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/ بديع الدين ريشو

أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة بأكاديمية السادات للعلوم الإدارية

١ـ مقدمة في مشكلة البحث وأهميته ومنهجيته

إنه أكبر افلاس في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية : تلك كانت النتيجة التي إنتهت إليها إحدى الدراسات البحثية الحديثة (Waroonkun & Ussahawanitchait , 2011) تعليقاً على إنخفاض رأس المال السوقي بما يقترب من ٧٠ بليون دولار نتيجة الفضائح المالية التي لحقت بشركة Enron، حيث تم تضليل حملة الأسهم من خلال المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية ، وهو ما أدى إلى إلحاق الضرر بالعديد من المستثمرين والموظفين وأصحاب المعاشات .

ولقد اتسع نطاق الفضائح المالية ، وبالتالي ارتفعت قيمة الخسائر في رأس المال السوقي لتصل إلى ٤٦٠ بليون دولار نتيجة القوائم المالية المضللة المقدمة من جانب الكثيرين من الشركات ومنها شركات World com , Qest , Tyco , and Global Crossing ، وهذا بالإضافة إلى شركة Enron ، وكان من الطبيعي بعد انفجار تلك الأزمات والفضائح المالية أن تصبح جودة المعلومات المحاسبية تحت المجهر Under Scrutiny مرة أخرى (Penman & Zhang, 2002) ، ولقد جاء الإهتمام بجودة المعلومات المحاسبية إنطلاقاً 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 ملحة لتوفير معلومات محاسبية يمكن الإعتماد عليها في صناعة وإتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة ، وهو الأمر الذي جعل الأداء المحاسبي المحترف لمنظمات الأعمال يحظى بإهتمام حملة الأسهم والمجتمع بصفة عامة، وذلك على اعتبار أن الأداء المحاسبي المحترف 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 الفضائح المالية ، وتلك الضغوط التي تعكس قلق حملة الأسهم والمجتمع بصفة عامة ، وهذه النتائج التي تعكس تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية والتأثير السلبي على كفاءة سوق الأوراق المالية أمام هذا الواقع وتلك الضغوط وهذه النتائج لم يكن أمام الباحثين والجهات المهنية الدولية إلا أن تعطى أهتمام غير مسبوق من جانبها بقضية جودة المعلومات المحاسبية . ومن هنا توالت الدراسات خلال السنوات الأخيرة بعضها يتحدث عن جودة المحاسبة Accounting Quality، وبعضها يتحدث عن جودة التقارير المالية Financial Reporting Quality أو جودة القوائم المالية Financial Statement Quality ولم يتوقف الأمر عند هذا الحد ، بل إشتد الإهتمام واتسع نطاقه من جانب بعض الباحثين ليشتمل أيضاً على دراسة جودة الأرباح المحاسبية Earning Quality .

ولقد تعددت المجالات التي تناولتها الدراسات البحثية وهي تسعى نحو البحث المتعمق لقضية جودة التقارير المالية أو جودة المحاسبة بصفة عامة، فجاء منها من يهتم باختبار العلاقة بين جودة المحاسبة وكفاءة التقارير المالية وأثرها على استمرار المنشأة (Waroonkun & Ussahawanitchakit , 2011)، وجاء منها من يتناول علاقة جودة التقارير المالية بالإحتراف المحاسبي Accounting Professionalism ومنفعة المعلومات (Ninlaphay & Ussahawanitchakit , 2011)، وهناك دراسات أخرى تناولت علاقة جودة التقارير المالية بوجود اخلاقيات لدى منظمات الأعمال ومدى إلتزامهم بتلك الاخلاقيات (Choi & Pae , 2011) ،وكذلك فقد تم تناول أثر إلتزام الشركات بالفقرة ٤٠٤ من قانون SOX على جودة التقارير المالية (Nagy , 2010 ; Verleun et al ., 2011) .

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

ومما هو جدير بالذكر أن قضية جودة التقارير المالية ظلت لعقود طويلة تفرض نفسها على إهتمامات الباحثين حيث كان الإهتمام في البداية بإختبار محتوى المعلومات وظهر بعد ذلك اتجاه جديد

اعتباراً من سنة ١٩٨٠ يركز على دراسة العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وربحية السوق (Ou & Penman , 1989a) ، وبـــــرغم الإهتمـــــام الملحـــــوظ مـــن جانب الباحثين بقضية جودة التقارير المالية إلا أنه ومن خلال العديد من الدراسات يمكـــن القول أن هناك فجوة بحثية كبيرة بين ما هو متاح وما هو مطلوب ، بين ما تـــم تقديمـــة بالفعل وما تحتاج إليه بيئة منظمات الأعمال ، ولعل ما يؤكد ذلك أنه علـــى الـــرغم مـــن اهتمام كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASA) ومجلس معايير المحاسبة الدوليـــة (IASB) بجودة التقارير المالية إلا أن سياق ونتائج الدراسات السابقة يؤكد بشكل واضـــح أن كيفية قياس تلك الجودة ، وكيفية تفعليها مازال يمثل أهم المشاكل التى تحتـــاج إلـــى إستمرار البحث حولهـــا (Dechow & Dichev , 2002 ; Schipper & Vincent , 2003 ; Botosan , 2004)

وتؤكد أحدى الدراسات (Botosan , 2004) أن القياس المباشر لجودة التقارير الماليـــة مازال يمثل مشكلة كبيرة ومركبة 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 : إعـــادة إعـــداد القـــوائم الماليـــة Financial Restatement (Barth et al ., 2008 ; Schipper & Vincent , 2003 & Cohen et al ., 2004) .

ومما يؤكد تلك الفجوة البحثية أن الدراسات السابقة التي تناولت أثر تأثير المعايير الدوليـــة للتقارير المالية (IFRS) قد إنتهت إلى وجود نتائج متناقضة بشكل كبير. فبينمـــا إنتهـــت بعض هذه الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية ، فإن البعض الآخر قد إنتهى إلـــى وجـــود علاقة سلبية ، أو عدم وجود تلك العلاقة أساســـاً (Barth et al ., 2008 ; Bartov et al ., 2005 ; Vander Meulen et al ., 2007)

ويتضح مما سبق أن الدراسات العلمية السابقة رغم إهتمامهـــا الواضـــح بقـــضية جـــودة التقارير المالية إلا أن هذه الدراسات ورغم تعدد موضوعاتها ، وإتساع نطاقها الجغرافي ، وامتداد نطاقها الزمنى عبر سنوات عديدة ، إلا أنها لم تتناول بـــشكل شـــامل ومتكامـــل

العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية، ووسائل قياسها،ومدى إختلاف الأهمية النسبية لتلك العوامل ، او وسائل القياس باختلاف إهتمامات مستخدمي التقارير المالية .

وتأسيساً 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 ، واتساقاً مع ذلك فإن **التساؤلات الرئيسية للبحث** تتمثل فيما يلي :

(١) ما هي أهم النتائج التي إنتهت إليها الجهود البحثية السابقة في مجال العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية ووسائل قياسها ؟

(٢) ما هي أهم مجالات الإتفاق والإختلاف ومجالات التكامل والتناقض بين الدراسات العلمية التي تناولت قضية جودة التقارير المالية ؟

(٣) ما هو الإطار العام للعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية ؟ وما هي المقاييس المختلفة لقياسها ؟

(٤) هل تختلف الأهمية النسبية لتلك العوامل وهذه المقاييس في البيئة المصرية باختلاف مستخدمي التقارير المالية وباختلاف ما يتخذونه من قرارات ؟

وبالتالي يمكن القول أن هذا البحث يهدف بصفة أساسية إلى وضع إطار عام للعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية، وتحديد الأساليب المختلفة لقياسها، وإختبار مدى إختلاف الأهمية النسبية لتلك العوامل وهذه المقاييس في البيئة المصرية باختلاف مستخدمي القوائم المالية وما يتخذونه من قرارات .

ومن ناحية أخرى فإن أهمية أي بحث تتوقف على قيمة ما يقدمه من خدمات للمجتمع، وللأطراف التي تسعى تلك الأبحاث لخدمتها ، ومن ناحية أخرى فإن أهمية جودة التقارير المالية تصبح من القضايا الأكثر إلحاحاً على الباحثين كلما تفجرت الأزمات المالية أو توافرت مؤشرات على وجودها ،وكلما اقتضت حماية مصالح مستخدمي التقارير المالية ،وحماية أموالهم، وترشيد قراراتهم ،تقديم معلومات محاسبية على درجة كبيرة من الجودة .

وبذلك يمكن القول أن هذا البحث يكتسب أهميته في الواقع العملي إستناداً إلى أن الباحث يحاول من خلاله حماية مصالح مستخدمي المعلومات المالية في البيئة المصرية ، وترشيد ما يتخذونه من قرارات بناء على تلك المعلومات ، وذلك على إعتبار 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 أهميتة في الواقع النظري من أنه يتناول قضية بحثية مازال الجدل حولها قائم والاهتمام بها مستمر ، والقصور البحثي فيها ملحوظ، خاصة فيما يتعلق بوضع إطار عام للعوامل المؤثرة في جودة التقارير وتحديد المقياس الأفضل لها في البيئة المصرية .

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

٢- 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 مفهوماً غامضاً Vague (Penman & Zhang, 2002) حيث لا يوجد تعريف متفق عليه حتى الأن 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 أحياناً ومتناقضة أحياناً أخرى ، وتتمثل هذه الإتجاهات الأربعة فيما يلى :.

الإتجاه الأول : يمثل هذا الإتجاه مجموعة من الدراسات ركزت إهتمامها عند تعريفها لمفهوم جودة التقارير المالية (وأحياناً جودة المحاسبة بصفة عامة) على ما تقدمه تلك التقارير للأطراف المستفيدة من خدمات ، 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 الإتجاه في تعريف جودة التقارير المالية إلى أن أهم أهداف التقارير المالية وفقاً لقائمة المفاهيم الأساسية رقم (٨) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في سنة (١٩٨٠) هو مساعدة المستثمرين الحاليين والمحتملين على التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة للشركة (McDermott, 2011) وبذلك يرى أنصار هذا الإتجاه أن جودة التقارير المالية تتطلب أيضاً أن تقوم الشركات من خلال تلك التقارير بتوفير معلومات لحملة الأسهم حول الخسائر، وحالات الفشل المالي، والأحداث المالية غير الملاءمة على أن تكون تلك المعلومات على درجة عالية من القابلية للتحقق (Latridis , 2011) بما يسمح للمستثمرين بإتخاذ القرارات الذكية Intelligent Decision .

ويضيف أيضاً أنصار هذا الإتجاه أن جودة التقارير المالية لا تتطلب فقط تقديم ما سبق ذكره ، وإنما تتطلب أيضاً أن تقدم هذه التقارير المعلومات التي من شأنها أن تساعد على تحسين كفاءة الإستثمار Investment Efficiency وذلك على إعتبار أن التقارير المالية الجيدة هي تلك التقارير التي لا تؤدي إلى استثمار أعلى أو أقل مما يجب Over or Under Investment (Biddle et al ., 2009) ، وتضيف بعض الدراسات في سياق هذا الإتجاه أن جودة التقارير المالية يقصد بها مدى دقة معلومات تلك التقارير في أن تعكس حقيقة عمليات الشركة (Ninlaphay & Ussahawanitchakit , 2011) وحقيقة موقعها الاقتصادي ،ونتائج أعمالها (Barth et al , 2008)، وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية سوف ترتبط وتؤثر على كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وهو ما يستدعي استخدام مقاييس مختلفة للحكم على جودة التقارير المالية (Verleun et

al ., 2011). ومع تزايد الدراسات المؤيدة لهذا الإتجاه فقد بدأت بعض الدراسات تطرح تساؤلاً عما إذا كانت جودة التقارير المالية على النحو السابق تعني شفافية المعلومات Information Transparency وانتهت تلك الدراسات إلى أن العلاقة بين جودة التقارير المالية وشفافية ما بها من معلومات ليست هامة أحصائياً بمعنى عدم وجود درجة عالياً من الإرتباط الإحصائي بينهما ، وأن كان الارتباط بينهما في الصناعات الإليكترونية قد جاء أعلى مما هو علية في الشركات الأخرى ويرجع ذلك لاختلاف مقاييس كل منهما (Hsieh , 2011) .

الاتجاه الثانى : وبالإضافة إلى الإتجاه السابق ، فإن هناك إتجاه آخر لتحديد مفهوم جودة التقارير المالية وتركز الدراسات التي تمثل هذا الإتجاه على أنه لا يمكن الحديث عن مفهوم جودة التقارير المالية بعيداً عن ضرورة توافر مجموعة من الخصائص مثل : القدرة التنبؤية ، التغذية العكسية ، الوقتية ، أمانة العرض (Hsieh , 2011) .

