

دور التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية

د/محمد يوسف عبد الرحيم
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة جنوب الوادي

ملخص البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التحقق من دور التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بهدف تعزيز مصداقية التقارير المالية لجذب الاستثمارات في مصر وإعادة ثقة المستثمرين في تلك التقارير؛ وتم التحقق من ذلك باستقصاء عينة مكونة من (150) مفردة تضمنت ثلاث فئات (الباحثين والمراجعين الخارجيين والمحليين الماليين)، وباستخدام بعض الاختبارات الاحصائية علي متغيرات الدراسة والتي تمثلت في ثلاث متغيرات مستقلة تعبر عن التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية وهي (المعلومات السابقة، والحالية، والمستقبلية) ومتغير تابع وحيد وهو (غموض التقارير المالية). توصلت الدراسة الي أن التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية وخاصة المعلومات السابقة والمستقبلية يحد وبشكل ملحوظ من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك من خلال ما يوفره من معلومات تساعد على إمكانية المقارنة والتحقق.

الكلمات المفتاحية: التقديرات المحاسبية، الإفصاح عن التقديرات المحاسبية، غموض التقارير المالية، جودة التقارير المالية.

The Role of Expansion in the Disclosure of Accounting Estimates in Limiting Ambiguity of Financial Reports

Abstract

The main objective of this study is to emphasize the a significant role of disclosing the accounting work in reducing the ambiguity of financial reporting information in companies listed in the Egyptian Stock Exchange. In general, this aims to enhance the credibility of financial reports to attract more investments to Egypt, and further gain investors' trust in such reports. This was verified by surveying a sample of (150) items that included three main categories (researchers, external auditors and financial analysts). Furthermore, a group of statistical tests were performed on the study variables, which are represented by three independent variables that express the expansion in the disclosure of accounting estimates information (past, current, and future information), in addition to a single dependent variable (ambiguity of financial reports). The study concluded that the expansion of the disclosure of accounting estimates information, especially past and future information, significantly reduces the ambiguity of the financial reports of companies listed in the Egyptian Stock Exchange; through the information such reports provides that helps in the possibility of comparison and verification.

Key words: Accounting Estimates, Disclosure of Accounting Estimates, Ambiguity of Financial Reports, Quality of Financial Reports.

1- الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة ومشكلة الدراسة

تعد التقديرات المحاسبية من أكثر القضايا إثارة للجدل والنقاش، حيث تتطوي التقارير المالية على العديد من التقديرات المحاسبية المعقدة، وتمثل تلك التقديرات تحدياً كبيراً لكل من معيها ومراقبي الحسابات على السواء، وذلك بسبب ظروف عدم التأكد المحيطة بها، والتحيزات الادارية، وتقلب الاسواق المالية ومخاطر الاقتصاد.

كما لاقت التقديرات المحاسبية اهتماماً متزايداً في الآونة الأخيرة من جانب المنظمات المهنية للمحاسبة، حيث أشار FASB إلى أن التقارير المالية تعتمد إلى حد كبير على التقديرات المحاسبية، واهتم إطار FASB بتحديد المفاهيم التي تركز عليها هذه التقديرات، كما أكد إطار IASB أن استخدام التقديرات يعد جزءاً أساسياً من إعداد القوائم المالية. (IASB, 2010- FASB, 2018)

وأدى الاعتماد المتزايد على التقديرات المحاسبية في التقارير المالية الي العديد من التحديات الإضافية والتي من أهمها انخفاض الثقة في جودة المعلومات الواردة بالتقارير المالية، وكذلك زيادة مخاوف العديد من المنظمين والمهنيين ومستخدمي القوائم المالية بشأن جودة المعلومات الواردة بتلك التقارير، حيث تؤثر التقديرات المحاسبية بشكل مباشر على جودة ودلالة المعلومات الواردة بالتقارير المالية وذلك نتيجة للبعد الشخصي المتلازم في تقدير الأحداث الخاصة بها والمتعلقة بالمستقبل، وكذلك لاعتمادها على الكثير من الاحكام المهنية والاجتهادات الشخصية من جانب معدي القوائم المالية والتي تجعلها أكثر عرضة للتحيزات الادارية والأخطاء.

ونتيجة لزيادة درجة التعقيد وعدم التأكد في معلومات التقديرات المحاسبية وخاصة في ظل تطور المعايير المحاسبية واستخدامها لمحاسبة القيمة العادلة وتعدد السياسات المحاسبية المتاحة في معالجة البنود الواردة بالقوائم المالية ومع وجود الحرية الممنوحة للإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية والممارسات البديلة لمعالجة نفس البند، كل ذلك يؤثر على سلامة ومصداقية معلومات التقارير المالية، وذلك نتيجة لاستغلال المعالجات والممارسات البديلة كوسيلة لإظهار التقارير المالية وتحويلها مما يجب أن تكون عليه إلي ما ترغب أن تظهره الإدارة في هذه التقارير للغير، مما يعني استخدام الادارة للتقديرات المحاسبية كأداة غير مباشره للتلاعب وعدم وضوح المعلومات الواردة

في بالتقارير المالية وعرضها بطريقة مغايرة لحقيقة ما يجب أن تكون عليه وهذا ما يؤدي الي ما يسمى بغموض التقارير المالية (Ambiguity Financial Reports).

وفي ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

- 1- ماهية التقديرات المحاسبية، وما هو أثر تلك التقديرات علي جودة معلومات التقارير المالية؟
- 2- ماهية غموض التقارير المالية، وما هي المخاطر المترتبة علي؟
- 3- ما هي آليات التوسع في الإفصاح المحاسبي عن التقديرات المحاسبية؟
- 4- ما هو أثر التوسع في الإفصاح المحاسبي عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية؟

1-2 أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في التعرف على أثر التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية المنشورة للشركات المقيدة في البورصة المصرية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- 1- التعرف على ماهية التقديرات المحاسبية وأثرها علي جودة معلومات التقارير المالية.
- 2- التعرف على مفهوم وأسباب غموض التقارير المالية، والمخاطر المترتبة علي.
- 3- تحديد دور التوسع في الإفصاح المحاسبي عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية.
- 4- تحديد أثر التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية المنشورة للشركات المقيدة في البورصة المصرية ميدانياً.

1-3 أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من مجموعة عناصر يتمثل أهمها من وجهة نظر الباحث في الآتي:

- 1- تعتبر التقديرات المحاسبية أحد أهم الأدوات التي تستخدمها الإدارة كوسيلة للتلاعب والتحريف في بنود القوائم المالية بغرض تحقيق مصالحها الذاتية، وخاصة في ظل مرونة المعايير المحاسبية وتعدد الطرق والسياسات البديلة للمعالجة المحاسبية.

- 2- عظم المخاطر المترتبة على التلاعب في عمليات التقديرات المحاسبية لبنود القوائم المالية وما ينتج عنها من غموض التقارير المالية وعدم تعبيرها عن حقيقة المركز المالي والإداء التشغيلي للشركة بما يضر بمصالح مستخدمي التقارير المالية.
- 3- ندرة الدراسات التي تناولت دراسة أثر التوسع في الإفصاح المحاسبي عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية ولا سيما في بيئة الاعمال المصرية.

1-4 منهجية الدراسة

اعتمد الباحث في منهجية الدراسة على أسلوبين يتمثلان في التالي:

- 1- أسلوب الدراسة النظرية: اعتمد الباحث في الدراسة النظرية على مراجعة الأدب المحاسبي بشأن التقديرات المحاسبية وعلاقة ذلك بغموض التقارير المالية ودور التوسع في الإفصاح عن تلك التقديرات في الحد من غموض التقارير المالية. وذلك من خلال قراءة وتحليل الأبحاث والمقالات ذات الصلة وإصدارات الهيئات المهنية والتنظيمية للمحاسبة المتاحة بالمكتبات وشبكات الانترنت.
- 2- أسلوب الدراسة التطبيقية: اعتمد الباحث في الدراسة التطبيقية على اختبار الفروض باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، وذلك من خلال تحليل قوائم الاستقصاء الموجه لعينة من فئات مجتمع الدراسة.

1-5 تنظيم الدراسة

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم تقسيمه إلى:

- 1- الإطار العام للدراسة.
- 2- الإطار النظري للدراسة.
- 3- الدراسة الميدانية.
- 4- النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

2- الإطار النظري للدراسة

2-1 عرض وتحليل الدراسات السابقة

يمكن عرض وتحليل الدراسات السابقة على النحو التالي:

دراسة (Lev, B. et al., 2010)

ناقشت الدراسة أثر التقديرات المحاسبية علي جودة القوائم المالية، ومدى نفعية وملائمة المعلومات التي توفرها التقديرات المحاسبية للمستخدمين فيما يتعلق ببند القوائم المالية الوارد بشأنها التقدير المحاسبي.

وتوصلت الدراسة إلى أن التقديرات المحاسبية تعتبر الأداة التي تستخدمها الإدارة ويمكن من خلالها نقل المعلومات للمستخدمين بشأن النظرة المستقبلية للأداء التشغيلي للمنشأة، كما أن جودة القوائم المالية تتعرض للعديد من المعوقات وخاصة في ظل تحيز الإدارة في عملية إعداد تقديرات محاسبية يمكن الوثوق بها.

دراسة (صلاح، 2013)

حاولت الدراسة قياس مستوى الدقة في التقديرات المحاسبية، والتعرف على أثر تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية على موثوقية معلومات القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة الي أنه يجب الاعتماد على نموذج لقياس دقة التقديرات وذلك من خلال تحديد نسبة دقة التقديرات التي تمت مع ضرورة الإفصاح عن تلك النسبة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. كما أن الإفصاح عن مستوى دقة التقديرات المحاسبية يقود إلي زيادة وضوح وموثوقية وملاءمة المعلومات الواردة بالقوائم المالية، إلا أنه لا توجد قواعد إفصاح ملزمة للشركات بالإفصاح عن نسبة الدقة أو التحيز في عملية التقدير.

دراسة (عبد الوهاب، 2014)

تناولت الدراسة تأثير التقديرات المحاسبية علي جودة المحتوى الإخباري للتقارير المالية، وقد تعرضت الدراسة لبند التقديرات المحاسبية وطبيعتها ودور معايير المحاسبة الدولية والمصرية في التعريف بها وبأساليبها وطرق تقدير بنودها.

وتوصلت الدراسة الي أن التقديرات المحاسبية من الأمور التي يصعب تجنبها تماماً، وبالتالي فهي توفر مجالاً خصباً لممارسات إدارة الأرباح واتباع أساليب المحاسبة الإبداعية. مما يستلزم ضرورة اتباع خطوات وآليات محددة لمراجعة مدى معقولية التقديرات المحاسبية وضمان عدم وجود أي مخاطر أو تحريفات جوهرية في القوائم المالية بسبب التقديرات المحاسبية.

دراسة (عبد الرحمن وآخرون، 2016)

هدفت الدراسة الي التعرف على دور التقديرات المحاسبية في إعداد التقارير المالية وكيفية تحسين مستوى دقة التقديرات، وما هي الاضرار الناتجة عن التحيز في عملية التقدير وكيفية التغلب عليها.

