

## "The Factors Affecting Accounting Estimation" Depreciation Allowance" and Its Effect on Reliability of Financial Reports – Applied Study in Yemen Corporates, Hadramout –

Ali Abubaker Bawazeer

Murad Abdullah Baamodi

Faculty of Administrative Sciences || University of Science & Technology || Yemen

**Abstract:** The study aimed to identify the effect of the accounting estimate on the reliability of the financial reports. The study identified three factors that affect the accounting estimate, which are the subject of the estimation, the estimation tool, and the estimator, in the estimation of depreciation provisions, the researchers adopted the descriptive analytical approach; By following the studies and literature in accounting thought, and designing a questionnaire that was distributed to the sample selected for the study.

The study reached a set of results, including that the reliability of the financial reports is affected by the subject of the estimation, the estimation tool and the estimator. The depreciation provision is affected by factors including the efficiency of determining the useful life of the asset, the extent to which the asset is used in production, the efficiency of estimating the residual value. One of the most important factors affecting the estimation tool is the flexibility in applying accounting principles and standards, the large size of companies and the size of the profits obtained by the establishment. The most important factors affecting the estimator are the availability of the necessary expertise for those in charge of accounting estimates, the nature and size of the activities that the companies engage in, the extent of the accountant's knowledge of them, and the absence of an independent Yemeni reference body or organization that trains, qualifies and protects those responsible for accounting estimates.

The study recommended the necessity of working on qualifying and training the estimators and finding a reference for them to protect them from management interventions in a way that achieves effective and efficient performance and protects them from legal accountability.

**Keywords:** Accounting estimate, reliability of financial reports, depreciation provision. Yemen.

## أثر التقدير المحاسبي لمجمع الإهلاك في مصداقية التقارير المالية – دراسة ميدانية على الشركات اليمنية بحضرموت –

علي أبو بكر باوزير

مراد عبد الله باعمودي

كلية العلوم الإدارية || جامعة العلوم والتكنولوجيا || اليمن

**المستخلص:** هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التقدير المحاسبي في مصداقية التقارير المالية، وحددت الدراسة ثلاثة عوامل ذات التأثير على التقدير المحاسبي وهي موضوع التقدير، أداة التقدير، والقائم بالتقدير، في تقدير مخصصات الإهلاك، واعتمد الباحثان المنهج

الوصفي التحليلي؛ من خلال تتبع الدراسات والأدبيات في الفكر المحاسبي، وتصميم استبانة وزعت على العينة المختارة للدراسة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن مصداقية التقارير المالية تتأثر بموضوع التقدير وأداة التقدير والقائم بالتقدير، إن مخصص الإهلاك يتأثر بعوامل منها مدى كفاءة تحديد العمر الانتاجي للأصل ومدى استخدام الأصل في الإنتاج ومدى كفاءة تقدير القيمة التخريدية، وأن من أهم العوامل ذات التأثير على أداة التقدير هي المرونة في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية وكبر حجم الشركات وحجم الأرباح التي تحصل عليها المنشأة، وأن أهم العوامل التي يتأثر بها القائم بالتقدير هي توافر الخبرة اللازمة للقائمين بالتقديرات المحاسبية وطبيعة وحجم الأنشطة التي تزاولها الشركات ومدى معرفة المحاسب بها وعدم وجود هيئة أو منظمة مرجعية يمنية مستقلة تقوم بتدريب وتأهيل القائمين بالتقدير المحاسبي وحمايتهم، وأوصت الدراسة بالعمل على تأهيل وتدريب القائمين بالتقدير وإيجاد مرجعية لهم لحمايتهم من تدخلات الإدارة بما يحقق أداء فاعلاً وكفؤاً ويحميهم من المساءلة القانونية.

الكلمات المفتاحية: التقدير المحاسبي، مصداقية التقارير المالية، مخصص الإهلاك.

## المقدمة:

تمثل التقارير المالية المصدر الرئيسي للمعلومات التي يعتمد عليها مستخدموها في اتخاذ قراراتهم، والأرقام التي تتضمنها هي محصلة لعمليات قياس خضعت لأسس اتبعتها المنشأة عند الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، وكذلك لنوع الطرق المحاسبية المتبعة في القياس مثل طرق حساب الإهلاك، وطرق تسعير المخزون.

تتضمن القوائم المالية الكثير من بنود التقديرات المحاسبية التي تعتبر من أكثر البنود صعوبة عند التقييم لدى معقولية القوائم المالية، ومن ثم تزيد احتمالات تعرضها للأخطاء وعدم الدقة (خير، 1997: 6) والتقدير يستلزم الاجتهاد الذي يعتمد على أحدث المعلومات المتوفرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 8)، الفقرة (23)). ويشير الإطار الفكري للمحاسبة (FASB, 1980) إلى أنه لكي تكون المعلومات المحاسبية نافعة لمتخذي القرار فينبغي أن تتوفر فيها خصائص الملاءمة والثقة وإمكانية الاعتماد عليها والتوقيت الملائم والقابلية للمقارنة، وتتسم المعلومات المحاسبية بالمصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، وعادة ما تتم التقديرات المحاسبية في ظل ظروف عدم التأكد المصاحبة للأحداث التي وقعت فعلاً أو التي من المحتمل وقوعها وتحتاج إلى استخدام الحكم الشخصي، ونتيجة لذلك فإن التقديرات المحاسبية عادة ما تكون عرضة لأخطاء التقدير، وأخطاء التقدير هذه إما أن تكون راجعة إلى التحيز في التقدير و/ أو أخطاء عشوائية ويمكن اعتبار التحيز في التقدير المحاسبي نقص و/ أو افتقار إلى خاصية الحيادة أو موثوقية المعلومات المحاسبية (سلامة، 2013: 3).

عادة قد يؤدي الحكم الشخصي في التقدير لأي مفردة إلى انخفاض الموضوعية وزيادة نسبة عدم التأكد وارتفاع احتمالية الخطأ حيث يؤثر في القياس عوامل شخصية بحتة، وتعكس المخصصات هذه المشكلة بوضوح، وبالرغم من وجود معايير المحاسبة الدولية التي تعاملت مع التقديرات المحاسبية إلا أن المشكلة ظلت قائمة على اعتماد الحكم الشخصي للمحاسب في تقدير بعض البنود كاعتراف بواقع وهو أنه لا بد من الحكم الشخصي في التقدير (عبد الباسط، 2003: 10). لذا فإنه يتعين على المحاسبين أن يقوموا بتحديد الشيء محل القياس ثم يقوموا باختيار أسلوب القياس المناسب لتقييم موضوع القياس بدقة ويعتمد المحاسبون في تحقيق تلك الثقة على مبدأ الموضوعية، وتتحقق الموضوعية عندما تكون المقاييس خالية من التحيز الشخصي (الليثي، 2003: 154)

لذلك سوف يتناول الباحثان ذلك من خلال دراسة العوامل المؤثرة في التقدير المحاسبي وأثرها على مصداقية التقارير المالية في محاولة للحد من الآثار السلبية المحتملة نتيجة استخدام التقدير الشخصي بما يؤدي إلى زيادة درجة الموضوعية لتلك القيم المعتمدة على التقدير المحاسبي.

ويشير الباحثان إلى أنه لكي تتحقق مصداقية التقارير المالية تتطلب أن تتحقق الموضوعية في التقديرات المحاسبية لذلك قاما بقياس مصداقية التقارير المالية من خلال موضوعية التقديرات المحاسبية فبتحققها تتحقق المصدقية.

#### مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن التقديرات المحاسبية تعد من أكثر البنود صعوبة وعرضة للأخطاء الجوهرية نتيجة عدم وجود وسيلة دقيقة لإعدادها فضلاً عن المرونة التي تتمتع بها المعايير المحاسبية ونقص توحيد السياسات المحاسبية في المنشآت المتماثلة فإن ذلك قد يؤثر بالسلب على مصداقية القوائم المالية وقابليتها للمقارنة. لذلك فإن لتقديرات المحاسبية تتأثر بعدة عوامل تكون على قدر من الأهمية لكونها تحدد طبيعة وحجم التقديرات المحاسبية التي يتم تكوينها والتي تؤثر بشكل مباشر على نتائج النشاط والمركز المالي للمنشأة، ومن هنا تكمن مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلين التاليين:

ما العوامل المؤثرة في موضوعية التقديرات المحاسبية؟

وينقسم هذا التساؤل الرئيسي إلى عدد من التساؤلات الفرعية تتمثل فيما يلي:

1. ما العوامل المؤثرة في موضوع التقدير المحاسبي؟
  2. ما العوامل المؤثرة في أداة التقدير المحاسبي؟
  3. ما العوامل المؤثرة في القوائم بالتقدير المحاسبي؟
- هل تؤثر موضوعية التقديرات المحاسبية على فائدة المعلومات الواردة بالتقارير المالية بالنسبة لمستخدميها؟

#### فرضيات الدراسة:

- " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لموضوع التقدير وأداة التقدير والقوائم بالتقدير على مصداقية التقارير المالية " ويتفرع عن هذا الفرض مجموعة الفروض الفرعية التالية:
- 1- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لموضوع التقدير المحاسبي في موضوعية التقديرات المحاسبية.
  - 2- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأداة التقدير المستخدمة في موضوعية التقديرات المحاسبية.
  - 3- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للقوائم بالتقدير المحاسبي في موضوعية التقديرات المحاسبية.