وتتحدث بعض الدراسات الأخرى عن الخصائص التي يجب توافرها في التقارير المالية بشكل أكثر تركيزاً حيث ترى تلك الدراسات أن جودة التقارير المالية تعني أن تستوفي المعلومات الواردة بتلك التقارير لكل من خاصية الملاءمة وامكانية الاعتماد والقابلية للمقارنة (McDaniel et al , 2002) وتركز بعض التعريفات التي تنتمي إلى هذا الإتجاه بشكل أكبر على خاصية امكانية الاعتماد حيث ترى تلك الدراسات أن المعلومات المحاسبية الأعلى جودة هي المعلومات التي يمكن من خلالها حماية المستثمرين وحملة الأسهم ضد سلوك الإدارة الإنتهازي أو النفعي Opportunistic Behavior (Penman & Zhang , 2002 ; Watts , 2003)، ولقد كان من الطبيعى فى سياق هذا الإتجاه أن تهتم بعض الدراسات بتناول أحد المشاكل الهامة المرتبطة بالإفصاح عن المعلومات المالية وهي نقطة التوازن أو نقطة القطع(Trade – off) بين خاصيتى الملاءمة وإمكانية الإعتماد حيث تركز بعض الدراسات على الملاءمة والبعض الآخر على إمكانية الاعتماد (Verleun et al ., 2011)

الاتجاه الثالث : ويأتي الإتجاه الثالث والذي يتم من خلاله تعريف مفهوم جودة التقارير المالية بمدى إلتزام الشركات بكل من المعايير المحاسبية والتشريعات القانونية التي يجب أن تحكم الممارسة العلمية (Waroonkun & Ussahawanitchakit , 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 : وفى ظل هذا الإتجاه يتضح أن جودة التقارير المالية تقتصر إلى حد بعيد على إنخفاض مستوى إدارة الأرباح بها حيث ترى تلك الدراسات أن التقارير المالية الأعلى جودة هي تلك التقارير التي تنطوي على عمليات أقل لتمهيد الدخل أو إدارة الأرباح أو إنخفاض القيمة المطلقة للاستحقاق غير العادى (Lang et al ., 2003 , 2006 ; Leuz et al ., 2003 ; Jones et al ., 2008 ; Aboody et al , 2005 ; Bharath et al ., 2008 ; Francis et al ., 2008)

ويستند أنصار هذا الإتجاه في رؤيتهم لجودة التقارير المالية إلى أن الأرباح السنوية يمكن تقسيمها إلى أرباح تنطوي على تدفقات نقدية، وأخرى ترتبط بالاستحقاق غير العادى وترتفع جودة الأرباح ، وبالتالي جودة التقارير المالية ، كلما إنخفض النوع الأخير منها (Sloan , 1996). ومن الطبيعي أن تذهب بعض الدراسات التي تنتمي إلى هذا الإتجاه إلى التأكيد أيضاً على أن التقارير المالية الأعلى جودة هي التقارير التي تنطوي على درجة أكبر من التحفظ المحاسبي والذي يقصد به وفقا لإحدى الدراسات الإعتراف السريع بالأخبار السيئة بالمقارنة بالأخبار الجيدة (Choi & Pae, 2011) ، وتضيف دراسات أخرى أن التقارير المالية الأكثر جودة هي تلك التقارير التي يترتب عليها انخفاض نطاق عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry بين الإدارة وحملة الأسهم (Ball & ShiVakumar , 2005)

ويتفق الباحث مع مفهوم جودة التقارير المالية وفقاً 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) وبذلك فلابد أن يقدم هذا المنتج للعميل كل ما يساعده على تحقيق أهدافه، وتوفير قدر كبير من الرضا لديه ، فضلاً عن أن الآراء الواردة في بقية الاتجاهات وكما يرى الباحث لا تعتبر رؤية جديدة أو مختلفة لمفهوم جودة التقارير المالية وإنما هي متطلبات ضرورية لتحقيق مفهوم الجودة طبقاً لدراسات الإتجاه الأول ، وبمعنى آخر فإن التقارير المالية حتى تكون لديها القدرة على أن تعكس حقيقة الأوضاع الاقتصادية للشركة فلابد من الالتزام بالمعايير المحاسبية ، تجنب أو تدنية عمليات إدارة الأرباح بكافة أساليبها ومداخلها.

ومن ناحية أخرى ، وبصرف 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 إحتراف فريق المحاسبين الذين يقومون بإعدادها ، وإنما تتوقف أيضا وبشكل كبير على ما تنطوي عليه التشريعات القانونية، والمعايير المحاسبية من مجالات وثغرات وبدائل للإختبار 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 .

٣- الدراسات السابقة :

يتناول الباحث فيما يلي مجموعة من الدراسات السابقة التي أجريت في السنوات الثلاث الأخيرة ، والتى تتعلق بقضية جودة التقارير المالية Financial Reporting Quality ، ولقد تم تقسيم هذه الدراسات إلى أربعة مجموعات على النحو الأتى :

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

في ١٩ يوليو ٢٠٠٢ أصدر البرلمان الأوروبي قانون الإتحاد الأوروبي رقم ٢٠٠٢/١٦٠٦ والذي تم بمقتضاه إلزام دول الإتحاد الأوروبي بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standard (IFRS)

اعتباراً من أول يناير سنة ٢٠٠٥ ، ومن هنا فقد إهتم بعض الدراسات بإختبار أثر الإلتزام بهذا القانون على الجودة المحاسبية ، وفي سياق هذا الإهتمام جاءت دراسة (Chen et al ., 2010) وكان هدفها الأساسي مقارنة الجودة المحاسبية لبعض الشركات التي تنتمي إلى ١٥ دولة من دول الإتحاد الأوروبي قبل وبعد الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية في سنة ٢٠٠٥ . وترى الدراسة أن من أهم ما يميزها عن الدراسات التي سبقتها ما يلي :

(١) استخدام عينه كبيرة من الشركات العامة التي تنتمي إلى ١٥ دولة [١] مما يجعل نتائجها تقبل التعميم، على خلاف ما إنتهت إليه الدراسات السابقة حيث إكتفت تلك الدراسات بأن نطاق تطبيقها قد إقتصر 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 سنتين) فقط بعد الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية .

(٢) استخدام مقاييس متعدده لقياس الجودة المحاسبية بدلاً من استخدام مقياس واحد وهو ما تمت على أساسه الدراسات السابقة ، وتتمثل هذه المقاييس (المؤشرات) في تمهيد الدخل Earning Smoothing ، إدارة الأرباح نحو أهداف محددة Managing Earning Toward Targets ، جودة الاستحقاقات Accruals Quality ، توقيت الإعتراف بالخسائر Timely Loss Recognition ، والقيمة المطلقة للاستحقاق التقديري Magnitude of Absolute Discretionary Accruals

ولقد إنتهت الدراسة إلى أن معظم مؤشرات أو مقاييس الجودة المحاسبية قد أصبحت أفضل بعد الإلتزام بالمعايير الدولية في دول الإتحاد الأوروبي، حيث تؤكد النتائج إنخفاض عمليات إدارة الأرباح ، إنخفاض قيمة الاستحقاقات التقديرية ، ارتفاع جودة الاستحقاقات ،

---

[١] من بين الدول التى شملتها الدراسة : استراليا ، الدنمارك ، فنلندا، ألمانيا ، أيرلندا ، إيطاليا ، لوكسمبرج ، أسبانيا ، المملكة المتحدة ، فرنسا ، اليونان ، البرتغال

بالإضافة إلى ذلك فقد أوضحت النتائج أن الإدارة قد قامت بعمليات أكبر لتمهيد الـدخل ، كما قامت بالإعتراف بخسائر أكبر في وقت أقل بعد الإلتزام بالمعايير الدولية . ولهذا فقـد تمثلت النتيجة النهائية للدراسة في أن إحلال المعايير الدولية محل المعايير المحلية Local Standards سيكون له آثار أضافية على جودة التقارير المالية .

وفي السياق ذاته جاءت دراسة (Jara et al ., 2011) والتى إستهدفت تحديد مدى إختلاف جودة التقارير المالية باختلاف نوعية معايير المحاسبة المطبقة ، وبشكل اكثر تحديدا فقد إهتمت الدراسة بتحديد مدى إختلاف جودة التقارير المالية إذا تم إعدادها وفقا للمعايير الدولية عنها في حالة اعدادها وفقا للمعايير المحلية.

وبشكل كمي فقد تم تحديد الفروق في مستوى جودة التقارير المالية في ظل اعدادها وفقا لكل نوع من أنواع المعايير المشار إليهما عن طريق استخدام مجموعة محددة من النسب المالية وتحديد الفروق فى قيمتها ودلالتها وذلك من خلال تحليل القوائم المالية لعينة من الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية بأسبانيا ، حيث تم إختيار عينة من الشركات التي تعمل في قطاع البنوك والقطاع العقاري ، وذلك على إعتبار 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 الأهتمام بها قد بدأ منذ عام ١٩٦٠ ومازال مستمرا حتى الآن .

وقد إنتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج _تتفق مع نتائج الدراسة السابقة_ من أهمها: إختلاف نتائج النسب المالية ودلالة تلك النسب باختلاف معايير التقارير المالية المستخدمة . وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف نوعية معايير التقارير المالية المطبقة، وتؤكد الدراسة على وجود مجموعة من الإعتبارات يجب اخذها في الحسبان حتى يمكن استخدام النسب المالية كمقياس لمدى جودة التقارير المالية .

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

اهتمـــت دراســـــة (Beest et al.,2009) بكيفيـــــة قيـــــاس جـــــودة التقـــاريـــــر الماليـــة Financial Reporting Quality .

من خلال وضع مقياس شامل يستند على الخصائص النوعية Qualitative Characteristics كما تم تعريفها فى سنة ٢٠٠٨ بمعرفة مجلس معايير المحاسبة الدوليه (IASP)وكذلك مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في سنة ٢٠٠٩ ، وذلك على اعتبار أن التقييم الشامل لجودة التقارير المالية وكما ترى الدراسة سوف يؤدى إلى تحسين القرارات الاقتصادية لمستخدمى تلك التقارير.

ولقد تم تقسيم الخصائص النوعية إلى مجموعتين : تمثلت المجموعة الأولى فى الخصائص التى ترى الدراسة أنها على درجة كبيرة من الأهمية فى تحديد محتوى معلومات التقارير المالية وتتضمن هذه المجموعة خاصيتى الملاءمة وأمانة العرض ، أما المجموعة الثانية فقد تمثلت فى الخصائص التى ترى الدراسة أنه يمكن من خلالها تحسين منفعة القرار وهى تتضمن خصائص القابلية للفهم ، والقابلية للمقارنة، والوقتية Timeliness ، وتشير الدراسة إلى أنه بإستثناء خاصية الوقتية فان كل خاصية من الخصائص الأخرى يمكن قياسها من خلال مجموعة من العناصر ، وعلى سبيل المثال فإن خاصية أمانة العرض يمكن قياسها من خلال تحديد ما إذا كانت القوائم والتقارير المالية تعرض بوضوح كل من : الإفتراضات والتقديرات ، الطرق والاختيارات التى تم إنتقائها من بين المبادئ المحاسبية المختلفة ، الأحداث الإيجابية والسلبية ، قواعد الحوكمة ، والتقرير النمطى للمراجع .

وحتى يتم تقييم جودة التقارير المالية فقد تم اعطاء درجة معيارية (تتروح مابين ١ و٥ درجات) لكل عنصر من العناصر التى يتم من خلالها قياس كل خاصية ، ومن خلال ذلك يتم الوصول الى الدرجة النهائية لكل خاصية وبالتالى لكل الخصائص و لمستوى جودة التقارير المالية ككل ، ونظرا لأن المجموعة الأولى من الخصائص هى الأكثر أهمية كما ترى الدراسة استنادا الى رأى كل من مجلس معايير المحاسبة الدوليه (IASP) في سنة ٢٠٠٨ ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في سنة ٢٠٠٩ ، فقد تم اعطاء هذه المجموعة من الخصائص وزن نسبى أعلى من خصائص المجموعة الثانية . وقد أوضحت الدراسة تقييما عاما لوسائل قياس جودة التقارير المالية فى ظل الدراسات التى سبقتها وهو ما يتضح من الجدول رقم (١)

جدول رقم (١)

نظرة عامة على أدوات القياس المستخدمه في الدراسات السابقة لتقييم جودة التقارير المالية

	نماذج الاستحقاق	أبحاث (أدبيات) القيمة Value Literature	ملائمة عناصر محدده في التقرير السنوي	الخصائص النوعية
الطريقة	فحص مستوى إدارة الأرباح كمقياس لجودة الأرباح .	اختبار العلاقة بين عائد الأسهم وشكل الأرباح لقياس ملاءمة معلومات التقارير المالية وامكانية الاعتماد عليها .	اختبار عناصر محددة في التقرير السنوي	فحص مدى استفادة القرارات من معلومات التقارير المالية بعد تفعيل الخصائص النوعية
المزايا	السهولة النسبية لجمع البيانات اللازمة لقياس جودة الأرباح	• سهولة القياس نسبياً . • يقدم رؤية عن القيمة الاقتصادية لأشكال الأرباح .	• التركيز على جودة التقارير المالية . • قياس مباشر لجودة التقارير المالية	• التركيز على جودة التقارير المالية . • القياس المباشر لجودة التقارير المالية .
العيوب	• التركيز على إدارة الأرباح • مقياس غير مباشر لجودة التقارير المالية . • صعوبة تقدير الاستحقاقات التقديرية .	• التركيز على جودة الأرباح . • مقياس غير مباشر لجودة التقارير المالية • لا يقدم رؤية حول الحد الفاصل بين الملاءمة وامكانية الاعتماد	• التركيز فقط على العناصر المختارة . • صعوبة القياس	صعوبة التعامل مع معوقات القياس

Beest , et al. 2009 , P.27

وبتحليل وتقييم ما جاء فى سياق الدراسة وما إنتهت اليه من نتائج يمكن ملاحظة ما يلى :

(١) إن هذه الدراسة لم تهتم فقط بكيفية قياس جودة التقارير المالية ، وإنما اهتمت أيضا بكيفية تفعيل وتطبيق هذا القياس ، حيث تؤكد الدراسة أن أهمية التطبيق

تنبع من وجود العديد من العوامل والمقومات ومجالات التفضيل المختلفة التي يمكن من خلالها الحكم على جودة التقارير المالية .

