جودة التقارير المالية (العوامل المؤثرة ووسائل القياس)
دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية

د/ بديع الدين ريشو
أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة
بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية
جودة التقارير المالية (العوامل المؤثرة ووسائل القياس) 
دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية 
د/ يحيى الدين ريشو

1. مقدمة في مشكلة البحث وأهميته ومنهجيته 

إنه أكبر أفلام في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية: تلك كانت النتيجة التي انتهت إليها إحدى الدراسات البحثية الحديثة (Waronkun & Ussahawanitchait, 2011).

تتعلق على إنخفاض رأس المال السوقي بما يقرب من 70 مليار دولار نتيجة الفضائح المالية التي لحقت بشركة Enron، حيث تم تحمل الأهم من خلال المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية، وهو ما أدى إلى إلقاء المضرة في العديد من المستثمرين والموظفين وأصحاب المعاشات.

وقد اتسعت نطاق الفضائح المالية، وبالتالي ازدادت قيمة الخسائر في رأس المال السوقي لتصل إلى 400 مليار دولار نتيجة القوائم المالية المضللة المقدمة من Worldcom, Qest, Tyco, and And Enron، وهذا بالإضافة إلى شركة Global Crossing الطبيعي بعد انفجار تلك الأزمات والفضائح المالية، أن تصبح جمودة المعلومات المحاسبية تحت المجهول مرة أخرى (Penman & Zhang, 2002).

ولقد جاء الإهتمام بجودة المعلومات المحاسبية إطلاقاً من أهمية المعلومات المحاسبية ذاتها، ليس فقط لحملة الأسهم، ولكن لمجتمع الأعمال بصفة عامة.

ومع تزايد ضغوط حملة الأسهم بعد الأزمات المالية فقد أصبحت هناك حاجة لملة لتوفر معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها في صناعة واتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وهو الأمر الذي جعل الأداء المحاسبي المحتفز منظمات الأعمال يحظى بإهتمام حملة الأسهم المجتمع بصفة عامة، وذلك على اعتبار أن الأداء المحاسبي المحتفز سوف يؤثر على كفاءة التقارير المالية من ناحية، وسوف يرتبط بكل من سمعة منظمات الأعمال وسلوكها الأخلاقي من ناحية أخرى (Mataira & van Peursem, 2010).
وأمام هذا الواقع الذي يعكس الفضيحة المالية، وتلك الضغوط التي تعكس قلق حملة الأسهم والمجتمع بصورة عامة، هذه النتائج التي تعكس تضييق مستخدمي المعلومات المحاسبية والتآليث السلبي على كفاءة سوق الأوراق المالية أمام هذا الواقع وتلك الضغوط.

وهذه النتائج لم يكن أمام الباحثين والجهات المهنية الدولية إلا أن تعظى أهمية غير مسبوقة من جانبها بقضية جودة المعلومات المحاسبية. ومن هنا تولت الدراسات خلال السنوات الأخيرة بعضاً تحدث عن جودة المحاسبة أو جودة القوائم Accounting Quality و Financial Reporting Quality، ولم يتوقف الأمر عند هذا الحد، بل أثدت الاهتمام وتسع نطاقاً من جانب بعض الباحثين ليشمل أيضاً على دراسة جودة الأرباح Earning Quality المحاسبية.


وتطرقت دراسات أخرى إلى تناول علاقة جودة التقارير المالية بكل من المحافظ Ismail & El bolok ، أو غير المحافظ Conditional Conservatism Conditional Conservatism من IFRC من ناحية ، وبالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS من Latridis 2011 ، ناحية أخرى Jara . et al. (2011) .

ووما هو جدير بالذكر أن قضية جودة التقارير المالية ظهرت لعقود طويلة تفرض نفسها على إهتمامات الباحثين حيث كان الاهتمام في البداية بإختيار محتوى المعلومات وظهر بعد ذلك اتجاه جديد.
اعتبارًا من سنة 1980 يركز على دراسة العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وربحية السوق (Ou & Penman, 1989), وبـالرغم من الاهتمام الملاحظ من جانب الباحثين بقضايا جودة التقارير المالية إلا أنه ومن خلال العديد من الدراسات يمكن القول أن هناك فجوة بحثية كبيرة بين ما هو متاح وما هو مطلوب، بين ما تم تقديمه بالفعل وما تحتاج إليه بيئة منظمات الأعمال، ولعل ما يؤكّد ذلك أنه على الرغم من اهتمام كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASA) وجامعة التقارير المالية (IASB) بجودة التقارير المالية إلا أن سباق ونتائج الدراسات السابقة يؤكد بشكل واضح أن كيفية قياس تلك الجودة، وكيفية تفعيلها مازال يمثل أهم المشاكل التي تحتاج إلى استمرار البحث حولها (Dechow & Dichev, 2002; Schipper & Vincent, 2003; Botosan, 2004).

وتؤكد أحدث الدراسات (Botosan, 2004) أن القياس المباشر لجودة التقارير المالية مازال يمثل مشكلة كبيرة ومركزة ويرجع ذلك لاختلاف وعدم تماثل اهتمامات المجموعات المختلفة من مستخدمي التقارير المالية. ومن هنا فقد رأت مجموعة أخرى من الدراسات أهمية القياس غير المباشر لجودة التقارير المالية مثل: إعادة إعداد القوائم المالية (Barth et al., 2008; Schipper & Vincent, 2003 & Cohen et al., 2004).

ومما يؤكّد تلك الفجوة البحثية أن الدراسات السابقة التي تناولت أثر تأثير المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) قد إنها إلى وجود نتائج متناقضة بشكل كبير. فينما إنها بعض هذه الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية، فإن البعض الآخر قد إنها إلى وجود علاقة سلبية، أو عدم وجود تلك العلاقة أساساً (al-Vander Meulen et al., 2007).

ويتضح مما سبق أن الدراسات العلمية السابقة رغم إهتمامها الواضح بقضايا جودة التقارير المالية إلا أن هذه الدراسات ورغم تعداً موضوعاتها، وإتسع نطاقها الجغرافي، واستداد نطاقها الزمني عبر سنوات عديدة، إلا أنها لم تتناول بشكل شامل وتكامل.
العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية، ووسائل قياسها، ومدى إختلاف الأهمية النسبية
لتلك العوامل، أو وسائل قياس باختلاف إهتمامات مستخدمي التقارير المالية.
وتأسسًا على ما سبق يمكن القول أن مشكلة البحث تتمثل في وضع إطار عام
للعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية وتحديد وسائل قياس تلك الجودة، وما هو أثر
تأثير بيئة الأعمال بما تشتمل عليه من أطراف متعددة في اهتماماتها ومختلفة في أولوياتها
على تلك العوامل وهذه المقاييس، وناماً مع ذلك فإن المسائل الرئيسية للبحث
تمثل فيما يلي:
(1) ما هي أهم النتائج التي انتهت إليها الجهود البحثية السابقة في مجال العوامل
المؤثرة في جودة التقارير المالية ووسائل قياسها؟
(2) ما هي أهم مجالات الإنفاق والإختلاف و المجالات التكامل والتنافض بين
الدراسات العلمية التي تناولت قضية جودة التقارير المالية؟
(3) ما هو الإطار العام للعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية وما هي
المقاييس المختلفة لقياسها؟
(4) هل تختلف الأهمية النسبية لتلك العوامل وهذه المقاييس في البيئة المصرية
باختلاف مستخدمي التقارير المالية وباختلاف ما يتخذونه من قرارات؟

وبالنسبة لما يمكن القول أن هذا البحث يهدف بصفة أساسية إلى وضع إطار عام
العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية، وتحديد الأساليب المختلفة لقياسها، واختبار
مدى إختلاف الأهمية النسبية لتلك العوامل وهذه المقاييس في البيئة المصرية باختلاف
مستخدمي القوائم المالية وما يتخذونه من قرارات.
ومع ناحية أخرى فإن أهمية أي بحث تتوقف على قيمة ما يقدمه من خدمات
للمجتمع، وللأطراف التي تسعي تلك الأبحاث لخدمتها، ومن ناحية أخرى فإن أهمية
جودة التقارير المالية تصبح من القضايا الأكثر إلحاهاً على الباحثين كلما تفرعت الأزمات
المالية أو توفرت مؤشرات على وجودها، وكذا اقتضت حميات مصالح مستخدمي
التقارير المالية وحماية أموالهم، وتشريع قراراتهم، تقديم معلومات محاسبية على درجة
كبيرة من الجودة.
وبذلك يمكن القول أن هذا البحث يكتسب أهميته في الواقع العملي إذنًا إلى أن الباحث يحاول من خلاله حماية مصالح مستخدمي المعلومات المالية في البيئة المصرية، وترشيد ما يتخذه من قرارات بناءً على تلك المعلومات، وذلك على اعتبار أنه من الصعب الحديث عن حماية تلك المصالح وترشيد هذه القرارات في ظل وجود تقارير مالية تفتقد جودة ما بها من معلومات، كما يكتسب البحث أهميته في الواقع النظري من أنه يتناول قضية بحثية مازال الجدل حولها قائمًا والاهتمام بها مستمرًا، والقصور البحثي فيها ملحوظة خاصة فيما يتعلق بوضع إطار عام للعوامل المؤثرة في جودة التقارير وتحديد المقياس الأول الأفضل لها في البيئة المصرية.

وفقاً لمنهجية البحث فسوف يتم أولاً تناول مفهوم جودة التقارير المالية وعلاقته بكل من: الجودة المحاسبية وجودة الأرباح المحاسبية، وبعد ذلك سيتم تناول الدراسات العلمية السابقة بالتحليل والتقييم تمهدًا لاشتقاق فروض البحث، وذلك قبل أن يتم تناول الدراسة الميدانية من حيث أهدافها وإجراءاتها ونتائجها، وفي النهاية سيتم تناول خلاصة البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة.

2- مفهوم جودة التقارير المالية

رغم تعدد الدراسات البحثية التي تناولت قضية جودة التقارير المالية واتساع نطاقها الجغرافي حيث شملت هذه الدراسات العديد من دول العالم، إلا أن مفهوم جودة التقارير المالية مازال مفهومًا غامضًا (Penman & Zhang، 2002) (Vague) حيث لا يوجد تعريف متفق عليه حتى الآن لجودة التقارير المالية (Verleun et al، 2011) ومن خلال قيام الباحث بتحليل مجموعة من الدراسات العلمية السابقة يمكن التفرقة بين أربعة إتجاهات تناولت مفهوم جودة التقارير المالية وقد جاءت هذه الإتجاهات متكاملة أحيانًا، ومتناقضة أحيانًا أخرى، وتتمثل هذه الإتجاهات الأربعة فيما يلي:
المفهوم جودة التقارير المالية (وأحيانًا جودة المحاسبة بصفة عامة) على ما تقدمه تلك التقارير للأطراف المستفيدة من خدماته، وكان واضحاً في تلك الدراسات أنه لا يمكن الحديث عن جودة التقارير المالية إلا إذا كانت لديها القدرة على مساعدة الأطراف المستفيدة على التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة للشركة (Biddle et al., 2009).

McDermott, 2011

ويستند أنصار هذا الإنجاز في تعريف جودة التقارير المالية إلى أن أهم أهداف التقارير المالية وفقاً لقاعدة المفاهيم الأساسية رقم (8) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية في سنة (1980) هو مساعدة المستثمرين الحاليين المحتملين على التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة للشركة (McDermott, 2011). وبذلك، يرى أنصار هذا الإنجاز أن جودة التقارير المالية تتطلب أيضاً أن تقوم الشركات من خلال تلك التقارير بتوفير معلومات لحملة الأصول حول الخسائر، وحالات الفشل المالي، والأحداث المالية غير الملاءمة على أن تكون تلك المعلومات على درجة عالية من القابليتة للتحقيق.