وتوصلت الدراسة إلى أن التقديرات المحاسبية جزء رئيسياً في عملية إعداد التقارير المالية وخاصة في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية. وأن التحيز في عملية إعداد التقديرات يؤثر بالسلب علي جودة معلومات التقارير المالية، كما أنه يمكن ضبط ظاهرة التحيز في عملية التقدير من خلال مجموعة من الآليات هي الإفصاح عن التغير في السياسات المحاسبية واسباب تلك التغير، وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وضبط معايير المحاسبة.

دراسة (عيسى، 2016م)

هدفت الدراسة إلى قياس أثر التقديرات المحاسبية علي جودة التقارير المالية الفترية، من خلال تحليل أهمية موضوعية التقديرات المحاسبية وتحليل أثارها علي جودة التقارير المالية الفترية في بعض الشركات الليبية ميدانياً.

وتوصلت الدراسة إلى أن مسئولية مراقب الحسابات لا ترتبط بمدي انجاز التقديرات المحاسبية، وإنما تشمل مسئوليته في بذل العناية المهنية الواجبة في تقييم افتراضات الإدارة والتحقق من معقولية التقديرات، كما يقع على مستخدمي التقديرات المحاسبية بعض المسئولية من حيث مدي الفهم الصحيح لما تشير إليه هذه التقديرات، وقد توصلت الدراسة التطبيقية إلى أن التقديرات المحاسبية لها تأثير معنوي علي جودة التقارير المالية الفترية.

دراسة (أسامة، 2017)

هدفت الدراسة إلى قياس أثر التقديرات المحاسبية على التعبير الصادق للتقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة بالبورصة المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى أن التقديرات المحاسبية لبنود الأصول والالتزامات لها تأثير عكسي علي التعبير الصادق للتقارير المالية المنشورة لشركات العينة، وقد احتل بند المخصصات مرتبة الصدارة في كونه أكثر بنود التقديرات المحاسبية التي لها تأثير سلبي علي التعبير الصادق، فضلاً عن باقي البنود التي تلت المخصصات وهي بند الاستثمارات المالية، ثم بند معاشات التقاعد، ثم بند الأصول الضريبة المؤجلة، وأخيراً بند العمر الإنتاجي المتوقع للأصول. كما أن التقديرات المحاسبية نجحت في تفسير 69.4% من التغير في التعبير الصادق للتقارير المالية والباقي يرجع لعوامل أخرى.

دراسة (Sacer, et al., 2019)

هدفت الدراسة إلى توضيح المواطن الأكثر حساسية للتقديرات المحاسبية المرتبطة بالأصول الملموسة والأصول غير الملموسة، وبيان أثر هذه التقديرات على الأداء والمركز المالي للمنشأة، والتأكيد على أهمية المعلومات المفصح عنها بشأن التقديرات المحاسبية لتحليل القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تقلباً في الأداء والمركز المالي للمنشأة نتيجة لاختلاف التقديرات المحاسبية في الحالات التي تمثل فيها الأصول الملموسة وغير الملموسة جزءاً كبيراً من أصول المنشآت. وعلي ذلك، فإن التقديرات المحاسبية سيظل لها تأثير كبير على القوائم المالية. لذا، فإن الأمر يتطلب من المنشآت أن تفصح عن التقديرات المحاسبية الهامة بشكل كافٍ في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بما يحسن من جودة هذه القوائم.

وفي ضوء عرض الدراسات السابقة وتحليل الباحث لما هدفت وتوصلت إليه كل دراسة من الدراسات السابقة يمكن استنتاج الآتي:

- ركزت معظم الدراسات السابقة على دراسة العلاقة بين التقديرات المحاسبية والتقارير المالية، وأثر التحيز في عملية التقدير المحاسبي علي جودة التقارير المالية للشركات، ومدى توافر خصائص الجودة في معلومات التقدير وأثر ذلك علي جودة التقارير المالية.
- يوجد تباين في نتائج الدراسات السابقة بشأن أثر التقديرات المحاسبية علي جودة التقارير المالية للشركات، ويرجع هذا التباين لاختلاف بيئة الدراسة وفترة الدراسة أو حجم وطبيعة عينة الدراسة أو متغيرات الدراسة.

- لم تتعرض أي من الدراسات السابقة وخاصة الدراسات التي تمت في البيئة المصرية لدراسة دور التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

2-2 التقديرات المحاسبية وجودة معلومات التقارير المالية

تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة لكثير من التغيرات السريعة والمتلاحقة وخاصة فيما يتعلق بعملية قياس بعض بنود القوائم المالية، وتُعد التقديرات المحاسبية واحدة من أهم هذه التغيرات إثارة للجدل والنقاش، وعلي الرغم مما توفره هذه التقديرات من معلومات محاسبية هامة إلا أنها تعتبر موطناً لخلافات غير محدودة، حيث تنطوي القوائم المالية علي العديد من التقديرات المحاسبية والتي تقوم الإدارة بوضع الافتراضات الخاصة بها، كما تمثل التقديرات المحاسبية تحدياً كبيراً لكل من المحاسبين والمراجعين وذلك بسبب ظروف عدم التأكد المرتبطة بها وتقلبات الأسواق المالية ومخاطر الاقتصاد والتحيزات الإدارية. وفي ضوء ما سبق وانطلاقاً من أهمية وخطورة عملية التقدير المحاسبي لبنود القوائم المالية سيحاول الباحث تناول التقديرات المحاسبية وأثرها علي جودة معلومات التقارير المالية من خلال تناول النقاط التالية:

2-2-1 ماهية التقديرات المحاسبية

1- مفهوم وخصائص التقديرات المحاسبية

يمكن تناول مفهوم التقديرات من أكثر من منظور وبما أن الدراسة تركز على دراسة التقديرات من المنظور المحاسبي، لذا سيقصر الباحث في تناوله لمفهوم التقديرات المحاسبية بما يتوافق مع منظور الدراسة، ولقد تناولت العديد من الهيئات المهنية والتنظيمية مفهوم التقديرات المحاسبية وأشارت الي أن مفهوم التقديرات من المنظور المحاسبي يركز على الجوانب التالية : (IAASB, (CICA,2011- 2015- معايير المراجعة المصرية، 2019)

- القيم التقديرية لبنود القوائم المالية التي يصعب أو يتعذر قياسها وتحديد قيمتها الحقيقية بدقة وذلك في ضوء المعلومات الماضية والحالية والمستقبلية.

- القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه ويستخدم في ظل ظروف عدم التأكد المصاحبة للأحداث التي وقعت فعلاً أو التي من المحتمل وقوعها وتحتاج إلى استخدام الحكم الشخصي.

كما أشارت بعض الدراسات الي أن التقديرات المحاسبية تتصف بمجموعة من الخصائص كما وردت بالفكر المحاسبي ويتمثل أهمها في الآتي: (Smieliauskas, et al., 2013)

- عدم التأكد المصاحب للتقديرات المحاسبية، والذي يرجع الي نقص دقة القياس المرتبط بها ونتيجة للحذر في استخدام الأحكام الشخصية سواء عند إعداد تلك التقديرات أو عند مراجعتها في ظل ظروف عدم التأكد.
- ضعف الثقة في معلومات التقدير نتيجة انخفاض درجة الاعتماد عليها في نقل الحقائق دون تحيز، وأيضا ضعف صدق التعبير عن الأحداث التي تنقلها.
- تعتمد التقديرات المحاسبية بشكل أساسي على الاجتهادات الشخصية والأحكام الذاتية من قبل القائمين على إعدادها، لذا فهي دائما محفوفة بالمخاطر والتحيز.
- تتحمل الادارة مسئولية إعداد التقديرات المحاسبية وغالبا ما تبني أحكام الادارة على المعرفة والخبرة عن الأحداث الماضية والحالية، وعلى افتراضات بشأن الظروف المحيطة التي تتوقع الإدارة وجودها.

- يخلص الباحث مما سبق إلى أنه من أهم الخصائص التي تميز التقديرات المحاسبية ما يلي:
- التقديرات المحاسبية في أغلب الحالات تكون احتمالية نتيجة لخضوعها للأحكام الشخصية من قبل معدي القوائم المالية.
- عدم تأكد المصاحب للتقديرات المحاسبية مما يجعلها عرضة للتحيز من قبل الإدارة ومن ثم تحريف الحقائق في البنود الظاهرة بالقوائم المالية، مما ينعكس على مصداقية تلك القوائم.

2- أهمية التقديرات المحاسبية

- ترجع أهمية التقديرات المحاسبية لمجموعة من العوامل يتمثل أهمها في الآتي Lev et al., 2010, SFACNo.8, FASB, 2018,
- تعتبر التقديرات المحاسبية الوسيلة الأساسية التي تستخدمها الإدارة للتعبير عن نظرتها المستقبلية لبعض البنود التي يتعذر قياسها بدقة.

- تسهم التقديرات المحاسبية في مساعدة المستثمرين على توقع التدفقات النقدية المستقبلية، بالإضافة إلى أن الأرباح المعدة على أساس الاستحقاق والتي تعتمد إلى حد كبير على التقديرات التي تفيد في التنبؤ بالتدفقات النقدية بشكل أكبر من التدفقات الفعلية.
- تساهم التقديرات المحاسبية في تحسين ملاءمة المعلومات المالية والنظرة المستقبلية للوضع المالي والأداء التشغيلي للشركة.
- منفعة المعلومات الناتجة من استخدام التقديرات المحاسبية في قياس الأصول والالتزامات التي تعكس الظروف الاقتصادية الحالية والتوقعات المستقبلية.
- الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في الايضاحات المتممة للقوائم المالية يوفر معلومات أفضل لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

2-2-2 موقف الهيئات المهنية والتنظيمية من التقديرات المحاسبية

لقد تناول الأدب المحاسبي التقديرات المحاسبية وكان للهيئات المهنية للمحاسبة دور ملحوظ تجاه عملية القياس أو الإفصاح عن معلومات تلك التقديرات ويمكن عرض ذلك على النحو التالي:

1- مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)

تناول مجلس معايير المحاسبة المالية FASB التقديرات المحاسبية في أكثر من معيار بشكل مباشر وبشكل غير مباشر ويمكن تناول أهمها على النحو التالي:

جاء المعيار رقم (144) بعنوان "المحاسبة عن اضمحلال الأصول طويلة الأجل"، والذي حدد كيفية تقدير الأصول طويلة الأجل من خلال تقدير العمر الانتاجي وقيمة الخردة للأصول طويلة الأجل، وتقدير الإهلاك من خلال تحديد طريقة ومعدل الإهلاك. تقدير التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من الأصل مستقبلاً، وتقدير القيمة العادلة للأصل عند انخفاض قيمته. (SFAS No. 144, 2001)

كما جاء المعيار رقم (154) بعنوان "التغيرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء"، وأشار المعيار إلى أن التغير في التقديرات المحاسبية يستوجب تعديل القوائم المالية في الفترات الحالية والفترات المستقبلية ولا يجوز التغيير بأثر رجعي، كما أنه يجب الإفصاح عن أية تغييرات في التقديرات المحاسبية. (SFAS No. 154, 2005)

2- مجلس معايير المحاسبة الأسترالي AASB

أهتم مجلس معايير المحاسبة الأسترالي AASB بعملية دقة إعداد التقديرات المحاسبية وأصدر في هذا الشأن المعيار رقم (540) بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية - بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة". (AASB, 2011).