(٢) 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 أيضا أن البعض قد ينظر إلى جودة الأرباح Earning Quality من منظور مستوى ما تم من عمليات إدارة الأرباح ، والبعض الآخر قد ينظر لها من منظور مدى إعادة إعداد التقارير المالية ، وهل تم ذلك في الوقت المناسب أم لا .

(٣) 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 إعداها وفقا للمعايير الأمريكية قد جاءت أعلى جودة من القوائم المالية التي تم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ، بينما في دراسات أخرى كانت الإختلافات في مستوى الجودة ضئيله بحيث يكون من الصعب أخذها في الإعتبار

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

وقد أوصت الدراسة في نهايتها بضرورة اجراء بحوث أخرى مستقبلية باستخدام قدر أكبر من العينات حيث ترى الدراسة أن من أهم حدودها أنه قد تم إجراء الدراسة على عينة صغيرة نسبيا.

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 بالتقرير عن مستوى من الإفصاح المحاسبي مرتفع أو منخفض الجودة ، كما أنها تختبر العلاقة بين القوائم المالية المنشورة وممارسات إدارة الأرباح ، وبالإضافة إلى ذلك فقد تناولت الدراسة أيضاً اختبار العلاقة بين جودة التقارير المالية وأحد القيود المحاسبية والمتمثل في التحفظ المحاسبي بشقيه المشروط وغير المشروط .

ووفقاً للدراسة فإن التحفظ المحاسبي يشير إلى أن المحاسب سوف يحتاج إلى درجة أكبر من امكانية التحقق حتى يمكن له أن يعترف بالأخبار الجيدة كأرباح، وذلك على عكس الحال عند الإعتراف بالأخبار السيئة كخسائر ، وعلى ذلك واتساقاً مع الدراسات المحاسبية التي سبقتهافإن الدراسة ترى أن التحفظ بصفة عامة يمكن تقسيمة إلى نوعين هما التحفظ المشروط وغير المشروط ويقصد بالتحفظ المشروط عدم التقرير عن الأخبار الجيدة Good News إلا إذا توافرت درجة أعلى من امكانية التحقق Verification ، وذلك على خلاف التحفظ غير المشروط والذي يقصد به الإعتراف المبكر بالخسائر بصرف النظر عما إذا كانت الأخبار سيئة أم جيدة ، ومن أبرز مجالات تطبيقة تقييم المخزون السلعي واختيار طريقة الإهلاك .

ولقد جاءت فروض الدراسة ليتم من خلالها إفتراض أن الشركات التي تقوم بإفصاح محاسبي مرتفع الجودة سوف يكون لديها اختلافات جوهرية عن الشركات التي تقوم بإفصاح محاسبي منخفض الجودة ، كما سيكون لديها ممارسات أقل لإدارة الأرباح (استحقاق تقديري 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 :

(١) تختلف الشركات التي تقدم تقارير وقوائم مالية عالية الجودة اختلافا جوهريا عن غيرها من الشركات ، حيث تتميز تلك الشركات بأنها كبيرة الحجم ، ولديها

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

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

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

(٤) 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 .

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

وتأكيدا على أهمية التحفظ المشروط وغير المشروط Conditional and unconditional Conservatism عند الحديث عن جودة التقارير المالية فقد جاءت دراسة (Ismail & ELBolok , 2011) لتهتم بإختبار أثر التحفظ المشروط وغير المشروط على كل من جودة الأرباح وأسعار الأسهم، ويلاحظ أن هذه الدراسة قد أخذت بمفهموم لنوعى التحفظ يختلف عما أخذت به الدراسة السابق تناولها ، حيث ترى الدراسة أن التحفظ المشروط يقصد به تطبيق الطرق والسياسات المحاسبية التى يتم من خلالها الاعتراف السريع بالأخبار السيئة ، ولقد تمثلت التساؤلات الأساسية للدراسة فى : ما هي الآثار المختلفة للتحفظ المشروط وغير المشروط على جودة الأرباح في المشروعات المصرية ؟ وما هو تأثير التغير في جودة الأرباح على أسعار الأسهم في

السوق المصري للأوراق المالية ؟ وتمشيا مع تلك التساؤلات 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 إنتهت إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بأثر التحفظ على جودة الأرباح فبينما إنتهى بعض الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية إلا أن البعض الآخر قد إنتهى إلى وجود علاقة سلبية .

ولقد تم إجراء الدراسة على عينة شملت ٣٠ شركة من أكبر الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية خلال السنوات ٢٠٠٥-٢٠٠٩ ، وتشير النتائج إلى أن التحفظ المشروط يؤثر سلبياً 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 ولكنه يرتبط بعلاقة سلبية مع أسعار الأسهم في الشركات المصرية .

وترى الدراسة أن ما توصلت إليه من نتائج من شأنه أن يساعد واضعي معايير المحاسبة المصرية لتأييد السياسات والاختيارات المحاسبية التي تؤدي إلى جودة مرتفعة للأرباح، وتوفير تقارير مالية يمكن من خلالها ترشيد قرارات المستثمرين .

وتشير الدراسة أننا مازلنا 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 .

ثالثاً : دراسات تناولت اثر الاحتراف المحاسبى والاخلاق المحاسبية على جودة التقارير المالية ويأتى فى مقدمة هذه المجموعة من الدراسات دراسة (Ninlaphay & Ussahawanitchakit, 2011) وتهدف هذه الدراسة الى تحليل العلاقة بين متغيرات الاحتراف المحاسبيAccounting Professionalism وجودة التقارير المالية من ناحية وتحليل العلاقة بين جودة التقارير المالية ومنفعة المعلومات Information Usefulness

من ناحية أخرى . وقد تم اجراء الدراسة على عينة من ٢٤٧ شركة تصدير تم اختيارها من قاعدة البيانات الخاصة بوزارة التجارة في تايلاند . ولعل ما يميز هذه الدراسة _في رأي الباحث_ عن غيرها من الدراسات أنها الدراسة الأولى التي تناولت العلاقة بين الإحتراف المحاسبي وجودة التقارير المالية .

ووفقاً للدراسة فإن الإحتراف المحاسبي قد تم قياسه بمدى توافر أربعة متغيرات وهي التركيز على الممارسة المحاسبية Accounting Practice focus ، وتحسين مهارات المحاسب Accountant Skill Improvement ، والإهتمام بتنفيذ القانون Regulation Implementation Awareness ، بالاضافة إلى إحتراف أخلاقيات المهنة Professional Ethic Orientation . وقد تناولت الدراسة المقاييس المختلفة لكل متغير من هذه المتغيرات الأربعة وما انطوت عليه من متغيرات أخرى [٢] ويوضح الشكل رقم (١) النموذج التى وضعته الدراسة للعلاقات المفترضة بين المتغيرات المختلفة. ويتضح من الشكل المذكور أن المتغير التابع هو منفعة المعلومات ، والمتغير المستقل هو الإحتراف المحاسبى والمتغيرات الوسيطة هى كفاءة المحاسب والتعليم التنافسى ، وبالاضافة الى ذلك فقد استخدمت الدراسة عمر الشركات ((عدد سنوات عمرها)) وحجمها ((اجمالى اصول الشركة)) كمتغيرين ضابطين ، وذلك على اعتبار انهما قد يؤثران على جودة التقارير المالية وبالتالى على صحة الفروض. وفى ضوء هذه العلاقات الواردة بالنموذج المشار إليه قامت الدراسة بإختبار مجموعة من الفروض [٣] ولقد تم إستخدام قوائم الإستقصاء كأداة لجمع المعلومات من العينة التى تم إختيارها وتم ارسالها من خلال البريد الاليكترونى للعينة المختارة .

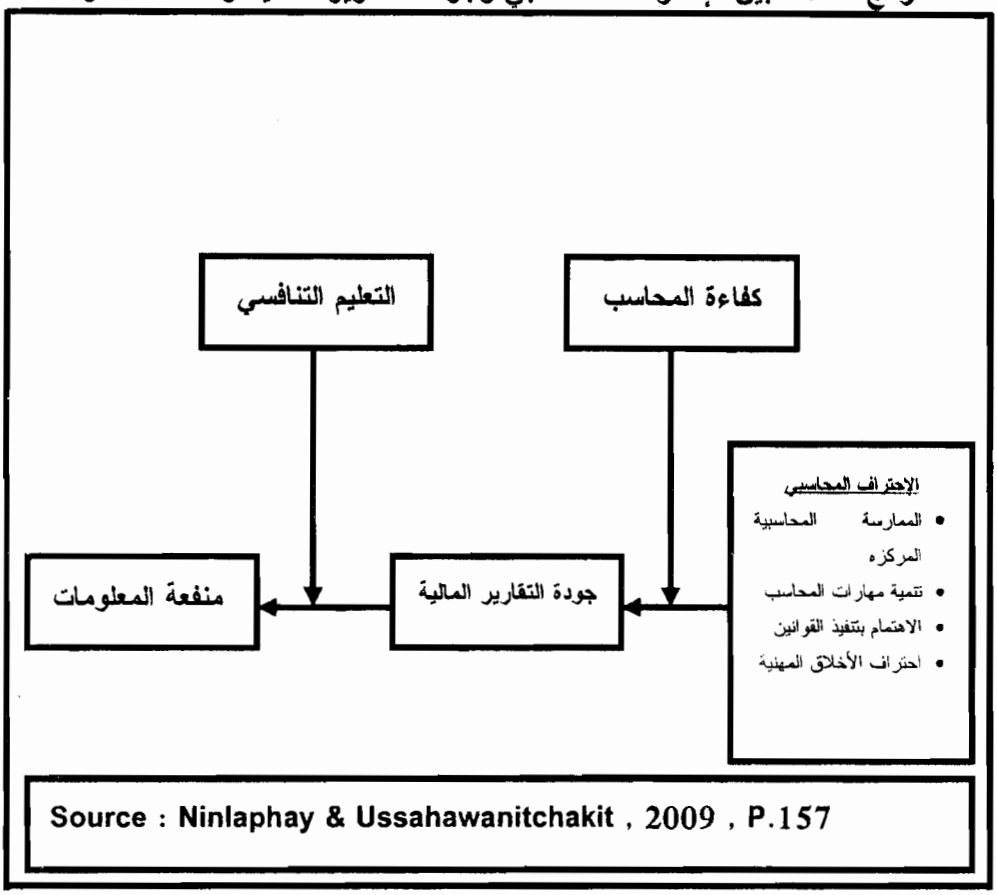
---

[٢] **منفعة المعلومات** : تم قياسها على أساس مدى منفعتها فى مجال كل من : اتخاذ القرارات، والتخطيط، ووضع السياسات ،وتقييم الاداء ، **الاحتراف المحاسبى** : تم قياسة على أساس المتغيرلت الأربعة التى سبق ذكرها ، **الممارسة المحاسبية** : تم قياسها على أساس دقة كل من: عرض القوائم المالية والتسجيل المحاسبى وتجميع البيانات المحاسبية ، **تنمية المهارات المحاسبية** : تم قياسها على اساس: تشجيع فريق العمل المحاسبى على تعلم وفهم المعايير المحاسبية ،التشجيع على التنمية المستمرة للمعرفة، وتشجيع المهارات الفنية، وتنمية مهارات الإتصال ، **الالتزام بقواعد واصول المهنة** : تم قياسها بإستخدام ثلاثة عناصر وهى: اتفاق الممارسة العملية مع المعايير والقوانين ، والعمل بعناية وإهتمام ، والحذر من الجزاءات ، **الإحتراف السلوكى والأدبى** : تم قياسها باستخدام ثلاثة عناصر وهى: الإهتمام بجميع التفاصيل والأجزاء ، التركيز على الممارسات المحاسبية فى إطار من التكامل والدقة ، التركيز على عمليات الرقابة والمتابعة المحاسبية ، **كفاءة المحاسب** : تم قياسها على أساس الإهتمام بكل من المعرفة ، المهارة ، تطبيقات تكنولوجيا المعلومات ، وفهم عمليات ومراحل الأعمال. أما التعليم التنافسى فقد أشارت الدراسة إلى أنه يعتبر العنصر الحاسم فى تحقيق قدرة الشركات على الإستجابة لاحتياجات العملاء بصفة مستمرة ، بالإضافة إلى تحقيق قدرة الشركة على الإستمرار فى ظل ظروف المنافسة الشرسة

[٣] جاء الفرض الأول (والذى يتضمن أربعة فروض فرعية) ليفترض وجود علاقة ايجابية بين كل

شكل رقم (١)

نموذج العلاقة بين الإحتراف المحاسبي وجودة التقارير المالية ومنفعة المعلومات



ولقد إنتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يأتي في مقدمتها: وجود علاقة إيجابية بين جميع متغيرات الإحتراف المحاسبى _ باستثناء تنمية مهارات المحاسب _ وجودة التقارير المالية ، أما فيما يتعلق بتنمية مهارات المحاسب فقد إنتهت الدراسة إلى أنها لا تؤثر على

متغير من متغيرات الإحتراف المحاسبي من ناحية وجودة التقارير المالية من ناحية أخرى ، وجاء الفرض الثانى ليفترض وجود علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية ومنفعة المعلومات ، أما الفرض الثالث (والذى يتضمن أربعة فـروض فرعيـة) فلقـد افترضت الدراسة من خلاله أن زيادة كفاءة المحاسب سوف تؤدى إلى وجود علاقة إيجابية أكثر قوة بين جودة التقارير المالية وكل متغير من متغيرات الإحتراف المحاسبى، ثم جاء الفرض الرابع والأخير للدراسة ليفترض أن زيادة التعليم التنافسى سوف تؤدى الى وجود علاقة إيجابية أكثر قوة بين جودة التقارير المالية ومنفعة المعلومات.