Intelligent Decision (2011) بما يسمح للمستثمرين بإتخاذ القرارات الذكية

ويضيف أيضاً أنصار هذا الإنجاز أن جودة التقارير المالية لا تتطلب فقط تقديم معلومات سباق ذكره، وإنما تتطلب أيضاً أن تقوم هذه التقارير المعلومات التي من شأنها أن تساعد على تحسين كفاءة الاستثمار. Investmen Efficiency هي تلك التقارير التي لا تؤدي إلى استثمار أعلى أو أقل مما يجب (Biddle et al., 2009). وتشير بعض الدراسات في سياق هذا الإنجاز أن جودة التقارير المالية يقصد بها مدى دقة معلومات تلك التقارير في ظل (Ninlaphay & Ussahawanitchakit, 2011) وحقيقة موقعها الإقتصادي ونتائج أعمالها (Barth et al., 2008) في فصل المواقف. والمعلومات المحاسبية سوف ترتبط وتؤثر على كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل والدف콘 (Verleun et al., 2009) وما يستدعي استخدام مقياس مختلف للحكم على جودة التقارير المالية.
لا يوجد نص يمكن قراءته بشكل طبيعي من الصورة المقدمة.
الاتجاه الثالث: ويأتي الإتجاه الثالث والذي يتم من خلاله تعريف مفهوم جودة التقارير المالية بمدى إلتزام الشركات بكل معايير المحاسبية والتشريعات القانونية التي يحسب عليها الممارسة العالمية (Waroonkun & Ussahawanitchakkit, 2011), حيث حاولت بعض الدراسات إختبار تأثير الإلتزام بالمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) على جودة المعلومات المحاسبية (Jara et al., 2011, Chen et al., 2010).

الاتجاه الرابع: وفي ظل هذا الإتجاه يضح أن جودة التقارير المالية تقتصر إلى حد بعيد على إخفاق مستوى إدارة الأرباح بما يتزامن مع تلك الدراسات أن التقارير المالية الأعلى جودة هي تلك التقارير التي تتبعها على عمليات أقل تmithيد المدخل أو إدارة الأرباح أو إخفاقات القناعات المطلقة للاستحقاق غير العادى (Lang et al., 2003, Leuz et al., 2006, Jones et al., 2008, Aboody et al., 2005, Bharath et al., 2008, Francis et al., 2008).

ويستند أحفاد هذا الإتجاه في رؤيتهم لجودة التقارير المالية إلى أن الأرباح السنوية يمكن تقسيمها إلى أرباح تنطوي على تدفقات نقدية، وآخرى ترتبط بالاستحقاق غير العادي وترفع جودة الأرباح، وبالتالي جودة التقارير. Sloan, 1996, ويشيرudy أن تذهب بعض الدراسات التي تنتمي إلى هذا الإتجاه إلى التأكيد أيضاً على أن التقارير المالية الأعلى جودة هي التقارير التي تتبعها على درجة أكبر من التحفظ المحاسبية والذي يقصد به وفقا لإحدى الدراسات الاعتراف السريع بالأخطار السببية بالمقارنة بالأخذ الجيدة (Choi & Pae, 2011), وتضيف دراسات أخرى أن التقارير المالية الأكثر جودة هي تلك التقارير التي تتبعت عليها إخفاقات نمطية عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم (Ball & ShiVakumar, 2005).
ويتفق الباحث مع مفهوم جودة التقارير المالية وفقًا لما جاء في الدراسات المتعلقة بالاتجاه الأول وذلك على اعتبار أن جودة التقارير المالية يجب التعامل معها باعتبارها منتج يتم تقديمه للعميل (وهو هنا مستخدمي التقارير المالية) وذلك فلا يكاد أن يقدم هذا المنتج للعميل كل ما يساعد على تحقيق أهدافه، وتوفير قدر كبير من الرضا لديه، فضلاً عن أن الأراء الواردة في بقية الاتجاهات وكما يرى الباحث لا تعتبر رؤية جديدة أو مختلفة لمفهوم جودة التقارير المالية وإنما هي متطلبات ضرورية لتحقيق مفهوم الجودة طبقًا لدراسات الإتجاه الأول، ومعنى آخر فإن التقارير المالية حتى تكون لديها القدرة على أن تعكس حقيقة الأوضاع الاقتصادية للشركة فلا بد من الالتزام بالمعايير المحاسبية، تجنب أو تنفيذ عمليات إدارة الأرباح بكافة أساليبها ومداها.

ومن ناحية أخرى، وبحسب النظر عن المفهوم المستخدم لجودة التقارير المالية، فإن الباحث يرى أن جودة التقارير المالية لا تتوقف فقط على السلوك الأخلاقي من جانب الإدارة، ولا على مستوى إتجاه فريق المحاسبين الذين يقومون بإعدادها، وإنما تتوقف أيضاً بشكل كبير على ما تطوي عليه التشريعات القانونية، والمعايير المحاسبية من مجالات وثغرات وبدائل للإختيار يمكن من خلالها أن يكون من السهل على الإدارة أن تتلاعب بجودة التقارير المالية، بمعنى آخر فإن الباحث يرى أن البيئة التشريعية والمهنية هي الأكثر تأثيراً في جودة التقارير المالية بالمقارنة بسلوك الإدارة.

3- الدراسات السابقة:

بتناول الباحث فيما يلي مجموعة من الدراسات السابقة التي أجريت في السنوات الثلاث الأخيرة، والتي تتعلق بقضية جودة التقارير المالية، ولقد تم تقسيم هذه الدراسات إلى أربعة مجموعات على النحو الآتي:

أولاً: دراسات تناولت أكثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية

اعتبارًا من أول يناير سنة 2005، ومنه—فقًدة إهتمام بعض الدراصات باختبار أثر الإلتزام بهذا القانون على الجودة المحاسبية، وفي سياق هذا الاهتمام جاءت دراسة (Chen et al., 2010)، وقد كشفت الأسس مقارنة الجودة المحاسبية لبعض الشركات التي تنتمي إلى 15 دولة من دول الاتحاد الأوروبي قبل وبعد الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية في سنة 2005. وترى الدراسة أن من أهم ما يميزها عن الدراسات التي سبقتها ما يلي:

1. استخدام عينة كبيرة من الشركات العامة التي تنتمي إلى 15 دولة (1) مما يجعل نتائجها نقل التعميم، على خلاف ما إنتمى إليه الدراسات السابقة حيث إكتفت تلك الدراسات بأن نطاق تطبيقها قد اقتصر على دولة واحدة فقط، كما أن هذه الدراسة قد استخدمت بيانات تغطي السنوات الثلاث الأولى بعد الإلتزام بالمعايير الدولية على عكس ما قامت به الدراسات السابقة والتي اكتفت باستخدام بيانات تغطي سنة (أو سنين) فقط بعد الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية.
2. استخدام مقاييس متعددة لقياس الجودة المحاسبية بدلاً من استخدام مقياس واحد وهو ما تمثل عليه أساس الدراسات السابقة، وتشمل هذه المقاييس (المؤشرات) في تمييز الدخل، إدارة الأرباح، Managing Earning Toward Targets الاستحقاقات، Accruals Quality، توقف الاعتراف بالخسائر، Timely Loss، القيمة المطلقة للإثبات التقديرية، Recognition Absolute Discretionary Accruals.

ولقد إنتهت الدراسة إلى أن معظم مؤشرات أو مقاييس الجودة المحاسبية قد أصبحت أفضل بعد الإلتزام بالمعايير الدولية في دول الاتحاد الأوروبي، حيث تؤكد النتائج انخفاض عمليات إدارة الأرباح، انخفاض قيمة الاستحقاقات التقديرية، ارتفاع جودة الاستحقاقات، من بين الدول التي شملتها الدراسة: أستراليا، الدنمارك، فنلندا، ألمانيا، أيرلندا، إيطاليا، لوكسمبورج، إسبانيا، المملكة المتحدة، فرنسا، اليونان، البرتغال.
بالإضافة إلى ذلك فقد أوضحت النتائج أن الإدارة قد قامت بعمليات أكبر لتمهيد السد ، كما قامت بالإعتراف بخسائر أكبر في وقت أقل بعد الالتزام بالمعايير الدولية. ولذا فقد تمثل النتيجة النهائية للدراسة في أن إجلاء المعايير الدولية محل المعايير المحلية سيكون له آثار أضافية على جودة التقارير المالية . Standards
وفي السياق ذاته جاءت دراسة (Jara et al (2011) والتي استهدفت تحديد مدى اختلاف جودة التقارير المالية باختلاف نوعية معايير المحاسبة المطبقة ، وبشكل أكثر تحديدا فقد إعلم دراسة بتحديد مدى اختلاف جودة التقارير المالية إذا تم إعدادها وفقا للمعايير الدولية عنها في حالة إعدادها وفقا للمعايير المحلية.
وبشكل كمي فقد تم تحديد الفروق في مستوى جودة التقارير المالية في ظل إعدادها وفقا لكل نوع من أنواع المعايير المشارك إليها عن طريق استخدم مجموعة محددة من النسب المالية وتحديد الفروق في قيمتها ودلالتها وذان ذلك من خلال تحليل القوائم المالية لعينة من الشركات الميدية ببورصة الأوراق المالية أسبانيا ، حيث تم اختيار عينة من الشركات التي تعمل في قطاع البنوك والقطاع المصرفية ، وذلك على اعتبار أن هذه النوعية من الشركات تخضع لمعايير تتعلق بها فقط ، وتشير الدراسة إلى أن جودة المعلومات المالية تعتبر من القضايا البحثية الهامة ، وتؤكد على ذلك بأن الاهتمام بها قد بدأ منذ عام 1960 ومازال مستمرا حتى الآن .
وقد إنتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يتفق مع نتائج الدراسة السابقة من أهمها: اختلاف نتائج النسب المالية ودلالتها تلك النسب باختلاف معايير التقارير المالية المستخدمة . وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف نوعية معايير التقارير المالية المطبقة ، وتوفر الدراسة على وجود مجموعة من الإعتبارات يجب اخذها في الحسبان حتى يمكن استخدام النسب المالية كمقياس لمدى جودة التقارير المالية .

ثانيا: دراسات تناولت علاقة خصائص المعلومات وإدارة الأرباح بجودة التقارير المالية

اهتممت دراسة (Beest et al (2009 بكيفية قياس جودة التقارير المالية .

Financial Reporting Quality

160
من خلال وضع مقياس شامل يعتمد على الخصائص النوعية كما تم تعريفها في سنة 2008 بمعرفة مجلس معايير المحاسبة الدولي (FASB) وكذلك مجلس معايير المحاسبة المالية (IASP) في سنة 2009، وذلك على اعتبار أن التقييم الشامل لجودة التقارير المالية وكما ترى الدراسة سوف يؤدي إلى تحسين القرارات الإقتصادية مستخدمي تلك التقارير.

