

مدى إسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية

أحمد رجب عبد الملك عبد الرحمن (*)
أسامة محمد صالح محمد (**)

المخلص: تبحث هذه الدراسة في العلاقة بين التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية. وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل التالي: هل تساهم دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية. وبناء على ذلك، هدفت الدراسة في المقام الأول إلى التعرف على مدى مساهمة دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية. علاوة على ذلك، هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم التقديرات المحاسبية واستكشاف تلك العوامل والاعتبارات التي تسهم في دقة إعداد التقديرات المحاسبية. لغرض صياغة المشكلة وفرضيات الدراسة تم تبني المنهج الاستقرائي وكذلك المنهج الاستنباطي. وفي هذا الخصوص، تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية. وتجدر الإشارة إلى أنه تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي للدراسات الاجتماعية لتحليل بيانات الدراسة الميدانية، حيث تم استخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة. خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج ومن أهمها: وجود علاقة بين دقة التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية، كما توصلت إلى أن الكثير من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية لا تزال تعتمد على الخبرة والتقدير الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية. أهم التوصيات التي توصلت إليها الدراسة تنص على ضرورة تحري الدقة والابتعاد عن التحيز والحكم الشخصي في معالجة التقديرات المحاسبية وذلك لما لها من تأثير سلبي على جودة التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: التقديرات المحاسبية، التقارير المالية.

Extent of Contribution of Accuracy of Accounting Estimates in the Improvement of Financial Reporting Quality: A Field Study Applied to a Sample of Public Share Companies Listed on Khartoum Stock Exchange

Ahmed Ragab Abdelmalek Abdelrahman
Osama Mohammed Salih Mohammed

Abstract: This study investigates the relationship between the accounting estimates and the quality of financial reports. The problem of the study addresses the following issue: does the accuracy of accounting estimates contributes in the improvement of the financial reports quality. Primarily, the study aimed to identify the extent of the contribution of accounting estimates accuracy in improving the quality of financial reports. Furthermore, the study aimed to define the concept of accounting estimates and to explore those factors and aspects that contribute to the preparation of accounting accuracy of the estimates. For formulating the problem and the hypotheses, the study adopted the inductive methodology as well as the deductive methodology. In this respect, a questionnaire used as a tool to collect data through conducting a field study. It is necessary to mention that, the SPSS software used for analyzing the field study data, where the One Sample T-test used. The most important findings of the study indicate the existence of a relationship between the accuracy of accounting estimates and the quality of financial reports. In addition, it concluded that many of the companies listed in Khartoum Stock Exchange Market still rely on the experience and the personal hunch regarding the accounting estimates. The most important recommendations of the study states the necessity of abiding accuracy and avoiding the personal hunch regarding the accounting estimates, due to its negative impact on the quality of financial reporting.

Keywords: Accounting Estimates, Financial Reporting.

أولاً: الإطار المنهجي**المقدمة**

كشفت الأزمة المالية العالمية والمحلية قصوراً بالقيم الأخلاقية لعدد كبير من المنظمات، ومن هذه القيم التلاعب في التقديرات المحاسبية والتي تقع على عاتق إدارة المنشأة، ومن المعروف أن هذه التقديرات تبنى على أساس الخبرة والحكم الشخصي في ظل ظروف عدم التأكد بالنسبة للأحداث التي وقعت فعلاً، أو تلك المنتظر وقوعها مستقبلاً وترتب على هذا التلاعب تأثير سلبي على جودة التقارير المالية. وبالتالي سوف يسعى الباحثان إلى تحديد ماهية تلك العوامل التي تزيل ذلك التأثير السلبي ما يؤدي إلى الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

مشكلة البحث:

في سبيل مساهمة التطورات الاقتصادية والاجتماعية المتلاحقة تواجه المحاسبة في الوقت الحاضر مجموعة من التحديات في مرحلتي القياس والتوصيل ومن بين هذه التحديات في مرحلة القياس يظهر موضوع التقديرات المحاسبية لبعض القيم المحاسبية، مما يجعلها أقل دقةً من غيرها من القيم التي لم تتعرض لمثل هذا التقدير، وتمثل التقديرات المحاسبية أحد حدود جودة التقارير المالية، وبالتالي فإنّ الدقة في إعداد هذه التقديرات وتأثيراتها على جودة التقارير المالية هو أهم ما يشغل فكر الباحثين. وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

1. ما هو مفهوم التقديرات المحاسبية؟
2. ماهي العوامل التي تساهم في دقة إعداد التقديرات المحاسبية؟
3. هل دقة التقديرات المحاسبية تحسن من جودة التقارير المالية؟

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما: الهدف الرئيسي الأول دراسة تحليلية للتقديرات المحاسبية ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الإجابة على السؤال رقم (1)، (2):

1. التعرف على مفهوم التقديرات المحاسبية.
2. ماهية العوامل التي تساهم في دقة إعداد التقديرات المحاسبية.

والهدف الرئيسي الثاني دراسة ميدانية تهدف إلى اختبار فروض البحث وذلك للتعرف على مدى اسهام دقة إعداد التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية وعلى ذلك سوف يهدف البحث من خلال الدراسة الميدانية إلى ما يلي:

1. التعرف على وجهة نظر كل من الخبراء والمحللين الماليين وموظفي شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية تجاه أهمية التقديرات المحاسبية والعوامل التي تؤثر على إعداد التقديرات المحاسبية.
2. التعرف على وجهة نظر كل من الخبراء المحللين الماليين وموظفي شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية تجاه مدى تأثير دقة إعداد التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية.