وحدد هذا المعيار مسؤولية المراجع تجاه عملية التقدير والمهام التي يجب علي المراجع أتباعها والتي تتمثل في الحصول على معلومات كافية عن الشركة لتحديد المخاطر الناتجة عن عملية التقدير، والحصول على تعهدات موثقة من الإدارة بشأن معقولية الافتراضات في عملية التقدير، التأكد من معقولية عملية التقدير والإفصاح عنها في التقارير المالية.

3- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)

اهتم مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بعملية إعداد التقديرات المحاسبية وفي ضوء ذلك قدم دراسة بعنوان "مراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها"، كما حدد مجموعة من الإجراءات التي يجب اتباعها لتحسين دقة التقديرات المحاسبية يتمثل أهمها في الآتي: (AICPA,2011)

- تحديد الحالات التي تستدعي وضع التقديرات وكذلك العوامل التي يحتمل أن تؤثر على عملية التقدير.
- تقييم المعلومات التي يتم الاعتماد عليها في اجراء عملية التقدير وتجميعها بشكل ملائم لتسهيل عملية التقدير.
- يجب على الإدارة التحقق من الطرق والنماذج والضوابط المستخدمة في التقدير، ومراجعة الطرق والافتراضات المتبعة ومدى تغيرها من فترة لأخرى.
- يجب علي المراجع فحص نتائج التقديرات والتأكد من مدى دقة البيانات المستخدمة في وضعها وخلوها من التحيز والأخطاء، وكذلك التأكد من أن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات تمت وفقاً لمتطلبات إطار التقارير المالية المتبعة أم لا.

4- وزارة الاستثمار المصرية

جاءت معايير المحاسبة المصرية على غرار معايير المحاسبة الدولية فيما عدا بعض الاختلافات البسيطة لتلائم طبيعة البيئة المصرية، وتناولت معايير المحاسبة المصرية التقديرات المحاسبية في أكثر من معيار ويمكن ايجاز أهمها فيما يلي: (معايير المحاسبة المصرية، 2019).

جاء المعيار رقم (1) بعنوان "أطار اعداد وعرض القوائم المالية"، ويشير هذا المعيار في الفقرة رقم (125) إلى أنه يجب على الشركة أن تفصح عن معلومات بشأن الافتراضات التي تستخدمها الإدارة وتتعلق بالمستقبل وكذلك تفصح عن المصادر الرئيسية الأخرى للتقديرات غير المؤكدة والتي تؤثر على القيم الدفترية للأصول والالتزامات.

كما جار المعيار رقم (5) بعنوان "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"، وأوضح هذا المعيار أن استخدام التقديرات يعد جزءاً أساسياً في إعداد القوائم المالية ولا يؤدي إلى النقص من مصداقيتها، كما أن عملية التقدير تنطوي على أحكام تتم بناء على آخر معلومات متاحة يعتمد عليها. كما أشار أيضاً الي أن التغيير في التقدير وتعديل قيمة البند تنشأ عن تقدير الموقف الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة للبند ويكون نتيجة للتطورات وليس لتصحيح أخطاء.

وجاء المعيار رقم (23) بعنوان "الأصول غير الملموسة"، وأشار في الفقرتين (22، 23) إلى أن الشركة يجب أن تقدر احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية مستخدمة في ذلك افتراضات منطقية معقولة بناء على الظروف الاقتصادية التي سوف تسود خلال العمر الافتراضي للأصل.

كما جاء المعيار رقم (45) بعنوان "قياس القيمة العادلة" وأشار هذا المعيار في فقراته الي مستويات قياس القيمة العادلة: المستوي الأول يقوم على الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات في الأسواق النشطة (كالبورصة)، والثاني يقوم على المدخلات الملحوظة (بناء على التقدير الحكمي) بخلاف الأسعار المعلنة مثل الأسعار المماثلة، والثالث يقوم على المدخلات غير الملحوظة (بناء على التقدير الحكمي) ويكون فيها نشاط السوق ضئيل ويتصف بقياسها بعدم الموضوعية.

في ضوء العرض السابق وتحليل موقف الهيئات المهنية للمحاسبة تجاه التقديرات المحاسبية يتضح للباحث ما يلي:

- تزايد اهتمام الهيئات المهنية والتنظيمية للمحاسبة بالتقديرات المحاسبية سواء بشكل مباشر وصريح أو بشكل غير مباشر رغم اعتمادها على الحكم المهني والتقدير الشخصي.
- والوعي المتزايد للهيئات المهنية للمحاسبة بمخاطر التقديرات المحاسبية على دلالة معلومات القوائم المالية وخاصة في ظل تولي الإدارة مسئولية اعداد تلك التقديرات، مما جعل تلك الهيئات تضع مجموعة من الاجراءات التي يجب اتباعها عند إعداد تلك التقديرات ومراجعتها للتأكد من دقتها والحد من أثرها جودة التقارير المالية.
- توجه اهتمام معايير المحاسبة المصرية نحو التقديرات المحاسبية من خلال استحداث المعيار الجديد رقم (45) بعنوان " قياس القيمة العادلة".

2-3 التقديرات المحاسبية ودقة المعلومات المحاسبية

2-3-1 التقديرات المحاسبية وخصائص جودة المعلومات

تتأثر خصائص جودة المعلومات المحاسبية بمدى دقة وموضوعية عمليات التقدير وتتمثل أهم الخصائص تكون أكثر تأثراً بعمليات التقدير في الآتي:

1- خاصية التمثيل الصادق:

تولي الإدارة مسئولية القيام بالتقدير المحاسبي واعتمادها على الاجتهاد والحكم الشخصي في عملية التقدير الأمر الذي يؤدي إلي زيادة احتمالية التحريفات التي تتعرض لها المعلومات أثناء عملية التقدير، وكذلك صعوبة عملية التحقق من سلامة وصدقة تلك المعلومات وخلوها من التحريفات الجوهرية التي تقوم بها الإدارة لتحقيق مصالحها الذاتية على حساب باقي الأطراف الأخرى. ومن ثم تزداد تلك التحريفات وخاصة في ظل صعوبة وجود ادلة منطقية للتحقق من صحتها وهذا ما يؤثر بالسلب على خاصية التمثيل الصادق لتلك المعلومات.

2- خاصية القابلية للمقارنة:

في ظل مرونة المعايير وحرية الاختيار بين السياسات والمعالجات البديلة في عملية التقدير تتضح حجم الاختلاف في عمليات التقدير للبند الواحد من شركة لأخرى ومن دولة لأخرى بل وللبند الواحد في نفس الشركة، مما يؤدي الي صعوبة التحقق من سلامة وصدقة تلك المعلومات بمقارنتها. ومن ثم تزداد تلك الاختلافات وخاصة في ظل عدم وجود اسلوب وطريقة موحدة يمكن الاعتماد

عليها في عملية التقدير المحاسبي، وهذا ما يؤثر بالسلب على خاصية القابلية للمقارنة لتلك المعلومات.

2-3-2 التقديرات المحاسبية والعوامل المؤثرة علي جودة المعلومات

في ظل صعوبة تجنب التقديرات المحاسبية في وعدم دقة المعايير المحاسبية الحالية والمرونة التي توفرها تلك المعايير في اختيار السياسات المحاسبية البديلة التي يمكن إتباعها لعمل التقديرات المحاسبية، ومن هنا أصبح استخدام التقديرات المحاسبية الملائمة جزءاً لا يمكن الاستغناء عنه في عملية تحديد قيمة بعض البنود والعناصر الواردة في القوائم المالية، وبما إن التقديرات المحاسبية ما هي إلا توقعات مستقبلية تخضع للعديد من الاعتبارات أهمها الأحكام الشخصية للأشخاص القائمين بعملية التقدير. وفي ضوء ذلك نجد أن دقة معلومات التقديرات المحاسبية تتوقف على مجموعة من العوامل أهمها: (Andersson & Zetterqvist, 2014)

1-المعلومات المتاحة

تمثل المعلومات المتاحة عن عملية التقدير المحاسبي الركيزة الاساسية التي يستند إليها معدي ومراجعي القوائم المالية في تحقيق دقة التقديرات المحاسبية بما توفره من معلومات عن القيم والاسعار الفعلية والمخاطر المحيطة والتنبؤات المحتملة، والتي تمكن من القياس الصحيح للبنود التي تخضع لعملية التقدير.

2- الظروف المحيطة

تؤثر الظروف المحيطة بعملية التقدير المحاسبي من تقلبات اقتصادية ومشاكل في السيولة وتغيرات في الأسواق وعدم استقرار في الأسعار علي دقة عملية التقدير المحاسبي، وذلك نتيجة لما تضيفه هذه الظروف من شكوك وصعوبات في المعلومات التي يتم الاعتماد عليها في عملية التقدير وخاصة في ظل قياسات القيمة العادلة واستخدام نماذج القياس المختلفة مع عدم توافر المعلومات الخاصة بالتقييم.

3- درجة عدم التأكد

تتوقف درجة عدم التأكد المحيطة بعملية التقدير المحاسبي المعلومات المتاحة عن التقدير والظروف المحيطة بعملية التقدير، وبالتالي تعتبر درجة عدم التأكد المحيطة بعملية التقدير المحاسبي أحد العوامل الهامة التي تؤثر علي دقة عميلة التقدير وذلك نتيجة لصعوبة التحقق من صحة

المعلومات التي تبني عليها عملية التقدير، وكلما زادت درجة عدم التأكد المحيطة بعملية التقدير كلما انخفضت دقة التقديرات والعكس صحيح.

4- تحيز الإدارة

يعتبر التحيز في عملية التقدير المحاسبي من أكثر العوامل التي تؤثر علي دقة التقديرات المحاسبية، ويزاد التحيز في عملية التقدير المحاسبي خاصة في ظل تولي الإدارة مسئولية إعداد التقديرات المحاسبية وتوجه الإدارة نحو تحقيق مصالحها الذاتية، مما يزيد من غموض معلومات التقارير المالية وعدم شفافيتها بغرض إخفاء ما تمارسه الإدارة من تلاعب في عمليات التقدير المحاسبي.

5- الأحداث اللاحقة

تؤثر الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد القوائم المالية علي دقة التقدير المحاسبي لبند القوائم المالية، وذلك نتيجة لتأثير هذه الأحداث على البيانات والافتراضات المستخدمة في عملية التقدير المحاسبي مما ينعكس علي دقة معلومات التقدير للبند الواردة بالقوائم المالية.

2-4 غموض التقارير المالية

لقد تزايد في الآونة الأخيرة الاهتمام بجودة معلومات التقارير المالية وتجنب الغموض وعدم الوضوح في معلومات تلك التقارير بحيث تعكس الصورة الصادقة لمختلف الأحداث والعمليات التي تقوم بها المنشأة، حيث تعتبر التقارير المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات المختلفة، والوسيلة الرئيسية للإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية. ويمكن تناول غموض التقارير المالية على النحو الآتي:

2-4-1 مفهوم غموض التقارير المالية

نظراً لعدم وجود تعريف واضح ومحدد لمفهوم غموض التقارير المالية، لذلك يمكن تناول مفهوم غموض التقارير المالية بشكل مختلف ومن زاوية أخرى، حيث يتضح مفهوم الشيء بنقيضه وبالتالي يمكن تعريف غموض التقارير المالية من خلال التركيز على مفهوم جودة التقارير المالية وما قد تتعرض له تلك التقارير من التلاعب والغش والذي يجعل معلومات تلك التقارير أكثر عرضه لعدم الوضوح والغموض، ويمكن التطرق لذلك من خلال التعرف على مفهوم التقارير المالية وجودتها وأهدافها وذلك على النحو التالي:

1- مفهوم التقارير المالية وجودتها

تعرف التقارير المالية بأنها الأداة التي يتم من خلالها نقل وتوصيل المعلومات التي تعد من قبل المنشأة الي الطرف الخارجي، بحيث تحتوي تلك التقارير على كافة المعلومات المالية وغير المالية المعبرة عن حقيقة المنشأة والتي يجب على المنشأة تقديمها دورياً.

