جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية

(دراسة ميدانية)

رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الباحثة

شذى ايمن كشور

إشراف الدكتور

باسل أسعد

2021

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية

(دراسة ميدانية)

لجنة الحكم على رسالة الماجستير المؤلفة من السادة الأساتذة

الاسم والمرتبة العلمية	التوقيع
د. نبيل الحلبي – الأستاذ في قسم المحاسبة	
د. باسل أسعد– الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة	
د. سمر حبيب– الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة	

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

التصريح

دور السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية

(دراسة ميدانية)

أصرح بأن هذه الرسالة غير مقتبسة أو منقولة أو محرّفة من أي عمل علمي آخر، ولم يسبق أن قُبلت للحصول على أية شهادات أو درجة علمية.

التاريخ

2021/04/19

شذى كشور

بِسْمِ اللَّـهِ الرَّحْمَـٰنِ الرَّحِيمِ

﴿وَقُلِ اعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ﴾

صَدَقَ اللهُ العَلِيُّ العَظيم

سورة التوبة: الآية (105).

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى الذي بتوفيقه تم هذا العمل ويسعدني أن أتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى الدكتور باسل أسعد إلى من شرفني بقبوله الإشراف على هذه الرسالة، وعلى جهده ووقته وتوجيهاته لإتمام هذا العمل بِحُلَّتِهِ هذه فقد كان خير موجّه ومعين منذ بداية هذا الطريق.

وأتوجه بالشكر والتقدير أيضاً إلى لجنة المناقشة والحكم المتمثلة بالدكتور نبيل الحلبي والدكتورة سمر حبيب لتفضلهم بقبول الرسالة وتحكيمها، وإغناء هذا العمل بملاحظاتهم القيمة.

وأتقدم أيضاً بعظيم شكري وتقديري لجامعة دمشق وكلية الاقتصاد وكافة أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة لما قدموه من إرشادات ونصائح لإنجاز هذه الرسالة.

والشكر موصول للدكتور محمد قاسم لقيامه بتدقيق هذه الرسالة لغوياً.

الإهداء

إلى اللَّذَيْنِ لم أسر يوماً في طريق إلا ورأيتُهما يُمَهِّدَانِهِ لي

أمي وأبي الغاليين.

إلى عوني ومصدر قوتي

أَخويّ رشا ومحمد.

وإلى كل الأصدقاء الذين ساندوني بأصعب الأوقات وكانوا برفقتي في هذا الدرب

فهرس المحتويات

الفصل التمهيدي الإطار العام للدراسة.....1

1. أولاً: المقدمة.....1

2. ثانياً: مشكلة الدراسة.....2

3. ثالثاً: أهمية الدراسة:.....3

4. رابعاً: أهداف الدراسة:.....3

5. خامساً: الدراسات السابقة: 4

6. سادساً: فرضيات الدراسة:.....13

7. سابعاً: أنموذج الدراسة:.....15

8. ثامناً: منهجية الدراسة:.....15

9. تاسعاً: أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية: 16

1.الفصل الأول: السياسات المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.....17

1.1. المبحث الأول: مفهوم السياسات المحاسبية والإفصاح عنها...18

1.1.1. مفهوم السياسات المحاسبية وأهميتها:.....18

1.1.2. اختيار السياسات المحاسبية.....20

1.1.3. الإفصاح عن السياسات المحاسبية.....24

1.2. المبحث الثاني: المداخل المفسرة لاختيار السياسات المحاسبية..... ..27

1.2.1. المدخل المعياري.....27

1.2.2. المدخل الإيجابي.....28

1.2.3. مدخل الآثار الاقتصادية.....31

1.3. المبحث الثالث: دوافع الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية.....32
1.3.1. مفهوم إدارة الأرباح.....33
1.3.2. دوافع اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية وفق منظور إدارة الأرباح:...35
1.3.2.1. خطط مكافآت الحوافز الإدارية. 35
1.3.2.2. عقود الدين.....37
1.3.2.3. الدوافع التنظيمية والتكاليف السياسية.....38
1.3.2.4. توقعات سوق رأس المال. 40
1.3.2.5. الدوافع الضريبية.....41
1.4. المبحث الرابع: السياسات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية المختارة.43
1.4.1. السياسات المحاسبية المتعلقة بتقييم المخزون السلعي: 43
1.4.2. السياسات المتعلقة باهتلاك الأصول الثابتة الملموسة: 44
1.4.3. السياسات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء 46
1.4.4. السياسات المتعلقة بالمدينين (تكوين المخصصات). 49
1.4.5. تكاليف الاقتراض.....50
2.الفصل الثاني: الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية.....51
2.1. المبحث الأول: مفهوم التقارير المالية وأهدافها ومكوناتها..52
2.1.1. مفهوم التقارير المالية.....52
2.1.2. أهداف التقارير المالية 53
2.1.3. مكونات التقارير المالية.....54
2.2. المبحث الثاني الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:.....57

2.2.1. الخصائص النوعية الرئيسية Fundamental qualitative characteristics 58
2.2.2. الخصائص النوعية المعززة Enhancing qualitative characteristics 59
2.3. المبحث الثالث: مفهوم جودة التقارير المالية وأهميتها والعوامل المؤثرة فيها 61
2.3.1. مفهوم جودة التقارير المالية: 61
2.3.2. أهمية جودة التقارير المالية: 63
3.3.3. العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية: 64
2.4. المبحث الرابع مقاييس جودة التقارير المالية: 69
2.4.1. نموذج الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: 69
2.4.2. نموذج القيمة الملائمة للمعلومات: 71
2.4.3. جودة الأرباح Earnings Quality 73
2.4.3.1. استمرارية الأرباح 74
2.4.3.2. خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح: 75
3. الفصل الثالث... 79
3.1. مجتمع الدراسة وأدوات جمع وتحليل بيانات الدراسة: 80
3.1.1. مجتمع وعينة الدراسة: 80
3.1.2. متغيرات الدراسة: 81
3.1.3. أداة الدراسة: 81
3.1.4. الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: 82
3.1.5. صدق الأداة: 84
3.1.5.1. الصدق الظاهري للأداة: 84

3.1.5.2. صدق الاتساق الداخلي لمحور الدراسة:.....84

3.1.6. ثبات الأداة:.....91

3.2. الإجابة عن تساؤلات مشكلة الدراسة واختبار فرضياتها:.....93

3.2.1. الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية.....93

- توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي: 93
- توزع عينة الدراسة حسب التخصص: 93
- توزع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة: 94
- توزع عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي:.....94

3.2.2. الإجابة عن تساؤلات الدراسة:.....94

3.2.3. اختبار فرضيات الدراسة:.....106

3.3. النتائج والتوصيات:.....121

3.3.1. النتائج:.....121

3.3.2. التوصيات: 122

المراجع.....123

الملاحق.....139

الملحق رقم (1) جداول (Krejcie & Morgan) لتحديد حجم العينة المدروسة..... 139

الملحق (2) قائمة الاستقصاء.....140

الملحق رقم (3) أسماء المحكمين لاستبانة الدراسة.....147

فهرس الجداول

- جدول (1) عدد الاستبانات الموزعة والمستردة..... 81
- جدول(2) مقياس الإجابات..... 82
- جدول(3) أطوال الفترات..... 83
- جدول(4) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور 84
- جدول (5) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات طرق تكوين المخصصات و جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور..... 85
- جدول (6) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات سياسة الاعتراف بالإيراد و جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور..... 87
- جدول (7) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات طرق رسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور..... 88
- جدول (8) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات سياسة اهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور..... 89
- جدول (9) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور..... 90
- جدول (10) معامل ثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة 91
- جدول (11) معامل ثبات جوتمان للتجزئة النصفية لكل محور من محاور الدراسة..... 92
- جدول (12) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي 93
- جدول (13) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير التخصص 93
- جدول (14) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة 94
- جدول (15) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير الموقع الوظيفي 94
- جدول(16)التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على محور السياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي وجودة التقارير المالية..... 95
- جدول (17) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على محور الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات وجودة التقارير المالية..... 97

- جدول (18) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لمحور السياسات المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية..... 99
- جدول (19) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لمحور الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية.....101
- جدول (20) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لمحور السياسة المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية.....102
- جدول (21) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لمحور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية.....104
- جدول(22) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور اللسياسات المتبعة لتقييم المخزون السلعي وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة .107
- جدول (23) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الطرق المتبعة في تكوين المخصصات وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة.....109
- جدول(24) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة 111
- جدول (25) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد و جودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة 112
- جدول(26) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الطرق المتبعة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة 114
- جدول (27) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الطرق المتبعة لاهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة.....116
- جدول (28) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة 118
- جدول (29) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة.....119

جدول الاختصارات الأجنبية

FAF	Financial Analysts Federation	الاتحاد الدولي للمحللين الماليين
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FIFO	First-in First-out	الوارد أولاً صادر أولاً
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
SPSS	Statistical Package for Social Science	برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

المستخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على السياسات المحاسبية باعتبارها هي التي تحكم إعداد القوائم المالية للمنشأة ولما تتركه من آثار مُهِمَّة في نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي، بالإضافة إلى بيان أهمية الإفصاح عن السياسات المحاسبية والأسس التي ينبني عليها العرض بالقوائم المالية.

وتحديد ما إذا كانت السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل والمتبعة من قبل الإدارة قد أسهمت في ملاءمة وموثوقية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف ما جاء في الدراسات السابقة ذات الصلة بالسياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات وبعد عرض الإطار النظري أجرت الباحثة دراسة للاستبانة والتي وَزَّعَت على عينة من موظفي قسم المحاسبة والتدقيق في الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية، وقد اُستخْدِمَ البرنامج الاحصائي SPSS للتوصل إلى النتائج.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

هنالك ميل نحو اعتبار اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية المتحفظة يسهم بتقديم تقارير تتصف بالجودة، وتُسهم السياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي وسياسة الاعتراف بالإيراد وطريقة اهتلاك الأصول الثابتة في تقديم تقارير تتصف بالجودة ويسهم أيضاً الإفصاح عن السياسات المحاسبية وبيان الأسس التي ينبني عليها العرض بالقوائم المالية وأسباب اختيار الإدارة لسياسات المحاسبية بشكل كبير في جودة التقارير المالية المنشورة، في حين أن الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات وطرق لرسملة تكاليف الاقتراض لن تُسهم في تقديم تقارير تتصف بالجودة.

الفصل التمهيدي الإطار العام للدراسة

أولاً: المقدمة:

تعمل المنشآت في الوقت الراهن في بيئة ديناميكية سريعة التطور، مما يجعل إدارتها تواجه تحدياتٍ كبيرةً في ظل حالة عدم التأكد المحيطة بنشاط المنشآت ولا سِيمّا فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية، التي تمثل المصدر الرئيسي لتقييم أداء المنشآت ولاتخاذ كثير من القرارات الاقتصادية، ومِن أجل أن تُعَبِّر المعلومات المحاسبية بصدق عن الوضع الحقيقي للمنشأة فقد كثرت المطالبات بضرورة توفير تقارير مالية عالية الجودة والتزام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية متمثلة بالملاءمة والموثوقية. فالمعلومات التي تشتمل عليها هذه التقارير ما هي إلا المنتج النهائي لتطبيق السياسات المحاسبية التي تقوم إدارة المنشأة باختيارها من بين بدائل تلك السياسات، فوجود هذه البدائل ما هو إلَّا نتاج مجموعة عوامل اقتصادية وسياسية واكبت تطور مهنة المحاسبة، بالإضافة إلى ظهور المنظمات المهنية التي فرضت وجودها على واقع العمل المحاسبي، وما ترتب عليه من إصدارها معايير محاسبية تمنح إدارة المنشأة حق اختيار وتطبيق البدائل المتاحة لها من بين السياسات المحاسبية، وذلك بغية تمكين الإدارة من اختيار أفضل البدائل ووفق ما يتناسب مع ظروف المنشأة وبما يحقق القياس والعرض السليم لقوائمها المالية.

إلا أن موقع الإدارة وقدرتها على الاطلاع على البيانات والمعلومات الخاصة بالمنشأة بخلاف بقية الأطراف الأخرى، وباعتبارها أيضاً الجهة المسؤولة عن إعداد التقارير المالية للمنشأة هذا قد يجعل عملية اختيار السياسات المحاسبية متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة وعلى نَحْوٍ يتلاءم مع مصالحها لكي تحافظ على مركزها الوظيفي أو لتخفي الأداء الاقتصادي الحقيقي للمنشأة وإظهاره بصورة أفضل، من خلال استغلالها للمرونة النسبية التي تقدمها معايير المحاسبة الدولية للإدارة.

وهذا ما قد يدفع إلى التساؤل ويثير الشكوك فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت بشكل انتهازي حقها في اختيار السياسات المحاسبية، وتدخلت تَدَخُّلًا مُتعمدَاً في القياس والإفصاح عن التقارير المالية، مما ينتج معلومات غير صحيحة ومضللة بالتقارير المالية وَمَنْ ثُمَّ تخفيض منفعة المعلومات وإلحاق الضرر بمصالح الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

ثانياً: مشكلة الدراسة

وفقاً لنظرية الوكالة التي تفترض تعارض المصالح بين إدارة المنشأة والمساهمين ينشأ الاختيار المحاسبي للسياسات نتيجة لموقع الإدارة، وباعتبارها أيضاً الجهة المسؤولة عن إعداد التقارير المالية، ولَمَّا كان إعداد التقارير المالية في ضوء معايير محاسبية منحت إدارة المنشأة حرية الاختيار ما بين السياسات المحاسبية (مثل طرق الاهتلاك وتقييم المخزون السلعي وطرق ترجمة العملات الأجنبية وغيرها). لذلك قد تَستَغِلَّ الإدارة تلك المرونة بغية تحقيق أهداف ذاتية قد تكون تعاقدية أو تعظيم قيمة أسهم المنشأة في سوق الأوراق المالية أو تعظيم مصالح طرف معين دون مصالح الأطراف الأخرى من خلال تجميل المركز المالي ونتائج أعمالها، ولو كان على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والظروف الاقتصادية، مما قد يجعل التقارير مضللة، ولا تعكس الوضع الحقيقي للمنشأة، ويلحق الضرر بمصالح الأطراف الأخرى واتخاذهم قرارات خاطئة. وعليه تدور مشكلة الدراسة حول ما إذا كانت المرونة في اختيار الإدارة لسياسة محاسبية دون غيرها، والإفصاح عن السياسات المحاسبية قد يؤدي إلى اختلافات جوهرية بالتقارير المالية، وينتج قوائم مالية مختلفة للأحداث نفسها واختلاف دلالة الأرقام المحاسبية مِمَّا ينعكس على ثقة المستثمرين وغيرهم من المستخدمين بجودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وعلى هذا الأساس يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤلات الآتية:

1) هل يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية؟ ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة الفرعية الآتية:

أ–هل يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية؟

ب–هل يوجد دور لطرق المتبعة من الإدارة لتكوين مخصصات المدينين في جودة التقارير المالية؟

2)هل يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل في جودة التقارير المالية؟ ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة الفرعية الآتية:

أ–هل يوجد دور لسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في جودة التقارير المالية؟

ب– هل يوجد لطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض في جودة التقارير المالية؟

ت–هل يوجد دور لسياسة المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية؟

3)هل يوجد دور للإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية؟

ثالثاً: أهمية الدراسة:

يحظى موضوع السياسات المحاسبية باهتمام الفكر المحاسبي، فهي التي تحكم إعداد القوائم المالية للمنشأة ما تتركه من آثار مُهِمَّة في نتائج أعمال المنشأة ومركزها المالي، ولما له من تأثير في القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو المعلومات المحاسبية.

وتنبع أهمية الدراسة العلمية حسب علم الباحثة بقلة الأبحاث المتعلقة بعملية اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية الذي يعد من القضايا المعقدة لما يتضمنه هذا الاختيار من دوافع متعارضة ومتشابكة، ومن ضرورة توفير تقارير مالية ذات جودة عالية.

أما الأهمية العملية تأتي من أهمية العلاقة بين السياسات المحاسبية التي اختارتها الإدارة وجودة التقارير المالية باعتبار أنه قد تكون أرقام التقارير المالية المتأثرة بتغيير السياسات المحاسبية عبر الفترات المالية مضللة وذات انعكاسات سلبية على قرارات مستخدمي التقارير، وتكمن أهمية الدراسة أيضاً بأنها ستركز على أهم السياسات والطرق المحاسبية التي سمحت بها معايير المحاسبية، مثل سياسات تقييم المخزون السلعي وسياسات الاعتراف بالإيراد وسياسات اهتلاك الأصول الثابتة وتحديد دور كل سياسة متبعة من الإدارة في جودة التقارير المالية المنشورة بالإضافة إلى التطرق لموضوع الإفصاح عن السياسات المحاسبية وبيان دورها في تقديم معلومات ذات ملاءمة، وتعبر بصدق عن الأحداث الاقتصادية وخالية من أي تحيز.

رابعاً: أهداف الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في تحليل الدور الذي تُؤَدِّيهِ السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة والإفصاح عن تلك السياسات في الملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، وتتحدد أهداف الدراسة الرئيسية في النقاط الآتية:

1. تحديد أهم السياسات المحاسبية المتعلقة بعناصر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل من ناحية القياس والإفصاح.
2. تحليل العلاقة بين السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة والمرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وجودة التقارير المالية.
3. تحليل العلاقة بين الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية.

خامساً: الدراسات السابقة:

أ-الدراسات السابقة باللغة العربية:

1) دراسة (عبد الحميد،2012)[1] بعنوان: "تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية وأثرها على المعدين والمراجعين والمستثمرين"

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحليل مدى قدرة المعايير المحاسبية في دعم الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية من خلال توفير مجموعة معالجات أو بدائل محاسبية مقبولة قبولاً عاماً للأحداث الاقتصادية نفسها وأثرها في الأطراف ذات الصلة ودراسة قرارات الاختيار والتغير الاختياري للسياسات المحاسبية في منشآت الأعمال، وكذلك دوافع الإدارات باتخاذ تلك القرارات.

وذلك من خلال دراسة ميدانية لاستطلاع آراء كل من الفئات المهتمة من معدي القوائم المالية والمستثمرين والمحللين، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت في:

- وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المعايير المحاسبية وزيادة الثقة والمصداقية في التقارير والقوائم المالية.
- وجود تأثير معنوي ذي دلالة إحصائية للمعايير المحاسبية على الاختيار والتغيير الاختياري للسياسات المحاسبية في منشآت الاعمال من خلال توفير المعالجات أو البدائل المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

2) دراسة(الشرقاوي،2014)[2] بعنوان: "تفعيل دور حوكمة الشركات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية)."

هدفت الدراسة إلى تحليل آليات حوكمة الشركات المتمثلة في (دور مجلس الإدارة، ودور لجنة المراجعة، ودور المراجعة الخارجية، ودور المراجعة الداخلية) من حيث مفهومها وخصائصها ومسؤولياتها، وأثر ذلك في الحد من قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية من خلال بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة، وذلك لتحقيق جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية وبيان كيفية تفعيل الآليات السابقة في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة.

---

[1] عبد الحميد، ثناء السيد عبد العزيز، 2012،" **تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية وأثرها على المعدين والمراجعين والمستثمرين** "، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مجلد 3، العدد الأول، ص ص 103-127.

[2] الشرقاوي، أحمد عبد العاطي، 2014،" **تفعيل دور حوكمة الشركات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية)**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

ومن أجل تحقيق هدف الدراسة أُجرِيت دراسة ميدانية من خلال الاعتماد على قائمة استقصاء لاختبار مدى صحة فروض الدراسة من خلال تحليل آراء ثلاث فئات وقع عليها اختيار الباحث، وتتمثل هذه الفئات في (الأكاديميين من المهتمين بمهنة المحاسبة، ومراقبي الحسابات، والمراجعين الداخليين ببعض الشركات المصرية).

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- تفعيل دور مجلس الإدارة يُؤَدِّي دوراً في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية.
- تفعيل دور لجنة المراجعة يُؤَدِّي دوراً في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية.
- تفعيل دور المراجع الداخلي يُؤَدِّي دوراً في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية.
- تفعيل دور مراقب الحسابات يُؤَدِّي دوراً في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية.
- هنالك فروق جوهرية بين متوسط إجابات المستقصى منهم حول كيفية تفعيل آليات حوكمة الشركات للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية.

3) دراسة(حسين2015)[1] بعنوان:" قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية (دراسة تطبيقية)."

هدفت هذه الدراسة إلى قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المصرية ودراسة العلاقة بين نوع النشاط سواء كان نشاطاً صناعياً أم غير صناعياً وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ودراسة واختبار العلاقة بين حجم المنشأة وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

[1] حسين، علاء علي، 2015،" **قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 19، العدد الأول، ص ص 237-313.

وقد أجرى دراسةً تطبيقيةً وبناء نموذج محاسبي على عينة مؤلفة من 32 شركةً مساهمةً مصريةً متداول أسهمُها بسوق الأوراق المصرية خلال فترة دراسة تبدأ من عام 2008 إلى 2014. وقد اعتمد الباحث القياس الكمي لجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لتقييم مستوى الجودة، وقد توصل الباحث في ضوء نتائج الدراسة التطبيقية إلى النتائج الآتية:

- وجود فروق ذات دلالة نوعية بين الشركات التي تمارس إدارة الأرباح والشركات التي لا تمارس إدارة الأرباح وبين جودة خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية، وقد تبين وجود تأثير سلبي لممارسات إدارة الأرباح في جودة خاصية الملاءَمة للمعلومات المحاسبية.
- وجود فروق ذات دلالة نوعية بين الشركات التي تمارس إدارة الأرباح والشركات التي لا تمارس إدارة الأرباح وبين جودة خاصية التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية وقد تبين وجود تأثير سلبي لممارسات إدارة الأرباح في جودة خاصية التعبير الصادق للمعلومات المحاسبية.

4) دراسة(علي،2016)[1] بعنوان: "قياس أثر أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية على جودة التقارير المالية وتحسين قرارات المستثمرين في ضوء معايير المحاسبة بالتطبيق على شركات مساهمة مقيدة بالبورصة".

يتمثل الهدف العام للبحث في قياس أثر أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية على تحسين جودة المعلومات التي تقدمها الإدارة في التقارير المالية، وأثر ذلك في ترشيد قرارات المستثمرين في ضوء المعايير المحاسبية المطبقة، وقد أُجريت الدراسة التطبيقية على عينة من الشركات المصرية النشطة في بورصة الأوراق المالية وعددها 67 شركة مساهمة، وقد تم قياس جودة التقارير المالية معبراً عنها بجودة الأرباح من خلال المؤشرات الآتية (القدرة التنبؤية للأرباح- وإمكانية الاعتماد على الأرباح- ومدى استمرارية الأرباح). توصلت نتائج الدراسة إلى أن تزايد الممارسات المحاسبية الابتكارية ينعكس على التقارير المالية المالية، حيث إذ إنه تبين وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الابتكارية كمتغير مستقل والقدرة التنبؤية للأرباح كمتغير تابع ووجود أثر ذي دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الابتكارية وامكانية الاعتماد على الارباح، وثَمَّةَ أثر ذي دلالة إحصائية بين ممارسات المحاسبة الابتكارية ومدى استمرارية الأرباح.

[1] علي، رامز أحمد، 2016، "**قياس أثر أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية على جودة التقارير المالية وتحسين قرارات المستثمرين في ضوء معايير المحاسبة بالتطبيق على شركات مساهمة مقيدة بالبورصة**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.

5) دراسة (يوسف وابراهيم،2016)[1] بعنوان: "قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين".

هدفت الدراسة لقياس أثر جودة محتوى التقارير المالية السنوية وشكلها في قرارات المستثمرين، من خلال تحليل أثر محتوى التقارير المالية وشكلها في جودة هذه المعلومات، واقتراح نموذج مناسب لهذا الغرض، وتحليل تأثير جودة التقارير المالية في ردود أفعال المستثمرين في سوق الأوراق المالية المصري واقتراح نموذج لقياس جودة التقارير المالية.

وقد تناول الباحثان المؤشرات المالية للشركات المساهمة المصرية خلال الفترة من عام 2006 إلى عام 2010، وتكونت عينة الدراسة من التقارير المالية 40 شركة الأكثر نشاطاً لمدة خمس سنوات متصلة ولقياس تأثير جودة محتوى التقارير المالية وشكلها في قرارات المستثمرين أُستُخدِمَ نموذج الانحدار الخطي المتعدد لمعرفة تأثير جودة محتوى التقارير المالية وشكلها على محتوى الأرباح غير العادية، وَمَنْ ثُمَّ معرفة الأثر في قرارات المستثمرين، وتضمن النموذج المقترح من الباحثين العناصر التي من المحتمل أن تؤثر في سلوك المستثمر بعد نشر التقارير المالية السنوية، إذ توجد مجموعتان من المتغيرات أولهما متغيرات ترتبط بجودة شكل التقارير المالية مثل(الأخبار الجيدة المتتالية ونسبة الخطأ في تنبؤ المحللين) وثانيها متغيرات تخص محتوى التقارير، وتؤثر في قياس جودة التقارير المالية مثل (درجة الإفصاح و تقييم الأداء).

وتشير نتائج الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين شكل ومحتوى التقارير المالية من ناحية وقرارات المستثمرين من ناحية أخرى، وأكدت نتائج الدراسة على أن المستثمر يتأثر بجودة شكل التقارير المالية غير أن محتوى التقارير المالية أكثر تأثيراً، إذ توصلت نتائج الدراسة إلى زيادة اهتمام المستثمرين بالشركات التي تحسن من أدائها في السوق.

6) دراسة (ريا،2016)[2] بعنوان: "دراسة الأثر التفاعلي بين الإفصاح الطوعي والسياسات المحاسبية للشركات على تكلفة رأس مالها–دراسة مسحية".

هدفت الدراسة إلى تقصي الأثر التفاعلي بين مستوى الإفصاح الطوعي والسياسات المحاسبية في الشركات السورية في تكلفة رأس مالها المملوك، وذلك من خلال التحقق من وجود علاقة بين مستوى الإفصاح الطوعي وتكلفة رأس المال المملوك والتحقق من وجود علاقة بين الإفصاح الطوعي وتكلفة رأس المال المملوك في حالتي السياسات المحاسبية العدوانية والمتحفظة للشركات، وقد طُبِّقَ مسح على 19 شركة

[1] يوسف، جمال، إبراهيم، غادة، 2016،"**قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد 20، العدد الثاني، ص ص 1079-1118.

[2] ريا، فاتن، 2016، " **دراسة الأثر التفاعلي بين الإفصاح الطوعي والسياسات المحاسبية للشركات على تكلفة رأس مالها**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سورية.

مساهمة ومسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية من عام 2009 حتى عام2014 باستخدام البيانات الثانوية المنشورة في التقارير المالية ونشرات التداول الموجودة على الموقع الرسمي لسوق دمشق للأوراق المالية.

وكان من أهم نتائج الدراسة:

- تقلل زيادة الإفصاح الطوعي من تكلفة رأس المال المملوك للشركات المساهمة المسجلة في هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية.
- وثَمَّةَ علاقة طردية بين متغير السياسة المحاسبية العدوانية وتكلفة رأس المال المملوك للشركات فكلما زادت عدوانية الشركات المساهمة باتخاذها خيارات محاسبية عدوانية زادت تكلفة رأس مالها المملوك.
- تظهر العلاقة السلبية بين الإفصاح الطوعي وتكلفة رأس المال المملوك في الشركات ذات السياسات المحاسبية العدوانية، فزيادة مستويات الإفصاح لهذه الشركات يُسهم في تخفيض تكلفة رأس مالها المملوك.

7) دراسة (شرقاوي،2018)[1] بعنوان: "أثر السياسات المحاسبية لرأس المال العامل على قيمة الشركة: دراسة حالة على شركة أبو قير للأسمدة والصناعات الكيماوية"

هدفت الدراسة إلى بيان أثر السياسات المحاسبية لرأس المال العامل على قيمة الشركة باعتبار أن رأس المال العامل وما يشمله من خصوم وأصول متداولة المصدر الرئيسي لتولد العوائد التشغيلية Operating income، بالإضافة إلى أن الأصول والخصوم المتداولة تمثل العناصر الأساسية لدورة التشغيل لأي نشاط، وَمَنْ ثُمَّ تؤثر على كُلٍّ من أداء الشركة وقيمتها وذلك من خلال السياسات المحاسبية للاعتراف بتلك الأصول والخصوم قصيرة الأجل.

وتناولت الدراسة أثر السياسات المحاسبية لرأس المال العامل على قيمة المنشأة، وذلك من خلال دراسة حالة لشركة أبو قير للأسمدة والصناعات الكيماوية، وهي أحد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك من خلال تحليل الفترة من 2000 إلى 2015، وقد استخدمت الدراسة أسلوب تحليل الانحدار المتعدد، وتوصلت الدراسة من خلال تحليل الارتباط إلى النتائج الآتية:

- إن القيمة السوقية للشركة ترتبط معنوياً عند مستوى1% مع كل من المخزون وإجمالي الأصول المتداولة وإجمالي الخصوم المتداولة وعند مستوى 5% مع العملاء وأوراق القبض والحسابات المدينة الأخرى.

[1] شرقاوي، أشرف شوقي، 2018،" **أثر السياسات المحاسبية لرأس المال العامل على قيمة الشركة: دراسة حالة شركة أبوقير للأسمدة والصناعات الكيماوية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد 22، العدد الأول، ص ص 42-69.

- كما أن السياسات المحاسبية المتعلقة بتقييم رأس المال العامل تفسر 98.3% من التغير في قيمتها، مما يدل على تأثير السياسات المحاسبية المتعلقة بتقييم رأس المال العامل على قيمة شركة أبوقير للأسمدة والصناعات الكيماوية.

8) دراسة(موالدي،2018)[1] بعنوان:" أثر السياسات والتقديرات المحاسبية في ربحية المصارف الخاصة السورية (دراسة تحليلية)".

هدفت الدراسة إلى تحليل معايير المحاسبة الدولية ذات الصلة بالسياسات والتقديرات المحاسبية سواء المتعلقة بالاعتراف أو القياس أو الإفصاح، لتحديد ما إذا كانت هذه المعايير ذات أثر ذي دلالة إحصائية في ربحية المصارف الخاصة السورية مستخدماً مؤشري معدل العائد على الأصول ومعدل العائد على حقوق الملكية وتقييم قدرة السياسات والتقديرات المحاسبية على التأثير في ربحية المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية والتي بلغ عددها (11) مصرفاً للفترة الممتدة من عام 2012 حتى عام 2016 وقد حُلِّلَ المحتوى من خلال استخدام الإحصاءات الوصفية والانحدار الخطي البسيط واختبار التوزيع الطبيعي من أجل اختبار فرضيات الدراسة.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين متغير المستحقات الكلية وبين متغير العائد على الأصول ووجود أثر ذو دلالة إحصائية بين متغير المستحقات الكلية وبين متغير العائد على حقوق الملكية.
- لا يوجد أثر ذي دلالة إحصائية لمصاريف الاستهلاك والإطفاء وبين متغير العائد على الأصول، ولا يوجد أثر ذي دلالة إحصائية بين مصاريف الاستهلاك والإطفاء وبين متغير العائد على حقوق الملكية.

ب-الدراسات باللغة الإنكليزية:

1. دراسة (Ali & Ahmed,2017)[2] بعنوان: "محددات اختيار السياسات المحاسبية في ضوء معايير المحاسبة الدولية: أدلة من جنوب آسيا"

"Determinants of accounting policy choices under International Accounting Standards: Evidence from South Asia"

[1] موالدي، نور الدين نذير، 2018،" أثر السياسات والتقديرات المحاسبية في ربحية المصارف الخاصة السورية (دراسة تحليلية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.

[2] Ali, M. J., & Ahmed, K., (2017), "Determinants of accounting policy choices under internatioal accounting standards: Evidence from South Asia", *Accounting Research Journal*, *30*(4), 430-446.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محددات اختيار السياسات المحاسبية للمنشآت المدرجة في جنوب آسيا وتحديد العوامل التي تحفز المديرين لاستخدام طريقة محاسبية معينة بموجب معايير المحاسبة الدولية واستخدام ثلاثة خيارات للسياسات المحاسبية، وهي المخزون والاهتلاك وتقييم الممتلكات والآلات والمعدات وتم وَطُبِّقَت الدراسة على 369 منشأة مدرجة في الهند وباكستان وبنغلاديش للعام 2008، وتم الحصول على المعلومات المنشورة بالبورصات الأوراق المالية وتم اختياراً وَعَشْوَائِيّاً 179منشأة من الهند و100 من باكستان و 90 من بنغلاديش واستُخدم نموذج الانحدار المتعدد لقياس محددات اختيارات السياسات المحاسبية.

وأظهرت نتائج الدراسة أن حجم المنشأة ومجموعة الفرص الاستثمارية والرافعة المالية هي التي تحدد اختيار السياسات المحاسبية في دول جنوب آسيا، إذ إن حجم المنشأة ومجموعة فرص الاستثمار المتاحة والرافعة المالية مرتبطة ارتباطاً سلبياً بالسياسات المحاسبية لزيادة دخل المنشأة في حين لا توجد علاقة ذات أهمية بين السياسات المحاسبية والربحية والضرائب.

2. دراسة (Mbobo & Ekpo,2014)[1] بعنوان:" تفعيل الخصائص النوعية للتقارير المالية"

"Operationalising the Qualitative Characteristics of Financial Reporting"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد كيفية تفعيل الخصائص النوعية في قياس جودة التقارير المالية وطرق تحسين جودة التقارير المالية في نيجيريا.

ولتحقيق هذا الهدف أُجريت دراسة ميدانية لتقييم تصور المحاسبين بشأن مدى تعزيز الخصائص النوعية الأساسية لجودة التقارير المالية على النحو المحدد في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك بتوزيع 120 نسخة استبانة في ثلاث مدن في نيجيريا.

أشارت نتائج الدراسة أن الخصائص النوعية للتقارير المالية يمكن تفعيلها إذا ما اهتُمَّ بالخصائص الأساسية، وهي الملاءمة والتمثيل الصادق وقابلية المقارنة وقابلية الفهم والتوقيت، وأكدت نتائج الدراسة أن معظم الإجابات رأت أن خاصيتي التمثيل الصادق والملاءمة تعزز أكثر من جودة التقارير المالية، وكشفت النتائج على الرغم من الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية يؤثر تأثيراً كبيراً في جودة التقارير المالية إلا أنه لابد من التدريب على المعايير الدولية والدراسات القائمة على الخصائص النوعية مازالت غير كافية، كما

[11] Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B., (2016), "Operationalising the qualitative characteristics of financial reporting", International Journal of Finance and Accounting, 5(4), 184-192.

أن وجود معلومات توضح الافتراضات والتقديرات التي استُخدمت عند إعداد التقارير المالية يعزز أيضاً من جودة التقارير المالية.

3. دراسة(Isa,2014)[1] بعنوان: "محددات الاختيار المحاسبي للأصول غير المتداولة عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة في الشركات النيجيرية".

"Determinants of accounting choice of noncurrent assets at IFRS first adoption among Nigerian firms"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية للأصول غير المتداولة من قبل الشركات النيجيرية وذلك عند اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة، وجُمعت البيانات من التقارير السنوية لثلاثين شركة، وقد تضمن نموذج الدراسة عدة مؤشرات منها (حجم المنشأة ومعدل العائد على الأصول ومعدل الرافعة وتشتت الملكية)، وقد بينت نتائج الدراسة أن 82.2% من الشركات اختارت نموذج التكلفة للمحاسبة عن الأصول غير المتداولة عند اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بينما اختارت 17.8% من الشركات القيمة العادلة، وهذا يعني أن الشركات في نيجيريا استخدمت إستراتيجية لزيادة الدخل فيما يتعلق بقياس الأصول غير المتداولة أثناء الانتقال لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، والشركات ذات الحجم الأكبر والمستوى العالي من تركز الملكية تميل إلى اختيار سياسات تخفيض الدخل لقياس الأصول غير المتداولة.