#### أهمية الدراسة:

- الأهمية العلمية:
- سد النقص في الفكر المحاسبي حول موضوع الدراسة.
- الأهمية العملية:
- تقديم عوامل التأثير في التقدير المحاسبي لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والتي تساعد في القيام بأعمالهم على الوجه المطلوب.

#### حدود الدراسة

- حدود موضوعية: اقتصرت الدراسة في تناولها للتقدير المحاسبي على التقدير المحاسبي لمجمع الإهلاك.

- حدود بشرية: اقتصرت الدراسة على التعرف على آراء المحاسبين والمراجعين والمراقبين الماليين في الشركات الصناعية والتجارية ومكاتب المحاسبة والمراجعة وأعضاء هيئة التدريس العاملين بأقسام المحاسبة والمراجعة التابعة لكليات العلوم.
- حدود مكانية: أجريت الدراسة في محافظة حضرموت لتمثيل البيئة اليمنية.

## 2- الإطار النظري والدراسات السابقة:

### أولاً- الإطار النظري

#### مفهوم التقدير المحاسبي:

يعتمد هذا التقدير على الحكم الشخصي طبقاً لآخر معلومات متاحة. ويكون اعتماد المحاسب على التقديرات المعقولة جزءاً رئيسياً من عملية إعداد القوائم المالية، ومع ذلك فإن هذه التقديرات لا تقلل من درجة الاعتماد على المحتوى المعلوماتي لتلك القوائم (علي، 2007: 134).

يقصد بالتقدير المحاسبي من المنظور اللغوي بأنه " قيمة رقمية تستند إلى دليل مستمد من عينة لها نفس الخصائص، فضلاً عن أنه تقييم أو تقدير لشيء دون قياسه أو عدده أو وزنه بصورة فعلية وذلك على أساس الملاحظة أو الاختبار أو أخذ العينات أو الحكم على الشيء المقدر بطريقة مسبقة ومدروسة ومستنداً إلى أسس معينة وصولاً إلى نتائج تقريبية تزيد أو تنقص عن الأرقام الصحيحة بنسبة قليلة " (Ghattas, 2003: 202).

أما من المنظور المحاسبي فقد عرف التقدير المحاسبي على أنه " تقدير تقريبي لمبلغ نقدي في غياب وسائل دقيقة للقياس، ويستخدم لقياس مبلغ بالقيمة العادلة عندما يكون هناك شك في التقدير، فضلاً عن المبالغ الأخرى التي تتطلب تقدير " (SAS, 2012: 494).

أيضا عرف بأنه التقدير التقريبي لمبلغ نقدي في ظل غياب وسائل دقيقة للقياس (IFAC, 2017).

ويتضح من التعريفات السابقة تميز التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية عن غيرها من

الحسابات بالخصائص التالية:

- أ- أنها قيمة تقريبية أو محتملة.
- ب- تبني على التقديرات الذاتية.
- ج- لا توجد وسيلة دقيقة لإعدادها.
- د- يتم إعدادها في ظروف عدم التأكد.
- هـ- تعتمد على أحداث متوقعة أو محتملة الحدوث.

ومن أمثلة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ما يتم تخفيض الأصول المتداولة به من أجل الوصول إلى القيمة القابلة للتحقق مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على فترات أعمارها المختلفة والمقدرة مسبقاً مثل مخصصات الإهلاك، مخصصات لمقابلة هبوط سعر السوق عن التكلفة مثل مخصص هبوط أسعار الاستثمارات المالية، مخصصات تقادم المخزون في السوق أو المخازن وذلك لمقابلة النقص في قيمة المخزون لمعالجة الفرق بين التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. (خيري، 1997: 12).

تتصف التقديرات المحاسبية بمجموعة من الخصائص التي تنسب إليها صفة الذاتية في القياس، ومن أهم

هذه الخصائص ما يلي (قارئ، 2009: 12):

- 1- ضعف الثقة في التقديرات المحاسبية نتيجة ضعف إمكانية الاعتماد عليها في نقل الحقائق دون تحيز. وأيضاً ضعف صدق التعبير عن الأحداث التي تنقلها.
  - 2- ضعف ملاءمة التقديرات المحاسبية لخدمة قرارات المستفيدين من المعلومات المحاسبية للشركة، وذلك بفعل صفتها التقريبية والاحتمالية وأسس قياسها الحكمية الذاتية وعدم التأكد من نتائجها متدنية الموضوعية لكثير من الأحداث والظروف.
  - 3- ضعف إمكانية مقارنة أثر التقديرات المحاسبية على نتائج النشاط بين فترتين لنفس الشركة أو بين شركتين لنفس الفترة إذا لم تتمتع هذه التقديرات بثبات نسبي في عملية القياس والعرض من فترة زمنية لأخرى.
  - 4- إن صفة عدم التأكد هي من أثار الخصائص الملازمة للتقديرات المحاسبية نتيجة للحذر والحاجة إلى ضرورة تبني درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام سواء اللازمة لأعداد التقديرات المحاسبية أو مراجعتها تحت ظروف عدم التأكد. بحيث لا ينتج عن هذه التقديرات تأثير على القيم العادلة للأصول والالتزامات أو تأثير على الدخل نتيجة تقديرات المخصصات المغالاة فيها.
- الإدارة هي المسؤولة عن عمل التقديرات المحاسبية التي تتضمنها البيانات المالية وغالباً ما يتم عمل هذه التقديرات في ظروف من عدم التأكد لنتائج الأحداث التي وقعت أو المحتمل وقوعها، والتي تتطلب استعمال الاجتهاد، وكنتيجة لذلك فإن مخاطر وجود أخطاء هامة يكون أكبر في حالة وجود تقديرات محاسبية (IAS, 177: 2004). وان مسئولية تقييم مدى سلامة التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة تقع على عاتق مراقب الحسابات ومن منظور خبرته وحكمه الشخصي، وأن زيادة الاعتماد على الحكم الشخصي في موضوع التقديرات المحاسبية يستلزم ضرورة تحديد العوامل المؤثرة عليها والافتراضات الحاكمة لها. بالإضافة إلى ضرورة تجميع اهم البيانات التي تستند إليها هذه التقديرات (حمدي، 1996: 13).

تستغل عملية التقدير المحاسبي في عمليات تلاعب عديدة منها ما يلي (قارئ، 2009: 140):

- أ- التلاعب في العمر الانتاجي للأصول الثابتة
  - ب- التلاعب في قيمة المخزون السلعي آخر الفترة
  - ج- التلاعب في تكوين واستخدام المخصصات
- تلجأ إدارة الشركة للتلاعب بالتقديرات المحاسبية لعدة أسباب أو دوافع أهمها (Tadd& et, 175: 2003):
- 1- رغبة الإدارة في تعظيم المنفعة الخاصة بها على حساب دالة منفعة حملة الأسهم وذلك لتعظيم ما يتقاضون من مكافآت وحوافز.
  - 2- التحوط من قبل إدارة الشركة وباحتمالات التعرض للتعثر والفضل المالي خلال السنوات المقبلة وذلك بغض النظر عن الأضرار التي تلحق بالأطراف الأخرى ذات العلاقة.
  - 3- نقل جزء من الربح من فترة زمنية لأخرى.
  - 4- الرغبة في استغلال مبدأ الأهمية النسبية للتأثير على رقم الأرباح بالشركة وزيادة ربحية أسهمها بعيداً عن قيمتها العادلة.

ساهمت حرية الاختيار للتقديرات المحاسبية في إعداد بعض العمليات المحاسبية لإتاحة الفرصة للإدارة للتلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للأصول بغرض احتساب الإهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع للتلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في

إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها وأن عملية الاختيار هذه تهيئ الفرصة لإدارة الأرباح.. (تيجاني، 2012: 35).