وقد تم تقسيم الخصائص النوعية إلى مجموعتين: تمثل المجموعة الأولى في الخصائص التي ترى الدراسة أنها على درجة كبيرة من الأهمية في تحديد محتوى معلومات التقارير المالية وتتضمن هذه المجموعة خصائص الملاءمة وأمانة الاعتراف، أما المجموعة الثانية فقد تمثلت في خصائص التي ترى الدراسة أنه يمكن من خلالها تحسين مفتحة القرار وفي تتضمن خصائص القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة، والوقتية، وشير الدراسة إلى أنه بإستثناء خاصية الوقتية فإن كل خاصية من الخصائص الأخرى يمكن قياسها من خلال مجموعة من العناصر، وعلى سبيل المثال فإن خصائص الملاءمة أمانة الاعتراف يمكن قياسها من خلال تحديد ما إذا كانت القوانين والمعايير المالية تتعلق بوضوح كل من: الافتراضات والتقديرات، الطرق والانتهارات التي تم إنتاجها من بين المبادئ المحاسبية المختلفة، الأحداث الإيجابية والسلبية، قواعد الحوكمة، والقرارات المنطقي للمراجع.

وحتى يتم تقييم جودة التقارير المالية فقد تم إعطاء درجة معيارية (نتروج مابين 1 و5 درجات) لكل عنصر من العناصر التي يتم من خلالها قياس كل خاصية، ومن خلال ذلك يتم الوصول إلى الدرجة النهائية لكل خاصية وبالتالي لكل الخصائص، ومستوى جودة التقارير المالية كلها، ونظرًا لأن المجموعة الأولى من الخصائص هي الأكثر أهمية كما ترى الدراسة استنادًا إلى رأي كل من مجلس معايير المحاسبة الدولي (FASB) في سنة 2009، و مجلس معايير المحاسبة المالية (IASP) في سنة 2008، فقد تم إعطاء هذه المجموعة من الخصائص وزن نسبي أعلى من خصائص المجموعة الثانية. وقد أوضحت الدراسة تقييماً عاماً لوسائل قياس جودة التقارير المالية في ظل الدراسات التي سبقتها وهو ما يوضح من الجدول رقم (1)
<table>
<thead>
<tr>
<th>الخاصية النموذجية</th>
<th>ملائمة عناصر محددة في التقرير السنوي</th>
<th>احتياجات (أدبيات القيمة Value Literature)</th>
<th>نماذج الاستيفاق</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>فحص مدى استفادة القرارات من معلومات التقارير المالية بعد تفعيل الخصائص النوعية</td>
<td>اختيار عناصر محددة في التقرير السنوي</td>
<td>اختبار العلاقة بين عائد الأرباح التعطيدي وشكل الأرباح</td>
<td>فحص مسنىودا إدارة الأرباح كمؤشر لجودة الأرباح</td>
</tr>
<tr>
<td>التółكنز على جودة التقارير المالية</td>
<td>التركيز على جودة التقارير المالية</td>
<td>مهولة القياس نسبياً ويخدم رؤية قياس مباشر لجودة التقارير المالية</td>
<td>السهولة النسبية لجميع البيانات اللازمة لقياس جودة الأرباح</td>
</tr>
<tr>
<td>القياس المبادئ</td>
<td>الصعوبة التعامل مع معرفات القياس</td>
<td>الصعوبة التعامل مع العناصر المختارة</td>
<td>الهوايا</td>
</tr>
<tr>
<td>العناصر المختارة</td>
<td>التركيز فقط على القياس المبادئ</td>
<td>التركيز على إدارة الأرباح</td>
<td>العيوب</td>
</tr>
<tr>
<td>مقياس غير مباشر لجودة التقارير المالية</td>
<td>مقياس غير مباشر لجودة التقارير المالية</td>
<td>لا يقدم رؤية حول الحد الفاصل بين الاضرار والتوقعات والفهامة والكفاءة</td>
<td>الصعوبة تغليف</td>
</tr>
</tbody>
</table>


وبتحليل وتقييم ما جاء في سياق الدراسة وما إنتهت إليه من نتائج يمكن ملاحظة ما يلي:
(1) إن هذه الدراسة لم تتم فقط بكيفية قياس جودة التقارير المالية، وإنما اهتمت أيضاً بكيفية تفعيل وتطبيق هذا القياس، حيث تؤكد الدراسة أن أهمية التطبيق

-162-
تنبع من وجود العديد من العوامل والمعلومات ومتطلبات التقييم المختلفة التي يمكن من خلالها الحكم على جودة التقارير المالية.

(2) تؤكد الدراسة أنه من الصعب وضع مقياس واحد يحظى بالقبول العام من جانب الفئات المختلفة لمستخدمي التقارير المالية، وذلك على اعتبار أن كل فئة من هذه الفئات لها المعلومات التي تناسبها، وبالتالي معايير الجودة التي تلائمها. ومن هنا تؤكد الدراسة أيضاً أن البعض قد ينظر إلى جودة الأرباح من منظور مستوى ما ثم من عمليات إدارة الأرباح، والبعض الآخر قد ينظر لها من منظور مدى إعادة إعداد التقارير المالية، وهل تم ذلك في الوقت المناسب أم لا.

(3) تؤكد الدراسة أن الأبحاث التجريبية السابقة قد إنتهت إلى نتائج متناقضة حول مدى تأثير الإلتزام بالمعايير والمبادئ المحاسبية على جودة التقارير المالية، وعلى سبيل المثال فإن بعض الدراسات قد انتهت إلى أن القوائم المالية التي تم إعدادها وفقاً للمعايير الأمريكية قد جاءت أعلى جودة من القوائم المالية التي تم إعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، بينما في دراسات أخرى كانت الاختلافات في مستوى الجودة ضئيلة بحيث يكون من الصعب أخذها في الاعتبار.

(4) أنتهت الدراسة إلى التأكيد على أن جودة التقارير المالية لا تتأثر فقط بمدى تطبيق معايير المحاسبة أو خصائص المعلومات المحاسبية وإنما تتأثر أيضاً بمجموعة من العوامل الأخرى والتي تحكم عملية التقييم النهائي لجودة التقارير، ومنها المعايير المحاسبية المطبقة، وبيئة التطبيق، وال مليار القانوني، وحجم الشركة، وطبيعة الصناعة.

وقد أوصت الدراسة في نهايتها بضرورة إجراء بحوث أخرى مستقبليّة باستخدام فدر أكبر من العينات حيث ترى الدراسة أن من أهم حدودها أنه قد تم إجراء الدراسة على عينة صغيرة نسبياً.
وعلى جانب آخر فقد جاءت دراسة (Latridis, 2011) لتهتم بإختبار العديد من العلاقات، وبحث الكثير من التساؤلات البحثية، فهي من ناحية تهتم بإختبار وتحديد دوافع الشركات في المملكة المتحدة عند قيامها بالترقير عن مستوى من الإصلاح المحاسبي مرتبط أو منخفض الجودة، كما أنها تختبر العلاقة بين القوائم المالية المشروعة وممارسات إدارة الأرباح، وبالإضافة إلى ذلك فقد تناولت الدراسة أيضاً اختبار العلاقة بين جودة التقارير المالية وأحد القواعد المحاسبية والمتضمن في التحفظ المحاسبي بقائمه المشروعة وغير المشروعة.

ووفقاً للدراسة فإن التحفظ المحاسبي يشير إلى أن المحاسب سوف يحتاج إلى درجة أكبر من إمكانية التحقق حتى يمكن له أن يعترف بالأرباح الجيدة كأرباح، وذلك على عكس الحال عند الإعتراف بالأرباح السيئة كخسائر، وعلى ذلك واتساعاً مع الدراسات المحاسبية التي سبقتها فإن الدراسة ترى أن التحفظ بصفة عامة يمكن تقسيمة إلى نوعين هما التحفظ المشروط وغير المشروط ويزيد بالتحفظ المشروط عدم التقرير عن الأرباح. 

E.g. Verification Good News الجيدة إلا إذا توافرت درجة أعلى من إمكانية التحقق وذلك على خلاف التحفظ غير المشروط والذي يقيد به الإعتراف المبكر بالخسائر بصرف النظر عما إذا كانت الأخبار سيئة أم جيدة، ومن أبرز مجالات تطبيق تقييم المخزون السلمي واختيار طريقة الإهداء.

ولقد جاءت فروض الدراسة ليتم من خلالها إفتراض أن الشركات التي تقوم بإصلاح محاسبي مرتبط الجودة سوف يكون لديها اختلافات جوهرية عن الشركات التي تقوم بإصلاح محاسبي منخفض الجودة، كما سيكون لديها ممارسات أقل لإدارة الأرباح (الاستحقاق التقديرى أقل)، بالإضافة إلى أنها سوف تستخدم التحفظ المشروط بشكل أكبر مما يتم به استخدام التحفظ غير المشروط.

وقد انتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها ما يلي:

(1) تختلف الشركات التي تقدم تقارير وقوائم مالية عالية الجودة اختلافاً جوهرياً عن غيرها من الشركات، حيث تتميز تلك الشركات بأنها كبيرة الحجم، ولديها

164
حصة كبيرة في السوق، وتحقق نتائج مالية جيدة، ولديها القدرة على تحقيق قدر أكبر من الربحية والسهولة وهو ما يجعل هذه الشركات لديها القدرة على التأثير الإيجابي في تصورات المستثمرين عن الشركة.

(2) إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح بشكل ملحوظ لدى هذه الشركات وذلك بالمقارنة بالشركات الأخرى.

(3) تقوم هذه الشركات بتطبيق التحفظ المحاسبي المشروط وغير المشروط بشكل أكثر تفاوتًا ومتطلبات جودة التقارير المالية وذلك بالمقارنة بالشركات التي تتميز بإنخفاض مستوى جودة الإفصاح بقوانينها وتقاريرها المالية، كما أن الإفصاح المشروط لديها يرتبط عكسياً بالإفصاح غير المشروط.

(4) يؤدي تغيير الإدارة بهذه الشركات إلى تحسين جودة الإفصاح في قوائمها وتقاريرها المالية لأن الإدارة الجديدة سوف تسعى لتحسين تصورات الأطراف ذات الصلة عن كفاءتها الإدارية.

(5) تتعاقد هذه الشركات مع أخرى شركات المراجعة الأربعة الكبرى مما يزيد ثقة المجتمع في عدالة قوائمها المالية.

وتؤكد على أهمية التحفظ المشروط وغير المشروط، وتعيد Conditional and unconditional Conservatism عند جديد الحديث، وتعتبر Dr. Ismail & El-Bolok. دراسة 2011، لتهتم باختبار أثر التحفظ الشروط وغير الشروط على كل من جودة الأرباح وأسعار الأسهم، وبلاحظ أن هذه الدراسة قد أخذت بمفهوم نوعية التحفظ يختلف عما أخذته الدراسة السابقة تناولها، حيث ترى الدراسة أن التحفظ المشروط يقصد به تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية التي يتم من خلالها الاعتراف السريع بالأخبار السببية، ولقد تمثلت التساؤلات الأساسية للدراسة في ما هي الآثار المختلفة للتحظف المشروط وغير المشروط على جودة الأرباح في المشروعات المصرية؟ وما هو تأثير التغيير في جودة الأرباح على أسعار الأسهم في
السوق المصري للأوراق المالية ؟ وتشبيهاً مع تلك انتسائلات فقد تم صياغة أربعة
فروض جاءت على النحو الآتي : توجد علاقة سلبية بين جودة الأرباح والتحفظ المشروط
، توجد علاقة إيجابية بين جودة الأرباح والتحفظ غير المشروط ، توجد علاقة سلبية بين
أسعار الأسهم والتحفظ المشروط ، توجد علاقة إيجابية بين أسعار الأسهم والتحفظ غير
المشروط .

وتشير الدراسة إلى أن الدراسات التي سبقتها قد إنطلقت إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بتأثير
التحفظ على جودة الأرباح فبينما إنهى بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية إلا أن
البعض الآخر قد إنهى إلى وجود علاقة سلبية .