4. دراسة (Martínez-Ferrero,2014)[2] بعنوان: "آثار جودة التقارير المالية على أداء الشركات: أدلة على مستوى الدولي"

"Consequences of financial reporting quality on corporate performance: Evidence at the international level"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل تأثير جودة التقارير المالية على الأداء المالي للمنشأة باعتبار أن المعلومات المالية التي تصدرها الشركة هي المورد الأساسي لأي مشارك في السوق، وبسبب استخدام عينة دولية ووجود اختلافات في الجوانب المحاسبية والمعلوماتية والاختلافات المؤسسية والثقافية بين البلدان، حُلِّلَت

[1] Isa, M. A., (2014)**," Determinants of accounting choice of noncurrent assets at IFRS first adoption among Nigerian firms"**, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, *164*, 378-383.

[2] Martínez-Ferrero, J., (2014), "**Consequences of financial reporting quality on corporate performance: Evidence at the international level**",Estudios de Economía, 41(1), 49-88.

العلاقة بناء على مجموعة متنوعة من العوامل مثل تصور الفساد في بلد المنشأ للشركة واعتماد أو عدم اعتماد المعايير الدولية والنظام المحاسبي الذي تمارس فيه الشركة نشاطها.

وقد اختُبرت فرضيات الدراسة على عينة من 1960 منشأة من خمس وعشرين دولة في الفترة الممتدة من 2002–2010، واستخدمت الدراسة متغيرات جودة الأرباح وجودة الاستحقاقات والتحفظ المحاسبي لقياس جودة التقارير المالية.

وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المنشآت التي تقدم معلومات ذات جودة أعلى (مرتبطة بجودة أرباح أفضل، وتحفظ محاسبي، وجودة استحقاق أعلى) تتمتع بتقييم أفضل من المستثمرين والمجتمع ككل مما يسمح لهم بتحسين الأداء المالي، فجودة المعلومات المالية لها تأثير إيجابي في الأداء المالي وثقة أصحاب المصالح بالشركة ليست فقط في الوقت الحاضر، ولكن أيضاً في الماضي والمستقبل.

5. دراسة (Lin& Tang,2014)[1] بعنوان: "هل الجودة العالية للتقارير المالية تخفف من التأثير السلبي للأزمات المالية العالمية على أداء الشركات – دليل من المملكة المتحدة"

"Does High-Quality Financial Reporting Mitigate the Negative Impact of Global Financial Crises on Firm Performance? Evidence from the United Kingdom"

هدفت هذه الدراسة لتحديد تأثير جودة التقارير المالية في سيولة سوق الأسهم خلال الأزمة المالية العالمية 2008–2009 في المملكة المتحدة والمساعدة في بناء إطار عمل لمنظمي سوق رأس المال والوكالات الحكومية الأخرى بوضع إستراتيجية لإدارة مخاطر الأزمة المالية، متضمنة المحاسبة وحوكمة الشركات لتجنب أزمات السيولة ذات الطبيعة المماثلة في المستقبل.

واستخدمت هذه الدراسة نماذج جودة الأرباح لقياس جودة التقارير المالية، وجُمعت البيانات المالية للمنشآت من عام 2005حتى عام 2009واختيرت مجموعة من الشركات المدرجة واستُبعدت الشركات التي تبلغ قيمتها السوقية أقل من واحد مليون دولار.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن المعلومات المالية ذات الجودة العالية خففت من مخاوف المستثمرين بشأن عدم تماثل المعلومات، وزادت من ثقة المستثمرين بالتقارير المالية خلال الأزمة المالية، وتوصلت أيضاً أن سيولة السوق كانت أقل بكثير خلال الأزمة مما كانت عليه قبل الأزمة، إلا أن المنشآت ذات التقارير المالية

[1] Lin, Z., Jiang, Y., Tang, Q., & He, X., (2014), "**Does high-quality financial reporting mitigate the negative impact of global financial crises on firm performance? Evidence from the United Kingdom**", *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, *8*(5), 19-46

عالية الجودة عانت آثاراً سلبياً أقل بسبب الأزمة المالية، كما أن المنشآت التي عانت انخفاض السيولة قد يكون لديها حافز أكبر للتلاعب بالأرباح.

من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة نجدها ركزت على موضوع تعدد السياسات المحاسبية وتحديد العوامل التي تحفز المديرين في اختيار طريقة محاسبية معينة، وفسرت محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، وأثر هذه الطرق والسياسات المحاسبية البديلة على الربحية أو قيمة الشركات، بينما تحاول الدراسة الحالية النظر لمشكلة اختيار السياسات المحاسبية وبيان وتحديد فيما إذا كان اختيار الإدارة لسياسة محاسبية قد ينعكس على جودة التقارير المالية، وذلك من خلال دراسة ما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة والمرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل بالإضافة إلى الإفصاح عن تلك السياسات المحاسبية قد أسهمت في تقديم معلومات تتصف بالملاءمة والتمثيل الصادق ، باعتبار أن استغلال الإدارة المرونة في تطبيق معالجات بعض المعايير قد يؤدي إلى اختلافات جوهرية في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، والأمر الذي سيترتب عليه عدم قدرة الأطراف ذات العلاقة على تقييم أداء المنشأة وقيمتها.

سادساً: فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها صيغت الفروض التي تربط بين السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وبين جودة التقارير المالية المتمثلة في (ملاءمة المعلومات والتمثيل الصادق للمعلومات) كما يأتي:

الفرضية الأولى: يوجد دور لسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية، ويتفرع من هذه الفرضية الأساسية من خلال الفرضيات الفرعية الآتية:

أ- يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية ويتفرع عنها:

- يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في ملاءمة المعلومات المحاسبية.
- يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

ب-يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لتكوين مخصصات المدينون في جودة التقارير المالية ويتفرع عنها:

- يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لتكوين مخصصات المدينون في ملاءمة المعلومات المحاسبية.

• يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لتكوين مخصصات المدينون في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

الفرضية الثانية: يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل في جودة التقارير المالية وسيتحقَّق من هذه الفرضية الأساسية من خلال الفرضيات الفرعية الآتية:

أ- يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في جودة التقارير المالية ويتفرع عنها:

• يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في ملاءمة المعلومات المحاسبية.

• يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في التمثيل الصادق لمعلومات المحاسبية.

ب-يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض في جودة التقارير المالية، ويتفرع عنها:

• يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض في ملاءمة المعلومات المحاسبية.

• يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض في التمثيل الصادق لمعلومات المحاسبية.

ت- يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية ويتفرع عنها:

• يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في ملاءمة المعلومات المحاسبية.

• يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

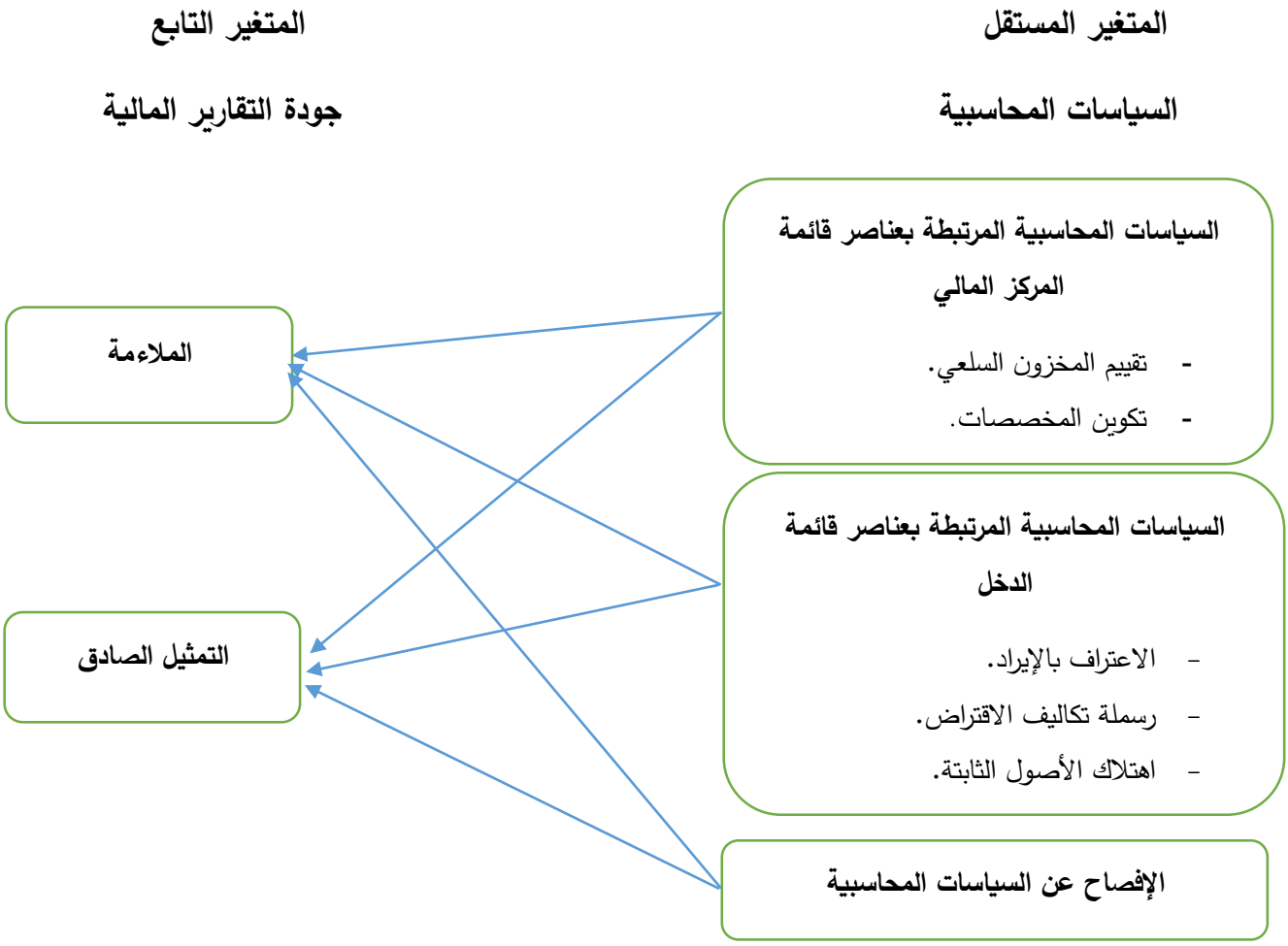
الفرضية الثالثة: يوجد دور للإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية، ويتفرع عنها:

أ- يوجد دور للإفصاح عن السياسات المحاسبية في ملاءمة المعلومات المحاسبية.

ب-يوجد دور للإفصاح عن السياسات المحاسبية في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

سابعاً: أنموذج الدراسة:

يتوضح أنموذج الدراسة من خلال عرض المتغير المستقل المتمثل بالسياسات المحاسبية وعناصر المتغير التابع المتمثل في جودة التقارير المالية.



ثامناً: منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقد أُعِدَّت وفق الخطوات المنهجية الآتية:

1) الاطلاع على الدراسات السابقة والأدبيات ذات الصلة بموضوع الدراسة في مجال السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية، وذلك لتكوين إطار معرفي واسع بمشكلة الدراسة.
2) تحديد فروض الدراسة التي تتمحور حول تقديم إجابات لمشكلة الدراسة، إذ حُددت الفروض في هذه الدراسة بثلاثة فروض رئيسية تدرس العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة، وتتمثل المتغيرات المستقلة

في (سياسة تقييم المخزون السلعي، وطرق تكوين المخصصات، والاعتراف بالايراد، ورسملة تكاليف الاقتراض، واهتلاك الأصول الثابتة، والإفصاح عن السياسات المحاسبية)، أما المتغير التابع جودة التقارير المالية فتمثل في (ملاءمة المعلومات والتمثيل الصادق للمعلومات).

3) تجميع البيانات اللازمة التي تمكن من اختبار الفروض المحددة، إذ صُمِّمَت استبانة تتضَمَّن مجموعة من الأسئلة التي تعكس مشكلة الدراسة والعلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة، وقد وُزِّعَت على عينة من موظفي قسم المحاسبة والتدقيق في الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية.
4) تحليل قائمة الاستقصاء باستخدام البرنامج الإحصائي لتطبيقات العلوم الاجتماعية SPSS وباستخدام الأدوات الإحصائية اللازمة.
5) الوصول إلى نتائج الدراسة وتقديم توصيات.

تاسعاً: أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية:

اعُتمد على قائمة الاستبانة كأداة للدراسة، باعتبار أن الدراسة هدفت إلى بيان دور السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية، ولأجل ذلك تم استخدام قائمة استقصاء كوسيلة لجمع المعلومات، ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها والتحقق من فرضياتها تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية لتحليل بيانات قوائم الاستبيان المستردة، وأهمها:

- الأساليب الإحصائية الوصفية: تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية للحصول على قراءات عامة عن خصائص الدراسة وملامحها ومتغيراتها إذا تتضمن (النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية).
- **اختبارات الإحصاء الاستدلالي:** واستخدمت الاختبارات الآتية:

- اختبار "T" ستيودنت (One Sample T Test) :استخدم للمقارنة بين متوسط كل عبارة من عبارات الاستبانة مع القيمة المتوسطة 3.
- مستوى الدلالة Significance Level (Sig) إذا كانت قيمة هذه الدلالة أكبر من (0.05) فهذا يعني أن القرار عند (0.05) غير دال إحصائياً، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، أما إذا كانت قيمة الدلالة (sig) أصغر من (0.05) فهذا يعني أن القرار عند (0.05) دال إحصائياً، وتوجد فروق ذات دلالة إحصائية.

1.الفصل الأول: السياسات المحاسبية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

ويتناول هذه الفصل السياسات المحاسبية من خلال المباحث الآتية:

1.1.مفهوم السياسات المحاسبية والإفصاح عنها.

1.2.المداخل المفسرة لاختيار السياسات المحاسبية.

1.3.دوافع الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية.

1.4.السياسات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية المختارة.

1.1.المبحث الأول: مفهوم السياسات المحاسبية والإفصاح عنها.

تمثل السياسات المحاسبية القواعد والأسس التي يُسترشد بها عند إعداد القوائم المالية، وقد وفرت معايير المحاسبة عدة بدائل للإدارة بهدف استخدام أفضل لهذه البدائل وأن تتمكن من عكس الوضع الاقتصادي للمنشأة بصورة سليمة، واهتمت معايير المحاسبة الدولية بموضوع السياسات المحاسبية، وحددت مجموعة من الاعتبارات التي يجب على الإدارة أخذها بعين الاعتبار عند اختيار سياساتها المحاسبية، وأكدت على ضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة لمساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية على ترشيد قراراتهم.

1.1.1.مفهوم السياسات المحاسبية وأهميتها:

تعرف السياسات المحاسبية بأنها "مجموعة أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها الإدارة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية والمقصود بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال معين"[1].

وأوضح البعض بأنها "مجموعة المعايير والقواعد المحاسبية التي تحدد أسس القياس والإفصاح والعرض للبيانات المالية الواردة بالتقارير المالية، وتختار هذه المعايير والقواعد المحاسبية من بين جميع المعايير والقواعد المحاسبية والمتاحة والمقبولة في المجتمع التي تعمل فيه المنشأة ومسؤولية هذا الاختيار تقع على إدارة المنشأة وعلى مراجع الحسابات الخارجي المستقل للتأكد من صحة وملاءمة المعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة[2]".

وعرفت معايير الإبلاغ المالي السياسات المحاسبية ضمن بند في المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 بأنها "المبادئ المحددة والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات المتبعة من قبل المنشأة في إعداد وعرض البيانات المالية"[3].

---

[1] الشيرازي، عباس، 1990،"**نظرية المحاسبة**"، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ص101.

[2] رسلان، ماهر محمود، 1992، "**العوامل المؤثرة في بناء السياسات المحاسبية**"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص55.

[3] International Accounting Standards, NO.8, (2016)," Accounting policies, changes in Accounting Estimates and Errors ", version 1/1/2016, p1.

ومما سبق يتبين أن السياسات المحاسبية هي التي تحكم إعداد القوائم المالية التي تعد المصدر الرئيسي للحصول على المعلومات المُهِمَّة للكثير من الفئات المستفيدة، ومن أهمها:[1]

- المستثمرون والمساهمون: إذ تمدهم بمعلومات عن درجة المخاطرة المرتبطة برأس المال والعائد الذي تحققه المنشأة على رأس المال المستثمر، والمعلومات عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، وأيضاً توفر معلومات أخرى تفييدهم في قرارات شراء أو بيع أو الاحتفاظ بأسهمهم.
- المقرضون والبنوك والمؤسسات المالية: إذ تمدهم بمعلومات عن مدى قدرة وإمكانية قيام المنشأة بسداد أصل الديون والفوائد المستحقة عنها في مواعيد استحقاقها.
- الأجهزة الحكومية: إذ توفر معلومات تمكنهم من معرفة وتحديد طبيعة وحجم مصادر الأموال واستخداماتها المتعلقة بأنشطة المنشأة، وكذلك تحديد مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح ذات العلاقة.
- العاملون بالمنشأة: إذ تمدهم بمعلومات عن مدى قدرة المنشأة على تحقيق أرباح ومدى استقرارها، ومن ثم قدرتها على سداد مرتباتهم ومكافآتهم وأي مزايا أخرى يحصلون عليها، كذلك تمدهم أيضاً بمعلومات عن خطط وبرامج التقاعد والمعاشات المستقبلية.

ويرى بعضهم أن أهمية السياسات المحاسبية تنبع من تأثيرها في الأرقام الواردة بالقوائم المالية ومن ثُمَّ على دلالة هذه الأرقام ودلالة علاقاتها بعضها ببعضٍ، كما أن تواجد البدائل للقواعد المحاسبية المقبولة الخاصة بالقياس والعرض والإفصاح، وتضمن السياسة المحاسبية لبدائل معينة يؤدي إلى تأثر أرقام القوائم المالية و من ثُمَّ دلالة هذه الأرقام[2].

وبذلك ستؤثر السياسات المحاسبية التي تتبعها إدارة المنشأة تأثيراً مُهِمّاً في الصورة التي تعطيها تلك القوائم المالية ونتائج أعمالها والتغيرات في مركزها المالي وإن تباين السياسات المحاسبية التي ستتبعها إدارة المنشأة سيؤدي الى اختلافات جوهرية في القوائم المالية المبنية على الأحداث والظروف نفسها. [3]

1 عبد الحميد، ثناء السيد، 2012،" **تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية وأثرها على المعدين والمراجعين والمستثمرين**"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد الثالث، العدد الأول، ص116.

[2] رسلان، ماهر محمود، 1992، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[3] أبو ليلى، ماهر، 2006،"**دور النظرية الإيجابية في قرار اختيار السياسات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، ص30.

وبناء على ما سبق يتضح أن السياسات المحاسبية تعد بمنزلة قواعد وأسس تحكم إعداد القوائم المالية بغية قياس الأحداث المالية بصورة سليمة، وتختار من بين مجموعة البدائل المتاحة، فالعناصر التي تتضمنها القوائم تُبنى على أساس السياسات التي تتبناها إدارة المنشأة.

1.1.2.اختيار السياسات المحاسبية

إن عملية اختيار السياسات المحاسبية ذات أهمية كبيرة، وتتطلب من إدارة المنشأة الخبرة والكفاءة المهنية كي يتم ذلك الاختيار بأفضل طريقة، ولكن لا بد في البداية من التَعَرُّف على أنواع التغييرات في السياسات المحاسبية، فقد لجأت كثير من الدراسات لتقسيم التغييرات في السياسات المحاسبية من ناحية درجة الإلزام إلى نوعين، وهما:[1]

- تغييرات إلزامية: وتتم تلك التغييرات نتيجة لإصدار معايير محاسبية جديدة تلتزم بها المنشأة عند إعداد قوائمها المالية.
- تغييرات اختيارية: تجري تلك التغييرات لتحقيق أهداف عديدة، منها إخفاء حقيقة الأداء الإداري، وتحسين صورة المنشأة أمام مستخدمي القوائم المالية، والتأثير في أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالي.

فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أتاحت لإدارة المنشأة حرية الاختيار المحاسبي Accounting Choice، أي حرية الاختيار من بين البدائل (الخيارات أو المعالجات أو الأساليب) المحاسبية، فهي منحت الإدارة بعضاً من حرية التصرف، وقدراً من حسن التقدير والتمييز، بحيث تختار من بين البدائل المحاسبية ما تراه مناسباً أو محققاً لأهدافها ومصالحها وأهداف ومصالح غير ذلك من الجهات المهتمة بالقوائم المالية المنشورة المتعلقة بالمنشأة.[2]

وقد عرف (Fields,2001) الاختيار المحاسبي للسياسات المحاسبية بأنه "أي قرار يكون الغرض الرئيسي منه التأثير سواء في (الشكل أم الجوهر) في مخرجات النظام المحاسبي بطريقة معينة ليس فقط بالبيانات المالية المنشورة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، بل يتعداها أيضاً إلى الإقرارات الضريبية والإيداعات التنظيمية"[3].

[1] عبد الحميد، ثناء السيد، 2012، مرجع سبق ذكره، ص114.

[2] قابل، سامي عبد الرحمن، 1990، "**دراسة تحليلية كمية لآثار الضرائب ومكافأة الإدارة على الاختيار المحاسبي**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص429.

3 Fields, T. D., Lys, T. Z., & Vincent, L., (2001), "**Empirical research on accounting choice**", Journal of accounting and economics, 31(1-3). Vol.31, No.1-3, P256.

ويقصد بالاختيار المحاسبي "اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية، عند معالجة الصفقات والأحداث الاقتصادية المتعلقة بالمنشأة وتقريرها عن ذلك في القوائم المالية"[1].

وأشار البعض أن الاختيار المحاسبي "يمثل اتخاذ قرار محدد بشأن ظاهرة محاسبية من بين مجموعة البدائل المتاحة أمام الإدارة، وذلك من خلال المفاضلة ما بين هذه البدائل، بهدف التأثير في مخرجات النظام المحاسبي القائم، مع الأخذ بعين الاعتبار الدافع من وراء هذا القرار (السياسة)[2]".

وأوضحت الدراسات أن تعارض المصالح أو تقاربها بين الأطراف المختلفة هو الذي قد يؤثر في اختيار السياسات المحاسبية فقد تستغل الإدارة لتحويل الثروة من طرف إلى آخر اختيار سياسات محاسبية التي يعد التحفظ المحاسبي أحدها[3]، أي اختيار السياسات المحاسبية التي أتاحتها معايير المحاسبية بحيث يتم التقرير عن القيم الأقل للأصول والايرادات والقيم الأعلى للالتزامات والمصروفات[4]،إلا أن البعض يرى تبني الإدارة لسياسات محاسبية متحفظة مع عدم المغالاة في تطبيقها يحد من تصرفات الانتهازية للإدارة والذي أدى إلى انهيار العديد من الشركات العالمية.[5]

ومن ناحية أخرى حاول بعضهم تفسير وجود عدة بدائل للسياسة الواحدة، ووجدوا أن تعدد البدائل لا يرجع إلى عوامل الصدفة، بل هناك كثيراً من العوامل التي أدت إلى هذا التعدد، وساعدت عليه، ومن أهمها:[6]

1. نشأت المحاسبة كفن إمساك الدفاتر، واقتصر اهتمام المهنيين في تلك الفترة على دراسة المشاكل التطبيقية التي تواجههم ومحاولة إيجاد حلول لها، الأمر الذي تمخض عنه اختلاف المعالجات والحلول للمشاكل التطبيقية باختلاف مكان وزمان التطبيق، وكذلك باختلاف مهارات وقدرات المهنيين وإدراكهم لطبيعة المشاكل نفسها.

---

[1] يوسف، علي محمد ،2005، " **استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر، ص 190.

[2] سميا، ربيع إبراهيم، 2018،" **أثر هيكل ملكية المنشأة في ملاءمة معلومات التقارير المالية لقرارات المستثمرين دراسة تحليلية في الشركات المساهمة العامة**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، ص 68.

[3] يوسف، علي، 2012، "**أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية– دراسة تطبيقية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد الأول، ص ص 235–264.

[4] سعد الدين، إيمان، 2014، "**تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الثاني، ص 311.

[5] سلطان، محمد موسى، 2016، " **العلاقة بين مدى الالتزام بتطبيق آليات حوكمة الشركات ومستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية – بالتطبيق على بيئة الاعمال المصرية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر، ص 45.

[6] الرشيدي، ممدوح صادق،2001،" **الآثار الاقتصادية كمعيار للاختيار بين البدائل المحاسبية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، مصر، ص 13–14.

2. طبيعة المحاسبة: إذ تُعدّ المحاسبة أداة لخدمة وظائف متعددة وذات احتياجات متباينة ومصالح متنوعة، أدى ذلك إلى اتباع المنشآت لقواعد وطرق محاسبية مختلفة بهدف إشباع تلك الاحتياجات المتنوعة للأطراف ذات العلاقة بها.
3. ظهور الاتجاه المعياري: بعد عقد الأربعينيات ظهر الاتجاه المعياري كاتجاه جديد للتنظير يبحث عن أفضل الطرق المحاسبية المثلى واجبة التطبيق، وقد كان لاختلاف تصور المهنيين والأكاديميين لمعيار الأفضلية دور في تعدد السياسات المحاسبية.
4. المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: إذ إن التطبيق العملي للمبادئ المحاسبية يتيح قدراً كبيراً من البدائل المتاحة أمام المنشأة للاختيار من بينها، شرط ألا يتعارض هذا الاختيار مع المبادئ المحاسبية.
5. القوانين: فقد ساعدت بعض التشريعات على ترسيخ فكرة تعدد السياسات المحاسبية.
6. الجهات العلمية: تُعدّ الجهات القائمة بإصدار التوصيات والآراء المحاسبية أحد الأسباب الرئيسية وراء تعدد السياسات المحاسبية، وذلك من خلال ما تسمح به التوصيات باستخدام سياسات بديلة لمعالجة الحدث نفسه بالإضافة إلى المرونة في صياغة التوصيات نفسها تفسح المجال لقدر كبير من التقديرات الشخصية للقائمين بالتطبيق.

وأشارت إحدى الدارسات أنه في ظل تعدد بدائل الممارسات المحاسبية لكل سياسة، بالإضافة إلى المرونة الكبيرة في اختيار السياسات المحاسبية التي تتبع في معالجة عناصر القوائم المالية، والتي تمتلك إدارة المنشأة حرية الاختيار من بينها في عملية القياس المحاسبي، قد أدى ذلك في نهاية الأمر إلى وجود معلومات محاسبية متباينة من حيث الشكل والمحتوى الإخباري للمستخدمين.[1]

وباعتبار أن المعلومات المحاسبية هي الركيزة الأساسية عند اتخاذ القرارات ولضرورة تعزيز ملاءمة وموثوقية المعلومات ولضمان قابلية مقارنة المعلومات، حدد المعيار المحاسبي الدولي (IAS,8) معايير اختيار وتغيير السياسات المحاسبية وإفصاحاتها، ومن أهم الاعتبارات التي حددها المعيار التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند كل ما يأتي:[2]

[1] غنيمي، سامي محمد، 2017، "**دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال–دراسة ميدانية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مجلد 5، العدد الأول، ص76.

[2] International Accounting Standards, NO.8, (2016)," Accounting policies, changes in Accounting Estimates and Errors ", version 1/1/2016, p 3-4.

أولاً اختيار السياسات المحاسبية:

إذ انطبق معيار أو تفسير ما على معاملة ما أو حدث تُحدَّدُ السياسة المحاسبية المطبقة على ذلك البند من خلال تطبيق ذلك المعيار، أما في حال عدم وجود معيار دولي ينطبق بشكل محدد على العملية أو الأحداث فينبغي للإدارة أن تستخدم أحكامها وتقديرها لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات تتصف بما يأتي:

- أن تكوم ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- أن تكون موثوقة بمعنى أن تكون القوائم المالية:

1. تعبر بصدق عن المركز المالي والأداء المالي وتدفقاتها النقدية.
2. تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة هذه المعاملات وليس مجرد الشكل القانوني.
3. حيادية بمعنى أن تكون خالية من التحيز.
4. تتسم بالحيطة والحذر.
5. تكون كاملة من جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية.

ثانياً ثبات السياسات المحاسبية:

تقوم المنشأة باختيار سياساتها المحاسبية وتطبيقها بشكل ثابت، وذلك بالنسبة للمعاملات المتماثلة والأحداث والظروف الأخرى مالم يشترط أي معيار أو تفسير يسمح بتبويب البنود وفقاً لسياسات مختلفة تكون مناسبة، وإذا ما سمح أو تطلب هذا المعيار أو التفسير مثل هذا التبويب تُختَارُ السياسة المحاسبية المناسبة وتُطَبّقُ بثبات على كُلَّ مجموعة، ويصبح من الممكن تغيير السياسة محاسبية فقط إذا كان التغيير:

- مطلوباً بموجب معيار دولي للتقرير المالي.
- أو إذا كان هذا التغيير يفضي إلى قوائم مالية تُقدم معلومات موثوقاً بها وأكثر ملاءمةً عن آثار المعاملات والأحداث الأخرى على المركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة.

وقد تعددت الدراسات التي تناولت موضوع الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، وأكدت أن الالتزام بسياسة الثبات أمر مُهِمّ لأغراض التحليل المالي وإجراء المقارنات السليمة والهادفة للمعلومات المحاسبية

التي تتضمنها القوائم المالية للمنشأة نفسها ما بين سنة وأخرى فلا يمكن إجراء المقارنات بين السنوات المختلفة للمنشأة الواحدة إذا كان الأساس الذي بينت عليه المعلومات متغيراً باستمرار.[1]

فمقارنة البيانات الواردة بالقوائم المالية للمنشآت يعتبر متطلباً ضرورياً للحكم على مدى كفاءة هذه المنشآت، وهذا الحكم لا يمكن أن يكون سليماً إلا إذا تَوَحَّدَت المبادئ والقواعد والأسس التي تم أَعُدَّتْ بيانات القوائم المالية على أساسها[2].

1.1.3.الإفصاح عن السياسات المحاسبية

يرتبط تزايد الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة، وذلك من التركيز على حماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها كنظام معلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات لكل الأطراف المستفيدة[3].

ولِأَنَّ الإفصاح عن معلوماتٍ ملائمةٍ وموثوقٍ بها هو أساس كفاءة الأسواق المالية وتنشيطها والحد من الاضطرابات والأزمات المالية.[4]

ويعرف الإفصاح بأنه اعلام المجتمع المالي بالتقارير المالية للمنشآت سواء كان ذلك في صُلب هذه التقارير أم في الإيضاحات المرفقة به[5].

---

[1] العطاونة، هبة أحمد، 2005،" **السياسات المحاسبية بين الثبات والتغيير: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، ص 24.

[2] رسلان، ماهر محمود، 1992، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[3] صالح، رضا إبراهيم، 2009،"**دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية**"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مجلد 31، العدد الثاني، ص58.

[4] محمد، حسناء، 2018،" **أثر بدائل الإفصاح عن الدخل الشامل على القدرة التنبؤية والتفسيرية له وانعكاسها على دقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد الرابع، ص23.

[5] دحدوح، حسين، حمادة، رشا، 2014،" **دور الإفصاح الاختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الثاني، ص 194.

ويقصد به أيضاً أنه اتباع سياسة الوضوح الكامل والشفافية في إظهار جميع الأحداث والعمليات المالية التي تمت بالمنشأة خلال السنة المالية عند إعداد التقرير المالي وعرضه، مما يُسهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات من قبل جميع فئات أصحاب المصالح[1].

وتختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح وحدوده عن المعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية إذ إن بعضهم يرى أن هذا الاختلاف ينبع من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، ولذلك هنالك صعوبة في توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال.[2] على سبيل المثال هنالك بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة التي تلجأ إليها بعض المنشآت لتغيير الموقف المالي للمنشأة عن طريق عدم الإفصاح عن بعض المعلومات المُهِمَّة والضرورية أو الإفصاح الخاطئ للمعلومات.[3]

وقد فسرت احدى الدراسات ميل المديرين إلى حجب الأخبار السيئة نابع من مشكلة الوكالة، إذ لا تتماشى تفضيلات الإفصاح الإداري مع تفضيلات المساهمين، وإن امتلاك المديرين معلوماتٍ خاصةً بالنسبة لمجتمع الاستثمار يمكن أن تدفع المديرين لكشف أو حجب معلومات خاصة.[4]

وعزا بعضهم محاولة الإدارة صياغة الإفصاح المحاسبي بشكل جيد للتأثير في المستخدمين يكون نتيجة لأسبابٍ عِدَّة تتمثل في:[5]

1. ارتباط هؤلاء المديرين بالمنشأة لفترة محدودة.
2. ارتباط العوائد النقدية وغير النقدية لهؤلاء المديرين بصافي الربح الدوري أكثر من ارتباطهما بصافي الأصول الحالي أو المستقبلي، وذلك بافتراض عدم تملكهم حصص ملكية بالمنشآت.

---

[1] الباز، ماجد، 2017،" **العلاقة بين الإفصاح الاختياري وإدارة الأرباح في ضوء نظرية أصحاب المصالح: مؤشر مقترح للإفصاح الاختياري مع أدلة تطبيقية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد 21، العدد الرابع، ص 574.

[2] مطر، محمد،2004، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والافصاح**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ص334.

[3] زلط، علاء، 2009،" **دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي بالتطبيق على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر، ص 49.

[4] Kothari, S. P., Shu, S., & Wysocki, P. D., (2009), "Do managers withhold bad news?", Journal of Accounting research, Vol.47 No.1, p242.

[5] أحمد، ولاء، 2019،" **قياس جودة الإفصاح المحاسبي للأخبار الجيدة والسيئة بالتقارير المالية والإفصاحات الدورية المنشورة للشركات المتداولة بالبورصة المصرية وأثرها على قيمة المنشأة**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قاهرة، مصر، ص75.

ونظراً لِأنَّ السياسات المحاسبية التي تتبعها إدارة المنشأة لها تأثير مُهِمّ في الصورة التي تعطيها تلك القوائم لمركزها المالي ونتائج أعمالها والتغيرات في مركزها المالي، يرى البعض أن فائدة القوائم المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة تعتمد إلى حد كبير على معرفة ومدى فهم من يستخدمون هذه القوائم للسياسات المحاسبية التي أعدت على أساسها، لذلك يفترض في الإفصاح أن يُعين كثيراً في التَّعَرُّف على فهم السياسات المحاسبية.[1]

ووفقاً لإحدى الدراسات يرى واضعو المعايير أن الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد المستثمرين على تفسير القوائم المالية، كما أن معلومات السياسات المحاسبية لها أثر كبير في خفض مستوى عدم التأكد لدى محللي القوائم المالية عند بناء توقعاتهم حول العوائد المستقبلية.[2]

ولأهمية موضوع الإفصاح عن السياسات المحاسبية أكد المعيار المحاسبي الدولي (IAS,8) في الفقرة رقم 29 أنه في حال كان هنالك تغيير اختياري في السياسات المحاسبية، وله أثر في الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو أن يكون لهذا التغيير تأثير في الفترات المستقبلية، فيجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعة التغيير في السياسات المحاسبية، والأسباب التي تفسر أن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة يقدم معلومات أكثر ملاءمة ومصداقية، والإفصاح عن قيمة التعديل بالنسبة للفترة الحالية، وأي فترة سابقة تُعرض.[3]

لذلك يرى بعضهم أنه يجب على الإدارة النظر فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي تعكس المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما بالتقارير.[4]

وأكدت دراسة لمعهد محللين ماليين المعتمد أن الإفصاح عن السياسات المحاسبية يمثل ركيزة أساسية ليتعرف المستخدمين على الأسس التي ينبني عليها العرض بالقوائم المالية، وهو ما يساعد المستخدمين على بناء قراراتهم بالاعتماد على القوائم المالية، وأكد أن أعضاءَه يتفقون على ضرورة تصميم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل جيد، وذلك بما يتفق مع أعمال المنشأة، وليس إفصاحاً لا يخرج عن كونه مجرد تلاوة لما سبق عرضه بالقوائم السابقة، وذلك لأن المستثمرين بحاجة إلى أن يعرفوا مُسَوِّغ الإدارة لاعتماد

---

[1] العطاونة، هبة أحمد، 2005، مرجع سبق ذكره، ص18.