جودة التقارير المالية ، كما توجد علاقة إيجابية بين جودة المعلومات المحاسبية من ناحية ومنفعة المعلومات من ناحية اخرى.

وتوصي الدراسة في نهايتها بأن تقوم جميع الشركات بدعم الإحتراف المحاسبي وذلك حتى يتم الإرتقاء بمستوى جودة التقارير المالية من ناحية والقيمة المعلوماتية من ناحية أخرى ، كما توصي الدراسة بضرورة إعادة إختبار تأثير تنمية مهارات المحاسب على جودة التقارير المالية بعد وضع مقياس جديد لها وإستخدام عينة أخرى أكبر أو مختلفة .

ومن جانب آخر وسعيا من جانب الباحثين وراء تحديد العوامل التى يمكن ان تؤثر على جودة التقارير المالية جاءت دراسة (Choi & Pae, 2011) والتى تتميز من وجهة نظر الباحث بأنها تناولت قضية جودة التقارير المالية من منظور لم تتطرق له الدراسات السابقة بوجه عام ، حيث إهتمت الدراسة بإختبار العلاقة بين جودة التقارير المالية والتزام الشركات بأخلاقيات العمل .

ولقد إنتقدت هذه الدراسة ما سبقها من دراسات في مجال جودة التقارير المالية ، حيث إفترضت الدراسات السابقة وجود علاقة إيجابية بين التزام الشركات بتلك الأخلاقيات وجودة إعداد التقارير المالية دون أن يكون هناك بحث منهجي يخضع للإختبار التجريبي ، كما أن الدراسات القليلة التى قامت باختبارها لم تقم باختبارها بشكل تجريبى .

ومن هنا تنبع أهمية هذه الدراسة حيث تؤكد على أنها من أوائل الدراسات التي تتناول تلك العلاقة والتى تتسم 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 وما إنتهت إليه من إشهار إفلاسها يعتبر مثالا صارخا يرجع بالدرجة الأولى للإجراءات الإدارية وغير الأخلاقية التي تم استخدامها داخل الشركة في مرحلة ما ، وتؤكد الدراسة أن ممارسة بعض الشركات لسلوك إدارى غير أخلاقى قد لا يعنى بالضرورة الخروج على النصوص القانونية كما هو الحال عندما تسمح القوانين والمعايير أحيانا بالمرونة أمام متخذ القرار والمحاسبين عند إعداد القوائم المالية

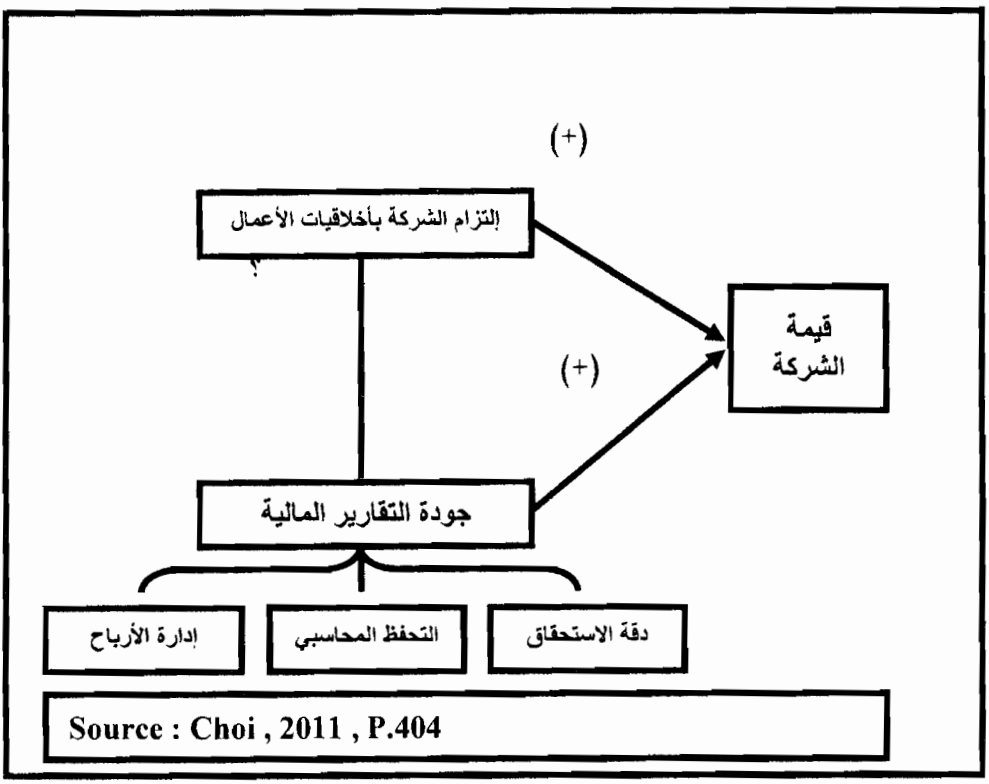
ولقد تم اجراء الدراسة على عينة شملت ٢٤٢ شركة كورية وتذكر الدراسة أن السبب وراء ذلك يرجع إلى أن كوريا تأتى فى مقدمة دول النهضة الآسيوية ومع حدوث الأزمات المالية فى نهاية عام ١٩٩٠ فقد ازداد القلق فى كوريا من جانب كل من الهيئات التنظيمية والمستثمرين تجاه جودة التقارير المالية ، وفى محاولة من الدراسة لإشتقاق الفروض التى ستقوم باختبارها فقد قامت الدراسة بصياغة نموذج يوضح العلاقة بين جودة التقارير المالية والإلتزام بأخلاقيات العمل (الشكل رقم ٢) ، ويتضح من الشكل المشار إليه أن هناك علاقة إيجابية بين كل من جودة التقارير المالية والإلتزام بأخلاقيات العمل من ناحية، وقيمة الشركة من ناحية أخرى ، كما يوضح الشكل أن هناك علاقة بين جودة التقارير المالية وكل من : إدارة الأرباح وسياسة التحفظ المحاسبى ودقة الاستحقاقات من ناحية أخرى ، أما العلاقة بين جودة التقارير المالية والإلتزام بأخلاقيات العمل فإن الشكل يوضح أنها مازالت مجهولة وتحتاج لإختبار تجريبى وقد قامت الدراسة _ لأغراض قياس مدى إلتزام الشركات بالأخلاق التجارية _ بوضع مقياس مركب يشتمل على احدى عشر سمة من الأخلاق التجارية [٤] .

---

(4) ومنها على سبيل المثال : مدى وجود مدونة بقواعد السلوك الأخلاقي ، مدى وجود آليات تأديبية في حالة الإخلال بالسلوك الأخلاقي ، مدى توعية المديرون بأهمية الأخلاق التجارية ، وجود تقييم مستقل لنظام الأخلاق بالشركة ، بالإضافة إلى وجود الخط الساخن للأخلاق.

شكل رقم (٢)

إلتزام الشركة بأخلاقيات الأعمال وجودة التقارير المالية



وانتهت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين درجة الإلتزام الأخلاقى وجودة التقارير المالية حيث اتضح أن الشركات الأكثر إلتزاما بالجوانب الأخلاقية تقدم تقارير مالية أكثر جودة ، ويؤكد ذلك إنخفاض مستويات إدارة الارباح فى تلك الشركات ، كماأنهاأكثر إستخداما للسياسات المتحفظة خاصة فيما يتعلق بتقدير الإستحقاقات وهو ما يؤدي إلى زيادة درجة دقة التنبؤ بالمتحصلات النقدية من الأنشطة التشغيلية. هذا بالاضافة إلى أن تلك الشركات أكثر إفصاحا عن الأخبار السيئة بالمقارنة بالشركات الأقل إلتزاما بأخلاقيات العمل. وفى النهاية تؤكد الدراسة أن من أهم ما يميزها عن الكثير من الدراسات التي سبقتها ليس فقط أنها تناولت هذه العلاقة بشكل تجريبي ، وإنما قيامها أيضا باستخدام مؤشر يتضمن إحدى عشر سمة من سمات السلوك الأخلاقي ، بينما غيرها من الدراسات تناولت

سمة واحدة فقط وتؤكد الدراسة على أن الأمر لا يتوقف فقط على وجود مجموعة من قواعد الاخلاقية وإنما لابد من الإلتزام بها وتنفيذها بشكل صحيح . وتلفت الدراسة الإنتباه فى نهايتها إلى أن النتائج التى إنتهت اليها قد لا يمكن تعميمها فى دول اخرى خاصة فى ظل اختلاف البيئة القانونية والنظم المحاسبية والتنظيمات المهنية فى تلك الدول عما هو موجود فى كوريا، ولذلك توصى الدراسة باجراء مزيد من الدراسات فى دول اخرى لإختبار العلاقة المشار اليها.

وفى السياق نفسه جاءت دراسة (Waroonkun & Ussahawanitchakit,2011) والتى تعتبر من أهم الدراسات التي أجريت في سنة ٢٠١١ وذلك حيث اتسمت بأتساع نطاق فروضها، ومتغيراتها، والعلاقات التي تم إختبارها حيث لم تكتفي الدراسة بإختبار أثر جودة المحاسبة بصفة عامة على جودة التقارير المالية ،ولكنها إهتمت أيضاً بإختبار أثر جودة المحاسبة على الأداء المحاسبي من ناحية واستمرارية المنشأة من ناحية أخرى . ووفقاً للدراسة فإن جودة المحاسبة ترتبط بثلاث متغيرات وهي الحوكمة Governance Vision والأخلاق المحاسبية Accounting Morality وضغوط حملة الأسهم Stakeholder Forces [٥] ، ومن ناحية أخرى فإن جودة المحاسبة تتطلب وفقاً لرأي الدراسة أربعة عناصر هي : الالتزام بالمعايير المحاسبية، الممارسة المحاسبية وفقاً للقوانين ذات الصلة Regulation Related Accounting Practices ، الأهتمام بأفضل الطرق المحاسبية ، والرؤية المستقبلية لبقاء واستمرار الشركة Public Expectation Mindset

ويقصد بالممارسة المحاسبية وفق القوانين ذات الصلة اتباع اللوائح والقوانين التي تؤثر على القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية ، أما الإهتمام بأفضل الطرق

---

[٥] ويقصد بالاخلاق المحاسبية _ وفقاً للدراسة _ الإلتزام بدستور الآداب المرتبط بالإحتراف المحاسبي من خلال التمسك بالاستقامة والتفاعل والمنافسة الشريفة والثقة والسلوك الإحترافي وتتبع أهميتها من أن معظم الأزمات المالية كان لها جذور سلوكية وأخلاقية خاصة بالإدارة العليا وهي الجهة المسئولة عن انتاج المعلومات المحاسبية .

المحاسبية فهو يتطلب قيام الإدارة بتحديد السياسة التي تتناسب مع طبيعة النشاط الإقتصادي والمعلومات المحاسبية بصفة عامة .

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

واستكمالاً لرؤيتها حول أهمية الجودة المحاسبية فإن الدراسة ترى أم من أهم الآثار الإيجابية التـــــي ســـــوف تترتب على الجودة المحاسبية ارتفاع كل من كفاءة التقرير المالي والقيمة المعلوماتية Information Valuable بالإضافة إلى ارتفاع مستوى شفافية المعلومات Information Transparency وهو ما يؤدي في النهاية إلى ارتفاع مستوى الأداء المحاسبي واستمرارية المنظمة Firm Survival .

ويوضح الشكل رقم (٣) الإطار العام الذي وضعته الدراسة للعلاقات المتوقعة بين المتغيرات المختلفة ، وقد تم إجراء الدراسة على عينة من ٩٢ شركة مدرجة في بورصة الأوراق المالية بتايلاند .