ولقد تم إجراء الدراسة على عينة شملت 30 شركة من أكبر الشركات المقيدة في
بورصة الأوراق المالية المصرية خلال السنوات 2005-2009، وتشير النتائج إلى أن
التحفظ المشروط يثير سببًا على كل من جودة الأرباح وأسعار الأسهم في الشركات
المصرية ، أما التحفظ غير المشروط فإن نتائج الدراسة تشير إلى أنه لا يؤثر على جودة
الأرباح ولكن يرتبط بعلاقة سلبية مع أسعار الأسهم في الشركات المصرية.

وتزدهر الدراسة أن ما توصلت إليه من نتائج من شأنه أن يساعد وضعي معايير المحاسبة
المصرية لتأييد السياسات والاختبارات المحاسبية التي تؤدي إلى جودة مرفقة للأرباح.

وتوفر تقارير مالية يمكن من خلالها ترشيد فرصات المستثمرين.

وتشير الدراسة أنها ما زالت في حاجة لإجراء مزيد من الدراسات وذلك لاختبار أثر
مجموعة من العوامل الأخرى مثل العوامل الثقافية والبيئية ، حجم الشركة ، نوع الصناعة
مع استخدام عينة أكبر من الشركات المصرية عند إجراء هذه الدراسات.

ثالثًا : دراسات تناولت اثر الاحتراف المحاسبي والأخلاق المحاسبية على جودة التقارير
المالية ؟ وتأتي في مقدمة هذه المجموعة من الدراسات دراسة ( Ninlaphay &
Ussahawanitchakit, 2011) وتهدف هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين متغيرات
الاحتراف المحاسبي أوالأخلاق المحاسبية من ناحية Information Usefulness وتحليل العلاقة بين جودة التقارير المالية ومنغفة المعلومات
من ناحية أخرى، وقد تم إجراء الدراسة على عينة من 247 شركة تم اختيارها من قاعدة البيانات الخاصة بوزارة التجارة في تايلاند. وعندما استخدمت هذه الدراسة في رأي الباحث عن غيرها من الدراسات أنها دراسة الأولى التي تتناول العلاقة بين الإحتراف المحاسبي وجودة التقارير المالية.
ووفقاً للدراسة فإن الاحتراف المحاسبي قد تم قياسه بمدى توافر أربعة مترات وهي التركيز على الممارسة المحاسبية Accountant Skill، وتحسين مهارات المحاسب Accounting Practice focus، وإهمال اتباع القانون، وusatment Professional Ethic Orientation، بالإضافة إلى إجبار عادات المحاسبة المحترفة للعملاء لقبث وتسيير المنافذ المتغيرة. وفيما بعد، تمت الدراسة للعوامل المتغيرة المفترضة بين المتغيرات المختلفة. ويتضح من الشكل المذكور أن المتغير التتابع هو منفعة المعلومات، وتحمل المستقل هو الاحتراف المحاسبي المتغير، والمترتبة الوسطية هي كفاعة المحاسب والتعليم التلقائي، وبالإضافة إلى ذلك فقد استخدمت الدراسة تحليل عامل شركات (عدد سنوات عمرها) وتم جمع (إجمالي اصول الشركه) كمترتين مستقلتين، وذلك على اعتبار أنهما قد يؤثران على جودة التقارير المالية وبالتالي على صحة القرص. وفي ضوء هذه العوامل، والنموذج المثير القائم على الدراسة، واحتياج مجموعة من الفروض (1)، فقد تم استخدام قاؤم الاستقصاء كأداة لجمع المعلومات من العينة التي تم اختيارها وتم ارسلها من خلال البريد الإلكتروني للعينة المختارة.

(1) منفعة المعلومات: تم قياسها على أساس مدى م.generatedها في مجال كل من: اتخاذ القرارات، والتحقيق، وضع السياسات، ومعرفة الإداري، الاحتراف المحاسبي. تم قياسه على أساس مترات الدراسة التي سبق ذكرها في المقدمة، تعريف البيانات المحاسبية، تعريف البيانات المحاسبية، تعريف البيانات المحاسبية، تعريف البيانات المحاسبية، تعريف البيانات المحاسبية.
(2) جام الفرض الأول (والذي يتضمن أربعة فروض فرعية ) ليتمره وجود علاقة إيجابية بين كل
نموذج العلاقة بين الاحتراف المحاسبي وجودة التقارير المالية ومنغفعة المعلومات

التعليم التنافسي

كفاءة المحاسب

الاحتراف المحاسبي
- الممارسة المحاسبية المركزية
- تنمية مهارات المحاسب
- الاهتمام بتنفيذ القوانين
- احترام الأخلاقيات المهنية

جودة التقارير المالية

منغفعة المعلومات

وقد إنتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يتأتي في مقدمتها: وجود علاقة إيجابية بين جميع متغيرات الاحتراف المحاسبي - تنمية مهارات المحاسب - وجودة التقارير المالية ، أما فيما يتعلق بتنمية مهارات المحاسب فقد إنتهت الدراسة إلى أنها لا تؤثر على...

منغفر من متغيرات الاحتراف المحاسبي من ناحية وجودة التقارير المالية من ناحية أخرى، وجاء الفرض الثاني لفترض وجود علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية ومنغفعة المعلومات ، أما الفرض الثالث (والذي يتضمن فرصة فرعية) فقد افترضت الدراسة من خلاله أن زيادة كفاءة المحاسب سوف تؤدي إلى وجود علاقة إيجابية أقوى بين جودة التقارير المالية وكل متغير من متغيرات الاحتراف المحاسبي. ثم جاء الفرض الرابع والأخير للدراسة لفترض أن زيادة التعليم التنافسي سوف تؤدي إلى وجود علاقة إيجابية أقوى بين جودة التقارير المالية ومنغفعة المعلومات.

Source: Ninlaphay & Ussahawanitchakit, 2009, P.157
جودة التقارير المالية، كما توجد علاقة إيجابية بين جودة المعلومات المحاسبية من ناحية ومنفعة المعلومات من ناحية أخرى.
وتوصي الدراسة في النهاية بأن تقوم جميع الشركات بدعم الاحتراف المحاسبي وذلك حتى يتم الإرتقاء بمستوى جودة التقارير المالية من ناحية والقيمة المعلوماتية من ناحية أخرى، كما توصي الدراسة بضرورة إعادة اختبار تأثير تنمية مهارات المحاسب على جودة التقارير المالية بعد وضع مقياس جديد لها واستخدام عينة أخرى أكبر أو مختلفة.
ومن جانب آخر وسعيا من جانب الباحثين وراء تحديد العوامل التي يمكن أن تؤثر على جودة التقارير المالية جاءت دراسة (Choi & Pae, 2011) والتي تتميز من وجهة نظر الباحث بأنها تتناول قضية جودة التقارير المالية من منظور لم تتطرق له الدراسات السابقة بوجه عام، حيث اهتمت الدراسة باختبار العلاقة بين جودة التقارير المالية والالتزام الشركات بالأخلقيات العمل.
ولقد إنتقدت هذه الدراسة ما سبقها من دراسات في مجال جودة التقارير المالية، حيث افترضت الدراسات السابقة وجود علاقة إيجابية بين التزام الشركات بتلك الأخلاقيات وجودة إعداد التقارير المالية دون أن يكون هناك بحث منهجي يحصى للإختبار التجريبي، كما أن الدراسات القليلة التي قامت باختبارها لم تقم باختبارها بشكل تجريبي، ومن هنا تبين أهمية هذه الدراسة حيث تؤكد على أنها من أواخر الدراسات التي تتناول تلك العلاقة والتي تتم أبحاثها بالندرة الشديدة بشكل منهجي وتجريبي.
وتوضح الدراسة أن من أهم الأسباب التي تدعو إلى أهمية تناول العلاقة بين أخلاقيات العمل وجودة إعداد التقارير المالية أن ما حدث في شركة Enron إشارة إعلان يعتني مثالا صارخا يرجع بالدرجة الأولى للإجراءات الإدارية وغير الأخلاقيات التي تم استخدامها داخل الشركة في مرحلة ما، وتؤكد الدراسة أن ممارسة بعض الشركات لسلوك إداري غير أخلاقي قد لا يعني بالضرورة الخروج على النصوص القانونية كما هو الحال عندما تسمح القوانين والمعايير أحيانا بالمرأة أمام متخذ القرار والمحاسبين عند إعداد القوائم المالية.
ولقد تم إجراء الدراسة على عينة شملت 242 شركة كورية وتذكر الدراسة أن السبب وراء ذلك يرجع إلى أن كوريا تأتي في مقدمة دول النهضة الآسيوية ومع حدوث الأزمات المالية في نهاية عام 1990 فقد ازداد القلق في كوريا من جانب كل من الهيئات التنظيمية والمستثمرين تجاه جودة التقارير المالية، وفي محاولة من الدراسة لإشتقاق الفروض التي ستقوم باختبارها فقد قامت الدراسة بصياغة نموذج يوضح العلاقة بين جودة التقارير المالية والالتزام بأخلاقيات العمل (الشكل رقم 2)، ويتضح من الشكل المشارك إليه أن هناك علاقة إيجابية بين كل من جودة التقارير المالية والالتزام بأخلاقيات العمل من ناحية، وقيمة الشركة من ناحية أخرى. كما يوضح الشكل أن هناك علاقة بين جودة التقارير المالية وكل من: إدارة الأرباح وسياسة الحفظ المحاسب، ودقة الاستحقيقات من ناحية أخرى، أما العلاقة بين جودة التقارير المالية والالتزام بأخلاقيات العمل فإن الشكل يوضح أنها مازالت مجهولة وتحتاج لاختبار تجريبي وقامت الدراسة لأخلاقيات أمراض في مدة التزام الشركات بالأخلاق التجارية. بوضع مقياس مركب يتضمن على أدنى عشر سمة من الأخلاق التجارية (4).

(4) ومنها على سبيل المثال: مدى وجود مدونة بقواعد السلوك الأخلاقي، مدى وجود أداء تأهيبي في حالة الإخلال بالسلوك الأخلاقي، مدى توقيع المديرون بأنية الأخلاق التجارية، وجود تقييم مستقل لنظام الأخلاق بالشركة، بالإضافة إلى وجود الخط الساخن للأخلاق.
وانتهت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين درجة الإلتزام الأخلاقي وجودة التقارير المالية حيث اتضح أن الشركات الأكثر إلتزاماً بالإخبارات الأخلاقيه تقدم تقارير مالية أكثر جودة، وتأكيد ذلك إنخفاض مستويات إدارة الأرباح في تلك الشركات، كمالة أكثر استخداماً للسياسات المحافظة خاصة فيما يتعلق بترقية الاستحقاقات وهو ما يؤدي إلى زيادة درجة ذات التنبؤ بالمحفظة النقدية من الأنشطة التشغيلية. هذا بالإضافة إلى أن تلك الشركات أكثر إفصاحاً عن الأخبار السيئة للمقارنة بالشركات الأقل إلتزاماً بإلكترايات، لاسيما في نهاية تؤكد الدراسة أن من أهم ما يميزها عن الكثير من الدراسات التي سبقتها ليس فقط أنها تناولت هذه العلاقة بشكل تجريبي، وإنما قيامها أيضاً باستخدام مؤشر يتضمن إحدى عشر سمة سمات السلوك الأخلاقي، بينما غيرها من الدراسات تناولت

171
سة واحدة فقط وترتكز الدراسة على أن الأمر لا يتوقف فقط على وجود مجموعة من قواعد الأخلاقية وإنما لابد من الإلتزام بها وتنفيذها بشكل صحيح. وتأتي في نهايتها إلى أن النتائج التي أتيت إليها قد لا يمكن تعميمها في دول أخرى خاصة في ظل اختلاف البيئة القانونية والنظم المحاسبية والتنظيمات المهنية في تلك الدول عما هو موجود في كوريا، ولذلك توصى الدراسة بإجراء مزيد من الدراسات في دول أخرى لإختبار العلاقة المذكورة فيهما.