#### ثانيا- الدراسات السابقة:

- دراسة (عبد الباسط، 2003) استخدم نظام الخبير في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية، توصلت الدراسة إلى أن سبب الاختلاف في الحكم الشخصي للمحاسبين غياب توافر وسيلة دقيقة للقياس يرجع إلى: اختلاف البشر في الميول والاتجاهات، تعدد وتعقد التأثيرات المختلفة على المنشأة، اختلاف المحاسبين في الخبرة الخاصة بموضوع التقدير، التعرض لضغوط الإدارة. أما العوامل التي تؤثر على مدى صعوبة أو سهولة عملية التقدير المحاسبي فهي مدى توافر البيانات، طبيعة البند، درجة عدم التأكد لنتائج الأحداث المستقبلية، مدى توافر الخبرة اللازمة. استخدام نظم الخبير في مجال التقديرات يعد مفيداً قياسياً على معايير نجاح استخدام نظم الخبير.
- دراسة (الدباغ، 2006) توصلت الدراسة إلى إن الهدف من تكوين المخصص هو مقابلة النقص في قيمة الموجودات أو لمواجهة خسائر مؤكدة لا يمكن تحديد قيمتها، ويمكن تحديد أهم العوامل المؤثرة في تكوين المخصصات والاحتياطات بالقوانين والتعليمات، خبرة الإدارة، التغير في مستويات الأسعار، طبيعة وحجم النشاط، وعمليات إعادة التأمين.
- دراسة (الفضل، 2006) توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير واضح وفعال لنظام الحوافز والمكافآت الإدارية وأيضاً التكاليف السياسية على اختيار الشركات لسياسة تسعير المخزون وسياسة احتساب الإهلاك. كما أوضحت الدراسة أن الشركات التي تمر بحالة من التعسر المالي أو المديونية المرتفعة تلجأ إلى اختيار سياسة تسعير المخزون، أو سياسة احتساب الإهلاك التي تؤدي إلى زيادة الأرباح.
- دراسة (Barth, 2006) توصلت الدراسة إلى أن طريقة استخدام التقديرات المحاسبية في القوائم المالية تعتمد على أسس القياس المحاسبي المستخدمة للأصول والالتزامات هذا من ناحية وعلى تعريفات الأصول والالتزامات المطبقة في إعداد القوائم المالية من ناحية أخرى، وأن اشتغال القوائم المالية على العديد من التقديرات المحاسبية سوف ينعكس على قياس الدخل ولكن مثل هذا القياس المعني يوفر معلومات أفضل في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- دراسة (Sridhar & Dye, 2007) توصلت الدراسة إلى أن الاختيارات الدقيقة في دقة تقدير المخصصات تزيد من القابلية للتحقق وانه في إصدار متعدد للشركات تبين أن الاستثمارات المتوازنة تزيد الشركة من الدقة في التقدير وانخفاض في دقة التقديرات في الشركات الأخرى.
- دراسة (Raubenheimer, 2008) توصلت الدراسة إلى أن الازدياد في استخدام التقديرات المحاسبية في إعداد القوائم المالية بسبب المتطلبات الأساسية في معايير التقارير المالية الدولية لمحاسبة القيمة العادلة، ومن الصعب التمييز بين التأثير السلبي والتأثير الإيجابي في التقديرات المحاسبية، مما يجعل القوائم المالية أقل موثوقية.
- دراسة (مهناء، 2012) توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها إن مخصص الديون المشكوك في تحصيلها يمثل أحد المخصصات التقويمية والتي يدخل فيها الحكم الشخصي للمحاسب بدرجة كبيرة.
- دراسة (Smieliauskas, 2012) توصلت الدراسة إلى أهمية وجود مزيد من الاتساق في التعامل مع التقديرات المحاسبية في التقارير المالية على أساس المخاطر التي يمكن إدراجها في إطار مفاهيمي للإنصاف في العرض وتنسق مع معايير المحاسبة على أساس المبادئ.

- دراسة (سلامة، 2013) توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن التقديرات المحاسبية جزءاً أساسياً في عملية إعداد القوائم المالية، واستخدامها في تزايد مستمر، وأن موثوقية القوائم المالية محل شك من جانب مستخدمي القوائم المالية، وتوجد آثار سلبية للاستناد إلى التقدير الشخصي في إعداد التقديرات المحاسبية.

### التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة وما توصلت إليه من نتائج وتوصيات، يخلص الباحثان إلى أن معظم الدراسات السابقة لم تعط أي اهتمام بالقدر الكافي للعوامل المؤثرة على التقدير المحاسبي، مما تتضح الفجوة البحثية والتي تتمثل في وجود ندرة في الفكر المحاسبي فيما يتعلق بعدم توفر أي دراسة تناولت موضوع التقديرات المحاسبية بالتطبيق على الشركات اليمينية من حيث العوامل المؤثرة فيها وتأثيرها بمصادقية التقارير المالية.

### 3- منهجية الدراسة وإجراءاتها.

#### منهج الدراسة:

اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تتبع الدراسات والادبيات في الفكر المحاسبي وتصميم استبانة وزعت على العينة المختارة للدراسة.

#### مجتمع الدراسة وعينتها.

نظراً لأن الحل المناسب لأي مشكلة يجب أن يكون نابعاً من إدراك الأطراف المعنية بالموضوع لهذه المشكلة لأنهم القادرون على تفهم المشكلة وتحليلها لذلك فقد حدد الباحثان مجتمع الدراسة في ثلاث فئات بالاعتماد على أسلوب العينة الحكمية، ويوضح الجدول التالي عينة الدراسة وحجم استمارات الاستبيان:

جدول (1) عينة الدراسة وفقاً لعينة التطبيق

النسبة المئوية (%)	العدد	عينة التطبيق	فئات المجتمع
21.5	23	الشركة العربية اليمينية للإسمنت المحدودة	الشركات التجارية والصناعية
24.3	26	مجموعة شركات هائل سعيد أنعم وشركاؤه	
11.2	12	شركة المكلا لتعليب الأسماك	
7.5	8	شركة العمودي للأحياء البحرية المحدودة	
5.6	6	جامعة حضرموت	الجامعات
6.5	7	جامعة الاحقاف	
9.4	10	جامعة العلوم والتكنولوجيا	
4.6	5	شيخ محمد العمودي	مكاتب المحاسبة والمراجعة
5.6	6	باوزير للمراجعة	
3.8	4	فائز بامزاحم	
100.0	107	المجموع الكلي	

### خصائص عينة الدراسة:

توصيف عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي:

جدول (2) عينة الدراسة موزعة وفقاً للمؤهل العلمي

النسبة المئوية (%)	العدد	المؤهل العلمي
9.3	10	خريج معهد
67.3	72	خريج كلية بكالوريوس
23.4	25	حامل الشهادات العليا
100.0	107	المجموع الكلي

جدول رقم (2) يبين أن نسبة 23.4% من أفراد عينة الدراسة هم من حملة الشهادات العليا (ماجستير ودكتوراه) في مجال المحاسبة، ونسبة 67.3% من أفراد عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس في مجال المحاسبة، ونسبة 9.3% من أفراد عينة الدراسة هم من حملة المعاهد (دبلوم) في مجال المحاسبة.

توصيف عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة:

جدول (3) عينة الدراسة موزعة وفقاً لسنوات الخبرة

النسبة المئوية (%)	العدد	سنوات الخبرة
36.4	39	من سنة لأقل من 5 سنوات
29.0	31	من 5 سنوات لأقل من 10 سنوات
23.4	25	من 10 سنوات لأقل من 15 سنة
7.5	8	من 15 سنة لأقل من 20 سنة
2.8	3	من 20 سنة لأقل من 25 سنة
0.9	1	25 سنة فأكثر
100.0	107	المجموع الكلي

جدول رقم (3) يبين أن نسبة 36.4% من أفراد العينة كانت خبراتهم أقل من 5 سنوات، ونسبة 29.0% تراوحت خبراتهم ما بين 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، ونسبة 23.4% من أفراد العينة تراوحت خبراتهم بين 10 إلى أقل من 15 سنة، ونسبة 7.5% من أفراد العينة تراوحت خبراتهم بين 15 إلى أقل من 20 سنة، ونسبة 2.8% من أفراد عينة الدراسة تراوحت خبراتهم ما بين 20 إلى أقل من 25 سنة، ونسبة 0.9% من أفراد العينة تراوحت خبراتهم أكثر من 25 سنة.

تصميم أداة الدراسة:

لإجراء الدراسة التطبيقية اعتمد الباحثان على أسلوب قائمة الاستبيان، وكانت الإجابة على المحاور في صورة مقياس ليكارت خماسي لقياس إجابات أفراد العينة عن أسئلة الاستبيان كما يلي:

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
الدرجة	5	4	3	2	1

تم وضع الأداة في صورتها النهائية مكونة من أربعة محاور رئيسة تناولت فروض الدراسة



#### ثبات أداة الاستبانة:

قام الباحثان بإجراء اختبار مدى الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، بحساب كرونباخ ألفا - Alpha Chornbach، وكانت نتائج هذا الاختبار كما هي مبينة بالجدول الآتي:

جدول (4) قيم معاملات ثبات "ألفا" لمحاور الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المحور	عدد العوامل	معامل ألفا (معامل الثبات)
المحور الأول: موضوع التقدير المحاسبي ((مخصص الإهلاك))	10	0.656
المحور الثاني: أداة التقدير المستخدمة	13	0.787
المحور الثالث: القائم بالتقدير المحاسبي	12	0.703
المحور الرابع: موضوعية التقديرات المحاسبية	9	0.733
الاستبانة كاملة	44	0.893

يتضح من نتائج جدول (4) أن قيم الثبات لمحاور الاستبانة تراوحت بين (0.703 و 0.834)، كما بلغت قيمة الثبات للاستبانة كاملة (0.893)، وهي قيم ثبات عالية ومقبولة إحصائياً. من خلال ما تم عرضه من بيانات داخل الجدول تعتبر البيانات صالحة لأغراض التحليل الإحصائي، حيث تعتبر نسبة الثبات للدراسة مرتفعة وهذا مقبول لأغراض الدراسة الحالية.