[2] الأرضي، محمد وداد، 2019،" **محددات تطبيق مكونات مبادرة الإفصاح في الشركات المساهمة المصرية دراسة اختبارية على الشركات مؤشر EGX50**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد الرابع، ص 17.

[3] International Accounting Standards, NO.8, (2016)," **Accounting policies, changes in Accounting Estimates and Errors** ", version 1/1/2016, p6

[4] الخطيب، خالد، 2002، "**الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبي الدولي المحاسبي رقم 1**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، ص171.

اختيار سياسة محاسبية معينة ومدى اتساق ما جرى اختياره من سياسات مع أعمال المنشأة، وتأثير ذلك الاختيار في القوائم المالية. وكل ما سبق غالباً ما تفتقده الإفصاحات الحالية عن السياسات المحاسبية.[1]

1.2.المبحث الثاني: المداخل المفسرة لاختيار السياسات المحاسبية

تشغل عملية الاختيار ما بين السياسات المحاسبية حيزاً كبيراً في الدراسات والأبحاث المحاسبية، وذلك لتأثير المعلومات المحاسبية في القرارات الاقتصادية لمستخدمي التقارير المالية، وأيضاً لتعدد وتشابك العوامل التي تحكم هذا الاختيار، وقد تعددت الدراسات التي قيمت المداخل التي اعتمدت عليها هذه الظاهرة، وذلك بغرض البحث عن مُسَوِّغَات وأسباب اختيار وتفضيل الإدارة لمجموعة من السياسات المحاسبية دون غيرها، وقدمت هذه المداخل تفسيرات متعددة ومختلفة لعملية اختيار الإدارة لهذه السياسات. وسنستعرض ضمن هذا المبحث أهم المداخل التي حاولت تفسير اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، وفق الترتيب الآتي:[2]

1.2.1.المدخل المعياري.

يعد المدخل المعياري مدخلاً رئيساً للبحث والتنظير في العلوم الاجتماعية بشكل عام كالاقتصاد والتمويل والمحاسبة والقانون وعلم السياسة، وقد ساد البحث والفكر المحاسبي في فترة الخمسينيات والستينيات من القرن العشرين، ويُعرف هذا المدخل بتركيزه على الوجوب (Ought) مقارنة بالمناهج الواقعية التي تركز على الوجود (Bings).[3]

ووفقاً ل(Kabir,2005) هنالك عنصران يحكمان المدخل المعياري هما افتراض الهدف (Goal) والاستدلال[4]، أي إنه يقوم بشكل رئيسي على وجود غاية أو هدف يجب تحقيقه والوصول إليه، ومن ثم تحديد الوسائل أو الطرق التي تسهم أو تؤدي للوصول لهذا الهدف[5].

وقد اهتَمَّ كثيرٌ من الأبحاث المحاسبية بتحديد العوامل المؤثرة في اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية اعتماداً على المدخل المعياري الذي يقدم على وصف ما يجب أن تكن عليه الممارسات المحاسبية what

[1] الأرضي، محمد وداد، 2019،" مرجع سبق ذكره، ص18.

[2] سميا، ربيع إبراهيم، 2018،" مرجع سبق ذكره، ص71.

[3] يوسف، علي محمد،2005، مرجع سبق ذكره، ص59-60

[4]Kabir, H., (2005), "**Normative accounting theories**", working paper, Dhaka University Journal of Business Studies, p2

[5] القاضي، حسين، حمدان، مأمون، المصري، تيسير، ويوسف، علي، 2017،"**نظرية المحاسبة**"، منشورات جامعة دمشق، ص 166

should be? واشتقاق المبادئ المحاسبية بالاعتماد على الأسلوب الاستنباطي واستخدام المنطق في تحديد مجموعة الأهداف المرغوب في تحقيقها، ومن ثم الاختيار بين البدائل المحاسبية بما يحقق هذه الأهداف.[1] ويعتمد المدخل المعياري على تحديد ما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية بما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة للمحاسبة، ولذا فإن عملية الاختيار من بين السياسات المحاسبية والمفاضلة بين السياسات البديلة يجب أن يتم في ضوء مدى تحقيقها للأهداف المفترضة للمحاسبة.[2]

ووجهت عدة انتقادات لهذا المدخل لِأَنَّه يقوم بوضع السياسات المحاسبية في ضوء مجموعة من الأهداف المحسوبة سلفاً نتيجة الاجتهاد والتفكير المنطقي المنظم دون مراعاة العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية لمن يقومون بتطبيق هذه السياسات وتوافقها مع أهدافها،[3] فالمدخل المعياري يفترض قراء معينين للقوائم المالية المنشورة تنصب المعايير أو التوصيات أو المبادئ لتوجيه طريقة إعدادها مع ما يتضمنه ذلك من قياس وإفصاح.[4]

1.2.2.المدخل الإيجابي.

بدأت أبحاث المحاسبة الإيجابية في الازدهار في الستينيات من القرن الماضي حين قَدَّمَ كل من Brown& (Beaver) وآخرون أساليب التمويل التجريبية في المحاسبة المالية[5]، واتجهت الأبحاث المحاسبية نحو استخدام المدخل الإيجابي في مجالات التنظير المحاسبي وتحليل دوافع الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية، وكانت البداية من خلال عدد من الدراسات والأبحاث التي قدمها كل من Ross Watts، Jerald Zimmerman،Michel Jensen والذين عرفوا برواد مدرسة Rochester نسبة إلى اسم الجامعة التي انطلقت منها دراسات المدخل الإيجابي.[6]

---

[1] صالح، رضا إبراهيم،2003، "**المدخل الإيجابي لتحليل محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية**"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، السعودية، العدد الثالث، ص 7

[2] توفيق، محمد، قادوس، حمدي،1991،" **دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية**"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد72، ص101.

[3] الفضل، مؤيد محمد، 2006،" **محددات الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية** "، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المجلد 46، العدد الأول، ص 53.

[4] القاضي، حسين،200، "**منهج المحاسبة**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 16، العدد الثاني، ص 13.

[5] Isa, M. A., (2014)," **Determinants of accounting choice of noncurrent assets at IFRS first adoption among Nigerian firms**", Procedia-Social and Behavioral Sciences, Vol.164, p379.

[6] القاضي، حسين، حمدان، مأمون، المصري، تيسير، ويوسف، علي، 2017، مرجع سبق ذكره، ص225.

وانطلقت هذه المدرسة مبدئياً من الفلسفة الوضعية القائمة على المنهج التجريبي الخاص بالعلوم الطبيعية الذي يعتمد على التجربة العلمية والوصول إلى علاقات دالية واضحة بين متغيرات الظاهرة المدروسة، بحيث يمكن التنبؤ بحصولها بنتيجة معينة في حال ظهور أخرى ترتبط معها بعلاقة مؤكدة تجريبياً يمكن تفسيرها بدقة والتعبير عنها بعلاقة رياضية.[1]وباعتبار أَنَّهُ يُنَظر إلى المحاسبة على أساس وظيفتين:[2]

1. مهمة إنتاج المعلومات لصانعي القرار.
2. وتوزيع النتائج التي أُنتجت.

وكلتا المهمتين لها تأثيرات في ثروة أصحاب المصالح في المنشأة، لذلك يميل أصحاب المصالح للتأثير في النظام المحاسبي للمنشأة، وهذا الجانب الذي ركزت عليه نظرية المحاسبة الإيجابية، فهي تحاول أن تقدم وصفاً للتساؤلات التي تظهر في الممارسات المحاسبية، ومن أمثلة تلك التساؤلات ما هو الدافع لتبني الإدارة لطرائق وسياسات محاسبية معينة دون غيرها؟ ففي ظل المدخل الإيجابي يُرَكِّزُ على تفسير وتحليل وتنبؤ بسلوك الإدارة نحو تلك الممارسات الاختيارية من بين البدائل المتاحة وليس من منظور الأفضلية.[3]

وأشار البعض أن قدرة المدخل الإيجابي على شرح وتفسير عملية الاختيار المحاسبي تكمن بأنه يوفر إطاراً مفيداً لتفسير عملية الاختيار المحاسبي، فمن خلاله يمكن فهم هذا الاختيار بدلاً من النظر إليه كخليط غير متسق من الطرق المحاسبية، فهذا المدخل ينظر إلى عملية الاختيار لسياسة معينة كجزء من عملية الاختيار المحاسبي ككل بدلاً من النظر إليها بمفردها، وهذا ما يُسهم في شرح كثير من الممارسات المحاسبية وطرُحَ مثال مفاده أن قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل تصبح أكثر فهماً إذا ما نظر إليها في ضوء عقود المديونية وخطط الحوافز التشجيعية للإدارة، إذ توجد هذه العقود الحوافز لدى الإدارة لزيادة الربحية الحالية، كما أن الاختلاف في توقيت الاعتراف بالأرباح له مغزى اقتصادي، والاختيار بين الطرق الاستهلاك لم يعد عشوائياً.[4] أما من حيث قدرة المدخل الإيجابي على توفير تنبؤات مفيدة للأطراف المعنية فإن هذا المدخل يوفر للمستثمرين والمحللين الماليين نموذجاً تنبؤياً بالإجراءات المحاسبية يمكن استخدامه في تفسير

[1] القاضي، حسين، حمدان، مأمون، 2012، " **المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، منشورات جامعة دمشق، سورية، ص 118.

[2] Collin, S. O. Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K., (2009), "**Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories**", Critical perspectives on Accounting, Vol. 20, No.2, P 145.

[3] الساعدي، حكيم، التميمي، عباس، 2015، "**إدارة الأرباح عوامها نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**"، الطبعة الأولى، جامعة بغداد، ص23

[4] توفيق، محمد، قادوس، حمدي،1991، مرجع سبق ذكره، ص105.

الأرقام المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية.[1] وقد اعتمد المدخل الإيجابي على مفهوم تعظيم المنفعة في كثير من الحالات ولا سِيمّا عند تفسير الاختيار المحاسبي من منظور الوكالة،[2] وقد كان لنظرية الوكالة دورٌ مُهِمٌّ في تفسير اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية، حيث إن الجذور التاريخية لنظرية الوكالة إلى أيام المفكر الاقتصادي آدم سميث حين ذكر إن كل إنسان يسعى إلى تحقيق مصلحته الذاتية[3].

وكان البحث الذي نشره (Jensen&Meckling,1976) بشأن تحليل العلاقات التي تدور داخل المنشأة والربط بين السلوك الإداري Managerial Behavior وتكاليف الوكالة Agency Cost وهيكل الملكية Ownership Structure أثره في توالي كثير من الدراسات التي تتناول نظرية الوكالة التي اهتمت بالمنشأة باعتبارها مجموعة من العلاقات التعاقدية، إذ يسعى كل طرف من أطراف العلاقة إلى تحقيق هدفه[4]، فوفقاً لنظرية الوكالة ينظر للمنشأة بأنها سلسلة من العقود التي تتم بين الأطراف ذات الصلة بها، وتتصرف بشكل عقلاني ورشيد في إطار تعظيم منافعهم الخاصة.[5]

وتقوم نظرية الوكالة على افتراض أساسي، وهو تعارض المصالح بين حملة الأسهم والإدارة الناشئ عن الاعتقاد بأن الإدارة تهتم بتقديم مصلحتها ومنفعتها على حساب مصلحة الملاك (حملة الأسهم)، وبالمثل فإن الملاك أيضاً يرغبون في تعظيم أرباحهم، وهذا ما أدى عملياً إلى إفراز أزمات مالية عالمية.[6] إذ إن الإدارة في المنشآت التي تتداول أوراقها المالية في السوق غالباً ما يكون لديها معلومات داخلية بخصوص قيمة المنشأة وفرص الاستثمار المتاحة لديها في الوقت الحالي أو المتوقع توافرها في المستقبل وإمكانات نجاح واستمرار تلك المنشأة، وهذه المعلومات قد لا تتوافر لدى الأطراف الخارجية (Outsiders) مثل

---

[1] المرسي، أحمد، 2009، "**إطار مقترح للنظرية الإيجابية في المحاسبة في بيئة الحوكمة دراسة نظرية تطبيقية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، ص75.

[2] الرشيدي، ممدوح صادق، 2001، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[3] سالم، محمد، 1994. " **استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة بسلطنة عمان**"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الرابع، ص13.

[4] جنيدي، محمد سعيد، 2004، " **أثر الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك على إدارة الأرباح – دراسة تحليلية**"، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص59.

[5] Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, *3*(4), p 326.

[6] الشرقاوي، أحمد، 2014،" **تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية – دراسة ميدانية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد18، العدد الأول، ص 351.

المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من المتعاملين في السوق مما يؤدي إلى حدوث حالة من عدم تماثل المعلومات بين إدارة المنشأة وتلك الأطراف الخارجية.[1]

وتفترض نظرية الوكالة أيضاً أَنَّ الملاك والمديرين مثل معظم المستثمرين كارهون للمخاطرة، ولكن لأن الملاك يستطيعون التخلص من جزء من المخاطرة عن طريق التنويع من محفظتهم تراهم أقل كرهاً للمخاطرة، بخلافِ المديرين الذين يرتبط جزء كبير من ثروتهم بأداء المنشأة الآن ومستقبلاً، فإن ذلك يجعل المديرين أكثر كرهاً للمخاطرة من الملاك، الأمر الذي يدفعهم إلى اتخاذ قرارات ذات عائد ومخاطرة مرضية بدلاً من تلك التي تعظم العائد والمخاطرة واختلاف الملاك والمديرين من حيث اتجاهاتهم نحو المخاطرة أحد مصادر التعارض بينهما.[2] لذلك يرى بعضهم أنه ما دامت الإدارة هي القائمة على تسيير المنشأة فإن تعارض المصالح أو تقاربها بين الأطراف المختلفة قد يؤثر في القرارات التي تتخذها الإدارة ومن بينها اختيار السياسات المحاسبية.[3]

1.2.3.مدخل الآثار الاقتصادية.

تُعَدُّ فترة السبعينيات هي البداية للانتشار الواسع لمفهوم الآثار الاقتصادية، ويقصد بعبارة الآثار الاقتصادية تأثير التقارير المحاسبية في سلوك متخذي القرارات في قطاع الأعمال والحكومة والنقابات والمستثمرين والدائنين،[4] ووجد بعضهم أن الآثار الاقتصادية للاختيار المحاسبي يمكن ملاحظتها في ثلاثة مستويات[5]:

1. مستوى المعلومات: يشير إلى أن الاختيار المحاسبي يترتب عليه تغييرات في محتويات القوائم المالية نفسها مثل تكلفة المبيعات والأرباح وغيرها من شأنها أن تؤدي إلى انتقال ثروة بين الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.
2. مستوى القرار: ويشير إلى أن الاختيار المحاسبي وما يترتب عليه من تغير في المعلومات يؤدي إلى رد فعل من قبل الأطراف المختلفة يعبر عنها بالقرارات، هذه القرارات قد يترتب عليها انتقال ثروة بين الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

---

[1] الجارحي، هاني عبده، 2013، " **إطار مقترح لزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بهدف تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة السويس، مصر، ص3.

[2] مصطفى، محمد عبده، 2015، "**إمكانية تطبيق نظرية الوكالة على المنظمات العامة الحكومية في مصر**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص390.

[3] يوسف، علي محمد،2005، مرجع سبق ذكره، ص238.

[4] Zeff, S. A., (1978), "**The rise of" economic consequences**", the journal of Accountancy, p56.

[5] الرشيدي، ممدوح صادق، 2001، مرجع سبق ذكره، ص112-113.

3. مستوى تخصيص وتوزيع الموارد والثروة: ويشير إلى أن الاختيار المحاسبي وما يترتب عليه من تغير في المعلومات والقرارات لا يؤثر في ثروة الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة فقط، بل يؤثر في توزيع الموارد والثروة في المجتمع بوجه عام.

ويكون للخيارات المحاسبية آثار اقتصادية إذا كانت التغييرات في القواعد المستخدمة لحساب الأرقام المحاسبية تغير في توزيع التدفقات النقدية للمنشأة أو من ثروة الأطراف التي تستخدم هذه الأرقام لاتخاذ قرارات وعمليات التعاقد،[1]وتنقسم الآثار الاقتصادية للاختيار المحاسبي لعدة أنواع من حيث الجهة التي يقع عليها، وهي:[2]

- **آثار اقتصادية على مستوى المنشأة:** وتتمثل في التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة الاختيار المحاسبي والمنافع التي تحصل عليها من هذا الاختيار، وكذلك تأثير الاختيار المحاسبي في قيمة المنشأة في السوق التي يمكن التعبير عنها بأسعار أسهمها، وغير ذلك من الآثار.
- **أثار اقتصادية على مستوى المستخدم:** وتتمثل في تكلفة ومنافع الاختيار المحاسبي على المستخدم، وكذلك مقدار التغيرات في ثروته نتيجة قراراته التي اتخذها بناء على نتائج الاختيار المحاسبي للمنشأة.
- **آثار اقتصادية على مستوى المجتمع:** ويشير هذا النوع إلى الآثار التي تقع على المجتمع من إعادة تخصيص وتوزيع الموارد والثروة لأطراف المجتمع بشكل عام.

ولذلك تعد الآثار الاقتصادية مجالاً أوسع في المنشأة، وتمتد آثارها على مستوى السوق والاقتصاد ككل، فالمنافسون والعمال والجهات الحكومية والتنظيمية والمهنية كلها أمثلة عن تلك الأطراف التي تمتد إليها الآثار الاقتصادية لعملية التقرير المالي.[3]

1.3.المبحث الثالث: دوافع الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية

تأسيساً على ما أشارت إليه نظرية الوكالة وفي ظل تعارض المصالح بين حملة الأسهم وطموحات الإدارة قد تستغل الإدارة السلطة الممنوحة لها لتحقيق عوائد خاصة بها، وبذلك يصبح اختيار إدارة المنشأة للسياسات المحاسبية التي تستخدم لقياس نتائج الأعمال لا تتم بصورة عشوائية، إذ إنها قد تختار السياسات التي تحقق نتائج معينة تلبي احتياجاتها ومصالحها، وهذا ما دفع كثيراً من الدراسات لمحاولة تحليل سلوك الإدارة وتحديد أهم الدوافع والحوافز التي تقف وراء اختيار سياسات محاسبية معينة دون غيرها، وباعتبار أَنَّ رقم

[1] يوسف، علي محمد،2005، مرجع سبق ذكره، ص192-193.

[2] الرشيدي، ممدوح صادق، 2001، مرجع سبق ذكره، ص114-115.

[3] القاضي، حسين، حمدان، مأمون، المصري، تيسير، ويوسف، علي، 2017، مرجع سبق ذكره، ص 235.

الربح يعد من أهم مقاييس الأداء الحالي والمستقبلي للمنشأة فقد يقع التلاعب بالأرباح وأَمَّا من خلال زيادة الأرباح المقررة عنها، ووأمَّا تخفيضها بما يتفق مع رقم الربح المستهدف، وهذا ما يؤدي في نهاية الأمر إلى تضليل أصحاب حول الأداء الاقتصادي للمنشأة ويتناول هذا المبحث النقاط الآتية:

1.3.1.مفهوم إدارة الأرباح

1.3.2.دوافع اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية وفق منظور إدارة الأرباح، وهي تشمل:

1.3.2.1.خطط مكافآت الحوافز الإدارية.

1.3.2.2.عقود الدين.

1.3.2.3.الدوافع التنظيمية والتكاليف السياسية.

1.3.2.4.توقعات سوق رأس المال.

1.3.2.5.الدوافع الضريبية.

1.3.1.مفهوم إدارة الأرباح

اهتم الفكر المحاسبي بقضية التأثير المتعمد من جانب الإدارة على محتوى المعلومات المحاسبية، إذ تلجأ الإدارة في بعض الأحيان لإدارة الربح لمعالجة التقلبات التي قد تحدث في رقم الربح رغبة منها في تقليل الانحرافات غير العادية في الربح من فترة إلى أخرى.[1]

وتعددت الدراسات التي تناولت موضوع إدارة الأرباح لأهمية رقم صافي الربح المعد على أساس الاستحقاق إلا أنه لا يوجد تعريف محدد وعام لمفهوم إدارة الأرباح.

وحسب دراسة (Healy & Wahlen,1999) فإن مفهوم إدارة الأرباح يعني استخدام الإدارة لأحكامها في إعداد التقارير المالية والقيام بالصفقات بهدف تغيير التقارير المالية، أَمَّا لتضليل أصحاب المصلحة بشأن الأداء الاقتصادي الأساسي للمنشأة، وَأَمَّا للتأثير في نتائج العملية التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها.[2]

[1] إبراهيم، فريد محرم، 2014،" **دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص 492.

[2]Healy, P. M., & Wahlen, J. M., (1999), "A Review of the earnings management literature and its implications for standard setting", Accounting horizons, Vol.13, No.4, p368.

ووصفها بعضهم بأنها مجموعة النشاطات والأحكام التي تقوم بها الإدارة للتدخل المقصود في عملية التقرير المالي، بغية التقرير عن رقم للأرباح المحاسبية يتسق مع رقم محدد أو مستهدف.1

وترى الباحثة أَنَّ إدارة الأرباح هي عملية تدخل مقصود من قبل الإدارة بهدف التأثير في الأرقام المحاسبية للوصول إلى مستويات مرغوبة من الأرباح من خلال استغلال المرونة الواسعة والمتاحة لها في اختيار السياسات المحاسبية، وهنالك خلافٌ حول مدى قبول هذه الظاهرة إذ إنه يمكن النظر إلى مفهوم إدارة الأرباح من منظورين أساسيين:

- المنظور الاعلامي لإدارة الأرباح: فقد أشارت دراسة (Badertscher & Collins,2012) أن المديرين قد يستخدمون المرونة المتاحة لهم لتعزيز القدرة على الاعتماد على المعلومات المحاسبية المبلغ عنها لتحسين فائدتها التنبؤية وتمثيلها الصادق.[2] ويكون هدف إدارة المنشأة من هذه الممارسات بغرض التحسين الجوهري لبعض الجوانب المتعلقة باستراتيجيتها المستقبلية، وهذه يعني أَنَّ هذه الممارسات لا تقترن ببعض الخداع أو التضليل، بل تدخل ضمن الاجتهادات الشخصية من أجل التحسين فقط، وليس إلحاق الضرر للمنشأة أو للغير.[3]
- المنظور الانتهازي لإدارة الأرباح: تؤثر إدارة الأرباح الانتهازية في التقارير المالية، فهي تؤدي إلى تقارير محرفة بشكل كلي للأداء الاقتصادي أو المركز المالي للمنشأة[4].

[1] زين الدين، سمية باسم،2012، "**أثر ممارسات إدارة الأرباح للأنشطة الحقيقية على التدفقات النقدية للمنشأة**"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد الثالث، العدد الأول، ص151.

[2]Badertscher, B. A., Collins, D. W., & Lys, T. Z., (2012), Discretionary accounting choices and the predictive ability of accruals with respect to future cash flows. Journal of accounting and economics, Vol. 53, No.1-2, p331.

[3] حسين، علاء علي، 2015،" **قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية دراسة تطبيقية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 19، العدد الأول، ص245.

[4] شتيوي، ايمن، 2009،" **دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية**"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص3.

وقد تباينت الآراء بشأن الدور الذي تلعبه إدارة الأرباح تبايناً أيضاً بشأن الموقف من مرونة المعايير المحاسبية، فقد ظهر بهذا الشأن اتجاهان هما:[1]

أ- **الاتجاه الأول:** يرى ضرورة الحد من حرية الاختيار الممنوحة للإدارة من خلال الحد من المرونة التي تتصف بها المعايير، إذ إن المزايا المحققة من المرونة والمتمثلة في توفير معلومات مفيدة مرهونة أساساً بالحد من خطورة ظاهرة إدارة الأرباح.

ب- **الاتجاه الثاني:** يرى ترك المعايير على مرونتها لتوفير وسائل للإدارة تمكنها من إدارة الأرباح، إذ إن ذلك يضمن التحسين في عملية التوصيل المحاسبي من خلال توفير المعلومات المفيدة للمستخدمين.

1.3.2.دوافع اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية وفق منظور إدارة الأرباح:

تتباين الدوافع التي تحرك الإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح، إذ تُؤَجِّلُ المصروفات برسملة مصروفات إيراديه وتحميلها على عدد من السنوات التالية، وكما قد يُتلاعب في خطط التقاعد أو إدراج بعض الالتزامات أو المصاريف في بنود_خارج قائمة المركز المالي كما قد تلجأ الإدارة إلى إدراج إيرادات أو مصروفات وهمية لتخفيض أو تضخيم الأرباح أو الخسائر.[2]أو قد تقوم إدارة المنشأة بتغير نمط الإفصاح المتبع بالتقارير المالية، وذلك من خلال إعادة تبويب عناصر القوائم المالية مع مراعاة عدم تعارض التبويبات الجديدة مع المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فمثلاً إعادة تصنيف محتويات قائمة التدفقات النقدية، حيث تلجأ الإدارة إلى التركيز على بنود أنشطة التشغيل من خلال تصنيف بعض البنود التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها مرتبطة بأنشطة التشغيل، والهدف من ذلك توليد انطباع غير حقيقي عن المقدرة الكسبية للمنشأة التي تعكسها أنشطة التشغيل الفعلية[3]،ويمكن استعراض أهم الدوافع التي تناولتها الأبحاث وهي على النحو الآتي:

1.3.2.1.خطط مكافآت الحوافز الإدارية.

يُقصد بخطط مكافآت الإدارة هو إجمالي التعويضات التي تحصل عليها الإدارة مقابل قيامها بأداء عملها وحفاظها على مصالح حملة الأسهم، وقد تكون هذه التعويضات في صورة نقدية ممثلة في المرتب الأساسي

[1] حامد، صفا محمود، 2004، " **إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية – دراسة تحليلية"**، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج، المجلد18، العدد الأول، ص 14.

[2] إسماعيل، عصام عبد المنعم،2015، **"أثر حجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"**، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص648.

[3] يونس، نجاة، 2019، **تأثير الإفصاح عن الدخل الشامل الاخر على إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على قطاع البنوك في بورصة الأوراق المالية المصرية"**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص191.

والمكافآت النقدية أو في صورة مكافآت مبنية على الملكية ممثلة في الأسهم أو خيارات الأسهم أو الأسهم المقيدة الممنوحة للإدارة،[1]ونشأت الحوافز الإدارية كوسيلة لتحفيز الإدارة على العمل بأقصى جهد ممكن من أجل تحقيق مصلحة المنشأة، ولتقليل حدة التعارض بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة، التي تتمثل في المكافآت والأمان الوظيفي ومع حقوق خيارات الأسهم[2]، فبعضهم يرى أن قيام المنشأة بتأسيس خطة مكافآت للإدارة سيؤدي إلى تحقيق التوافق في المصالح بين الإدارة وحملة الأسهم بما يسهم بتخفيض تكاليف الوكالة إذ أَنَّهُ كلما زاد جهد الإدارة المبذول لتحقيق مصالح حملة الأسهم زادت المكافآت التي يحصلون عليها، ومن ثُمَّ تمثل خطط مكافآت الإدارة نظاماً من الرقابة الذاتية على عمل الإدارة بالإضافة إلى تحقيق مصالحها مما يدفع الإدارة إلى اختيار وتنفيذ الأعمال التي من شأنها زيادة قيمة المنشأة وخفض المخاطر التي تتعرض لها و ومن ثُمَّ زيادة ثروة حملة الأسهم.[3]

وغالباً ما ترتبط عقود المكافآت قصيرة الأجل بمقاييس الأداء المحاسبي المبلغ عنه مثل الدخل الصافي والعائد على حقوق المساهمين والعائد على الأصول في حين ترتبط تعويضات الحوافز طويلة الأجل لأداء الأسهم.[4] وترى بعض الدراسات أن خطط المكافآت المبنية على الأداء تُعِدُّ جزءاً من مشكلة الوكالة، والسبب أن المكافآت المبنية على الأداء ربما توفر دافعاً للإدارة للتلاعب في التقارير المالية.[5]

ووجد بعضهم أن فرضية خطط المكافآت التي تنص على أن مديري المنشآت التي لديها خطط مكافآت مرتبطة بالدخل من المرجح أن تستخدم أساليب محاسبية تزيد من الدخل المبلغ عنه في الفترة المالية.[6]

ويرى (Isa,2014) أن أحد الدوافع الأساسية لاختيار الإدارة للسياسات المحاسبية هو الإبلاغ عن ربح أعلى وخاصة عندما يكون لديهم خطط مكافآت مرتبطة بربحية المنشأة فبمثل هذه الحالة ستتخذ الإدارة خيار المحاسبة الذي يحقق عائداً أكبر لدوافعهم الانتهازية[7]، حتى أن نتائج دراسة (Healy,1985) أشارت

---

[1] نصحي، أمير عاطف، 2015،" **نموذج محاسبي كمي لقياس أثر المعلومات المحاسبية المفصح عنها على تحديد قيمة مكافآت الإدارة**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص 372.

[2] حسين، علاء علي، 2015، مرجع سبق ذكره، ص246.

[3] نصحي، أمير عاطف، 2015، مرجع سبق ذكره، ص 375

[4] Fields, T. D., Lys, T. Z., & Vincent, L, (2001), Op. Cit., p266.

[5] عفيفي، هلال عبد الفتاح، 2017، " **أثر التحصين الإداري وإدارة الأرباح على مكافأة مجلس الإدارة دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية**"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مجلد39، العدد الأول، ص345

6 Setyorini, C. T., & Ishak, Z., (2012), "corporate social and environmental disclosure: a positive accounting theory viewpoint", International Journal of Business and Social Science, Vol.3, No.9, P154

7 Isa, M. A. (2014), op. cit, p380

إلى وجود نسبة عالية من التغييرات الطوعية في الإجراءات المحاسبية خلال السنوات التالية لاعتماد أو تعديل خطط المكافآت[1].

إلا أن نتائج بعض دراسات أكدت على عدم وجود علاقة بين التغيرات الطوعية وخطط مكافآت الإدارة ومنها دراسة (Inoue& Thomas,1996) حيث بينت ان خطط مكافآت ليس من المحتمل ان يكون لها تأثير كبير على خيارات السياسات المحاسبية في اليابان، لأن المنشآت تميل إلى دفع مكافآت ثابتة أو صغيرة نسبياً إلى المديرين مقارنة بتعويض الإدارة في الدول الصناعية الكبرى، لذلك عندما يختار المديرون اليابانيون السياسات المحاسبية فإن خطط المكافآت والتي غالباً تكون مقابل مبلغ ثابت لا يكون لها تأثير كبير.[2]

1.3.2.2.عقود الدين.

تُعقد اتفاقيات الدين التي تقوم بها المنشأة في ضوء البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهرها التقارير المالية، وتتضمن قيوداً تلزم المنشأة كطرف مدين بعدم اتخاذ أي إجراءات تؤدي إلى زيادة المخاطر التي يتحملها المقرض كطرف دائن،[3]ويلجأ المقرضون إلى إبرام عقود بينهم وبين إدارة المنشأة يُوضِعُ بمقتضاها قيود على تصرفات الإدارة، وذلك بغية الحد من تعارض المصالح بين الإدارة وحملة الأسهم والمقرضين.[4]

فمن المتوقع أن يستخدم المديرون أساليب محاسبية لزيادة الدخل من أجل الحد من احتمال حدوث انتهاكات للعهود وتجنب التكاليف المحتملة لإعادة التفاوض على اتفاقيات الديون وَمِنْ المرجح أن تختار إدارة المنشآت ذات النسب المالية طرقاً محاسبية تزيد من الدخل المبلغ عنه[5].

وتعددت الدراسات التي قدمت أدلة تدعم ذلك، وقدمت دراسة (Franz& HassabElnaby,2014) تأكيداً أن المنشآت التي لديها عهود دين تستند إلى أرقام محاسبية يكون لديها حوافز أكبر لإخفاء أداء المنشأة

---

[1] Healy, P. M., (1985), "**The effect of bonus schemes on accounting decisions**", Journal of accounting and economics, Vol.7, No.1-3, p106.

[2] Inoue, T., & Thomas, W. B., (1996), "**The choice of accounting policy in Japan**", Journal of International Financial Management & Accounting, Vol.7, No.1, p5.

[3] أبو بكر، زمزم أحمد، 2011، " **أثر تطبيق السياسات المحاسبية المتحفظة على قرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية** "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ص91.

[4] صالح، رضا إبراهيم،2003، مرجع سبق ذكره، ص21.

[5]Astami, E. W., & Tower, G., (2006), "**Accounting-policy choice and firm characteristics in the Asia Pacific region: An international empirical test of Costly Contracting Theory**", The International Journal of Accounting, Vol.41, No.1, p21.

الواقعي وتضخيم الأرباح المبلغ عنها[1]، وقد توصلت دراسة (Khalil & Simon,2014) إلى وجود تأثير للحوافز المتعلقة بانتهاك عهود الدين على ممارسات إدارة الأرباح، فالمنشآت التي يكون لديها عقود ديون مقيدة لديها حوافز لإدارة الأرباح، وذلك لتجنب تكلفة التخلف عن السداد[2].

1.3.2.3.الدوافع التنظيمية والتكاليف السياسية.

إن القطاع الذي تعمل به المنشأة ممكن أن يؤثر في دوافع الإدارة من خلال الإجراءات التنظيمية التي تضبط وتنظم مجال عمل المنشآت، فمثلاً قطاع البنوك وقطاع التأمين مثلاً يخضع لإجراءات تنظيمية مرتبطة بالمعلومات المحاسبية، فمثلاً تتطلب اللوائح المصرفية أن تفي البنوك ببعض متطلبات كفاية رأس المال، وتتطلب لوائح التأمين أن تستوفي شركات التأمين الحد الأدنى من السلامة المالية.[3]

وتظهر الدوافع التنظيمية عندما يوجد اعتقاد بأن للأرباح المعلنة تأثيراً في عمل واضعي التشريعات أو المسؤولين الحكوميين، ومن خلال إدارة نتائج العمليات يمكن للمديرين التأثير في أعمال واضعي التشريعات، مما يقلل من الضغط السياسي وتأثير التشريعات في المنشأة،[4] لذلك يرى بعضهم أن إدارة المنشأة قد تميل إلى استخدام سياسات محاسبية تساعدها على تجنب التدخل الخارجي من الجهات الحكومية في شؤون المنشأة.[5]

وأما بالنسبة للتكاليف السياسية، فهي التي تتحملها إدارة المنشأة نتيجة التدخل الخارجي من الدولة من قرارات سيادية أو إجراءات تنظيمية، ومن شأنها أن تؤثر سلباً على قيمة المنشأة، ومن أمثلتها الأعباء الاجتماعية، زيادة معدلات الضرائب الحالية أو استحداث ضرائب جديدة، زيادة أجور العاملين، والرقابة على سياسات التسعير.[6] وقُدِّمَ كثيرٌ من الدراسات أدلة قوية على أن المنشآت تلجأ إلى إدارة الأرباح لتجنب تلك التكاليف ومقابلة المتطلبات والشروط التنظيمية التي قد تفرض أنواعاً معينةً من القيود على المنشأة[7]،

---

[1] Franz, D. R., HassabElnaby, H. R., & Lobo, G. J., (2014), "**Impact of proximity to debt covenant violation on earnings management**", Review of Accounting Studies, Vol.19, No.1, P 500.

[2] Khalil, M., & Simon, J., (2014), "**Efficient contracting, earnings smoothing and managerial accounting discretion**", Journal of Applied Accounting Research, Vol.15, No.1, p104.

[3] Healy, P. M., & Wahlen, J. M., (1999), OP.Cit, 13(4), p377.

[4] إبراهيم، فريد محرم، 2014، مرجع سبق ذكره، ص494.

[5] محمد، ليلى عبد الحميد، 2002، " **تنظيم السياسات المحاسبية على مستوى الوطن العربي وأثر ذلك على تنشيط بورصة الأوراق المالية**"، المؤتمر العلمي السنوي الثامن عشر –تطوير ملامح الاستثمار في الدول العربية في ظل التحديات المعاصرة، جامعة المنصورة، مصر، ص 24.

