

**دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة
التقديرات المحاسبية "دراسة تحليلية"**

الباحثة / أمل رمضان نعمان جلال

مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة أسيوط

قائمة بالمصطلحات المستخدمة في البحث

المضمون والمصدر	المصطلح	
	باللغة الإنجليزية	باللغة العربية
القيمة التقريبية للبند فى ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه (معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٠) لسنة ٢٠٠٨ بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية" ، فقرة ٣) . أو مبلغ نقدي يخضع قياسه لحالة عدم تأكد التقدير ، وفقا لمتطلبات إطار التقرير المالي المطبق (IAS 540, Revised 2019, Para. 12-a) .	Accounting Estimate	التقدير المحاسبى
قابلية التعرض لنقص كامن فى دقة القياس (IAS 540, Revised 2019, Para. 12-c) .	Estimation Uncertainty	عدم تأكد التقدير
توقف حجم مدى نواتج القياس المحتملة على درجة عدم تأكد التقدير (IAS 540, Revised 2019, Para. 21, Appendix 1) .	the Sensitivity of the Accounting Estimate	حساسية التقدير المحاسبى
تحليل تأثير التباين الكامن فى الطرق ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة على مدى نواتج القياس المحتملة (IAS 540, Revised 2019, Para. 21, Appendix 1) .	Sensitivity Analysis	تحليل الحساسية
هى أحكام تستند إلى المعلومات المتاحة حول أمور مثل اختيار معدل الفائدة أو معدل خصم أو اجتهادات حول ظروف أو أحداث مستقبلية (IAS 540, Revised 2019, Para. A3) .	Assumptions	الافتراضات
المبلغ الذى تختار الإدارة إثباته أو الإفصاح عنه فى القوائم المالية كتقدير محاسبى (IAS 540, Revised 2019, Para. 12-e) .	Management's Point Estimate	تقدير الإدارة لمبلغ واحد

دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التقديرات المحاسبية - دراسة تحليلية^١

ملخص البحث :

تعد التقديرات أمراً أساسياً لا مفر منه في القوائم المالية، حيث يخضع القياس المحاسبي لحالة من عدم تأكد التقدير ، ونظراً لأن التقديرات تؤثر بشكل كبير على القيم المحاسبية أصبح من الضروري معالجة عدم التأكد المرتبط بها والعمل على تحسين جودتها، وتتبع أهمية الإفصاح عن التقديرات المحاسبية من طبيعتها الخاصة التي تتسم بعدم الموضوعية وعدم التأكد وتأثيرها على القوائم المالية.

ويهدف هذا البحث بصفة رئيسة إلى تحليل دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التقديرات المحاسبية ومعالجة عدم التأكد المصاحب لإعدادها . ولتحقيق هذا الهدف تم توضيح كيفية الإفصاح عن التقديرات المحاسبية ، وتحديد معوقات الإفصاح عن عدم تأكد التقديرات المحاسبية وسبل تلافيها ، هذا بالإضافة إلى تحديد تأثير الإفصاح عن التقديرات المحاسبية على توافر خصائص جودة المعلومات فيها .

وتوصل البحث إلى أن الإفصاح المحاسبي له دور فعال في معالجة عدم تأكد التقدير ، وما يعوق القيام بهذا الدور هو عدم توافر آليات لتفعيله والحريية التي تمنحها المعايير للمنشآت في كيفية الإفصاح عن التقديرات ، كما توصل البحث إلى أن توافر العديد من خصائص جودة المعلومات في التقديرات المحاسبية يتوقف على كفاية الإفصاح عنها .

الكلمات الدالة (المفتاحية) : الإفصاح المحاسبي ، التقديرات المحاسبية ، عدم تأكد التقدير ، تحليل الحساسية، الافتراضات .

(١) 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:

يتضمن نشاط المنشآت عنصر عدم التأكد ، وتنتج عوامل عدم التأكد من مصادر مختلفة منها: التغيرات فى البيئة الاقتصادية والبيئة التنافسية للمنشأة والتغيرات التكنولوجية ، والتغيرات فى سوق منتجات المنشأة (Mayorga, D., & Sidhu, B., 2012: 28). ونتيجة لذلك فإن العديد من عناصر القوائم المالية لا يمكن قياسها بدقة وإنما يمكن فقط تقديرها، مثل : الديون المشكوك فى تحصيلها ، تقادم المخزون ، القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية ، العمر الإنتاجى المقدر ، الالتزامات بموجب الضمانات . (معيار المحاسبة الدولى رقم (٨) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء)

واختلاف التقديرات المحاسبية له تأثير واضح على دلالة القوائم المالية وإفصاحاتها ، فالتقديرات مثلا لها تأثير على نتائج النشاط ، فهى تؤثر على الإيرادات والمصروفات فى قائمة الدخل فى السنة المالية التى حدث فيها التقدير وفى السنوات المستقبلية إذا كان هذا التقدير يظهر على مدى عدة فترات فى القوائم المالية ، مما يظهر أهمية التقديرات لمستخدمى القوائم المالية عند اتخاذ قراراتهم (Ionescu, C. & Georgescu, F., 2014: 42) .

ومن ثم يمكن القول إن المحاسبة تواجه فى سبيل مسايرة التطورات الاقتصادية والإدارية والاجتماعية المتلاحقة مجموعة من التحديات فى مرحلة الإفصاح المحاسبى، ومن بين هذه التحديات يبرز موضوع التقدير لبعض القيم المحاسبية وما يصاحبه من عدم التأكد .

وتقوم الفكرة الأساسية لإعداد التقديرات المحاسبية على أساس أن التعقيد والمخاطر وعدم التأكد المحيط ببيئة الأعمال التى تعمل فيها المنشأة يتطلب القيام بتقدير قيمة بعض بنود القوائم المالية ، وعمل مراجعة مستمرة لهذه التقديرات ، حيث إن مصداقية التقدير تتحقق عندما يتم تحديث هذه التقديرات فى حالة توافر معلومات جديدة تؤثر على قيمتها (Bobitan, N., & Sipos, C., 2007: 806) .

وتتوقف جودة القوائم المالية على الإفصاح المناسب والكافى عن الأحكام والتقديرات التى تستخدمها الإدارة عند إعداد هذه القوائم ، ومن ثم فإن هناك حاجة إلى زيادة الإفصاح عن الإفتراضات الأساسية التى تقوم عليها التقديرات المحاسبية وحسابية هذه التقديرات لعدم التأكد الكامن فى تلك الإفتراضات (Ajekwe, C., & Ibiamke, A., 2019 : 22) .

ويستمد البحث أهميته من أن للتقديرات المحاسبية تأثيراً على تحقيق الرشد الاقتصادي عند اتخاذ القرارات ، فهي تحسن من ملاءمة المعلومات المالية والنظرة المستقبلية للأداء التشغيلي للمنشآت ، وبالتالي فإن هناك ضرورة لتحسين جودة التقديرات المحاسبية وتوافر الثقة فى الإفصاحات المتعلقة بها، وتفعيل دور الإفصاح المحاسبى فى معالجة عدم التأكد المرتبط بالتقديرات.

٢- تحليل نتائج 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 فى إبراز دوافع البحث الحالي ، وتوفير الدليل الموضوعي على أهميته. وقد تناولت الدراسات السابقة موضوع الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وعدم التأكد المصاحب لها وتأثير ذلك على جودة القوائم المالية ، وذلك على النحو التالي :

أكدت الدراسات السابقة على دور الإفصاح عن دقة التقديرات المحاسبية السابقة فى خلق حافز للإدارة لتوخى الدقة فى إعداد التقديرات المحاسبية. حيث اقترحت دراسة (Lundholm, R., 1999) نموذجاً للتقرير عن مدى دقة التقديرات السابقة ، مما يحد من تلاعب الإدارة بالتقديرات ويحثها على تحسين موثوقيتها . وقد اختبرت دراسة (Hirst, D., et al., 2003) النموذج الذى قدمته دراسة (Lundholm, R., 1999) وتوصلت إلى أن هذا النموذج فعال فى التوصل إلى معلومات تعتمد على دقة التقديرات المحاسبية . وقد أشارت نتائج دراسة (Janvrin, D. & Mascha, M., 2014) إلى أن ما اقترحه دراسة (Lundholm, R., 1999) يعد بمثابة إجراء رقابى مفيد على دقة التقديرات المحاسبية. وأكدت أيضاً دراسة (White, B., 2012) على فاعلية الإفصاح عن دقة التقديرات المحاسبية السابقة ضمن الإفصاحات المتممة للقوائم المالية.