أهمية البحث:**الأهمية العلمية:**

يستمدّ البحث أهميته العلمية من خلال العناصر التالية:

1. تطرق القليل من أدبيات المحاسبة إلى التقديرات المحاسبية وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئات تختلف في طبيعتها عن البيئة السودانية مما دعت الحاجة إلى الحد من الفجوة البحثية المرتبطة بمدى تأثير التقديرات المحاسبية على جودة التقارير المالية في البيئة السودانية.
2. التركيز على أهم العوامل التي تؤدي إلى الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية والتي تعتبر أحد الآليات الهامة المستخدمة للوصول إلى جودة التقارير المالية.
الأهمية العملية:

يستمدّ البحث أهميته العملية من خلال العناصر التالية: -

1. ارتفاع مستوى دقة التقديرات المحاسبية بمنشآت الأعمال السودانية سوف ينعكس على جودة التقارير المالية مما يؤدي إلى استفادة مستخدمي هذه التقارير ويساعدهم على اتخاذ قرارات رشيدة. مما يؤدي إلى آثار إيجابية على الأداء الاقتصادي وعلى تطوّر حجم ونشاط سوق الخرطوم للأوراق المالية.

2. تنبع أهمية البحث من دوره في تحديد العوامل التي تؤدي إلى الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية مما يؤدي إلى تحسين شفافية الإفصاح والتي من شأنها تحسين جودة التقارير المالية.

منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث سوف تعتمد الدراسة على محورين هما:

محور نظري: يعتمد هذا المحور على استخدام المنهج الاستقرائي الاستنباطي وذلك بالدراسة التحليلية لكل ما استطاع الباحثان الحصول عليه من مراجع ومؤتمرات وأبحاث عبر الانترنت تمهيداً للإجابة عن أسئلة البحث من 1-2 لاستنباط المقترحات والنتائج اللازمة.

محور عملي: يعتمد هذا المحور على إجراء دراسة ميدانية – للإجابة عن السؤال الثالث من أسئلة البحث على فئة المحللين الماليين وموظفي شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية للتعرف على آرائهم في مدى إسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال اختبار الفروض الإحصائية المشتقة من الدراسات السابقة. وقد تمّت صياغة الفروض في صورة فرض رئيسي يتمثل في فرض العدم التالي:

لا توجد علاقة بين دقة التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية

ثانياً: الدراسات السابقة

هنالك العديد من الدراسات التي اهتمت بموضوع التقديرات المحاسبية، وتعدّ تلك الدراسات ذات أهمية ومرجعية للباحثين في دراستهم الحالية.

خلصت دراسة (يوسف، 1999) إلى أنّ التقديرات المحاسبية تخضع للتغيرات المرتبطة بالواقع العملي للبيئة المحيطة، وينعكس أثرها على القوائم المالية، كما اختبرت دراسة (Hirst, D., Jackson, K. and Koonce, L.,2003) نموذج (Lundholm) لتحسين درجة الثقة في التقديرات المحاسبية ومن ثمّ معلومات التقارير المالية، وتوصلت إلى أنّ هذا النموذج فعّال في التوصل إلى معلومات تعتمد على دقة التقديرات المحاسبية. وتوصلت دراسة (Dye,R.and Sridhar,s, 2007) إلى أنّ قرار الاستثمار يتحسن بزيادة دقة التقديرات المحاسبية. دراسة (Raubenheimer, E,2008) توصلت إلى أن استخدام التقديرات المحاسبية في التقارير المالية ازداد بسبب متطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS). وتوصلت دراسة (Lev,B.et al.2010) إلى أن دقة التقديرات المحاسبية تحسن من خصائص جودة المعلومات وخصوصاً خاصة ملاءمة المعلومات. وخلصت دراسة (مرسي، 2012) بضرورة تفعيل حوكمة الشركات لما لها من آثار إيجابية على البعد عن التحيز في التقديرات المحاسبية وزيادة موثوقية القوائم المالية.

واوصت دراسة (Kang.y.2013) بالشفافية في إعداد التقديرات المحاسبية لما لها من أهمية في البعد عن الشك لدى المستثمرين.

من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن استنتاج ما يلي:

1. غالبية الدراسات السابقة لم تتناول ماهية العوامل التي تؤدي إلى الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية، ولم تهتم بماهية العوامل التي تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية.
2. غالبية الدراسات السابقة قد تمت في بيئات لا تتفق مع البيئة السودانية تتسم بخصائص مختلفة، الأمر الذي يلزم بضرورة دراسة أهم دوافع الإدارة للتلاعب بالتقديرات المحاسبية في بيئة العمل السودانية مما يؤثر بالسلب على جودة التقارير المالية

ثالثاً: الإطار النظري

مفهوم التقديرات المحاسبية

استخلص الباحثان من الدراسات السابقة التي تم عرضها أن التقدير المحاسبي هو القيمة التقديرية للعنصر في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه من أمثلة ذلك:

- مخصص تخفيض المخزون وحسابات المدينون.
- مخصص توزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدار أعمارها الإنتاجية المقدر.
- مخصص الخسائر الناتجة عن دعاوي قضائية.
- مخصص مقابلة التزامات خلال فترة الضمان.
- مخصص الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ.
- الضرائب المؤجلة.
- الإيرادات المستحقة.

وتعتبر التقديرات المحاسبية وشيوع استخدامها عند إعداد القوائم المالية امراً ليس بالجديد، ولكن الجديد هو زيادة استخدامها نظراً لاتجاه واضعي المعايير ناحية المحاسبة على أساس القيمة العادلة عند إعداد القوائم المالية والتي تركز على التقدير المحاسبي. ولقد أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية في قائمة المفاهيم رقم (8) على أن التقديرات المحاسبية تعتبر ذات أهمية بالغة لأنها توفر العديد من المعلومات المالية الملائمة (FA S B, 2010) وتختلف درجة دقة التقدير المحاسبي وفق تأثير مجموعة من العوامل وهي: (عبد الباسط، 2003، ص220).