[6] حسين، علاء علي، 2015، مرجع سبق ذكره، ص246.

[7] الزمر، عماد سعيد، 2009،" **دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد الأول، ص 7.

إذ إن استخدام المعلومات المحاسبية في إطار العملية السياسية ولا سِيمّا رقم الأرباح المرتفعة منها، المنشآت التي تحقق مثل هذه الأرباح (المنشآت الكبيرة) تواجه ضغوطاً أو تكاليف سياسية، من خلال العمل على تحويل الثروة منها، مما يجعل هذه المنشآت تتحمل تكاليف سياسية أكبر مما تتحمله المنشآت صغيرة الحجم[1].

إذ إنه وفقاً ل (Watts & Zimmerman,1990) المنشآت كبيرة الحجم من المرجح أَن تستخدم الاختيار المحاسبي لتقلل من الأرباح المبلغ عنها[2]، ويرى (Kaya & Turegun,2017) أَنَّ المديرين قد يميلون إلى اختيار الأساليب المحاسبية التي تزيد تحول الأرباح إلى فترات مستقبلية، لأنه مع زيادة حجم المنشأة ستزداد إمكانية التعرض للضغوط[3]. وَمِنْ ثَمَّ من المتوقع أن تبذل إدارة المنشأة كثيراً من الجهود للحد من التدخل الخارجي من قبل الجهات الحكومية في شؤون المنشأة، وستميل الإدارة لاستخدام سياسات محاسبية تساعد على تجنب هذا التدخل الخارجي[4]، وأشارت إحدى الدراسات التي طبقت على عينة من منشآت النفط الأمريكية نتائج دعمت فرضية التكاليف السياسية إذ إن منشآت البترول الكبيرة سجلت مستحقات حالية غير طبيعية لتخفض من الدخل[5].

في حين أن نتائج دراسة (Waweru& Mangena,2011) بينت أَنَّ إدارة المنشآت الكبيرة قد تختار أساليب لزيادة الدخل وذلك بسبب سياسة الحكومة التي تشجع المنشآت على المشاركة في التنمية الاقتصادية لأن الضغوط السياسية الناتجة على زيادة الربحية قد تكون محدودة[6].

ويتبين مما سبق أن القطاع الذي تعمل به المنشأة والتدخلات الخارجية قد تدفع الإدارة لاختيار السياسات والطرق المحاسبية التي تساعدها لتجنب أي ضغوط تفرض عليها من قبل الجهات الحكومية.

---

[1] يوسف، علي محمد،2005، مرجع سبق ذكره، ص 177.

[2] Watts, R. L., & Zimmerman, J. L., (1990), "**Positive accounting theory: a ten-year perspective**", The Accounting review, Vol.65, No.1, P139.

[3] Kaya, C. T., & Turegun, N., (2017), "**Associations between Earnings Management Manipulation Types and Debt Contracts, Political Costs and Characteristics of Board of Directors**", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 7(2), p211.

[4] ابو ليلى، ماهر، 2006، مرجع سبق ذكره، ص 86.

[5] Byard, D., Hossain, M., & Mitra, S., (2007), **"US oil companies' earnings management in response to hurricanes Katrina and Rita**", Journal of Accounting and Public Policy, 26(6), p 744.

[6] Waweru, N. M., Prot Ntui, P., & Mangena, M., (2011**)," Determinants of different accounting methods choice in Tanzania: A positive accounting theory approach"**, Journal of accounting in emerging economies, 1(2), p 23

1.3.2.4.توقعات سوق رأس المال.

يستخدم السوق معلومات القوائم المالية لتقييم المنشأة، ويستند هذا التقييم إلى توقع الأداء المستقبلي الذي يستمد عادة من الأداء السابق[1].

إذ إن المستثمرين الحاليين والمرتقبين والمحللين الماليين يعتمدون على الربح المحاسبي الذي يعد مقياساً للأداء الاقتصادي للمنشأة، وذلك لاتخاذ القرارات الاستثمارية والحكم على كفاءة استثماراتهم من خلال ما تحويه تلك الأرباح من قدرة تنبؤية لاستمرار الأرباح في المستقبل، وإن إدراك الإدارة لهذه الحقيقة يعد حافزاً لتطويع السياسات المحاسبية للحصول على مستويات أرباح تضمن من خلالها تقييماً مرتفعاً عن أدائها الاقتصادي[2].

وَتُعِدُّ فئة حملة الأسهم الفئة الأساسية من أصحاب المصالح التي تعمل الإدارة على تلبية احتياجاتهم من معلومات محاسبية ومقابلة تطلعاتهم خاصة فيما يتعلق برقم ربحية السهم و وَمَنْ ثُمَّ فإن الإدارة قد تلجأ لممارسات إدارة الأرباح لإظهار زيادة مستمرة في الأرباح من فترة مالية إلى فترة مالية أخرى بالإضافة إلى تجنب إظهار أي تذبذب في الأرباح أو خسائر في التقرير المالي[3]، وقد يستخدم المديرون أساليب إدارة الأرباح لتلبية توقعات المحللين في الأسواق المالية، التي يتمثل أهمها فيما يأتي[4]:

- تلبية توقعات المحللين بالأرباح أو تجنب الخسارة المتوقعة.
- المحافظة على استقرار الدخل وتجنب تقلباته.
- التأثير في سعر السهم السوقي.

ووجد بعضهم أن حوافز السوق تعد من أهم الدوافع للقيام بممارسات إدارة الأرباح، ويرجع ذلك للعلاقة بين الأرباح المعلن عنها والقيمة السوقية للمنشأة[5]، ولَمَّا كانت الإدارة على معرفة بالوضع المالي والتوقعات

[1] Marquardt, C. A., & Wiedman, C. I., (2004),"**The effect of earnings management on the value relevance of accounting information",** Journal of Business Finance & Accounting, 31(3-4), P2.

[2] الشرقاوي، أحمد، 2019، "**قياس وتفسير العلاقة بين مستويات إدارة لأرباح ونوع تقرير مراقب الحسابات في إطار ضبط المخاطر**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ص38.

[3] الباز، ماجد مصطفى، 2017، **مرجع سبق ذكره**، 578.

[4] حماد، مصطفى أحمد، 2017، " **أثر استخدام الانشطة الحقيقة لإدارة الأرباح على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد21، العدد الأول، ص22.

[5] الجرف، ياسر، 2017، "**أثر التطورات في معايير المحاسبة المصرية على مستوى إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص78.

المستقبلية للمنشأة اِسْتَغَلَّتْ ميزة المعلومات على حساب الآخرين للتحكم في المعلومات الصادرة للمستثمرين، وهذا ما يؤثر في قدرة المستثمرين على اتخاذ قرارات استثمارية جيدة.[1]

وأكدت دراسة (He & Guan,2010) أن مديري المنشأة المصدرة قد يستخدمون أساليب المحاسبة المسموح بها لتضخيم الأرباح المبلغ عنها وقت الإصدار، في محاولة لإعطاء صورة جيدة عن آفاق المنشأة، وقد تحصل الإدارة على شروط أكثر ملاءمة عند بيع الأسهم الجديدة و وَمَنْ ثُمَّ الحصول على فوائد نقدية مباشرة لأنفسهم والمنشأة.[2]

وأشار بعضهم أَنَّ عدم تماثل المعلومات بين مصدري الأسهم والمستثمرين المحتملين يؤدي إلى رد فعل سلبي في السوق بوقت الطرح الموسمي للأسهم وينعكس في صورة رد فعل سلبي بتدهور دائم في سعر إصدار الأسهم، والسبب وراء ذلك تحوط المستثمرين المستقبليين ضد مخاطر إخفاء الإدارة لمعلومات لصالح المساهمين الحاليين على حسابهم[3].

5.2.3.1.الدوافع الضريبية.

تعدُّ الوفورات الضريبية من الدوافع المُهِمَّة وراء قيام الإدارة بالتلاعب في الدخل لتجنب الضرائب أو تحقيق وفورات ضريبية كلما أمكن ذلك، أو تأجيلها إلى المستقبل،[4] وأكد بعضهم أن الوضع الضريبي يمثل عامل ضغطٍ على الإدارة نحو اختيار سياسة محاسبية معينة،[5] وان المنشأة تسعى دائماً إلى تخفيض العبء الضريبي الحالي، وتعمل على تخفيض رقم الأرباح لأقصى حد، وتوسيع حالات الإعفاءات الضريبية.[6]

وذلك لأن الربح المحاسبي المقرر عنه بالقوائم المالية يخضع لضريبة دخل الشركات بعد تعديله وفقاً للقواعد الضريبية فإن الإدارة تعمد إلى التأثير فيه بالزيادة أو النقصان من أجل التأثير في المدفوعات الضريبية، وذلك عن طريق اختيار واستخدام البديل المحاسبي أو توليفة البدائل المحاسبية التي تراها الإدارة محققة

[1]

[2] He, D., Yang, D. C., & Guan, L., (2010), **"Earnings management and the performance of seasoned private equity placements: Evidence from Japanese issuers"**, Managerial Auditing Journal, 25(6), P570.

[3] Kim, Y., Li, S., Pan, C., & Zuo, L., (2013), **"The role of accounting conservatism in the equity market: Evidence from seasoned equity offerings"**, The Accounting Review, 88(4), P1.

[4] إبراهيم، محمد زيدان، 2006، " **السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الاعمال دراسة اختبارية**"، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد18، ص 121.

[5] أحمد، محمد حسين، 1998، مرجع سبق ذكره، ص 16.

[6] أبو بكر، زمزم، 2011، مرجع سبق ذكره، ص 92.

للآثار التي ترغب فيها بالنسبة للمدفوعات الضريبية.[1] ويرى بضعهم أن سلوك الإدارة في تبني الطرائق والسياسات المحاسبية البديلة يعتمد على الآثار الناتجة من تبني هذه الطرائق والسياسات على المدفوعات الضريبية المستقبلية للمنشأة.[2]

فعلى سبيل المثال في حال تمتع المنشأة بإعفاءات ضريبية سواء لأنشطة معينة أم لمناطق محددة أم لفترات عند بداية النشاط أو بموجب اتفاقيات دولية فإن المنشأة تميل إلى زيادة أرباحها لجذب المستثمرين، أما في حال انتهاء فترة الإعفاءات الضريبية أو عدم تمتع المنشأة بمثل هذه الإعفاءات فإن المنشأة تميل إلى تخفيض أرباحها لتخفيض العبء الضريبي.[3]

وبناء على ما سبق تشكل الأعباء الضريبية المفروضة على المنشآت حافزاً كبيراً للإدارة لاستخدام طرق وسياسات المحاسبية تسهم في تخفيض الأرباح وتحقيق وفورات ضريبية أو العمل على زيادة الأرباح خلال فترات الإعفاء الضريبي.

[1] قابل، سامي عبد الرحمن، 1990، مرجع سبق ذكره، ص424.

[2] الساعدي، حكيم، التميمي، عباس، 2015، مرجع سبق ذكره، ص48.

[3] جنيدي، محمد سعيد، 2004، مرجع سبق ذكره، ص60.

1.4.المبحث الرابع: السياسات المحاسبية وفق معايير المحاسبة الدولية المختارة.

تسمح معايير المحاسبة باستخدام أساليب وطرق مختلفة لمعالجة الأحداث والأنشطة الاقتصادية نفسها، إلا أن تعدد البدائل المتاحة أمام إدارة المنشأة في ظل تضارب المصالح بينها وبين المساهمين واستغلالها لعدم تماثل المعلومات بين ما هو متاح لها والمتاح للمستثمرين قد يمنح الإدارة فرصة لاستغلال تلك المرونة باختيار البدائل التي تحقق أهدافاً معينةً وبإظهار المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها بشكل يتفق مع أهدافها وغاياتها، وسيعُرض هذا المبحث مجموعة من أهم السياسات المحاسبية:

1.4.1.السياسات المحاسبية المتعلقة بتقييم المخزون السلعي.

1.4.2.السياسات المحاسبية المتعلقة باهتلاك الأصول الثابتة.

1.4.3.السياسات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء.

1.4.4.الطرق المتعلقة بتكوين مخصصات المدينون.

1.4.5.الطرق المتعلقة برسملة تكاليف الاقتراض.

1.4.1.السياسات المحاسبية المتعلقة بتقييم المخزون السلعي:

هدف المعيار المحاسبي الدولي (IAS,No.2,2016) لوصف المعالجة المحاسبية للمخزون، إذ تتمثل القضية الرئيسية في المحاسبة عن المخزون هو مبلغ التكلفة التي يجب الاعتراف بها كأصل، وتُرَحَّلُ إلى حين الاعتراف بالإيرادات ذات الصلة، وتشمل تكلفة المخزون على جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة لإيصال المخزون لموقعه وحالته الحالية، ويجري عموماً تقييم المخزون وفقاً لقاعدة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، إذ إن تقييم المخزون استناداً إلى التكلفة يكون وفق طرق متعددة:

1. التمييز العيني المحدد للتكلفة: أن تنسب تكاليف محددة لبنود محددة من المخزون، وتعد هذه المعالجة المناسبة للبنود التي تخصص لمشروع محدد بغض النظر عما إذا كانت مشتراة أو منتجة.
2. طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO): تفترض هذه الطريقة أن بنود المخزون التي اشتُريت أو أُنتجت أولاً تُباعُ أولاً ووَمَنْ ثُمَّ فإن العناصر المتبقية من المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم اشتُريت أو أُنتجت مؤخراً.

3. طريقة المتوسط المرجح(WA): وفق هذه الطريقة تحدد تكلفة كل بند باستخدام المتوسط المرجح لتكلفة البنود المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة، وقد يحتسب المتوسط على أساس دوري، أو عندما تستلم كل شحنة إضافية تبعاً لظروف المنشأة.

وَتُعِدُّ سياسة التقييم على أساس الوارد أولاً صادر أولاً من السياسات التي تؤدي إلى زيادة الأرباح، إذ يجري تقييم المخزون وفقاً للأسعار الحالية، بينما تُعِدُّ سياسة المتوسط المرجح من السياسات المحاسبية التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح.[1]

وأشارت إحدى الدراسات أن هنالك بعضَ المحددات العامة التي ترتبط باستخدام طرق تقييم المخزون السلعي، إذ إن إحدى مُسَوِّغَات استخدام طرق مختلفة لتقييم المخزون السلعي هو أن كل طريقة تعكس خصائص اقتصادية معينة، والمحددات العامة هي:[2]

- الظروف الاقتصادية المرتبطة بتغيرات الأسعار (التضخم والركود الاقتصادي).
- معدل دوران المخزون السلعي، إذ إنه مع ارتفاع معدل دوران المخزون بشكل كبير يصبح الفرق في التقدير بين الطرق المختلفة محدوداً، وكذلك كلما كان هنالك استقرار في الأسعار كانت جميع هذه الطرق تؤدي لصافي دخل وقيم الأصول نفسها.
- قد تكون التشريعات الضريبية إحدى محددات اختيار طريقة معينة دون غيرها.
- ومن المحددات التي يجب أخذها بعين الاعتبار هي التكاليف الصناعية غير المباشرة و ولا سِيمّا في المنشآت الصناعية.

1.4.2.السياسات المتعلقة باهتلاك الأصول الثابتة الملموسة:

نص المعيار المحاسبي الدولي (IAS,No.16,2016)[3] أنه يجب تخصيص المبلغ القابل للاهتلاك على أساس منتظم على مدى عمر الأصل الإنتاجي، ويمكن أن تستخدم طرق استهلاك متنوعة لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل، ومنها:[4]

[1] صالح، رضا إبراهيم،2003، مرجع سبق ذكره، ص32.

[2] أبو ليلى، ماهر، 2006، "مرجع سبق ذكره، ص17.

[3] International Accounting Standards, NO.16, (2016),"Property, plant and Equipment", version 1/1/2016, p 8

[4] Weygandt, J. J., Kieso, D. E., & Warfield, T. D., (2016)," Intermediate Accounting", Binder Ready Version, P557:559.

1. طريقة القسط الثابت:

تستخدم المنشآت هذه الطريقة على نطاق واسع بسبب بساطتها، وغالباً ما تكون هذه الطريقة أنسب من الناحية المفاهيمية، غير أنه مع تقادم عمر الأصل تنخفض الفائدة التي يقدمها، وهذا الانخفاض يكون ثابتاً من فترة لأخرى.

ويتمثل الاعتراض الرئيسي على طريقة القسط الثابت في أنها تستند إلى افتراض أن الفائدة السنوية للأصل هي نفسها على مدى السنوات، وأن حساب الإصلاح والصيانة هو نفسه في كل عام.

2. طريقة القسط المتناقص:

تفترض هذه الطريقة أن حساب الاستهلاك يكون مرتفعاً، ثم يبدأ بالانخفاض في الفترات اللاحقة، وغالباً ما يطلق على هذه الطريقة اسم الاستهلاك المتسارع، وبشكل عام تستخدم المنشآت إحدى الطريقتين لحساب القسط المتناقص:

- طريقة مجموع أرقام السنوات (sum-of-the-year-digits) تقوم هذه الطريقة على تخفيض دالة معدل الاستهلاك من خلال تخفيض دالة تكلفة الاستهلاك بحيث يُستخدم مجموع السنوات في المقام للمعادلة في كل فترة، ويكون في البسط عدد سنوات العمر الافتراضي المتبقية اعتباراً من بداية العام، ويتناقص البسط عاماً بعد عام، ويظل المقام ثابتاً، وفي نهاية عمر الأصل يجب أن يكون الرصيد المتبقي يساوي قيمة الخردة.
- طريقة الرصيد المتناقص (Declining-Balance Method)، وتستخدم هذه الطريقة الاستهلاك كنسبة مئوية، وهذه النسبة تؤخذ كجزء من طريقة القسط الثابت، ويجب على المنشآت أن تطبق معدلاً ثابتاً لانخفاض القيمة الدفترية في كل عام.

3. طرق اهتلاك خاصة:

تعتمد أحياناً المنشآت طرق خاصة للاهتلاك، وذلك عندما تكون أصول المنشأة لها خصائص فريدة من نوعها، أو ذات طبيعة صناعية خاصة، وهنالك طريقتان من طرق احتساب معدل الاستهلاك تخص هذه الحالات:

- طرق التجميع والتركيب: المنشآت غالباً ما تستخدم طريقة واحدة لاستهلاك أصولها المتعددة، وهنالك طريقتان لاستهلاك حسابات الأصول المتعددة واختيار الطريقة يعتمد على طبيعة الأصول المعينة:

1. طريقة التجميع: تستخدم المنشآت هذه الطريقة في حال امتلاكها أصولاً متشابهة في طبيعتها، ولها العمر الإنتاجي نفسها تقريباً.
2. طريقة تركيبية: وتُستخدم إذ كانت للمنشآت لديها أصول متباينة وذات أعمار مختلفة، ووفق هذه الطريقة تحدد المنشآت معدل الاستهلاك بتقسيم الاهتلاكات سنوياً على التكلفة الإجمالية للأصول.

- طرق التهجين ودمج الأساليب: بالإضافة إلى الطرق السابقة لحساب الاستهلاك يظل لدى المنشأة حرية في تطوير أساليبها الخاصة فالمبادئ المحاسبية تتطلب أن تتخذ المنشأة أسلوباً في توزيع تكلفة الأصول على عمرها الإنتاجي بطريقة منظمة وعقلانية.

وبذلك تكون معايير المحاسبة الدولية وفرت كثيراً من الطرق التي يمكن اتباعها لحساب الاهتلاك، كما أنها لم تلزم أو تشر بضرورة اتباع طريقة معينة إلا أنه أَنَّ كُلّاً يوفر نموذجاً مختلفاً من التخصيص، ومن ثم آثاراً مختلفة على القوائم المالية.[1] فإذا استخدمت المنشأة طريقة القسط الثابت فإن قائمة الدخل ستتحمل مبالغ متساوية من تكلفة الأصل لكل فترة مالية، أما استخدام طريقة القسط المتناقص فإن السنوات الأولى ستتحمل عبء اهتلاك أكبر من السنوات الأخيرة مما يظهر أرباحاً أقل في السنوات الأولى.[2]

1.4.3.السياسات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء

تمثل الإيرادات عنصراً مُهِمَّاً في القوائم المالية ولكافة المستخدمين، وذلك لتقييم المركز والأداء المالي للمنشأة، و اهتمت معايير المحاسبة الدولية بالإيرادات، وأُصدر معيار الإيراد (IAS ,NO. 18) ومعيار عقود الإنشاء (IAS,NO. 11) .

إلا أن بعضهم وجد أن هذه المعايير تضمنت إرشاداتٍ محدودةً عن الإيراد ،كما أن الإفصاح غير كافٍ، وهذا ما ينتج معلومات غير كافية للمستخدمين لفهم إيراد المنشآت والأحكام والتقديرات التي تقوم بها المنشآت عند الاعتراف بالإيراد، لذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) بالتعاون المشترك بإصدار معيارٍ جديدٍ للتقارير المالية الدولية IFRS 15 بعنوان " الإيراد من العقود مع العملاء"، للتخلص من الاختلافات في إرشادات الاعتراف بالإيرادات وتقديم إطار أقوى لحل

[1] الفضل، مؤيد محمد، 2006، مرجع سبق ذكره، ص82.

[2] ابو ليلى، ماهر، 2006، مرجع سبق ذكره، ص 37.

مشكلات الإيرادات من خلال تبسيط إعداد القوائم المالية من خلال خفض عدد المتطلبات التي يجب على المنشأة القيام بها.[1]

ويعد الهدف الأساسي للمعيار حسب الفقرة رقم 2 أنه يجب على المنشأة أن تعترف بإيراد العقود التي تشمل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العملاء بمبلغ يعكس العائد الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه مقابل تلك السلع أو الخدمات، وللاعتراف بالإيراد قُدِّمَ نموذج يتطلب تطبيق خمس خطوات وهي كالآتي:[2]

1. **تحديد العقد مع العميل:** وعرف المعيار العقد بأنه اتفاقية بين طرفين أو أكثر تنشئ حقوقاً والتزامات واجبة التنفيذ.
2. **تحديد التزامات الأداء في العقد:** عند نشأة العقد يجب على المنشأة تقويم السلع أو الخدمات المتعهد بها في العقد، ويجب عليها تحديد كل تعهد بتحويل أي مما يلي إلى العميل على أنه التزام أداء:
   - سلعة أو خدمة (أو رزمة سلع أو خدمات) من الممكن تمييزها بذاتها أو
   - سلسلة سلع أو خدمات من الممكن تمييزها بذاتها ومتماثلة بشكل كبير، ولها نمط التحويل إلى العميل نفسه.
3. **تحديد سعر المعاملة:** في الفقرة رقم 47 عرف المعيار سعر المعاملة بأنه مبلغ العوض الذي تتوقع المنشأة أن يكون لها حق فيه مقابل تحويل السلع أو الخدمات المتعهد بها إلى العميل، وقد يتضمن العوض المتعهد به في عقد مع عميل مبالغ ثابتة أو مبالغ متغيرة أو كليهما.
4. **تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء الواردة بالعقد:** ذُكر في الفقرة (74-79) أنه يجب أن تقوم المنشأة بتخصيص سعر المعاملة على كل التزام أداء (سلعة أو خدمة من الممكن تمييزها بذاتها) على أساس سعر بيع نسبي مستقل، وقدم المعيار ثلاث طرق لتقدير سعر البيع المستقل (مدخل التقويم المعدل بالسوق ومدخل التكلفة المتوقعة زائد الهامش ومدخل القيمة المتبقية).
5. **الاعتراف بالإيراد عندما تقوم المنشأة بالوفاء بالتزامات الأداء:** أشار المعيار في الفقرة 31 أنه يجب على المنشأة أن تثبت إيراداً عندما (أو حالما) تفي المنشأة بالتزام أداء عن طريق تحويل سلعة أو خدمة متعهد بها (أي أصل) إلى عميل، ويعد الأصل بأنه قد حُوِّلَ حالما يحصل العميل على سيطرة على ذلك الأصل.

---

[1] هاشم، هبة، 2018، " **تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية IFRS 15(الإيرادات من العقود مع العملاء) وأثره على مصداقية وجودة التقارير المالية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد 22، العدد الأول، ص 1-2.

[2] International Financial Reporting Standard, NO.15, (2016)," **Revenue from contracts with customers** ", version 1/1/2018, p 1

وأوضحت إحدى الدراسات أن المعيار حدد طريقتين للاعتراف بالإيرادات، وأنه يجب على المنشأة تحديد ما إذا كان الالتزام الأداء تم الوفاء به خلال فترة زمنية معينة أو عند نقطة زمنية معينة وفق ما يأتي:[1]

أ-**الوفاء بالتزامات الأداء خلال فترة زمنية معينة**: يُعترف بالإيراد خلال فترة زمنية معينة إذا توافر أحد الشروط الآتية:

1. العميل يستلم ويستهلك في الوقت نفسه المنافع المقدمة من أداء المنشأة (مثل الخدمات الروتينية أو المتكررة مثل خدمات العلاج في المستشفيات وخدمات النقل).
2. نشأة أداء المنشأة أو زيادة القيمة التي تجعل العميل يسيطر على الأصل الذي أُنْشِئَ أو زيدَ (مثل بناء مبنى أو معدات متخصصة وإضافتها لممتلكات العميل).
3. ألا يُنشئ أداء المنشأة أصلاً ذا استخدام بديل للمنشأة.

ت-**أو الوفاء بالتزامات الأداء عند نقطة زمنية معينة:** وفق الفقرة رقم 38 إذا لم يكن الوفاء بالتزام الأداء يتم على مدى زمني معين فإنها تُستوفى عند نقطة زمنية معينة.

وقد حدد المعيار مؤشرات يجب مراعاتها لتحديد النقطة الزمنية التي يسيطر العميل فيها على الأصل عند نقطة زمنية معينة، ومن ثم يتم يُعترف بالإيراد وهي كالآتي:

1. أن يكون حق المنشأة قائماً بالتزام العميل بسداد قيمة الأصل، وهذا يشير إلى أن العميل قد حصل على القدرة على استخدام الأصل بشكل مباشر، والحصول على كل المنافع المتبقية من الأصل مقابل التبادل.
2. أن يكون لدى العميل سند ملكية قانوني للأصل.
3. أن يكون قد جرى نقل الحيازة المادية للأصل إلى العميل.
4. أن تُحَوَّلْ المخاطر المُهِمَّة والمنافع المرتبطة لملكية الأصل إلى العميل.
5. قبول العميل للأصل، وهذا يشير إلى أن العميل قد حصل على السيطرة على الأصل.

وترى هذه الدراسة أن هذه المؤشرات غير حاسمة، كما أنها لا تمثل مجموعة شروط يجب توافرها، بالإضافة إلى أن المعيار لم يقترح بعض المؤشرات التي ينبغي أن تكون مرجحة أكثر من غيرها، ولم يحدد تسلسلاً هرمياً يطبق في حالة تحقق بعض المؤشرات فقط، لذلك قد تكون هنالك حاجة للأحكام والتقديرات المهنية

[1] خليل، علي محمود، إبراهيم، منى، 2017،" **قياس أثر تطبيق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية –دليل من البيئة المصرية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مجلد 5، العدد الأول، ص 25-26.

لتحديد النقطة الزمنية التي تحول فيها السيطرة، ورأى البعض أن تطبيق المعيار يضع آليات للحد من الاختيارات مما يؤثر في اتخاذ القرارات الإدارية و وَمِنْ ثَمَّ جودة التقارير المالية، إذ أزال المعيار التضارب والضعف في متطلبات الإيراد السابقة ولذلك المعيار IFRS15 قدم خطوات محددة ثابتة للاعتراف بالإيراد تعمل على إزالة التباين الموجود في مبادئ الاعتراف بالإيراد في كل من معيار رقم (18) والمعيار رقم (11).[1]

ومما سبق يتبين أن متطلبات معيار(IFRS,15) وكيفية الاعتراف بالإيراد قد يساهم في وبالتالي تزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات مناسبة لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

1.4.4.السياسات المتعلقة بالمدينين (تكوين المخصصات).

في ظل المشكلات التي يعانيها الأساس النقدي المتمثلة في المقابلة والتوقيت التي أدت إلى التشكيك في مدى قدرته على القياس السليم لأداء المنشأة، كان الدعم الأساسي لأساس الاستحقاق ولاسيّما من الجهات المنوط بها وضع معايير المحاسبة الدولية[2]، فأساس الاستحقاق يسمح للإدارة باستخدام التقديرات المحاسبية التي تمثل توقعات مستقبلية، وتخضع للكثير من الاعتبارات أهمها الأحكام الشخصية للأشخاص القائمين بعملية التقدير[3]، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة والقيمة المتبقية منها كخردة في نهاية عمرها الاقتصادي، وتقدير المخصصات وتوجيهها لأغراض تكوينها.[4]

وهنالك طريقتان لتقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها:[5]

- طريقة قائمة الدخل لتقدير مخصص الديون المشكوك فيها: تركز هذه الطريقة على تحديد قيمة الديون المعدومة المرتبطة بالمبيعات التي تمت خلال الفترة، وتحدد الديون على أساس نسبة مئوية من المبيعات الآجلة خلال الفترة، أو قد يتم أخذ متوسط المبيعات الآجلة خلال فترة معينة (خمس أو عشر سنوات).
- مدخل قائمة المركز المالي لتقدير مخصص ديون مشكوك فيها: يعتمد هذا المدخل على أساس تقدير الديون المتوقع إعدامها مستقبلاً باعتبارها نسبة من رصيد المدينين وَيُطَبِّقُ هذا المدخل بعدة طرق تقوم

[1] هاشم، هبة، 2018، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[2] حامد، صفا محمود، 2004، مرجع سبق ذكره، ص18.

[3] غنيمي، سامي محمد، 2017، مرجع سبق ذكره، ص74.

[4] الإيباري، هشام فاروق مصطفى، 2011،" **أثر أتعاب المراجعة الخارجية على جودة أرباح منشآت الأعمال دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية**"، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الثاني، ص108.

[5] العدي، إبراهيم، ميالة، بطرس، يوسف، علي، الحلبي، نبيل، 2012، "**مبادئ المحاسبة (2)**"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية، ص 115-117.

على دراسة رصيد المدينين في تاريخ قائمة المركز المالي، وذلك من خلال دراسة آجال الديون وأعمارها، حيث إذ تجري دراسة لآجال المدينين ومواعيد استحقاق الديون.

1.4.5.تكاليف الاقتراض

تناول المعيار المحاسبي الدولي الاعتراف بتكاليف الاقتراض (IAS,23)في الفقرة رقم 8 منه على الشكل الآتي:[1]

يجب على المنشأة أن ترسمل تكاليف الاقتراض التي تعود بشكل مباشر إلى اقتناء أو تشييد أو إنتاج أصل مؤهل على أنها جزء من تكلفة ذلك الأصل، ويجب على المنشأة أن تثبت تكاليف الاقتراض الأخرى على أنها مصروف في الفترة التي تحملتها فيها. وترسمل مثل تكاليف الاقتراض هذه على أنها جزءٌ من تكلفة الأصل، حين يكون من المحتمل أن تنتج عنها منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، ويمكن قياس هذه التكاليف بطريقة موثوقة.

[1] IAS, NO.23, (2016), "Borrowing costs", version 1/1/2016, p 2.

2.الفصل الثاني: الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية

وتناول هذا الفصل لجودة التقارير المالية من خلال المباحث الآتية:

2.1.مفهوم التقارير المالية وأهدافها ومكوناتها.

2.2.الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

2.3.مفهوم جودة التقارير المالية وأهميتها والعوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية.

2.4.مقاييس جودة التقارير المالية.

2.1.المبحث الأول: مفهوم التقارير المالية وأهدافها ومكوناتها.

تعد التقارير المالية من أهم مخرجات النظام المحاسبي والمصدر الأساسي لتوفير المعلومات التي يلجأ إليها المستثمرون الحاليون والمحتملون والدائنون وغيرهم لمعرفة نتائج أعمال المنشأة وتقييم كفاءة الإدارة وقدرتها على استغلال الموارد المتاحة مما يمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية الرشيدة.

2.1.1.مفهوم التقارير المالية

تعد التقارير المالية واحدة من أهم منتجات نظام المحاسبة التي تحاول توفير المعلومات الضرورية للمستخدمين لاتخاذ قرارات اقتصادية من خلال إجراء تقييم لربحية وأداء المنشأة الاقتصادية[1].

وتعرف التقارير المالية على أنها معاملة بين طرفين يقدمها مصدرو التقارير المالية إلى المستخدمين الذين يستخدمونها مع توقع أن تساعدهم في تعزيز قراراتهم المالية.[2]

ويرى بعضهم أنها الوسيلة الأساسية لإيصال المعلومات المالية إلى الأطراف الخارجية التي تستخدم كأساس لاتخاذ القرار، وتكون لهذه المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قيمة وذات فائدة إذا حُصل عليها من التقارير المالية عالية الجودة.[3]

فالتقارير المالية هي القوائم المالية بالإضافة إلى كثير من المعلومات المالية وغير المالية التي لا توجد في القوائم المالية، مثل معلومات عن النشاط الإنتاجي والتسويقي للمنشأة، والعوامل الاقتصادية أو السياسية التي قد تؤثر فيه مستقبلاً"[4]

وتُعد التقارير المالية هي "الإطار العام الأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم.[5]

---

[1] Mohammadi, S. M., (2014), **"The relationship between financial reporting quality and investment efficiency in Tehran stock exchange",** International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 4(6), p 104.

[2] Tasios, S., & Bekiaris, M., (2012)," **Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece**", International Journal of Accounting and Financial Reporting, 2(1), p58.

[3] Nurcholisah, K., (2016), "**The Effects of financial reporting quality on information asymmetry and its impacts on investment efficiency**", International Journal of Economics, Commerce and Management, 5(5), p838.

[4] قاسم، زينب عبد الحفيظ أحمد، 2017، "**إطار مقترح للإفصاح عن المخاطر الائتمانية وانعكاسات ذلك على جودة التقارير المالية للبنوك دراسة تطبيقية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مصر، ص 106.

[5] خنفر، مؤيد راضي، المطارنة، غسان، 2009، "**تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، ص 51.

وأشار بعضهم أن المعلومات المالية تقدم على نحو أفضل أو لا يمكن تقديمها إلا عن طريق التقارير المالية وليس من خلال القوائم المالية الرسمية، وتشمل الأمثلة على ذلك رسالة رئيس مجلس الإدارة أو الجداول التكميلية المرفقة في التقرير السنوي للمنشأة والنشرات والتقارير المقدمة إلى الوكالات الحكومية والنشرات الصحفية وتوقعات الإدارة وبيانات عن التأثيرات الاجتماعية أو البيئية، وقد تحتاج المنشآت إلى تقديم مثل هذه المعلومات بسبب متطلبات قانونية أو بيان رسمي أو العرف أو قد يمدونها لأن الإدارة قد ترغب في الإفصاح عنها طواعية.[1]

ومما سبق يتبين أن القوائم المالية تشكل جزءاً مُهِمٌّ ومحورياً من التقارير المالية إلا أن مفهوم التقارير هو مفهوم واسع، فالتقارير المالية تتضمن معلومات مالية وغير مالية تبين نشاط المنشأة والعمليات التي تمت خلال فترة زمنية معينة، وَمَنْ ثُمَّ تمكن مختلف الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من اتخاذ قرارتهم.

2.1.2. أهداف التقارير المالية

توفر التقارير المالية معلومات مالية عن المنشأة للمستخدمين الخارجيين التي تُعدّ قيمة بالنسبة إليهم لاتخاذ قرارات اقتصادية ولتقييم أداء الإدارة[2]، وقد ركز مجلس معايير المحاسبة المالية في تحديده لطبيعة أهداف التقرير المالي على نوعين رئيسين من المستخدمين وهم المستثمرون والدائنون ومحدد طبيعة المعلومات التي يحتاجونها على أساس التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة المرتبطة أساساً بطبيعة قراراتهم، والتي تُعدّ قرارات استثمارية سواء في الأوراق المالية للمنشأة أم فيما يتعلق بالقروض.[3]

ويمكن إيجاز أهداف التقارير المالية بالنقاط الآتية:

1.يعد الهدف الأساسي للتقارير المالية توفير معلومات محاسبية ملائمة لإمكانية اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة، ولخدمة فئة المستثمرين الحاليين والمرتقبين.[4]

---

[1] Weygandt, J. J., Kieso, D. E., & Warfield, T. D., (2016), Op. Cit., P4.