(Waroonkun & Ussahawanitchakit, 2011)

وفي السياق نفسه جاءت دراسة (2011) وهي تعتني من أهم الدراسات التي أجريت في سنة 2011 وذلك حيث اتسمت بأساس نطاق فروضها، ومتغيراتها، والعلاقات التي تم اختبارها حيث لم تكتفي الدراسة باختبار أثر جودة المحاسبة بصورة عامة على جودة التقارير المالية ولكنها اهتمت أيضاً باختبار أثر جودة المحاسبة على الأداء المحاسبي من ناحية واستمرارية المنشأ من ناحية أخرى ووفقًا للدراسة فإن جودة المحاسبة ترتبط

بثلاث متغيرات وهي:

1. Governance Vision
2. Stakeholder وضغوط حملة الأسماء
3. Accounting Morality والأخلاق المحاسبية

(1) Forces عناصر هي: الالتزام بالمعايير المحاسبية، الممارسة المحاسبية وفقاً للقوانين ذات الصلة، الأهمة بناءً على الطرق المحاسبية، Regulations Related Accounting Practices

Public Expectation Mindset

والرؤية المستقبلية لبقاء واستمرار الشركة، وترتكز الممارسة المحاسبية وفق القوانين ذات الصلة نتيجة لتوافق القوانين التي تؤثر على القوانين المالية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية، أما الأهمة بناءً على الطرق المحاسبية

(1) وترتكز بالأخلاق المحاسبية - وفقًا للدراسة - الإلتزام بديستور الأداء المرتبط بالأخلاق المحاسبية من خلال التماسك بالإلتزام والتفاهم والتفاهم المتبادل، وقبل هذه، تفيد اكتشافات من أن معظم الأتمتات المالية كأن لها جذور

سلوكية وأخلاقية خاصة بالإدارة العليا وهي المجهزة من خلال اتخاذ المعلومات المحاسبية.

١٧٢
المحاسبة فهو يتطلب قيام الإدارة بالاستجواب بشأن تطبيق السياسة التي تتناسب مع طبيعة النشاط الاقتصادي والمعلومات المحاسبية بصفة عامة.

وتاريخ الدراسة أن الرؤية المستقبلية لبقاء واستمرار الشركات يتطلب تخفيض الفجوة بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية (وفي مقدمتهم المستثمرون) فيما يتعلق بما يتم الاقتراع عنه من معلومات تجعل أطراف المجتمع على درجة عالية من القدرة على رؤية مستقبل الوحدة الاقتصادية بشكل حقيقي. وتؤكد الدراسة على أن التقارير المالية لا تقتصر فقط على القوائم المالية ولكنها تتضمن وإغراض الإفصاح مناقشات الإدارة وتحليلاتها وهو الأمر الذي يلعب دورًا هاماً في حجم المعلومات المقدمة للمستثمرين والأطراف المستفيدة.

واستكمالاً لرؤيتها حول أهمية الجودة المحاسبية فإن الدراسة ترى أن أهم الآثار الإيجابية للجودة ترتبط على الجودة المحاسبية ارتفاع كل من كفاءة التقرير المالي والقيمة المعلوماتية بالإضافة إلى ارتفاع مستوى شفافية المعلومات Firm Survival. مستوى الأداء المحاسبية واستمرارية المنظمة.

ويوضح الشكل رقم (3) إطار العام الذي وضعته الدراسة للعلاقات المتوقعة بين المتغيرات المختلفة، وقد تم إجراء الدراسة على عينة من 92 شركة مدرجة في بورصة الأوراق المالية بتايلاند.

ولقد انتهت الدراسة إلى العديد من النتائج حيث أنها قد قامت باختبار مدى صحة فرض (بخلاف الفروض الفرعية) وعلل من أهم النتائج والتي تتفق مع نطاق هذه البحث ما يلي:

(1) الأخلاق المحاسبية وضغط حملة الأسهم كان لهما التأثير الأكبر على عناصر الجودة المحاسبية.

(2) اختيار أفضل الطرق المحاسبية والرؤية المستقبلية كان لهما التأثير الأكبر في النتائج التي تترتب على عناصر الجودة المحاسبية حيث توضح الدراسة أن اختيار أفضل الطرق المحاسبية يرتبط إيجابياً بالأداء المحاسبية وجميع عناصر الجودة باستثناء كفاءة التقارير المالية، كما أن الرؤية المستقبلية ترتبط إيجابياً...
بجميع عناصر الجودة إلا أن الدراسة لم تستطع التوصل إلى أدلة على أن وجود ذات التأثير على الأداء المحاسبي
ولعل من أهم النتائج الأخرى التي انتهت إليها الدراسة وجود علاقة إيجابية بين الجودة المحاسبية وقدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار، وتوصي الدراسة في نهايتها بضرورة إجراء بحوث أخرى في دول مختلفة حتى يمكن الانتهاء إلى نتائج يمكن تعميمها وقواعد يتم الإلتزام بها كما توصي الدراسة باستخدام أساليب أخرى لجمع المعلومات كالملاحظة والمقابلة الشخصية حيث أن الدراسة قد استخدمت أسلوب قوائم استقصاء فقط لجمع البيانات.

شكل رقم (٣)
نموذج العلاقة بين كلاً من الجودة المحاسبية والأداء المحاسبي واستمرار الوحدات الاقتصادية

Sources: Waroonkun & Ussakawanitchakit, 2011, P.122
ولقد كان تأثير آليات الحوكمة على جودة التقارير المالية مجالًا متنقلًا ومنفردًا لبعض الأبحاث والدراسات، ليس فقط في الدول المتقدمة كأمريكا وانجاتسرا، وإنما أيضًا في الدول النامية Emerging Countries، وفي هذا السياق جاءت دراسة (Klai & Omri، 2011) Emerging Markets أظهر بعض آليات الحوكمة أثر بعض آليات الحوكمة غير المالية المقدمة ببورصة الأوراق المالية خلال السنوات 1997-2002. وقد تمثلت آليات الحوكمة التي اتُقنت بها خلال الدراسة في كل من: خصائص مجلس الإدارة، وهيكل الملكية في الشركات التي استحدثت عليها العينه، وقد انتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

1) توجد علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية وكل من سيطرة الدولة من ناحية وجود مؤسسات مالية وتنظيمات قوية للمساهمين من ناحية أخرى، وذلك نتيجة أن هذه العوامل تؤدي إلى الحد من السلوك الاستهلاكي لمدبري الشركات التونسية وتعزيز شفافية وملاءمة الاقتصاد بالتكبير المال. 

2) توجد علاقة سلبية بين جودة التقارير المالية وسيطرة كل من الأجانب والعائلات وكبار المساهمين Major Shareholders، وتزداد قوة هذه العلاقة كلما كان هناك مستوى متوسطي Ownership Concentration مرتفع من تركيز الملكية، حيث اتضح أن هذه العوامل تؤدي إلى انخفاض محتوى المعلومات المحاسبية بصفة عامة والمعلومات المرتبطة بالدخل بصورة خاصة، كما أنها تؤدي إلى تعظيم عمليات إدارة الأرباح. وتستغرق الدراسة إلى النتائج التي توصلت إليها تتفق أحيانًا وتختلف أحيانًا أخرى مع بعض الدراسات التي تم القيام بها في دول مثل أمريكا وبريطانيا حول تأثير آليات الحوكمة على مستوى جودة التقارير المالية، ولذلك توصي الدراسة بضرورة استمرار البحث حول أثر آليات أخرى للحوكمة، وتغيير مجال التطبيق (شركات مالية كالمصرف مثلاً)، واستخدام مقاييس أخرى لجودة التقارير المالية مثل الاقتصاص الاختياري.
رابعًا: دراسات تناولت أثر تطبيق الفقرة (44) من قانون SOX على جودة التقارير المالية

على الرغم من أهمية جودة التقارير المالية، فإن الأبحاث والأبحاث العلمية التي حاولت تحديد العوامل المؤثرة فيها لم تقتصر فقط على تحليل العوامل المحاسبية وإنما تناولت أيضاً اختيار أثر الإلتزام بالفقرة (44) من قانون SOX على جودة التقارير المالية (Nagy, 2010) والتي تمثل هدفها الأساسي في إختصار مدى الارتباط بين مضمون الفقرة (44) من قانون SOX ووجود التقارير المالية. ووفقاً الفقرة (44) فإن قانون SOX قد اهتم شديدًا بنظام الرقابة الداخلية تصميمها وتنفيذها. وتعتبر جودة التقارير المالية، أحد الأهداف الرئيسية والمواقع الأساسية من وراء إصدار قانون SOX، ومن خلال استقراء وتحليل هذه الدراسة تبين للباحث مجموعة من النتائج، ومنها:

1. يتطلب التزام الشركات بالالتزام بالفقرة (44) ضرورة تخصيص الموارد البشرية والماليّة لوضع هذه المتطلبات موضع التنفيذ الفعلي.
2. توجد علاقة ارتباط قوية بين التزام الشركات بتطبيق أحكام الفقرة (44) ووجود التقارير المالية، وقد أثبتت الدراسة أن هناك علاقة طردياً بين الإلتزام بالفقرة (44) وبين ارتفاع مستوى جودة التقارير المالية.
3. يرجع التحسن الذي تم في مستوى جودة التقارير المالية إلى أن الشركات التي خضعت للدراسة قد نجحت في تشخيص نقاط الضعف في أنظمة الرقابة بدقة وعلاجها بكفاءة.

(1) لاحظت مؤلفة الكونجرس الأمريكي على قانون Sarbanes - Oxley في 20 يوليو 2002 رداً على العديد من التضاريس.

المالية وسوء الأرباح بشكل كبير خاصة فيما يتعلق بشركات Worldcom، Enron، وذهب كنا من الطبيعة والأمر على هكذا النحو أن تكون معلومات القيمة المالية في الشركات العامة من الموضوعات التي اهتم بها الدوام النشاط. إنه بأشكال كبير. وينضح ذلك من خلال فقرة 302، 304، حيث اذنت الفقرة بمسؤولة الإدارة عن الإدارة الداخلية، ويدرسها - بمقتضى الفقرة 3- ضرورة إعادة تدريب رفع سنوية عن مدى رؤية الإدارة حول تكامل نظام الرقابة الداخلية بالشركات العامة، وكذلك قد تتطلب القانون من مراقب الحسابات أن يقوم بتقديم تقرير آخر - بخلاف تقرير عن القيمة المالية - يوضح فيه رأيه المهني المستقل حول تقرير الإدارة السابق الإشارية إليه.

- 176 -
(4) رغم أن مستخدمي القوائم المالية سوف يشعرون بتحسين مستوى جودة التقارير المالية إلا أنهم لن يدركون أن أحد الأسباب وراء ذلك هو تحسن نظام الرقابة الداخلية.

(5) تم قياس التغير في مستوى جودة التقارير المالية من خلال قياس التغير في قيمة الاستحقاقات. وقد أثبتت الدراسة أن تطبيق الفقرة (404) قد أدى إلى إنخفاض هذه الاستحقاقات بشكل كبير.