ولقد انتهت الدراسة إلى العديد من النتائج حيث أنها قد قامت باختبار مدى صحة ٢٤ فرض (بخلاف الفروض الفرعية) ولعـــل من أهم النتائج والتي تتفق مع نطاق هذه البحث مـــا يلي :

(١) الاخلاق المحاسبية وضغوط حملة الأسهم كان لهما التأثير الأكبر على عناصر الجودة المحاسبية

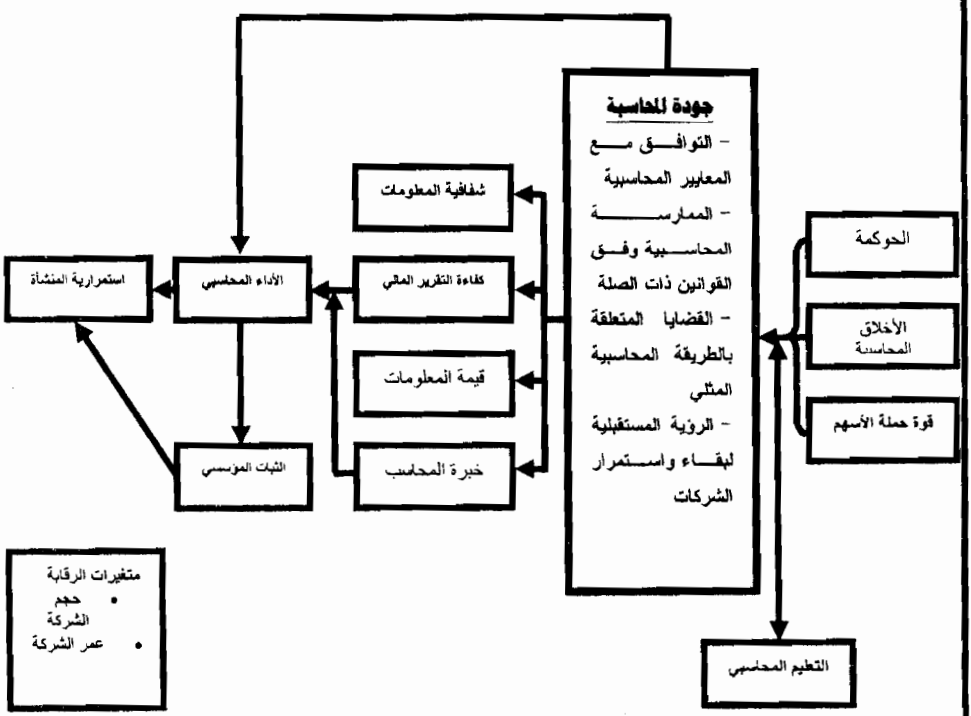
(٢) اختيار أفضل الطرق المحاسبية والرؤية المستقبلية كان لهما التأثير الأكبر في النتائج التى تترتب على عناصر الجودة المحاسبية حيث توضح الدراسة أن إختيار أفضل الطرق المحاسبية يرتبط إيجابيا بالأداء المحاسبى و جميع عناصر الجودة باستثناء كفاءة التقارير المالية، كما أن الرؤية المستقبلية ترتبط إيجابياً

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 إجرء بحوث أخرى في دول مختلفة حتى يمكن الإنتهاء 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 الإقتصادية



Sources : Waroonkun & Ussahawanitchakit , 2011 , P.122

ولقد كان تأثير آليات الحوكمة على جودة التقارير المالية مجالا مستقلاً ومنفرداً لبعض الأبحاث والدراسات ليس فقط في الدول المتقدمة كأمريكا وانجلترا ، وإنما أيضاً في الدول النامية Emerging Countries والأسواق الناشئة Emerging Markets ، وفي هذا السياق جاءت دراسة (Klai & Omri, 2011) لتهتم باختبار أثر بعض آليات الحوكمة Governance Mechanisms على جودة التقارير المالية لعينة من الشركات التونسية غير المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية خلال السنوات ١٩٩٧-٢٠٠٧.

ولقد تمثلت آليات الحوكمة التي إهتمت بهاالدراسة في كل من : خصائص مجلس الإدارة، وهيكل الملكية في الشركات التي اشتملت عليها العينة ، ولقد انتهت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

(١) توجد علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية وكل من سيطرة الدولة من ناحية ووجود مؤسسات مالية وتنظيمات قوية للمساهمين من ناحية أخرى ، وذلك نتيجة أن هذه العوامل تؤدي إلى الحد من السلوك الانتهازي لمديري الشركات التونسية وتعزيز شفافية وملاءمة الافصاح بالتقارير المالية .

(٢) توجد علاقة سلبية بين جودة التقارير المالية وسيطرة كل من الأجانب والعائلات وكبار المساهمين Major Shareholders ، وتزداد قوة هذه العلاقة كلما كان هناك مستوى مرتفع من تركيز الملكية Ownership Concentration حيث اتضح أن هذه العوامل تؤدي إلى انخفاض محتوى المعلومات المحاسبية بصفة عامة والمعلومات المرتبطة بالدخل بصفة خاصة ، كما أنها تؤدي إلى تعزيز عمليات إدارة الأرباح .

وتشير الدراسة إلى النتائج التي توصلت إليها تتفق أحياناً وتختلف أحياناً 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 كالبنوك مثلاً)، واستخدام مقاييس أخرى لجودة التقارير المالية مثل الافصاح الاختياري.

رابعاً : دراسات تناولت أثر تطبيق الفقرة ٤٠٤ من قانون sox على جودة التقارير المالية

لعل ما يؤكد أهمية جودة التقارير المالية أن الدراسات والأبحاث العلمية التى حاولت تحديد العوامل المؤثرة فيها لم تقتصر فقط على تناول العوامل المحاسبية وإنما تناولت أيضا إختبار أثر الإلتزام بالفقرة ٤٠٤ من قانون Sox على جودة التقارير المالية ،ومن بين هذه الدراسات تأتى دراسة (Nagy,2010) والتى تمثل هدفها الأساسى في إختبار مدى الإرتباط بين مضمون الفقرة ٤٠٤ من قانون SOX [٦] وجودة التقارير المالية . ووفقا للفقرة (٤٠٤) فإن قانون SOX قد اهتم اهتماما شديدا بنظام الرقابة الداخلية تصميما وتنفيذا . وتعتبر جودة التقارير المالية ، أحد الأهداف الرئيسية والدوافع الأساسية من وراء اصدار قانون SOX ، ومن خلال استقراء وتحليل هذه الدراسة تبين للباحث مجموعة من النتائج ، ومنها :

(١) يتطلب التزام الشركات بالإلتزام بالفقرة (٤٠٤) ضرورة تخصيص الموارد البشرية والمالية لوضع هذه المتطلبات موضع التنفيذ الفعلي.

(٢) توجد علاقة ارتباط قوية بين التزام الشركات بتطبيق احكام الفقرة (٤٠٤) وجودة التقارير المالية ، وقد أثبتت الدراسة أن هناك علاقة طردية بين الإلتزام بالفقرة (٤٠٤) وبين ارتفاع مستوى جودة التقارير المالية

(٣) 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

---

[٦] لقد جاءت موافقة الكونجرس الامريكي على قانون Sarbanes – Oxley في ٣٠ يوليو ٢٠٠٢ رداً علي العديد من الفضائح المالية وسوء الأرباح بشكل كبير خاصة فيما يتعلق بشركتي Worldcom, Enron ، ولقد كان من الطبيعي والأمر علي هذا النحو ان تكون جودة معلومات القوائم المالية في الشركات العامة من الموضوعات التى اهتم بها القانون المشار إليه بشكل كبير ، ويتضح ذلك من خلال فقرتيه ٣٠٢ ، ٤٠٤ حيث اهتمت الفقرة ٣٠٢ بمسئولية الادارة عن الرقابة الداخلية ويتضح ذلك من تأكيد الفقرة علي أن الإدارة مسئولة عن تصميم وصيانة أنظمة الرقابة الداخلية ويجب عليها – بمقتضي الفقرة ٤- ضرورة إعداد تقارير ربع سنوية عن مدى رؤية الإدارة حول كفاءة نظام الرقابة الداخلية المطبق بالشركات العامة ، كذلك فقد تتطلب القانون من مراقب الحسابات أن يقوم بتقديم تقرير آخر – بخلاف تقريره عن القوائم المالية – يوضح فيه رأيه المهني المستقل حول تقرير الإدارة السابق الإشارة إليه .

(٤) رغم أن مستخدمي القوائم المالية سوف يشعرون بتحسن مستوى جودة التقارير المالية إلا أنهم لن يدركوا أن أحد الأسباب وراء ذلك هو تحسن نظام الرقابة الداخلية.

(٥) تم قياس التغير في مستوى جودة التقارير المالية من خلال قياس التغير فى قيمة الاستحقاقات . وقد أثبتت الدراسة أن تطبيق الفقرة (٤٠٤) قد أدى إلى إنخفاض هذه الإستحقاقات بشكل كبير

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

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

ولعل من اهم ما يميز هذه الدراسة أنها استخدمت نموذجا كميا لقياس البيانات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية ، وفي نفس الوقت تشوبها بعض الأخطاء المادية .

وتأكيد على أهمية اختبار أثر قانون SOX علي جودة معلومات القوائم المالية فقد جاءت دراسة (Verleun & et.al.2011) وتشير الدراسة في مقدمتها إلي أنها تختلف عن غيرها من الدراسات التي تناولت اختبار ذات العلاقة ، وتتمثل أوجه الاختلاف في أن الدراسة لم تكتفي _كغيرها من الدراسات_ باختبار العلاقة المشارإليها في الأجل القصير فقط ، وإنما قامت بإختبارها في الأجل الطويل ، كذلك فان الدراسة سوف تقوم باختبار العلاقة في ظل كل من الشركات التى تعتمد على أو لا تعتمد على التكنولوجيا Technology and non Technology based firms وبعد أن اشارت الدراسة إلي أن مفهوم جودة التقارير المالية مازال يمثل مجالا للخلاف بين الدراسات والابحاث العلمية فقد وضعت ثلاثة مقاييس لها وهى المقاييس الأكثر استخداما في الدراسات السابقة كما تري الدراسة وتمثلت هذه المقاييس في كل من إدارة الأرباح ، سياسة التحفظ Conservatism ، والملاءمة.

ولقد وضعت الدراسة ثلاثة فروض شمل الفرض الأول منها ثلاثة فروض فرعية ولقد جاء الفرض الأول لتفترض الدراسة من خلاله أن الجودة المحاسبية قد تم تحسينها خلال الفترة اللاحقة لصدور قانون SOX وذلك بالمقارنة بالفترة السابقة عن صدوره ، ومن هنا جاءت الفروض الفرعية الثلاثة والتى تناولت مقاييس جودة المعلومات المحاسبية قبل وبعد صدور القانون ، اما الفرض الثاني فقد رأت الدراسة من خلاله أن التحسينات في الجودة المحاسبية سوف تكون مستمرة ومتلاحقة Persistent خلال الفترات اللاحقة لصدور القانون. وجود دراسات سابقة تناولت اثر قانون SOX علي الجودة المحاسبية بكل من الشركات التكنولوجية والشركات غير التكنولوجية فقد جاء الفرض الثالث للدراسة في صورة فرض العدم الذي تري الدراسة من خلاله انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين تاثير قانون SOX على الجودة المحاسبية في الشركات التكنولوجية او الشركات غير التكنولوجية. ولقد انتهت الدراسة إلي مجموعة من النتائج من أهمها أن هناك زيادة ملحوظة في عمليات إدارة الأرباح، وملاءمة المعلومات بعد صدور القانون والتى استمرت خلال السنوات الأربعة التالية لصدور القانون ، وعلى العكس من ذلك فان هناك زيارة طفيفة في مستوي استخدام الشركات للسياسات المتحفظة ، كذلك فقد إنتهت الدراسة إلى أن انخفاض مستوي إدارة الأرباح في الشركات التكنولوجية.

٤- تقييم الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

يتضح من مجموعة 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 ان الإهتمام بها قد جذب انتباه الباحثين في الكثير من دول العالم مثل : أمريكا ، إنجلترا ، كوريا ، تايلاند ، وبرغم تعدد الجوانب وكثرة التساؤلات التي تناولتها تلك الدراسات بالبحث والاختبار إلا أنه يمكن للباحث الخروج ببعض 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 لتلك العوامل قد اقتصرت

على القليل منها ، كما أن الدراسات اختلفت فيما بينها من حيث العوامل التي تناولتها ، وبالإضافة 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 اهميتها النسبية من بيئة لأخرى ، ومن فئة لأخرى من فئات مستخدمي التقارير المالية

(٢) اختلفت الدراسات فيما بينها من حيث الإداة التي تم استخدامها لقياس جودة التقارير المالية فأحياناً تم استخدام خصائص المعلومات وأحياناً أخرى تم استخدام مستوى عمليات إدارة الأرباح بما تنطوي عليه تلك الظاهرة من مقاييس مختلفة وبالتالي فإنه يمكن القول _ وكما يرى الباحث _ أن تلك الدراسات لم تحاول أن تحدد المقياس الأكثر تعبيراً عن جودة التقارير المالية ، خاصة وأنه من المتوقع أن يختلف تلك المقياس باختلاف اهتمامات الفئات العديدة من مستخدمي التقارير المالية ، وهو ما يطرح تساؤلاً حول ما إذا كان المقياس الأكثر تعبيراً عن جودة التقارير المالية من وجهة نظر إدارات منح الإئتمان 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 _ وجودة التقارير المالية على هذا القدر من الأهمية _ استطلاع رأي الفئات المختلفة من مستخدمي التقارير المالية عن المقياس الأكثر تعبيراً من وجهة نظرهم عن تلك الجودة وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة .

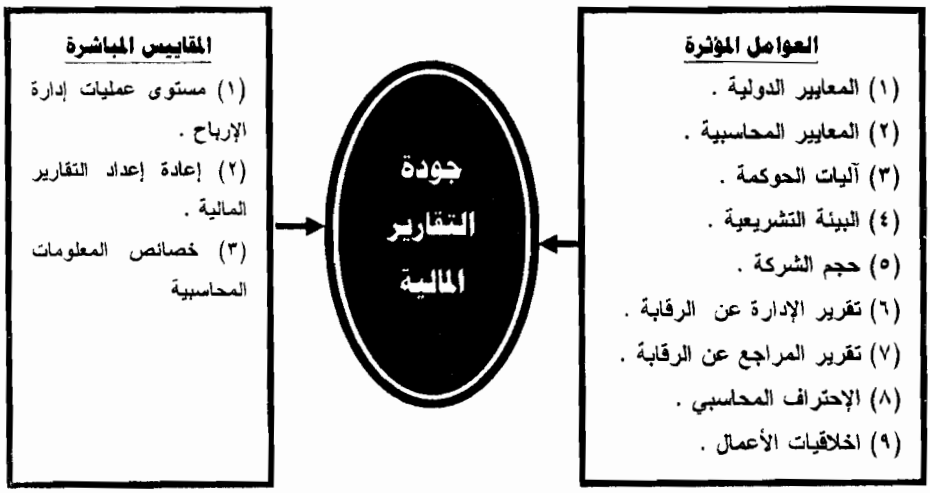
(٣) استناداً إلى مجموعة الدراسات السابقة التي تم تناولها يمكن للباحث القول بأن العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية وفقاً لهذه الدراسات تتمثل في : نوع المعايير المحاسبية المطبقة (دولية / محلية) ، إعداد الإدارة لتقارير ربع سنوية عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية ، تقرير المراجع عن رأيه فى تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية ، وجود دليل لاخلاقيات الأعمال ، الإحتراف المحاسبي ، آليات الحوكمة ، البيئة التشريعية، حجم الشركة .

(٤) كما يمكن للباحث أيضاً _واستناداً إلى هذه الدراسات السابقة_ تقسيم المقاييس المختلفة لجودة التقارير المالية إلى مستوى عمليات ادارة الارباح ، اعادة اعداد التقارير المالية

، مدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات فيما تقدمة التقارير المالية من معلومات محاسبية . وعلى هذا يمكن صياغة نموذج البحث من خلال الشكل رقم (٤)

شكل رقم (٤)

العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية ووسائل قياسها



المصدر : إعداد الباحث

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

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

الفرض الثانى : توجد فروق ذات دلالة احصائية بين مستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بالاهمية النسبية للعوامل المؤثرة فى جودة التقارير المالية.

الفرض الثالث : توجد فروق ذات دلالة احصائية بين مستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بالمقياس الأكثر تعبيراً عن جودة التقارير المالية.

الفرض الرابع : عند استخدام خصائص المعلومات كمقياس لجودة التقارير المالية فسوف توجد فروق ذات دلالة احصائية بين مستخدمى التقارير المالية فيما يتعلق بالاهمية النسبية لتلك الخصائص

٥- الدراسة التطبيقية

بعد الإنتهاء من الإطار النظري للبحث فإن الأمر يتطلب إختبار فروض البحث السابق ذكرها ، ومن هنا تأتي الدراسة الميدانية والتي سيقوم الباحث بتناولها من حيث الهدف ، ومجتمع وعينة الدراسة ، بالإضافة إلى أدوات اجراء الدراسة التطبيقية ، وما إنتهت إليه من نتائج في ضوء ما سيتم القيام به من تحليل احصائي .

١/٥ أهداف الدراسة التطبيقية

استكمالا لتحقيق أهداف البحث فان الأمر يتطلب ضرورة إختبار الفروض التى إنتهى إليها الباحث من خلال الإطار النظرى للبحث ، وعلى ذلك يمكن القول أن الهدف الرئيسى للدراسة الميدانية يتمثل فى إختبار مدى إرتباط جودة التقارير المالية بالعوامل التسع التى تم الإنتهاء إليها من خلال تقييم الدراسات السابقة ، وإختبار مدى وجود فروق جوهرية بين مجموعتى الدراسة سواء فيما يتعلق بالأهمية النسبية لتلك العوامل، أو فيما يتعلق بالمقياس الأفضل لجودة القارير المالية للوقوف على مدى اختلاف المقياس المستخدم بإختلاف مستخدمى التقارير المالية وبالتالى بإختلاف القرار الذى سيتم اتخاذه

٢/٥ مجتمع وعينة الدراسة

يسعى البحث لخدمة مستخدمى التقارير المالية ، وبالتالى فان طبيعة هدف البحث ومشكلته يستوجبان أن يكون الرأى النهائى لتلك الفئة سواء من حيث العوامل المؤثرة فى جودة التقارير المالية ،أو فيما يتعلق بالمقياس الأفضل لتلك الجودة ، ولذلك فان مجتمع البحث سوف يتمثل فى العاملين بشركات السمسرة، والعاملين فى ادارات منح الائتمان بالبنوك المصرية، وذلك انطلاقا من أن تلك الفئات تعد من أهم مستخدمى التقارير المالية ، كما إنهما يتخذون قرارات على قدر كبير من الأهمية ليس فقط على مستوى الاقتصاد القومى، ولكن أيضا على مستوى المستثمرين الأفراد ، ولقد تم إختيار عينة من كل فئة

وبلغ حجم العينة ٥٠ فرد سواء من العاملين بإدارات منح الائتمان أو من العاملين بشركات السمسرة . وقد بلغ العدد النهائى من كل منهما ٢٦ و ٣٤ على التوالى .

٣/٥ أدوات إجراء الدراسة التطبيقة

١/٣/٥ الاداة المستخدمة فى جمع البيانات

استنادا الى بعض الدراسات الأجنية السابقة (Waroonkun & Ussahawanitchait ; Ninlaphay & Ussahawanitchakit ,2011 , 2011) ، وفي ضوء هدف البحث وطبيعة البيانات التي يجب الحصول عليها والتي تتمثل في آراء مجموعتي الدراسة حول العوامل التى تؤثر من وجهة نظرهم فى جودة التقارير المالية من ناحية ، والمقياس الافضل لتلك الجودة من ناحية أخرى فقد تم استخدام قوائم الاستقصاء لجمع البيانات اللازمة لاختبارفروض البحث ، ولقد تم إرسال بعض هذه الإستمارات من خلال البريد الاليكترونى لبعض عناصر مجموعتى الدراسة ، والبعض الآخر تم عن طريق المقابلات الشخصية مع الأفراد الذن ينتمون لمجتمع الدراسة ومنهم بعض طلاب الدراسات العليا بأكاديمية السادات للعلوم الادارية ، ولقد تم مراعاة مجموعة من الإعتبارات عند تصميم قائمة الإستقصاء وتتمثل تلك الأعتبارات فيما يلي :

(١) تم الانتهاء من إعداد قائمة الإستقصاء النهائية بعد إعداد قائمة إستقصاء مبدئية حيث تم توزيعها على عينة محدودة من مجتمع الدراسة وذلك لإستطلاع رأي العينه في مدى وضوح الأسئلة ومدى سهولة التعامل معها ، والمصطلحات التى يجب أن تتضمنها قائمة الإستقصاء وإستناداً إلى ملاحظات تلك العينه فقد تم الإستقرار على الشكل النهائى لقائمة الاستقصاء

(٢) اشتملت قائمة الإستقصاء على بعض الأسئلة حول البيانات الشخصية للمستقصى منه ، كما إشتملت على شرح لبعض المصطلحات التى رأى الباحث أهمية تقديمها لمجموعتى الدراسة ومنها : الإحتراف المحاسبى وعناصره المختلفة ، دليل أخلاقيات الأعمال ، بالإضافة إلى توضيح مضمون الفقرة ٤٠٤ من قانون SOX والفقرات ذات الصلة ، والمطلوب من كل من

الإدارة ومراقـــــب الحسابـــــات بمقتضـــى تلك الفقرات _ويذكر الباحث هنا بأنه يجب أن تأخذ البيئة التشريعية والمهنية فى مصر بما يفيدها من هذا القانون_ وبخلاف ذلك فقد اشتملت قائمة الإستقصاء على ثلاثة أسئلة أساسية جاء السؤال الأول منها حول مدى اتفاق أفراد العينة على وجود علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية والعوامل التسع التى انتهى إليها الباحث من خلال الاطار النظرى للبحث ، وقد تم ذكر هذه العوامل فى سياق السؤال ، ثم جاء السؤال الثانى ليتم من خلاله معرفة رأى العينه فى المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية حيث تم تقديم ثلاث مقاييس للإختيار من بينها وهى المقاييس الأكثر استخداما فى الدراسات الأجنبية والتى تم الانتهاء إليها من خلال الاطار النظرى للبحث ، وفى السؤال الثالث تم استطلاع رأى مجموعتى الدراسة عن الأهمية النسبية لأربعة خصائص من خصائص المعلومات الأكثر استخداما فى الدراسات السابقة عند استخدام خصائص المعلومات كمقياس لجودة التقارير المالية وهى خصائص الملاءمة ، وإمكانية الإعتماد ، والقابلية للمقارنة ، والتحفظ المحاسبى ، وفى السؤالين الرابع والخامس (وكلاهما من الأسئلة المفتوحة) تم سؤال مجموعتى الدراسة عما إذا كان هناك من وجهة نظرهم عوامل اخرى تؤثر فى جودة التقارير المالية ، أو وسائل أخرى لقياسها .

(٣) تم استخدام مقياس ليكارت ذات الإجابات الخمس (أوافق بشدة ، أوافق ، أوافق إلى حد ما ، غير موافق ، غير موافق على الإطلاق) وقد كانت الدرجات التي أعطيت لكل سؤال تتراوح ما بين خمس درجات (موافق بشدة) ودرجة واحدة (غير هام على الأطلاق) .

(٤) تم تحليل اجابات مجوعتى الدراسة باستخدام كل من أساليب الاحصاء الاستدلالى مثل اختبار (T) الاحصائى واساليب الاحصاء الوصفى كالمتوسط والانحراف المعيارى

٢/٣/٥ التحليل الإحصائي

تم إجراء التحليل الأحصائي بأستخدام برنامج (SPSS) حيث تم حساب قيم المتوسطات المختلفة لإستجابات أفراد العينه ، وتطبيق أختبار(ت) الاحصائي لمعرفة مدى وجود فروق ذات دلالة أحصائية بين مجموعتي الدراسة حول إجابات بعض الأسئلة ، كذلك فقد تم إستخدام التحليل الوصفي لإجابات الأسئلة المفتوحه .

٤/٥ نتائج إختبار فروض البحث

١/٤/٥ نتائج إختبار الفرض الأول:

يتعلق الفرض الأول بوجود علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية ومجموعة من العوامل التى انتهى إليها الإطار النظرى للبحث ، وتشير النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) إلى الاتفاق بين مجموعتى الدراسة والعينة الكلية على ذلك . وهو ما يعنى صحة هذا الفرض، ووفقا للنتائج المشار إليها فإن الحد الأدنى لمتوسط قيـــــم الإستجابات على مستوى العينة الكلية قد بلـــــغ ٣,٤٨ (البيئة التشريعية) ، أما على مستوى مجموعتى الدراسة فقد كان الحد الأدنى لمتوسط قيم الإستجابات ٣,٢٧ لمجموعة البنوك (حجم الشركة) و ٣,٢٦ لمجموعة شركات السمسرة (البيئة التشريعية)، وقد إتفقت مجموعتى الدراسة وكذلك العينة الكلية على أن الاحتراف المحاسبى يأتى من حيث الأهمية النسبية فى المرتبة الأولى ، كذلك فقد إتفقت مجموعة البنوك مع رأى العينة الكلية على أن تطبيق المعايير الدولية يأتى فى المرتبة الثانية وتطبيق المعايير المصرية فى المرتبة الثالثة .

ومن ناحية أخرى فقد إتفقت مجموعة شركات السمسرة مع العينة الكلية على مستوى الأهمية النسبية لكل من قيام الإدارة بإعداد تقرير ربع سنوى عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية حيث احتل هذا العامل المرتبة الثالثة، وقيام المراجع بإعداد تقرير يوضح من خلاله رأية فيما انتهى إليه تقرير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، وقد احتل هذا العامل المرتبة السابعة . ويمكن للباحث تفسير إتفاق مجموعتى الدراسة والعينة الكلية حول أهمية الاحتراف المحاسبى بأن جميع العوامل المؤثرة فى جودة التقارير المالية سوف تفقد أهميتها وتأثيرها مالم يكن هناك فريق من المحاسبين على درجة عالية من الاحتراف المحاسبى .

كذلك فان الباحث يرى أن من أهم الأسباب التى تجعل النتائج السابقة على قدر كبير من الأهمية أن قيمة الانحراف المعيارى فى معظم الحالات قد جاءت أقل من واحد صحيح.