[2] Oji, O., & Ofoegbu, G. N, (2017**),"Effect of Audit Committee Qualities on Financial Reporting of Listed Companies in Nigeria: A Perspective Study**", International Journal of Scientific and Research Publications, 7(10), p279.

3 يوسف، علي محمد، 2005، مرجع سبق ذكره، ص 345-346.

4 عوض، آمال محمد محمد، 2010، "**دراسة واختبار مدى تأثير التحفظ المحاسبي في معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص114.

2.توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لتكون صالحة لقاعدة واسعة من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية[1].

3.تقديم معلومات مرتبطة بالتدفقات النقدية، فالاهتمام الأساسي للمستثمرين والدائنين هو تحديد التدفقات النقدية المستقبلية، فقرارات الاستثمار والإقراض تُتخذ وفقاً لتوقعات المستثمرين بزيادة الموارد النقدية، ولاتخاذ مثل هذه القرارات فإن المستثمرين والدائنين يجب أن يدرسوا كمية التدفقات النقدية وكذلك درجة المخاطر (عدم التأكد) المحيطة بها[2].

4.توفير معلومات مفيدة للتعرف على مصادر الحصول على النقدية وغيرها من الموارد، وكذلك أوجه استخدام هذه الموارد مما يساعد في تحديد درجة السيولة للمنشأة وإمكانية مواجهة أي إعسار مالي محتمل[3].

5.تقديم المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءتها[4]، وذلك لاتخاذ قرارات تضم على سبيل المثال الاحتفاظ بالاستثمارات أو بيعها أو إعادة تعيين الإدارة أو إحلال أخرى مكانها[5]. ومما سبق نجد أن الغاية والهدف الأساسي من إعداد التقارير المالية هو توصيل المعلومات الملائمة وذات الفائدة إلى الأطراف المستفيدة لتمكينهم من الاطلاع على وضع المنشأة وتقييمه والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية مما يعزز من قدرتهم على المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ قرارتهم.

2.1.3.مكونات التقارير المالية

تعد القوائم المالية جزءاً لا يتجزأ من التقارير المالية إلا أنه كما ذُكر سابقاً أن مفهوم التقارير المالية مفهوم واسع ولا يقتصر فقط على القوائم المالية، وفيما يلي استعراض لأهم عناصر التقرير المالي السنوي:

أ- **القوائم المالية:** تُعدّ القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية[6]، فهي تنقل المعلومات المالية والنوعية لمساعدة المستخدمين باتخاذ القرارات الاقتصادية

1 لطفي، أمين السيد، 2006، "**نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 10.

2 الدهراوي، كمال الدين، 2007، "**المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية**"، المكتب الجامعي الحديث، اسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، ص 31.

3 جربوع، يوسف محمد، 2014، "**نظرية المحاسبة الفروض-المفاهيم-المبادئ-المعايير**"، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، ص 35-36.

4 شاهين، علي عبد الله، 2011. "**النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)**"، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، الطبعة الأولى، ص 94.

5 لطفي، أمين السيد،2006. مرجع سبق ذكره، ص 10.

6 الصبان، محمد سمير، هلال، عبد الله، كامل، أحمد، 2010،"**المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص 3.

الرشيدة، والقوائم المالية ذات المصداقية والجودة العالية والخالية من أي بيانات غير صحيحة أو تحريفات تعزز من جودة اتخاذ القرار لدى المستخدمين.[1]

ويجب أن تكون القوائم المالية مصممة لتوفير معلومات مفيدة وملائمة من أجل مساعدة المستخدمين في اتخاذ قرارات فعالة، وينبغي أن تعزز من فهم المستثمرين للمركز المالي للشركة، والتغيرات في المركز المالي ونتائج العمليات[2]، إذ إن شكل القوائم المالية وتبويبها ومدى سهولة فهمها وسيلة مُهِمَّةٌ من وسائل الإفصاح، فالتبويب السليم في القوائم المالية يساعد على فهم واستيعاب المعلومات مما يمكن مستخدمي القوائم من إجراء المقارنات والتحليلات السليمة.[3]

وقد اهتمّت معايير المحاسبة الدولية بالقوائم المالية، وأفردت معياراً خاصاً وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 بعنوان "عرض القوائم المالية"، بالإضافة إلى ذلك توجد فقرة مستقلة بنهاية كل معيار من معايير المحاسبة الدولية يتناول موضوع الإفصاح عن السياسات أو الطرق المستخدمة في قياس الأحداث الاقتصادية وآثار التغيرات فيها وتعليمات بشأن العرض في القوائم المالية. [4]

لذلك يعد الهدف الأساسي من القوائم المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) توفير معلومات عن المركز المالي للمنشأة، والأداء المالي، والتدفقات النقدية لديها، والتي تعد مفيدة لشريحة واسعة من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتقدم هذه المعلومات من خلال مجموعة كاملة من القوائم المالية، وتشمل:

- **قائمة المركز المالي:** توضح هذه القائمة مصادر الأموال في المنشأة (حقوق الملكية والالتزامات) واستخدامات هذه الأموال (الأصول)، وتتكون بنود هذه القائمة من أرصدة لحظية لمختلف بنود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية، مما يساعد المستخدمين في التعرف على الوضع المالي للمنشأة في ذلك التاريخ.[5]
- **قائمة الدخل الشامل الآخر:** ويجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل) ما يلي[6]:

---

[1] Oji, O., & Ofoegbu, G. N., (2017), Op. Cit., p279.

[2] Iatridis, G. E., (2011), "**Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism"**. International Review of Financial Analysis, 20(2), p88.

[3] محمد، سامي، 2001،"**الإفصاح المحاسبي عن الصكوك المالية الاسلامية وأثره على ترويجها**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، ص22.

[4] القاضي، حسين، حمدان، مأمون، 2012، مرجع سبق ذكره، ص 358-359.

[5] خنفر، مؤيد راضي، المطارنة، غسان، 2009، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[6] International Financial Reporting Standard, NO.1, (2016)," Presentation of Financial Statements", version 1/1/2018.

- الربح أو الخسارة.
- مجموع الدخل الشامل الأخر.
- الدخل الشامل للفترة وهو مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

وهي تهدف إلى قياس مدى نجاح المنشأة خلال فترة زمنية معينة (عادة سنة أو ربع سنة) في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح.[1]

- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** ينبغي للمنشأة تقديم تسوية لأرصدة البداية والنهاية لحسابات حقوق المساهمين، ويتم ذلك عن طريق قائمة حقوق الملكية.[2]
- **قائمة التدفقات النقدية:** تهدف قائمة التدفقات النقدية إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال الفترة، وأيضاً تهدف إلى تزويدهم بمعلومات عن الآثار النقدية للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.[3]
- **الملاحظات أو الإيضاحات التفسيرية:** تستخدم لتقديم معلومات مالية إضافية عن البنود المشتملة في القوائم المالية، فهي جزء لا يتجزأ من القوائم المالية فالاستعراض المفصل للإيضاحات ضروري لفهم القوائم المالية، ويجب تقديم معلومات معينة عن الإيضاحات، خصوصاً عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك القوائم كطريقة تقييم المخزون وسياسات الاستهلاك.[4]

Presentation of Financial Statements

ب- **تقرير مدقق الحسابات:** يعدّ هذا التقرير القناة الأساسية التي يوصل من خلالها المدققون المعلومات التي اكتُشفت خلال عملية التدقيق لمستخدمي القوائم المالية.[5] وقد عُرّفَ تقرير المدقق بأنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي محايد، ويشير فيها إلى معايير التدقيق المتبعة في تنفيذ عملية التدقيق، ويتضمن التقرير رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ككل، ومدى

[1] الدهراوي، كمال الدين، 2007، مرجع سبق ذكره، ص57.

[2] Gibson, C. H., (2009)," **Financial Reporting & Analysis: Using Financial Accounting Information**", Mason: South-Western Cengage Learning p 46.

[3] دحدوح، حسين أحمد، 2008، "**دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، ص 210.

[4] الحيارى، عمر يوسف، 2017، "**أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان الدولي**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص 21.

[5] Chen, P. F., He, S., Ma, Z., & Stice, D., (2016), "**The information role of audit opinions in debt contracting**",Journal of Accounting and Economics, 61(1), 121-144.

تمثيلها للمركز المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية محددة، وتصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة وتدفقاتها النقدية عن تلك الفترة، وذلك وفقاً للمعايير المحلية أو المعايير الدولية.[1]

وتُعدّ استقلالية المدقق الخارجي من المقومات الجوهرية اللازمة لتمكين المدقق من إبداء رأيه المهني المحايد دون التعرض لأي قيود أو مؤثرات خارجية تؤثر سلباً في أدائه المهني مما يعزز من قدرته على الإفصاح عن رأيه المهني بعيداً عن أي تحيز أو مصلحة ذاتية تضعف الثقة في مضمون تقريره.[2] لذلك يُعدّ هذا التقرير على قدر من الأهمية، لأنه يضفي الثقة والمصداقية على المعلومات التي أعدّتها الإدارةُ والتي أُفصح عنها في القوائم المالية.

ت- **تقرير الإدارة:** يغطي هذا التقرير جوانب أساسية و مُهِمَّة تتعلق بدور الإدارة ومسؤولياتها على دقة القوائم ونزاهتها، وهي: سيولة المنشأة ومصادرها التمويلية، ونتائج أعمالها[3]، فمن خلاله تُعطى فكرة عامة للمساهمين عن أنشطة المنشأة خلال فترة مالية معينة، بالإضافة إلى المشاريع التي أنجزتها خلال العام وما تنوي إنجازه في العام القادم، بالإضافة إلى بعض المعلومات التكميلية التي يحتاج إليها مستخدمو التقرير والقوائم المالية.[4]

2.2.المبحث الثاني الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

وفقاً لما ذُكر سابقاً عن أهمية الدور الذي تؤديه المعلومات الواردة في التقارير المالية، حدّد كثيرٌ من المنظمات المهنية مجموعةً من الخصائص والصفات التي يجب أن تتصف بها المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير حتى تعد مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات.

وقد عرف الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية الخصائص النوعية للمعلومات على أنها السمات التي تجعل المعلومات مفيدة[5]، وتعد الخصائص النوعية رابطاً مُهِمَّاً بين مصدر المعلومات

---

[1] الزبدية، رامي، الذنبيات، علي عبد القادر،2012، "**أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الائتماني في البنوك التجارية الأردنية**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3، ص 466-465.

[2] السويطي، موسى سلامة، 2006، "**تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، ص 129.

[3] إسماعيل، إسماعيل، ميالة، بطرس، مرعي، عبد الرحمن،2013، " **المحاسبة المتوسطة**"، منشورات جامعة دمشق، ص 66.

[4] خنفر، مؤيد راضي، المطارنة، غسان، 2009، مرجع سبق ذكره، ص 51.

[5] International Accounting Standards Board, (2008)**," Exposure Draft on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information"**, London: IASB, p 35.

والمستخدمين[1]، ووفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB,2015) حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملاءمة وتمثل بصدق ما تدعي أنها تمثله، وتعزز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة وقابلة للتحقق وتتوفر في الوقت المناسب وقابلة للفهم.[2]

وفيما يأتي شرح مفصل للخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومات المالية:

2.2.1. الخصائص النوعية الرئيسية Fundamental qualitative characteristics

تشمل الخصائص النوعية الرئيسية كلّاً مما يأتي:

- **الملاءمة (Relevance):** ويقصد بالملاءمة "وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، أي بمعنى قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار"[3]، وتعني الملاءمة أيضاً أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة بالاستخدام المتوقع منها، بحيث تكون المعلومات متفقة مع احتياجات مستخدمي التقارير المالية.[4]

ووفقاً لمجلس معايير المحاسبة الدولية تكون المعلومات المالية ملاءمة حين تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وذلك أيضاً حين يكون لها قيمة تنبؤية أو تأكيدية أو كلتا القيميتين، ويكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذا كان من الممكن أن تستخدم كمدخلات في الإجراءات المستخدمة من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية وتُستخدم المعلومات ذات القيمة التنبؤية من قبل المستخدمين لوضع توقعاتهم الخاصة، وبالإضافة إلى القيمة التنبؤية تُعدّ المعلومات ملاءمة حين يكون للمعلومات قيمة تأكيدية، أي إذا كانت توفر تغذية عكسية حول التقييمات السابقة (سواء تأكيدها أم تغييرها)[5]، وبمعنى آخر تعني قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار في تقييم توقعاته السابقة، وَمَنْ ثُمَّ تقييم نتائج القرارات التي سبق أن اتخذها بناء على هذه التوقعات.[6]

---

[1] Christensen, J., (2010**)," Conceptual frameworks of accounting from an information perspective**", Accounting and Business Research, 40(3), p 293.

[2] International Accounting Standards Board (2015), **"Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting"**, IFRS Foundation, p 2.

[3] الرشيدي، عبد العزيز عوض، 2014، **"أثر جودة المعلومات المحاسبية على الأداء المالي للبنوك التجارية والإسلامية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن، ص 13.

[4] عوض، آمال محمد محمد، 2010، مرجع سبق ذكره، ص 114.

[5] International Accounting Standards Board, (2015), ibid, p 28.

[6] خنفر، مؤيد راضي، المطارنة، غسان، 2009. مرجع سبق ذكره، ص 19.

ولا بد من التنويه أن كثيراً من قرارات المستثمرين والدائنين تستند إلى التنبؤات حول مقدار وتوقيت العائد على الاستثمار في الأسهم أو أداة الائتمان، فتُعدّ المعلومات المحاسبية ذات قيمة حين يمكن استخدامها من أجل التنبؤ بالنتائج المحتملة لأحداث سابقة أو حالية. [1]

- **التمثيل الصادق (Faithful representation)** هو مفهوم يعكس ويمثل الوضع الاقتصادي الحقيقي للمعلومات المالية التي يتم التقرير عنها، وأهمية هذا المفهوم بشرح كيفية تمثيل الموارد الاقتصادية والالتزامات بما في ذلك المعاملات والأحداث بشكل كامل في التقرير المالية[2]. ولكي تكون المعلومات ممثلة تمثيلاً صادقاً للظواهر الاقتصادية يجب أن تتوفر فيها ثلاث خصائص فرعية:

أ- **الاكتمال (Completion):** أي أن يشمل الوصف جميع المعلومات الضرورية للمستخدم ليفهم الظاهرة الموصوفة بما في ذلك جميع التوضيحات الضرورية[3].

ب- **الحياد (Neutrality):** يخلو الوصف المحايد من التحيز في اختيار المعلومات المالية وعرضها، فلا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفضيل إحدى الجماعات المستفيدة بها على الأخرى.[4]

ت- **الخلو من الخطأ (Free from error):** ويعني أنه لا يوجد أخطاء أو حذف في وصف الظاهرة، وأنه قد اختير وطبق الإجراء المستخدم لإنتاج المعلومات التي يتم التقرير عنها دون أخطاء، كما أنه لا يعني الخلوّ من الخطأ الدقةَ الكاملةَ في جميع النواحي[5].

2.2.2.الخصائص النوعية المعززة Enhancing qualitative characteristics

وتعد الغاية من هذه الخصائص تعزيز الخصائص الأساسية، وتشمل:

- **القابلية للمقارنة (Comparability):** تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار من بين البدائل وَمَنْ ثُمَّ تعد المعلومات عن المنشأة أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مشابهة عن منشآت أخرى، وبمعلومات مشابهة عن المنشأة نفسها لفترة أخرى، أو لتاريخ آخر وترتبط هذه الخاصية مع مبدأ الاتساق الذي يشير إلى استخدام السياسات والإجراءات المحاسبية نفسها سواء من فترة إلى أخرى داخل المنشأة أم خلال فترة واحدة بالنسبة لعدة منشآت.[6]

---

[1] Achim, A. M., & Chiș, A. O., (2014), "**Financial accounting quality and its defining characteristics".** SEA: Practical Application of Science, 2(3), p 95.

[2] Herath, S. K., & Albarqi, N., (2017)," **Financial Reporting Quality: A Literature Review**", International Journal of Business Management and Commerce,2(2), p 5.

[3] International Accounting Standards Board (2015), Ibid, p 29.

[4] لطفي، أمين السيد،2006. مرجع سبق ذكره، ص 195.

[5] International Accounting Standards Board (2015), Ibid, p 29.

[6] International Accounting Standards Board, (2015), Ibid, p 31.

وترتبط قابلية المقارنة أيضاً ارتباطاً وثيقاً مع الملاءمة والتمثيل الصادق، ولا فائدة إذا كانت هاتان الخاصيتان الأساسيتان مفقودتين فالمعلومات لا تُعدّ مفيدة إذا لم تكن ملاءمة وأيضاً قد تكون مضللة إذا لم تكن ممثلة بأمانة، لذلك تُعدّ قابلية المقارنة خاصية نوعية معززة بدلاً من خاصية أساسية.[1]

وقد أكد بعضهم أنه إذ لم يستطع المستثمرون والمقرضون وغيرهم من الدائنين إجراء مقارنات مدروسة حول فرص الاستثمار البديلة، فإن قرارات تخصيص رأس المال ستكون دون المستوى الأمثل، فبعضهم يعتقد أن تمكين المستثمرين من مقارنة الفرص الاستثمارية هو السبب الرئيسي في حاجاتنا لمعايير المحاسبة المالية.[2]

- **القابلية للتحقق (Verifiability):** تساعد قابلية التحقق على التأكيد للمستخدمين أن المعلومات تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية التي تدعي بأنها تمثلها، وأنه بإمكان مراقبين مختلفين على قدر من المعرفة ومستقلين التوصل إلى إجماع، وليس من الضروري بأن يكون اتفاقاً كاملاً على أن تصويراً معيناً هو تمثيل صادق، ويمكن أن يكون التحقق مباشراً من خلال الملاحظة المباشرة مثل جرد النقدية، أو غير مباشر يعني فحص المدخلات لنموذج أو معادلة وإعادة حساب المخرجات باستخدام المنهجية نفسها.[3]
- **التوقيت المناسب (Timeliness):** ويقصد بخاصية التوقيت المناسب توفير المعلومات وإتاحتها في الوقت المناسب لصانعي القرار لتكون قادرة على التأثير في قراراتهم،[4] فالمعلومات المحاسبية تفقد أهميتها وقيمتها إذا لم تتوفر عند الحاجة لاستخدامها،[5] وعلى وجه التحديد يرتبط التوقيت بفائدة القرار في التقارير المالية، وتشير أيضاً خاصية التوقيت المناسب إلى الوقت المستغرق للكشف عن المعلومات الواردة في التقارير السنوية.[6]

  ويرى بعضهم أن توفير المعلومات في الوقت المناسب أمرٌ مرغوبٌ ومفيدٌ حتى ولو كان على حساب الدقة في عملية القياس، وهذا ما يحدث مع التقارير المرحلية المؤقتة، إذ إنّها تقدم المعلومات بصورة أسرع ولفترات أقصر وإن كان بدقة أقل.[7]
- **القابلية للفهم (Understandability):** وتعني أن تكون المعلومات مصنفة ومميزة، وعُرضت عرضاً واضحاً وموجزاً وأن تعدّ التقارير المالية للمستخدمين الذين هم على قدر معقول من المعرفة بالأعمال

---

[1] Achim, A. M., & Chiş, A. O. (2014), Op. Cit., p 9.

[2] Barth, M. E., (2013**), "Global comparability in financial reporting: What, why, how, and when**?", China Journal of Accounting Studies, 1(1), p 2.

[3] International Accounting Standards Board, (2015), Ibid, p 31.

[4] International Accounting Standards Board, (2015), Ibid, p 32.

[5] اللايذ، علي عبد الغني، الشوبكي، يونس عليان، الحمدان، يوسف، 2013. مرجع سبق ذكره، ص 104.

[6] Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B., (2016), "**Operationalising the qualitative characteristics of financial reporting**", International Journal of Finance and Accounting, 5(4), p187.

[7] حنان، رضوان حلوة، 2003. **"النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير"**، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، ص 193

والأنشطة الاقتصادية، الذين يراجعون ويحللون المعلومات بقدر من العناية،[1] إذ تعدّ المعلومات التي لا يمكن أن يفهمها المستخدمون غير مفيدة حتى في حالة ملاءمتها،[2]كما أن استخدام الرسوم البيانية والجداول يساعد على تقديم المعلومات بشكل واضح

2.3.المبحث الثالث: مفهوم جودة التقارير المالية وأهميتها والعوامل المؤثرة فيها.

تزايد الطلب على التقارير المالية ذات الجودة العالية دفع كثيراً من الدراسات للبحث في موضوع جودة التقارير المالية وأهمية توفير معلومات ملاءمة وموثوقة تتصف بالدقة، وقد حاول كثيرٌ من الدراسات تحديد العوامل التي قد تؤثر في مستوى الجودة، وأيضاً اقُترحت واخُتبرت عدة مقاييس للحكم على جودة التقارير المالية.

2.3.1.مفهوم جودة التقارير المالية:

لقد كان تعريف جودة التقارير المالية مجالاً لاهتمام كثير من الدراسات، واختلفت الآراء حول تحديد مضمون مفهوم جودة التقارير المالية، ولا يوجد تعريف نهائي متفق عليه بين الباحثين ،إذ يختلف مفهوم الجودة باختلاف وجهات نظر وأهداف منتجي ومستخدمي محتوى هذه التقارير.[3]

وتعني الجودة بصفة عامة طبقاً لتعريف الاتحاد الدولي للمحللين الماليين Financial Analysts Federation(FAF) بأنها الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في الوقت المناسب Timeliness.[4] وتعرف أيضاً بأنها الدقة في نقل المعلومات المتعلقة بعمليات المنشأة والمتمثلة بأنشطة التشغيلية والتدفقات النقدية المتوقعة من تلك العمليات وكلّ المعلومات الخاصة بالمنشأة ومدى استفادة المستثمرين من تلك المعلومات.[5]

---

[1] International Accounting Standards Board (2015). Ibid, p 32.

[2] Tasios, S., & Bekiaris, M., (2012), OP. cit., p60.

[3] نصر، عبد الوهاب، الصيرفي، أسماء احمد، 2015، "**أثر مستوى الالتزام الأخلاقي للمحاسبين الماليين على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، مصر، المجلد الثالث، العدد الثاني، ص 7.

[4] سامي، مجدي محمد، 2009،" **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 46، العدد الثاني، ص 27.

[5] Biddle, G. C., Hilary, G., & Verdi, R. S, (2009), "**How does financial reporting quality relate to investment efficiency"?**, Journal of accounting and economics, 48(2-3), p 3.

ويتفق هذا التعريف مع ما ورد في قائمة المفاهيم رقم 8 SFAC الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB التي تقرر أن أحد وظائف التقارير المالية هو تزويد المستثمرين الحاليين والمتوقعين بالمعلومات التي تساعدهم في تحديد التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة واتخاذ قرارات استثمارية سليمة،[1] ويرى بعضهم أن جودة التقارير المالية تمثل المدى الذي توفر فيه القوائم المالية معلومات حقيقية وعادلة حول المركز المالي والأداء الاقتصادي.[2]

وينطوي مفهوم جودة التقارير المالية على خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير بما يجعل هذه المعلومات ذات فائدة كبيرة للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي هذه المعلومات.[3]

وأشار آخرون أنه لا يمكن أن تتحقق الجودة من خلال التقارير المالية وحدها، بل يجب أن يتضمن مفهوم الجودة ما يقوم به كل من المراجع الخارجي ولجان المراجعة من أعمال لإضفاء المصداقية على التقارير المالية، فجودة التقارير المالية تتمثل في كلّ إجراءات إعداد التقارير المالية وعمليات التحقق التي يُقام بها بالمراحل المتتابعة في منظومة التقرير المالي بهدف تقديم تأكيد مناسب للمساهمين وغيرهم بشأن إعداد وإصدار ومراجعة التقارير المالية بما يتفق مع المعايير المهنية والتنظيمية.[4]

ومما سبق يتبين عدم وجود تعريف محدد لمفهوم جودة التقارير المالية، وانما تعددت وجهات النظر تبعاً لاختلاف احتياجات وأهداف مستخدمي التقارير المالية، وترى الباحثة أن جودة التقارير المالية تتحقق عندما يتم تقديم معلومات ملاءمة وموثوقة لمستخدمي التقارير المالية، وحين تخلو هذه التقارير من أي تضليل أو تحريف، أي الجودة ترتبط بمدى قدرة تلك المعلومات على تقديم الفائدة لمستخدمي التقارير، وذلك لاتخاذ قراراتهم

[1] الصايغ، عماد سعد، عبد المجيد، حميده محمد، 2015، "**قياس أثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرارات الاستثمارية للشركات المصرية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، مصر، المجلد الثالث، العدد الأول، ص 5.

[2] Tang, Q., Chen, H., & Lin, Z. (2016), "**How to measure country-level financial reporting quality**?", Journal of Financial Reporting and Accounting, 14(2), p 1.

[3] الزمر، عماد سعيد زكي، 2012، "**دراسة تطبيقية لأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص 124.

[4] الديسطي، محمد محمد عبد القادر، 2005، "**إطار مقترح لمحددات مساهمة لجان المراجعة في تحقيق جودة التقرير المالي دراسة تطبيقية**"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، المجلد 29، العدد الأول، ص 57.

2.3.2.أهمية جودة التقارير المالية:

إن جودة التقارير المالية لها تأثير في عملية صنع القرار، ولاسيّما قرارات الاستثمار[1]، ويمكن إبراز أهمية التقارير المالية عالية الجودة من خلال النقاط الآتية:

1. المعلومات المالية عالية الجودة تمثل مصدراً مُهِمَّاً للمعلومات التي يمكن لحملة الأسهم أن يستخدموها لمراقبة أعمال إدارة المنشأة، مما يساعد في إيجاد دور إشرافي على سوق المال الذي يُسهم في تخفيض مشكلات الوكالة بين حملة الأسهم والمديرين، وتحسين أداء الإدارة عند الاختيار بين المشروعات الاستثمارية.[2] يمكن للمعلومات المحاسبية عالية الجودة أن تقلل من عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين وتحسين وضع السيولة في أسواق المال، وَمَنْ ثُمَّ يمكن أن تقلل من تكلفة التمويل بسبب سوء الاختيار وتسهيل تمويل المشاريع الاستثمارية طويلة الأجل وذات العائد المرتفع.[3]
2. تقديم تقارير مالية عالية الجودة سيساعد على توفير معلومات ملائمة وفي الوقت المناسب، وتتمتع بالشفافية مما يسهم بتقليل عدم اليقين وعلى العكس من ذلك، فالتقارير المالية منخفضة الجودة ترتبط بالمعلومات الغامضة أو المضللة أو غير الموثوق بها.[4]
3. المنشآت التي يكون الإفصاح لديها على درجة عالية من الجودة والمقرر عنه من المتوقع أن تزود أصحاب المصالح بمعلومات يمكن التحقق عنها حول الخسائر والفشل المالي وغير ذلك من الأحداث غير المرغوبة التي تظهر في الحسابات المالية، وتؤثر في أداء المنشأة.[5]
4. التقارير المالية عالية الجودة يمكن أن تؤدي إلى تخفيف القيود المالية وتمكينها من دفع توزيعات أرباح أعلى[6].

لذلك يعد توفير تقارير مالية عالية الجودة مطلباً أساسياً وضرورياً لحجم الفوائد التي تعود على المنشأة والأطراف الخارجية التي تعتمد على تلك التقارير كمصدر أساسي للمعلومات لتمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة.

---

[1] Lim, J., Lee, J., & Chang, J., (2015**), " Financial reporting quality of target companies and acquirer returns: evidence from Korea"**, International Journal of Accounting & Information Management, 23(1), p5.

[2] الصايغ، عماد سعد، عبد المجيد، حميده محمد، 2015، مرجع سبق ذكره، ص 8.

[3] Li, Q., & Wang, T., (2010)," **Financial reporting quality and corporate investment efficiency: Chinese experience"**, Nankai Business Review International, 1(2), p199.

[4] Lin, Z., Jiang, Y., Tang, Q., & He, X., (2014), **"Does high-quality financial reporting mitigate the negative impact of global financial crises on firm performance? Evidence from the United Kingdom**, "Australasian Accounting, Business and Finance Journal, 8(5), p20.

[5]Iatridis, G. E., (2011), Op.Cit., p89.

[6] Iatridis, G. E., (2011), Op.Cit., p89.

2.3.3.العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية:

يتبين مما سبق ذكره أن الهدف الأساسي من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات تتسم بالمصداقية والملاءمة لمستخدمي التقارير، لذلك حاول كثيرٌ من الباحثين دراسة العوامل التي قد تؤثر في جودة التقارير المالية، ومن أهم هذه العوامل:

أ- <u>جودة المعايير المحاسبية المطبقة:</u>

تُعدّ المعايير بمنزلة إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات،[1] وفيما يتعلق بجودة معايير المحاسبة فإن الهيئة الأوراق المالية الأمريكية في أحد تقاريرها (SEC,2000) عرفت جودة المعايير بأن ينتج عن معايير المحاسبة معلومات ملائمة وموثوق بها، ويعتمد عليها بواسطة مستخدمي القوائم المالية.[2]

وتعدّ المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية حين تدعم اتخاذ القرار بأعلى مستويات الجودة، وَمَنْ ثُمَّ فإن الدعم الأمثل للقرار هو غرض المعلومات المحاسبية،[3] ولكي تحقق المعلومات المحاسبية هذا الغرض يجب أن تستمد من تقارير مالية أعدت على أساس معايير عالية الجودة، فظهرت الحاجة إلى وجود معايير عالية الجودة، وفي عام 2001 استُبدلت لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير المحاسبة من أجل تعزيز استقلالية ومشروعية وجودة عملية وضع معايير المحاسبة الدولية، وصممت هذه المعايير لتدعيم قابلية المقارنة وتحسين الشفافية وزيادة جودة التقارير المالية من أجل زيادة منافع المستثمرين وتحسين فعالية الأسواق المالية.[4]

ولتحقيق هذه الأهداف أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير بنيت على أساس مدخل المبادئ Principle based standards إذ وضعت المعايير على أساس مجموعة من المفاهيم أو المبادئ القائمة على أساس مجموعة من التعريفات الاقتصادية العامة التي تتيح للممارس استخدام الحكم الشخصي لمعالجة الأحداث الاقتصادية حسب جوهر هذه الأحداث، مما يتيح مرونة كبيرة في تطبيق المعايير الدولية لإعداد

[1] حسين، القاضي، مأمون، حمدان، 2012، مرجع سبق ذكره، ص123.

[2] المعصراوي، حماده السعيد، 2014،" **دراسة مقارنة لآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا، مصر، ص 56.

[3] Bagaeva, A., (2008)," **An examination of the effect of international investors on accounting information quality in Russia**", Advances in Accounting, 24(2), p 158.

[4] الزمر، عماد سعيد زكي، مرجع سبق ذكره، ص 1230.

التقارير المالية، وبالتالي فإن الأرقام المحاسبية المنشورة سيعتمد جزء كبير منها على سلوك معدي التقارير المالية وأحكامهم وتقديراتهم الشخصية.[1]

ووفقاً لهذا المدخل يجب أن يكون هنالك هدف واضح للمعيار، وأن يرتبط ارتباطاً واضحاً بالمبادئ الواردة في الإطار الفكري، التي قد تؤدي إلى تحسين شكل المعيار ومحتواه بما ينعكس على جودة التقارير المالية.[2]

وفيما يتعلق بأفضلية الامتثال لمعايير معينة أشارت بعض الدراسات أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية يقلل من نطاق إدارة الأرباح وزيادة الاعتراف الفوري بالخسائر، وتطبيقها أيضاً يؤدي إلى مواءمة الممارسات المحاسبية بين البلدان التي تعتمد هذه المعايير، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة قابلية المقارنة، وتخفيض تكاليف المعاملات، وتعزيز الاستثمار الدولي.[3]

ب- <u>حوكمة الشركات:</u>

ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات، ويعزى ذلك لانهيار كثيرٌ من المنشآت وإفلاسها، نتيجة التلاعب وعدم التزام تطبيق المعايير المحاسبية، وأيضاً لنقص الشفافية والإفصاح وضعف آليات الرقابة على المديرين، مما سبب ضياعاً في حقوق أصحاب المصالح.

فأصبح هنالك حاجة لوسائل مناسبة لرصد سلوك الإدارة الانتهازي في ظل عدم تماثل المعلومات، لذلك يمكن لحوكمة الشركات التي تهدف إلى مراقبة سلوك الإدارة ومِنْ ثَمَّ زيادة ثروة المساهمين، أن تحسن بيئة المعلومات للمنشأة في ظل وجود مشاكل الوكالة.[4] وقد وضعت المنظمات المهنية مبادئ لحوكمة الشركات لتكون بمنزلة نقاط مرجعية يُسترشدُ بها عند تطبيق هذه المبادئ في الواقع العملي.[5] ومن هذه المبادئ مبدأ الإفصاح والشفافية التي تهدف الحوكمة من خلاله ضمان إعداد وتوفير قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير ومعالجات محاسبية سليمة، وتعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية

---

[1] خميس، حسن كامل، 2017،" **اختبار تأثير تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النسب المالية الرئيسية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، مصر، المجلد الخامس، العدد الثاني، ص 280.

[2] علي، فاتن محمد، 2011، "**تقييم جودة المعايير المبنية في ضوء مدخل المبادئ وأثرها على أسعار الأسهم في جمهورية مصر العربية**"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، ص 114.

[3] latridis, G., (2010**), "International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information**", International Review of Financial Analysis, 19(3), p 193-194.

[4] Han, S. H., Kim, M., Lee, D. H., & Lee, S., (2014), "**Information asymmetry, corporate governance, and shareholder wealth: Evidence from unfaithful disclosures of Korean listed firms**", Asia-Pacific Journal of Financial Studies, 43(5), p691.

[5] صالح، رضا إبراهيم، 2010، "**العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الاعمال المصرية–دراسة نظرية تطبيقية**"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص 18.

من خلال المعلومات المالية المدرجة بها وبما يفي باحتياجات مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين وبنوك ومحللين ماليين وغيرهم.[1]

وكما أن تشكيل لجان المراجعة يعد أمراً مُهمّاً وملحاً باعتبارها أحد أهم آليات الحوكمة، إذا تتولى لجنة المراجعة عادة فحص السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة وتقييم التقديرات المحاسبية والتأكد من كفاية وملاءمة الإفصاح ومنع التحريف في التقارير المالية،[2] لذلك يعد الهدف الأساسي من تشكيلها تأكيد وزيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية، ولتحقيق ذلك الهدف تسعى لجان المراجعة لمساعدة المراجع الخارجي على أداء عملية المراجعة دون أي ضغوط تؤثر سلباً في مصداقية نتائجها أو كفاءتها، وَمَنْ ثُمَّ التشكيك في صحة التقرير المالي للمنشأة.[3]

لذلك يرى بعضهم أن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعد وسيلة فنية رقابية تعمل على حماية أصحاب المصالح المختلفة بالمنشأة لتأكيد أن مجالس إدارة المنشآت تؤدي مسؤولياتها بكفاءة وفعالية، ولجان المراجعة تقوم بالتأكد من وجود بيئة رقابية داخلية فعالة أحد عناصرها وظيفة مستقلة للمراجعة الداخلية مع توافر نظام معلومات رسمي يضمن جودة التقارير المالية وغير المالية المعدة سواء للنشر العام أم للاستخدام الداخلي.[4]

وترى الباحثة بناء على ما ذُكر سابقاً ووفقاً لما أكدّه كثيرٌ من الدراسات ضرورة تفعيل آليات الحوكمة نظراً للدور المهمّ الذي تؤدّيه الحوكمة بضمان جودة المعلومات الواردة والمنشورة في التقارير المالية، وتعزيز ثقة المستخدمين بتلك التقارير، وذلك لوجود إطار حوكمة يستند إلى مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

ت- **<u>اتجاهات الإدارة</u>:** تمتع الإدارة بسلطة استخدام الطرق والتقديرات المحاسبية يمكن أن يؤثر في جودة التقارير المالية.[5]

---

[1] المعصراوي، حماده السعيد، 2014. مرجع سبق ذكره، ص 57.