وفيما يتعلق بجودة التقارير المالية فقد تناولت كثير من الدراسات مفهوم جودة التقارير المالية، إلا أنه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين الدراسات المختلفة، حيث ترى دراسة (Akins, 2015) أن جودة التقارير المالية يقصد بها الحد الذي تصبح عنده المعلومات ملائمة لتلبية احتياجات المستخدمين في الوقت المناسب وذلك في ظل التزام المنشأة بالمعايير ذات العلاقة.

وأشارت دراسة (الصيرفي، 2015) إلى أن جودة التقارير المالية يقصد بها إعداد تلك التقارير وفقاً لمعايير المحاسبة، وتوصيل محتوى تلك التقارير للمستخدمين بشكل ملائم وفي التوقيت المناسب، وذلك في ظل تجنب وجود تحريفات جوهرية في معلومات تلك التقارير حتى تعبر تلك التقارير عن الوضع الحقيقي للمنشأة في فترة زمنية محددة.

2- مفهوم غموض التقارير المالية

لقد تناولت عدد من الدراسات مفهوم غموض التقارير المالية ولكن بشكل غير مباشر ويمكن عرض ذلك على النحو التالي:

تناولت دراسة (Smieliauskas, 2013) مفهوم غموض التقارير المالية بأنه التباين والاختلاف في دلالة معلومات التقارير المالية والنتائج عن مرونة السياسات المحاسبية المتاحة في معالجة البنود الواردة بالقوائم المالية في ظل وجود الحرية الممنوحة للإدارة في الاختيار بين تلك السياسات.

وأشارت دراسة (أحمد، 2017) الي مفهوم غموض التقارير المالية بأنه اعداد التقارير المالية بشكل غير واضح وملائم بسبب ما تحتويه المعلومات الواردة بتلك التقارير من الغموض والتحريف مما يجعل هذه المعلومات غير قادرة على أن تعكس حقيقة الوضع المالي الاقتصادي والاداء التشغيلي للشركة.

كما عرفت دراسة (ليلي، 2017) غموض التقارير المالية بأنه عدم الشفافية في الإفصاح عن المعلومات مما يجعل المعلومات لا تعبر عن حقيقة الوضع والاداء المالي للشركة ويحدث ذلك

بسبب تفاعل ثلاث عوامل هي تلاعب الإدارة ومرونة المعايير المحاسبية وتطبيق المعايير المحاسبية.

وفي ضوء عرض مفهوم التقارير المالية وجودتها وكذلك عرض مفهوم غموض التقارير المالية، نجد أن التقارير المالية الجيدة تركز على مجموعة من الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات التي تحتويها، وفي حالة غياب تلك الخصائص وعدم توافرها في تلك المعلومات توصف تلك التقارير بالغموض وعدم الوضوح، وتتمثل تلك الخصائص في الآتي:

- كفاية وملائمة المعلومات.
- شفافية ووضوح المعلومات.
- تجنب وجود تحريفات جوهرية في معلومات تلك التقارير.

ويستخلص الباحث مما سبق أن المقصود بالتقارير المالية الغامضة هي التقارير التي تحتوي على معلومات تتسم بعدم الكفاية والملائمة وعدم الشفافية بالإضافة الي ما يحيط بهذه المعلومات من تحريفات وغموض يقلل من قدرة تلك المعلومات على التعبير عن حقيقة المركز المالي والأداء التشغيلي المنشأة.

2-4-2 أنواع غموض التقارير المالية

أضح مما سبق أن غموض التقارير المالية ينتج عن الاخفاء أو التلاعب أو عدم الشافية أو اللبس وعدم الوضوح في المعلومات التي تحتويها تلك التقارير، وفي ضوء هذا التعريف يمكن تصنيف هذا الغموض الي نوعين على النحو الآتي: (Akins.,2015 – Chia et al.,2019)

1- النوع الأول: الغموض المتعمد

وهو تعقيد وعدم وضوح وغموض في معلومات التقارير المالية بشكل مقصود وبتخطيط وتدبير مسبق من قبل الإدارة وعادتهاً ما ينتج عن انتهاج الإدارة لأساليب وطرق مختلفة للقياس والإفصاح (كازدواجية المعايير المحاسبية والتغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة في عملية التقدير وإخفاء بعض المعلومات وانتقاصها واستخدام المصطلحات المبهمة) عن نفس الأحداث والظواهر الاقتصادية بغرض إخفاء الحقائق أو طمسها وتزييف الواقع.

2- النوع الثاني: الغموض غير المتعمد

وهو تعقيد وعدم وضوح وغموض في معلومات التقارير المالية بدون قصد وبدعم تدبير مسبق وعادتهاً ما ينتج عن عدم الدقة والتحفظ في عملية التقدير المحاسبي والتطبيق والتفسير المغلوط للسياسات المحاسبية المستخدمة في عملية التقدير، والقياس والتقدير الخاطئ لبنود القوائم المالية التي تخضع للتقدير المحاسبي والمبالغة في الإفصاح عن معلوماتها.

2-4-3 أسباب غموض التقارير المالية

يمكن تناول أسباب غموض معلومات التقارير المالية وعدم وضوحها من زاويتين هما:

1- الغموض الناتج عن أسباب خارجة عن سلطة الإدارة

ويرجع هذا النوع من الغموض لعدة أسباب يتمثل أهمها:

- اعتماد التقديرات المحاسبية على الاحكام الشخصية في تقدير بعض بنود القوائم المالية مما يجعل المعلومات المحاسبية تتسم بعدم الموضوعية والافتقار الي الدقة.
- مرونة القواعد والسياسات المحاسبية المتاحة في معالجة البنود الواردة بالقوائم المالية في ظل حرية استخدام المعالجات البديلة والمتعددة لمعالجة نفس الأحداث والظواهر الاقتصادية.
- التحفظ المحاسبي في عمليات التقدير المحاسبي لبنود القوائم المالية تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحظر في عملية التقدير.
- عدم توافر الفهم والمعرفة الكافية لدي القارئ لفهم مدلول المعلومات المحاسبية والهدف منها وخاصة إذا كانت تحتوي على الكثير من المعلومات المالية وغير المالية والمعلومات المستقبلية.
- عدم خضوع التقارير المالية لعملية المراجعة الكاملة من جانب مراقب الحسابات مما يجعلها معلومات التقارير المالية أكثر عرضة للشك والغموض وعدم الوضوح.
- الإفصاحات المبالغ فيها عن عمليات التقدير المحاسبي لتحقيق متطلبات المعايير المحاسبية مما يؤدي إلى تعقيد المعلومات وعدم وضوحها.

2- الغموض الناتج عن اسباب داخله في سلطة الإدارة

ويرجع هذا النوع من الغموض لعدة أسباب يتمثل أهمها:

- تحيز الإدارة في انتهاج أساليب وطرق معينة لمعالجة وقياس نفس الأحداث والظواهر الاقتصادية مما ينعكس بدوره على نتائج القياس للبنود الواردة بالقوائم المالية.
- إخفاء المعلومات المرتبطة بالظروف المحيطة بعملية التقدير المحاسبي من قرارات تشغيلية ومالية وغيرها من توقعات مستقبلية.
- التحريف والتغيير في الأرقام المحاسبية باستغلال الفجوات في القواعد المحاسبية واختيار السياسات وطرق معينة للقياس والإفصاح لتحويل القوائم مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل أن يراه معدو هذه القوائم في تقاريرهم للغير بحيث تكون مضللة وغير ممثلة للحقيقية.

2-4-4 مخاطر غموض التقارير المالية

ممارسة الغموض المتعمدة من قبل الإدارة في معلومات التقارير المالية والناتج عن قيام الإدارة بتقدير بعض البنود بأعلى أو أقل من قيمتها الحقيقية تحقيقاً لأغراضها الشخصية في نفس الوقت الذي لا تتوافر فيه حقيقة تلك المعلومات المتعلقة بتقدير تلك البنود للمستخدمين، الأمر الذي يترتب عليه مجموعة من المخاطر يتمثل أهمها في الآتي: (Elliott et al., 2016- Filip et al., 2015)

1- ارتفاع مستوى إدارة الأرباح

يعتبر غموض معلومات التقارير المالية من الدوافع الرئيسية لإدارة الشركة لممارسة إدارة الأرباح، حيث يعتبر غموض المعلومات الواردة في التقارير المالية الساتر أو المظلة التي تعتمد عليها الإدارة لإخفاء ما تمارسه من تصرفات بغرض إدارة رقم الربح الظاهرة بالقوائم المالية والتلاعب فيه، وخاصة في ظل مرونة المعايير المحاسبية والفرص المتاحة للإدارة في الاختيار بين البدائل المتعددة للمعالجات المحاسبية وضرورة إجراء التقديرات المحاسبية لبعض بنود القوائم المالية في مواقف متعددة.

2- زيادة مشاكل الوكالة

انخفاض مستوى جودة معلومات التقارير المالية نتيجة لغموضها وعدم شفافيتها ووضوحها، كل ذلك يؤدي الي زيادة مشاكل الوكالة بين الإدارة وحملة الأسهم والمقرضين وغيرهم من أصحاب المصالح نتيجة لعدم توافر المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأداء التشغيلي للشركة،

حيث تُعد المعلومات الصحيحة والواضحة الواردة بالتقارير المالية والتي تعبر عن حقيقة الأحداث الركيزة الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في إبرام العقود بين أطراف الوكالة والحفاظ على حقوقهم وحماية مصالحهم.

3- انتشار ظاهرة عدم تماثل المعلومات

يؤدي غموض المعلومات الواردة بالتقارير المالية وعدم شفافيتها إلى زيادة ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية (الإدارة) والأطراف الخارجية (أصحاب المصالح من خارج الشركة) حيث تكون الإدارة علي معرفة ودراية كامل بحقيقة الأمور والأوضاع المالية والاقتصادية بالشركة، وفي الوقت نفسه التي تكون الأمور غامضة وغير واضحة بالنسبة للأطراف الخارجية ولا تعكس حقيقة الأوضاع المالية والاقتصادية بالشركة وخاصة في ظل تعدد الإدارة لممارسة اساليب وطرق معينة بغرض الإخفاء والتعتيم علي بعض الحقائق التي تعكس الوضع المالي و الاداء التشغيلي للشركة.

ويخلص الباحث في ضوء ما سبق الي أن التقديرات المحاسبية من أبرز الآليات التي يعتمد عليها في ممارسة التلاعب والغش والإخفاء والغموض في معلومات التقارير المالية، الأمر الذي يترتب عليه تداعيات وآثار سلبية بالغة الخطورة في زعزعة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية. وبالتالي فإن الأمر أصبح في حاجة إلى وقفة حقيقية نحو العمل على تقليص حالات الغموض والغش والتلاعب في معلومات التقارير المالية، وذلك من خلال توفير الآليات التي تحد بقدر الإمكان من جوانب القصور التي يمكن استغلالها من قبل الادارة في عمليات التقدير المحاسبي لبند القوائم المالية.