#### 4- عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.

##### • أولاً- نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه (ANOVA):

قام الباحثان باستخدام تحليل التباين أحادي الاتجاه One-Way ANOVA لاختبار مدى وجود فروق بين متوسطات أكثر من مجتمعين (شركات - جامعات - مكاتب محاسبة) والذي يعتمد على قياس مصدر الاختلاف بين المجموعات وداخل المجموعات حيث يتم حساب قيمة " ف " المحسوبة على أساس (متوسطات المربعات بين المجموعات / متوسط المربعات داخل المجموعات)، ثم حساب معنوية اختبار " ف " عند مستوى معنوية 5% وجاءت النتائج كما هي موضحة بالجدول الآتي:

جدول (5) تحليل التباين أحادي الاتجاه One-Way ANOVA لمتوسطات درجات عينة الدراسة وفقاً لمتغير عينة التطبيق (شركات - جامعات - مكاتب محاسبة) في محاور الاستبانة

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة " ف "	مستوى الدلالة
المحور الأول: موضوع التقدير (مخصص الإهلاك)	بين المجموعات	80.486	2	40.243	1.989	0.142 غير دالة
	داخل المجموعات	2104.672	104	20.237		
	الدرجة الكلية	2185.159	106			
المحور الثاني: أداة التقدير المستخدمة	بين المجموعات	96.726	2	48.363	1.127	0.328 غير دالة
	داخل المجموعات	4463.629	104	42.920		
	الدرجة الكلية	4560.355	106			
المحور الثالث: القائم بالتقدير المحاسبي	بين المجموعات	215.806	2	107.903	3.857	0.05 دالة
	داخل المجموعات	2909.745	104	27.978		

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوى الدلالة
	الدرجة الكلية	3125.551	106			
المحور الرابع: موضوعية التقديرات المحاسبية	بين المجموعات	83.528	2	63.863	1.469	0.383 غير دالة
	داخل المجموعات	3968.615	104	39.824		
	الدرجة الكلية	4078.325	106			

يتضح من جدول (5) أنه لا توجد فروق دالة إحصائياً بين متوسطات درجات عينة الدراسة وفقاً لمتغير عينة التطبيق (شركات - جامعات - مكاتب محاسبة) في المحورين الأول والثاني والرابع، حيث جاءت قيمتي (ف) غير دالة إحصائياً، بينما توجد فروق دالة إحصائياً بين متوسطات درجات عينة الدراسة وفقاً لمتغير عينة التطبيق (شركات - جامعات - مكاتب محاسبة) في المحور الثالث؛ حيث جاءت قيمة (ف) دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.05)؛ وحيث إن النسبة الفائية دالة إحصائياً في المحور الثالث فيجب تحديد اتجاه هذه الفروق؛ عن طريق إجراء المقارنات المتعددة (Multiple Comparision (Post Hoc) بين متوسطات درجات عينة الدراسة وفقاً لمتغير عينة التطبيق، ولمعرفة اتجاه الفروق تم استخدام مدى "شفية" Scheffe للمتوسطات (\*). وجاءت النتائج كما بجدول (6): جدول (6) قيم مدى شفية لاتجاه الفروق بين متوسطات درجات عينة الدراسة تبعاً لعينة التطبيق (شركات - جامعات - مكاتب محاسبة) في المحور الثالث

المتوسط	عينة التطبيق	فروق المتوسطات		
		(1)	(2)	(3)
46.58	(1) شركات (ن = 69)	---		
44.00	(2) جامعات (ن = 23)	2.580	---	
48.73	(3) مكاتب محاسبة (ن = 15)	-2.154	-4.733*	---

\* دال عند مستوى (0.05)

يتضح من نتائج جدول (6) أنه لا توجد فروق دالة إحصائياً بين متوسطي درجات عيني الشركات والجامعات حول المحور الثالث؛ حيث كان متوسطي الدرجات (46.58، 44) على الترتيب، ولا توجد فروق دالة إحصائياً بين متوسطي درجات عيني الشركات ومكاتب المحاسبة حول المحور الثالث؛ حيث كان متوسطي الدرجات (46.58، 48.73) على الترتيب، وتوجد فروق دالة إحصائياً بين متوسطي درجات عيني الجامعات ومكاتب المحاسبة حول المحور الثالث لصالح عينة مكاتب المحاسبة (المتوسط الأعلى)؛ حيث كان متوسطي الدرجات (44، 48.73) على الترتيب.

مما سبق اتضح للباحثين أن المحاور الأول والثاني والرابع سيتم التعامل معها إحصائياً في ضوء العينة الكلية، وسيتم التعامل مع المحور الثالث إحصائياً في ضوء كل عينة على حده.

• ثانياً: نتائج اختبار كا2: نتائج المحور الأول: موضوع التقدير المحاسبي:

1- آراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تقدير مخصص الإهلاك:

لمعرفة رؤية أفراد العينة البالغ عددها (107) حول العوامل المؤثرة في تقدير مخصص الإهلاك، كانت

استجابات أفراد العينة كما يوضحها الجدول الآتي

جدول (7) استجابات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تقدير مخصص الإهلاك وقيمة (ك2) ومستوى دلالتها والأهمية النسبية

الترتيب	الأهمية النسبية	مستوى الدلالة	ك2	البدائل								العبارات		
				غير موافق على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق				موافق تماماً
				%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
1	87.66	0.01	81.2	0	0	3.7	4	2.8	3	44.9	48	48.6	52	مدى كفاءة تحديد العمر الانتاجي للأصل الثابت المراد إهلاكه
3	85.23	0.01	77.7	0	0	4.7	5	3.7	4	52.3	56	39.3	42	مدى استعمال الأصل الثابت في العملية الانتاجية
8	69.35	0.01	30.9	2.8	3	16.8	18	29.0	31	33.6	36	17.8	19	مدى العناية بالأصل الثابت وكفاية عمليات الصيانة
4	77.2	0.01	73.3	1.9	2	10.3	11	13.1	14	49.5	53	25.2	27	العوامل الخارجية التي قد تطرأ على الأصل الثابت
5	74.21	0.01	37.9	0	0	13.1	14	19.6	21	50.5	54	16.8	18	مدى كفاءة تقدير القيمة التخريدية للأصل الثابت
9	69.16	0.01	54.9	1.9	2	14.0	15	31.8	34	41.1	44	11.2	12	أثر التقادم التكنولوجي على الأصل الثابت
10	65.61	0.01	27.5	5.6	6	17.8	19	33.6	36	29.0	31	14.0	15	طول مدة التحديث المتوقعة مقارنة بعمر الأصل الذي قد يكون قادر على الانتاج
7	70.09	0.01	49.1	3.7	4	9.3	10	34.6	37	37.4	40	15.0	16	مقدار المنفعة المتوقعة التضحية بها نتيجة إهلاك الأصل قبل أوانه
2	86.36	0.01	26.1	0	0	0	0	10.3	11	47.7	51	42.1	45	مدى استخدام الأصل الثابت في الانتاج
6	70.47	0.01	52.9	4.7	5	10.3	11	27.1	29	43.9	47	14.0	15	القيود القانونية التي تقيد الاستفادة من الأصل الثابت

يتضح من نتائج جدول (7) أن استجابات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تقدير مخصص الإهلاك بأن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية في جميع العبارات لصالح البديل (موافق) حيث جاءت جميع قيم (كا2) دالة عند مستوى دلالة (0.01). باستثناء العبارتين (1، 7) فكانت الفروق في العبارة (1) لصالح البديل (موافق تماماً) وفي العبارة (7) لصالح البديل (محايد) حيث جاء تقييم (كا2) دالة عند مستوى دلالة (0.01). ويلاحظ من خلال الجدول أن العبارة رقم (1) احتلت المرتبة الأولى في ترتيب العوامل التي يمكن أن تؤثر في تقدير مخصص الإهلاك؛ أما المرتبة الأخيرة فجاءت من نصيب العبارة رقم (7).