1. طبيعة العنصر: حيث توجد بعض العناصر تقديراً أكثر سهولة من بعض العناصر الأخرى، مثال ذلك: استهلاك الأثاث أكثر سهولة من استهلاك الأصول التي تخضع للتقادم التكنولوجي.
2. البيئة المعلوماتية للعنصر: فكلما كانت المعلومات عن تقدير العنصر متوافرة كانت درجة التقدير أعلى.
3. مدى توافر الخدمة اللازمة: يعتبر عامل الخبرة هام جداً لدقة التقديرات، حيث أن زيادة الدقة في التقدير تستند إلى توافر الفهم لسلوك المتغيرات المؤثرة في عملية التقدير.
4. درجة التأكد وعدم التأكد لنتائج الأحداث المستقبلية: فكلما زادت درجة التأكد كلما زادت درجة دقة التقديرات المحاسبية.

وعلى الرغم من زيادة استخدام التقديرات المحاسبية في إعداد القوائم المالية وما تؤديه من تقديم معلومات ذات أهمية عند اتخاذ القرارات. إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه موضوع التقديرات وهي: (الابيارى، 2012، ص81).

1. ممارسات إدارة الأرباح (تحيز الإدارة): يتعرض التقدير المحاسبي إلى التحيز من قبل الإدارة كلما زاد الاعتماد على الحكم الشخصي عند إعداد التقدير، ومن المعروف إن الإدارة تتحيز لمصلحتها ضد مصالح الأطراف الأخرى وذلك عن طريق اختيارها للسياسة المحاسبية التي تحقق لها المنفعة، وتنعكس تلك القضية على جودة التقارير المالية انعكاساً سلبياً.

2. التحفظ المحاسبي: تعكس التقديرات المحاسبية نوعين من التحفظ المحاسبي، الأول التحفظ غير المشروط كما هو الحال عند تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها. تقدير العمر الإنتاجي لكل أصل ثابت. القيمة الاستردادية للأصول، الضرائب المؤجلة والثاني التحفظ المشروط بوقوع حدث معين، مثال ذلك تعديل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بحدوث إفسار أو إفلاس أحد أو بعض العملاء خلال الفترة التالية، تقييم المخزون لصافي القيمة البيعية عندما تنخفض عن التكلفة.

3. بيئة الأعمال المحيطة: والتي تعكس الظروف البيئية المختلفة اقتصادية واجتماعية وسياسية والتي تؤثر على مستوى التقديرات المحاسبية وما قد تحدثه من تقديرات محاسبية في التقديرات.

4. أخطاء التقدير الناتجة عن التحيز: من المعروف أنّ التقديرات المحاسبية تنم في ظل ظروف عدم التأكد مما يؤدي إلى استخدام الحكم الشخصي، ونتيجة لذلك فإنّ التقديرات المحاسبية عادةً ما تكون عرضةً لأخطاء التقدير. (سلامة، 2013، ص22).

يرى الباحثان أنّ أحد المشاكل والصعوبات الرئيسية التي تواجه التقديرات المحاسبية تتمثل في انخفاض درجة الموضوعية الناتجة عن الحكم الشخصي والتحيز في التقديرات المحاسبية.

العوامل التي تساهم في دقة إعداد التقديرات المحاسبية

يرى الباحثان أنّ هناك مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية منها:

1. تطبيق مدخل حوكمة الشركات

من أهم نتائج جهود المنظمات المهنية لتدعيم دقة إعداد التقديرات ومنع الغش هو تطبيق مفهوم حوكمة الشركات والذي يعني الالتزام بمجموعة من الآليات مثال ذلك الشفافية والافصاح والتي تفيد في الافصاح تفصيلياً عن أسس إعداد التقديرات، ولجان المراجعة والتي تعد ذات أهمية في الرقابة على عمل الإدارة في اختيار السياسة المحاسبية الملائمة للحال والبعد عن التلاعب في تلك السياسات وتفاديها دون الإفصاح عن ذلك. (سلامة، 2013، ص28).

2. جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

وتتمثل أهم تلك الجهود في إصدار معيار التعليم الدولي، حيث قام الاتحاد عام 2003 بإصدار معيار التعليم الدولي القيم المهنية، الأخلاق والمواقف حيث ظهرت مخاطر مرتبطة بالأخلاق مثال ذلك: (عبد الوهاب، 2011، ص ص283-284).

- تحييز الإدارة ومصالحها الشخصية.
- الفشل في الحفاظ على الموضوعية.
- النقص في الجوانب الأخلاقية لفعل ما هو صحيح مثل التلاعب في التقديرات المحاسبية.

3. ضبط معايير المحاسبة

توجد دوافع لضبط معايير المحاسبة ويمكن تقسيم هذه الدوافع إلى النقاط الرئيسية التالية فيما يلي: (عبد الملك، 2013، ص ص264-265).

الدافع الأول: ظهور المحاسبة الإبداعية: مع وجود الحرية والمرونة الممنوحة للإدارة في الاختيار من بين تلك السياسات البديلة، أدى إلى ظهور ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية وهي التي تعني التدخل المقصود من قبل الإدارة في عملية اختيار البدائل والسياسات المحاسبية من أجل تحقيق مكسب محدد. ويطلق على المحاسبة الإبداعية المحاسبة الابتكارية والتي تعتمد على الاختيار من السياسات المحاسبية البديلة للتلاعب والغش لتحويل الأرقام المحاسبية من وضع معين إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، ومن ثم انهيار الشركات.