ومن زاوية أخرى فقد تناولت دراسة (Dye, R. & Sidhar, S., 2007) كيفية تأثير الإفصاح عن التغييرات فى دقة التقديرات المحاسبية على قرارات الاستثمار ، وتوصلت إلى أنه يحسن من قرار الاستثمار.

وقد ركزت دراسة (Nurnberg, H., 1988) على توضيح طرق الإفصاح عن التغييرات فى التقديرات المحاسبية وهى الطريقة التراكمية والطريقة الاحتمالية وطريقة الأثر الرجعى، وتوصلت إلى أن أفضل طرق الإفصاح عن تلك التغييرات والتي تعزز قابلية القوائم المالية للمقارنة هى طريقة الإفصاح بأثر رجعى عن هذه التغييرات.

وقد اختبرت دراسة (White, B., 2017) ردود أفعال المستثمرين تجاه الإفصاح عن عدم تأكد التقديرات المحاسبية ، وتوصلت إلى أن المستوى المرتفع لعدم التأكد يقلل من قوة ردود فعل المستثمرين على التقديرات التي تكشف عن أخبار جيدة ، ولكنه يزيد من قوة ردود الفعل على التقديرات التي تكشف عن أخبار سيئة. وفي نفس الاتجاه قامت دراسة (Kelton, A., & Montague, N., 2018) بتقييم أثر الإفصاحات الإضافية المطلوبة من الإدارة والمراجع عن عدم تأكد التقدير على أحكام وقرارات المستثمرين، وتوصلت إلى أن الإفصاح في تقرير المراجعة عن عدم تأكد التقديرات ذو تأثير إيجابي حيث يجعل المستثمرين يدركون مصداقية الإدارة ومن ثم يزيد احتمال الإستثمار ، لكن إفصاح الإدارة عن مدى من التقديرات يقلل من ذلك التأثير الإيجابي على قرارات الاستثمار.

وقد توصلت عدة دراسات (Raubenheimer, E., 2013), (Mayorga, D. & Sidhu, B., 2012), (Glendening, M., 2017), (Ajekwe, C., & Ibiameke, A., 2019) إلى عدم التزام الشركات بالإفصاح عن عدم التأكد الكامن في إعداد التقديرات وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية، حيث إن المعلومات المفصح عنها ليست كافية لإمداد المستخدمين بمعلومات ذات دلالة ومعنى ، كما أن طريقة الإفصاح لا تفي بجوهر وروح الهدف المنشود من اللوائح والقوانين المنظمة . فالشركات لا تقوم بالإفصاح وفقاً لمنهج "مدى من التقديرات" الذي يساعد مستخدمى القوائم المالية على فهم كيفية تأثير عدم التأكد على الاختلاف المحتمل لأرباح الشركة وتدفقاتها النقدية المستقبلية ، كما أنها لا تقوم بتحليل مدى حساسية القيم الدفترية للطرق والافتراضات المستخدمة في حساب التقديرات .

وبالنسبة للدراسات باللغة العربية فقد قامت دراسة (د. صلاح سلامة، ٢٠١٣) بالتحليل التفاضلي بين مناهج تحسين الإفصاح المحاسبى عن التقديرات المحاسبية ، وتوصلت إلى أهمية الإفصاح عن دقة التقديرات المحاسبية السابقة، وأنه لا توجد قواعد تلزم الشركات المسجلة في البورصة المصرية بالإفصاح عن مستوى دقة التقديرات المحاسبية السابقة.

وفي نفس الاتجاه توصلت دراسة (د. أحمد عبد الرحمن و د. أسامة محمد ، ٢٠١٦) إلى أن دقة التقديرات المحاسبية تسهم في تحسين جودة التقارير المالية، وأوصت الدراسة بضرورة إصدار قواعد للإفصاح الإلزامى عن التقديرات المحاسبية في الإيضاحات المتممة للقوائم

المالية، بحيث توضح الجوانب التالية: طبيعة التقديرات المحاسبية ، أخطاء التقديرات السابقة ، وتأثير أخطاء التقدير على صافى أرباح الشركة في السنوات السابقة.

وعلى الجانب الآخر ترى دراسة (أحمد عباس ، ٢٠١٧) أنه على الرغم من أن الإفصاح عن التقديرات المحاسبية يوفر معلومات أكثر ملاءمة ويعمل على ترشيد عملية صنع القرار ، إلا أنه يخفض من ثقة المستخدمين في جودة التقارير المالية، ومن ثم فإنه يؤثر سلبا على جودة التقارير المالية .

وقد ركزت دراسة كلٍ من (د. أيمن على، ٢٠١٦) ، (د. أحمد يوسف، ١٩٩٩) على اختبار أثر التقديرات المحاسبية على جودة الإفصاح وجودة ودلالة القوائم المالية. فوفقا لدراسة (د. أيمن على، ٢٠١٦) نجد أن الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في عمليات التقدير المحاسبى لبعض بنود القوائم المالية يؤدي إلى زيادة جودة الإفصاح المحاسبى. وخلصت دراسة (د. أحمد يوسف، ١٩٩٩) إلى أهمية الإفصاح الاختياري في توفير معلومات تكميلية توضح العلاقة بين السياسات المحاسبية والأرقام المحاسبية، حيث إن الاختلاف في التقديرات المحاسبية الناتج من إتباع سياسات محاسبية بديلة أدى إلى ظهور مفهوم تجميل المعلومات المحاسبية.

ويتضح من خلال استقراء وتحليل نتائج الدراسات التي تناولت الإفصاح عن التقديرات المحاسبية ما يلي : أن الإفصاح عن دقة التقديرات المحاسبية السابقة يخلق حافزاً للإدارة لتوخي الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية ، وأن أفضل طرق الإفصاح عن التغييرات في التقديرات المحاسبية والتي تعزز قابلية القوائم المالية للمقارنة هي طريقة الإفصاح بأثر رجعي عن هذه التغييرات ، وأن زيادة دقة التقديرات تحسن من قرار الاستثمار ، والحاجة إلى تحسين مستوى الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن التقديرات ومن ثم زيادة قيمة المعلومات الواردة بالقوائم المالية ، وأن الإفصاح يجب أن يشمل توضيح الجوانب التالية : طبيعة التقديرات المحاسبية، أخطاء التقديرات السابقة ، وتأثير أخطاء التقدير على صافي أرباح الشركة في السنوات السابقة.

موقف الدراسة الحالية من نتائج الدراسات السابقة:

يرى الباحثون أنه لا يزال هناك حاجة إلى مزيد من الجهود المطلوبة لإيجاد طرق أكثر فاعلية وإرشادات إضافية للإفصاح عن التقديرات المحاسبية. وبناء على ذلك فإن الفجوة البحثية تتمثل في تحليل العلاقة بين الإفصاح عن عدم التأكد المصاحب للتقديرات المحاسبية وتحسين جودتها ومعالجة عدم التأكد المرتبط بها .

٣- مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث فيما يلي :

"عدم قيام الإفصاح المحاسبى بالدور المنشود فى معالجة عدم التأكد المرتبط بالتقديرات المحاسبية وتحسين دقتها وجودتها".