• نتائج المحور الثاني: أداة التقدير المستخدمة:

لمعرفة رؤية أفراد العينة البالغ عددها (107) حول العوامل المؤثرة في أداة التقدير المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية، كانت استجابات أفراد العينة كما يوضحها الجدول الآتي:

جدول (8) استجابات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في أداة التقدير المستخدمة وقيمة (كا2) ومستوى دلالتها والأهمية النسبية

الترتيب	الأهمية النسبية	مستوى الدلالة	كا2	البدائل										العبارات
				على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً		
				%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
5	76.07	0.01	48.4	4.7	5	7.5	8	18.7	20	41.1	44	28.0	30	الحوافز والمكافآت الإدارية التي تسعى إليها الإدارة لتعظيم منفعتها للتأثير على الأرباح السنوية من خلال التلاعب بالطرق المحاسبية
1	80.93	0.01	74.9	0	0	4.7	5	11.2	12	58.9	63	25.2	27	المرونة في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية من خلال السماح للمنشأة باختيار وتطبيق طريقة محاسبية معينة
6	75.7	0.01	79.4	3.7	4	7.5	8	15.9	17	52.3	56	20.6	22	القوانين والتشريعات التي تفرض على الشركات من قبل الهيئات الخاضعة لإشراف جهات حكومية
12	69.53	0.01	48.4	2.8	3	13.1	14	30.8	33	40.2	43	13.1	14	كبر حجم الشركات ووضعها محط أنظار الحكومات وبالتالي زيادة دوافع الإدارة للتلاعب بالطرق المحاسبية وبالتالي التأثير على الأرباح
3	78.88	0.01	109.8	0.9	1	6.5	7	12.1	13	57.9	62	22.4	24	حجم الأرباح التي تحصل عليها المنشأة ومدى استقرارها بين فترة وأخرى

الترتيب	النسبة الأممية	مستوى الدلالة	ك2	البدائل										العبارات
				على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق		موافق تماماً		
				%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
10	72.71	0.01	45	1.9	2	11.2	12	28.0	30	39.3	42	19.6	21	التحيز في إعداد التقديرات المحاسبية الناتج عن رغبة الإدارة في تحقيق نتائج مالية محددة سلفاً أو ما يطلق عليه إدارة الأرباح
13	66.92	0.01	43.2	5.6	6	11.2	12	40.2	43	29.0	31	14.0	15	استجابة الإدارة لضغوط حملة الأسهم من خلال إعطائها حوافز في صورة أسهم يجعل الإدارة تتلاعب بالطرق المحاسبية
11	70.65	0.01	45.7	2.8	3	10.3	11	34.6	37	35.5	38	16.8	18	الوفورات الضريبية التي تسعى الإدارة للحصول عليها عن طريق التلاعب بالأرباح
2	80.19	0.01	37.4	0	0	8.4	9	14.0	15	45.8	49	31.8	34	الظروف الاقتصادية المرتبطة بتغيرات الأسعار (التضخم/ الركود الاقتصادي)
8	73.83	0.01	61.6	0.9	1	9.3	10	27.1	29	44.9	48	17.8	19	الهيكل التمويلي للشركات التي تعتمد على نسبة أعلى من الديون مقابل حقوق الملكية
7	74.95	0.01	69.7	0.9	1	9.3	10	22.4	24	48.6	52	18.7	20	التكاليف السياسية التي تتحملها الشركات من قبل الدولة
9	73.46	0.01	44.5	2.8	3	11.2	12	23.4	25	41.1	44	21.5	23	التشريعات الضريبية التي تدفع الشركات للاختيار من بين الطرق للتوصل إلى تأجيل لدفع الضرائب لفترات أخرى
4	77.94	0.01	65.1	2.8	3	6.5	7	16.8	18	45.8	49	28.0	30	التعثر المالي الذي تعاني منه الشركات

يتضح من نتائج جدول (8) أن استجابات عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في أداة التقدير المستخدمة عند إعداد التقديرات المحاسبية بأن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية في جميع العبارات لصالح البديل (موافق) حيث جاءت جميع قيم (ك2) دالة عند مستوى دلالة (0.01). باستثناء العبارة (7) فكانت الفروق فيها لصالح البديل (محايد) حيث جاءت قيم (ك2) دالة عند مستوى دلالة (0.01). وهذا يدل على التأثير الكبير لأداة التقدير المستخدمة. ويلاحظ من خلال الجدول أن العبارة رقم (2) جاءت في المرتبة الأولى واحتلت العبارة (7) المرتبة الأخيرة.

• نتائج المحور الثالث: القائم بالتقدير المحاسبي:

لمعرفة رؤية أفراد العينة البالغ عددها (107) حول العوامل المؤثرة في القائم بالتقدير عند إعداد التقديرات المحاسبية، كانت استجابات أفراد العينة كما يوضحها

الجدول الآتي:

جدول (9) استجابات أفراد العينة حول العوامل المؤثرة في القائم بالتقدير المحاسبي عند إعداد التقديرات المحاسبية وقيمة (كا) ومستوى دلالتها والأهمية النسبية

مستوى الدلالة	عينة مكاتب المحاسبة (15)										عينة الجامعات (23)										عينة الشركات (69)									
	كا <sup>2</sup>	الترتيب	الأهمية النسبية	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الترتيب	الأهمية النسبية	غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الترتيب	الأهمية النسبية	على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العوامل*							
	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك						
0.01	23.0	2	85.3	0	0	0	60.0	9	33.3	5	8	34.8	52.2	12	4.3	1	2	86.1	0	0	0	5.8	4	7.2	5	37.7	26	49.3	34	1
غير دالة	5.6	3	84	0	0	0	53.3	8	33.3	5	4	13.0	65.2	15	13.0	3	5	77.4	0	0	0	11.6	8	15.9	11	46.4	32	26.1	18	2
0.05	12.9	1	86.7	0	0	6.7	33.3	5	53.3	8	1	21.7	47.8	11	30.4	7	1	87.8	0	0	0	0	0	5.8	4	49.3	34	44.9	31	3
غير دالة	11.1	مكرر 2	85.3	6.7	0	0	46.7	7	46.7	7	2	8.7	47.8	11	30.4	7	3	81.2	0	0	0	7.2	5	13.0	9	46.4	32	33.3	23	4
غير دالة	3.8	4	82.7	0	0	0	60.0	9	26.7	4	3	21.7	47.8	11	26.1	6	9	72.8	1.4	1	1	2.9	2	55.1	38	11.6	8	29.0	20	5
غير دالة	8.1	5	81.3	0	0	13.3	66.7	10	20.0	3	5	8.7	52.2	12	17.4	4	4	77.7	1.4	1	5.8	4	11.6	8	65.2	45	15.9	11	6	
غير دالة	21.7	5	73	0	0	4.3	20.0	3	20.0	0	0	21.7	47.8	12	17.4	4	4	77.7	1.4	1	5.8	4	11.6	8	65.2	45	15.9	11	6	
غير دالة	21.7	5	73	0	0	4.3	20.0	3	20.0	0	0	21.7	47.8	12	17.4	4	4	77.7	1.4	1	5.8	4	11.6	8	65.2	45	15.9	11	6	

عينة الشركات (69)			عينة الجامعات (23)			عينة مكاتب المحاسبة (15)		
مستوى الدلالة ك <sup>2</sup>	الترتيب الأهمية النسبية	غير موافق على الإطلاق غير موافق محايد موافق موافق تماماً	الترتيب الأهمية النسبية	غير موافق على الإطلاق غير موافق محايد موافق موافق تماماً	الترتيب الأهمية النسبية	غير موافق على الإطلاق غير موافق محايد موافق موافق تماماً	الترتيب الأهمية النسبية	غير موافق على الإطلاق غير موافق محايد موافق موافق تماماً
12.9	9.0	غير دالة	11.0	غير دالة	8.1	غير دالة	0.05	غير دالة
8	7	4مكرر	82.7	3مكرر	84	4مكرر	15.4	10.6
70.7	72	82.7	0	0	0	0	82.7	6
13.3	6.7	0	0	0	0	0	0	80
2	1	0	0	0	0	0	0	0
13.3	13.3	6.7	6.7	6.7	6.7	6.7	6.7	13.3
2	2	1	1	1	1	1	1	2
6.7	20.0	0	0	13.3	6.7	6.7	6.7	20.0
1	3	0	0	2	1	1	1	3
40.0	33.3	66.7	33.3	33.3	53.3	53.3	53.3	20.0
6	5	10	5	5	8	8	8	3
26.7	26.7	26.7	46.7	46.7	33.3	33.3	33.3	46.7
4	4	4	7	7	5	5	5	7
9	10	7	3مكرر	3مكرر	3مكرر	3مكرر	3مكرر	6
60.9	60	71.3	78.3	78.3	78.3	78.3	78.3	72.2
8.7	4.3	0	0	0	0	0	0	4.3
2	1	0	0	0	0	0	0	1
26.1	26.1	17.4	8.7	8.7	17.4	17.4	17.4	8.7
6	6	4	2	2	4	4	4	2
26.1	39.1	13.0	13.0	13.0	8.7	8.7	8.7	26.1
6	9	3	3	3	2	2	2	6
30.4	26.1	65.2	56.5	56.5	39.1	39.1	39.1	43.5
7	6	15	13	13	9	9	9	10
8.7	4.3	4.3	21.7	21.7	34.8	34.8	34.8	17.4
2	1	1	5	5	8	8	8	4
8	10	6	11	11	12	12	12	7
74.2	72.6	74.8	72.5	72.5	71.6	71.6	71.6	74.5
5.8	1.4	0	2.9	2.9	7.2	7.2	7.2	0
4	1	0	2	2	5	5	5	0
7.2	13.0	8.7	15.9	15.9	4.3	4.3	4.3	11.6
5	9	6	11	11	3	3	3	8
29.0	26.1	26.1	14.5	14.5	27.5	27.5	27.5	23.2
20	18	18	10	10	19	19	19	16
26.1	40.6	47.8	49.3	49.3	44.9	44.9	44.9	46.4
18	28	33	34	34	31	31	31	32
31.9	18.8	17.4	17.4	17.4	15.9	15.9	15.9	18.8
22	13	12	12	12	11	11	11	13
12	11	10	10	10	∞	∞	∞	∞