(6) من أهم دوافع الإدارة لعدم عرض القوائم المالية بشكل قليل الحاجة إلى التمويل الخارجي وتحسين مؤشرات الآداء المالي بصفة عامة، ولذلك فإن الدراسة تؤكد أن إدارة الأرباح هي أحد أسباب التأثير السلبي على جودة التقارير المالية.

(7) أثبتت الدراسة وجود علاقة عكسية بين مستوى نمو الأرباح ووجود دوافع لدى الإدارة لإدارة الأرباح.

ولعل من أهم ما يميز هذه الدراسة أنها استخدمت نموذجا كميا لقياس البيانات التي تم الإقصاء عنها في القوائم المالية، وفي نفس الوقت تشبيها ببعض الأخطاء المادية.

وتؤكد على أهمية اختبار أثر قانون SOX على جودة معلومات القوائم المالية فقد جاءت دراسة (2011) Verleun & et.al وتشير الدراسة إلى أنها تختلف عن غيرها من الدراسات الأخرى تناولت اختبار ذات العلاقة، وتمثل أوجه الاختلاف في أن الدراسة لم تكتفي ـ كغيرها من الدراسات ـ باختبار العلاقة المصاريفية في الأجل القصير فقط، وإنما قامت بإختبارها في الأجل الطويل، كذلك فإن الدراسة سوف تقوم باختبار العلاقة في ظل كل من الشركات التي تعتد عليها أو لا.

وبعد أن Technology and non Technology based firms تعتمد على التكنولوجيا، أشارت الدراسة إلى أن مفهوم جودة التقارير المالية مازال يمثل مجالا للخلاف بين الدراسات والأبحاث العلمية فضلاً عن وضع ثلاثة مقاييس لها وهي المقاييس الأكثر استخداما في الدراسات السابقة كما تري الدراسة وتمثل هذه المقاييس في كل من إدارة الأرباح، سياسة التحفظ والملاءمة.
ولقد وضعت الدراسة ثلاثة فروض أول عنها ثلاثة فروض فرعية، ولقد جاء الفرض الأول لتقترض الدراسة من خلال أن الجودة المحاسبية قد تم تحسينها خلال الفترة اللاحقة لصدر قانون SOX وذلك بالمقارنة بالفترة السابقة من صدوره، ومن هنا جاءت الفروض الفرعية الثلاثة والتي تناولت مقاريس جودة المعلومات المحاسبية قبل وبعد صدور القانون، أما الفرض الثاني فقد رأت الدراسة من خلاله أن التحسينات في الجودة المحاسبية سوف تكون مستمرة وملاحقة خلال الفترات اللاحقة Persistent لنظرًا لتفقðرود دراسات سابقة تناولت أثر قانون SOX على الجودة المحاسبية بكل من الشركات التكنولوجية والشركات غير التكنولوجية فقد جاء الفرض الثالث للدراسة في صوره فرض عدم الذي تري الدراسة من خلاله أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين تأثير قانون SOX على الجودة المحاسبية في الشركات التكنولوجية أو الشركات غير التكنولوجية، ولقد انتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن هناك زيادة ملحوظة في عمليات إدارة الأرباح، وملاءمة المعلومات بعد صدور القانون والتي استمرت خلال السنوات الأربعة التالية لصدر القانون، وعلى العكس من ذلك فإن هناك زيارة طفيفة في مستوى استخدام الشركات للسياسات المحفظة، وكذلك فقد انتهت الدراسة إلى أن انخفاض مستوى إدارة الأرباح في الشركات التكنولوجية.

٤- تقييم الدراسات السابقة واستفادة فروض البحث
بتضمن مجموع الدراسات التي سبق تناولها أن قضية جودة التقارير المالية لم تعد وجهة نظر، وإنما هي ضرورة يستوجبها الواقع الاقتصادي في كل دول العالم، ولعل هذا ما يفسر أن الاهتمام بها قد جذب انتباه الباحثين في الكثير من دول العالم مثل أميركا، إنجلترا، كوريا، تايلاند، وبرغم عدد الجوانب وكثرة التساؤلات التي تناولتها تلك الدراسات بالبحث والاختبار إلا أنه يمكن للباحث الخروج بعض الملاحظات على تلك الدراسات ومنها ما يلي:

١) لم تتناول هذه الدراسات العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية بشكل متكامل، حيث يلاحظ أن هذه الدراسات عند تناولها تلك العوامل قد اقتصرت
على القليل منها، كما أن الدراسات اختلفت فيما بينها من حيث العوامل التي تناولتها، بالإضافة إلى ذلك فإن هذه الدراسات لم توضح مدى اختلاف الأهمية النسبية للعوامل المختلفة التي من المحتمل أن تؤثر على جودة التقارير المالية وذلك على اعتبار، وكما يرى الباحث أن تلك العوامل قد تختلف أهميتها النسبية من بيئة لأخرى، ومن فئة أخرى من فئات مستخدمي التقارير المالية.

(2) اختلاف الدراسات فيما بينها من حيث الإدارات التي تم استخدامها لقياس جودة التقارير المالية فأحياناً تم استخدام خصائص المعلومات وأحياناً أخرى تم استخدام مستوى عمليات إدارة الأرباح بما تتخطى عليه تلك الظاهرة من معايير مختلفة وبالتالي فإنه يمكن القول، وكما يرى الباحث أن تلك الدراسات لم تحاول أن تحدد المقياس الأكثر تعبرًا عن جودة التقارير المالية، خاصة وأنه من المتوقع أن يختلف تلك المقياس باختلاف اهتمامات الفئات المختلفة من مستخدمي التقارير المالية، وهو ما يطرح تساؤلاً حول ما إذا كان المقياس الأكثر تعبرًا عن جودة التقارير المالية من وجهة نظر إدارات منج الإنتاج بالبنوك لن يختلف عنه إذا تم التعامل مع تلك القضية من جانب شركات السمسرة التي تعمل في سوق الأوراق المالية؟، لذلك فإن الباحث يرى أن الأمر كان يستوجب وجود التقارير المالية على هذا القدر من الأهمية استنادًا إلى رأي الفئات المختلفة من مستخدمي التقارير المالية عن المقياس الأكثر تعبرًا من وجهة نظرهم عن تلك الجودة، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة.

(3) استنادًا إلى مجموعة الدراسات السابقة التي تم تناولها يمكن للباحث القول بأن العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية وفقاً لهذه الدراسات تتمثل في: نوع المعايير المحاسبية المطبقة (دولية / محلية)، إعداد الإدارة لمعايير ربع سنوية، وف价钱ية هيكيل الرقابة الداخلية، تقارير المراجع عن رأيها في تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكيل الرقابة الداخلية، وجود دليل لأخلاقات الأعمال، الاختلافات المحاسبية، آليات المحكمة، البيئة التشريعية، حجم الشركة.

(4) كما يمكن للباحث أيضاً استنادًا إلى هذه الدراسات السابقة تقييم المعايير المختلفة لجودة التقارير المالية إلى مستوى عمليات إدارة الأرباح، اعادة إعداد التقارير المالية.

- 179 -
، مدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات فيما تقدمه التقارير المالية من معلومات محاسبية. وعلى هذا يمكن صياغة نموذج البحث من خلال الشكل رقم (4)

**شَكْل رُمْق (4)**

العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية ووسائل قياسها

<table>
<thead>
<tr>
<th>العوامل المؤثرة</th>
<th>العوامل المؤثرة</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>(1) المعايير الدولية</td>
<td>(1) المعايير الدولية</td>
</tr>
<tr>
<td>(2) المعايير المحاسبية</td>
<td>(2) المعايير المحاسبية</td>
</tr>
<tr>
<td>(3) آليات المحوكة</td>
<td>(3) آليات المحوكة</td>
</tr>
<tr>
<td>(4) البيئة التشريعية</td>
<td>(4) البيئة التشريعية</td>
</tr>
<tr>
<td>(5) حجم الشركة.</td>
<td>(5) حجم الشركة.</td>
</tr>
<tr>
<td>(6) تقرير الإدارة عن الرقابة.</td>
<td>(6) تقرير الإدارة عن الرقابة.</td>
</tr>
<tr>
<td>(7) تقرير المراجع عن الرقابة.</td>
<td>(7) تقرير المراجع عن الرقابة.</td>
</tr>
<tr>
<td>(8) الاحتراف المحاسبي.</td>
<td>(8) الاحتراف المحاسبي.</td>
</tr>
<tr>
<td>(9) الخلفيات الأعمال.</td>
<td>(9) الخلفيات الأعمال.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

المصدر: إعداد الباحث

وانطلاقاً مما سبق يمكن للباحث اشتقاق فرضي البحث على النحو الآتي:

الفرض الأول: توجد علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية وتوافر مجموعة من العوامل.

الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بالأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية.

الفرض الثالث: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بالمقياس الأكثر تعبيراً عن جودة التقارير المالية.
الفقرة الرابع: عند استخدام خصائص المعلومات كقياساً لجودة التقارير المالية فسوف توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بالأهمية. النسبية للكخصائص.

5- الدراسة التطبيقية

بعد الإنتهاء من الإطار النظري للبحث فإن الأمر يتطلب اختبار فروض البحث السابق ذكرها، ومن هذا تأتي الدراسة الميدانية والتي سقوم الباحث بتناولها من حيث الهدف، ومجمعاً وعينة الدراسة، بالإضافة إلى أدوات إجراء الدراسة التطبيقية، وما إنتهت إليه من نتائج في ضوء ما سيتم القيام به من تحليل إحصائي.

1/5 أهداف الدراسة التطبيقية

استكمالاً لتحقيق أهداف البحث فإن الأمر يتطلب ضرورة اختبار الفروض التي إنتهت إليها الباحث من خلال الإطار النظري للبحث، وعلى ذلك يمكن القول أن الهدف الرئيسي للدراسة الميدانية يتمثل في اختبار مدى ارتباط جودة التقارير المالية بالعوامل التسع التي تم الإنتهاء إليها من خلال تقييم الدراسات السابقة، وإختيار مدى وجود فروق جوهرية بين مجموعات الدراسة سواء فيما يتعلق بالأهمية النسبية للكخصائص، أو فيما يتعلق بالمقياس الأفضل لجودة التقارير المالية للوقوف على مدى اختلاف المقياس المستخدم بإختلاف مستخدمي التقارير المالية وبالتالي باختلاف القرار الذي سيتم اتخاذه.

2/5 مجتمع وعينة الدراسة

يسعى البحث لخدمة مستخدمي التقارير المالية، وبالتالي فإن طبيعة هدف البحث ومشكلاته يستوجب أن يكون الرأي النهائي للكن الفئة سواء من حيث العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية، أو فيما يتعلق بالمقياس الأفضل للكن الجودة، ولذلك فإن مجتمع البحث سوف يمثل في العامين شركات السمسرة، والعاملين في إدارات منح الائتمان بالبنوك المصرية، وذلك انطلاقاً من أن تلك الفئات تعد من أهم مستخدمي التقارير المالية، كما إنهما يتخون قرارات على قدر كبير من الأهمية ليس فقط على مستوى الاقتصاد القومي، ولكن أيضاً على مستوى المستثمرين الأفراد، ولقد تم اختبار عينة من كل فئة.

- 181 -
وبلغ حجم العينة 50 فرد سواء من العاملين ب두 إدارات منح الائتمان أو من العملين بشركات السمسرة. وقد بلغ العدد النهائي من كل منهما 26 و 34 على التوالي.