ويرى الباحثان أنّ ضبط معايير المحاسبة أي تخفيف وجود بدائل للممارسة المحاسبية، سوف يؤدي إلى عدم ظهور تلك المسميات التي لا تتفق مع مجتمع سوق المال.

الدافع الثاني: تحريف التقارير المالية (التلاعب في التقديرات المحاسبية): كشفت المشاكل والأزمات التي تعرضت لها منشآت كبيرة على مستوى العالم، أنّ ممارسات الإدارة في الاختيار المحاسبي تمثل عاملاً مهماً في المشاكل التي تعرضت لها تلك المنشآت، لعل أهمها الذي أصاب شركة Enron والمسألة التي خضع لها مكتب Aruther. Andreson يرى الباحثان أن وجود السياسات المحاسبية البديلة يجعل الإدارة تتدخل في عملية التقارير المالية الخارجية، بقصد الحصول على مكاسب خاصة، أي أن الإدارة تتحكم في عملية التقرير المالي ومن أجل تغيير التقارير المالية. وذلك لتضليل بعض أصحاب المصلحة Stakeholders حول الأداء المالي والاقتصادي للمنشأة حيث أن هذه الممارسات لها أثارها السلبية مثل التلاعب بأرقام الربح المحاسبي، وعلى ذلك يمكن القول ان المحاسبة تتضمن تحايلاً على النتائج الحقيقية للمنشأة. وتضليل الأطراف ذات الصلة بالمنشأة. وعلى ذلك يمكن القول ان الإدارة تتدخل في التلاعب وتحريف التقارير المالية من خلال عدد من الطرق والأساليب تلك التي تتيحها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وطبيعة أساس الاستحقاق.

جودة التقارير المالية

تعني جودة التقارير المالية خلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة عادلة عن المركز المالي (حمدان، 2011م، ص418). يرى الباحثان أنّ عملية جودة التقارير المالية تعتمد بشكل كبير على خلو التقارير من التحريفات وهذا يتطلب ضبط عملية التقديرات المحاسبية والبعد عن التحيز حال إعداد التقديرات المحاسبية. كما ان جودة التقارير المالية تعتمد بشكل كبير على توافر مجموعة من الخصائص في المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير وتتمثل هذه الخصائص في: (حنان، 2009م، ص ص71-72)

الخاصية الرئيسية الأولى: الملاءمة

يقصد بالملاءمة قدرة المعلومة في التأثير في القرار المتخذ من قبل مستخدم المعلومات، ولكي تتصف المعلومات بالملاءمة لابد ان تشتمل على الخصائص الثانوية التالية:

1. التوقيت الزمني: ويقصد به توفير المعلومات في الوقت المناسب وعند الحاجة إليها.
2. القدرة على التنبؤ: هي خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة التنبؤ وذلك لأن مستخدم المعلومات يمارس نوع من التنبؤ عند اتخاذ لقراره لذلك فالمعلومات ذات القيمة التنبؤية هي أكثر المعلومات ملاءمة لاتخاذ القرار (دهمان، 2012م، ص28).
3. القدرة على التقييم الارتدادي: وهي خاصية تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، ان هذه الخاصية في التقييم الارتدادي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات (الشيرازي، 1990، ص 200).

الخاصية الرئيسية الثانية: الموثوقية

يقصد بالموثوقية صلاحية المعلومة ومدى الاعتماد عليها في اتخاذ القرار وكما تتعلق الموثوقية بأمانة المعلومة ولكي تتصف المعلومات بالموثوقية ويمكن الاعتماد عليها لابد ان تشتمل على الخصائص الثانوية التالية (مطر والسيوطي، 2008م، ص 333).

1. القابلية التحقق: ويقصد بها ان تكون المعلومة قابلة للتحقق من جهة صحتها يقصد بهذا المفهوم وجود اتفاق او وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس بأنهم يتوصلون الى نفس النتائج.
2. الصدق في التعبير العرض: تعني هذه الخاصية ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التقرير عنها، بمعنى آخر هل تمثل المعلومات ما حدث بالفعل.

3. الحياد وعدم التحيز: تعني عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات ولخدمة مستخدم دون آخر.

كما توجد خاصية ثانوية متداخلة مع خاصيتي الملاءمة والثقة تتمثل في قابلية المعلومات للمقارنة بما في ذلك الثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية، وهذا يحقق فائدة المعلومات إذ إن عملية المقارنة تعتبر وسيلة لتقييم الأداء، كما إن هنالك قيود تتعلق باستخدام خصائص جودة المعلومات متمثلة في مراعاة مستوى الأهمية النسبية للمعلومات ومراعاة التكلفة والعائد للمعلومات. (الشيرازي، 1990، ص ص 196-198).

عليه يمكن القول بأن خاصيتي الملاءمة والثقة هنالك محددات في استخدامهم فقد تكون المعلومة ملاءمة وموثوق فيها ولكنها ليست ذات أهمية نسبية تذكر على القرار وإن تكلفتها أكبر من فائدتها، ففي هذه الحالة لا داعي للإفصاح عن هذه المعلومات.