\*العوامل هي:

العوامل	م
القوانين والتعليمات الملزمة من قبل الدولة	1
الضغوط الإدارية التي يتعرض لها القائمين بالتقديرات المحاسبية	2
مدى توافر الخبرة اللازمة للقائمين بالتقديرات المحاسبية	3
طبيعة وحجم الأنشطة التي تزاولها الشركات ومدى معرفة المحاسب بها	4
مدى توافر البيانات ذات الصلة بتقدير العنصر	5
طبيعة البنود ومدى سهولة تقييمها من قبل المحاسب	6
النظرة الانتقائية للقائم بإعداد التقديرات المحاسبية من خلال تجنب معلومات تتعارض مع اعتقاد وفكر ووجهة نظره	7
البعد الأخلاقي للقائم بإعداد التقديرات المحاسبية	8
إعداد التقديرات المحاسبية وفقاً للخبرة والحكم الشخصي	9
اعتماد وتركيز القائم بالتقدير على المعلومات المتوفرة لديه في البند محل التقدير دون البحث عن معلومات أخرى	10
ميل المشاركين في التقدير إلى تعزيز وجهات نظر بعضهم البعض دون التمسك بالحكم المهني المستقل لكل مشارك في عملية التقدير	11
التقدير على أساس افتراضات خاطئة دون القيام بتحليل الافتراضات التي بني عليها التقدير	12

يتضح من نتائج جدول (9) ما يأتي:

الفروق في الرأي بين عينة التطبيق (شركات - جامعات - مكاتب محاسبية) في عبارات هذا المحور، وجاءت استجابات عينة التطبيق (شركات - جامعات - مكاتب محاسبية) حول تأثير القائم بالتقدير المحاسبي عند إعداد التقديرات المحاسبية بأن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية في العبارتان (1، 8) لصالح البديل موافق (النسبة المئوية الأعلى) لدى عينة مكاتب المحاسبة، حيث جاءت قيمة (كا) دالة عند مستوى دلالة (0.01، 0.05)، ولصالح البديل موافق تماماً (النسبة المئوية الأعلى) في العبارة (3) لدى عينة مكاتب المحاسبة، حيث جاءت قيمة (كا) دالة عند مستوى دلالة (0.05).

جاءت استجابات عينة التطبيق (شركات - جامعات - مكاتب محاسبية) حول تأثير القائم بالتقدير المحاسبي عند إعداد التقديرات المحاسبية بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في باقي العبارات، حيث جاءت جميع قيم (كا) فيها غير دالة إحصائياً.

أوجه التشابه والاختلاف:

تشابه إجابات عينة التطبيق (شركات - جامعات - مكاتب محاسبية) في العبارة رقم (3).  
تشابه إجابات عيني التطبيق (شركات - مكاتب محاسبية) في العبارات رقم (1)، (12) وحازتا على المرتبتين الثانية والثامنة على التوالي في ترتيب العوامل التي يمكن أن تؤثر في القائم بالتقدير المحاسبي عند إعداد التقديرات المحاسبية بينما اختلفت في عينة (جامعات) حيث احتلت المرتبة الثامنة والتاسعة على التوالي.



تشابه إجابات عينتي التطبيق (جامعات - مكاتب محاسبية) حيث احتلت العبارات رقم (4)، (6)، (7)، (9) على المرتبة الثانية والخامسة والسادسة والثالثة على التوالي في ترتيب بينما اختلفت في عينة (شركات) حيث احتلت المرتبة الثالثة والرابعة والسابعة والحادي عشر على التوالي.

تشابه إجابات عينتي التطبيق (شركات- جامعات) في العبارة رقم (11) وهي " ميل المشاركين في التقدير إلى تعزيز وجهات نظر بعضهم البعض دون التمسك بالحكم الممي المستقل لكل مشارك في عملية التقدير" حيث احتلت المرتبة العاشرة في ترتيب العوامل التي يمكن أن تؤثر في القائم بالتقدير المحاسبي عند إعداد التقديرات المحاسبية بينما اختلفت في عينة (مكاتب محاسبية) حيث احتلت المرتبة السابعة.

- اختلفت إجابات عينة التطبيق (شركات - جامعات - مكاتب محاسبية) في كل من العبارات (2)، (5)، (8)، (10) في ترتيب العوامل التي يمكن أن تؤثر في القائم بالتقدير المحاسبي عند إعداد التقديرات المحاسبية.

نتائج المحور الرابع: موضوعية التقديرات المحاسبية:

لمعرفة رؤية أفراد العينة البالغ عددها (107) حول موضوعية التقديرات المحاسبية على التقارير المالية، كانت استجابات أفراد العينة كما يوضحها الجدول الآتي:

جدول (10) استجابات عينة الدراسة حول موضوعية التقديرات المحاسبية على التقارير المالية وقيمة (2كا) ومستوى دلالتها والأهمية النسبية

الترتيب	الأهمية النسبية	مستوى الدلالة	2كا	البدائل								العبارات		
				غير موافق على الإطلاق		غير موافق		محايد		موافق				موافق تماماً
				%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	
1	89.53	0.01	89.8	0	0	1.9	2	3.7	4	39.3	42	55.1	59	موضوعية التقديرات المحاسبية تزيد من مصداقية التقارير المالية
4	77.76	0.01	92.4	0.9	1	6.5	7	16.8	18	54.2	58	21.5	23	التحيز في التقديرات المحاسبية الذي يرجع إلى تحفظ متأصل في فلسفة الإدارة يؤثر على مصداقية التقارير المالية
8	65.61	0.01	27.5	5.6	6	17.8	19	33.6	36	29.0	31	14.0	15	التحيز في إعداد التقديرات الذي يرجع إلى رغبة الإدارة في تحقيق نتائج مالية محدد سلفاً
6	72.71	0.01	41.9	2.8	3	12.1	13	24.3	26	40.2	43	20.6	22	إن الإفصاح المحاسبي عن مستوى موضوعية التقديرات المحاسبية يؤدي إلى تحسين عملية إعداد القوائم المالية
2	84.86	0.01	99.3	0.9	1	4.7	5	7.5	8	43.0	46	43.9	47	إن الكشف عن مستوى موضوعية التقديرات المحاسبية سوف يمكن مستخدمي القوائم المالية التمييز بين سلوك الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية
4 مكرر	77.76	0.01	92.4	0.9	1	6.5	7	16.8	18	54.2	58	21.5	23	تتحقق الموضوعية في التقديرات المحاسبية عند الابتعاد عن الأحكام الشخصية التي تكون غالباً متحيزة
3	82.43	0.01	95.4	2.8	3	3.7	4	8.4	9	48.6	52	36.4	39	إن التحيز في التقديرات المحاسبية تؤدي إلى نتائج سلبية في القوائم المالية وبالتالي تضليل متخذي القرار في اتخاذ القرارات السليمة
7	70.47	0.01	52.9	4.7	5	10.3	11	27.1	29	43.9	47	14.0	15	تعتبر الموضوعية أحد خصائص المصداقية في التقارير المالية مما يلزم إدارة الشركة للتأكد من توافرها في قوائمها المالية
5	77.38	0.01	86.8	1.9	2	9.3	10	12.1	13	53.3	57	23.4	25	يجب أن يتوافر في التقارير المالية قدرًا كافيًا من الموضوعية

يتضح من نتائج جدول (10) أن استجابات عينة الدراسة حول موضوعية التقديرات المحاسبية على التقارير المالية بأن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية في جميع العبارات لصالح البديل (موافق) حيث جاءت جميع قيم (كا) دالة عند مستوى دلالة (0.01). باستثناء العبارة (1، 5) فكانت الفروق فيها لصالح البديل (موافق تماماً) حيث جاءت قيمة (كا) دالة عند مستوى دلالة (0.01).

ويلاحظ من خلال الجدول ان العبارة رقم (1) احتلت المرتبة الأولى في ترتيب تأثير موضوعية التقديرات المحاسبية على التقارير المالية؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (89.53%)، وجاءت بعدها العبارة رقم (5) احتلت المرتبة الثانية في ترتيب تأثير موضوعية التقديرات المحاسبية على التقارير المالية؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (84.86%)، فيما احتلت العبارة رقم (7) المرتبة الثالثة في ترتيب تأثير موضوعية التقديرات المحاسبية على التقارير المالية؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (82.43%)، أما العبارة رقم (8) فقد احتلت المرتبة السابعة (قبل الأخيرة) في ترتيب تأثير موضوعية التقديرات المحاسبية على التقارير المالية؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (70.47%)، أما المرتبة الأخيرة جاءت من نصيب العبارة رقم (3) حيث احتلت المرتبة الثامنة (الأخيرة) في ترتيب تأثير موضوعية التقديرات المحاسبية على التقارير المالية؛ حيث بلغت الأهمية النسبية لها (65.61%).