2-5 التوسع في الإفصاح عن التقديرات والحد من غموض التقارير المالية

تتبع أهمية الحاجة للتوسع في الإفصاح المحاسبي بشكل عام نتيجة للطلب المتزايد علي المعلومات من قبل الفئات المختلفة لمستخدمي التقارير المالية ولا سيما في ظل اختلاف فئات هؤلاء المستخدمين وتنوع احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية، بالإضافة الي ما يترتب علي النقص والانخفاض في كمية ونوعية المعلومات المنشورة بالتقارير المالية من حدوث الازمات المالية، وهذا ما اشارت اليه وأكدته بعض الدراسات بأنه كلما زاد مستوي الإفصاح الكمي والنوعي عن المعلومات بالشركات كلما ارتفعت مستوي الثقة والمصادقية لدي المستخدمين بالتقارير المالية لتلك الشركات.

وترجع أهمية التوسع في الإفصاح المحاسبي عن التقديرات المحاسبية بشكل خاص لمجموعة من الأسباب يتمثل أهمها في الآتي: معايير المحاسبة المصرية، (Hirst, et al -2019) (2003، الغموض وعدم التأكد المحيط بعمليات التقديرات المحاسبية وخاصة في ظل السلطات التقديرية الممنوحة للإدارة والمرونة التي تسمح بيها المعايير للاختيار بين البدائل المتاحة لمعالجة التقديرات المحاسبية.

- توجه المعايير المحاسبية نحو الاعتماد المتزايد على التقدير والذاتية في عملية معالجة وقياس التقديرات المحاسبية مثل الاعتماد على قياسات القيمة العادلة والقيمة الحالية.
- زيادة التفاصيل المتعلقة بعمليات التقديرات المحاسبية التي يتم إجراءها، الأمر الذي يحتاج الي التوسع في الإفصاح بشكل كافي عن طبيعة عملية التقدير والافتراضات الأساسية التي تقوم عليها وظروف عدم التأكد المحيطة بها. (FMA, 2018)

وفي ضوء ما سبق يعتبر التوسع في الإفصاح المحاسبي عن التقديرات من الوسائل الهامة والفعالة للتغلب على الآثار السلبية للتقديرات المحاسبية والحد من غموض معلومات التقارير المالية، ويمكن توضيح كيفية الاعتماد على التوسع في الإفصاح عن التقديرات في الحد من غموض معلومات التقارير المالية من خلال تناول الجوانب التالية:

2-5-1 تحديد معلومات التقديرات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها

يتضح للباحث من خلال استقراء وتحليل ما قدمته الهيئات المهنية والتنظيمية والاكاديمية بشأن التوسع في الإفصاح عن التقديرات، أنه يمكن التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية بغرض الحد من غموض معلومات التقارير المالية في ثلاثة ابعاد هي:

1- البعد الأول: التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات:

لم يحظى البعد الخاص بالتوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات السابقة بالاهتمام الكافي علي المستوي المهني والتنظيمي، في نفس الوقت الذي ظهر فيه الاهتمام علي المستوي الاكاديمي بشكل أكبر، حيث ركزت بعض الدراسات أهمية التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات السابقة، وأشارت الي أن تزايد هذه الأهمية يرجع لمجموعة من العوامل يتمثل أهمها في الآتي. (صلاح، 2013، -dye and Sridhar,2007; Hirst et al., 2003)

- التوسع في الإفصاح عن تقييم دقة التقديرات السابقة يحد من انتهازية الإدارة ويعمل على ضبط عملية التقدير بما يحافظ على مكانتها وسمعتها في سوق العمل الاداري، وذلك من خلال ما توفر المعلومات الإضافية للإفصاح من امكانية التحليل بأثر رجعي من الكشف عن التحيز والتلاعب في عملية التقدير.
 - التوسع في الإفصاح عن تقييم دقة التقديرات السابقة يخلق الدافع لدي الشركات للتوجه نحو التقديرات الدقيقة في الفترات الحالية واللاحقة، حيث أن التقديرات المتحيزة في الفترة الحالية سيتضح مدي التلاعب فيها لاحقاً.
 - التوسع في الإفصاح عن تقييم دقة التقديرات السابقة يساعد علي زيادة فهم وادارك المستثمرين في تقييم المخاطر المحيطة بعملية التقدير وأثرها على قيمة الشركة، وهذا ما ينعكس بدوره على قرارات تسعيرهم لاسهم الشركة.
- وكان من أهم مظاهر هذا الاهتمام علي المستوي الاكاديمي ما تناولته دراسة (صلاح،2013) بشأن التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية بشكل عام، وركزت بشكل خاص ومحدد علي التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية السابقة، حيث اشارت هذه الدراسات الي ضرورة أن تقدم الشركات إفصاحاً إضافياً في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية يشمل علي مقارنات بين تقديرات السنة السابقة للبنود وبين القيمة الفعلية الواردة لهذه البنود، ووضحت الدراسة أن المعلومات السابقة للتقديرات تعتبر مؤشر لكشف سلوكيات وتصرفات الادارة وتوجهاتها في عملية اعداد التقديرات خلال الفترات السابقة، التي تمكن المستخدمين من اجراء المقارنات والتحليل بما يؤدي لزيادة الفهم والإدراك لمدي صحة التقديرات وما يحيط بها مخاطر.

2- البعد الثاني: التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات

لقد تعددت مظاهر الاهتمام بالتوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات الحالية على المستوي التنظيمي والمهني والأكاديمي وفي ضوء الاهتمام المتزايد بهذا البعد يمكن للباحث عرض أهم وأبرز الجهات والهيئات التي ركزت على هذا البعد على النحو التالي:

- لجنة تداول الاوراق المالية (SEC)

قدمت لجنة تداول الاوراق المالية العديد من التوجيهات والارشادات بشأن التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية والتي يتمثل اهمها في الاتي:

الإرشاد التفسيري الصادر في مايو 2002م والذي يشير الي ضرورة أن يتضمن التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية تحديد بنود القوائم المالية المتأثرة بالتقدير واهمية هذه البنود وأثرها على الوضع المالي للشركة والتغيرات المحتملة فيها، وكذلك المنهجية والافتراضات التي تعتمد عليها هذا التقديرات وحالات عدم التأكد المحيطة بالتقدير. بالإضافة الي الإفصاح عن مناقشات وتحليلات الادارة بشأن البنود الخاضعة للتقدير والتغيرات التي مرت بها هذه التقديرات خلال الثلاث سنوات السابقة. (SEC, 2002)

الإرشاد التفسيري الصادر في ديسمبر 2003م والذي يشير الي ضرورة التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية الجوهرية بشكل أكثر تفصيلاً ضمن مناقشات وتحليلات الإدارة بشكل أكثر تفصيلاً وخاصة عند ارتفاع مخاطر وحالات عدم التأكد المحيطة بعملية التقدير، ويجب أن يكون هذا الإفصاح مكماً وليس مكرراً لما ورد بشأن السياسات المحاسبية المستخدمة في عملية التقدير والمفصّل عنها في الايضاحات المتممة للقوائم المالية. (SEC, 2003)

- مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB):

اهتم مجلس معايير المحاسبة المالية بزيادة شفافية القوائم المالية بشكل عام وشفافية الإفصاح عن التقديرات المحاسبية ومصادر عدم التأكد بشكل خاص، حيث أعلن المجلس في عام 2001م عن مشروع لتعديل عدد من المعايير المحاسبية وتضمن ذلك التوسع في متطلبات الإفصاح والشفافية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) عرض القوائم المالية، وكان من أهم فقرات المعيار رقم (1) التي ورد بشأنها تعديل فيما يتعلق بالتوسع في الإفصاح عن التقديرات ما يلي:

(IASB,2014, IAS No.1)

الفقرة رقم (125) والتي نصت على ضرورة الإفصاح في الايضاحات المتممة عن البيانات التفصيلية للتقديرات المحاسبية ذات المخاطر الجوهرية في نهاية الفترة المالية، وكذلك الافتراضات التي تستخدمها الإدارة وتتعلق بالمستقبل. (IASB,2014, IAS No.1).

الفقرة رقم (129) والتي نصت على ضرورة الإفصاح عن التقديرات غير المؤكدة وطبيعة الافتراضات التي اعتمدت عليها، ومدى حساسية هذه التقديرات للطرق والافتراضات التي استخدمت في تحديد قيمتها، وتفسير اي تغييرات تمت على الافتراضات المستخدمة. IASB,2014, IAS (No.1).

3- البعد الثالث: التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات

لم يحظى البعد الخاص بالتوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المستقبلية بالاهتمام الكافي سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي، واقتصر الاهتمام بهذا البعد على بعض الهيئات المهنية والتي كان من أهمها ما قدمته هيئة الأسواق المالية بنيوزيلندا (FMA) والتي يمكن تناوله على النحو التالي:

أصدرت الهيئة تقريراً في يوليو 2018 تؤكد فيه على ضرورة التوسع في الإفصاح عن المخاطر المستقبلية المحتملة المرتبطة بالتقديرات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية الحالية، وحددت المجالات التي يجب التوسع في الإفصاح عنها والتي تتمثل في الافتراضات المستقبلية التي تستند إليها التقديرات والمخاطر المحتملة والتي تتطوي على تعديل جوهرى في قيم التقديرات في السنة التالية، ومدى حساسية التقديرات الواردة للتغيير واسباب تلك الحساسية. (FMA, 2018)

كما اشارت الهيئة لبعض بنود التقديرات المحاسبية والتي تتطلب مزيد من التوسع في الإفصاح والشفافية، وتتمثل هذه البنود في الالتزامات المحتملة المرتبطة بنتائج التقاضي، التقديرات المرتبطة بإيرادات العقود طويلة الأجل، والتقديرات المرتبطة بأي خسائر تعاقدية متوقعة. (FMA, 2018)

2-5-2 تحديد مستوى الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية

يعتبر الإفصاح المحاسبي هو المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبية الضرورية لمساعدة المستفيدين لاتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي لا بد أن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص التي تحدد من خلالها درجة جودتها، وهنا تجدر الإشارة إلى أن مصداقية المعلومات المحاسبية تتوقف بدرجة كبيرة على مدى اعتمادها على سياسات محاسبية بديلة في إعدادها من عدمه، ومدى الإفصاح عن تلك السياسات ضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية.

ولذي يري الباحث أن لكي تحقق الدقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية يحتاج الأمر أن يتم الإفصاح عن تلك المعلومات على مستويين هما: غنيمي، (2018- Filip et – 2015، Akins) (2015)

1-مستوي الإفصاح الوقائي

الذي يهدف إلي تحقيق الحماية للأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وخاصة المستثمرين الحاليين والمرتبين، وذلك من خلال توضيح وتبسيط طرق عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، بالإضافة إلي الملاحظات الهامشية المرفقة بالقوائم المالية.