1/5 أدوات إجراء الدراسة التطبيقية

(1) الاستدلال إلى بعض الدراسات الأجنبية السابقة (Waroonkun & Ussahawanitchait, 2011, 2014, 2011), وفي ضوء هدف البحث وطبيعة البيانات التي يجب الحصول عليها والتي تتمثل في أراء مجموعتي الدراسة حول العوامل التي تؤثر من وجهة نظرهم في جودة التقارير المالية من ناحية، والقياس الأفضل لتلك الجودة من ناحية أخرى فقد تم استخدام فوائد الاستدامة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرض البحث، ولقد تم إرسال بعض هذه الاستمارات من خلال البريد الإلكتروني لبعض عناصر مجموعتي الدراسة، والبعض الآخر تم عن طريق المقابلات الشخصية مع الأفراد الذين ينتمون لمجتمع الدراسة ومنهم بعض طلاب الدراسات العليا بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية، وقد تم مراعاة مجموعة من الاعتبارات عند تصميم قائمة الإستقصاء وتم تمت تلك الاعتبارات فيما يلي:

(1) تم الانتهاء من إعداد قائمة الإستقصاء النهائية بعد إعداد قائمة الإستقصاء مبدئية حيث تم توزيعها على عينة محدودة من مجتمع الدراسة وذلك لإستطاع رأي العينة في مدى وضوح الأسئلة ومدى سهولة التعامل معها، والمصطلحات التي يجب أن تتضمنها قائمة الاستقصاء، وإستدلالاً إلى ملاحظات تلك العينة فقد تم الاستقرار على الشكل النهائي لقائمة الاستقصاء

(2) اشتملت قائمة الإستقصاء على بعض الأسئلة حول البيانات الشخصية للمسطحي من ضمنه، كما إشتملت على شرح بعض المصطلحات التي رأى الباحث أهمية تقديمها لمجموعتي الدراسة ومنها: الإحترام المحاسبي وعنصره المختلفة، دليل أخلاقيات الأعمال، بالإضافة إلى توضيح مضمون الفقرة 404 من قانون الفقرات ذات الصلة، والمطلوب مساندًا مساندًا. SOX 182
الإدارة ومراقبة الحسابات بمقدار تلك الفقرات وذكر الباحث هنا بأنه يجب أن تأخذ البيئة التشريعية والمهنية في مصر بما ينويها من هذا القانون، وبخلاف ذلك فقد اشتملت قائمة الاستقصاء على ثلاثة أسئلة أساسية جاء السؤال الأول منها حول مدى اتفاق أفراد العينة على وجود علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية والعوامل التسع التي انتهى إليها الباحث من خلال الاطار النظرى للبحث، وقد ذكر هذه العوامل في سياق السؤال، ثم جاء السؤال الثاني ليتم من خلاله معرفة رأي العينة في المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية حيث تم تقديم ثلاث مقاييس للاختيار من بينها وهي المقاييس الأكثر استخداما في الدراسات الأجنبية والتي تم الانتهاء إليها من خلال الاطار النظرى للبحث، وفي السؤال الثالث تم استطلاع رأي مجموعي الدراسة عن الأهمية النسبية لأربعة خصائص من خصائص المعلومات الأكثر استخداما في الدراسات السابقة عند استخدام خصائص المعلومات كمقياس لجودة التقارير المالية وهي خصائص الملاءمة، وإمكانية الاعتماد، والقابلية للمقارنة، والتحفظ المحاسبي، وفي السؤالين الرابع والخامس (وكلاهما من الأسئلة المفتوحة) تم سؤال مجموعي الدراسة عما إذا كان هناك من وجهة نظرهم عوامل أخرى تؤثر في جودة التقارير المالية، أو وسائل أخرى لقياسها.

(3) تم استخدام مقياس Likert ذات الإجابات الخمس (أوافق بشدة، أوافق، أوافق، غير موافق، غير موافق على الإطلاق) وقد كانت الدراجات التي أعطيت لكل سؤال تتراوح ما بين خمس درجات (موافق بشدة) ودرجة واحدة (غير هام على الإطلاق).

(4) تم تحليل إجابات مجموعي الدراسة باستخدام كل من أساليب الإحصاء الاستدلالي مثل اختبار (T) الإحصائي وأساليب الإحصاء الوصفي كالمتوسط والانحراف المعياري.
التحليل الإحصائي

تم إجراء التحليل الإحصائي باستخدام برنامج (SPSS) حيث تم حساب قيم المتساويات المختلفة لإستجابات أفراد العينة، وتطبيق اختبارات الاختيارات لعلاقة مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتي الدراسة حول إجابات بعض الأسئلة، كذلك فقد تم استخدام التحليل الوصفي لإجابات الأسئلة المفتوحة.

نتائج اختبار فرض البحث

يتعلق الفرض الأول بوجود علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية ومجموعة من العوامل التي تنتهي إليها الإطار النظري للبحث، وتشير النتائج الواردة بالجدول رقم (2) إلى الاتفاق بين مجموعتي الدراسة والعينة الكلية على ذلك. وهو ما يعني صحة هذا الفرض، ووفقًا للنتائج المتناولتها فإن الحد الأولي لمستوى قييم الإستجابات على مستوى العينة الكلية قد بلغ 0.48 (البندية التشاركية)، أما على مستوى مجموعتي الدراسة فقد كان الحد الأولي لمستوى قيم الإستجابات 0.77 لمجموعة البنوك (حجم الشركة) و 0.66 لمجموعة شركات السميرة (البندية التشاركية)، وقد احتلت مجموعتي الدراسة وكذلك العينة الكلية على أن الاحتياط المحاسبي يأتي من حيث الأهمية النسبية في المرتبة الأولى، كذلك فقد احتلت مجموعتي البنوك مع رأى العينة الكلية على أن تطبيق المعايير الدولية يأتي في المرتبة الثانية وتطبيق المعايير المصرية في المرتبة الثالثة.

ومن ناحية أخرى فقد احتلت مجموعتي شركات السميرة مع العينة الكلية على مستوى الأهمية النسبية لكل من قيام الإدارة بإعداد تقريرربع سنوياً على مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية حيث احتل هذا العامل المرتبة الثالثة، وقيام المراجع بإعداد تقرير بوضوح من خلال رأي فيما انتهى إليه تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وقد احتل هذا العامل المرتبة السابعة. ويمكن للبحث تفسير إتفاق مجموعتي الدراسة والعينة الكلية حول أهمية الاحتكار المحاسبي بأن جميع العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية سوف تفقد أهميتها وتأثيرها مالم يكن هناك فريق من المحاسبين على درجة عالية من الاحتراط المحاسب.
كذلك فإن الباحث يرى أن من أهم الأسباب التي تجعل النتائج السابقة على قدر كبير من الأهمية أن قيمة الانحراف المعياري في معظم الحالات قد جاءت أقل من واحد صحيح.

<table>
<thead>
<tr>
<th>العينة الكلية</th>
<th>شركات السمسرة</th>
<th>بنوك</th>
<th>العوامل</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>أهمية نسبية</td>
<td>متوسط إنحراف</td>
<td>أهمية نسبية</td>
<td>متوسط إنحراف</td>
</tr>
<tr>
<td>تطبيق المعايير الدولية</td>
<td>2</td>
<td>1,15</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>تطبيق المعايير المصرية</td>
<td>3</td>
<td>3,5</td>
<td>5</td>
</tr>
<tr>
<td>تطبيق أليات الحوكمة</td>
<td>6</td>
<td>3,98</td>
<td>8</td>
</tr>
<tr>
<td>البيئة التشريعية</td>
<td>8</td>
<td>5,61</td>
<td>9</td>
</tr>
<tr>
<td>حجم الشركة</td>
<td>2</td>
<td>1,33</td>
<td>4</td>
</tr>
<tr>
<td>تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية</td>
<td>3</td>
<td>1,03</td>
<td>4,11</td>
</tr>
<tr>
<td>تقرير المراجع عن رأيه في تقرير الإدارة</td>
<td>7</td>
<td>3,50</td>
<td>8,90</td>
</tr>
<tr>
<td>الإحترام المحاسب</td>
<td>1</td>
<td>2,43</td>
<td>1,42</td>
</tr>
<tr>
<td>أخلاقيات العمل</td>
<td>4</td>
<td>1,21</td>
<td>4,08</td>
</tr>
</tbody>
</table>

نتائج اختبار الفرض الثاني

يشير الفرض الثاني للبحث إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مستخدمي التقارير المالية (مجموّع الدراسة) فيما يتعلق بالأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية، وبرغم أن النتائج الواردة في الجدول رقم (3) تشير إلى ذلك فيما يتعلق بكل عامل من العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية وذلك استنادًا إلى اختلاف قيم متوسط الإسجايات لكل مجموّع من مجموّع الدراسة إلا أن نتائج اختبار (T) الإحصائي توضح أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية في خمس عوامل فقط وهي: البيئة التشريعية، حجم الشركة، تقرير الإدارة، تقرير المراجع، وأخلاقيات العمل وقد كانت
بعض هذه الفروق دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01 (اختلافات العمل)، أما بقية العوامل فقد كانت فروقها دالة معنوية عند مستوى 0.05. أما العوامل الأخرى ومنها الاحتراف المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمصرية فقد أثبت التحليل الإحصائي أن اختلاف مجموعتي الدراسة حولها لم يكن اختلاف ذو دلالة إحصائية وعدم وجود دلالة إحصائية للفروق بين مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بتلك العوامل يؤكّد أن الاتفاق بين مجموعتي الدراسة حول أهمية تلك العوامل كان اتفاقاً كبيراً. وبهذا يمكن القول أن نتائج التحليل الإحصائي تؤكد صحة الفرض الثاني فيما يتعلق ببعض العوامل (العوامل ارقام9,7,6,0,4,0). عدم صحته فيما يتعلق ببقية العوامل.

<table>
<thead>
<tr>
<th>الدالة</th>
<th>تدخل الاستخدام</th>
<th>سحابة</th>
<th>العوامل المجموعات</th>
<th>العوامل اعداد المجموعات</th>
<th>العوامل المجموعات</th>
<th>العوامل اعداد المجموعات</th>
<th>العوامل المجموعات</th>
<th>العوامل اعداد المجموعات</th>
<th>العوامل المجموعات</th>
<th>العوامل اعداد المجموعات</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
<tr>
<td>0.318</td>
<td>0.369</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
<td>0.318</td>
</tr>
</tbody>
</table>

- 186 -
وفقاً لما انتهى إليه الإطار النظري للبحث فإن الفرض الثالث يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتي الدراسة حول المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية ويشير الجدول رقم (4) إلى صحة هذا الفرض حيث توضح النتائج الواردة بالجدول المشار إليه مايلى:

(1) الاختلاف متوسط قيم الإستجابات لأراء مفردات مجموعتي الدراسة حول المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية، ففي مجموعة البنوك جاءت مقياس مستوى عمليات إدارة الربح في المرتبة الأولى بمتوسط 4.42، ووجه في المرتبة الثانية مقياس إعادة إعداد التقارير المالية، أما خصائص المعلومات فقد جاءت في المركز الثالث بمتوسط 3.54، أما في مجموعة شركات السمسرة فقد جاءت خصائص المعلومات في المرتبة الأولى على عكس مجموعة البنوك وذلك بمتوسط 4.01، واتققت أراء هذه المجموعة مع أراء مجموعة البنوك فيما يتعلق بالأهمية بالنسبة لإعادة إعداد التقارير المالية حيث جاءت في المرتبة الثانية أيضاً بمتوسط 3.03، ووجه إعادة إدارة الربح في المرتبة الثالثة، ويمكن للباحث تفسير هذه النتائج بأن فريق منج الائتمان بالبنوك سوف يهتم أولاً وقبل أي متغيرات أخرى بمدى وجود عمليات إدارة الربح في القوائم المالية، وبالتالي فإن فقياس جودة التقارير المالية سوف يكون من الأفضل أن يتم من خلال استخدام هذا المقياس.