٤- هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس للبحث فى تحليل دور الإفصاح المحاسبى فى تحسين جودة التقديرات المحاسبية ومعالجة عدم التأكد المصاحب لإعدادها ، وينبثق من هذا الهدف الرئيس الأهداف الفرعية التالية :

- (أ) توضيح حالة عدم التأكد المصاحبة للتقديرات ودور الإفصاح المحاسبى فى معالجتها ، وتحديد كيفية ومعوقات الإفصاح عن عدم تأكد التقديرات المحاسبية .
- (ب) تقييم جودة التقديرات المحاسبية ، وتحديد دور الإفصاح عنها فى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية فى التقديرات.

٥- منهجية البحث :

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

٦- حدود البحث :

لم يتناول البحث تفاصيل مداخل ومناهج الإفصاح المحاسبى ، وإنما اقتصر على إجراء دراسة نظرية تحليلية لدور الإفصاح عن عدم تأكد التقديرات فى تحسين جودة 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 : طبيعة التقديرات المحاسبية وعدم التأكد المرتبط بها .

ثانياً : آليات الإفصاح عن عدم تأكد التقدير، ومعوقاته، ومقترحات تلافيتها .
ثالثاً : تقييم جودة التقديرات المحاسبية وانعكاس الإفصاح على تحسين جودتها .

أولاً : طبيعة التقديرات المحاسبية وعدم التأكد المرتبط بها :

تختلف التقديرات المالية **Financial projections** عن التقديرات المحاسبية **Accounting estimates** ، حيث ورد في الفقرة (٥) من المعيار المصري لمهام التأكيد رقم (٣٤٠٠) بعنوان "اختبار المعلومات المالية المستقبلية" انه يقصد "بالتقديرات المالية" المعلومات المالية المستقبلية المعدة في ضوء افتراضات نظرية يمكن أن تحدث أو لا تحدث، ولا تمثل أفضل التقديرات وإنما تجيب عن سؤال : ماذا يحدث لو... ؟ ، مثال: تفكر إدارة المنشأة في إنشاء خط إنتاجي جديد وتشغيله العام القادم، إلا أنها لم تتخذ قراراً نهائياً بذلك، ولو أنها أنشأت الخط الجديد فمن المتوقع زيادة كمية الإنتاج في العام القادم بمقدار ٢٠% عن العام الحالي (جمال الحميري، ٢٠١٦: ١١) . وعلى الجانب الآخر يمثل التقدير المحاسبى حساباً لقيمة العنصر أو البند المحتملة في حالة عدم وجود وسيلة دقيقة لقياسه (معيار المراجعة المصري رقم ٥٤٠) .

ويتضح مما سبق أن التقديرات المالية عبارة عن تخطيط لفترة مستقبلية، فهي معلومات مالية مستقبلية تستخدم في إعداد القوائم المالية المستقبلية . أما التقديرات المحاسبية فهي قيم تقريبية لأحداث من المحتمل وقوعها في ظل ظروف عدم التأكد، ولكنها غير محددة المقدار وغير معلوم وقت حدوثها، وهي جزء أساسى في عملية إعداد القوائم المالية التاريخية المنشورة .

وفيما يلى توضيح حالة عدم التأكد المصاحبة للتقديرات المحاسبية ودور الإفصاح المحاسبى فى معالجتها.

عرف (IAS 540, Revised 2019, Para. 12-a, 12-c) التقدير المحاسبى بأنه "مبلغ نقدى يخضع قياسه لحالة عدم تأكد التقدير" ، وعدم تأكد التقدير هو " قابلية التعرض لنقص كامن فى دقة القياس " ، ومن ثم يشير مصطلح عدم تأكد التقدير " **Estimation uncertainty** " إلى النقص الكامن فى دقة التقديرات (Raubenheimer, E., 2013: 387) . فالتقديرات المحاسبية ترتبط بعناصر أساسية هى : ظروف عدم التأكد ، واعتماد إعدادها على البيانات والمعلومات المتاحة والمتوفرة فى وقت معين والتي عادة لا تكون بيانات كاملة أو دقيقة (Vladu, A., & Cuzdriorean, D., 2013: 108) . وبالتالي يؤثر عدم التأكد الكامن فى التقديرات المحاسبية على دقتها .

وقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى أن التقدير المحاسبي هو قيمة تقريبية لعنصر أو بند أو حساب موجود في القوائم المالية المنشورة وذلك بشكل غير مؤكد حتى تتضح نتيجة هذا التقريب مستقبلاً ، الأمر الذي يعرض هذه القيم للاحتواء على أخطاء مؤثرة بدرجة أكبر من البيانات الفعلية (SAS, 57) . ويؤكد هذا التعريف على عدم التأكد الكامن في التقدير وعلى إمكانية وجود أخطاء في التقدير.

ويعرف (Staneva, V., 2018 :46) التقديرات المحاسبية بأنها " مبلغ قابل للقياس يرتبط بقرار إداري بشأن المنافع الاقتصادية المتوقعة من أصل أو التزام ما ، وذلك استناداً 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 الإلتزامات أو مكونات رأس المال" . ويوضح هذا التعريف ارتباط التقديرات المحاسبية بالقرارات الإدارية وإعتماد إعدادها على معلومات غير مؤكدة افتراضية .

وتتسم عملية إعداد التقديرات المحاسبية بقدر من عدم التأكد الكامن فيها واستنادها إلى افتراضات من الإدارة ، بما قد يؤدي إلى أخطاء في التقديرات مما يؤثر على توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية فيها وانخفاض مستوى جودة الإفصاح المحاسبي (Demerjion, P., 2011: 182) .

وأشارت دراسة (Craig, R., et al, 2017: 112) إلى أن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية غير مناسب وغير ملائم ولا يوفر أساساً سليماً للتوصل إلى أفضل طرق التقرير عن عدم التأكد ، وأنه يوجد عدم اتساق بين معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة ناتج عن كيفية المحاسبة عن عدم تأكد التقديرات المحاسبية في ظل الإطار المفاهيمي الحالي للمحاسبة المالية .

ويؤكد (IAS 540, Revised 2019, Para. 26, A45-A49) على أن الإدارة تكون قد اتخذت خطوات مناسبة لفهم عدم تأكد التقدير وعلاجه إذا قامت بما يلي :

١- فهم درجة عدم تأكد التقدير : من خلال تحديد مصادره ، وتقييم درجة التباين الملازمة لمدى نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة، وإجراء تحليل الحساسية لتحديد تأثير التغييرات في الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة في إجراء التقدير المحاسبي .

١- معالجة عدم تأكد التقدير : من خلال اختيار مبلغ واحد مقدر من بين نواتج القياس المحتملة بدرجة معقولة وإعداد ما يتعلق به من إفصاحات تصف حالة عدم تأكد التقدير .

فى ضوء ما سبق يمكن القول إن قياس التقديرات يخضع لحالة عدم تأكد التقدير وذلك بسبب اعتماد إعدادها على المعلومات المتاحة وافتراضات تقريبية غير مؤكدة، وأن ذلك يؤثر على دقة التقديرات ويؤدى إلى انخفاض جودتها وينعكس بالسلب على جودة القياس والإفصاح المحاسبى. ويرجع السبب الرئيس فى ذلك إلى عدم وجود تكامل واتساق بين معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة فى التعامل مع عدم تأكد التقدير . ومع هذا فإنه يمكن علاج عدم تأكد التقدير عن طريق اختيار مبلغ مقدر مناسب وإعداد ما يتعلق به من إفصاحات . وفيما يلى توضيح آليات الإفصاح عن عدم تأكد التقدير ومعوقاته ومقترحات تلافيها.