2- مستوى الإفصاح الإعلامي

حيث لوحظ أنه في ظل تعدد الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في عمل التقديرات المحاسبية لم تعد المعلومات الواردة في القوائم المالية كافية لخدمة المستثمرين بدرجة كافية، بل أصبحت هناك حاجة ملحة لاستخدام وسائل أخرى أكثر وضوحاً للعرض والإفصاح المحاسبي لتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة، وتعطي المستخدمين صورة معبرة عن التقديرات المحاسبية، وتتمثل أهم مظاهر الإفصاح الإعلامي فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية فيما يلي:

- تحليلات الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية.
- قائمة التنبؤات الملحة لتوضيح التباين في طرق وسياسات القياس المحاسبي المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

2-5-3 التنظيم المحاسبي للإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية

يتضح من العرض السابق لأبعاد ومستويات التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية أن هناك اهتمام ملحوظ سواء على المستوى المهني والتنظيمي أو على المستوى الأكاديمي بالتوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية بغرض زيادة الشفافية وتقليل مستوى الغموض واللبس المحيط بمعلومات التقارير المالية، وخاصة فيما يتعلق بمعلومات التقديرات المحاسبية الواردة بتلك التقارير. ألا أنه لم يتم الإشارة بشكل واضح وصريح لتنظيم عملية التوسع الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية بالتقارير المالية.

وفي ضوء عدم وجود تنظيم واضح ومحدد لعملية التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية بالتقارير المالية، يقترح الباحث أن يتم تنظيم عملية التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية بالتقارير المالية علي أن تتضمن نوعين من التوسع في الإفصاح يمكن تناولهما علي النحو التالي:(Elliott. et al, 2016 – Kanakriyah, 2016)

1- التوسع في الإفصاح الإلزامي عن معلومات التقديرات المحاسبية

في ضوء ما تم عرضه فيما يتعلق بأبعاد التوسع في الإفصاح يتضح تعددت الجهود المبذولة على المستوى المهني والتنظيمي بشأن التوسع في الإفصاح المحاسبي بشكل إلزامي عن معلومات التقديرات المحاسبية الحالية، وبالرغم من تعدد وأهمية ما قدمته هذه الجهود المبذولة في هذا الشأن، إلا أنه لم تقدم إطار واضح ومحدد المعالم للتوسع في الإفصاح بشكل إلزامي عن معلومات التقديرات المحاسبية.

لذلك يري الباحث ضرورة التوسع في الإفصاح الإلزامي عن التقديرات المحاسبية، على ان يتم الإفصاح بشكل منظم عن معلومات السابقة والحالية والمستقبلية للتقديرات المحاسبية في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بحيث تتضمن هذه المعلومات المفصّل عنها البنود التالية:

- تحديد بنود القوائم المالية المتأثرة بعمليات التقدير المحاسبي، وأهمية البنود التي خضعت للتقدير المحاسبي وأثرها على الوضع المالي للشركة.
 - السياسات المستخدمة في عملية التقدير المحاسبي ومدى التغيير فيها من سنة لأخرى.
 - قيمة البنود التي خضعت للتقدير المحاسبي في السنوات السابقة ومقارنتها بالقيم المقدرة للسنة الحالية.
 - الإفصاح عن التقديرات غير المؤكدة لبعض البنود وطبيعة الافتراضات التي استخدمت في التقدير، ومدى حساسية التقديرات المحاسبية للطرق والافتراضات التي استخدمت في تحديد قيمتها.
 - البيانات التفصيلية للتقديرات المحاسبية ذات المخاطر الجوهرية في نهاية الفترة المالية.
- كما يري الباحث أنه عند التوسع في الإفصاح الإلزامي عن معلومات التقديرات المحاسبية، يجب أن تتوفر الآليات الكافية التي تُمكن من مراجعة هذه التقديرات والتحقق من صحتها، بالإضافة لإمكانية مقارنتها بسنوات سابقة.

2- التوسع في الإفصاح الاختياري عن معلومات التقديرات المحاسبية

بالرغم من الدور الهام والفعال للتوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية بشكل إلزامي عن طريق الإفصاح عن معلومات تلك التقديرات بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، إلا أنه يجب ألا يغفل الدور المكمل والمدعم لذلك وهو التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية

بالشكل الطوعي أو الاختياري وخاصة في ظل وجود قيود تحد من سلطة الإدارة في عملية التوسع في الإفصاح الإلزامي والتي تتمثل في امكانية مراجعة المعلومات والتحقق من صحتها.

وفي ضوء ذلك يري الباحث ضرورة التوسع في الافصاح الاختياري عن التقديرات المحاسبية، على ان يتم الإفصاح بشكل منظم عن المعلومات السابقة والحالية والمستقبلية (المحتملة أو المتوقعة الحدوث) للتقديرات المحاسبية في مناقشات وتحليلات مجلس الإدارة، بحيث تتضمن هذه المعلومات المفصّل عنها البنود التالية:

- التقديرات والمخاطر المحتملة والتي تتطوي على تعديل جوهري في قيم التقديرات في السنة التالية.
 - المنهجية التي تعتمد عليها هذا التقديرات وحالات عدم التأكد المحيطة بالتقدير.
 - الافتراضات المستقبلية التي تستند اليها التقديرات المحاسبية والمخاطر المحتملة المرتبطة بالتقديرات المحاسبية الحالية.
 - مناقشات وتحليلات الادارة بشأن البنود الخاضعة للتقدير والتغيرات التي مرت بها هذه التقديرات خلال الثلاث سنوات السابقة.
 - التقديرات المحاسبية الجوهرية ضمن مناقشات وتحليلات الإدارة بشكل أكثر تفصيلاً وخاصة عند ارتفاع مخاطر وحالات عدم التأكد المحيطة بعملية التقدير.
- كما يري الباحث أنه عند التوسع في الإفصاح الاختياري عن التقديرات المحاسبية، يجب العرض بشكل شامل ومفصل لكافة المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، على أن تكون هذه المعلومات مكملة للإفصاحات الواردة بشأن التقديرات المحاسبية في الايضاحات المتممة وليس تكراراً لها، وذلك في ظل مراعاة القيود المفروضة علي الإدارة وهي الحفاظ علي الموقف التنافسي للشركة والتكلفة والعائد الناتج من التوسع في الإفصاح الاختياري.

3- الدراسة الميدانية

3-1 منهجية الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى محاولة التحقق من أثر التوسع في الإفصاح المحاسبي عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية، ولتحقيق أهداف الدراسة الميدانية وإجراء التحقق الاختباري يمكن تناول ذلك على النحو الآتي:

3-1-1 فروض الدراسة

يمكن صياغة عدة تساؤلات قابلة للإجابة في ضوء الإثبات أو النفي، وتعتمد هذه الأسئلة على الكشف الميداني بشأن أثر التوسع في الإفصاح المحاسبي عن التقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية، ويتم صياغة فروض الدراسة على النحو الآتي:

- الفرض الأول:

ينص الفرض الأول علي "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

- الفرض الثاني:

ينص الفرض الثاني علي "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

- الفرض الثالث:

ينص الفرض الثالث علي "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

- الفرض الرابع:

ينص الفرض الرابع علي "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة والحالية والمستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

3-1-2 عينة الدراسة

اقتصرت الباحثة في تحديد مجتمع الدراسة علي الفئات أو الأطراف التي تهتم بتحسين جودة المحتوى المعلوماتي للقرارات المالية وتقليل مستوى الغموض بها، ويمكن تقسيم تلك الفئات المهمة إلى ثلاث فئات تتضمن:

1- الباحثين من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية.

2- المحللين الماليين بمكاتب وشركات السمسرة.

3- المراجعين الخارجيين من أصحاب مكاتب المراجعة.

وفي ظل صعوبة القيام بمسح شامل لمجتمع الدراسة سوف يحاول الباحث القيام باختيار عينة تمثل مجتمع الدراسة باستخدام أسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار مفردات العينة في ظل ضوابط حجم العينة.

3-1-3 قائمة الاستقصاء

- تصميم قائمة الاستقصاء:

تم تصميم قائمة الاستقصاء وفقاً للفروض الثلاثة التي تضمنتها هذه الدراسة، حيث تضمنت القائمة ثلاث مجموعات من الأسئلة لاختبار الفروض الثلاثة السابق تحديدها، كما اشتملت القائمة على خمس نقاط أساسية بمقياس (ليكرت) وهي: موافق تماماً (5)، موافق (4)، محايد (3)، غير موافق (2)، غير موافق نهائياً (1).

- توزيع قائمة الاستقصاء:

حيث أن مجتمع الدراسة مقسم إلى طبقات (فئات) وتم الاعتماد علي أسلوب العينة العشوائية الطبقية، وبالتالي تم تقسيم عينة الدراسة إلي طبقات (فئات)، ويوضح الباحث من خلال الجدول التالي التوزيع النسبي لإجمالي عينة الدراسة علي الفئات المختلفة التي يتكون منها مجتمع الدراسة، وكذلك قوائم الاستقصاء الموزعة والقوائم المستلمة (سواء الصحيحة أو المرفوضة غير المستوفية للشروط) وذلك علي النحو الآتي:

جدول 1: القوائم الموزعة والمستلمة الصالحة للتحليل الإحصائي

القوائم الصالحة		القوائم المستلمة	القوائم الموزعة	الفئات المستهدفة من الدراسة
النسبة	العدد			
83%	50	50	60	(1) الباحثين من أعضاء هيئة التدريس
74%	37	44	50	(2) المراجعين الخارجيين
72%	29	36	40	(3) المحللين الماليين
77%	116	130	150	الإجمالي

3-1-4 تحليل نتائج الاستقصاء واختبار فروض الدراسة:

أولاً: الإحصاء الوصفي:

يحاول الباحث من خلال هذا الجزء من الدراسة توصيف آراء مفردات عينة الدراسة بشأن المتغيرات والمحاور المختلفة التي تشملها الدراسة وذلك على النحو التالي:

أ- بالنسبة للمحور الأول: آراء مفردات عينة الدراسة بشأن أثر التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية:

جدول 2: تحليل الآراء بشأن التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة

المحللين		المراجعين		الباحثين		الفئات
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.533	4.821	0.403	4.422	0.433	4.481	التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية
						قيمة كروسكال
						p-Value

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ظهرت المتوسطات الحسابية لدرجات الموافقة لفئة الباحثين (4.481)، ولفئة المراجعين (4.422)، ولفئة المحللين (4.821)، بالإضافة لانخفاض قيمة الانحراف المعياري للفئات الثلاثة مما يدل على ارتفاع درجات الموافقة وكذلك ارتفاع درجة الاتفاق بين مفردات العينة فيما يتعلق بالفئات الثلاثة بشأن الدور الفعال للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

- كما ظهرت قيمة كروسكال (4.447) وبمستوي معنوية P-Value (0.067) وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود اختلاف دال احصائياً بين آراء فئات الدراسة بشأن الدور الفعال للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية،

ب- بالنسبة للمحور الثاني: آراء مفردات عينة الدراسة بشأن أثر التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية:

جدول 3: تحليل الآراء بشأن التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية

المحللين		المراجعين		الباحثين		الفئات
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.475	4.520	0.424	4.473	0.465	4.420	التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية
4.960						قيمة كروسكال
0.074						p-Value

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ظهرت المتوسطات الحسابية لدرجات الموافقة لفئة الباحثين (4.420)، ولفئة المراجعين (4.473)، ولفئة المحللين (4.520)، بالإضافة لانخفاض قيمة الانحراف المعياري للفئات الثلاثة مما يدل على ارتفاع درجات الموافقة وكذلك ارتفاع درجة الاتفاق بين مفردات العينة فيما يتعلق بالفئات

الثلاثة بشأن الدور الفعال للتوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