[2] خالد، إبراهيم عبد الحي، 2011، "**دراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، ص 336.

[3] سامي، مجدي محمد، 2009، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[4] شلبي، عزة حلمي، 2011، "**مدخل مقترح للقياس الكمي لآليات الحوكمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال المصرية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص 533.

[5] Shoorvarzy, M. R., & Tuz, M, (2011), **"A survey of the effect of management performance on financial reporting quality: Evidence from Iran"**, African Journal of Business Management, 5(8), p3390.

أي إن الإدارة قد تختار السياسات المحاسبية متأثرة بأهدافها الذاتية حتى ولو كان ذلك على حساب صدق التعبير في نتائج الأحداث والعمليات.[1]

لذلك تعد حرية المديرين في استخدام مبادئ التطبيق والتقدير والإعداد من بين العوامل التي تؤثر على جودة التقارير المالية، فمن المتوقع أن تُعدّ البيانات وتُقدّم بطريقة تعكس حالة المنشأة قدر الإمكان، ومن ناحية أخرى من الممكن أن يحاول المدير جعل حالة المنشأة تبدو مثالية لأسباب مثل المحافظة على موقعه في المنشأة، أو الحصول على مكافأة وما إلى ذلك.[2]

مع العلم أن دوافع الإدارة ليست متماثلة بين المنشآت على مستوى الدولة الواحدة، كما أنها ليست متماثلة من سنة لأخرى، فالإدارة تختار إستراتيجية التقرير عن الأرباح حسب العلاقات التعاقدية القائمة، وتلك المزعم الدخول فيها على المدى القصير، وذلك في حدود ما تسمح به المعايير المطبقة والمتغيرات النظامية القائمة.[3]

وبناء على ذلك يُلحظ أن البدائل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تسمح بها معايير المحاسبة الدولية قد تشكل دافعاً لإدارة المنشأة لاستغلال تلك المرونة في الاختيار المحاسبي والسعي لتحقيق أهداف تتوافق مع مصالحها وتعظيم منافعها الذاتية مما يؤثر سلباً في جودة التقارير المالية.

ث- **<u>البيئة القانونية</u>:**

تصنف البيئة القانونية إلى نظامين، وهما نظام القانون العام ونظام القانون الخاص ، ففي ظل نظام القانون العام لا يوجد قواعد قانونية مفصلة تحكم سلوك أو ممارسة معينة كالمحاسبة أو المراجعة أو تحكم تنظيم المنشآت والأسواق وإنما تنبثق القوانين المنظمة من قواعد عامة تخاطب كلّ الممارسات والأعمال دون تحديد[4]، فالمحاسبون والمنظمات المهنية هم الذين ينظمون قواعد المحاسبة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا واحتمالية اعتماد الدول ذات القانون العام للمعايير الدولية أكبر من دول القانون الخاص،[5] أما في

---

[1] علي، رامز أحمد يوسف، 2016،" **قياس أثر أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية على جودة التقارير المالية وتحسين قرارات المستثمرين في ضوء معايير المحاسبة بالتطبيق على شركات المساهمة المقيدة بالبورصة**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنها، مصر، ص 49.

[2] Talebnia, G., Salehi, M., & Kangarluei, S. J, (2011**), "A study of the impact of collapse on financial reporting quality of listed companies: Some Iranian evidence "**, African Journal of Business Management, 5(10), p 3860.

[3] أبو الخير، مدثر طه السيد،2007، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[4] أبو الخير، مدثر طه السيد،2007، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[5] امعرف، سعاد عياش، 2018، "**إطار مقترح لتوافق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مع القيم الثقافية المحاسبية وأثرها على جودة التقارير المالية**"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة المنصورة، مصر، ص 95.

ظل نظام القانون الخاص فإن الدولة تصدر قانوناً لكل ممارسة أو سلوك أو نشاط معين أي يتضمن هذا القانون قواعد تفصيلية محددة تحكم الممارسة أو السلوك أو النشاط الذي صدر بشأنه القانون. [1]

وفيما يتعلق بأثر البيئة القانونية في جودة التقارير المالية يرى بعضهم بأنّ خضوع المنشآت لقواعد نظامية تُعدّ من قواعد النظام العام بدرجة تساعد حملة الأسهم في فرض آليات فاعلة للحوكمة يؤدي لتقارير مالية عالية الجودة.[2]

[1] أبو الخير، مدثر طه السيد،2007، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[2] الوشاح، محمود عبد الفتاح، شاهين، لونا، 2017، "**أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة تطبيقية في الجامعات الخاصة الأردنية**"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد 39، العدد الثاني، ص 9.

2.4.المبحث الرابع مقاييس جودة التقارير المالية:

استخدم الباحثون أكثر من مقياس واحد لقياس جودة التقارير المالية وقد قاس كثيرٌ من الدراسات جودة التقارير المالية بشكل غير مباشر، وذلك من خلال التركيز على بعض الصفات التي يعتقد أنها تؤثر في جودة التقارير المالية، مثل إدارة الأرباح، واستخدمت بعض الدراسات نماذج الاستحقاقات ونماذج القيمة الملائمة للتعبير عن جودة التقارير المالية،[1] ولا يوجد نموذج واحد متفق عليه لقياس جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية، إذ يقدم كل نموذج مؤشرات يمكن من خلالها الاستدلال على جودة التقارير المالية.[2]

ويعرض أهم النماذج والمؤشرات التي استُخدمت لقياس جودة التقارير المالية على النحو الآتي:

2.4.1.نموذج الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

وفقاً لمجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) المبدأ الأساسي لتقييم جودة التقارير المالية يتمثل في التزام الأهداف والخصائص النوعية للمعلومات المفصح عنها في التقارير المالية للمنشأة، إذ إن الخصائص النوعية تُعزز تقييم فائدة التقارير المالية التي ستؤدي أيضاً لمستوى عالٍ من الجودة[3].

وقد قدمت دراسة (Beest, et,al.,2009) أداة لتقييم جودة التقارير المالية تعتمد على تفعيل الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وأكدت نتائج هذه الدراسة أن أداة القياس المستخدمة هي طريقة صحيحة وموثوقة لتقييم جودة التقارير المالية، وتحقق طلب كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) لجعل الخصائص النوعية قابلة للقياس من الناحية العملية، وذلك من خلال تحديد مجموعة عناصر للتأكد من تحقق كل خاصية من الخصائص النوعية وقد تمثلت فيما يأتي:

- **المتغيرات الدالة على الملاءمة:** تعد القيمة التنبؤية المؤشر الأهم على ملاءمة المعلومات وفائدتها، وتستخدم ثلاثة عناصر لقياس القيمة التنبؤية، فالبند الأول يقيس المدى الذي تقدم به التقارير السنوية قوائم استشرافية، أي تصف توقعات الإدارة المستقبلية للمنشأة خلال السنوات القادمة، أما البند الثاني فيقيس إلى أي مدى تفصح التقارير السنوية عن معلومات حول فرص ومخاطر الأعمال[4]، إذ تتمثل

[1] نصر، عبد الوهاب، الصيرفي، أسماء احمد، 2015، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[2] مليجي، مجدي مليجي، 2014، "**أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، المجلد الثاني، العدد 2، ص 10.

[3] Herath, S. K., & Albarqi, N., (2017), Op. Cit., p 4

[4] Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S., (2009**), Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics**, working papers, p 10.

الطريقة المختصرة للتفكير في القيمة التنبؤية للمعلومات عما إذا كانت هذه المعلومات تسمح للمستخدمين بتحديد وتقييم الفرص والمخاطر المختلفة التي يتضمنها نشاط المنشأة المتنوع[1]. والبند الثالث يقيس استخدام المنشأة للقيمة العادلة[2]، إذ إن مؤيدي القيمة العادلة يرون أنها تقدم لمستخدمي القوائم المالية معلومات أكثر فائدة من أساليب القياس الأخرى[3].

- **المتغيرات الدالة على التمثيل الصادق:** ويمكن الاستدلال على خاصية التمثيل الصادق من خلال أربعة عناصر، وتشمل التحرر من التحيز والحياد وتقرير التدقيق غير المتحفظ وقائمة معلومات عن حوكمة الشركات[4]، فيجب أن تشرح التقارير المالية بوضوح الافتراضات والتقديرات المقدمة في القوائم المالية، وكذلك اختيار المبادئ المحاسبية[5].
- **المتغيرات الدالة على قابلية المقارنة:** وتستخدم ستة عناصر للاسترشاد بها، ومنها قدرة الملاحظات المتعلقة بالتغييرات في السياسات المحاسبية، والملاحظات المتعلقة بالتغييرات في التقديرات المحاسبية على شرح الآثار المترتبة على التغيير، ومدى قيام المنشأة بتعديل أرقام الفترة المحاسبية السابقة لبيان تأثير التغيير في السياسات والتقديرات المحاسبية، ومدى توفير المنشأة لمقارنة بين نتائج الفترة الحالية والفترات المحاسبية السابقة، وعرض المنشأة لأرقام المؤشرات المالية والنسب في التقرير السنوي[6]،وأخيراً ما إذا كانت المعلومات التي تم أُعدّت تساعد على إجراء مقارنات مع المنشآت الأخرى[7].
- **المتغيرات الدالة على قابلية الفهم:** ويجري ذلك باستخدام خمسة بنود، وهي مدى تنظيم المعلومات الواردة في التقارير السنوية بشكل جيد، والإفصاح عن المعلومات في الملاحظات، عرض بعض المعلومات في الجداول والرسوم البيانية، ما إذا كانت خالية من المفردات الاصطلاحية التقنية، وتضمين قائمة للمصطلحات غير المألوفة.[8]
- **التوقيت الملائم:** ويمكن الاسترشاد بهذه الخاصية من خلال عدد الأيام التي يستغرقها مدقق الحسابات لتوقيع تقريره بعد نهاية العام[9].

[1] Jonas, G. J., & Blanchet, J., (2000**)," Assessing quality of financial reporting"**, Accounting horizons, 14(3), p 360.
[2]Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S., (2009), Op. cit., p 10.
[3] So, S., & Smith, M., (2009), "**Value-relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the income statement: Evidence from Hong Kong"**, Accounting and Business Research, 39(2), p105.
[4] Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S., (2009), Op. cit., p 12:13.
[5] Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B., (2016), Op.cit., p187.
[6] Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S., (2009), Op. cit., p 15:16.
[7]Jonas, G. J., & Blanchet, J., (2000), Op.cit., p 363
[8] Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B., (2016), Op.cit., p187.
[9] Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S., (2009), Op. cit., p 16

ويرى البعض أن هذا النموذج يوفر مقياساً مباشراً لجودة التقارير المالية، وأنه النموذج الأحدث لتقييم جودة التقارير المالية[1]، كما أن الأبحاث التي تجمع بين جميع الخصائص النوعية في تقييم جودة التقارير المالية محدودة إذ تركز على واحد أو أكثر من الخصائص النوعية، وما يعاب على هذا النموذج أن أغلب خصائص جودة المعلومات تعتمد على الحكم الشخصي أو تقدير القائم بعملية القياس مما يقلل من درجة دقة هذا النموذج، ومن ثم مصداقية نتائجه والاعتماد عليها[2].

2.4.2.نموذج القيمة الملائمة للمعلومات:

تعددت الدراسات والبحوث التي تناولت القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية بأنها قدرة الأرقام المحاسبية على تجسيد المعلومات التي تؤثر في قيمة المنشأة أو تلخيصها.[3] وعُرّف الرقم المحاسبي كملائم للقيمة إذا كان لديه ارتباط متوقع مع القيم السوقية للأسهم.[4]

وأشار بعضهم أن القيمة الملائمة تعني أن هناك ارتباطاً ذا دلالة إحصائية بين المعلومات المالية والأسعار أو العوائد، [5]ويقصد بها أيضاً قوة أرقام محددة في القوائم المالية مثل الأرباح المقرر عنها لشرح تغيرات في قيم الأسهم.[6]

ولقد حظيت العلاقة بين المعلومات المحاسبية وأسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية باهتمام كبير وفقاً لفرضية أساسية مفادها أن للمعلومات المحاسبية دوراً مُهمّاً وحيوياً في تحديد القيمة السوقية لأسعار الأسهم المتداولة في أسواق الأوراق المالية.[7] ولذلك يعد الهدف الأساسي لبحوث ملاءمة القيمة دراسة العلاقة بين القيم السوقية للأسهم والمتغيرات المحاسبية وفق الصيغة الآتية: **MVE=F (AI)**

[1] Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B., (2016), Op.cit., p186

[2] الرشيدي، ممدوح صادق محمد، 2012. مرجع سبق ذكره، ص 19.

[3] يوسف، علي، 2012، "**أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد الثاني، ص232.

[4] Barth, M. E., Beaver, W. H., & Landsman, W. R, (2001)," **The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view**", Journal of accounting and economics, 31(1-3), p 79.

[5] Francis, J., & Schipper, K., (1999)," Have financial statements lost their relevance?", Journal of accounting Research, 37(2), p 325.

[6] Anandarajan, A., & Hasan, I, (2010), "**Value relevance of earnings: Evidence from Middle Eastern and North African countries**", Advances in Accounting, 26(2), P 270.

[7] قايد، متولي أحمد السيد، 2003، "**تحليل وقياس القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية غير المتوقعة في علاقتها مع عوائد الأسهم غير العادية في سوق الأوراق المالية الكويتية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص 525.

MVE= القيم السوقية للسهم.

AI = المعلومات المحاسبية.

أياً كان النموذج المستخدم فإنه يستدل على القيمة الملائمة للمتغيرات المحاسبية من خلال محددين أساسيين هما: معامل الميل (β) ويطلق عليه في أدبيات أسواق رأس المال معامل استجابة الأرباح المحاسبية Earnings response coefficients(ERC) وكلما كانت قيمة (β) قريبة أو أعلى من قيمتها المفترضة دل ذلك على وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية بين أسعار الأسهم والأرباح المحاسبية. وأما المحدد الثاني فهو القوة التفسيرية للعلاقة المقدرة في نموذج التقييم المستخدم R^2 وكذلك الحال بالنسبة لهذا المحدد، فكلما اقترب من الواحد الصحيح دل ذلك أن للأرباح المحاسبية دوراً كبيراً في تفسير درجة التباين في سلوك أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية.[1]

- **نموذج السعر Price Model**

يستخدم هذا النموذج لقياس العلاقة بين أسعار الأسهم والأرباح المحاسبية والقيمة الدفترية لحقوق الملكية، ويأخذ هذا النموذج الصيغة الآتية:

$$Pt = \alpha + \beta\ (BVt)Xt + Et$$

حيث إن:

Pt= سعر السهم السوقي للشركة في الفترة t

BVt = القيمة الدفترية لحقوق الملكية في الفترة t

Xt = الأرباح المحاسبية في الفترة t

Et = الخطأ التقديري.

[1] قايد، متولي أحمد السيد، 2003، مرجع سبق ذكره، ص 529.

- **نموذج العائد Return Model**

ويُستخدم هذا النموذج لدراسة العلاقة بين عائد الأسهم والأرباح المحاسبية وتغيراتها.

$$Rt = \alpha + \beta 1Xt + \beta 2\ \Delta Xt + Et$$

حيث إن:

Rt = عائد السهم في السنة t

Xt = الأرباح السنوية

Δ Xt = التغير في الأرباح السنوية وهي تساوي Xt−Xt−1

Et: الخطأ التقديري.

2.4.3.جودة الأرباح Earnings Quality

بسبب الانتقادات التي وجهت لنماذج تقييم جودة التقارير المالية بُحث عن أساليب أخرى تكون مكملة لتلك النماذج، وقد قدم الأدب المحاسبي كثيراً من المؤشرات التي يُستدلّ من خلالها على جودة التقارير المالية بصورة غير مباشرة، ومنها جودة الأرباح.[1] وبما أن المعلومات المتعلقة بالأرباح تعد جزءاً أساسياً من التقارير المالية فقد استخدم كثيرٌ من الدراسات جودة الأرباح كدليل على جودة التقارير المالية.[2]

وتستمد أهمية جودة الأرباح من أهمية الأرباح نفسها، إذ إنّ أرباح المنشأة وبغض النظر عن جودتها تُعدّ من المدخلات المُهمّة في عملية اتخاذ القرارات المالية والاستثمارية وغيرها من القرارات الأخرى.[3]

ولقد ورد في الأدب المحاسبي أكثر من تعريف لمفهوم جودة الأرباح، فالأرباح ذات الجودة العالية هي التي توفر مزيداً من المعلومات حول الأداء المالي للمنشأة، وتكون ملائمة لقرار معين من قبل متخذ قرار معين[4]، إذ ترتبط جودة الأرباح بفائدة المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية.[5]

[1] الرشيدي، ممدوح صادق محمد، 2012، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[2] Tang, Q., Chen, H., & Lin, Z., (2016), Op. Cit., p 3.

[3] صالح، رضا إبراهيم، 2010، مرجع سبق ذكره، ص 14.

[4] Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C., (2010**), "Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences"**, Journal of accounting and economics, 50(2-3), p344.

[5] Velury, U., & Jenkins, D. S., (2006**), "Institutional ownership and the quality of earnings**", Journal of Business Research, 59(9), p 1044.

وأيضاً يعرف رقم الأرباح عالي الجودة بأنه الرقم الذي يعكس بدقة الأداء التشغيلي الحالي للمنشأة، ويعطي مؤشراً جيداً للأداء التشغيلي في المستقبل، ويقدم مقياساً دقيقاً ومفيداً لتقييم قيمة المنشأة. [1]

وقد أكد بعضهم أن جودة الأرباح عامل أساسي يترتب عليه ارتفاع مصداقية المعلومات المحاسبية على مستوى المنشآت، أما على مستوى المستثمرين فيؤدي إلى توجيه استثماراتهم نحو المنشآت الأكثر كفاءة وفعالية، ومن ثم توفير مصادر التمويل اللازمة لتلك المنشآت لإجراء توسعات أو تكوين كيانات اقتصادية كبيرة يكون لها دور إيجابي في الاقتصاد ككل.[2]

ولقد تعددت المقاييس التي استُخدمت لقياس جودة الأرباح يستُعرض أهم النماذج المستخدمة وأكثرها شيوعاً بشيء من التفصيل:

2.4.3.1.استمرارية الأرباح

استخدم كثيرٌ من الدراسات استمرارية تحقيق الأرباح المحاسبية كمقياس لجودة الأرباح المحاسبية، ويستند أنصار هذا المدخل إلى أن المنشآت التي تتسم باستمرارية الأرباح يكون لديها استقرار أكثر في الأرباح والتدفقات النقدية.[3]

$$Xt-1=\alpha+\beta Xt+Et$$

حيث إن

$Xt-1$= تعبر عن الأرباح الحالية.

Xt= تعبر عن الأرباح المستقبلية.

Et: الخطأ التقديري.

فمن خلال معادلة الانحدار كلما ارتفعت قيمة المعامل β دل ذلك على زيادة العلاقة بين الأرباح الحالية والمستقبلية، مما يؤدي إلى ارتفاع جودة الأرباح.

---

[1] Dechow, P. M., & Schrand, C. M., (2004), "**Earnings quality**", The Research Foundation of CFA Institute, p5.

[2] عوض، آمال محمد، 2011، "**تحليل العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية وظاهرة عدم تماثل المعلومات وأثرها على تكلفة رأس المال**"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مجلد 15، العدد الثاني، ص11.

[3] مليجي، مجدي مليجي، 2016، "**دراسة الأثر التفاعلي لجودة الأرباح المحاسبية وآليات الحوكمة على احتمال تعرض الشركة لمخاطر الفشل المالي: أدلة عملية من البيئة المصرية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، مصر، المجلد الرابع، العدد الثاني، ص 24.

2.4.3.2.خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح:

تحدث إدارة الأرباح حين يستخدم المديرون أحكامهم في إعداد التقارير المالية، وفي هيكلة العمليات لكي تُعدَّل التقارير المالية إما لتضليل بعض أصحاب المصالح حول الأداء الاقتصادي للمنشأة، وإما التأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المقرر عنها،[1] إذ إن إعداد التقارير المالية في ضوء معايير محاسبية تسمح للإدارة بالاختيار بين أكثر من بديل لتقدير ومعالجة بنود التقرير المالي أدى في أغلب الأحيان إلى استخدام الإدارة لهذه المرونة للتأثير في الأداء الحقيقي للمنشأة، ولا سيّما رقم الأرباح،[2]ويؤدي هذا التأثير المتعمد من قبل إدارة المنشأة في الأرباح المحاسبية (الحالية والمستقبلية) إلى زيادة مخاطر المعلومات بالتقرير المالي.[3] ويُعدّ أساس الاستحقاق المحاسبي أحد أهم مداخل إدارة الأرباح وأكثرها شيوعاً واستخداماً، لأن كثيراً من حسابات الاستحقاق ولا سيّما حسابات المخصصات المحاسبية المختلفة تخضع للتقدير الحكمي بالشكل الذي يمكن الإدارة من استخدامها لتحقيق أهداف معينة.[4]

وتشير الأرباح الخالية من ممارسات الأرباح إلى مستوى جيد لجودة الأرباح[5]، ومن ثمَّ يمكن استخدام إدارة الأرباح كمقياس عكسي لجودة التقارير المالية، فكلما قلت الممارسات الانتهازية لإدارة الأرباح زادت جودة التقارير المالية.[6]

[1] Healy, P. M., & Wahlen, J. M., (1999), "**A review of the earnings management literature and its implications for standard setting**", Accounting horizons, 13(4), p 6.

[2] الباز، ماجد مصطفى، 2017، مرجع سبق ذكره، ص 576.

[3] الإيباري، هشام فاروق مصطفى، 2011، مرجع سبق ذكره، ص 92.

[4] الإيباري، هشام فاروق مصطفى، 2011، مرجع سبق ذكره، ص 107.

[5] عوض، آمال محمد، 2011، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[6] نصر، عبد الوهاب، الصيرفي، أسماء احمد، 2015، مرجع سبق ذكره، ص 17.

وأهم النماذج المستخدمة وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي:

- **نموذج Jones(1991)**

يُعدّ هذا النموذج الأكثر انتشاراً لقياس المستحقات الاختيارية، وتتمثل حسابات الاستحقاق الاختيارية في العناصر التي يوجد عدة بدائل لتحديد قيمتها من الناحية المحاسبية، ومن ثم تستطيع إدارة المنشأة الاختيار من بين هذه البدائل، مما يترتب عليه من مرونة في تحديد قيم هذه العناصر.[1]

$$TAt / At-1 = \beta\ 1\ (1 / At-1) + \beta\ 2(\Delta REVt / At-1) + \beta\ 3(PPEt / At-1) + \varepsilon t$$

TAt: الاستحقاقات الكلية في السنة (t).

At-1: مجموع الأصول في السنة السابقة (t-1)

Δ REVt: التغير في الإيرادات بين بداية الفترة ونهايتها.

PPEt: إجمالي الأصول الثابتة في السنة الحالية (t).

εt: الخطأ التقديري.

وتكون هنالك علاقة عكسية بين هذا الخطأ وجودة الأرباح، وكلما زادت الاستحقاقات الاختيارية انخفضت جودة الأرباح، والعكس صحيح، مما يؤثر في جودة التقارير المالية.[2]

- **نموذج Dechow et al (1995)**

استُخدم نموذج(Jones,1991) المعدل من قبل (Dechow et al.,1995) لقياس جودة الاستحقاقات الاختيارية كمؤشر لجودة الأرباح المحاسبية، ويعد أكثر دقة في اكتشاف الاستحقاقات الاختيارية.[3]ويقوم هذا النموذج على نفس المبدأ الذي قام عليه نموذج جونز الأصلي، ولكن يُطرح التغير في الذمم المدينة من التغير في الإيرادات، وذلك لأن المديرين لديهم خيار فيما يخص الاعتراف بالإيرادات، وذلك عندما تكون المبيعات الآجلة.[4]

---

[1] الصايغ، عماد سعد، عبد المجيد، حميده محمد، 2015، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[2] مصطفى، رانا محمود عبده، 2016، "**إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول التشغيلية كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، ص 58.

[3] مليجي، مجدي مليجي، 2016، مرجع سبق ذكره، ص 23.

[4] الشاهد، ريما محمود، 2018،"**أثر هيكل الملكية وخصائص الشركات على جودة الأرباح (دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية)**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 14، العدد 3، ص 448.

$$TAt / At-1 = \beta\ 1\ (1 / At-1) + \beta\ 2((\Delta\ REVt - \Delta AR\ t) / At-1) + \beta\ 3(PPEt / At-1) + \varepsilon t$$

TAt: الاستحقاقات الكلية في السنة (t).

At−1: مجموع الأصول في السنة السابقة (t−1)

ΔREVt: التغير في الإيرادات بين بداية ونهاية الفترة.

ΔAR t: التغير في رصيد العملاء بين بداية ونهاية الفترة.

PPEt: إجمالي الأصول الثابتة في السنة الحالية (t).

εt: الخطأ التقديري.

وإذا كان المتبقي مرتفعاً فهذا مؤشر إلى أن جودة الأرباح ضعيفة وبالعكس إذا كان منخفضاً فإن جودة الأرباح مرتفعة.

- **نسبة ميلر Miller Ratio:**

إن عناصر الأصول الخصوم المتداولة هي العناصر المكونة لرأس المال العامل، وقد استحدث Miller نسبة للعلاقة بين التغير في رأس المال العامل كعنصر معرض للتلاعب، والتغير في التدفقات النقدية كعنصر غير معرض للتلاعب، ويُحتسبُ التغير في هذه النسبة في الفترة الحالية عن الفترة السابقة،[1] ويمكن توضيح ذلك من خلال النموذج الآتي:

(Δ WC / CFO) t −0 − (Δ WC / CFO) t−1 = 0 فرض عدم وجود إدارة أرباح.

(Δ WC / CFO) t−0 − (Δ WC / CFO) t−1 ≠0 فرض وجود إدارة أرباح.

ΔWC: يبين التغير في صافي رأس المال العامل.

CFO: صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

[1] ضاهر، سامح سعيد،2017، "**قياس أثر فروق الضريبة على جودة الأرباح وانعكاساتها على عمليات التداول الداخلي وتكلفة رأس المال المملوك**"، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر، ص88.

وتؤكد إحدى الدراسات أن القياس المباشر لجودة التقارير المالية مازال يمثل مشكلة كبيرة ومركبة، ويرجع ذلك لاختلاف وعدم تماثل اهتمامات المجموعات المختلفة من مستخدمي التقارير المالية، وأن نتائج الدراسات التي تناولت قضية جودة التقارير المالية أكدت تأكيداً واضحاً أن كيفية قياس الجودة وكيفية تفعيلها ما زال يمثل أهم المشكلات التي تحتاج إلى استمرار البحث فيها.[1]

[1] ريشو، بديع الدين، 2013، **"جودة التقارير المالية العوامل المؤثرة ووسائل القياس: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"**، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص 152.

3. الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

بعد عرض الإطار النظري للدراسة الذي يُهيّئُ الأرضية لمشكلة الدراسة، وذلك عن طريق فصوله يأتي الجانب الميداني لدراسة الدور الذي تؤدّيه السياسات المحاسبية ودور الإفصاح عن تلك السياسات في الملاءمة والتمثيل الصادق المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية من وجهة نظر العاملين في الشركات المدرجة في البورصة في سورية الذين يتولون مناصب ذات مهام تتعلق بأعمال المحاسبة والتدقيق، وهم المحاسبون والمديرون الماليون والمدققون الداخليون والخارجيون، وذلك من خلال الإجراءات التي تُتّبعُ بدءاً بمنهج الدراسة والأدوات المستعملة في الدراسة، ثم الطرق الإحصائية لمعالجة البيانات، والإجابة عن تساؤلات الدراسة وفرضياتها، وفي النهاية تحديد النتائج والتوصيات.

3.1.مجتمع الدراسة وأدوات جمع وتحليل بيانات الدراسة:

3.1.1.مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من موظفي الشركات المدرجة في البورصة في سورية الذين يتولون مناصب ذات مهام تتعلق بأعمال المحاسبة والتدقيق، وهم المحاسبون والمديرون الماليون والمدققون الداخليون والخارجيون ويبلغ عدد الشركات المدرجة في البورصة 27 شركة.

ومن طرق تحديد حجم العينة جداول تحدد حجم العينة من المجتمع الأصلي والقائمة على بعض المعايير، ومنها منهج الدراسة وحجم المجتمع، وهذه الجداول تسمى جداول (Krejcie & Morgan) الذي يبين حجم العينة المطلوب بنسبة خطأ (0.05) ومستوى ثقة إحصائية (0.95).

وقد استعانت الباحثة بهذا الجدول في تقدير حجم العينة، وبناءً على حجم مجتمع الدراسة المتكون من 268 العاملين في الأعمال المحاسبية في الشركات المدرجة في البورصة السورية، فحسب جداول (Krejcie & Morgan) المبين في الملحق رقم (1) فإن حجم العينة المناسب الذي يعبر عن المجتمع الأصلي 159 مفردة، ومن ثمَّ تكونت عينة الدراسة من 159 عاملاً من العاملين في كل المستويات الوظيفية في الأعمال المحاسبية في الشركات المدرجة في البورصة السورية، ولتمثيل العينة حسب قطاعات الشركات المدرجة في البورصة السورية استخدمت العينة الطبقية التناسبية في اختيار عينة الدراسة لملاءمتها في التطبيق على نوعية مجتمع الدراسة، إذ مجتمع الدراسة يتكون من عدة قطاعات(قطاع البنوك– شركات تأمين – قطاع الاتصالات – قطاع الخدمي– قطاع الصناعي)، وبناءً عليه أُوجد حجم العينة في كل طبقة من طبقات المجتمع وقد حُدّدَ عدد أفراد العينة في كل طبقة بنسب وجود كل طبقة في المجتمع الأصلي كالآتي:

1. تحديد مجتمع الدراسة، وهو يتكون من (268) عاملاً.
2. تحديد حجم العينة المراد اختيارها، وهو (159) موظفاً حسب جداول (Krejcie & Morgan).
3. تحديد عدد الأفراد في كل طبقة في العينة بنسبة وجود طبقة في المجتمع الأصلي عن طريق العلاقة الآتية:

$$\text{حجم الطبقة X} = \frac{\text{حجم العينة}}{\text{حجم المجتمع}} * \text{عدد أفراد الطبقة X في المجتمع الأصلي}$$

وتم توزيع (167) استبانة بزيادة على حجم العينة بمقدار (5%)، فحصلت على (161) استبانة وألغيت اثنتان لعدم استكمال الإجابة عن الأسئلة، واثنتان لوجود تناقض في الإجابات حيث أجاب المبحوث فيهم على السؤال أكثر من مرة.

جدول (1) عدد الاستبانات الموزعة والمستردة

الاستبانات الموزعة	167	100.00%
الاستبانات المستردة	161	96.41%
الاستبانات غير المستردة	6	3.59%
الاستبانات غير الصالحة للتحليل	4	2.40%
الاستبانات الصالحة للتحليل	157	94.01%

3.1.2.متغيرات الدراسة:

- **المتغير المستقل:** السياسات المحاسبية، والذي يشمل (السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي – السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل – الإفصاح عن السياسات المحاسبية).
- **المتغير التابع:** جودة التقارير المالية (الملاءمة – التمثيل الصادق).

3.1.3.أداة الدراسة:

اعُتمد في الدراسة الحالية على الاستبانة كأداة للدراسة، لجمع المعلومات مباشرة من المصدر الأصلي، ويتمثل في جملة من الأسئلة، وقُسّمت في الدراسة الحالية إلى قسمين:

- **الأول:** البيانات الشخصية: اشتمل على البيانات الشخصية للمجيب كما يأتي: المؤهل العلمي، والتخصص، والمنصب الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة.
- **الثاني:** دور السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية، واشتمل على ثلاثة محاور فرعية:

المحور الفرعي الأول: ويشمل السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية، ويحوي على (16) سؤالاً، والهدف من المحور الفرعي الأول بيان ما إذا كانت السياسات المتبعة من الإدارة المتعلقة في تقييم المخزون السلعي وطرق تكوين مخصصات المدينون قد أسهمت في تقديم معلومات تتصف بالجودة.

المحور الفرعي الثاني: السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل في جودة التقارير المالية، ويشمل على (12) سؤالاً، والهدف من المحور الفرعي الثاني بيان ما إذا كانت السياسات المتبعة من الإدارة والمتعلقة في الاعتراف بالإيراد ورسملة تكاليف الاقتراض وطرق اهتلاك الأصول الثابتة قد أسهمت في تقديم معلومات تتصف بالجودة.

المحور الفرعي الثالث: دور الإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية، ويشتمل على (8) أسئلة، والهدف من المحور الفرعي الثالث بيان ما إذا كان الإفصاح عن السياسات المحاسبية قد أسهم بتقديم معلومات تتصف بالجودة.

وتضمنت هذه الأسئلة إجابات محددة تُدرج وفق مقاييس محددة كمقياس (ليكرت) Likerete الخماسي إذ ستُعطى درجة للإجابة لكل خيار، كما يبينه الجدول رقم 2:

جدول(2) مقياس الإجابات

غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

3.1.4.الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن أسئلتها استخدمت الأساليب الإحصائية الآتية:

•**المتوسط الحسابي (Mean):** وهو أحد مقاييس النزعة المركزية، ولقد استخدمته الباحثة في هذه الدراسة لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة على كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، إذ تشير قيمة المتوسط الحسابي لكل عبارة (بند) كما يبينه الجدول الآتي:

جدول(3) أطوال الفترات

قيمة المتوسط	الدلالة
1 – 1.79	عدم الموافقة أبداً
1.80 – 2.59	عدم الموافقة
2.60 – 3.39	المحايدة
3.40 – 4.19	موافقة
4.20 -5.00	موافقة بشدة

• **الانحراف المعياري (Standard Deviation):** ويُعدّ من مقاييس تشتت البيانات التي تم جُمعت، ويقدم مؤشراً لمدى انحراف استجابات أفراد الدراسة لكل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة، ولكل محور من المحاور الرئيسية عن متوسطها الحسابي، على اعتبار أن المتوسط الحسابي قد يكون مضللاً إذا لم يترافق بقياسات تصف كمية الانتشار في التوزيع، كان لا بد من استخدامه في الدراسة الحالية لقياس مدى تشتت البيانات عن متوسطها الحسابي، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها.

• **معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha):** ويستخدم لحساب ثبات بنود الاستبانة بالاتساق الداخلي، وتتراوح قيمته ما بين 0 و1، ويشير ازدياد القيم إلى ازدياد الموثوقية بالمقياس، كما يجب أن تكون قيم معامل ألفا كرونباخ للمقياس التدريجي أكبر من 0.6 إذا كان عدد البنود أكبر من 10، وأقل من ذلك إذا كان عدد البنود أصغر من 10.

• **الثبات بالتجزئة النصفية:** من أكثر طرق تعيين الثبات شيوعاً، يحسب معامل الاتساق بين مجموع المفردات (الدرجات) الفردية والزوجية، ويستخدم معامل ارتباط جوتمان للتجزئة النصفية.

• **اختبارات الإحصاء الاستدلالي (Tests of The Inferential Statistics):** وهي مجموعة أساليب تستخدم للاستدلال على معلمة المجتمع من خلال بيانات العينة، وتم استخدام الاختبارات الآتية:

- اختبار "ت" ستيودنت (One Sample T Test) :استخدم للمقارنة بين متوسط كل عبارة من عبارات الاستبانة مع القيمة المتوسطة 3.
- مستوى الدلالة Significance Level (Sig) إذا كانت قيمة هذه الدلالة أكبر من (0.05) فهذا يعني أن القرار عند (0.05) غير دال إحصائياً، ولا توجد فروق ذات دلالة إحصائية، أما إذا كانت قيمة الدلالة (sig) أصغر من (0.05) فهذا يعني أن القرار عند (0.05) دال إحصائياً، وتوجد فروق ذات دلالة إحصائية.

