيام معد القوائم المالية بتحليل التقديرات البديلة ، بما في ذلك إيجابيات وسلبيات البدائل المعقولة .
 - ٥- المبررات والأساس المنطقي الذي استند إليه معد القوائم المالية عند اختيار بديل أو تقدير معين ، مع الأخذ في الاعتبار احتياجات المستثمرين من المعلومات والأحكام الصادرة عن الأطراف الخارجية المختصة .
 - ٦- ربط البديل أو التقدير الذي تم اختياره بالمضمون والغرض الاقتصادي للمعاملة الجاري تقييمها.
 - ٧- الحصول على المدخلات من الأشخاص الذين لديهم مستوى مناسب من الخبرة المهنية .
 - ٨- أخذ معد القوائم المالية في الاعتبار التنوع المعروف في الممارسة العملية فيما يتعلق بالبدائل أو التقديرات .
 - ٩- الاتساق في تطبيق البدائل أو التقديرات على المعاملات المماثلة .
 - ١٠- ملاءمة وموثوقية الافتراضات والبيانات المستخدمة .
 - ١١- كفاية الوقت والمجهود المبذول للتوصل إلى الحكم المهني الصحيح والسليم .

وبناء على ما تقدم ترى الباحثة أن مراعاة المحاسب لتلك العوامل تعد مؤشرا ودليلا على جودة الأحكام المهنية ، وأن ترشيد الحكم المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية يتطلب تكاملا معرفيا وتعاونيا وتنسيقا بين جميع الأطراف المعنية بعملية إعداد التقديرات المحاسبية من محاسبين وفنيين وإداريين ، فالمعرفة تمثل القوة الأكثر فاعلية لترشيد الحكم المهني . ويجب تحقيق تناغم بين خبرة المحاسب وقدرته على الفهم والتحليل واتخاذ القرار لترشيد الحكم المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية .

نتائج البحث :

تمثل الهدف الرئيس من هذا البحث في تحديد دور الأحكام المهنية للمحاسب واتجاهاته السلوكية في إعداد التقديرات المحاسبية . ولتحقيق هذا الهدف تم تحليل مضمون التقديرات المحاسبية من حيث ماهيتها وخصائصها ومشكلات إعدادها ، وتم تحديد مفهوم الحكم المهني للمحاسب وخصائصه وتأثير الاتجاهات السلوكية عليه ، وتوضيح العوامل التي يمكن استخدامها في تقييم مدى معقولية هذه الأحكام المهنية للمحاسب . وقد توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج من أهمها :

١- أن العديد من بنود القوائم المالية تعتمد على التقديرات المحاسبية، وهذه التقديرات قد لا تعطي نتائج مؤكدة ، حيث يمكن أن تختلف قيم هذه التقديرات عن النتائج الفعلية ، ومع ذلك فإن استخدام التقديرات المحاسبية يعد أمراً لاغنى عنه في المحاسبة المالية ، حيث أنه في ظل غياب القيمة الدقيقة للبند فإن معايير المحاسبة المالية تسمح بتقدير قيمة هذا البند .

٢- أن التقديرات المحاسبية تتصف بعدة خصائص ، من أهمها : استخدام الحكم المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية ، وعنصر عدم التأكد المتأصل في التقديرات، وتعدد العوامل المؤثرة على التقديرات ، والتأثير الفعال للتقديرات على نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة ، واحتمالات التحيز والأخطاء في إعداد التقديرات . ونظراً لما تنطوي عليه التقديرات المحاسبية من خصائص فإن قياسها بصورة دقيقة يعد أمراً صعباً ، وبالتالي فإن الضمان الأساسي لجعل هذه التقديرات ملائمة لاتخاذ القرارات هو اختيار الأسلوب المناسب للتقدير والاعتماد على جميع العوامل المؤثرة على البند محل التقدير .

٣- أن أهم مشكلات إعداد التقديرات المحاسبية تتمثل في : قلة الإرشادات في المعايير المحاسبية ، وتحيز الإدارة ، والقيام بممارسات المحاسبة الإبداعية وإدارة الأرباح ، وعدم التأكد المتأصل في التقديرات المحاسبية ، وأن أهم معوق عند إعداد التقديرات المحاسبية هو انخفاض درجة الموضوعية الناتجة عن الحكم الشخصي والتحيز .

٤- أن المعايير المحاسبية توفر الخلفية النظرية اللازمة التي تضع حدوداً للمهنيين عند اختيار وتطبيق الأساليب المحاسبية لقياس وتبويب وتفسير وتوصيل الأحداث الاقتصادية . ومع ذلك فإنه في ظل بيئة الأعمال سريعة التغير يعد استخدام فن الحكم المهني أمراً أساسياً ومكملاً ضرورياً لمعايير المحاسبة .