- كما ظهرت قيمة كروسكال (4.960) وبمستوي معنوية P-Value (0.074) وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود اختلاف دال احصائياً بين آراء فئات الدراسة بشأن الدور الفعال للتوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

ج- بالنسبة للمحور الثالث: اراء مفردات عينة الدراسة بشأن أثر التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية:

جدول 4: تحليل الآراء بشأن التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية

المحللين		المراجعين		الباحثين		الفئات
الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	
0.543	4.770	0.413	4.451	0.443	4.470	التوسع لإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية
5.122						قيمة كروسكال
0.071						p-Value

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ظهرت المتوسطات الحسابية لدرجات الموافقة لفئة الباحثين (4.470)، لفئة المراجعين (4.451)، ولفئة المحللين (4.770)، بالإضافة لانخفاض قيمة الانحراف المعياري للفئات الثلاثة مما يدل على ارتفاع درجات الموافقة وكذلك ارتفاع درجة الاتفاق بين مفردات العينة فيما يتعلق بالفئات الثلاثة بشأن الدور الفعال للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

- كما ظهرت قيمة كروسكال (5.122) وبمستوي معنوية P-Value (0.071) وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود اختلاف دال احصائياً بين آراء فئات الدراسة بشأن الدور الفعال

للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

ثانياً: نتائج اختبار الفروض

يحاول الباحث من خلال هذا الجزء من الدراسة التحقق الاختباري من مدي صحة الفروض التي تشملها الدراسة وذلك على النحو التالي:

الفرض الأول:

ينص الفرض الأول علي "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

ويمكن التحقق الاختباري من صحة هذا الفرض باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط والذي يحدد نوع العلاقة ومدي تأثيرها بين التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية والحد من غموض معلومات التقارير المالية، ويمكن توضيح نتائج هذا التحليل من خلال الجدول التالي الآتي:

جدول 5: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرض الأول

معامل التحديد R ²	P-Value	قيمة T	B	النموذج
	0.000	6.504	9.447	ثابت النموذج
0.253	0.012	8.237	-0.730	دور التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ظهرت إشارة معامل الانحدار سالبة مما يعني وجود علاقة عكسية بين التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية وغموض معلومات التقارير المالية، وهذا ما يشير الي أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية يخفض من مستوي غموض معلومات التقارير المالية، وجاء مستوي المعنوية المناظر لدور التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة P-Value ب (0.012) وهو أقل من 0.05 ليؤكد وجود تأثير دال إحصائياً

للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

- كما ظهرت قيمة معامل الانحدار R^2 (0.253) لتوضح أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية يفسر نسبة (25,3) من الانخفاض في مستوى غموض معلومات التقارير المالية والنسبة الباقية ترجع لعوامل أخرى بخلاف هذا المتغير.

- بناء على كون نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الأول هي:

قبول الفرض البديل القائل "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

الفرض الثاني:

ينص الفرض الثاني علي "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

ويمكن التحقق الاختباري من صحة هذا الفرض باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط والذي يحدد نوع العلاقة ومدى تأثيرها بين التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية والحد من غموض معلومات التقارير المالية، ويمكن توضيح نتائج هذا التحليل من خلال الجدول التالي الآتي:

جدول 6: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرض الثاني

معامل التحديد R^2	P-Value	قيمة T	B	النموذج
0.126	0.000	6.324	7.284	ثابت النموذج
	0.018	10.291	- 0.684	دور التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ظهرت إشارة معامل الانحدار سالبة مما يعني وجود علاقة عكسية بين التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية وغموض معلومات التقارير المالية، وهذا ما يشير الي أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية يخفض من مستوى غموض معلومات التقارير المالية، وجاء مستوى المعنوية المناظر لدور التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية P-Value بـ (0.018) وهو أقل من 0.05 ليؤكد وجود تأثير دال إحصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

- كما ظهرت قيمة معامل الانحدار R^2 (0,126) لتوضح أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية يفسر نسبة (12,6) من الانخفاض في مستوى غموض معلومات التقارير المالية والنسبة الباقية ترجع لعوامل أخرى بخلاف هذا المتغير.

- بناء عليه تكون نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الثاني هي:

قبول الفرض البديل القائل "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

الفرض الثالث

ينص الفرض الثالث علي "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

ويمكن التحقق الاختباري من صحة هذا الفرض باستخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط والذي يحدد نوع العلاقة ومدى تأثيرها بين التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية والحد من غموض معلومات التقارير المالية، ويمكن توضيح نتائج هذا التحليل من خلال الجدول التالي الآتي:

جدول 7: نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للفرض الثالث

معامل التحديد R ²	P-Value	قيمة T	B	النموذج
	0.000	6.324	7.284	ثابت النموذج
0.412	0.016	7.548	- 0.544	دور التوسع في الإفصاح المعلومات المستقبلية

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- ظهرت إشارة معامل الانحدار سالبة مما يعني وجود علاقة عكسية بين التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية وغموض معلومات التقارير المالية، وهذا ما يشير الي أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية يخفض من مستوي غموض معلومات التقارير المالية، وجاء مستوي المعنوية المناظر لدور التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية P-Value ب (0.016) وهو أقل من 0.05 ليؤكد وجود تأثير دال إحصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

- كما ظهرت قيمة معامل الانحدار $R^2(0.412)$ لتوضح أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية يفسر نسبة (41.2) من الانخفاض في مستوي غموض معلومات التقارير المالية والنسبة الباقية ترجع لعوامل أخرى بخلاف هذا المتغير.

- بناء على نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الثالث هي:

قبول الفرض البديل القائل "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"

الفرض الرابع:

ينص الفرض الرابع على " يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة والحالية والمستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

ويمكن التحقق الاختباري من صحة هذا الفرض باستخدام تحليل الانحدار التدريجي Stepwise Regression والذي يربط بين التوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة والحالية والمستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية، ويحدد أي من متغيرات المستقلة للتوسع في الإفصاح (معلومات السابقة، المعلومات الحالية، المعلومات المستقبلية) الأكثر تأثيراً في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات، ويمكن توضيح نتائج هذا التحليل من خلال الجدول التالي الآتي:

جدول 8: نتائج تحليل الانحدار التدريجي المتعدد للفرض الرابع

اختبار F		اختبار T		معامل الانحدار B	معامل التحديد R2	المتغيرات الداخلة في النموذج
معنوية sig	قيمة F	معنوية sig	قيمة T			
0.000	108.18	0.012	8.237	0.544 -	0.412	النموذج الأول (أ) معلومات التقديرات المستقبلية.
0.000	150.66	0.014	10.401	0.509 -	0.632	النموذج الثاني (أ) معلومات التقديرات المستقبلية (ب) معلومات التقديرات السابقة
		0.016	10.754	0.467 -		

◀ وتشير نتائج الجدول السابق إلى الآتي:

- ارتفاع قيمة T المحسوبة للنموذجين عند مستوي معنوية 1% مما يعني وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية وبين الحد من غموض معلومات التقارير المالية، كما أن ارتفاع قيمة F المحسوبة عند مستوي معنوية 1% يدل على ثبات صلاحية النموذجين السابقين.
- إشارات معاملات الانحدار B السالبة تدل على العلاقة العكسية بين التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية وبين الحد من غموض معلومات التقارير المالية.
- ◀ ويمكن تحديد أي من متغيرات التوسع في الإفصاح عن معلومات التقديرات المحاسبية (السابقة، الحالية، المستقبلية) الأكثر تأثيراً في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية من خلال عرض النموذجين السابقين علي النحو الآتي:

- النموذج الأول: (إدخال متغير المعلومات المستقبلية في النموذج)

يتضح من بيانات النموذج الأول في الجدول السابق أن قيمة معامل التحديد تبلغ (0.412)، مما يعني أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية المحاسبي يفسر (41.2%) من التغير في مستوى غموض معلومات التقارير المالية، كما أن إشارة معامل الانحدار السالبة تدل علي أن زيادة التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية المحاسبي يؤدي الي الحد من مستوى غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، كما بلغ مستوي المعنوية المناظر للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية (0.012) وهو أقل من (0.05) مما يؤكد علي وجود تأثير دال إحصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

- النموذج الثاني: (إدخال متغير المعلومات المستقبلية والسابقة والحالية معاً في النموذج)

يتضح من بيانات النموذج الثاني في الجدول السابق أن قيمة معامل التحديد تبلغ (0.632)، مما يعني أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية والسابقة للتقديرات المحاسبية يفسر (63.2%) من التغير في مستوى غموض معلومات التقارير المالية، كما أن إشارة معامل الانحدار السالبة تدل علي أن زيادة التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية والسابقة للتقديرات المحاسبية المحاسبي يؤدي الي الحد من مستوى غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، كما بلغ مستوي المعنوية المناظر للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية والسابقة أقل من (0.05) مما يؤكد علي وجود تأثير دال إحصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية والسابقة للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية.

يتضح من النموذج الثاني، أن التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية بالإضافة الي المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية أدي الي زيادة معامل التحديد من (0.412) إلي (0.632)، وهذا ما يعني أن دخول المتغيرين في النموذج الثاني (وهما المعلومات المستقبلية والسابقة) أدوا الي زيادة القدرة التفسيرية للنموذج من (41.2 الي 63.2)، مما يدل علي أن دخول المتغير الخاص بالتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة بالإضافة للمتغير الأول وهو المعلومات المستقبلية في النموذج الثاني أدي الي زيادة الأثر في الحد من غموض معلومات التقارير المالية بنسبة 22% وهو الفرق بين (41.2 – 63.2).

ويتضح من التحليل الخاص بالنموذج الثاني، أن المتغير الأكثر تأثيراً في الحد من مستوى غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية هو متغير التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية حيث يفسر نسبة (41.2%) من التطوير والتحسين في جودة المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية بالمقارنة بمتغير المعلومات السابقة والذي يفسر نسبة (22%) فقط.

كما يتضح من النموذج الثاني، أنه عند إدخال متغير التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية في النموذج الثاني قد تم استبعاده، وهذا ما يدل على ضعف مساهمة أو تأثير هذا المتغير (في حالة دخوله مع المتغيرات الأخرى في النموذج) في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة.

ويري الباحث أن خروج متغير التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية من نموذج الانحدار المتعدد يرجع إلى أن معظم المعلومات الحالية الخاصة بالفترة المحاسبية لعمليات التقدير المحاسبي تكون الشركات ملزمة بالإفصاح عنها وفقاً لمعايير المحاسبة، وبالتالي فإن التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية لن يكون لها تأثيراً إضافياً أو ذا جدوى في الحد من أو تخفيض مستوى الغموض بمعلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة.

- بناء على كون نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الرابع هي:

قبول الفرض البديل القائل "يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة والمستقبلية معاً للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

4- النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

4-1 نتائج الدراسة

توصلت الدراسة لعدة نتائج على مستوى الدراسة النظرية والتطبيقية، يتمثل أهمها فيما يلي:

أ- علي مستوى الدراسة النظرية: توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- أدى الاعتماد المتزايد علي التقديرات المحاسبية في التقارير المالية بالإضافة الي ارتفاع درجة التعقيد وعدم التأكد المحيطة بعمليات التقدير الي العديد من التحديات الإضافية والتي من أهمها ازياد مستوى الغموض بالتقارير المالية وانخفاض الثقة في جودة ومصداقية المعلومات الواردة بها، وخاصة في ظل مرونة المعايير المحاسبية وازدياد الحرية المتاحة للإدارة في الاختيار بين والممارسات البديلة المتعددة في معالجة بنود التقديرات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، وتوجه الإدارة نحو استغلال البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية لإظهار التقارير المالية وتحويلها مما يجب أن تكون عليه إلي ما ترغب أن تظهره الإدارة بهذه التقارير.