رابعاً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من عينة من شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية وتم مراعاة تمثيل العينة لجميع قطاعات السوق، حيث تم توزيع أداة البحث على 13 شركة وتم توزيع الاستبانة على الأقسام التي بها معرفة والمأم بموضوع البحث (التقديرات المحاسبية)، كما يمكن توضيح عدد الاستبانات الموزعة والمستردة على أفراد عينة الدراسة من خلال الجدول رقم (1):

جدول رقم (1) حجم عينة الدراسة

المجموعة	العدد الموزع	العدد المسترد	نسبة الاسترداد
مدير عام	3	1	33%
مدير مالي	5	4	80%
رئيس حسابات	11	10	90.9%
محاسب	12	8	66.6%
مراجع (داخلي، خارجي)	17	14	82%
خبراء ومحللين ماليين بالسوق	6	5	83%
أخرى	6	4	66.6%
المجموع	60	46	76.6%

يتضح من الجدول رقم (1) أن عدد أفراد عينة الدراسة المستردة بلغ 46 بنسبة 76.6% وتعتبر هذه الأعداد من الناحية الإحصائية كبيرة إلى حد ما، مما يؤدي إلى قبول نتائج الدراسة

أداة البحث:

استخدم الباحثان الاستبانة أداة للدراسة وجمع البيانات، حيث تم اعتماد الأسلوب العلمي في إعداد الاستبانة وتتكون الاستبانة من مقدمة توضح الغرض منها مع الإرشادات الخاصة بملئها، يليها الجزء الأول وهو عبارة عن البيانات الشخصية (العمر، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، التخصص العلمي، والوظيفة)، ثم الجزء الثاني ويتضمن عدد (23) تساؤل تعكس آراء أفراد عينة البحث حول: مدى إسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية.

تم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical package for social sciences (SPSS)، باستخدام اختبار (ت) للعينة الواحدة One sample T test، وكذلك التحليل الوصفي بحساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والتكرارات والنسب

المئوية، حيث تم عرض النتائج التي كشفت عنها الدراسة في سياق الاجابة عن أسئلة الدراسة وأهدافها.

تحليل البيانات الشخصية:

جدول رقم (2) التوزيع التكراري لافراد العينة وفق متغير العمر

النسبة المئوية	التكرار	فئات العمر
8.7%	4	30 سنة فأقل
17.4%	8	31 – 35
19.6%	9	36 -40
54.35%	25	40 سنة فأكثر
100%	46	Total

يتضح من الجدول رقم (2) أنّ اغلب افراد العينة من الفئة العمرية 40 سنة فأكثر بنسبة 54.35% تليها الفئة العمرية 36 -40 سنة بنسبة 19.6% تلتها الفئة العمرية من 31-35 سنة بنسبة 17.4% واخير الفئة العمرية اقل من 30 سنة بنسبة 8.7%.

جدول رقم (3) التوزيع التكراري لافراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
47.8%	22	بكالوريوس
6.5%	3	دبلوم فوق الجامعي
41.3%	19	ماجستير
2.2%	1	دكتوراه
2.2%	1	اخرى
100%	46	Total

يتضح من الجدول رقم (3) أنّ غالبية افراد العينة من حملة البكالوريوس بنسبة 47.8% تليها الافراد من حملة الماجستير بنسبة 41.3% تلتها الافراد من حملة الدبلوم فوق الجامعي بنسبة 6.5% واخير الافراد من حملة الدكتوراه والمؤهلات الأخرى بنسبة 2.2%، كما يتضح من ذلك أنّ 50% من افراد العينة تعلمهم فوق الجامعي مما يعني ارتفاع خلفية العينة العلمية مما ينعكس ايجابا على صحة ومنطقية إجاباتهم على اسئلة الاستبانة.

جدول رقم (4) التوزيع التكراري لافراد العينة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
82.6%	38	محاسبة
6.5%	3	إدارة
4.3%	2	مالية
4.3%	2	اقتصاد
2.2%	1	اخرى
100%	46	Total

يتضح من الجدول رقم (4) أنّ اغلب افراد العينة من تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 82.6% يليها تخصص الإدارة بنسبة 6.5% يليها تخصص المالية والاقتصاد بنسبة 4.3% بالتساوي أخيرا التخصصات الأخرى بنسبة 2.2% كما يتضح من مما سبق ان أكبر نسبة كانت لأفراد عينة المحاسبة مما يعني ارتفاع خلفية العينة العلمية في مجال التخصص مما ينعكس ايجابا على صحة ومنطقية إجاباتهم على اسئلة الاستبانة.

جدول رقم (5) التوزيع التكراري لافراد العينة وفق متغير الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
2.2%	1	مدير عام
8.7%	4	مدير مالي
21.7%	10	رئيس حسابات
17.4%	8	محاسب
30.4%	14	مراجع
10.9%	5	خبراء ومحللين ماليين بالسوق
8.7%	4	أخرى
100%	46	Total

يتضح من الجدول رقم (5) ان اغلب افراد العينة مراجعين بنسبة بلغت 30.4% يليها رؤساء الحسابات بنسبة 21.7% يليها المحاسبين بنسبة بلغت 17.4% يليها خبراء ومحللين ماليين بالسوق بنسبة 10.9% يليها المدراء الماليين والوظائف الأخرى بنسبة 8.7% بالتساوي واخيراً المدراء العاميين بنسبة 2.2% مما سبق يلاحظ ان معظم افراد العينة لهم خلفية علمية عن موضوع التقديرات المحاسبية مما ينعكس ايجابا على صحة ومنطقية إجاباتهم على اسئلة الاستبانة. كما أن خلفية المحللين الماليين والخبراء والتي ايضا تدعم صحة ومنطقية اجابات العينة على أسئلة الاستبانة.

جدول رقم (6) التوزيع التكراري لافراد العينة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	التكرار	فئات سنوات الخبرة
8.7%	4	5سنوات فأقل
26.1%	12	6 - 10 سنة
37.0%	17	11 - 15 سنة
10.9%	5	16 - 20 سنة
17.4%	8	20 سنة فأكثر
100%	46	Total

يتضح من الجدول رقم (6) ان سنوات الخبرة 15 - 11 سنة كانت الأكثر بين افراد عينة الدراسة بنسبة 37.0% تليها سنوات الخبرة 10 - 6 سنة بنسبة 26.1% تليها سنوات الخبرة 20 سنة فأكثر بنسبة 17.4% من بعدها سنوات الخبرة 20 - 16 سنة بنسبة 10.9% واخيرا سنوات الخبرة من 5 سنوات فأقل بنسبة 8.7% كما يتضح ان غالبية افراد العينة خبرتهم أكثر من 6 سنوات بنسبة إجمالية 91.3% مما يعني ارتفاع خلفية العينة في الممارسة العملية مما ينعكس ايجابا على صحة ومنطقية إجاباتهم على اسئلة الاستبانة.