ثانياً : آليات الإفصاح عن عدم تأكد التقدير، ومعوقاته، ومقترحات تلافيها :

فى بداية العقد الأول من القرن العشرين دعت هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية الشركات إلى تقديم إفصاحات جديدة حول التقديرات المحاسبية المهمة التى تتسم بدرجة عالية من عدم التأكد ولها تأثير جوهري على أداء المنشأة مثل تلك المتعلقة بتقادم المخزون ومخصصات الضمان، وذلك من خلال إدراج تحليل حساسية كمى يلخص تأثير التغير فى التقديرات على الأرباح وذلك فى القسم الخاص بالمناقشة والتحليل بتقرير مجلس الإدارة . وتلى ذلك القيام بدراسة (SEC, 2003) تناولت تحليل التقديرات المحاسبية ذات المستوى المرتفع من عدم التأكد، وقد طالبت تلك الدراسة بضرورة الإفصاح عن التقديرات المحاسبية المهمة فى الإفصاحات المتممة للقوائم المالية لإعطاء رؤية واضحة لمستخدمى تلك القوائم عن الوضع المالي والأداء التشغيلي، وعقب ذلك تم إصدار قواعد جديدة تهدف إلى إمداد مستخدمى القوائم المالية بمعلومات أكثر تفصيلاً عن عدم التأكد الكامن فى التقديرات المحاسبية (SEC, 2016).

وقد تبنت دراسة (Glendening, M., 2012: 7) ما ورد بالإرشاد التفسيري (FR-72) Interpretive Guidance الذى أصدرته هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية والذى طالبت فيه المنشآت بضرورة الإفصاح عن تحليل حساسية كمى يلخص تأثير التغيرات المعقولة فى التقديرات المحاسبية المهمة على الأرباح . وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين الإفصاحات عن التقديرات المحاسبية المهمة طبقاً لهذا الأسلوب ومصداقية القوائم المالية ، حيث إن الإفصاح عن تحليل الحساسية المطلوب يجعل الإدارة دائماً فى موقف المدافع ويجعلها دائماً فى حاجة إلى تقديم تفسيرات للمساهمين والمحللين توضح لماذا لم يتم استخدام تقدير محاسبى

معين، مما يبعد المستخدمين عن فهم القرار الفعلى للإدارة . كما أن هذه الإفصاحات قد تمكن المحللين من استخدام قيم أخرى فى حدود المدى المعقول طبقاً لتحليل الحساسية بما يؤدي إلى الوصول لمعلومات مالية تختلف عن تلك التى توصلت إليها الإدارة .

ويؤكد (Glendening, M., 2017: 12) أن الإفصاح عن حساسية التقديرات يحدد بشكل معقول التغيرات المحتملة فى التقديرات المحاسبية ، ومن ثم فإنه يوضح عدم التأكد الكامن فى القياس المحاسبى، ويساعد مستخدمى القوائم المالية فى تقييم مستوى عدم التأكد الكامن فى التقديرات المحاسبية ، ومع هذا فإن وجود تلك الإفصاحات يؤثر سلباً على القدرة التنبؤية للأرباح .

وعرض التقديرات المحاسبية قد يتم فى صلب القوائم المالية بقيمة واحدة للبند محل التقدير، أو يتم الإفصاح من خلال عدد (مدى) من القيم المختلفة للبند محل التقدير حيث يتم عرض القيمة المتوسطة فى صلب القوائم المالية ويتم الإفصاح فى الإفصاحات المتممة عن الحد الأدنى والحد الأعلى لهذا المدى من التقديرات ، بما يمكن مستخدمى القوائم المالية من فهم كيفية التأثير المحتمل لعوامل عدم التأكد على الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة (Mayorga, D., & Sidhu, B., 2012: 26) .

ومن زاوية أخرى قام (د. صلاح سلامة ، ٢٠١٣ : ٤٥-٥٠) بتقديم إطار مقترح لتطوير مناهج تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية يقوم على فكرة مؤداها أن الإفصاح المحاسبى عن مستوى دقة التقديرات للسنوات السابقة فى الإفصاحات المتممة للقوائم المالية فى السنة الحالية يكون له تأثير جوهري على الإدارة فى انتهاج سلوك السعى نحو إعداد تقديرات محاسبية دقيقة، مما يحسن من جودة التقديرات . وقد تضمن الإطار المقترح الخطوات التالية :

الخطوة الأولى : قياس نسبة دقة التقديرات المحاسبية : وهى تساوى (١- نسبة الخطأ فى التقدير)، حيث إن نسبة الخطأ فى التقدير = (خطأ التقدير / القيمة التقديرية للبند) ، وخطأ التقدير = (القيمة الفعلية للبند - القيمة التقديرية للبند) .

الخطوة الثانية : تقييم مستوى دقة التقديرات المحاسبية من خلال صياغة مؤشر كمي ، وقد اقترح الباحث أنه من نسبة دقة ١% إلى أقل من ٧٠% يكون التقدير منخفض الدقة ، وإذا كانت نسبة الدقة أكبر من ٧٠% يكون التقدير عالى الدقة .

الخطوة الثالثة : الإفصاح عن مستوى دقة التقديرات المحاسبية ، وذلك فى الإفصاحات المتممة من خلال ثلاثة نماذج شملت : النموذج الأول : الإفصاح عن التقدير بقيمة

واحدة . النموذج الثانى: الإفصاح عن التقدير لمدى من التقديرات التى تتوقع الإدارة أن القيمة الفعلية تقع خلالها . النموذج الثالث : ويرتكز على نفس أسس النموذج الثانى مع إضافة الإفصاح عن مصادر أخطاء التقدير وتبويبها إلى أخطاء عشوائية لا يمكن التحكم فيها أو تجنبها ولا يمكن أن تكون الإدارة مسئولة عنها فهى أخطاء تقدير مسموح بها ، وأخطاء التحيز التى كان من الممكن تجنبها والحد منها وهى أخطاء غير مسموح بها ومحل مساءلة الإدارة . ويعد النموذج الثالث هو الأفضل وذلك لأخذه فى الاعتبار قياس وضبط التحيز فى التقديرات المحاسبية .

ويؤيد الباحثون منهج الإفصاح المحاسبى عن مستوى دقة التقديرات المحاسبية للسنوات السابقة فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فى السنة الحالية لأن دقة إعداد التقديرات تسهم فى تحسين جودتها .

والمطلبات التنظيمية الحالية للإفصاح عن المصادر الرئيسية لعدم تأكد التقدير توجد بشكل رئيس فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١) المعدل ٢٠١٩ بعنوان "عرض القوائم المالية" وخاصة فى الفقرات من (١٢٥) إلى (١٣٣) ، حيث تم فى هذه الفقرات المطالبة بالإفصاح عن مصادر التقديرات غير المؤكدة ، فقد نصت الفقرة رقم ١٢٥ على أنه على المنشأة أن تفصح عن معلومات بشأن الافتراضات التى تستخدمها الإدارة وتعلق بالمستقبل وكذا عن المصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة فى نهاية الفترة المالية التى تتسم بمخاطر جوهرية قد يترتب عليها تسويات ذات أهمية نسبية على القيم الدفترية للأصول والالتزامات خلال العام التالى . ويجب أن تتضمن الإيضاحات بيانات تفصيلية عن الطبيعة والأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات التى تتأثر بتلك الافتراضات .

وقد أكدت الفقرة رقم (١٢٩) على أنه يجب على المنشأة أن تعرض الإفصاحات الواردة بالفقرة (١٢٥) بأسلوب يساعد مستخدمى القوائم المالية على تفهم الأحكام التى تستخدمها الإدارة عن المستقبل ولتفهم المصادر الأخرى للتقديرات غير المؤكدة . هذا وتختلف طبيعة ومدى المعلومات التى يتم عرضها حسب طبيعة الافتراضات والظروف الأخرى ، وفيما يلى أمثلة على أنواع الإفصاحات المطلوبة :

- (أ) طبيعة الافتراضات أو التقديرات الأخرى غير المؤكدة .
 (ب) مدى حساسية القيم الدفترية للطرق والافتراضات والتقديرات التى استخدمت فى تحديد قيمتها وكذا أسباب تلك الحساسية .

(ج) الحدوث المتوقع لعدم التأكد والمدى المقدر للنتائج المحتمل تحققها منطقيًا خلال السنة المالية التالية على الأرصدة الدفترية للأصول والالتزامات التي تتأثر بذلك .