3.1.5. صدق الأداة:

صدق الاستبانة يعني أن تقيس الاستبانة ما وُضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

3.1.5.1.الصدق الظاهري للأداة:

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين تألفت من 3 أعضاء من أعضاء الهيئة التدريسية في كلية الاقتصاد بجامعة دمشق تخصص محاسبة وإحصاء، ويوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين الذين حكّموا مشكورين أداة الدراسة، واستجابت الباحثة لآراء المحكمين وقامت بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة.

3.1.5.2. صدق الاتساق الداخلي لمحور الدراسة:

حدّدت الباحثة مدى الصدق الداخلي للمقياس من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل عبارة والدرجة الكلية لعبارات المحور الذي تنتمي إليه، وذلك باستخدام معامل ارتباط بيرسون، إذ تتراوح قيمة معامل الارتباط بين (−1، +1)، فأظهرت نتائج معامل ارتباط بيرسون أن معاملات الارتباط لعبارات دور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي والمرتبطة بعناصر قائمة الدخل في جودة التقارير المالية ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.01) إذ إن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من (0.01)، وبذلك تُعدّ عبارات محور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي والمرتبطة بقائمة الدخل والافصاح عن السياسات المحاسبية صادقة في قياس الظاهرة.

3.1.6.2.1. السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية:

جدول(4) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

محور دور السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية		
1. في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	معامل ارتباط بيرسون	.826**
	قيمة المعنوية	0.000
2. في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	معامل ارتباط بيرسون	.817**
	قيمة المعنوية	0.000

3. في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	معامل ارتباط بيرسون	.727**
	قيمة المعنوية	0.008
4. في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تتصف بالحياد؟	معامل ارتباط بيرسون	.776**
	قيمة المعنوية	0.000
5. إذ انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	معامل ارتباط بيرسون	.583**
	قيمة المعنوية	0.001
6. إذ انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	معامل ارتباط بيرسون	.652**
	قيمة المعنوية	0.009
7. إذ انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	معامل ارتباط بيرسون	.777**
	قيمة المعنوية	0.000
8. إذ انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تتصف بالحياد؟	معامل ارتباط بيرسون	.728**
	قيمة المعنوية	0.000

**** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية 0.01 = α.**

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (4) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية 0.01 = α، وبذلك يُعدّ المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

3.1.6.2.2. صدق الاتساق الداخلي لمحور طرق تكوين المخصصات في جودة التقارير المالية:

جدول (5) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات طرق تكوين مخصصات المدينون و جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

محور طرق تكوين مخصصات المدينون وجودة التقارير المالية		
1. هل عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	معامل ارتباط بيرسون	.770**
	قيمة المعنوية	0.000

2. هل عدم كشـــف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصـــص الديون المشـــكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	معامل ارتباط بيرسون	.795**
	قيمة المعنوية	0.000
3. هل عدم كشـــف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصـــص الديون المشـــكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	معامل ارتباط بيرسون	.769**
	قيمة المعنوية	0.000
4. هل عدم كشـــف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصـــص الديون المشـــكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تتصف بالحياد؟	معامل ارتباط بيرسون	.738**
	قيمة المعنوية	0.000
5. هل المغالاة في تكوين المخصـــصـــات يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تســاعد المســتخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	معامل ارتباط بيرسون	.721**
	قيمة المعنوية	0.000
6. هل المغالاة في تكوين المخصـــصـــات تقدم معلومات تســاعد المســتخدم في تأكيد توقعاته الســابقة أو تعديلها؟	معامل ارتباط بيرسون	.726**
	قيمة المعنوية	0.000
7. هل المغالاة في تكوين المخصصات تقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	معامل ارتباط بيرسون	.742**
	قيمة المعنوية	0.000
8. هل المغالاة في تكوين المخصصات تقدم معلومات تتصف بالحياد؟	معامل ارتباط بيرسون	.760**
	قيمة المعنوية	0.000

** مستوى دلالة إحصائية 0.01 = α.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (5) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور طرق تكوين المخصصات في جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية α 0.01 =، وبذلك يُعدّ المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

3.1.6.2.3.صدق الاتساق الداخلي لمحور سياسة الاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية:

جدول (6) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات سياسة الاعتراف بالإيراد و جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

محور سياسة الاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية		
1. وفق معيار الايراد من عقود العملاء IFRS 15 وضمن خطوات الاعتراف بالإيراد هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	معامل ارتباط بيرسون	.766**
	قيمة المعنوية	0.000
2. وفق معيار الايراد من عقود العملاء IFRS 15 وضمن خطوات الاعتراف بالإيراد هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	معامل ارتباط بيرسون	.732**
	قيمة المعنوية	0.000
3. وفق معيار الايراد من عقود العملاء IFRS 15 وضمن خطوات الاعتراف بالإيراد هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الاقتصادية التي قامت بها المنشأة؟	معامل ارتباط بيرسون	.757**
	قيمة المعنوية	0.000
4. وفق معيار الايراد من عقود العملاء IFRS 15 وضمن خطوات الاعتراف بالإيراد هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات تتصف بالحياد؟	معامل ارتباط بيرسون	.785**
	قيمة المعنوية	0.000

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (6) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور سياسة الاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$، وبذلك يُعدّ المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

3.1.6.2.4.صدق الاتساق الداخلي لمحور سياسة رسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية:

جدول (7) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات طرق رسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

طرق رسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية		
1. هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	معامل ارتباط بيرسون	.797**
	قيمة المعنوية	0.000
2. هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة يؤدي إلى معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	معامل ارتباط بيرسون	.818**
	قيمة المعنوية	0.000
3. هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	معامل ارتباط بيرسون	.721**
	قيمة المعنوية	0.000
4. هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات تتصف بالحياد؟	معامل ارتباط بيرسون	.808**
	قيمة المعنوية	0.000
	قيمة المعنوية	0.000

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية 0.01 = α.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (7) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور دور سياسة رسملة تكاليف الاقتراض في جودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية α = 0.01 وبذلك يُعدّ المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

3.1.6.2.5. صدق الاتساق الداخلي لمحور سياسة اهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية:

جدول (8) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات سياسة اهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

محور سياسة اهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية		
1. اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	معامل ارتباط بيرسون	.751**
	قيمة المعنوية	0.001
2. هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	معامل ارتباط بيرسون	.699**
	قيمة المعنوية	0.006
3. هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	معامل ارتباط بيرسون	.702**
	قيمة المعنوية	0.005
4. هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل يؤدي إلى معلومات تتصف بالحياد؟	معامل ارتباط بيرسون	.665**
	قيمة المعنوية	0.000

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية .$\alpha = 0.01$

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج .SPSS

من الجدول رقم (8) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور سياسة اهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$، وبذلك يعدّ المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

3.1.6.2.6. صدق الاتساق الداخلي لمحور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية:

جدول (9) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور

محور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية		
1. هل يساعد افصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	معامل ارتباط بيرسون	.806**
	قيمة المعنوية	0.000
2. هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	معامل ارتباط بيرسون	.828**
	قيمة المعنوية	0.000
3. هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تعبر بصدق عن الاحداث والعمليات الاقتصادية؟	معامل ارتباط بيرسون	.823**
	قيمة المعنوية	0.000
4. هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تتصف بالحياد؟	معامل ارتباط بيرسون	.659**
	قيمة المعنوية	0.000
5. هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟؟	معامل ارتباط بيرسون	.771**
	قيمة المعنوية	0.000
6. هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	معامل ارتباط بيرسون	.839**
	قيمة المعنوية	0.000
7. هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	معامل ارتباط بيرسون	.810**
	قيمة المعنوية	0.000
8. هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات تتصف بالحياد؟	معامل ارتباط بيرسون	.802**
	قيمة المعنوية	0.000

** الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$.

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول رقم (9) نجد أن معاملات الارتباط بين كل عبارة من عبارات محور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية والدرجة الكلية للمحور دالة إحصائياً عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.01$ وبذلك يُعدّ المحور صادقاً في قياس ما وضع لقياسه.

3.1.6.ثبات الأداة:

استخدم معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ومعامل جوتمان للتجزئة النصفية بغية التأكد من ثبات المقاييس في قياس دور السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية، وأيضاً للتأكد من إجابات عينة الدراسة ستكون واحدة إذا كرر تطبيقها على الأفراد أنفسهم، أي إن المقاييس تعطي قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، وأوضحت النتائج أن المقاييس قد أوفت بجميع الشروط اللازمة لاعتبارها صالحة للاستخدام، وأنها تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

- **ثبات الأداة باستخدام ألفا كرونباخ**:

جدول (10) معامل ثبات ألفا كرونباخ لكل محور من محاور الدراسة

	عدد البنود	قيمة معامل ألفا كرونباخ
1. السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية	8	0.798
2. طرق تكوين المخصصات في جودة التقارير المالية	8	0.779
3. سياسة الاعتراف بالإيراد في جودة التقارير المالية	4	0.681
4. سياسة رسملة تكاليف الاقتراض في جودة التقارير المالية	4	0.785
5. سياسة اهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية	4	0.745
6. الإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية	8	0.713

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن جميع قيم الثبات تتمتع بثبات عالٍ حيث بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية (0.798) وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور طرق تكوين المخصصات في جودة التقارير المالية (0.779)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور سياسة الاعتراف بالإيراد في جودة التقارير المالية (0.681)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور سياسة رسملة تكاليف الاقتراض في جودة التقارير المالية (0.785)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور سياسة اهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية (0.745)، وقيمة معامل ألفا كرونباخ لمحور الإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية (0.713)، مما يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

- **ثبات الأداة باستخدام جوتمان للتجزئة النصفية:**

جدول (11) معامل ثبات جوتمان للتجزئة النصفية لكل محور من محاور الدراسة

	عدد البنود الفردية	عدد البنود الزوجية	قيمة معامل جوتمان
1. السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية	4	4	0.771
2. طرق تكوين المخصصات في جودة التقارير المالية	4	4	0.856
3. سياسة الاعتراف بالإيراد في جودة التقارير المالية	2	2	0.646
4. سياسة رسملة تكاليف الاقتراض في جودة التقارير المالية	2	2	0.849
5. سياسة اهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية	2	2	0.788
6. دور الإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية	4	4	0.756

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS

من الجدول رقم (11) نجد أن قيمة معامل جوتمان للتجزئة النصفية معاملات ثبات مرتفعة مما يدل على أن الأداة تتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليها في التطبيق الميداني للدراسة.

من خلال دراسة الصدق والثبات لأداة الدراسة تكون استبانة الدراسة في صورتها النهائية كما هي في الملحق رقم (3) قابلة للتوزيع، وتكون الباحثة قد تأكدت من صدق استبانة الدراسة وثباتها، مما يجعلها على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

3.2.الإجابة عن تساؤلات مشكلة الدراسة واختبار فرضياتها:

3.2.1.الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة وفق البيانات الشخصية والوظيفية

- **توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:**

جدول (12) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
إجازة جامعية	110	70.06%
ماجستير	44	28.03%
دكتوراه	3	1.91%
المجموع	**157**	**100.00%**

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

- **توزع عينة الدراسة حسب التخصص:**

جدول (13) **التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير التخصص**

التخصص الأكاديمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	100	63.69%
علوم مالية ومصرفية	26	16.56%
اقتصاد	17	10.83%
إدارة أعمال	14	8.92%
المجموع	**157**	**100.00%**

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

- **توزع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة:**

جدول (14) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 3 سنوات	46	29.30%
من 3-6 سنوات	26	16.56%
من 6-9 سنوات	24	15.29%
من 9-12 سنة	28	17.83%
أكثر من 12 سنة	33	21.02%
المجموع	**157**	**100.00%**

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

- **توزع عينة الدراسة حسب الموقع الوظيفي:**

جدول (15) التوزع التكراري والنسبي لعينة الدراسة حسب متغير الموقع الوظيفي

الموقع الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدقق خارجي	19	12.10%
مدقق داخلي	61	38.85%
مدير مالي	9	5.73%
محاسب عام	**55**	**35.03%**
محلل مالي	**13**	**8.28%**
المجموع	**157**	**100.00%**

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

3.2.2.الإجابة عن تساؤلات الدراسة:

3.2.2.1.السؤال الأول: هل يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية؟

لتعرُّف على دور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية من وجهة نظر أفراد العينة، حُسبت التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على محور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية، ويتفرع من السؤال الأول السؤالان الآتيان:

3.2.2.1.1.السؤال الفرعي الأول: هل يوجد دور لسياسة المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية؟

جدول(16)التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على محور السياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي وجودة التقارير المالية

محور السياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي وجودة التقارير المالية		غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1. في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	العدد	0	38	50	55	14	3.287
	النسبة المئوية	0.0%	24.2%	31.8%	35.0%	8.9%	
2. في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	العدد	0	42	51	58	6	3.178
	النسبة المئوية	0.0%	26.8%	32.5%	36.9%	3.8%	
3. في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	العدد	21	37	31	62	6	2.968
	النسبة المئوية	13.4%	23.6%	19.7%	39.5%	3.8%	
4. في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تتصف بالحياد؟	العدد	12	46	56	43	0	2.828
	النسبة المئوية	7.6%	29.3%	35.7%	27.4%	0.0%	
5. إذا انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	العدد	0	11	60	83	3	3.497
	النسبة المئوية	0.0%	7.0%	38.2%	52.9%	1.9%	
6. إذا انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق	العدد	0	11	53	78	15	3.618

صـــافي دخل منخفضـــاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	النسبة المئوية	0.0%	7.0%	33.8%	49.7%	9.6%	
7. إذا انخفضـت الأسـعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صـــافي دخل منخفضـــاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	العدد	0	11	34	93	19	3.764
	النسبة المئوية	0.0%	7.0%	21.7%	59.2%	12.1%	
8. إذا انخفضـت الأسـعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صـــافي دخل منخفضـــاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تتصف بالحياد؟	العدد	0	0	62	86	9	3.662
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	39.5%	54.8%	5.7%	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن آراء العينة حول محور السياسات المحاسبية المرتبطة بتقييم المخزون السلعي وجودة التقارير المالية هي على التوالي:

1. إذا انخفضت الأسعار، اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية، بمتوسط (3.764)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
2. إذا انخفضت الأسعار، اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تتصف بالحياد، بمتوسط (3.662)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
3. إذا انخفضت الأسعار، اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، والتي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها، بمتوسط (3.618)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
4. إذا انخفضت الأسعار، اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، والتي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً، بمتوسط (3.497)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.

5. في ظل ارتفاع الأسعار، اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً، بمتوسط (3.287)، أي اتجهت الإجابات نحو الحياد.
6. في ظل ارتفاع الأسعار، اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها، بمتوسط (3.178)، أي اتجهت الإجابات نحو الحياد.
7. في ظل ارتفاع الأسعار، اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية، بمتوسط (2.968)، أي اتجهت الإجابات نحو الحياد.
8. في ظل ارتفاع الأسعار، اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تتصف بالحياد، بمتوسط (2.828)، أي اتجهت الإجابات نحو الحياد.

3.2.2.1.2. السؤال الفرعي الثاني: هل يوجد دور لطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات في جودة التقارير المالية؟

جدول (17) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على محور الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات وجودة التقارير المالية

محور الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات وجودة التقارير المالية		غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1. هل عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	العدد	48	66	0	37	6	2.280
	النسبة المئوية	30.6%	42.0%	0.0%	23.6%	3.8%	
2. هل عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	العدد	46	67	12	26	6	2.229
	النسبة المئوية	29.3%	42.7%	7.6%	16.6%	3.8%	

1. هل عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	العدد	62	45	6	44	0	2.204
	النسبة المئوية	39.5%	28.7%	3.8%	28.0%	0.0%	
2. هل عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تتصف بالحياد؟	العدد	63	52	9	27	6	2.115
	النسبة المئوية	40.1%	33.1%	5.7%	17.2%	3.8%	
3. هل المغالاة في تكوين المخصصات، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	العدد	25	55	16	55	6	2.758
	النسبة المئوية	15.9%	35.0%	10.2%	35.0%	3.8%	
4. هل المغالاة في تكوين المخصصات تُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	العدد	19	61	24	53	0	2.707
	النسبة المئوية	12.1%	38.9%	15.3%	33.8%	0.0%	
5. هل المغالاة في تكوين المخصصات تُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	العدد	26	57	34	34	6	2.599
	النسبة المئوية	16.6%	36.3%	21.7%	21.7%	3.8%	
6. هل المغالاة في تكوين مخصصات تُقدم معلومات تتصف بالحياد؟	العدد	32	54	33	38	0	2.490
	النسبة المئوية	20.4%	34.4%	21.0%	24.2%	0.0%	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن آراء العينة حول محور الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات وجودة التقارير المالية، هي على التوالي:

1. المغالاة في تكوين المخصصات تُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً، بمتوسط (2.758).
2. المغالاة في تكوين المخصصات تُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها، بمتوسط (2.707).
3. المغالاة في تكوين المخصصات تُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية، بمتوسط (2.599)، أي اتجهت الإجابات نحو عدم الموافقة.
4. المغالاة في تكوين المخصصات تقدم معلومات تتصف بالحياد، بمتوسط (2.490)، أي اتجهت الإجابات نحو عدم الموافقة.

5. عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً، بمتوسط (2.28)، أي اتجهت الإجابات نحو عدم الموافقة.
6. عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها، بمتوسط (2.229)، أي اتجهت الإجابات نحو عدم الموافقة.
7. عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية، بمتوسط (2.204)، أي اتجهت الإجابات نحو عدم الموافقة.
8. عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تتصف بالحياد، بمتوسط (2.115)، أي اتجهت الإجابات نحو عدم الموافقة.

3.2.2.2.السؤال الثاني: هل يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل في جودة التقارير المالية؟

لتعرُّف على دور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل في جودة التقارير المالية من وجهة نظر أفراد العينة، حُسبت التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد عينة الدراسة على السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل في جودة التقارير المالية، ويتفرع عن السؤال الثاني الأسئلة الفرعية الآتية:

3.2.2.2.1. السؤال الفرعي الأول: هل يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في جودة التقارير المالية؟

جدول (18) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لمحور السياسات المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية

محور السياسات المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية		غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1. وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 وضمن خطوات الاعتراف بالإيراد، هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	العدد	0	6	51	94	6	3.637
	النسبة المئوية	0.0%	3.8%	32.5%	59.9%	3.8%	

2. وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 وضمن خطوات الاعتراف بالإيراد، هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	العدد	0	10	43	98	7	3.640
	النسبة المئوية	0.0%	6.4%	27.4%	62.4%	3.8%	
3. وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 وضمن خطوات الاعتراف بالإيراد، هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الاقتصادية التي قامت بها المنشأة؟	العدد	0	10	62	79	6	3.516
	النسبة المئوية	0.0%	6.4%	39.5%	50.3%	3.8%	
4. وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 وضمن خطوات الاعتراف بالإيراد، هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات تتصف بالحياد؟	العدد	0	12	56	83	6	3.529
	النسبة المئوية	0.0%	7.6%	35.7%	52.9%	3.8%	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن آراء العينة حول محور السياسات المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية، هي:

1. وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 استخدام الإدارة للأحكام الشخصية ضمن خطوات الاعتراف بالإيراد، عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها، بمتوسط (3.640) أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.

2. وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 ضمن خطوات الاعتراف بالإيراد، هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً، بمتوسط (3.637)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.

3. وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 ضمن خطوات الاعتراف بالإيراد، هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات تتصف بالحياد، بمتوسط (3.529)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.

4. وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 ضمن خطوات الاعتراف بالإيراد، هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الاقتصادية التي قامت بها المنشأة، بمتوسط (3.516)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.

3.2.2.2.2. السؤال الفرعي الثاني: هل يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض في جودة التقارير المالية؟

جدول (19) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لمحور الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية

محور الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية		غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1. هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	العدد	20	42	72	23	0	2.62
	النسبة المئوية	12.7%	26.8%	45.9%	14.6%	0.0%	
2. هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة يؤدي إلى معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	العدد	17	60	52	28	0	2.58
	النسبة المئوية	10.8%	38.2%	33.1%	17.8%	0.0%	
3. هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	العدد	17	67	52	21	0	2.49
	النسبة المئوية	10.8%	42.7%	33.1%	13.4%	0.0%	
4. هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات تتصف بالحياد؟	العدد	17	59	57	24	0	2.56
	النسبة المئوية	10.8%	37.6%	36.3%	15.3%	0.0%	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن آراء العينة حول محور الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية، هي على التوالي:

1. عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً، بمتوسط (2.62)، أي اتجهت الإجابات نحو الحياد.
2. عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات يؤدي إلى معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها، بمتوسط (2.58)، أي اتجهت الإجابات نحو عدم الموافقة.
3. عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات تتصف بالحياد، بمتوسط (2.56)، أي اتجهت الإجابات نحو عدم الموافقة.
4. عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة يؤدي إلى معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية، بمتوسط (2.49)، أي اتجهت الإجابات نحو عدم الموافقة.

3.2.2.2.3. السؤال الفرعي الثالث: هل يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية؟

جدول (20) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لمحور السياسة المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية

محور السياسة المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية		غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1. هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	العدد	0	50	39	59	9	3.172
	النسبة المئوية	0.0%	31.8%	24.8%	37.6%	5.7%	

2. هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	العدد	0	30	35	77	15	3.490
	النسبة المئوية	0.0%	19.1%	22.3%	49.0%	9.6%	
3. هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	العدد	0	37	38	79	3	3.307
	النسبة المئوية	0.0%	23.6%	24.2%	50.3%	1.9%	
4. هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصــول الثابتة، التي تجعل الســنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل يؤدي إلى معلومات تتصف بالحياد؟	العدد	0	28	54	72	3	3.318
	النسبة المئوية	0.0%	17.8%	34.4%	45.9%	1.9%	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS

من الجدول السابق نجد أن آراء العينة حول محور السياسة المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية، هي:

1. اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها، بمتوسط (3.490)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
2. اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل يؤدي إلى معلومات تتصف بالحياد، بمتوسط (3.318)، أي اتجهت الإجابات نحو الحياد.
3. اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يقدم معلومات تعبر بصـــدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية، بمتوسط (3.307)، أي اتجهت الإجابات نحو الحياد.

4. اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً، بمتوسط (3.172)، أي اتجهت الإجابات نحو الحياد.

3.2.2.3.السؤال الثالث: هل يوجد دور للإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية؟

لتعرُّف على دور الإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية من وجهة نظر أفراد العينة، حُسبت التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي لإجابات أفراد عينة الدراسة على دور الإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية، وجاءت النتائج كما يأتي:

جدول (21) التوزع التكراري والنسبي والمتوسط الحسابي لمحور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية

محور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية		غير موافق أبداً	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1. هل إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	العدد	0	12	0	103	42	4.115
	النسبة المئوية	0.0%	7.6%	0.0%	65.6%	26.8%	
2. هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	العدد	0	6	16	102	33	4.032
	النسبة المئوية	0.0%	3.8%	10.2%	65.0%	21.0%	
3. هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟	العدد	0	11	16	110	20	3.885
	النسبة المئوية	0.0%	7.0%	10.2%	70.1%	12.7%	
4. هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تتصف بالحياد؟	العدد	0	6	30	93	28	3.911
	النسبة المئوية	0.0%	3.8%	19.1%	59.2%	17.8%	
5. هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟	العدد	0	0	18	115	24	4.038
	النسبة المئوية	0.0%	0.0%	11.5%	73.2%	15.3%	

6. هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟	العدد	0	18	11	96	32	3.904
	النسبة المئوية	0.0%	11.5%	7.0%	61.1%	20.4%	
7. هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات تعبر بصدق عن الاحداث والعمليات الاقتصادية؟	العدد	0	12	26	99	20	3.809
	النسبة المئوية	0.0%	7.6%	16.6%	63.1%	12.7%	
8. هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات تتصف بالحياد؟	العدد	0	10	25	99	23	3.860
	النسبة المئوية	0.0%	6.4%	15.9%	63.1%	14.6%	

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن آراء العينة حول محور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية، هي على التوالي:

1. يسهم إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات في تقديم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً، بمتوسط (4.115)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
2. يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً، بمتوسط (4.038)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
3. يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها، بمتوسط (4.032)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
4. يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات في تقديم معلومات تتصف بالحياد، بمتوسط (3.911)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
5. يساعد إلزام الإدارة بالإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية في تقديم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها، بمتوسط (3.904)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.

6. يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية، بمتوسط (3.885)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
7. يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية في تقديم معلومات تتصف بالحياد، بمتوسط (3.86)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.
8. يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية في تقديم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية، بمتوسط (3.809)، أي اتجهت الإجابات نحو الموافقة.

3.2.3.اختبار فرضيات الدراسة:

1.1.1.1.اعتمد في دراسة الفرضيات على القيمة المعنوية (Sig)، فإذا كانت القيمة المعنوية (Sig) أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية يكون الاختبار غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، أما إذا كان كانت قيمة المعنوية (Sig) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية يكون الاختبار دال إحصائياً عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05)، ومن أجل ذلك اعُتمد على اختبار ت ستيودنت (One Sample T-test) لمقارنة متوسط المحور مع القيمة المتوسطة في مقياس ليكرت وهي (3)، فإذا كان الاختبار دالّاً إحصائياً ننظر لمتوسط المحور، وهنا نميز حالتين إذا كان المتوسط أكبر من القيمة (3)، فهذا يدل على أن هناك دوراً للسياسات المحاسبية، أما إذا كانت قيمة المتوسط أصغر من القيمة (3) فهذا يدل على أنه لا يوجد دور للسياسات المحاسبية، أما إذا كان الاختبار غير دال إحصائياً فهذا يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط العبارة والقيمة المتوسطة (3)، أي يكون دور السياسات المحاسبية متوسطاً.

4.2.3.1.<u>الفرضية الأولى: يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 =α</u>

وسيُتحقّق من هذه الفرضية الأساسية من خلال الفرضيات الفرعية الآتية:

- **<u>الفرضية الفرعية الأولى</u>:** يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة بتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) عند مستوى دلالة إحصائية 0.05 = α.

ولدراسة الفرضية الفرعية الأولى حسبت الباحثة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المتعلقة بتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية)، ثم قارنت متوسط المحور مع القيمة المتوسطة (3) باستخدام اختبار ت ستيودنت (T-test) كما يبينه الجدول الآتي:

جدول(22) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور اللسياسات المتبعة لتقييم المخزون السلعي وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة

	N	Mean	Std. Deviation	Test Value = 3		
				T	df	Sig. (2-tailed)
السياسة المتبعة من الإدارة في تقييم المخزون السلعي وملاءمة المعلومات المحاسبية.	157	3.39	0.595	8.32	156	0.000
السياسة المتبعة من الإدارة في تقييم المخزون السلعي والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.	157	3.31	0.559	6.85	156	0.000
السياسة المتبعة من الإدارة في تقييم المخزون السلعي وجودة التقارير المالية.	157	3.35	0.501	8.76	156	0.000

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق:

- بالنسبة لدور السياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في ملاءمة المعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية أي يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي(السياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي وملاءمة المعلومات المحاسبية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (السياسات المتبعة من الإدارة بتقييم المخزون السلعي وملاءمة المعلومات المحاسبية) بلغت (3.39) أكبر من القيمة المتوسطة (3) أي يوجد دور للسياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في ملاءمة المعلومات المحاسبية، والنتيجة نقبل الفرضية الفرعية، أي يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة بتقييم المخزون السلعي في ملاءمة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.
- بالنسبة لدور السياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد

فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي (السياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (السياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) بلغت (3.31) أكبر من القيمة المتوسطة (3)، ومن ثمّ يوجد دور للسياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، والنتيجة نقبل الفرضية الفرعية، أي يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

- بالنسبة لدور السياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور (السياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي وجودة التقارير المالية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور (السياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي وجودة التقارير المالية) بلغت (3.35) أكبر من القيمة المتوسطة (3)، ونتيجة لذلك نقبل الفرضية الفرعية الأولى، أي يوجد دور للسياسات المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$، ويتبين مما سبق أنه يوجد دور للسياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في تقديم تقارير تتصف بالجودة، وتشير النتائج من خلال تحليل إجابات المستقصى منهم نحو اعتبار تطبيق طريقة المتوسط المرجح في ظل انخفاض الأسعار والتي ستحقق صافي دخل منخفض مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، تسهم في تقديم معلومات ذات فائدة وتعبر بصدق عن الأحداث لمستخدمي التقارير المالية، أي أن تطبيق الإدارة لسياسات محاسبية متحفظة عند تقييم المخزون السلعي يقدم معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية وهذا ما يفسر اتجاه إجابات المستقصى منهم نحو الحياد في حال تطبيق الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً عند ارتفاع الأسعار باعتبارها ستحقق صافي دخل أعلى، وهذا يتفق مع دراسة (أبو بكر،2011) التي أكدت أن اتباع سياسات محاسبية متحفظة تسهم في تقديم معلومات أكثر منفعة لاتخاذ القرارات.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** يوجد دور لطرق المتبعة من الإدارة في تكوين المخصصات في جودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الثانية حسبت الباحثة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الطرق المتبعة من الإدارة في تكوين المخصصات وجودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية)، ثم قارنت متوسط المحور مع القيمة المتوسطة (3) باستخدام اختبار ت ستيودنت (T-test) كما يبينه الجدول الآتي:

جدول (23) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الطرق المتبعة في تكوين المخصصات وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة

	N	Mean	Std. Deviation	Test Value = 3		
				T	df	Sig. (2-tailed)
الطرق المتبعة من الإدارة في تكوين المخصصات وملاءمة المعلومات المحاسبية.	157	2.49	0.947	-6.70	156	0.000
الطرق المتبعة من الإدارة في تكوين المخصصات والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.	157	2.35	0.998	-8.14	156	0.000
الطرق المتبعة من الإدارة في تكوين المخصصات وجودة التقارير المالية.	157	2.42	0.957	-7.56	156	0.000

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق:

- بالنسبة لدور الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات في ملاءمة المعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة في تكوين المخصصات وملاءمة المعلومات المحاسبية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة في تكوين المخصصات وملاءمة المعلومات المحاسبية) بلغت (2.49) أصغر من القيمة المتوسطة (3)، ومن ثمّ لا يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة في تكوين المخصصات وملاءمة المعلومات المحاسبية، والنتيجة نرفض الفرضية الفرعية، أي لا يوجد دور

للطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات في ملاءمة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

- بالنسبة لدور الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات و التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) بلغت (2.35) أصغر من القيمة المتوسطة (3) ومن ثمّ لا يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة في تكوين المخصصات والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، والنتيجة نرفض الفرضية الفرعية، أي لا يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.
- بالنسبة لدور الطرق المتبعة من الإدارة بتكوين المخصصات في جودة التقارير المالية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي المتمثل (بالطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات وجودة التقارير المالية) والقيمة المتوسطة (3)، فمتوسط المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات وجودة التقارير المالية) بلغت (2.42) أصغر من القيمة المتوسطة (3)، ويتبين مما سبق أن الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات (مثل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها) لن تسهم في تقديم تقارير تتصف بالجودة، إذ اتجهت آراء العينة نحو عدم الموافقة على اعتبار طرق الإدارة المتبعة بتكوين مخصصات بقيم منخفضة سيُسهم بتقديم معلومات ذات فائدة ومنفعة لمستخدمي التقارير المالية، وقد يُفسر ذلك بأن عدم اتباع الإدارة لسياسات متحفظة بتكوين المخصصات يزيد من المخاطر التي يتعرض لها المقرضين ويزيد من السلوك الانتهازي للإدارة، ومن خلال تحليل نتائج ترى الباحثة أنه قد يعود رفض المستقصى منهم لطرق الإدارة المتعلقة بتكوين مخصصات بقيم منخفضة ، أن نسبة كبيرة منهم يعملون في قطاع البنوك وشركات التأمين والذي يعد من أكثر القطاعات ميلاً لاتباع سياسات متحفظة مقارنة مع القطاعات الخدمية والصناعية، وهذا يتفق مع دراسة (Hamdan,2011) التي أجريت في سوق الكويت للأوراق المالية ، ويلاحظ أيضاً عدم وجود موافقة على اعتبار المغالاة بتكوين مخصصات سيسهم بتقديم

معلومات تتصـــف بالجودة، لذلك اتجهت نتائج نحو عدم وجود دور لطرق الإدارة المتبعة بتكوين مخصـصـات (مبالغة أو تخفيض بقيم مخصـصـات) في تقديم تقارير مالية تتصـف بالجودة، نتيجة لذلك نرفض الفرضية الفرعية الثانية، أي لا يوجد دور لطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات في جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

ثم احتسبت الباحثة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي_وجودة التقارير المالية، وقارنت متوسـط المحور مع القيمة المتوسـطة (3) باسـتخدام اختبار ت ستيودنت (T-test) كما يبينه الجدول التالي:

جدول(24) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة

محور دور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية	N	Mean	Std. Deviation	Test Value = 3		
				t	df	Sig. (2-tailed)
	157	2.8865	0.56600	-2.512	156	0.013

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن قيمة المعنوية (Sig = 0.013) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على محور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي وجودة التقارير المالية والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور (السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي وجودة التقارير المالية) أصغر من القيمة المتوسطة (3) ومن ثمّ لا يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي وجودة التقارير المالية، والنتيجة نرفض الفرضية الرئيسية الأولى، أي لا يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

4.2.3.2.الفرضية الثانية: يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل وجودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

وسيتحقق من هذه الفرضية الأساسية من خلال الفرضيات الفرعية الآتية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الأولى حسبت الباحثة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية (ملائمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية)، وثم قارنت متوسط المحور مع القيمة المتوسطة (3) باستخدام اختبار ت ستيودنت (T-test) كما يبينه الجدول الآتي:

جدول (25) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد و جودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة

	N	Mean	Std. Deviation	Test Value = 3		
				T	df	Sig. (2-tailed)
السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وملاءمة المعلومات المحاسبية.	157	3.64	0.617	12.94	156	0.000
السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد والتمثيل الصادق لمعلومات المحاسبية.	157	3.52	0.659	9.94	156	0.000
السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية.	157	3.58	0.581	12.50	156	0.000

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق:

- بالنسبة لدور السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في ملاءمة المعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي (السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وملاءمة المعلومات المحاسبية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وملاءمة المعلومات المحاسبية) بلغت (3.64) أكبر من القيمة المتوسطة (3) ومن ثمّ يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف

بالإيراد في ملاءمة المعلومات المحاسبية، والنتيجة نقبل الفرضية الفرعية، أي يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في ملاءمة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

- بالنسبة لدور السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في التمثيل الصادق لمعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي(السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) بلغت (3.52) أكبر من القيمة المتوسطة (3)، ومن ثمّ يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، والنتيجة نقبل الفرضية الفرعية، أي يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية = $\alpha0.05$.
- لذلك بالنسبة لدور السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في جودة التقارير المالية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي (السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (السياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد وجودة التقارير المالية) بلغت (3.58) أكبر من القيمة المتوسطة (3)، و يتبين مما سبق أن متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق معيار الإيراد من العقود مع العملاء IFRS15 قد أسهمت بتقديم معلومات تتصف بالجودة، ونتائج هذه الدراسة تتفق مع كثيرٌ من الدراسات التي وجدت أن المعيار استطاع إزالة التضارب والتناقض الموجود بالمعايير السابقة وأنه وفر إطاراً أكثر قوة للاعتراف بالإيراد، ومنها دراسة (هاشم،2018) التي أشارت نتائجها أن تطبيق معيار الايراد أثر بشكل إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من حيث الملاءمة والموثوقية وقابلية المقارنة وقابلية الفهم، والنتيجة نقبل الفرضية الفرعية الأولى، أي يوجد دور للسياسة المتبعة من الإدارة للاعتراف بالإيراد في جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

- **<u>الفرضية الفرعية الثانية:</u>** يوجد دور لطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الثانية احتسبت الباحثة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية)، ثم قارنت متوسط المحور مع القيمة المتوسطة (3) باستخدام اختبار ت ستيودنت (T-test) كما يبينه الجدول الآتي:

جدول(26) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الطرق المتبعة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة

	N	Mean	Std. Deviation	Test Value = 3		
				t	df	Sig. (2-tailed)
الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وملاءمة المعلومات المحاسبية.	157	2.60	.812	-6.143	156	0.001
الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.	157	2.53	.810	-7.339	156	0.001
الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية.	157	2.56	.752	-7.269	156	0.001

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق:

- بالنسبة لدور الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وملاءمة المعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .001) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة عن المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وملاءمة المعلومات المحاسبية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وملاءمة المعلومات المحاسبية) بلغت (2.60) أصغر من القيمة المتوسطة (3)، والنتيجة نرفض الفرضية الفرعية أي لا يوجد دور للطرق

المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وملاءمة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

- بالنسبة للطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .001) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) بلغت (2.53) أصغر من القيمة المتوسطة (3)، والنتيجة نرفض الفرضية الفرعية، أي لا يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.
- بالنسبة للطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .001) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة عن المحور الفرعي الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض وجودة التقارير المالية) بلغت (2.56) أصغر من القيمة المتوسطة (3) ، ومن خلال تحليل نتائج الدراسة نجد ان إجابات المستقصى منهم اتجهت نحو عدم موافقة على اعتبار أن طرق الإدارة المتبعة لرسملة تكاليف الاقتراض على الرغم من توفر شروط الرسملة سيسهم بتقديم تقارير مالية تتصف بالجودة، والنتيجة نرفض الفرضية الفرعية الثانية أي لا يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض في جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha=0.05$.