اختبار الفرضيات

في هذا الجزء سيتم التحليل الوصفي لأسئلة الاستبيان ومن ثم اختبار فرضية الدراسة. نتائج اختبار فرضية الدراسة: لا توجد علاقة بين دقة التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية

جدول رقم (7): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات فرضية الدراسة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	رقم العبرة
.71424	4.3913	تلتزم الشركة بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها	1
.75916	4.1522	السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة في مجال التقديرات المحاسبية تطبق وفقاً لمبدأ الثبات.	2
.75916	4.1522	تفصح الشركات عن التغيير في السياسات المحاسبية وأثره على التقارير المالية	3
.80097	4.2609	تتبنى الشركة سياسة الحيطة والحذر في وضع التقديرات المحاسبية	4
1.2049	3.2826	تعتمد الشركة على الخبرة والحكم الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية	5
1.1302	3.4783	الاعتماد على الخبرة والحكم الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية ينتج عنه معلومات مضللة	6
.69644	4.2174	التحيز في التقديرات المحاسبية ينتج معلومات تتسم بعدم المصادقية والتمثيل الصادق	7
.82269	4.1087	التحيز في التقديرات المحاسبية يعمل على تضليل المستثمرين	8
.62939	4.2174	التحيز في التقديرات المحاسبية يوفر معلومات لا تتمتع بالموضوعية ولأيمكن التحقق منها بالتقارير المالية	9
.57189	4.3696	التحيز في تغير السياسة المحاسبية يؤثر في جودة التقارير المالية	10
.94409	4.3261	دقة التقديرات المحاسبية تؤثر على موثوقية معلومات التقارير المالية	11
.59831	4.3261	الثبات في معالجة التقديرات المحاسبية يوفر معلومات قابلة للفهم.	12
.65828	4.5000	عدم الثبات في التقديرات المحاسبية والتلاعب بها يفقد معلومات القوائم والتقارير المالية خاصية القابلية للمقارنة	13
.62786	4.3043	الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يوفر معلومات تلبى احتياجات مستخدمي التقارير المالية	14
.58525	4.4565	دقة التقديرات المحاسبية توفر معلومات ذات قيمة تنبؤية	15
.89362	4.1522	دقة التقديرات المحاسبية في قيم الأصول تؤثر على المركز المالي للشركة	16
1.0884	3.5652	تقوم سياسة الشركة على إعادة تقييم الأصول المستهلكة دفترياً بدلاً من معالجتها بالقيمة التذكارية	17
.83290	4.1304	تستخدم الشركة مبدأ التكلفة التاريخية للإفصاح عن أصولها	18
.95705	3.8696	استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر إيجاباً على جودة الإفصاح لما يتوافر به من صدق وموضوعية في قيم الأصول	19
1.1051	3.3913	استخدام القيمة العادلة يؤثر سلباً على جودة التقارير المالية لما فيها من تقدير متحيز	20
1.1053	4.0217	دقة تقدير المخصصات تؤثر على جودة معلومات التقارير والقوائم المالية	21
.51873	4.3261	التحيز في تقدير الإهلاك وعمر الأصل الافتراضي للأصول يؤثران على جودة معلومات التقارير والقوائم المالية	22
.94817	4.1087	تغير طريقة تقييم المخزون تؤثر سلباً على جودة معلومات التقارير والقوائم المالية	23

من الجدول رقم (7) نجد أن جميع العبارات يزيد متوسطها عن متوسط كل عبارة وهو (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة الدراسة على غالبية عبارات فرضية الدراسة، حيث جات العبارة الثالثة عشر الخاصة بي عدم الثبات في التقديرات المحاسبية والتلاعب بها يفقد معلومات القوائم والتقارير المالية خاصية القابلية للمقارنة في الترتيب الأول إذا بلغ المتوسط الحسابي لها (4.5) وانحرافها معياري بلغ (0.65). بينما جات العبارة الخامسة الخاصة بي تعتمد الشركة على الخبرة والحكم الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية في الترتيب الأخير إذا بلغ المتوسط

الحسابي لها (3.28) وانحرافها المعياري (1.2049). ولتحقق من ذلك تم استخدام اختبار One sample T test للإجابات الخاصة بعينة الدراسة على عبارات الفرضية.