<table>
<thead>
<tr>
<th>جدول رقم (4)</th>
<th>نتائج اختبار (ت) لدلالات الفروق بين مجموعتي الدراسة حول المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>الدالة</td>
<td>المقياس</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>المعياري</td>
</tr>
<tr>
<td>تحرير</td>
<td>0.814</td>
</tr>
<tr>
<td>إعداد التقارير المالية</td>
<td>0.930</td>
</tr>
<tr>
<td>الإدارة الربح</td>
<td>0.880</td>
</tr>
</tbody>
</table>

- 187 -
اما من وجهة نظر مجموعة شركات السميرة فان الباحث برى أن خصائص المعلومات وتقديم معلومات ملائمة ويمكن الإعتماد عليها سوف تكون هي جوهر اهتمام هذه المجموعة عند تحليل القوائم المالية تمهيداً لتقييم النصيحة والمشورة الفنية لعملائها قبل اتخاذ أي قرار. والاستثمار في شراء الأوراق المالية للشركات المقيدة في البورصة.

(2) لم يتوقف الاختلاف بين مجموعتي الدراسة حول الترتيب المبديئي للمقاربين الثلاث من حيث أهميتها النسبية واما تؤكد نتائج اختبار (7) أن هذه الاختلافات تعكس فروق ذات دلالة إحصائية بعضها عند مستوى معنوية 0,05 (إعادة إعداد القائم المالي) وبعضها الآخر عند مستوى معنوية 0,01 (إدارة الإرباح وخصائص المعلومات).

5/4/24 نتائج اختبار الفرض الرابع

ينص الفرض الرابع على أنه في حالة استخدام خصائص المعلومات كمقياس لجودة التقارير المالية فسوف تكون هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بالأهمية النسبية لكل الخصائص، وقد تم اثبات صحة هذا الفرض حيث تشير النتائج الواردة بالجدول رقم (5) الى بعض النتائج ومنها ملحوظة:

(1) ترى مجموعة العاملين بيدارات منح الانتظام بالبنوك أن خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية هي الخاصية الأكثر أهمية من وجهة نظرهم (بمتوسط 4,42) ، وجاء التحفظ المحاسبى في المرتبة الثانية ، وجاء بعدهما كل من خصائص القابلية للمقارنة و سلامة على التوالى

(2) جاءت خاصية الملاءمة في المرتبة الأولى من وجهة نظر العاملين بشركات السميرة حيث بلغ متوسط قيم الاستجابات 4,21 ، وجاء في المركز الثاني خاصية القابلية للمقارنة ، وجاء بعدها كل من خصائص إمكانية الاعتماد والتحفظ المحاسبى

(3) جاءت نتائج الحبكة الكلية متفقحة مع نتائج مجموعة البنوك فيما يتعلق بخصائص إمكانية الاعتماد ، ومنفقة مع نتائج مجموعة شركات السميرة فيما يتعلق بالأهمية النسبية لكل من خصائص القابلية للمقارنة والتحفظ المحاسبى.
جميع الفروق بين متوسط قيم الاستجابات لمجموعة الدراسة هي فروق ذات دلالة إحصائية وجميعها عند مستوى معنوية 0.01 باستثناء الفروق الخاصة بخصائص امكانيية الاعتماد حيث تشير النتائج الواردة بالجدول إلى أنها ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05.

<table>
<thead>
<tr>
<th>الدالة</th>
<th>الدرجة الحرية</th>
<th>الاحتراف المعياري</th>
<th>العدد المجموعات</th>
<th>المقياس</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
<td>ملاءمة المعلومات</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>بنك</td>
<td>26</td>
<td>4.21</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>شركات سمسرة</td>
<td>34</td>
<td>7.44</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>الغلابية للمقارنة</td>
<td>26</td>
<td>7.44</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>شركات سمسرة</td>
<td>34</td>
<td>7.44</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>امكانيية الاعتماد على المعلومات</td>
<td>26</td>
<td>7.44</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>شركات سمسرة</td>
<td>34</td>
<td>7.44</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td></td>
<td>التحفظ المحاسبي</td>
<td>26</td>
<td>7.44</td>
</tr>
</tbody>
</table>

1. الخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

في سياق الاهتمام المتزايد من جانب الأبحاث والدراسات البحثية في العديد من بلدان العالم بقضية جودة التقارير المالية خلال السنوات الأخيرة جاء هذا البحث ليتم من خلاله محاولة تحديد الأطر العام للعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية وكيفية قياسها، وموقف مستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية من هذه العوامل وذلك المقاييس، ولقد انتهى البحث إلى مجموعة من النتائج لعل من أهمها ما يلي:

1- مازالت قضية جودة التقارير المالية في حاجة إلى مزيد من الدراسات حول مختلف جوانبها، حيث تشير الدراسات إلى وجود مساحة كبيرة من الاختلاف احياناً، ومن الاتفاق احيانا اخرى حول بعض القضايا الفرعية المرتبطة بها، ولعل أهم ما يؤكد
ذلك أن الدراسات السابقة لم تتفق حتى الآن على مفهوم محدد لجودة التقارير المالية،
أو المقاييس الأفضل لقياسها.

وفقاً للدراسات السابقة يمكن التفرقة بين أربعة اتجاهات عند الحديث عن مفهوم جودة
التقارير المالية حيث ترى بعض الدراسات أن مفهوم جودة التقارير المالية يرتبط
بمعنى ما تقدمه من معلومات تفيد منتخذا القرارات خاصة في مجال التنبؤ بالتدفقات
الفنية من الأنشطة التشغيلية، ومنها يرى أن مفهوم الجودة يرتبط بمدى توافر
مجموعة من الخصائص فيما تقدمه التقارير المالية من معلومات ومن أبرز هذه
الخصائص الملائمة وإمكانية الاعتماد والتغذية العكسية وغيرها من الخصائص،
وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك مجموعة أخرى من الدراسات ترى أن التقارير المالية
تكون أكثر جودة كلما جاء إعدادها انتظاماً بتضيق معايير المحاسبة من ناحية
والتشريعات القانونية من ناحية أخرى، وبخلاف ذلك فإن هناك تجاه كبير يربط بين
جودة التقارير المالية وظاهرة إدارة الأرباح، ومع ذلك فإن المؤكد حتى الآن ووفقاً
لهذه الدراسات أن مفهوم جودة التقارير المالية مازال مفهوماً عامضاً.

(3) تناولت الدراسات السابقة العديد من العوامل التي يمكن أن تؤثر في جودة التقارير
المالية، ورغم تعدد هذه العوامل بتعدد الدراسات التي تناولتها إلا أن أهم ما يؤخذ
على هذه الدراسات أنها تناولت هذه العوامل بشكل فردي وليس في إطار متكامل ولذا
انتهى البحث- استناداً إلى الدراسات السابقة- إلى أن هناك تسع عوامل يمكن أن
تأثر في جودة التقارير المالية وهي: مدى الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية، مدى
الالتزام بمعايير المحاسبة المحلية، مدى تطبيق الآليات المختلفة للحوكمة، طبيعة
البيئة التشريعية، حجم الشركة، قيم الإدارة باعداد تقرير ربع سنوي عن مدى فعاليته
هيكل الرقابة الداخلية، قيم المراجع بإعداد تقرير عن رأيه فيما ذهب إليه الإدارة في
تقييمها عن فعاليته هيكل الرقابة الداخلية، الاحتراف المحاسبي، ومدى توافر دليل
لأخلاقيات العمل ومدى الإلتزام به من جانب منظمات الأعمال.
تشير الدراسات السابقة إلى وجود مجموعة متنوعة من مقاييس جودة التقارير المالية، ومنها مستوى عمليات إدارة الأرباح الذي ينطوي على التقارير المالية في معظم الدراسات. تم استخدام مستوى الاستحقاق غير العادي مؤشرًا على مستوى تلك العمليات، ومن المقاييس الأخرى لجودة التقارير المالية مدة إعادة اعداد تلك التقارير، وما إذا كان قد تم إعدادها وفقًا للخصائص النوعية للمعلومات أم لا؟

يعتبر الاحتراف المحاسبي من أبرز الاتجاهات الحديثة في مجال جودة التقارير المالية، وهو يتطلب ضرورة التركيز على الممارسة المحاسبية، وتنمية مهارات المحاسب، والإهتمام بتنفيذ القوانين.

تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية والعمولات التسع التي أنهى إليها إطار النظرية للبحث، وقد جاء الاحتراف المحاسبي في المرتبة الأولى من حيث أهميته بالنسبة في التأثير على جودة التقارير المالية سواء من وجهة نظر مجموعتي الدراسة أو من وجهة نظر العينة الكلية.

أشارت نتائج الدراسة الميدانية أيضاً إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ارائه مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بالأهمية النسبية لجميع العمولات التسع فيما عدا الاحتراف المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية وال مصرية حيث جاءت الفروق الإحصائية لهذه العوامل الثلاث غير دالة إحصائيا، وهو ما يؤكد أن الاتفاق بين مجموعتي الدراسة حول أهمية هذه العوامل كان اتفاقاً كبيرا.

بينما ترى مجموعة البنوك أن مستوى عمليات إدارة الأرباح هو المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية، فإن مجموعة شركات السمسرة ترى أن المقياس الأفضل هو أن تستوفي التقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات التي استقرت عليها الجهات المهنية الدولية.
2/6 نوصيات البحث

في ضوء النتائج التي انتهت إليها البحث فإن الباحث يوصي بضرورة حرص الإدارة في منظمات الأعمال المصرية على جودة التقارير المالية، وبالتالي فلا بد من تدعيمن كل من الاحتراف المحاسبي وتوافر دليل للأخلاقيات بحكم عمل هذه المنظمات وسلوكيتها المختلفة عند تعاونها مع كافة الأطراف وعند إعدادها للتقارير المالية، كما يوصى الباحث بأهمية تهيئة البيئة التشريعية التي تكلّف إصدار تقارير مالية تخفّض من حالة عدم تمثيل المعلومات بين الإدارة وبين المستثمرين، وكذلك فإن الباحث يرى أهمية إلحام الإدارة في منظمات الأعمال المصرية بإصدار تقرير ربع سنوي عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وأوجه الفضور بها، على أن يقوم المراجع بإصدار تقرير مستقل عن رأيه فيما انتهت إليه الإدارة في تقريرها المشار إليه.

2/6 مجالات البحث المقترحة

ينفق الباحث مع الدراسات البحثية الأجنبية في أن جودة التقارير المالية مازالت في حاجة إلى المزيد من البحث، خاصة في البيئة المصرية ويرى الباحث أن من أهم مجالات البحث المقترحة دراسة العلاقة بين خطر التقدمي وجودة التقارير المالية في البيئة المصرية، ودراسة أثر البيئة التشريعية والمهنية في مصر على جودة التقارير المالية، وكذلك يرى الباحث أن من أهم مجالات البحث المقترحة تحديد العوامل المؤثرة في الاحتراف المحاسبي في البيئة المصرية وأثر كل منها على جودة التقارير المالية.

- ١٩٢ -


(9) Chen, H., Qing liang, T., Yihong, J., & Zhiyum, L. (2010), the role of international financial reporting standards in accounting quality.