- استقر الفكر المحاسبي على أن توصف التقارير المالية بالغموض في حالة أن تتضمن معلوماتها عدم الكفاية والملائم وعدم الوضوح والشفافية ووجود تحريفات بها، كما أنه يوجد نوعين من الغموض بالتقارير المالية هما الغموض المتعمد والمقصود من قبل الإدارة والغموض غير المتعمد وغير المقصود والخارج عن تدخل الإدارة، كما أنه يوجد ثلاث مخاطر تترتب على غموض التقارير المالية هي زيادة مشاكل الوكالة وانتشار ظاهرة عدم تماثل المعلومات وارتفاع مستوى إدارة الارباح.

- يمكن الحد من غموض التقارير المالية بالتوسع في الإفصاح عن ثلاثة ابعاد لمعلومات التقديرات المحاسبية هما المعلومات السابقة والمعلومات الحالية والمعلومات المستقبلية، بشرط أن يتم تنظيم عملية التوسع في الإفصاح عن هذه المعلومات بشكلين هما التوسع في الإفصاح الإلزامي من خلال الايضاحات المتممة للقوائم المالية، والتوسع في الإفصاح الاختياري من خلال تحليلات ومناقشات مجلس الادارة.

ب- علي مستوى الدراسة التطبيقية: توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

- يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"
- يوجد تأثير دال احصائياً للتوسع في الإفصاح عن المعلومات السابقة والمستقبلية معاً للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض معلومات التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- يزداد تأثير التوسع في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية والسابقة معاً للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية، حيث تحتل المعلومات المستقبلية المرتبة الأولى في التأثير ويليهما في التأثير المعلومات السابقة.
- ينخفض تأثير التوسع في الإفصاح عن المعلومات الحالية للتقديرات المحاسبية في الحد من غموض التقارير المالية حال دخولها في نموذج الانحدار المتعدد مع المعلومات المستقبلية والسابقة. وهذا ما يمكن تبريره بأن إلزام المعايير المحاسبية بالإفصاح عن معلومات التقديرات الحالية يجعل التوسع في الإفصاح عن نفس المعلومات مره أخرى لا يخلق تأثير إضافي.

4-2 توصيات الدراسة

- في ضوء ما توصلت اليه الدراسة من نتائج يوصي الباحث، بما يلي:
- إلزام الهيئة العامة للرقابة المالية الشركات بتوسيع نطاق الإفصاح عن التقديرات المحاسبية الجوهرية وما يحيط بها من مخاطر مستقبلية، كوسيلة للحد من ممارسة عمليات التحريف والتلاعب في عمليات التقدير المحاسبي.
 - إصدار الهيئة العامة للرقابة المالية خطابات تعقيب للشركات عن نقاط الضعف الجوهرية المحيطة بالتقديرات المحاسبية، مشيراً فيها الي ضرورة الرد بمعالجة هذه النقاط والإفصاح الكامل عن الغموض المحيط بها.
 - قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بوضع دليل لقواعد السلوك الاخلاقي بالشركات، وتكوين لجان مستقلة لمراقبة مستوى التزام الشركات بالدليل الاخلاقي، واستخدام سياسة المكافآت والعقوبات وفقاً لمدي الالتزام.

- قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بتوفير قواعد بيانات عن الشركات يتم تحديثها بشكل دوري تتضمن تصنيف الشركات من حيث مدى الالتزام بالدليل الاخلاقي، ومدى الالتزام بالتوسع في الإفصاح عن التقديرات الجوهرية، ومدى الالتزام بالرد على خطابات التعقيب وتنفيذ ما جاء بها.

4-3 الدراسات المستقبلية

- في ضوء هذه الدراسة والنتائج التي توصلت اليها تم التوصل إليها يقدم الباحث مجموعة من المقترحات البحثية المستقبلية تتمثل فيما يلي:
- إجراء دراسة تستهدف بيان أثر التوسع في الإفصاح عن التقديرات المحاسبية على قرارات الاستثمار في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
 - إجراء دراسة تستهدف دراسة العلاقة بين التقديرات المحاسبية ومستوي الغش والتلاعب في القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
 - إجراء دراسة تستهدف دراسة أثر جودة التقديرات المحاسبية علي جودة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أحمد رجب عبد الملك، أسامة محمد، 2015، "مدي مساهمة دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية"، الاكاديمية الامريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 7، العدد 23، ص 117-130.
- أحمد، عادل أحمد عباس، يناير 2017، "أثر الإفصاح عن التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع والخمسون، العدد الأول، ص 1-24.
- أحمد، محمود يوسف، 1999، "أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية"، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر، ص 183-230.
- أسامة، أحمد جمال هلال، 2017، "التقديرات المحاسبية وأثرها على التعبير الصادق للتقارير المالية المنشورة بالبورصة المصرية: دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة، جامعة سوهاج، شلبي، عزة حلمي محمود، 2013، "المحاسبة الإبداعية ومدى مساهمتها في الغش والتلاعب في البيانات المالية المنشورة ودور الإفصاح والشفافية في الحد منه"، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية، والضرائب، العدد 8، مصر، ص. ص: 97 - 137.
- صلاح، حسن علي سلامة، 2013، "إطار مقترح لتطوير مناهج تسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية وانعكاس ذلك على موثوقية القوائم المالية- دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عبد الوهاب، وائل محمد 2014، "تأثير التناقضات المحاسبية علي جودة التقرير المالي"، بحث في: المؤتمر المهني الدولي الرابع للمحاسبة والمراجعة الواقع والتحديات، جمعية المحاسبين والمراجعين بالكويت، خلال الفترة من 12/3 إلى 12/4/2014 م، الكويت، ص.ص 1-36.

عبد الرحمن، أحمد رجب، أسامه محمد، 2016، "مدي اسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية"، الاكاديمية العربية الامريكية للعلوم والتكنولوجيا، مجلد 7، العدد 23.

عيسى، محمد علي حمد، 2016، "إطار مقترح لقياس أثر التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية الفترية (دراسة تطبيقية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

غنيمي، سامي محمد أحمد، 2018، "دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال"، مجلة المحاسبة والمراجعة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، يونيو.

ليلي، محروس العقيلي، 2017، "العوامل التي تحد من ممارسات إدارة الربح المتعسفة للتقديرات المحاسبية بالتطبيق على شركات المساهمة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الرابع والخمسون، العدد الأول، ص 181-220.

معايير المحاسبة المصرية، 2019، الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 69 لعام 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية، الطبعة الأولى، القاهرة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية.

وزارة الاستثمار والتعاون الدولي، 2019، قرار وزير الاستثمار والتعاون الدولي رقم 69 لسنة 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015، الوقائع المصرية، العدد 81 تابع (أ)، ص 1-640.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- AASB 108, 2011, Accounting Policies Changes in Accounting Estimates and Errors, Australian Accounting Standards Board.
- Akins, B. 2015. Financial reporting quality and uncertainty about credit risk among the ratings agencies Available at <http://papers.ssrn.com/>
- American Institute for Certificated Public Accountants (AICPA), 2011, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates and related Disclosures / AU-C Section 540, New York, NY: AICPA
- Andersson, C. & R. Zetterqvist, 2014, Audit of Highly Uncertain Accounting Estimates a Field-based Study of Auditors' Attitudes Towards Propose Audit Responses in ISA 540- Stockholm School of Economics - Master Thesis -Spring. pp.1-87
- Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), 2011, The CICA'S Guide to IFRS in Canada, The Comprix, J. & Muller, K., 2011, Pension Plan Accounting Estimates and the Freezing of Defined Benefit Pension Plans, Journal of Accounting and Economics, 51 (1-2) :115-133
- Chia C., Zhiming M., Kirill E., (2019), Accounting conservatism, business strategy, and ambiguity, Accounting Organizations and Society74,41-55
- Dye, R. and Sridhar, S., 2007, The Allocational Effects of the Precision of Accounting Estimates, Journal of Accounting Research, Vol.45, No.4, PP.731-769.
- Elliott, W. B., Fanning, K., & Peec-her, M. E. 2016. Do Investors Value Financial Reporting Quality Beyond Estimated Fundamental Value? And, Can Better Audit Reports Unlock This Value? Available at, <https://commun-ity.bus.emory.edu/>.
- Filip, A., Labelle, R., & Rousseau, S. 2015. Legal regime and financial reporting quality. Contemporary Accounting Research, 32(1), 280-307.

- Financial Accounting Standard Board (FASB), 2018, Conceptual framework for financial reporting, Chapter 8: Notes to Financial Statements, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Norwalk, Available on The FASB website: www.fasb.org.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), September 2010, Concepts No. 8, Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information.
- Financial Markets Authority (FMA), 2018, Disclosure of significant accounting estimates, Available on The FMA website: www.fma.gov.nz.
- Hirst, D., Jackson, K. and Koonce, L., 2003, Improving Financial Reports Revealing the Accuracy of Prior Estimates, Contemporary Accounting Research, Vol.20, No.1, PP.165–193.
- International Accounting Standards Board (IASB), 2010 , The Conceptual Framework For Financial Reporting , Available at : www.ifrs.org
- International Accounting Standards Board (IASB), 2014, International Accounting Standard No.1: Presentation of Financial Statements, Available on The IFRS website www.ifrs.org.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), 2015, Enhancing Audit Quality in the Public Interest A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits, Available on The IFAC website: www.ifac.org.
- Kanakriyah, R., 2016, Voluntary Disclosure and Its Effect on the Quality of Accounting Information According to Users' Perspective in Jordan, American Journal of Business, Economics and Management, Vol.4, No.6, PP.134–146.
- Klai, N., & Omri, A., 2011, Corporate governance and financial reporting quality: the case of Tunisian firms. International Business Research, 4(1), 158–166.

- Lev, B., Li, S., & Sougiannis, T.,2010, The usefulness of account-ting estimates for predicting cash flows and earnings. *Review of Accounting Studies*, 15(4), 779-807.
- Sacer, I., Malis, S. and Pavic, I., 2019, The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance – Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets, *Procardia Economics and Finance*, Vol.39, PP. 399 – 411.
- Saunders, M. and Lewis, p. and Thorn hill, A,2000, *Research Methods for Business Studies*, 2 Ed., pearson Education Ltd., London.
- Securities and Exchange Commission (SEC), May 2002, Disclosure in Management's Discussion and Analysis about the Application of Critical Accounting Policies, Available on The SEC website: www.sec.gov.
- Securities and Exchange Commission (SEC),2003, Interpretation Commission Guidance Regarding Managements Discussion an Analysis of Financial Conation a Results of Operations (Release No.5 33-8350,34-48960, FR-72).
- Smieliauskas, W. ,2013, Principles-Based Reasoning about Accounting Estimates. *Accounting Pe-rspectives*, 11(4), 259-296.
- Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 144, 2001, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, NORWALK, CONNECTICUT, August.
- Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 154, 2005, Accounting Changes and Error Corrections, Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, NORWALK, CONNECTICUT, May.