(د) تفسير أى تغييرات تمت على افتراضات سابقة تتعلق بتلك الأصول والالتزامات إذا ما بقيت حالة عدم التأكد .

وتجدر الإشارة إلى أن بعض معايير المحاسبة المصرية الأخرى تتطلب الإفصاح عن بعض الافتراضات التي تقضى الفقرة (١٢٥) بالإفصاح عنها ، فعلى سبيل المثال معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٨) بعنوان "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" يتطلب الإفصاح عن الافتراضات المهمة المتعلقة بالأحداث المستقبلية والتي تؤثر على بنود المخصصات .

ومما سبق يتضح أن المعايير المحاسبية لم تتضمن شكلاً موحداً للمعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وإنما أوضحت أن طبيعة وكمية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها تختلف باختلاف الظروف الخاصة بكل منشأة على حدة وباختلاف طبيعة البند محل التقدير، وأن الإفصاح يجب أن يتم بالشكل الذى يساعد مستخدمى القوائم المالية على فهم الأحكام المهنية للإدارة والتي تتعلق بالمستقبل وعدم التأكد المرتبط بالتقديرات . كما أن أهم المعلومات التي ينبغى الإفصاح عنها هي العوامل المؤثرة فى التقديرات المحاسبية - سواء كانت داخلية أو خارجية - والتي اعتمدت عليها إدارة المنشأة عند إعدادها، وذلك حتى يتمكن المستخدمون من تقييم هذه التقديرات فى ضوء كفاية أو عدم كفاية هذه العوامل التي تم الإفصاح عنها .

وفى ضوء ما سبق يمكن التوصل إلى الأركان الأساسية التي يجب أن يستوفىها الإفصاح عن التقديرات المحاسبية لى يؤدي الدور المنشود فى معالجة عدم تأكد التقدير، وذلك كما يلى :

١- الإفصاحات الأساسية المطلوبة لفهم التقديرات المحاسبية : مثل طريقة التقدير المستخدمة، ومعلومات عن البيانات والافتراضات الموضوعية بشأن المستقبل والمصادر الرئيسية الأخرى لعدم تأكد التقدير التي ينشأ عنها ارتفاع فى احتمالية التعديلات الجوهرية على المبالغ الدفترية للأصول والالتزامات بعد نهاية الفترة ، ومدى نواتج القياس المحتملة.

٢- إفصاحات عن السياسات المحاسبية المهمة التي تتعلق بالتقديرات المحاسبية، والأحكام المهمة التي لها تأثير كبير على المبالغ المثبتة فى القوائم المالية.

- ٣- معلومات عن تحليلات الحساسبية توضح مدى حساسية القيم الدفترية ونتائج الأعمال والمركز المالي للتغيرات فى التقديرات أو التغير فى الطرق والافتراضات المستندة إليها، وأسباب تلك الحساسبية .
- ٤- الإفصاح عن أخطاء التقديرات السابقة ، وتأثير تلك الأخطاء على صافى أرباح المنشأة فى السنوات السابقة .
- ٥- توضيح ما إذا كانت الإدارة قد قامت بمراجعة الإفصاحات الخاصة بالتقديرات مع لجنة المراجعة بالمنشأة، مما يساعد على توافر الثقة فى تلك الإفصاحات .
- واتضح عند تقييم مدى التزام المنشآت بمتطلبات الإفصاح عن عدم تأكد التقدير كما ورد فى دراسات مختلفة ما يلى :

* أن الشركات فى محاولة لضمان الامتثال لتوجيهات هيئة سوق الأوراق المالية ، تقوم بالإفصاح عن الحساسبية الكمية بالصورة التى تعكس مجرد تغييرات افتراضية فى التقديرات دون الأخذ فى الاعتبار مصادر عدم تأكد التقدير ، ومن ثم فإن الإفصاح لا يعكس عدم التأكد الكامن فى قياس تلك التقديرات (Glendening, M., 2017 : 5).

* أنه يتم استخدام لغة نمطية فى الإفصاح عن التقديرات المحاسبية مثل تلك المتعلقة بالضرائب المؤجلة والعمر الإنتاجى والمخصصات ، وفى كثير من الحالات يمكن أن تنطبق الإفصاحات على أي منشأة ، ولم يتم تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، ولم يتم الإفصاح المحدد عن الأساليب المستخدمة فى إعداد التقديرات ، بل يتم القيام بالتكرار الحرفى لأجزاء من السياسات المحاسبية المهمة (Ajekwe, C., & Ibiame, A. , 2019 :25).

وقد قامت دراسة (Glendening, M., et al., 2019 : 189) بتوضيح محددات الإفصاح عن التقديرات المحاسبية، وتوصلت إلى ارتباط جودة الإفصاح عن التقديرات المحاسبية المهمة بدوافع الإدارة، وبالخبرة المحاسبية للجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة .

وفى ضوء ما أسفرت عنه الدراسات - سألقة الذكر- من نتائج مهمة نستنتج أن أهم معوق لقيام الإفصاح بالدور المنشود فى معالجة عدم تأكد التقدير يتمثل فى عدم توافر آليات لتفعيل دور الإفصاح المحاسبى فى معالجة عدم تأكد التقديرات ، فالحرية التى تمنحها المعايير للمنشآت فى كيفية الإفصاح عن التقديرات جعلت جودة الإفصاح عنها تتوقف على دوافع الإدارة، والخبرة

المحاسبية للجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة . ويعتقد الباحثون أنه يمكن تحسين جودة الإفصاح المحاسبى عن عدم تأكد التقدير من خلال :

- ١- وضع إرشادات إضافية تعالج التأثيرات السلبية للإفصاح عن تحليل الحساسة على مصداقية القوائم المالية والقدرة التنبؤية للأرباح، وتساعد المستثمرين والمحللين على فهم قرار الإدارة الخاص باختيار المبلغ المقدر، وتساعد المحاسب على إجراء تحليل يعكس بصدق عدم التأكد الكامن فى قياس التقديرات المحاسبية .
- ٢- وضع نماذج إرشادية متنوعة تراعى استخدام لغة للإفصاح أكثر وضوحاً وتفصيلاً وتعكس الظروف الخاصة بكل منشأة ، وتعبر عن مصادر عدم التأكد الكامنة فى التقديرات.

ثالثاً: تقييم جودة التقديرات المحاسبية وانعكاس الإفصاح على تحسين جودتها:

إن الهدف الرئيس من التقارير المالية هو توفير المعلومات المحاسبية بجودة عالية حتى تكون مفيدة فى اتخاذ القرارات الاقتصادية ، والتقديرات المحاسبية لها تأثير مباشر على جودة المعلومات المحاسبية الواردة فى القوائم المالية نظراً لإعدادها طبقاً لمجموعة من الافتراضات التى تتبناها إدارة المنشأة فى ضوء الخبرة السابقة (إيمان قارئ، ٢٠٠٩ : ٣٥) ، كما أن جودة التقديرات المحاسبية تزيد من القدرة التنبؤية للأرباح (Lev, B., et al., 2010 : 779) .

وتعد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أحد مكونات الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ، وهى تربط بين هدف التقارير المالية من جهة ومفاهيم الاعتراف والقياس من جهة أخرى . وفيما يلى تقييم مدى تحقيق التقديرات المحاسبية لمتطلبات خصائص جودة المعلومات المحاسبية طبقاً للإطار المفاهيمي للتقرير المالي الدولي المعدل ٢٠١٨ وإطار إعداد وعرض القوائم المالية المصرى المعدل ٢٠١٥٢ :

(أ) مدى توافر الخصائص الأساسية للمعلومات فى التقديرات المحاسبية :

تتعلق الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية بفائدتها فى اتخاذ القرارات ، والتى تتحقق من خلال شرطين أساسيين أو أحدهما على الأقل وهما : المساهمة فى تقليل حالات عدم التأكد لدى

(١) عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى FASB الإطار المفاهيمي بأنه نظام متماسك يتكون من مجموعة مترابطة من الأهداف والمفاهيم الأساسية التى تصف طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية وتقاريرها ، والتى من المتوقع أن تودى إلى التوجيه المستمر الذى يساعد على توفير البناء والتوجيه للمحاسبة المالية وتقاريرها بما يودى إلى توفير المعلومات غير المتحيزة التى تمكن الأسواق المالية وغيرها من الأسواق من العمل بكفاءة على تخصيص الموارد الاقتصادية المحدودة على مستوى المجتمع (FASB, SFAC, No. 8, 2010, Para. 3) .