#### • نتائج اختبار فروض الدراسة:

أولاً- قياس معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة:

في هذا الجزء يتم اختبار صحة الفرض العام في الدراسة والذي ينص على: " لا توجد علاقة وتأثير معنوي لموضوع التقدير وأداة التقدير والقائم بالتقدير على مصداقية التقارير المالية ". ولتحديد طبيعة واتجاه العلاقة بين موضوع التقدير وأداة التقدير والقائم بالتقدير ومصداقية التقارير المالية، تم حساب معامل ارتباط بيرسون بين كل من المتغيرات المستقلة (موضوع التقدير وأداة التقدير والقائم بالتقدير) والمتغير التابع (موضوعية التقديرات المحاسبية)، وكذلك تم استخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط لتحديد نوع العلاقة بين المتغيرات، وتحديد نسبة الفرق التي يمكن تفسيرها في المتغير التابع بواسطة المتغيرات المستقلة، وكذلك معامل التحديد R2 لمعرفة النسبة المئوية التي يفسرها كل متغير مستقل في المتغير التابع وذلك على النحو التالي:-

"لا يوجد ارتباط معنوي بين كل من (موضوع التقدير، أداة التقدير، القائم بالتقدير) ومصداقية التقارير المالية"

للتحقق من هذا الفرض قام الباحثان بحساب معاملات ارتباط بيرسون بين كلا من موضوع التقدير، أداة التقدير، القائم بالتقدير، وموضوعية التقديرات المحاسبية.

وقد أوضح التحليل الإحصائي الذي تم إجرائه باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS 23) النتائج الخاصة بهذه العلاقة كما هو موضح في الجدول رقم (19):

جدول رقم (11) معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة.

المتغيرات	موضوع التقدير	أداة التقدير	القائم بالتقدير	موضوعية التقديرات المحاسبية
موضوع التقدير	1			
أداة التقدير	0.520	1		
القائم بالتقدير	0.457**	0.644**	1	
موضوعية التقديرات المحاسبية	0.776**	0.699**	0.591**	1

\*\*معنوية عند مستوى 0,01 \*معنوية عند مستوى 0,05

المصدر: من إعداد الباحثين من نتائج التحليل الإحصائي.

حيث أن معامل ارتباط بيرسون يتم حسابه بالمعادلة التالية

$$r = \frac{\Sigma xy - n\bar{x}\bar{y}}{\sqrt{\Sigma x^2 - n\bar{x}^2} \sqrt{\Sigma y^2 - n\bar{y}^2}}$$

ومن الجدول رقم (11) يتضح ما يلي:

- يوجد ارتباط معنوي قوى بين موضوع التقدير وموضوعية التقديرات المحاسبية وقدره (0.776) وذلك بمعنوية (0.01).
- يوجد ارتباط معنوي قوي بين أداة التقدير وموضوعية التقديرات المحاسبية وقدره (0.699) وذلك بمعنوية (0.01).
- يوجد ارتباط معنوي قوى بين القائم بالتقدير وموضوعية التقديرات المحاسبية وقدره (0.591) وذلك بمعنوية (0.01).

وبناءً على ذلك، يتضح ثبوت خطأ الفرض الرئيسي من فروض الدراسة أي انه " يوجد ارتباط معنوي بين كل من موضوع التقدير، أداة التقدير، القائم بالتقدير ومصدقية التقارير المالية وعلى الرغم من أهمية نتائج تحليل معاملات ارتباط بيرسون في قبول أو رفض الفرض العام في الدراسة، إلا أن النتيجة النهائية تظل متوقفة على نتائج تحليل الانحدار البسيط، باعتبار أنه قادر على إعطاء نموذجاً شاملاً لتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وقدرتها التفسيرية.

#### • ثانياً- نتائج اختبار فروض الدراسة باستخدام تحليل الانحدار:

"لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لموضوع التقدير وأداة التقدير والقائم بالتقدير على مصداقية التقارير المالية" وللتحقق من صحة هذا الفرض قام الباحث بالتحقق من الفروض الفرعية التالية:

1/2 " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لموضوع التقدير على موضوعية التقديرات المحاسبية".

2/2 " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأداة التقدير المستخدمة على موضوعية التقديرات المحاسبية".

3/2 " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للقائم بالتقدير على موضوعية التقديرات المحاسبية".

وفيما يلي نتائج الاختبار لهذه الفروض:

1/ 2 " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لموضوع التقدير على موضوعية التقديرات المحاسبية"

للتحقق من هذا الفرض، استخدم الباحث الانحدار البسيط Simple Regression لمعرفة أثر موضوع التقدير

على موضوعية التقديرات المحاسبية، وجاءت النتائج كما يوضحها جدول (20) وذلك على النحو الآتي:

جدول (12) تحليل الانحدار البسيط للمتغير المستقل (موضوع التقدير) على المتغير التابع (موضوعية التقديرات المحاسبية)

R <sup>2</sup>	F. test		T – test		المعلّمة المقدرة	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	Bi	
%60	***0.000	63.221	***.000	29.860	3.189	الجزء الثابت
			***.000	6.557	0.682	موضوع التقدير

\*\*\* دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (0.001)

يتضح من الجدول رقم (12) ووفقاً لمعامل التحديد R2 فإن موضوع التقدير تفسر (60%) في موضوعية التقديرات المحاسبية وباقي النسبة (40%) جزء غير مفسر ترجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف نموذج الانحدار عن النموذج الخطي، ووفقاً لاختبار T-test نجد أن قيمة T للمتغير المستقل لموضوع التقدير هي (6.557) ذو معنوية في النموذج الخطي للمتغير المستقل (موضوع التقدير) على المتغير التابع (موضوعية التقديرات المحاسبية) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.001). ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F-test والتي بلغت (63.221) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (0.001). مما يدل على أن موضوع التقدير تسهم في تفسير التباين الكلي لموضوعية التقديرات المحاسبية.

وعليه يمكن صياغة معادلة النموذج

$$Y = a + bx$$

موضوعية التقديرات المحاسبية = ثابت الانحدار + (قيمة بيتا × موضوع التقدير)

$$\text{موضوعية التقديرات المحاسبية} = 0.682 + 3.189 \times \text{موضوع التقدير}$$

ومن نموذج العلاقة الانحدارية يمكن التنبؤ بدرجات موضوعية التقديرات المحاسبية من خلال موضوع التقدير وتطبيق ذلك النموذج، وتشير النتيجة السابقة إلى أهمية موضوع التقدير في زيادة فعالية موضوعية التقديرات المحاسبية. وبذلك يمكن رفض الفرض الصفري بأنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لموضوع التقدير على موضوعية التقديرات المحاسبية".

- 2/2 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأداة التقدير المستخدمة على موضوعية التقديرات المحاسبية." للتحقق من هذا الفرض، استخدم الباحث الانحدار البسيط Simple Regression لمعرفة أثر أداة التقدير المستخدمة على موضوعية التقديرات المحاسبية وجاءت النتائج كما يوضحها جدول (21) وذلك على النحو الآتي:  
جدول (13) تحليل الانحدار للمتغير المستقل (أداة التقدير) على المتغير التابع (موضوعية التقديرات المحاسبية)

R <sup>2</sup>	F. test		T – test		المعلومات المقدرة		المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	Bi		
%48	*** 0.000	55.937	*** .000	11.754	2.358	الجزء الثابت	
			*** .000	8.714	0.420	أداة التقدير المستخدمة	

\*\*\* دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (0.001)

يتضح من الجدول رقم (21) ووفقاً لمعامل التحديد R2 فإن أداة التقدير المستخدمة تفسر (48%) في موضوعية التقديرات المحاسبية وباقي النسبة (52%)، جزء غير مفسر يرجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف نموذج الانحدار عن النموذج الخطي ووفقاً لاختبار T – test نجد أن قيمة T للمتغير المستقل أداة التقدير المستخدمة وهي (8.714) ذو معنوية في النموذج الخطي للمتغير المستقل (أداة التقدير المستخدمة) على المتغير التابع (موضوعية التقديرات المحاسبية) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.001). ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F-test والتي بلغت (55.937) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (0.001) مما يدل على أن أداة التقدير تسهم في تفسير التباين الكلي لموضوعية التقديرات المحاسبية. وعليه يمكن صياغة معادلة النموذج:-

$$Y = a + bx$$

موضوعية التقديرات المحاسبية = ثابت الانحدار + (قيمة بيتا × أداة التقدير المستخدمة)

$$\text{موضوعية التقديرات المحاسبية} = 2.358 + 0.420 \times \text{أداة التقدير المستخدمة}$$

ومن نموذج العلاقة الانحدارية يمكن التنبؤ بدرجات موضوعية التقديرات المحاسبية من خلال أداة التقدير المستخدمة وتطبيق ذلك النموذج، وتشير النتيجة السابقة إلى أهمية أداة التقدير المستخدمة في زيادة فعالية موضوعية التقديرات المحاسبية. وبذلك يمكن رفض الفرض الصفري بأنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأداة التقدير المستخدمة على موضوعية التقديرات المحاسبية".