- ٥- أن هناك ثلاثة مقومات أساسية للقائم بالحكم المهني الجيد هي : إطار معرفي عميق بالمبادئ الأساسية التي تحكم جوانب الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي ، ومهارات أساسية لتطويع ما يمتلكه من معرفة ، وقيم أخلاقية إيجابية تحكم أداؤه .
- ٦- أن ترشيد الحكم المهني عند إعداد التقديرات المحاسبية يتطلب تكاملاً معرفياً وتعاوناً وتنسيقاً بين جميع الأطراف المعنية بعملية إعداد التقديرات المحاسبية من محاسبين وفنيين وإداريين .
- ٧- أن هناك عدة عوامل ينبغي أن يأخذها المحاسب في الاعتبار عند إصدار الأحكام المهنية المتعلقة بإعداد التقديرات المحاسبية يتمثل أهمها في : تحديد المبررات والأساس المنطقي الذي استند إليه معد القوائم المالية عند اختيار تقدير معين ، والاتساق في تطبيق التقديرات على المعاملات المماثلة، وملاءمة وموثوقية الافتراضات والبيانات المستخدمة، وكفاية الوقت والمجهود المبذول للتوصل إلى الحكم المهني الصحيح والسليم . وتعد مراعاة المحاسب لتلك العوامل مؤشراً ودليلاً على جودة الأحكام المهنية.
- ٨- إن التطبيق غير السليم للحكم المهني قد يترتب عليه مشكلات اقتصادية ومالية كبيرة ، حيث إن للحكم المهني تأثيراً على جودة المعلومات المحاسبية ، فكلما كانت الأحكام المهنية رشيدة كانت المعلومات المحاسبية تتسم بالمصداقية والملاءمة والموضوعية ومفيدة لمستخدميها .

توصيات البحث :

في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج توصي الباحثة بما يلي :

- ١- وضع معيار محاسبي مصري يتناول موضوع التقديرات المحاسبية ويشتمل على إطار فكري وتطبيقي لأسس إعدادها والإفصاح عنها وآليات لمعالجة المخاطر المصاحبة لها ، وذلك بهدف تحقيق التكامل بين معايير المحاسبة والمراجعة ولمزيد من الاتساق في التعامل مع التقديرات المحاسبية على أساس المخاطر .
- ٢- قيام المنظمات المهنية ومسئولي وضع معايير المحاسبة المصرية بإصدار إطار للحكم المهني للمحاسب ، بحيث يكون بمثابة دليل إرشادي لمعدي القوائم المالية عند ممارسة الحكم المهني .
- ٣- الاهتمام بإعداد المحاسب وتنمية مهارة إصدار الأحكام المهنية لديه وذلك في المرحلة الجامعية ، وقيام المنظمات المهنية بتنظيم دورات تدريبية لممارسي المهنة لتحسين مهاراتهم في إصدار أحكام مهنية رشيدة وزيادة قدرتهم على توظيف المعرفة المحاسبية في معالجة المشكلات المحاسبية المتجددة .

التوجهات البحثية المستقبلية :

- ١- أهمية دراسة دور آليات الحوكمة في ترشيد الأحكام المهنية لمعدي القوائم المالية .
- ٢- الحاجة إلى مزيد من البحوث لدراسة طرق التغلب على مشكلات إعداد التقديرات المحاسبية ، وتحديد إجراءات لتحقيق التكامل المعرفي والتعاون والتنسيق بين جميع الأطراف المعنية بعملية إعداد التقديرات المحاسبية من محاسبين وفنيين وإداريين .