(٢) لم يتم إجراء تعديلات عليه فى سنة ٢٠١٩ .

متخذ القرار ، و/أو المساهمة فى زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار ، وفيما يلى تقييم مدى توافر الخصائص الأساسية للمعلومات المالية المفيدة فى التقديرات المحاسبية :

١- ملائمة التقديرات المحاسبية :

تكون المعلومات المالية ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم فى تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية ، أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية (قائمة تعريف المصطلحات بمعايير المحاسبة المصرية) . وتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق فى اتخاذ القرارات إذا كانت لديها قيمة تنبؤية أو تأكيدية أو كليهما (IASB, 2018, Para. 2.7) .

وتعد التقديرات المحاسبية معلومات ملائمة لمستخدمى التقارير المالية حيث تساعدهم على إحداث فرق فى قراراتهم ، فهى ذات قيمة تنبؤية لأنه يمكن استخدامها كمدخلات للعمليات التى يقوم بها المستخدمون من أجل توقع النتائج المستقبلية ، كما أن حالة عدم التأكد المحيطة بنشاط المنشآت تتطلب ضرورة اللجوء إلى التقدير بالاعتماد على البيانات المتاحة ، ولكن مع العمل على زيادة دقة هذه التقديرات .

٢- الأهمية النسبية للتقديرات المحاسبية :

تعتبر المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمون اعتماداً على التقارير المالية للمنشأة (إطار إعداد وعرض القوائم المالية ، ٢٠١٥ : فقرة خ ن ١١) .

ويمكن إستنتاج أن هذه خاصية الأهمية النسبية التى تتوافر فى التقديرات المحاسبية ، حيث يعد استخدام التقديرات عنصراً مهماً فى إعداد التقارير المالية ، ومن ثم فإن حذفها من تلك التقارير أو تحريفها سيكون له تأثير بالغ على قرارات مستخدمى التقارير المالية .

٣- مدى توافر التمثيل الصادق فى التقديرات المحاسبية :

لكى تكون المعلومات مفيدة لابد أن تمثل جوهر الظاهرة التى تعبر عنها تمثيلاً صادقاً ، وتتسم المعلومات بالمصادقية إذا كانت خالية من الأخطاء المهمة والتحيز ، وكان بإمكان مستخدميها الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه ، ولكى يتحقق ذلك لابد أن تكون المعلومات كاملة ومحايده وخالية من الخطأ .

وتكون المعلومات كاملة عندما تشتمل على كل المعلومات والتوصيفات والتوضيحات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التى يتم عرضها (إطار إعداد وعرض القوائم المالية ، ٢٠١٥ :

فقرة خ ن ١٢-١٣) و (IASB, 2018, Para. 2.12-2.14). ويكون عرض المعلومات محايداً إذا تم بدون تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية. ويمكن تدعيم حياد المعلومات من خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إصدار الأحكام المهنية في ظل ظروف عدم التأكد (IASB, 2018, Para. 2.16).

والخلو من الخطأ يعنى عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف الظاهرة ، وفي اختيار وتطبيق الإجراءات المستخدمة لإعداد القوائم المالية . فالخلو من الأخطاء لا يعنى الدقة التامة في كافة النواحي ، فعلى سبيل المثال تقدير سعر أو قيمة غير قابلة للقياس لا يمكن تحديد مدى دقته ، ومع ذلك فإن عرض هذا التقدير يمكن أن يكون صادقا إذا تم وصف القيمة بوضوح ودقة لكونه تقدير ، وشرح طبيعة وحدود عملية التقدير ، وأنه لم يتم ارتكاب أية أخطاء في اختيار وتطبيق العملية المناسبة للتقدير (إطار إعداد وعرض القوائم المالية ، ٢٠١٥ :فقرة خ ن ١٤-١٥) .

وتجدر الإشارة إلى أن الإطار المفاهيمي للتقرير المالي الدولي (IASB, 2018, Para. 2.19) أكد على أنه بالرغم من أن استخدام التقديرات يصاحبه حالة عدم تأكد القياس المتمثلة في عدم التأكد الناشئ عن أن القيم النقدية المدرجة بالتقارير المالية لا يمكن ملاحظتها مباشرة ولكن يتم تقديرها ، فإن التقديرات المعقولة تعد أمراً أساسياً ومهماً في إعداد المعلومات المالية ولا تقلل من فائدة المعلومات إذا تم وصف وشرح تلك التقديرات بوضوح ودقة ، وأن المستوى المرتفع لعدم تأكد القياس لا يمنع التقدير من كونه معلومات مفيدة .

وحتى يتم تمكين مستخدمي التقارير المالية من التحقق من مصداقية التقديرات المحاسبية فلا بد من الإفصاح عن الافتراضات المتعلقة بالتقدير والطرق المستخدمة لتجميع المعلومات وغيرها من العوامل التي يتم الاعتماد عليها في الحصول على هذه التقديرات ، وبدون هذه المعلومات فإن المستخدمين لن تكون لديهم القدرة على الثقة في هذه التقديرات (Raubenheimer, E., 2013: 398) .

ولتحقيق هدف التقرير المالي المتمثل في توفير معلومات مفيدة يجب الموازنة بين الملاءمة والتمثيل الصادق ، فعلى سبيل المثال قد تكون المعلومات الملائمة عن ظاهرة ما تتسم بدرجة مرتفعة من عدم تأكد التقدير مما يؤثر على خاصية التمثيل الصادق ، ومن ثم فإن المعلومات المفيدة في هذه الحالة عبارة عن تقدير ذو درجة عالية من عدم التأكد ويتطلب الحفاظ على خاصية التمثيل

الصادق الإفصاح عن طبيعة التقدير وشرح عوامل عدم التأكد المصاحبة له (IASB,2018, Para. 2.22).

وفى ضوء ما سبق يمكن التوصل إلى أن التقديرات المحاسبية تقل فيها نسبة توافر خاصية التمثيل الصادق ، حيث إنها تعتمد غالباً على بيانات غير كاملة ، كما أنها لا تخلو من التحيز بسبب اعتمادها على الأحكام المهنية ، وكذلك فإن التقديرات قد تحتوى على قدر من الخطأ حيث إنه إذا كانت التقديرات دقيقة بنسبة ١٠٠% فإنها تصبح قيماً مؤكدة . هذا ويتوقف توافر التمثيل الصادق فى التقديرات المحاسبية على مدى الإفصاح عن طبيعتها ودرجة عدم التأكد المرتبطة بها فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية .

(ب) مدى توافر الخصائص التعزيزية للمعلومات فى التقديرات المحاسبية :

تعتبر الخصائص التعزيزية مكملة للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية وتساعد على تحسينها ، وفيما يلي تقييم مدى توافر الخصائص التعزيزية للمعلومات فى التقديرات المحاسبية :

١ - قابلية التقديرات المحاسبية للمقارنة :

إن القابلية للمقارنة تعنى إمكانية مقارنة المعلومة مع معلومات مماثلة عن منشآت أخرى أو مقارنتها بمعلومات مماثلة عن نفس المنشأة لفترات أخرى (إطار إعداد وعرض القوائم المالية، ٢٠١٥ : فقرة خ ن ٢٠-٢١) ، (IASB, 2018, Para. 2.24-2.25).