جدول رقم (٢)
نتائج التحليل الاحصائي حول الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية من وجهة نظر مجموعتي الدراسة والعينة بالكامل

العـــوامل	بنوك			شركات السمسرة			العينة الكلية		
	متوسط	إنحراف	أهمية نسبية	متوسط	إنحراف	أهمية نسبية	متوسط	إنحراف	أهمية نسبية
تطبيق المعايير الدولية	٤,١٥	,٨٨١	٢	٣,٨٨	,٣٢٠ ١	٥	٤	١,١٥	٢
تطبيق المعايير المصرية	٣,٩٢	,٧٩٦	٣	٣,٨٢	,٩٠٤	٦	٣,٨٧	,٨٥٣	٣
تطبيق آليات الحوكمة	٣,٥٤	,٦٤٧	٥	٣,٦٢	١,١٨	٨	٣,٥٨	,٩٧٩	٦
البيئة التشريعية	٣,٧٧	,٦٥٢	٤	٣,٢٦	,١٠٩ ١	٩	٣,٤٨	,٩٦٥	٨
حجم الشركة	٣,٢٧	١,٤٠٢	٦	٤	,٢٠٦ ١	٤	٣,٦٨	١,٣٣	٥
تقريرالإدارة عن الرقابة الداخلية	٣,٥٤	,٨١١	٥	٤,١٢	,١٢٢ ١	٣	٣,٨٧	١,٠٣	٣
تقرير المراجع عن رأيه في تقرير الإدارة	٣,٢٧	,٥٣٣	٦	٣,٧٦	,٨٩٠	٧	٣,٥٥	,٧٩٠	٧
الإحتراف المحاسبي	٤,٤٢	,٨٠٩	١	٤,٧١	,٦٧٦	١	٤,٥٨	,٧٤٣	١
اخلاقيات العمل	٣,٢٧	,٩١٩	٦	٤,٢٦	١,٢٤	٢	٣,٨٣	١,٢١	٤

٢/٤/٥ نتائج اختبار الفرض الثانى

يشير الفرض الثانى للبحث إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين مستخدمى التقارير المالية (مجموعتى الدراسة) فيما يتعلق بالأهمية النسبية للعوامل المؤثرة فى جودة التقارير المالية، وبرغم أن النتائج الواردة فى الجدول رقم (٣) تشير إلى ذلك فيما يتعلق بكل عامل من العوامل المؤثرة فى جودة التقارير المالية وذلك استنادا إلى إختلاف قيم متوسط الإستجابات لكل مجموعة من مجموعتى الدراسة إلا أن نتائج اختبار ((T)) الاحصائى توضح أن هناك فروق ذات دلالة احصائية فى خمس عوامل فقط وهى : البيئة التشريعية ، حجم الشركة ، تقرير الادارة ، تقرير المراجع ، وأخلاقيات العمل وقد كانت

بعض هذه الفروق دالة احصائيا عند مستوى معنوية ٠,٠١(اخلاقيات العمل) ،أما بقية العوامل فقد كانت فروقها دالة معنويا عند مستوى ٠,٠٥

أما العوامل الأخرى ومنها الاحتراف المحاسبى وتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمصرية فقد أثبت التحليل الاحصائى أن اختلاف مجموعتى الدراسة حولها لم يكن اختلاف ذو دلالة احصائية وعدم وجود دلالة احصائية للفروق بين مجموعتى الدراسة فيما يتعلق بتلك العوامل يؤكد أن الاتفاق بين مجموعتى الدراسة حول أهمية تلك العومل كان اتفاقا كبيرا . وبهذا يمكن القـــــــول أن نتائج التحليل الاحصائى تؤكد صحة الفرض الثانى فيما يتعلق ببعض العوامل (العوامل ارقام ٤،٥،٦،٧،٩) وعدم صحتة فيما يتعلق ببقية العوامل .

جدول رقم (٣)
نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق بين مجموعتي الدراسة حول أهمية العوامل المؤثرة علي جودة التقارير المالية

العـــوامل	المجموعات	العدد	المتوسط	الإنحراف المعياري	درجة الحرية	ت	الدلالة
تطبيق المعايير الدولية	بنوك	٢٦	٤,١٥	,٨٨١	٥٨	,٩٠٥	,٣٦٩
	شركات سمسرة	٣٤	٣,٨٨	١,٣٢٠			
تطبيق المعايير المصرية	بنوك	٢٦	٣,٩٢	,٧٩٦	٥٨	,٤٤٥	,٦٥٨
	شركات سمسرة	٣٤	٣,٨٢	,٩٠٤			
تطبيق آليات الحوكمة	بنوك	٢٦	٣,٥٤	,٦٤٧	٥٨	,٣٠٨	,٧٥٩
	شركات سمسرة	٣٤	٣,٦٢	١,١٨١			
البيئة التشريعية	بنوك	٢٦	٣,٧٧	,٦٥٢	٥٨	٢,٠٦٠	,٠٤٤**
	شركات سمسرة	٣٤	٣,٢٦	١,١٠٩			
حجم الشركة	بنوك	٢٦	٣,٢٧	١,٤٠٢	٥٨	٢,١٦٨	,٠٣٤**
	شركات سمسرة	٣٤	٤,٠٠	١,٢٠٦			
تقرير الادارة عن الرقابة الداخلية	بنوك	٢٦	٣,٥٤	,٨١١	٥٨	٢,٢٢٣	,٠٣٠**
	شركات سمسرة	٣٤	٤,١٢	١,١٢٢			
تقرير المراجع برأيه في تقرير الادارة عن الرقابة الداخلية	بنوك	٢٦	٣,٢٧	,٥٣٣	٥٨	٢,٥١٢	,٠١٥**
	شركات سمسرة	٣٤	٣,٧٦	,٨٩٠			
الإحتراف المحاسبي	بنوك	٢٦	٤,٤٢	,٨٠٩	٥٨	١,٤٧٥	,١٤٦
	شركات سمسرة	٣٤	٤,٧١	,٦٧٦			
اخلاقيات الأعمال	بنوك	٢٦	٣,٢٧	,٩١٩	٥٨	٣,٤٣٦	,٠٠١*
	شركات سمسرة	٣٤	٤,٢٦	١,٢٣٨			

٣/٤/٥ نتائج إختبار الفرض الثالث

وفقا لما انتهى إليه الإطار النظرى للبحث فإن الفرض الثالث يشير إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين مجموعتى الدراسة حول المقياس الافضل لجودة التقارير المالية ،ويشير الجدول رقم (٤) الى صحة هذا الفرض حيث توضح النتائج الواردة بالجدول المشار إليه مايلى :

(١) اختلاف متوسط قيم الإستجابات لاراء مفردات مجموعتى الدراسة حول المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية ، ففى مجموعة البنوك جاء مقياس مستوى عمليات إدارة الارباح فى المرتبة الأولى بمتوسط ٤,٤٢ ، وجاء فى المرتبة الثانية مقياس اعادة إعداد التقارير المالية ، أما خصائص المعلومات فقد جاءت فى المركز الثالث بمتوسط ٣,٥٤، اما فى مجموعة شركات السمسرة فقد جاءت خصائص المعلومات فى المرتبة الاولى _على عكس مجموعة البنوك_ وذلك بمتوسط ٤,٤١ واتفقت أراء هذه المجموعة مع أراء مجموعة البنوك فيما يتعلق بالأهمية النسبية لاعادة إعداد التقارير المالية حيث جاءت فى المرتبة الثانية أيضا بمتوسط ٣،٥٣، وجاءت إدارة الارباح فى المرتبة الثالثة ، ويمكن للباحث تفسير هذه النتائج بأن فريق منح الائتمان بالبنوك سوف يهتم أولا وقبل أى متغيرات أخرى بمدى وجود عمليات ادارة ارباح فى القوائم المالية ، وبالتالى فإن قياس جودة التقارير المالية سوف يكون من الأفضل أن يتم من خلال استخدام هذا المقياس .

جدول رقم (٤)
نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق بين مجموعتي الدراسة حول المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية

المقياس	المجموعات	العدد	المتوسط	الإنحراف المعياري	درجة الحرية	ت	الدلالة
خصائص المعلومات	بنوك	٢٦	٤,٤٢	,٨٥٧	٥٨	٥,٨١٤	*,٠٠٠
	شركات سمسرة	٣٤	٣,١٨	,٧٩٧			
إعادة إعداد التقارير المالية	بنوك	٢٦	٤,١٤	,٩٢٥	٥٨	٢,٥٣٥	**,٠١٤
	شركات سمسرة	٣٤	٣,٥٣	,٩٦١			
إدارة الأرباح	بنوك	٢٦	٣,٥٤	١,٠٦٧	٥٨	٣,٥٨٥	*,٠٠١
	شركات سمسرة	٣٤	٤,٤١	,٨٢١			

اما من وجهة نظر مجموعة شركات السمسرة فان الباحث يرى أن خصائص المعلومات وتقديم معلومات ملاءمة ويمكن الإعتماد عليها سوف تكون هى جوهر اهتمام هذه المجموعةعند تحليل القوائم المالية تمهيدا لتقديم النصيحة والمشورة الفنية لعملائها قبل اتخاذ أى قرار بالاستثمار فى شراء الاوراق المالية للشركات المقيدة فى البورصة.

(٢) لم يتوقف الاختلاف بين مجموعتى الدراسة حول الترتيب المبدئى للمقاييس الثلاث من حيث أهميتها النسبية وانما تؤكد نتائج اختبار (T) أن هذه الاختلافات تعكس فروق ذات دلالة احصائية بعضها عند مستوى معنوية ٠,٠٥ (إعادة اعداد القوائم المالية) وبعضها الآخر عند مستوى معنوية ٠,٠١ (إدارة الارباح وخصائص المعلومات)

٤/٤/٥ نتائج اختبار الفرض الرابع

ينص الفرض الرابع على أنه فى حالة استخدام خصائص المعلومات كمقياس لجودة التقارير المالية فسوف تكون هناك فروق ذات دلالة احصائية بين مجموعتى الدراسة فيما يتعلق بالأهمية النسبية لتلك الخصائص ، وقد تم اثبات صحة هذا الفرض حيث تشير النتائج الواردة بالجدول رقم (٥) الى بعض النتائج ومنها مايلى :

(١) ترى مجموعة العاملين بادارات منح الائتمان بالبنوك ان خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية هى الخاصية الأكثر أهمية من وجهة نظرهم (بمتوسط ٤،٤٢) ، وجاء التحفظ المحاسبى فى المرتبة الثانية ، وجاء بعده كل منخاصيتى القابلية للمقارنة و الملاءمة على التوالى

(٢) جاءت خاصية الملاءمة فى المرتبة الأولى من وجهة نظر العاملين بشركات السمسرة حيث بلغ متوسط قيم الاستجابات ٤,٢١، وجاء فى المركز الثانى خاصية القابلية للمقارنة ، وجاء بعدها كل من : خاصية إمكانية الاعتماد والتحفظ المحاسبى

(٣) جاءت نتائج العينة الكلية متفقة مع نتائج مجموعة البنوك فيما يتعلق بخاصية إمكانية الإعتماد ، ومتفقة مع نتائج مجموعة شركات السمسرة فيما يتعلق بالأهمية النسبية لكل من خاصيتى القابلية للمقارنة والتحفظ المحاسبى

(٤) جميع الفروق بين متوسط قيم الاستجابات لمجموعتى الدراسة هى فروق ذات دلالة احصائية وجميعها عند مستوى معنوية ٠,٠١ بإستثناء الفروق الخاصة بخاصية امكانية الاعتماد حيث تشير النتائج الواردة بالجدول إلى أنها ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ٠,٠٥

جدول رقم (٥)
نتائج اختبار (ت) لدلالة الفروق بين مجموعتي الدراسة حول الأهمية النسبية لخصائص المعلومات المحاسبية المرتبطة بجودة التقارير المالية

المقياس	المجموعات	العدد	المتوسط	الإنحراف المعياري	درجة الحرية	ت	الدلالة
ملاءمة المعلومات	بنوك	٢٦	٢,٨٥	١,٠٨٤	٥٨	٥,٣٦٢	*,٠٠٠
	شركات سمسرة	٣٤	٤,٢١	,٨٨٠			
القابلية للمقارنة	بنوك	٢٦	٣,٥	,٨٦٠	٥٨	٢,٠٢٩	*,٠٠١
	شركات سمسرة	٣٤	٣,٩٤	,٨١٤			
امكانية الاعتماد على المعلومات	بنوك	٢٦	٤,٤٢	,٧٠٣	٥٨	٥,٥٤٦	**,٠٤٧
	شركات سمسرة	٣٤	٣,٢٩	,٨٣٦			
التحفظ المحاسبى	بنوك	٢٦	٤,٠٠	,٨٩٤	٥٨	٣,٥١٧	*,٠٠٠
	شركات سمسرة	٣٤	٣,٢١	,٨٤٥			

٦- الخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة :

١/٦ خلاصة البحث

فى سياق الإهتمام المتزايد من جانب الأبحاث والدراسات البحثية فى العديد من بلدان العالم بقضية جودة التقارير المالية خلال السنوات الأخيرة جاء هذا البحث ليتم من خلاله محاولة تحديد الاطار العام للعوامل المؤثرة فى جودة التقارير المالية وكيفية قياسها ، وموقف مستخدمى التقارير المالية فى البيئة المصرية من هذه العوامل وتلك المقاييس، ولقد انتهى البحث الى مجموعة من النتائج لعل من أهمها ما يلى :