جدول رقم (8) النسب والتكرارات لعبارات فرضية الدراسة

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارة
0	2	0	22	22	تلتزم الشركة بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها
0%	4.4%	0%	47.8%	47.8%	
0	1	7	22	16	السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة في مجال التقديرات المحاسبية تطبق وفقاً لمبدأ الثبات.
0%	2.2%	15.2%	47.8%	34.8%	
0	2	4	25	15	تفصح الشركات عن التغيير في السياسات المحاسبية وأثره على التقارير المالية
0%	4.3%	8.7%	54.3%	32.6%	
0	2	4	20	20	تتبنى الشركة سياسة الحيطة والحذر في وضع التقديرات المحاسبية
0%	4.3%	8.7%	43.5%	43.5%	
3	10	13	11	9	تعتمد الشركة على الخبرة والحكم الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية
6.5%	21.7%	28.3%	23.9%	19.6%	
2	8	11	16	9	الاعتماد على الخبرة والحكم الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية ينتج عنه معلومات مضللة
4.3%	17.4%	23.9%	34.8%	19.6%	
0	2	1	28	15	التحيز في التقديرات المحاسبية ينتج معلومات تتسم بعدم المصادقية والتمثيل الصادق
0%	4.3%	2.2%	60.9%	32.6%	
1	2	1	29	13	التحيز في التقديرات المحاسبية يعمل على تضليل المستثمرين
2.2%	4.3%	2.2%	63%	28.3%	
0	0	5	26	15	التحيز في التقديرات المحاسبية يوفر معلومات لا تتمتع بالموضوعية ولأيمكن التحقق منها بالتقارير المالية
0%	0%	10.9%	56.5%	32.6%	
0	0	2	25	19	التحيز في تغيير السياسة المحاسبية يؤثر في جودة التقارير المالية
0%	0%	4.3%	54.3%	41.3%	
2	0	3	17	24	دقة التقديرات المحاسبية تؤثر على موثوقية معلومات التقارير المالية
4.3%	0%	6.5%	37%	52.2%	
0	0	3	25	18	الثبات في معالجة التقديرات المحاسبية يوفر معلومات قابلة للفهم.
0%	0%	6.5%	54.3%	39.1%	
0	1	1	18	26	عدم الثبات في التقديرات المحاسبية والتلاعب بها يفقد معلومات القوائم والتقارير المالية خاصية القابلية للمقارنة
0%	2.2%	2.2%	39.1%	56.5%	
0	1	1	27	17	الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية يوفر معلومات تلبي احتياجات مستخدمي التقارير المالية
0%	2.2%	2.2%	58%	37%	
0	0	2	21	23	دقة التقديرات المحاسبية توفر معلومات ذات قيمة تنبؤيه
0%	0%	4.3%	45.7%	50%	
2	0	3	25	16	دقة التقديرات المحاسبية في قيم الاصول تؤثر على المركز المالي للشركة
4.3%	0%	6.5%	54.3%	34.8%	
3	3	14	17	9	تقوم سياسة الشركة على إعادة تقييم الاصول المستهلكة دفترياً بدلا من معالجتها بالقيمة التذكارية
6.5%	6.5%	30.4%	37%	19.6%	

0	3	4	23	16	تستخدم الشركة مبدأ التكلفة التاريخية للإفصاح عن أصولها
0%	6.5%	8.7%	50%	34.8%	
2	2	6	26	10	استخدام مبدأ التكلفة التاريخية يؤثر إيجاباً على جودة الإفصاح لما يتوافر به من صدق وموضوعية في قيم الأصول
4.3%	4.3%	13%	56.5%	21.7%	
2	9	11	17	7	استخدام القيمة العادلة يؤثر سلباً على جودة التقارير المالية لما فيها من تقدير متحيز
4.3%	19.6%	23.9%	37%	15.2%	
2	4	3	19	18	دقة تقدير المخصصات تؤثر على جودة معلومات التقارير والقوائم المالية
4.3%	8.7%	6.5%	41.3%	39.1%	
0	0	1	29	16	التحيز في تقدير الاهلاك وعمر الأصل الافتراضي للأصول يؤثران على جودة معلومات التقارير والقوائم المالية
0%	0%	2.2%	63%	34.8%	
0	4	6	17	19	تغير طريقة تقييم المخزون تؤثر سلباً على جودة معلومات التقارير والقوائم المالية
0%	8.7%	13%	37%	41.3%	

يشير الجدول رقم (8) الي التوزيع النسبي لأفراد عينة الدراسة حول عبارات فرضية الدراسة التي تنص على عدم وجود علاقة بين دقة التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية ولاحظ الباحثون ان اراء أفراد العينة في العبارات الثلاثة والعشرون المكونة لفرضية الدراسة تنحصر في الموافقة بشدة والموافقة مع نسب ضعيفة وتكاد تنعدم في بعض العبارات في عدم الموافقة بشقيها وذلك يشير الى الرأي الإيجابي حول ما ورد في العبارات بان هنالك علاقة بين دقة التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية.

جدول رقم (9) يوضح نتائج اختبارات للعينة الواحدة لعبارات فرضية الدراسة

69 = قيمة الاختبار					
الانحراف المعياري	المتوسط	اختلاف المتوسطات	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة ت
8.27641	94.1087	25.1087	.000	45	20.576

يتضح من الجدول رقم (9) أن اختبار t دال إحصائياً لجميع عبارات فرضية الدراسة حيث بلغ متوسط أفراد العينة (94.1087) بينما متوسط المقياس (69)، والانحراف المعياري (8.27641)، حيث أكدت قيمة (ت) والتي بلغت (20.576) تلك الدلالة حيث كان دالاً إحصائياً بقيمة (0.000) وهي قيمة أقل من (0.05) لصالح أفراد العينة. وهذه النتائج تثبت صحة الفرض البديل الدال على: وجود علاقة بين دقة التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية وترفض فرض عدم الدال على: عدم وجود علاقة بين دقة التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية

خامساً: النتائج والتوصيات

النتائج:

بعد دراسة الأدبيات والدراسات السابقة اتضح للباحثين ما يلي:

1. تعد التقديرات المحاسبية جزء رئيساً في عملية إعداد التقارير المالية واستخدامها في تزايد مستمر في ظل الاتجاه نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
2. يعد الإفصاح عن دقة التقديرات المحاسبية عن السنوات السابقة منهجاً لتحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية للسنوات اللاحقة.
3. التحيز في التقديرات المحاسبية ينتج عنه بعض الآثار السلبية والتي تتمثل في:

- أ. انخفاض منفعة التقارير المالية.
- ب. انخفاض في جودة التقارير المالية وموثوقيتها.
4. هنالك مجموعة من الآليات لضبط ظاهرة التحيز في اعداد التقديرات المحاسبية وهي:
 - أ. تفعيل حوكمة الشركات
 - ب. ضبط معايير المحاسبة
 - ج. الإفصاح عن التغيير في السياسات المحاسبية واسبابه

بعد استطلاع آراء عينة الدراسة وتحليلها فيما يتعلق بمدى إسهام دقة التقديرات المحاسبية في تحسين جودة التقارير المالية اتضح للباحثين من وجه نظر العينة أن:

1. توجد علاقة بين دقة التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية.
2. لا تزال الكثير من الشركات السودانية المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية تعتمد على الخبرة والتقدير الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية.
3. عدم الثبات في التقديرات المحاسبية والتلاعب بها يفقد معلومات القوائم والتقارير المالية خاصية القابلية للمقارنة.
4. الاعتماد على الخبرة والحكم الشخصي في وضع التقديرات المحاسبية ينتج عنه معلومات عديمة الفائدة إن لم تكن مضللة.
5. التحيز في التقديرات المحاسبية يوفر معلومات لا تتمتع بالموضوعية والتمثيل الصادق ولا يمكن التحقق منها بالتقارير المالية.
6. دقة التقديرات المحاسبية توفر معلومات ذات قيمة تنبؤية.
7. دقة التقديرات المحاسبية تؤثر على موثوقية معلومات التقارير المالية.
8. التحيز في تقدير الأهلاك وعمر الأصل الافتراضي للأصول يؤثران على جودة معلومات التقارير والقوائم المالية.
9. دقة تقدير المخصصات تؤثر على جودة معلومات التقارير والقوائم المالية.

التوصيات:

بناء على نتائج البحث يوصي الباحثون بالتوصيات التالية:

1. ضرورة تحري الدقة والابتعاد عن التحيز والحكم الشخصي في معالجة التقديرات المحاسبية وذلك لما لها من تأثير سلبي على جودة التقارير المالية.
2. ضرورة تفعيل قواعد حوكمة الشركات بشركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية لضبط عملية التقديرات المحاسبية.
3. ضرورة اصدار قواعد ملزمة تركز على الإفصاح الإلزامي في الإيضاحات المتممة عن التقديرات المحاسبية في الجوانب التالية:
 - أ. طبيعة التقديرات المحاسبية.
 - ب. أخطاء التقديرات السابقة.
 - ج. تأثير خطأ التقديرات المحاسبية على صافي أرباح الشركة في السنوات السابقة.
4. ضرورة تحري الدقة والموثوقية في معالجة التقديرات المحاسبية.
5. ضرورة فرض عقوبات من الجهات المنظمة على الشركات فيما يتعلق بعدم الالتزام بالإفصاح عن مستوى دقة التقديرات المحاسبية.

المصادر والمراجع:

1. اليباري، هشام فاروق، 2012م، مدى فاعلية لجان المراجعة وكفاية مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة طنطا.
2. الشيرازي، عباس مهدي، (1990)، نظرية المحاسبة، الكويت: ذات السلاسل للنشر والتوزيع.
3. دهمان، أسامة كمال، (2012)، فاعلية نظم المعلومات المحوسبة في تحقيق جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة.
4. حمدان، علام محمد موسي، (2011)، أثر التحفظ في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية، مجلة دراسات، العلوم الإدارية الجامعة الأهلية مملكة البحرين، المجلد الثامن والثلاثون، العدد الثاني.
5. حنان، رضوان حلوة، (2009)، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية، عمان: دار وائل للنشر.
6. يوسف، أحمد محمد، 1999م، أثر الاختلاف في التقديرات المحاسبية على دلالة القوائم المالية، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر.
7. مطر، محمد والسيوطي، موسي، (2008)، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والافصاح، الطبعة الثانية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
8. مرسي، كريم محمود كامل، 2012م، دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تفعيل مراجعة التقديرات المحاسبية في القوائم المالية، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها.
9. سلامة، صلاح حسن على، 2013م، إطار مقترح لتطوير مناهج تحسين مستوى التقديرات المحاسبية وانعكاسات ذلك على موثوقية القوائم المالية، دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، العدد الأول.
10. عبد الباسط، محمد السيد، 2003م، استخدام نظم الخبرة في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية مع دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
11. عبد الوهاب، وائل محمد، 2011م، أثر القيم الدينية بمنظمات الاعمال ذات الصلة على تحسين جودة التقرير المالي، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجلد الخامس والثلاثون، العدد الثالث.
12. عبد الملك، احمد رجب، 2013م، قياس مدى تحقق الشفافية والافصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق الأسهم السعودي، دراسة تطبيقية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المجلد الرابع عشر، العدد الأول.
13. Dye , R. and Sridhar, S., 2007, The AL locational Effects of precision
14. Of Accounting Estimates, Journal of Accounting Research, 45, 4.
15. Hirst, D., Jackson, K. and Koonce, L., 2003 Improving Financial Reporting by revealing accuracy of prior estimates, Contemporary Accounting Research, 20, 1.
16. Kang, Y., 2013, Audit Committees, Propensity to Challenge Significal Accounting Estimates: The Joint Effects of Investor Sophistication and Anticipated Audit Report Transparency, working available at: <http://ssrn.com/abstract=1082884>.
17. Lev, B., Li, S. and Sougiannis, T., 2010, The Usefulness of Accounting Estimates for predicting Cash Flows and Earnings, Review of Alckking Studies, 15, 4.
18. Raubenheimer, E., 2008 the Effect of Estimates in Financial Statement, Master Theses, University of the Free State