ونظراً لاعتماد التقديرات المحاسبية على افتراضات الإدارة المستمدة من أحكامها المهنية، فإنه من المتوقع استخدام افتراضات مختلفة بين المنشآت ، ومن ثم زيادة احتمالية الحصول على تقديرات مختلفة وصعوبة إمكانية تحقق خاصية القابلية للمقارنة . وبناء على ذلك تتصف التقديرات المحاسبية بضعف إمكانية مقارنة تأثيرها على نتائج النشاط ، إذا لم تتمتع بثبات نسبي فى عملية القياس والعرض من فترة زمنية لأخرى .

وقد قامت دراسة (Sacer, I., et al., 2016: 399) بتصميم نماذج لاختبار تأثير التقديرات على القوائم المالية ، وأكدت على تقلب وتغير الوضع المالي وأداء المنشأة نتيجة لاختلاف التقديرات المحاسبية ، وبالتالي فإن هناك حاجة إلى الإفصاح عن الأحكام المحاسبية المهمة والتقديرات المستخدمة فى إعداد القوائم المالية.

٢- قابلية التحقق من التقديرات المحاسبية

وبناء على ما تقدم فإنه يصعب الحصول على توافق تام بشأن التقديرات المحاسبية ، كما أنه يصعب أن يتم التحقق المباشر منها ، وإنما يتم التحقق غير المباشر من خلال التحقق من مدخلات النموذج المستخدم للتقدير أو إعادة حساب المخرجات بنفس المنهجية . ومن ثم فإنه فى حالة تعذر التحقق يجب الإفصاح عن الافتراضات الأساسية وظروف عدم التأكد والعوامل المؤثرة على التقديرات المحاسبية ، كما أن توثيق الحكم المهني وإجراءات إعداد التقديرات يقلل من عدم التأكد ويزيد من درجة دقة التقدير ويؤدى إلى توافر خاصية القابلية للتحقق .

٣- إعداد التقديرات المحاسبية فى التوقيت المناسب :

يجب أن تتوفر المعلومات لمتخذى القرار فى الوقت المناسب حتى تكون قادرة على التأثير على قرارات المستخدمين (إطار إعداد وعرض القوائم المالية، ٢٠١٥ : فقرة خ ن ٢٩)، (IASB, 2018, Para. 2.33).

وتتوافر خاصية التوقيت المناسب فى التقديرات المحاسبية حيث إنها تعد بالاعتماد على المعلومات المتاحة حتى وإن كانت غير كاملة وذلك لتلبية احتياجات مستخدمى القوائم المالية .

٤- قابلية التقديرات المحاسبية للفهم :

تكون المعلومات مفهومة عندما يتم تبويبها ووصفها وعرضها بوضوح ودقة (إطار إعداد وعرض القوائم المالية ، ٢٠١٥ : فقرة خ ن ٣٠) ، (IASB, 2018, Para. 2.34).

ومن الصعوبة توافر خاصية القابلية للفهم فى التقديرات المحاسبية حيث إن توافرها يعتمد على مدى الإفصاح عن الافتراضات المستخدمة فى إعداد التقديرات ، وكذلك الإفصاح عن العوامل المؤثرة على التقديرات وظروف عدم التأكد المحيطة بها .

ومما سبق يمكن التوصل إلى نتيجة مؤداها عدم توافر العديد من الخصائص النوعية للمعلومات فى التقديرات المحاسبية ، حيث يؤثر عدم التأكد المرتبط بالتقديرات المحاسبية على دقة هذه التقديرات ، ويمثل ذلك أحد الانتقادات الموجهة لاستخدام التقديرات فى إعداد القوائم المالية . فالتقديرات المحاسبية لا تتوافر فيها خصائص التمثيل الصادق والقابلية للتحقق والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة ، ولكى تتوافر تلك الخصائص فى التقديرات فإنه ينبغى الإفصاح عن طبيعتها والافتراضات الأساسية المبنية عليها ودرجة عدم التأكد المرتبطة بها والعوامل المؤثرة عليها ، ومدى تمتع التقديرات بثبات نسبي فى عملية القياس والعرض من فترة زمنية لأخرى . وعلى الجانب الآخر فإن التقديرات المحاسبية يتوافر فيها خصائص الملاءمة والأهمية النسبية والتوقيت المناسب .

نتائج البحث :

وقد توصل الباحثون إلى النتائج التالية :

- ١- أن التقديرات المحاسبية هي القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه، وهي جزء أساسى فى عملية إعداد القوائم المالية التاريخية المنشورة ، وتختلف عن التقديرات المالية التى تمثل تخطيط لفترة مستقبلية وتستخدم فى إعداد القوائم المالية المستقبلية .
- ٢- أن قياس التقديرات المحاسبية يخضع لحالة عدم تأكد التقدير، فإعداد التقديرات المحاسبية يرتبط بالقرارات الإدارية ويعتمد على معلومات غير مؤكدة، مما قد يؤدي إلى أخطاء فى التقدير ويؤثر على دقة التقديرات ويؤدي إلى انخفاض جودتها ، وينعكس ذلك بالسلب على جودة القياس والإفصاح المحاسبى.
- ٣- أن عدم تأكد التقدير يتم معالجته من خلال اختيار مبلغ واحد مقدر من بين نواتج القياس المحتملة، وإجراء تحليل الحساسية لتحديد تأثير التغييرات فى الافتراضات المهمة أو البيانات المستخدمة فى إجراء التقدير المحاسبى وعمل الإفصاحات اللازمة بشأنها . فالإفصاح عن حساسية التقديرات يحدد بشكل معقول التغييرات المحتملة فى التقديرات المحاسبية ، ويساعد مستخدمى القوائم المالية فى تقييم مستوى عدم التأكد الكامن فى التقديرات المحاسبية ، ويؤدي إلى زيادة جودة الإفصاح المحاسبى .
- ٤- أن المعايير المحاسبية لم تتضمن شكلاً موحداً للمعلومات التى يجب الإفصاح عنها، وإنما أوضحت أن طبيعة وكمية المعلومات التى يتم الإفصاح عنها تختلف باختلاف الظروف الخاصة بكل منشأة على حدة وباختلاف طبيعة البند محل التقدير، وأن الإفصاحات يجب أن تنتقل بشكل مناسب درجة عدم تأكد التقدير ومدى النواتج المحتملة.
- ٥- إن الأركان الأساسية التى يجب أن يستوفىها الإفصاح عن التقديرات المحاسبية لكى يؤدي الدور المنشود فى معالجة عدم تأكد التقدير، هي: الإفصاحات الأساسية المطلوبة لفهم التقديرات المحاسبية وعدم التأكد المصاحب لها والعوامل المؤثرة فيها، والسياسات المحاسبية المهمة المتعلقة بها، ومعلومات عن تحليلات الحساسية، والإفصاح عن أخطاء التقديرات السابقة وتأثير تلك الأخطاء على صافى أرباح المنشأة فى السنوات السابقة ،

وتوضيح ما إذا كانت الإدارة قد قامت بمراجعة الإفصاحات الخاصة بالتقديرات مع لجنة المراجعة بالمنشأة مما يساعد على توافر الثقة في تلك الإفصاحات .

٦- أن أهم معوقات قيام الإفصاح بالدور المنشود في معالجة عدم تأكد التقدير تتمثل في عدم توافر آليات لتفعيل دور الإفصاح المحاسبي في معالجة عدم تأكد التقديرات ، والحرية التي تمنحها المعايير للمنشآت في كيفية الإفصاح عن التقديرات والتي جعلت جودة الإفصاح عنها تتوقف على دوافع الإدارة، والخبرة المحاسبية للجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة .

٧- أنه يمكن تحسين جودة الإفصاح المحاسبي عن عدم تأكد التقدير من خلال : (أ) وضع إرشادات إضافية تعالج التأثيرات السلبية للإفصاح عن تحليل الحساسية على مصداقية القوائم المالية والقدرة التنبؤية للأرباح، وتساعد المحاسب على إجراء تحليل يعكس بصدق عدم التأكد الكامن في قياس التقديرات المحاسبية . (ب) وضع نماذج إرشادية متنوعة تراعى استخدام لغة للإفصاح أكثر وضوحاً وتفصيلاً وتعكس الظروف الخاصة بكل منشأة، وتعبر عن مصادر عدم التأكد الكامنة في التقديرات.

٨- عدم توافر العديد من الخصائص النوعية للمعلومات في التقديرات المحاسبية ، فالتقديرات المحاسبية تقل فيها نسبة توافر خصائص التمثيل الصادق والقابلية للتحقق والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة، في حين يتوافر فيها خصائص الملاءمة والأهمية النسبية والتوقيت المناسب .

٩- أن توافر العديد من خصائص جودة المعلومات في التقديرات المحاسبية يتوقف على كفاية الإفصاح عنها ، فتوافر خصائص التمثيل الصادق والقابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والقابلية للفهم في التقديرات يتطلب الإفصاح في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن طبيعتها والافتراضات الأساسية المبنية عليها وظروف عدم التأكد والعوامل المؤثرة عليها ، ومدى تمتع التقديرات بثبات نسبي في عملية القياس والعرض من فترة زمنية لأخرى .

نقاط مقترحة لبحوث مستقبلية :

- ١- دراسة طرق وأساليب تحقيق التكامل والاتساق بين معايير المحاسبة والمراجعة للوصول إلى أفضل طرق المحاسبة والتقارير عن عدم تأكد التقديرات المحاسبية .
- ٢- إجراء دراسة تطبيقية لاختبار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وجودة الإفصاح المحاسبي عن عدم تأكد التقديرات المحاسبية، وتأثير خصائص الشركات على تلك العلاقة

مراجع البحث

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- أحمد عادل أحمد عباس ، (٢٠١٧) "أثر الإفصاح عن التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الرابع والخمسون ، يناير ، ص ص ١-٢٤.
- ٣- د. أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن، أسامة محمد صالح محمد، (٢٠١٦)، مجلد ٧، عدد ٢٣، ص ص ١١٧-١٣٠.
- ٤- د. أيمن صابر سيد على ، (٢٠١٦) "أثر التقديرات المحاسبية على التحفظ المحاسبي وجودة الإفصاح بالتطبيق على الشركات المساهمة المسجلة بالسوق السعودي" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني ، يوليو ، المجلد رقم ٥٣ ، الجزء الأول ص ص ١٨٢-٢٣٥ .
- ٥- إيمان عبد الحى قارئ ، (٢٠٠٩) "ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية فى الشركات المساهمة السعودية"، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- ٦- جمال عبد الحق راجح الحميرى، (٢٠١٦) "خدمة تأكيد المعلومات المالية المستقبلية المنشورة إلكترونياً ودورها فى الحد من مخاطر الأعمال - دراسة تحليلية ميدانية" ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة أسيوط .
- ٧- 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 المحاسبى ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ص ص ١-١٣٠.
- ٨- إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصرى ، ٢٠١٥ .

- ٩ - معيار المحاسبة المصري رقم (١) المعدل ٢٠١٩ بعنوان "عرض القوائم المالية".
- ١٠ - معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) بعنوان "السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- ١١ - معيار المحاسبة المصري رقم (٥) بعنوان "السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء".
- ١٢ - معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٠) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية".
- ١٣ - المعيار المصري لمهام التأكيد رقم (٣٤٠٠) بعنوان "اختبار المعلومات المالية المستقبلية".
- ١٤ - معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) بعنوان "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية :

1. Ajekwe, C., & Ibiame, A. (2019), "Disclosure of Critical Accounting Judgments and Key Sources of Estimation Uncertainty in the Financial Statements of Companies in Nigeria", *Journal of Finance and Accounting*, 7(1), 22-31.
2. Bobitan, N., & Sipos, C. (2007), "Ways to use the reasonable estimate of the patrimonial elements in preparing financial statements", *Proceedings of the 5th WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation (Volume II)*
3. Craig, R., Smieliauskas, W., & Amernic, J. (2017), "Estimation uncertainty and the IASB's proposed conceptual framework", *Australian Accounting Review*, 27(1), 112-114.
4. Demerjian, P., (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.
5. Dye, R., & Sridhar, S., (2007), "The allocational effects of the precision of accounting estimates", *Journal of Accounting Research*, 45(4), 731-769.
6. Glendening, M. (2012), "Critical accounting estimate disclosures and the value relevance of balance sheet items", *PhD Dissertation*, The University of Iowa .
7. Glendening, M. (2017), "Critical accounting estimate disclosures and the predictive value of earnings", *Accounting Horizons*, 31(4), 1-12.
8. Glendening, M., Mauldin, E., & Shaw, K., (2019), "Determinants and Consequences of Quantitative Critical Accounting Estimate Disclosures", *The Accounting Review*, 94(5), 189-218.
9. Hirst, D., Jackson, K. & Koonce, L. (2003), "Improving Financial Reports by Revealing the Accuracy of Prior Estimates", *Contemporary Accounting Research*, 20(1), PP. 165-193.
10. International Accounting Standards Board (IASB) (2018), "Conceptual Framework For Financial Reporting", IFRS Foundation.
11. International Auditing Standards (IAS 540), Revised 2019, "Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures".
12. Ionescu, C., & Georgescu, F., (2014), "Estimation and valuation in accounting", *Journal of Economic Development, Environment and People*, 3(1), 38-49.
13. Janvrin, D., & Mascha, M., (2014), "The financial close process: Implications for future research". *International Journal of Accounting Information Systems*, 15(4), 381-399.
14. Kelton, A., & Montague, N. (2018), "The unintended consequences of uncertainty disclosures made by auditors and managers on nonprofessional investor judgments", *Accounting, Organizations and Society*, 65, 44-55.

15. Lundholm, R. J., (1999), "Reporting on the Past: A New Approach to Improving Accounting Today", *Accounting Horizons*, Dec., 13(4), PP. 315-323.
16. Lev., B., Li, S., & Sougiannis, T., (2010), "The Usefulness of Accounting Estimates for Predicting Cash Flows and Earnings", *Review of Accounting Studies*, (15), PP. 779-807.
17. Mayorga, D., & Sidhu, B., (2012), "Corporate disclosures of the major sources of estimation uncertainties". *Australian Accounting Review*, 22(1), 25-39.
18. Nurnberg, H. (1988), "Annual And Interim Financial Reporting Of Changes In Accounting Estimates". *Accounting Horizons*, 2(3), 15.
19. 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.
20. 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.
21. Securities and Exchange Commission (SEC) (2003), "Commission Guidance Regarding Management's Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations. Securities Act Release Nos. 33-8350; 34-48960; FR-72. Available at: <https://www.sec.gov/rules/interp/33-8350.htm> .
22. Securities and Exchange Commission (SEC) (2016), "Business and Financial Disclosure Required By Regulation S-K. Release Nos. 33-10064; 34-77599. Washington, DC: SEC.
23. Statements on Auditing Standards, SAS (57), "Auditing Accounting Estimates".
24. Staneva, V. (2018), "Professional Competence For Using Accounting Estimates In Corporate Financial Statements". *Бизнес Управление*, 28(1), 44-53.
25. Financial Accounting Standards Board (FASB), (2010), "Conceptual Framework for Financial Reporting". Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Norwalk, CT: FASB.
26. Vladu, A., & Cuzdriorean, D. (2013), "Creative accounting, measurement and behavior. *Annales Universitatis Apulensis: Series Economical*, 15(1), 107-115.
27. White, B. (2012), "Estimate-Related Disclosures, Investor Mindset, and the Illusion of Precision in Financial Statement Estimates", *PhD Dissertation*, University of Illinois at Urbana Champaign.
28. White, B. (2017), "Accounting estimates, uncertainty aversion and investment horizon", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2224077>.