(١) مازالت قضية جودة التقارير المالية فى حاجة إلى مزيد من الدراسات حول مختلف جوانبها، حيث تشير الدراسات الى وجود مساحة كبيرة من الاختلاف أحيانا ، ومن الاتفاق أحيانا 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 المقياس الأفضل لقياسها

(٢) وفقا للدراسات السابقة يمكن التفرقة بين أربعة اتجاهات عند الحديث عن مفهوم جودة التقارير المالية حيث ترى بعض الدراسات أن مفهوم جودة التقارير المالية يرتبط بمدى ما تقدمة من معلومات تفيد متخذى القرارات خاصة فى مجال التنبؤ بالتدفقات النقدية من الأنشطة التشغلية ، ومنها من يرى أن مفهوم الجودة يرتبط بمدى توافر مجموعة من الخصائص فيما تقدمة التقارير المالية من معلومات ومن أبرز هذه الخصائص الملاءمة وامكانية الاعتماد والتغذية العكسية وغيرها من الخصائص ، وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك مجموعة أخرى من الدراسات ترى أن التقارير المالية تكون أكثر جودة كلما جاء اعدادها التزاما بتطبيق معايير المحاسبة من ناحية والتشريعات القانونية من ناحية أخرى ، وبخلاف ذلك فان هناك اتجاه كبير يربط بين جودة التقارير المالية وظاهرة ادارة الأرباح ، ومع ذلك فان المؤكد حتى الان ووفقا لهذه الدراسات ان مفهوم جودة التقارير المالية مازال مفهوما غامضا

(٣) تناولت الدراسات السابقة العديد من العوامل التى يمكن أن تؤثر فى جودة التقارير المالية ، ورغم تعدد هذه العوامل بتعدد الدراسات التى تناولتها إلا أن أهم ما يؤخذ على هذه الدراسات أنها تناولت هذه العوامل بشكل فردى وليس فى اطار متكامل ولقد انتهى الباحث – استنادا إلى الدراسات السابقة – إلى أن هناك تسعة عوامل يمكن أن تؤثر فى جودة التقارير المالية وهى : مدى الإلتزام بمعايير المحاسبة الدولية ، مدى الإلتزام بمعايير المحاسبة المحلية ، مدى تطبيق الآليات المختلفة للحوكمة ، طبيعة البيئة التشريعية ، حجم الشركة ، قيام الإدارة باعداد تقرير ربع سنوى عن مدى فعاليه هيكل الرقابة الداخلية ، قيام المراجع بإعداد تقرير عن رأيه فيما ذهبت إليه الاداره فى تقريرها عن فعاليه هيكل الرقابة الداخلية ، الاحتراف المحاسبى ، ومدى توافر دليل لأخلاقيات العمل ومدى الإلتزام به من جانب منظمات الاعمال

(٤) تشير الدراسات السابقة الى وجود مجموعة مختلفة من مقاييس جودة التقارير المالية ، ومنها مستوى عمليات ادارة الارباح الذى تنطوى عليه التقارير المالية وفى معظم الدراسات تم استخدام مستوى الاستحقاق غير العادى مؤشرا على مستوى تلك العمليات ، ومن المقاييس الأخرى لجودة التقارير المالية مدى اعادة اعداد تلك التقارير ، وما إذا كان قد تم اعدادها وفقا للخصائص النوعية للمعلومات ام لا ؟

(٥) يعتبر الاحتراف المحاسبى من أبرز الاتجاهات الحديثة فى مجال جودة التقارير المالية وهو يتطلب ضرورة التركيز على الممارسة المحاسبية ، وتنمية مهارات المحاسب ، والإهتمام بتنفيذ القوانين .

(٦) تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود علاقة ايجابية بين جودة التقارير المالية والعوامل التسع التى انتهى إليها الإطار النظرى للبحث وقد جاء الاحتراف المحاسبى فى المرتبة الأولى من حيث اهميته النسبية فى التأثير على جودة التقارير المالية سواء من وجهة نظر مجموعتى الدراسة أو من وجهة نظر العينة الكلية

(٧) أشارت نتائج الدراسة الميدانية أيضا إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين اراء مجموعتى الدراسة فيما يتعلق بالأهمية النسبية لجميع العوامل التسع فيما عدا الاحتراف المحاسبى وتطبيق معايير المحاسبة الدولية والمصرية حيث جاءت الفروق الاحصائية لهذه العوامل الثلاث غير دالة احصائيا وهو ما يؤكد أن الاتفاق بين مجموعتى الدراسة حول أهمية هذه العوامل كان اتفاقا كبيرا

(٨) بينما ترى مجموعة البنوك أن مستوى عمليات إدارة الأرباح هو المقياس الأفضل لجودة التقارير المالية ، فان مجموعة شركات السمسرة ترى أن المقياس الأفضل هو أن تستوفى التقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات التى استقرت عليها الجهات المهنية الدولية.

٢/٦ توصيات البحث

فى ضوء النتائج التى انتهى إليها البحث فان الباحث يوصى بضرورة حرص الإدارة فى منظمات الأعمال المصرية على جودة التقارير المالية ، وبالتالى فلابد من تدعيم كل من الاحتراف المحاسبى وتوافر دليل للأخلاقيات يحكم عمل هذه المنظمات وسلوكياتها المختلفة عند تعاملها مع كافة الاطراف وعند اعدادها للتقاريرها المالية ، كما يوصى الباحث بأهمية تهيئة البيئة التشريعية التى تكفل اصدار تقارير مالية تخفض من حالة عدم تماثل المعلومات بين الادارة وبين المستثمرين ،كذلك فان الباحث يرى أهمية إلزام الادارة فى منظمات الأعمال المصرية باصدار تقرير ربع سنوى عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وأوجه القصور بها ، على أن يقوم المراجع باصدار تقرير مستقل عن رأيه فيما انتهت إليه الادارة فى تقريرها المشار إليه .

٣/٦ مجالات البحث المقترحة

يتفق الباحث مع الدراسات البحثية الأجنبية فى أن جودة التقارير المالية مازالت فى حاجة إلى المزيد من البحث ، خاصة فى البيئة المصرية ويرى الباحث أن من أهم مجالات البحث المقترحة دراسة العلاقة بين خطر التقاضى وجودة التقارير المالية فى البيئة المصرية ، ودراسة اثر البيئة التشريعية والمهنية فى مصر على جودة التقارير المالية ، كذلك يرى الباحث أن من أهم مجالات البحث المقترحة تحديد العوامل المؤثرة فى الاحتراف المحاسبى فى البيئة المصرية وأثر كل منها على جودة التقارير المالية.

قائمة المراجع

(1) Aboody D, Hughes JS, & Liu j (2005). Earning quality, insider trading, and cost of capital. ***Journal of Accounting and Research***., 43 (5): 651-673.

(2) Ball, R., & Shivakumar, L., (2005). Earning quality in UK private firms: Comparative loss recognition timeliness. ***Journal of Accounting and Economics***, 39 (1): 83-128.

(3) Barth, M., W. Landsman, and M. Lang. (2008) . International Accounting Standards and accounting quality. ***Journal of Accounting Research*** ,46 (3): 467-498.

(4) Bartov, E., Goldberg,, S. & Kim, M. (2005). Comparative value relevance among German, U.S., and international accounting standards: A German stock market perspective. ***Journal of Accounting, Auditing and Finance***. 20 (2): 95-119.

(5) Beest, F. V., Geert Braam, & Suzanne Boelen . (2009). Quality of Financial Reporting : measuring qualitative characteristics . available at : http://www.ru.nl/public/pages/516298/ noce_0910.pdf, 1-46

(6) Bharath ST, Sunder j, & Sunder SV (2008). Accounting quality and debt contracting. ***The Accountling Review*** ., 83(1): 1-28.

(7) Biddle, G.C., Hilary , G. & Verdi, R.S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency?, ***Journal of Accounting and Economics*** ,48: 112-131.

(8) Botosan, C. (2004). Discussion of a framework for the analysis of risk communication. ***The International Journal of Accounting***, 39, : 289-295.

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

Evidence from the European Union, ***Journal of International Financial Management & Accounting***, Vol.21,No.3:1-57

(10) Choi, T. H., & J. Pae. (2011). Business Ethics and Financial Reporting Quality : Evidence from Korea . ***Journal of Business Ethics*** . spring . 103 : 403 – 427.

(11) Cohen, J., Krishnamorthy, G. & Wright, A. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality . ***Journal of Accounting Literature***, 23: 87-152.

(12) Dechow , P. & Dichev, I. (2002). The Quality of Accruals and Earning: The Role of Accrual Estimation Errors. ***The Accounting Review***, 77:35-59 (Supplement).

(13) Francis J, Nanda D, & Olsson P (2008). Voluntary disclosure, Earnings quality, and costs of capital. ***Journal of Accounting and Research***., 46 (1): 53-99.

(14) Hsieh,T.Y.,(2011),Do the results of information transparency reflect firms ,accounting quality African, ***Journal of Business Management*** ,Vol.5(26) : 10540-10549

(15) Ismail,T.H., R.m.Elbolok, (2011) Do conditional and unconditional conservatism Impact Earning quality and stock prices in egypt?, ***Research Journal of finance and Accounting***, Vol.2,No.12: 7-19

(16) Jara, E. G., A. C. Ebrero., & R. E. Zapata . (2011). Effect of international financial reporting standards on financial information quality . ***Journal of Financial Reporting & Accounting*** . 9 (2) : 176 – 196.

(17) Jones, K. L., G. V. Krishnan, & K. D. Melendrez. (2008). Do models of discretionary accruals detect actual cases of fraudulent and restated earning? An empirical analysis. ***Contemporary Accounting Research***, 25 (2): 499-531.

(18) Klai, N., A.omri, (2011), Corporate Governance and Financial Reporting Quality: The Case of Tunisian Firms, ***International Business Research*** , Vol.4, No.1: 158-166

(19) Lang, M., J. Raedy, & M. Yetman. (2003). How representative are firms that are cross-listed in the United States? An analysis of accounting quality. ***Journal of Accounting Research***, 41 (2): 363-386.

(20) Lang, M., J. Raedy, & W. Wilson. (2006). Earnings management and cross listing: are reconcildes eanings comparable to US earnings? ***Journal of Accounting and Economics***, 42 (1-2): 255-283.

(21) Latridis,G.E.,(2011) Accounting disclosures , accounting quality and conditional and unconditional conservatism, ***International Review of Financial Analysis***, 2 : 88-102

(22) Leuz, C., D. Nanda, & P. D. Wysocki. (2003). Earnings management and investor protection: an international comparison . ***Journal of Financial Economics***, 69: 505-527.

(23) Mataira, K. & Van Peursem, K.A. (2010). An examination of disciplinary culture: two professional accounting associations in New Zealand. ***Accounting Forum***, 34: 109-122.

(24) McDaniel, L. Martin, R.D. & Maines, L.A, (2002). Evaluating financial reporting quality: the effects of financial expertise vs. financial literacy. ***The Accounting Review***, 77: 139-167.

(25) McDermott, K. E.. (2011) . Financial Reporting Quality and Investment in Corporate Social Responsibility, available at : business. Illions.edu/accountancy/events/forum/papers/11-12/ McDermott .pdf: 1-45 .

(26) Nagy, A. L. (2010) . Section 404 Compliance and Financial Reporting Quality . ***Accounting Horizons*** . 24 (3) : 441- 454.

(27) Ninlaphay, S. & P.Ussahawanitchakit, (2011). Accounting Professionalism , Financial Reporting Quality and Information Usefulness

: Evidence from Exporting firms in Thailand . 2011 . ***Journal of international business and economics*** . 11 (4) : 155- 166.

(28) OU, J.A. & Penman, S.H. (1989a), " Accounting measurement, price-earning ratio, and the information content of security prices ",***Journal of Accounting Research***, Vol. 27, Supplement : 11-44.

(29) Penman , S.H., & Zhang, X. J. (2002), " Accounting conservatism, the quality of earnings, and stock returns, ***The Accounting Review***, Vol. 77, No. 2: 237-265.

(30) Schipper, K. &Vincent, L. (2003). Earnings Quality , ***Accounting Horizons***, 17:97-110.

(31) Sloan RG (1996). Do stock prices fully reflect information inaccruals and cash flows future earning?, ***The Accounting Review***, 71 (3): 289-315.

(32) Vander Meulen, S., Gaeremynck, A. & Willekens, M.(2007). Attribute differences between U.S GAAP and IFRS earnings: An exploratory study. ***The international journal of Accounting*** , 42: 123-142.

(33) Verleun ,M.,Georgios,G.,Ioannis,S., & konstantions,Z.V., (2011) " The Sarbanes - oxley Act and Accounting Quality: A comprehensive Examination, ***The International Journal of Economics and finance***, Vol.3,No5: 49-54

(34) Waroonkun,S., & Ussahawanitchakit,p., (2011) , Accounting Quality , Accounting Performance, and firm Survival : An Empirical Investigation of Thai-List firms, ***International Journal of Business Research***, Vol.11,No.4: 118-143

(35) Watts, R.L. (2003), " Conservatism in accounting-Part I: Explanation and implications ",***Accounting Horizons***, Vol.17, No.3: 207-221.