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ١- د. أحمد محمود يوسف ، (١٩٩٩) : "أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية" ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة قطر ، العدد العاشر ، ص ص ١٨٣ - ٢٣٠ .
- ٢- د. أحمد أبو العزم محمد ، د. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي ، ١٩٩٧ " استخدم النظم الخبيرة في التقدير المحاسبي لمخصص الديون المشكوك فيها – دراسة ميدانية تطبيقية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ، بنى سويف ، جامعة القاهرة ، العدد الأول ، يناير ، ص ص ٢٠٩ - ٢٥٩ .
- ٣- د. أسامة أحمد جمال هلالى ، ٢٠١٣ " معايير المحاسبة المالية بين القواعد والمباديء – دراسة نظرية وتطبيقية " ، مجلة كلية التجارة جامعة جنوب الوادى ، السنة الأولى ، العدد الأول ، ديسمبر ، ص ص ١٢٤ - ١٢٩ .
- ٤- د. بدر نبيه أرسانيوس ، ٢٠٠٦ " نموذج مقترح لتطوير دور المراجعين الخارجيين في التقرير عن التقديرات المحاسبية في ضوء عوامل الخطر البيئية – دراسة اختبارية " ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة بنها ، العدد الثاني ، ص ص ١-٦٢ .
- ٥- د. برنس غطاس ، نهي غطاس وبيتر غطاس ، (٢٠١٤) : " آليات حوكمة التقديرات المحاسبية بهدف محاربة الفساد - حالة مصر " ، المؤتمر المهني الدولي الرابع للمحاسبة والمراجعة (الواقع - التحديات - التطلعات) ، دولة الكويت - ديسمبر .
- ٦- د. زين العابدين حسن فارس ، ١٩٨٧ " مدخل مقترح لتحسين الحكم الشخصى للمحاسب عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، مجلد ١١ ، العدد الثاني ، ص ص ٩٩-١٣٨ .
- ٧- سيد عبد الحليم مهني فرج ، ٢٠١٢ " أثر استخدام نظم الخبرة في التقديرات المحاسبية للمخصصات للحد من ظاهرة التطويع المصطنع للأرباح : دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- ٨- د. شاهنדה عادل غريب محمود ، (٢٠١٣) : " تفعيل مدخل المراجعة المبنية على المخاطر كأداة لتحقيق موضوعية الحكم المهني لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، مجلد ١٨ ، عدد ٤ ، ص ص ٥٩ : ٨٤ .
- ٩- د. شعبان يوسف مبارز ، (٢٠٠٣) : " التنبؤ بالتقديرات المحاسبية والأرباح والخسائر المحتملة والارتباطات المالية المستقبلية باستخدام الشبكات العصبية الاصطناعية (شبكات نيورال Neural net) ، واثر ذلك على عدالة القوائم المالية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، العدد الأول ، مارس ص ص ١٠٥ - ١٥٢ .

- ١٠- د. صلاح حسن على سلامة ، (٢٠١٣): "إطار مقترح لتطوير مناهج تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية وانعكاسات ذلك على موثوقية القوائم المالية - دراسة ميدانية : مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ص ص ١-١٣٠.
- ١١- عبد الرحمن مصطفى عبد العظيم فرماوى، ٢٠١٨ " تقييم دور الشبكات العصبية الاصطناعية في ترشيد التقديرات المحاسبية في المحاسبة المالية – دراسة تطبيقية "، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة حلوان .
- ١٢- د. عماد سعد الصايغ، ٢٠١٧ " إطار مقترح لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية : دراسة ميدانية" ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، المجلد ٢١ ، العدد ٤ ، ديسمبر ، ص ص ١١٥٠ – ١٢١٤.
- ١٣- د. ليلي محروس العقيلي ، ٢٠١٧ " العوامل التي تحد من ممارسات إدارة الربح المتعسفة للتقديرات المحاسبية بالتطبيق على شركات المساهمة المصرية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الرابع والخمسون ، يناير ، ص ص ١-٤١ .
- ١٤- محمد السيد عبد الباسط ، ٢٠٠٣ " استخدام نظم الخبرة في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية مع دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس .
- ١٥- مراد عبد الله أحمد باعمودي ، ٢٠١٦ "العوامل المؤثرة في التقدير المحاسبي وأثرها على مصداقية التقارير المالية : مع دراسة تطبيقية على الشركات اليمنية " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة.
- ١٦- د. هشام فاروق الابيارى ، ٢٠١٢ " مدى فعالية لجان المراجعة وكفاية مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية : دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الرابع ، ص ص ٥٣ – ١٢٢ .
- ١٧- د. وائل محمد عبد الوهاب ، ٢٠١٥ " المدخل القائم على المباديء والحكم المهني كأساس لتطوير منظومة التعليم المحاسبي بالجامعات المصرية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد الأول ، ص ص ١٨٢-٢٢٤ .
- ١٨- معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) بعنوان "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" .
- ١٩- معيار المحاسبة المصري رقم (٥) بعنوان "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" .
- ٢٠- معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية" .
- ٢١- معيار المراجعة الدولي رقم (٥٤٠) المعدل ٢٠١٩ بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات" .

ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية :

1. Akenbor,C., & Kiabel, D. (2014), Accounting Estimates and Credibility of Financial Statements in the Hospitality Industry in Nigeria. *Mustang Journal of Accounting and Finance*, Volume 6, 98.
2. Armășelu, S., Șerban, C., & Simion, D., (2013). General Aspects on the Accounting Estimation - Fair Value Report, *Annals of the University of Craiova*, Economic Sciences Series, 1.
3. Boylon, S., (2012), "Experimental evidence on the effect of earnings targets on managers' estimates in the Financial Statements", *Advances in Accounting, incorporating advances in international Accounting*, (28).
4. Brown, G., Collins, R., & Thornton, D. (1993). Professional judgment and accounting standards. *Accounting, Organizations and Society*, 18(4), 275-289.
5. Cenar, I. (2012). Call for Professional Judgment Policy and Accounting Estimates Changes Within Public Institutions. *Annales Universitatis Apulensis : Series Oeconomica*, 14(2), 348-356.
6. Claiborne, M., & Wilcox, K. (2011). Home Heaters: A holistic view of the financial statements. *Issues in Accounting Education Teaching Notes*, 26(4), 13-20.
7. Comprix,J., Mills,L., & Schmidt,A. (2012). Bias in quarterly estimates of annual effective tax rates and earnings management. *Journal of the American Taxation Association*, 34(1), 31-53.
8. Demerjian, P. R. (2011). "Accounting standards and debt covenants: Has the balance sheet approach led to a decline in the use of balance sheet covenants?". *Journal of Accounting and Economics*, 52(2-3), 178-202.
9. Du, P., & Li, J. (2013, June). Capacity Requirements of Accounting Professional and the Innovation of Training Mode. In 2013 *the International Conference on Education Technology and Information System* (ICETIS 2013). Atlantis Press.
10. Duncan, J. (2002). Quality of earnings and accounting estimates: A case of decisions. *Issues in Accounting Education*, 17(4), 401-409.
11. Holt, G. (2012). A matter of professional judgment. *Accounting & Business*, 15(9), 66-68.
12. <https://ar.wikipedia.org> access 28/9/2019.

13. Ionescu, C., & Georgescu, F., (2014). Estimation and valuation in accounting. *Journal of Economic Development, Environment and People*, 3(1), 38-49.
14. Janvrin, D., & Mascha, M., (2014), "The financial close process: implications for future research", *international Journal of Accounting information systems*, (15).
15. Jollineau, S., Vance, T., & Webb, A., (2012). Subordinates as the first line of defense against biased financial reporting. *Journal of Management Accounting Research*, 24(1), 1-24.
16. Joshi, P., Al-Mudhahki, J., & Al-Bastaki, H., (2004). Judgment Based Accounting: An Empirical Survey of Accountants Practices in Bahrain. *The Arab Journal of Accounting*, 7(01).
17. Kulikova, L., Grigoryeva, L., & Gubaidullina, A., (2014). The interrelation between the professional judgment of the accountant and the quality of financial reporting. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(24), 61 – 64 .
18. Kutluk, F. (2017). "Behavioral Accounting and Its Interactions". *Accounting and Corporate Reporting–Today and Tomorrow*.
19. Len, V., & Nekhai, V., (2016). Accountant Professional Judgment: Definition of Concepts and Content. *Oblik i Finansi*, 73, 21.
20. Mayorga, D., & Sidhu, B., (2012), "Corporate disclosures of the major sources of estimation uncertainties", *Australian Accounting review*, No. 60, Vol. 22, Issue 1.
21. Penno, M., (2008). "Rules and accounting: Vagueness in conceptual frameworks" . *Accounting Horizons*, 22(3), 339-351.
22. Popa, I., Tiron Tudor, A., Span, G., & Fulop, T., (2011). "Essential characteristics of a correct professional judgment." *International Journal of Business Research*, 11(1), 125-133.
23. Ranzilla, S., Chevalier, R., Herrmann, G., Glover, S., & Prawitt, D. (2011). "Elevating professional judgment in auditing: The KPMG professional judgment framework" . New York, NY: *KPMG LLP*.
24. Raubenheimer, E. (2013). "Accounting estimates in financial statements and their disclosure by some South African construction companies" . *Journal of Economic and Financial Sciences*, 6(2), 383-400.
25. Sacer, I., Malis, S. and Pavic, I., (2016). "The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance–Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets." *Procedia Economics and Finance*, 39, pp.399-411.

26. Securities and Exchange Commission (SEC) (2008). "Final Report of the Advisory Committee on Improvements to Final Reporting to the United States Securities and Exchange Commission" . Washington, DC.
27. Selling,T., & Nordlund, B., (2015) "The problem of management bias in accounting estimates: An investor perspective on root causes and solutions", business horizons 58, 501—508.
28. Smieliauskas, W., (2012), "Principles-Based Reasoning about accounting estimates", Accounting Perspectives, Vol. 11, No. 4, PP. 259-296.
29. Staneva, V. (2018). Professional Competence For Using Accounting Estimates In Corporate Financial Statements. Бизнес управление, 28(1), 44-53.
30. Vladu,A., & Cuzdriorean,D. (2013). Creative accounting, measurement and behavior. Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica, 15(1), 107.
31. Wehrfritz M.& Haller A. (2014) "National influence on the application of IFRS: Interpretations and accounting estimates by German and British accountants", Advances in Accounting, Vol. 30.