• 3/2 " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للقائم بالتقدير على موضوعية التقديرات المحاسبية" للتحقق من هذا الفرض، استخدم الانحدار البسيط Simple Regression لمعرفة أثر القائم بالتقدير على موضوعية التقديرات المحاسبية وجاءت النتائج كما يوضحها جدول (22) وذلك على النحو الآتي:

جدول (14) تحليل الانحدار للمتغير المستقل (القائم بالتقدير) على المتغير التابع (موضوعية التقديرات المحاسبية)

R <sup>2</sup>	F. test		T - test		المعلومات المقدرة	المتغير المستقل
	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	Bi	
%34	*** 0.000	37.508	*** .000	12.70	2.311	الجزء الثابت
			*** .000	4.87	0.401	القائم بالتقدير

\*\*\* دالاً إحصائياً عند مستوى معنوية (0.001)

يتضح من الجدول رقم (14) وفقاً لمعامل التحديد R<sup>2</sup> فإن القائم بالتقدير تفسر (34%) في موضوعية التقديرات المحاسبية وباقي النسبة (66%) جزء غير مفسر يرجع لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن النموذج أو لاختلاف نموذج الانحدار عن النموذج الخطي. وفقاً لاختبار T-test نجد أن قيمة T للمتغير المستقل القائم بالتقدير وهي (4.87) ذو معنوية في النموذج الخطي للمتغير المستقل (القائم بالتقدير) على المتغير التابع (موضوعية التقديرات المحاسبية) وذلك عند مستوى معنوية أقل من (0.001). ويؤكد معنوية هذا التأثير قيمة F-test والتي بلغت (37.537) وهي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية أقل من (0.001) مما يدل على أن أداة التقدير تسهم في تفسير التباين الكلي لموضوعية التقديرات المحاسبية. وعليه يمكن صياغة معادلة النموذج:-

$$Y = a + bx$$

موضوعية التقديرات المحاسبية = ثابت الانحدار + (قيمة بيتا × القائم بالتقدير)

$$\text{موضوعية التقديرات المحاسبية} = 2.311 + 0.401 \times \text{القائم بالتقدير}$$

ومن نموذج العلاقة الانحدارية السابقة، يمكن التنبؤ بدرجات موضوعية التقديرات المحاسبية من خلال القائم بالتقدير وتطبيق ذلك النموذج وتشير النتيجة السابقة إلى أهمية القائم بالتقدير في زيادة فعالية موضوعية التقديرات المحاسبية. وبذلك يمكن رفض الفرض الصفري بأنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للقائم بالتقدير على موضوعية التقديرات المحاسبية".

كما يتضح مما سبق أنه يتم رفض الفرض الصفري العام ككل أي أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لموضوع التقدير وأداة التقدير والقائم بالتقدير على مصداقية التقارير المالية".

#### ثانياً- أهم النتائج:

تتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة فيما يلي:

- 1- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لكل من موضوع التقدير المحاسبي وأداة التقدير المستخدمة والقائم بالتقدير المحاسبي في موضوعية التقديرات المحاسبية.
- 2- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لموضوع التقدير وأداة التقدير والقائم بالتقدير في مصداقية التقارير المالية.
- 3- إن مخصص الإهلاك يتأثر بمجموعة من العوامل وتتمثل أهمها في مدى كفاءة تحديد العمر الانتاجي للأصل المراد إهلاكه، ومدى استخدام الأصل الثابت في الانتاج، ومدى كفاءة تقدير القيمة التخريدية للأصل.
- 4- هناك مجموعة من العوامل لها تأثير على أداة التقدير المستخدمة؛ ويعتبر عامل المرونة في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية والظروف الاقتصادية المرتبطة بتغيرات الأسعار وحجم الأرباح التي تحصل عليها المنشأة من أكثر هذه العوامل تأثيراً.
- 5- يتأثر القائم بالتقدير المحاسبي بمجموعة من العوامل من أهمها مدى توافر الخبرة اللازمة لديه وطبيعة وحجم الأنشطة التي تزاولها الشركات ومدى معرفة المحاسب.
- 6- توصلت الدراسة إلى أن موضوعية التقديرات المحاسبية تؤثر على فائدة المعلومات الواردة بالتقارير المالية وبالتالي تظليل مستخدمي ومتخذي القرار.

#### التوصيات والمقترحات.

- في ضوء النتائج السابقة والتي توصل إليها الباحث من هذه الدراسة يوصي الباحثان ويقترحان الآتي:
- 1- يجب على المحاسبين الأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة في تقدير مخصص الإهلاك أهمها مدى كفاءة تحديد العمر الانتاجي للأصل المراد إهلاكه، ومدى استخدام الأصل الثابت في الانتاج، ومدى كفاءة تقدير القيمة التخريدية للأصل وذلك من أجل العمل على زيادة درجة الموضوعية في التقديرات المحاسبية.
  - 2- العمل على تأهيل وتدريب القائمين بالتقدير المحاسبي وإيجاد مرجعية لهم تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة وبما يؤمن استقلاليتهم النسبية.
  - 3- اهتمام الشركات بتطوير مؤهلات العاملين في أقسام المحاسبة عن طريق الدورات وتدريبهم عن البنود المهمة والمؤثرة في مصداقية القوائم المالية والتي تهم مختلف فئات مستخدمي ومتخذي القرار.
  - 4- ينبغي على مكاتب المراجعة زيادة الاهتمام بتدقيق التقارير المالية وخاصة البنود الخاضعة للتقدير المحاسبي والتعرف على العوامل المؤثرة عليها للحصول على تقارير مالية أكثر مصداقية.
  - 5- على الباحثين والأكاديميين الاهتمام بصورة أكبر بالتقديرات المحاسبية وذلك بهدف توفير أكبر قدر من المصداقية في التقارير المالية.

## قائمة المراجع

### أولاً- المراجع بالعربية:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير المراجعة الدولية، المعيار رقم (540)، تدقيق التقديرات المحاسبية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2008.
- حسن علي سلامة. (2013). إطار مقترح لتطوير مناهج تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية وانعكاسات ذلك على موثوقية القوائم المالية. مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، السنة 17، العدد1، ص 13-159.
- حمدي، جلال محمد، ابريل 1996، "المعايير المهنية وأهميتها لأداء مراقب الحسابات"، المؤتمر الضريبي الثالث: حقوق وواجبات مراقب الحسابات في التشريعات الضريبية والقوانين المصرية والتعديلات المقترحة، المحور الثالث، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، إبريل، ص1-13.
- خيرى، عبير عصمت. (1997). دور الأساليب الكمية في مراجعة التقديرات المحاسبية وأثر ذلك على تقرير مراقب الحسابات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص 1-13.
- الدباغ، لقمان محمد ايوب، 2006، "العوامل المؤثرة في تكوين المخصصات والاحتياطيات في شركات التأمين، بالتطبيق على شركة التأمين الوطنية العراقية"، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 16، ص 63-81.
- سلامة، صلاح حسن على، 2013، "إطار مقترح لتطوير مناهج تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية وانعكاسات ذلك على موثوقية القوائم المالية"، الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، السنة 17، العدد 1، ص 3-159.
- عبد الباسط، محمد السيد، 2003، "استخدام نظام الخبير في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- الفضل، مؤيد علي، 2006، "محددات السلوك الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية: دراسة اختيارية في الشركات المساهمة العامة في الأردن، مجلة معهد الإدارة العامة، المجلد 46، العدد 3.
- فؤاد محمد الليثي. (2003). نظرية المحاسبة- المدخل المعاصر. دار النهضة العربية.
- قارئ، إيمان عبد الحي، 2009، "ترشيد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات عن التقديرات المحاسبية بالقوائم المالية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- محمد السيد عبد الباسط. (2003). استخدام نظام الخبير في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس.
- مهنا، سيد عبد الحلیم، 2012، "أثر استخدام نظم الخبرة في التقديرات المحاسبية للمخصصات للحد من ظاهرة التطوع المصطنع للأرباح - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- يوسف، أحمد محمود: (1999). أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية. المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد. العدد10، الصفحات 183-230.



ثانياً- المراجع بالإنجليزية:

- Barth, M. E., 2006, " Including estimates of the future in today's financial statements ", Accounting Horizon, Vol. 20, No2, pp. 271-285.
- Dye, R., et., 2007, " The Allocational Effects of the Precision of Accounting Estimates ", Journal of Accounting Research, Vol. 45, No. 4, pp.731-769.
- IFAC .(2017) .Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements .
- Raubenheimer, E., 2008, " The Effect Of Estimates In Financial Statements", Magister, Faculty Of Economic And Management Sciences, University Of The Free State, pp. 172.
- SAS, Au.c., 2012, " Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures ", Auditing Accounting Estimates, NO.493-528.
- Smieliauskas, W., 2012, " Principles-Based Reasoning about Accounting Estimates ", Accounting Perspectives, Vol. 11, No.4, pp. 259–296.
- Smieliauskas, W2012, "Principles-Based Reasoning about Accounting Estimates ", Accounting Perspectives, Vol. 11, No.4, pp. 259296–
- Tadd, D., et, 2003, " Audit Committee support for auditors: the Effects of Materiality justification and Accounting precision ", Journal of accounting and public policy, vol. 22. No2, pp. 175-199.