- **<u>الفرضية الفرعية الثالثة:</u>** يوجد دور لطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha= 0.05$.

لدراسة الفرضية الفرعية الثالثة حسبت الباحثة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية)، ثم قارنت متوسط المحور مع القيمة المتوسطة (3) باستخدام اختبار ت ستيودنت (T-test) كما يبينه الجدول الآتي:

جدول (27) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الطرق المتبعة لاهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة

	N	Mean	Std. Deviation	Test Value = 3		
				t	df	Sig. (2-tailed)
الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصـول الثابتة وملاءمة المعلومات المحاسبية.	157	3.33	0.833	4.98	156	0.000
الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصـول الثابتة والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.	157	3.31	0.769	5.09	156	0.000
الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصـول الثابتة وجودة التقارير المالية.	157	3.32	0.717	5.62	156	0.000

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق:

- بالنسبة لدور الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في ملاءمة المعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصـغر من مسـتوى الدلالة الإحصـائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصـائية بين متوسـط إجابات أفراد العينة عن المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصـول الثابتة وملاءمة المعلومات المحاسـبية) والقيمة المتوسـطة (3)، كما أن متوسـط المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصـول الثابتة وملاءمة المعلومات المحاسـبية) بلغت (3.33) أكبر من القيمة المتوسـطة (3) ومن ثمّ يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة وملاءمة المعلومات المحاسبية، والنتيجة نقبل الفرضية الفرعية ، أي يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصـول الثابتة في ملاءمة المعلومات المحاسـبية عند مسـتوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.
- بالنسبة لدور الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة عن المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) بلغت (3.31) أكبر من القيمة المتوسطة (3)، ومن ثمّ يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، والنتيجة نقبل الفرضية

الفرعية، أي يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

- لذلك بالنسبة لدور الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (الطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة وجودة التقارير المالية) بلغت (3.32) أكبر من القيمة المتوسطة (3)، ويتبين مما سبق أن تطبيق الإدارة لطريقة القسط المتناقص باهتلاك الأصول الثابتة والتي تظهر أرقام ربحية أقل تسهم بتقديم تقارير تتصف بالجودة، وتفسر النتيجة حسب رأي الباحثة أن اتباع الإدارة لسياسات متحفظة يسهم بتقديم معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية، وهذا يتفق مع دراسة (سلطان،2016) والتي أجريت على عدد من الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المصرية، والتي أظهرت نتائجها ان اتباع مثل هذه السياسات محاسبية متحفظة يُسهم في إضفاء درجة من الثقة والمصداقية على المعلومات التي تقوم الشركات بنشرها، والنتيجة نقبل الفرضية الفرعية الثالثة، أي يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$، والنتيجة نقبل الفرضية الفرعية الثالثة، أي يوجد دور للطرق المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

ثم حسبت الباحثة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل وجودة التقارير المالية، ثم قارنت متوسط المحور مع القيمة المتوسطة (3) باستخدام اختبار ت ستيودنت (T_test) كما يبينه الجدول الآتي:

جدول (28) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة

	N	Mean	Std. Deviation	Test Value = 3		
				t	df	Sig. (2-tailed)
السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل وجودة التقارير المالية	157	3.15	0.422	4.607	156	0.001

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .001) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة عن محور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل وجودة التقارير المالية والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور (السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل وجودة التقارير المالية) أكبر من القيمة المتوسطة (3) ومن ثمّ يوجد دور للسياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل وجودة التقارير المالية، والنتيجة نقبل الفرضية الثانية أي يوجد دور ذو دلالة إحصائية بين السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل وجودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

4.2.3.3.الفرضية الثالثة: يوجد دور للإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) عند مستوى دلالة إحصائية α= 0.05.

لدراسة الفرضية الثالثة حسبت الباحثة المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية (ملاءمة المعلومات المحاسبية – التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية)، ثمّ قارنت متوسط المحور مع القيمة المتوسطة (3) باستخدام اختبار ت ستيودنت (T_test) كما يبينه الجدول الآتي:

جدول (29) نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحور الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية ونتائج اختبار ت ستيودنت لمقارنة المتوسط مع القيمة المتوسطة

	N	Mean	Std. Deviation	Test Value = 3		
				t	df	Sig. (2-tailed)
الإفصاح عن السياسات المحاسبية وملاءمة المعلومات المحاسبية.	157	4.02	0.593	21.61	156	0.000
الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.	157	3.87	0.580	18.70	156	0.000
الإفصاح عن السياسات المحاسبية وجودة التقارير المالية.	157	3.94	0.566	20.92	156	0.000

المصدر: إعداد الباحثة باستخدام مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول السابق:

- بالنسبة لدور الإفصاح عن السياسات المحاسبية في ملاءمة المعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية، ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة عن المحور الفرعي الإفصاح عن السياسات المحاسبية وملاءمة المعلومات المحاسبية والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (الإفصاح عن السياسات المحاسبية وملاءمة المعلومات المحاسبية) بلغت (4.02) أكبر من القيمة المتوسطة (3) ومن ثمّ يوجد دور للإفصاح عن السياسات المحاسبية وملاءمة المعلومات المحاسبية، والنتيجة نقبل الفرضية، أي يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن السياسات المحاسبية وملاءمة المعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.
- بالنسبة للإفصاح عن السياسات المحاسبية والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = .000) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة عن المحور الفرعي الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (الإفصاح عن السياسات المحاسبية والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية) بلغت (3.87) أكبر من القيمة المتوسطة (3)، ومن ثمّ يوجد دور للإفصاح عن السياسات المحاسبية في التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، والنتيجة نقبل الفرضية الفرعية ، أي يوجد دور ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن السياسات المحاسبية والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

بالنسبة للإفصاح عن السياسات المحاسبية ودوره في جودة التقارير المالية نجد أن قيمة المعنوية (Sig = 000.) أصغر من مستوى الدلالة الإحصائية ومن ثمّ يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات أفراد العينة على المحور الفرعي (دور الإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية) والقيمة المتوسطة (3)، كما أن متوسط المحور الفرعي (دور الإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية) بلغت (3.94) أكبر من القيمة المتوسطة (3)، وتشير النتائج إلى أهمية إفصاح الإدارة عن السياسات المحاسبية ليتعرف المستخدمين على الأسس التي ينبني عليها العرض بالقوائم المالية، وتأكيد على أن قيام الإدارة بذكر أسبابها ورغبتها في اعتماد أي سياسة محاسبية وتوضيح الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية يُسهم في تقديم تقارير عالية الجودة، وتتفق نتائج الدراسة مع دراسة (كبلان،2013) والتي أجريت على شركات المسجلة بسوق الأوراق المالية الليبي توصلت إلى وجود علاقة ما بين توفر مقومات الإفصاح وجودة التقارير المالية، بالإضافة إلى أن دراسة (Hope,2003)أشارت نتائجها أن الإفصاح عن السياسات المحاسبية يُسهم في توفير معلومات تُسهل مهمة التنبؤ التي يقوم بها المحللون الماليون، ولذلك نقبل الفرضية الفرعية الثالثة، أي يوجد دور للإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية عند مستوى دلالة إحصائية $\alpha = 0.05$.

3.3.النتائج والتوصيات:

3.3.1. النتائج:

بينت نتائج الدراسة بشكل عام أن هنالك توجه نحو اعتبار اختيار الإدارة لسياسات محاسبية متحفظة يُسهم بتقديم تقارير عالية الجودة، باعتبار أن اتباع سياسات محاسبية متحفظة يحد من المرونة المتاحة للإدارة وذلك لأنه كلما زادت المرونة كلما زادت فرص قيام الإدارة بممارسات انتهازية، ويمكن توضيح السبب الرئيسي لاختيار السياسات المحاسبية المتحفظة بدلاً من السياسات العدوانية باعتبار أن جزء كبير من الشركات المدرجة بسوق دمشق للأوراق المالية هي من قطاعات مالية (بنوك وشركات تأمين) والتي تعد أكثر توجهاً نحو اختيار السياسات المحاسبية المتحفظة مقارنة مع الشركات الخدمية والصناعية، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية بعد اختبار الفرضيات وفقاً لما يأتي:

1. تسهم السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في تقديم تقارير تتصف بالجودة، وتشير النتائج أيضاً نحو اعتبار تطبيق الإدارة لطريقة المتوسط المرجح في ظل انخفاض الأسعار والتي ستحقق صافي دخل منخفض مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، تسهم في تقديم معلومات ذات فائدة وتعبر بصدق عن الأحداث لمستخدمي التقارير المالية، أي أن تطبيق الإدارة لسياسات محاسبية متحفظة عند تقييم المخزون السلعي يُقدم معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية.
2. أن الطرق المتبعة من الإدارة لتكوين المخصصات (مثل مخصص ديون مشكوك في تحصيلها) لن تسهم في تقديم تقارير تتصف بالجودة، فاتجهت النتائج نحو اعتبار قيام الإدارة بتكوين مخصصات بقيم منخفضة لن يُسهم بتقديم معلومات ذات فائدة ومنفعة لمستخدمي التقارير المالية، ويُفسر ذلك بأن عدم اتباع الإدارة لسياسات متحفظة بتكوين المخصصات يزيد من المخاطر التي يتعرض لها المقرضين ويزيد من السلوك الانتهازي للإدارة.
3. تُسهم سياسة الاعتراف بالإيراد بتقديم تقارير مالية تتصف بالجودة، وأن تطبيق متطلبات الاعتراف بالإيراد وفق معيار الايراد من العقود مع العملاء IFRS15 قد أسهمت بتقديم معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية.
4. لا يوجد دور لطرق المتبعة من الإدارة لرسملة تكاليف الاقتراض في تقديم تقارير مالية تتصف بالجودة.

5. تسهم السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لاهتلاك الأصول الثابتة في تقديم تقارير تتصف بالجودة، وتشير النتائج نحو اعتبار اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص المتناقص باهتلاك الأصول الثابتة والتي تظهر أرقام ربحية أقل تسهم بتقديم تقارير معلومات أكثر ملاءمة وموثوقية.
6. يسهم الإفصاح عن السياسات المحاسبية وبيان الأسس التي ينبني عليها العرض بالقوائم المالية، وأسباب اختيار الإدارة لسياسات المحاسبية بشكل كبير في جودة التقارير المالية.

2.3.3.التوصيات:

1. ضرورة اتباع سياسات محاسبية متحفظة لحماية مصالح كافة الأطراف والثبات في اتباع السياسات المحاسبية وعدم تغييرها إلا إذا استجدت ظروف تستوجب هذا التغيير.
2. ضرورة تقيد المنشآت بمتطلبات الإفصاح المحاسبي المتعلق بالسياسات المحاسبية ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، وهو ما يوفر معلوماتٍ أفضل لمستخدمي التقارير المالية.
3. ضرورة التزام مدققي الحسابات بذل العناية اللازمة للتحقق من مدى دقة الأحكام المهنية من الإدارة، وممارسة درجة مرتفعة من الشك المهني حول السياسات المحاسبية المتبعة، والبحث عن أدلة قد تثبت استغلال الإدارة للمرونة المتاحة لها في اختيار السياسات المحاسبية، وبيانهم مدى القبول عن السياسات التي ابتعتها الإدارة أو أسلوب تطبيقها ومدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية.

4. ضمان تفعيل آليات حوكمة الشركات من تفعيل دور لجان التدقيق وتحقيق الاستقلالية للحد من سلطات الإدارة باعتبارها أداة من أدوات الحد من التلاعب بالقوائم المالية وتحسين جودة التقارير المالية.
5. التوسع في الدراسات لتشمل باقي الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في الشركات السورية والعمل على تحديد دوافع الإدارة في اختيار سياساتها المحاسبية.

المراجع

أ- **المراجع باللغة العربية**

- **الكتب:**

1. إسماعيل، إسماعيل، ميالة، بطرس، مرعي، عبد الرحمن،2013، " **المحاسبة المتوسطة**"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
2. الدهراوي، كمال الدين، 2007، "**المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية**"، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر.
3. الساعدي، حكيم، التميمي، عباس، 2015، "**إدارة الأرباح عوامها نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**"، الطبعة الأولى، جامعة بغداد، العراق.
4. الشيرازي، عباس، 1990،"**نظرية المحاسبة**"، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.
5. الصبان، محمد سمير، هلال، عبد الله، كامل، أحمد، 2010،"**المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق**"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
6. القاضي
7. ، حسين، حمدان، مأمون، المصري، تيسير، ويوسف، علي، 2017،"**نظرية المحاسبة**"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
8. القاضي، حسين، حمدان، مأمون، 2012، " **المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية.
9. العدي، إبراهيم، ميالة، بطرس، يوسف، علي، الحلبي، نبيل، 2012، "**مبادئ المحاسبة (2)**"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، سورية
10. جربوع، يوسف محمد، 2014، "**نظرية المحاسبة الفروض-المفاهيم-المبادئ-المعايير**"، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن.
11. حنان، رضوان حلوة، 2003، "**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن.
12. خنفر، مؤيد راضي، المطارنة، غسان، 2009، "**تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**"، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن.

13. شاهين، علي عبد الله، 2011. "**النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)**"، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين.
14. لطفي، أمين السيد، 2006، "**نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
15. مطر، محمد،2004، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والافصاح**"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.

➢ **الدوريات:**

1. إبراهيم، فريد محرم، 2014،" **دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية المسجلة ببورصة الأوراق المالية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص 481-551.
2. إبراهيم، محمد زيدان، 2006، " **السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الاعمال دراسة اختبارية**"، مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد18، ص ص 105-133.
3. أبو بكر، زمزم أحمد، 2011، " **أثر تطبيق السياسات المحاسبية المتحفظة على قرارات المستثمرين بسوق الأوراق المالية** "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ص83-99.
4. إسماعيل، عصام عبد المنعم، 2015، "**أثر حجم الشركة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 644-681.
5. الأرضي، محمد وداد، 2019،" **محددات تطبيق مكونات مبادرة الإفصاح في الشركات المساهمة المصرية دراسة اختبارية على الشركات مؤشر EGX50**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد الرابع، ص ص 1-61.
6. الإيباري، هشام فاروق مصطفى، 2011،" **أثر أتعاب المراجعة الخارجية على جودة أرباح منشآت الأعمال دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية**"، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، العدد الثاني، ص ص 89-154.

7. الباز، ماجد، 2017،" **العلاقة بين الإفصاح الاختياري وإدارة الأرباح في ضوء نظرية أصحاب المصالح: مؤشر مقترح للإفصاح الاختياري مع أدلة تطبيقية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد 21، العدد الرابع، ص ص 569-624.
8. الجرف، ياسر، 2017، "**أثر التطورات في معايير المحاسبة المصرية على مستوى إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 62-136.
9. الديسطي، محمد محمد عبد القادر، 2005، "**إطار مقترح لمحددات مساهمة لجان المراجعة في تحقيق جودة التقرير المالي دراسة تطبيقية**"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مصر، المجلد 29، العدد الأول، ص 41-74.
10. الخطيب، خالد، 2002، "**الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبي الدولي المحاسبي رقم 1**"، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، ص ص 143-183.
11. الزبدية، رامي، الذنبيات، علي عبد القادر،2012، "**أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الائتماني في البنوك التجارية الأردنية**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3، ص ص 465-494.
12. الزمر، عماد سعيد زكي، 2012، "**دراسة تطبيقية لأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص 1227-1282.
13. الزمر، عماد سعيد، 2009،" **دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي**"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد الأول، ص ص 1-41.
14. الشاهد، ريما محمود، 2018،"**أثر هيكل الملكية وخصائص الشركات على جودة الأرباح (دراسة اختبارية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية)**"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 14، العدد 3، ص ص 445-463.
15. الشرقاوي، أحمد، 2014،" **تفعيل دور مجلس الإدارة للحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة لتحقيق جودة التقارير المالية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجل د18، العدد الأول، ص ص 349-376.

16. الصايغ، عماد سعد، عبد المجيد، حميده محمد، 2015، "**قياس أثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرارات الاستثمارية للشركات المصرية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، مصر، المجلد الثالث، العدد الأول، ص ص 1-49.

17. الفضل، مؤيد محمد، 2006،" **محددات الإداري في اختيار السياسات المحاسبية في ضوء النظرية الإيجابية** "، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، المجلد 46، العدد الأول، ص ص 51-99.

18. القاضي، حسين،200، "منهج المحاسبة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 16، العدد الثاني، ص ص 1—22.

19. الوشاح، محمود عبد الفتاح، شاهين، لونا، 2017، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية دراسة تطبيقية في الجامعات الخاصة الأردنية"، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد 39، العدد الثاني، ص ص 1-34.

20. توفيق، محمد، قادوس، حمدي،1991،" **دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية**"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد72، ص ص 93-166.

21. جنيدي، محمد سعيد، 2004، " **أثر الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ المحاسبي وانعكاس ذلك على إدارة الأرباح – دراسة تحليلية**"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 55-95.

22. حامد، صفا محمود، 2004، " **إدارة الربحية ومعايير المحاسبة المصرية – دراسة تحليلية**"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، جامعة سوهاج، المجلد 18، العدد الأول، ص ص 1-54.

23. حسين، علاء علي، 2015،" **قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية دراسة تطبيقية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 19، العدد الأول ص ص237-313.

24. حماد، مصطفى أحمد، 2017، " **أثر استخدام الأنشطة الحقيقة لإدارة الأرباح على الأداء التشغيلي اللاحق للشركات المصرية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد21، العدد الأول، ص ص 9-62.

25. خليل، علي محمود، إبراهيم، منى، 2017،" **قياس أثر تطبيق معيار الايراد من العقود مع العملاء IFRS 15 على استدامة الأرباح المحاسبية –دليل من البيئة المصرية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مجلد 5، العدد الأول، ص ص 1-60.

26. خميس، حسن كامل، 2017." **اختبار تأثير تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على النسب المالية الرئيسية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة،كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، المجلد الخامس، العدد الثاني، ص ص 269-306.

27. دحدوح، حسين، حمادة، رشا، 2014،" **دور الإفصاح الاختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 30، العدد الثاني، ص ص 187-219.

28. دحدوح، حسين أحمد، 2008، "**دراسة تحليلية للمحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، ص ص 203-235.

29. رسلان، ماهر محمود، 1992، "**العوامل المؤثرة في بناء السياسات المحاسبية**"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 51-72.

30. ريشو، بديع الدين، 2013، **جودة التقارير المالية العوامل المؤثرة ووسائل القياس: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص 149-196.

31. زين الدين، سمية باسم،2012، "**أثر ممارسات إدارة الأرباح للأنشطة الحقيقية على التدفقات النقدية للمنشأة**"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد الثالث، العدد الأول، ص ص 149-174.

32. سالم، محمد، 1994. " **استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة بسلطنة عمان**"، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الرابع، ص ص 1-79.

33. سامي، مجدي محمد، 2009،" دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد 46، العدد الثاني، ص ص 1-42.

34. سعد الدين، إيمان، 2014، "**تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، المجلد الثاني، ص ص 299-342.

35. شتيوي، ايمن، 2009،" دراسة تطبيقية لتحليل تأثير العوامل الاقتصادية على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات المصرية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ص 1-53.

36. شلبي، عزة حلمي، 2011، "**مدخل مقترح للقياس الكمي لآليات الحوكمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال المصرية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ص 520-578.

37. صالح، رضا إبراهيم، 2010، "**العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الاعمال المصرية-دراسة نظرية تطبيقية** "، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 2-51

38. صالح، رضا إبراهيم، 2009،"**دور الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في ترشيد القرارات وتحسين جودة التقارير المالية**"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مجلد 31، العدد الثاني، ص ص 53-100.

39. صالح، رضا إبراهيم،2003، "**المدخل الإيجابي لتحليل محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية**"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، السعودية، العدد الثالث، ص ص 1-49.

40. عبد الحميد، ثناء السيد، 2012،" **تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية وأثرها على المعدين والمراجعين والمستثمرين**"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد الثالث، العدد الأول، ص ص 103-127.

41. عفيفي، هلال عبد الفتاح، 2017، " **أثر التحصين الإداري وإدارة الأرباح على مكافأة مجلس الإدارة دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية**"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مجلد39، العدد الأول، ص ص 339-442.

42. علي، فاتن محمد، 2011."**تقييم جودة المعايير المبنية في ضوء مدخل المبادئ وأثرها على أسعار الأسهم في جمهورية مصر العربية**"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، ص 109-155.

43. عوض، آمال محمد، 2011، "**تحليل العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية وظاهرة عدم تماثل المعلومات وأثرها على تكلفة رأس المال**"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مجلد 15، العدد الثاني، ص ص 1-49.

44. عوض، آمال محمد محمد، 2010، "**دراسة واختبار مدى تأثير التحفظ المحاسبي في معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص 91-145.

45. غنيمي، سامي محمد، 2017، "**دور المعايير المحاسبية المتوافقة في مواجهة التقديرات المحاسبية والمحاسبة الإبداعية في منظمات الأعمال-دراسة ميدانية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مجلد 5، العدد الأول، ص ص 61-106.

46. قابل، سامي عبد الرحمن، 1990، "**دراسة تحليلية كمية لآثار الضرائب ومكافأة الإدارة على الاختيار المحاسبي**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص 423-494.

47. قايد، متولي أحمد السيد، 2003، "**تحليل وقياس القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية غير المتوقعة في علاقتها مع عوائد الأسهم غير العادية في سوق الأوراق المالية الكويتية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص ص523-578.

48. كبلان، معتز عبد الحميد علي، 2013،" أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية المنشورة بسوق الأوراق المالية الليبي: دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص 1539-1577.

49. محمد، حسناء، 2018،" **أثر بدائل الإفصاح عن الدخل الشامل على القدرة التنبؤية والتفسيرية له وانعكاسها على دقة تنبؤات المحللين الماليين بأسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 23، العدد الرابع، ص ص 1-50.

50. مصطفى، محمد عبده، 2015، "**إمكانية تطبيق نظرية الوكالة على المنظمات العامة الحكومية في مصر**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، ص375-404.

51. مليجي، مجدي مليجي، 2016، "**دراسة الأثر التفاعلي لجودة الأرباح المحاسبية وآليات الحوكمة على احتمال تعرض الشركة لمخاطر الفشل المالي: أدلة عملية من البيئة المصرية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، مصر، المجلد الرابع، العدد الثاني، ص ص 1-52.

52. مليجي، مجدي مليجي، 2014، "**أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، المجلد الثاني، العدد 2، ص ص 1-50.

53. نصحي، أمير عاطف، 2015،" **نموذج محاسبي كمي لقياس أثر المعلومات المحاسبية المفصح عنها على تحديد قيمة مكافآت الإدارة**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ص 365-396.

54. نصر، عبد الوهاب، الصيرفي، أسماء احمد، 2015، "**أثر مستوى الالتزام الأخلاقي للمحاسبين الماليين على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، مصر، المجلد الثالث، العدد الثاني، ص ص 1-53.

55. هاشم، هبة، 2018، " **تقييم وتحليل معيار المحاسبة الدولي للتقارير المالية IFRS 15(الإيرادات من العقود مع العملاء) وأثره على مصداقية وجودة التقارير المالية**"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد 22، العدد الأول، ص ص 1-52.

56. يوسف، علي، 2012، "**أثر استقلالية مجلس الإدارة في ملاءمة معلومات الأرباح المحاسبية لقرارات المستثمرين في الأسواق المالية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد الثاني، ص ص 223-254.

57. يوسف، علي، 2012، "**أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية- دراسة تطبيقية**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد الأول، ص ص 235-264.

58. يونس، نجاة، 2019، "**تأثير الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر على إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على قطاع البنوك في بورصة الأوراق المالية المصرية**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص 169-214.

➢ **الأطروحات والرسائل:**

1. أبو ليلى، ماهر، 2006،"**دور النظرية الإيجابية في قرار اختيار السياسات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن.
2. أحمد، ولاء، 2019،" قياس جودة الإفصاح المحاسبي للأخبار الجيدة والسيئة بالتقارير المالية والإفصاحات الدورية المنشورة للشركات المتداولة بالبورصة المصرية وأثرها على قيمة المنشأة"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
3. الجارحي، هاني عبده، 2013، " **إطار مقترح لزيادة فعالية الإفصاح المحاسبي بهدف تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة السويس، مصر.
4. الحيارى، عمر يوسف، 2017، "**أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في تعزيز موثوقية التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان الدولي**"، كلية الأعمال، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
5. الرشيدي، عبد العزيز عوض، 2014، "**أثر جودة المعلومات المحاسبية على الأداء المالي للبنوك التجارية والإسلامية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن.
6. الرشيدي، ممدوح صادق،2001،" **الآثار الاقتصادية كمعيار للاختيار بين البدائل المحاسبية**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، مصر.
7. السويطي، موسى سلامة، 2006، "**تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن.
8. الشرقاوي، أحمد، 2019، "**قياس وتفسير العلاقة بين مستويات إدارة لأرباح ونوع تقرير مراقب الحسابات في إطار ضبط المخاطر**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.
9. العطاونة، هبة أحمد، 2005،"**السياسات المحاسبية بين الثبات والتغيير: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن.

10. المرسي، أحمد، 2009، "**إطار مقترح للنظرية الإيجابية في المحاسبة في بيئة الحوكمة دراسة نظرية تطبيقية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
11. المعصراوي، حماده السعيد، 2014،" **دراسة مقارنة لآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة طنطا، مصر.
12. امعرف، سعاد عياش، 2018، "**إطار مقترح لتوافق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مع القيم الثقافية المحاسبية وأثرها على جودة التقارير المالية**"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة المنصورة، مصر.
13. خالد، إبراهيم عبد الحي، 2011، "**دراسة العلاقة بين لجان المراجعة وجودة التقارير المالية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر.
14. زلط، علاء، 2009،" **دور حوكمة الشركات في رفع كفاءة الإفصاح المحاسبي بالتطبيق على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، مصر.
15. سلطان، محمد موسى، 2016، " العلاقة بين مدى الالتزام بتطبيق آليات حوكمة الشركات ومستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية – بالتطبيق على بيئة الاعمال المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر.
16. سميا، ربيع إبراهيم، 2018،" **أثر هيكل ملكية المنشأة في ملاءمة معلومات التقارير المالية لقرارات المستثمرين دراسة تحليلية في الشركات المساهمة العامة**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية.
17. علي، رامز أحمد يوسف، 2016،" **قياس أثر أساليب الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية على جودة التقارير المالية وتحسين قرارات المستثمرين في ضوء معايير المحاسبة بالتطبيق على شركات المساهمة المقيدة بالبورصة**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.
18. ضاهر، سامح سعيد،2017، "**قياس أثر فروق الضريبية على جودة الأرباح وانعكاساتها على عمليات التداول الداخلي وتكلفة رأس المال المملوك**"، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، مصر.
19. قاسم، زينب عبد الحفيظ أحمد، 2017، "**إطار مقترح للإفصاح عن المخاطر الائتمانية وانعكاسات ذلك على جودة التقارير المالية للبنوك دراسة تطبيقية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر.

20. محمد، سامي، 2001،"**الإفصاح المحاسبي عن الصكوك المالية الاسلامية وأثره على ترويجها**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر.

21. مصطفى، رانا محمود عبده، 2016،" **إطار مقترح للمحاسبة عن الأصول التشغيلية كمدخل لتحسين جودة التقارير المالية**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر.

22. موالدي، نور الدين نذير، 2018،" **أثر السياسات والتقديرات المحاسبية في ربحية المصارف الخاصة السورية (دراسة تحليلية)**"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، سورية.

23. يوسف، علي محمد ،2005، " **استخدام المدخل التطبيقي في الفكر المحاسبي المعاصر كإطار للتنظير المحاسبي**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، مصر.

➢ **المؤتمرات**

1. محمد، ليلى عبد الحميد، 2002، " **تنظيم السياسات المحاسبية على مستوى الوطن العربي وأثر ذلك على تنشيط بورصة الأوراق المالية**"، المؤتمر العلمي السنوي الثامن عشر –تطوير ملامح الاستثمار في الدول العربية في ظل التحديات المعاصرة، جامعة المنصورة، مصر.

ب- <u>المراجع باللغة الإنكليزية:</u>

➢ **Books**:

1. Gibson, C. H., (2009)," **Financial Reporting & Analysis: Using Financial Accounting Information",** Mason: South-western College Publishing.
2. Weygandt, J. J., Kieso, D. E., & Warfield, T. D., (2016)," **Intermediate Accounting"**, Binder Ready Version.

➢ **Journals and periodicals:**

1. Achim, A. M., & Chiş, A. O., (2014), "**Financial accounting quality and its defining characteristics"**, SEA: Practical Application of Science, Vol.2, No.3, PP. 93-98.
2. Anandarajan, A., & Hasan, I, (2010), "**Value relevance of earnings: Evidence from Middle Eastern and North African countries**", Advances in Accounting, 26(2), PP 270-279.
3. Astami, E. W., & Tower, G., (2006), "**Accounting-policy choice and firm characteristics in the Asia Pacific region: An international empirical test**

of Costly Contracting Theory", The International Journal of Accounting, Vol.41, No.1, PP. 1-21.

4. Barth, M. E., (2013), "**Global comparability in financial reporting: What, why, how, and when?**", China Journal of Accounting Studies, Vol. 1, No.1, PP. 2-12.
5. Barth, M. E., Beaver, W. H., & Landsman, W. R, (2001)," **The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view**", Journal of accounting and economics, 31(1-3), PP 77-104.
6. Francis, J., & Schipper, K., (1999)," Have financial statements lost their relevance?", Journal of accounting Research, 37(2), p 325.
7. Badertscher, B. A., Collins, D. W., & Lys, T. Z., (2012), **Discretionary accounting choices and the predictive ability of accruals with respect to future cash flows. Journal of accounting and economics**, Vol. 53, No.1-2, PP. 330-352.
8. Bagaeva, A., (2008)," **An examination of the effect of international investors on accounting information quality in Russia"**, Advances in Accounting, 24(2). Vol. 24, No.2, PP. 157-161.
9. Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S., (2009**), Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics**, working papers, pp 1-40.
10. Biddle, G. C., Hilary, G., & Verdi, R. S, (2009), **"How does financial reporting quality relate to investment efficiency?",** Journal of accounting and economics, Vol. 48, No.2-3, PP. 112-131.
11. Byard, D., Hossain, M., & Mitra, S., (2007), **"US oil companies' earnings management in response to hurricanes Katrina and Rita"**, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 26, No.6, PP. 733-748.
12. Chen, P. F., He, S., Ma, Z., & Stice, D., (2016),"**The information role of audit opinions in debt contracting**", Journal of Accounting and Economics, Vol. 61, No.1, PP. 121-141.
13. Christensen, J., (2010)," **Conceptual frameworks of accounting from an information perspective**", Accounting and Business Research, Vol. 40, No.3, PP. 287-299.
14. Collin, S. O. Y., Tagesson, T., Andersson, A., Cato, J., & Hansson, K., (2009), **"Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory and institutional theory as competitive or concurrent theories**, Critical perspectives on Accounting, Vol. 20, No.2, PP. 141-174.
15. Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C., (2010), "**Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences**", Journal of accounting and economics, 50(2-3), PP 344-401.

16. Dechow, P. M., & Schrand, C. M., (2004), "**Earnings quality**", The Research Foundation of CFA Institute, p5.
17. Enofe, A., Aronmwan, E., & Abadua, H., (2013), "**Audit committee report in corporate financial statements: Users' perception in Nigeria",** European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, Vol. 1, No.1, PP. 16-28.
18. Fields, T. D., Lys, T. Z., & Vincent, L., (2001), **"Empirical research on accounting choice"**, Journal of accounting and economics, 31(1-3). Vol.31, No.1-3, PP. 255-307.
19. Franz, D. R., HassabElnaby, H. R., & Lobo, G. J., (2014), "**Impact of proximity to debt covenant violation on earnings management**", Review of Accounting Studies, Vol.19, No.1, PP. 473-505.
20. Francis, J., & Schipper, K., (1999)," **Have financial statements lost their relevance?",** Journal of accounting Research, 37(2), PP 319-352.
21. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976), "**Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure**", Journal of financial economics, 3(4), 305-360.
22. Jonas, G. J., & Blanchet, J., (2000**),**" **Assessing quality of financial reporting"**, Accounting horizons, 14(3), PP 354-363.
23. Hamdan, A. M. M. (2011), "**Evaluation of the Conservatism Level in Kuwait Stock Exchange: By Using Basu Model**", Journal of Modern Accounting and Auditing, 7(4), 323-328.
24. Han, S. H., Kim, M., Lee, D. H., & Lee, S., (2014), **"Information asymmetry, corporate governance, and shareholder wealth: Evidence from unfaithful disclosures of Korean listed firms**", Asia-Pacific Journal of Financial Studies, Vol.43, No.5, PP. 690-720.
25. Healy, P. M., (1985), "**the effect of bonus schemes on accounting decisions**", Journal of accounting and economics, Vol.7, No.1-3, PP.85-107.
26. He, D., Yang, D. C., & Guan, L., (2010), **"Earnings management and the performance of seasoned private equity placements: Evidence from Japanese issuers**", Managerial Auditing Journal, Vol.25, No.6, PP. 569-590
27. Healy, P. M., & Wahlen, J. M., (1999), "**A Review of the earnings management literature and its implications for standard setting**", Accounting horizons, Vol.13, No.4, PP. 365-383.
28. Herath, S. K., & Albarqi, N., (2017), **"Financial Reporting Quality: A Literature Review**", International Journal of Business Management and Commerce, Vol.2, No.2, PP. 1-14.
29. Hope, O. K. (2003), "**Accounting policy disclosures and analysts' forecasts**", Contemporary Accounting Research, 20(2), 295-321.

30. Iatridis, G., (2010), "**International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information**", International Review of Financial Analysis, Vol.19, No.3, PP. 193-204.
31. Iatridis, G. E., (2011), "**Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism**", International Review of Financial Analysis, Vol.20, No.2, PP. 88-102.
32. Inoue, T., & Thomas, W. B., (1996), **"the choice of accounting policy in Japan"**, Journal of International Financial Management & Accounting, Vol.7, No.1, PP. 1-23.
33. Isa, M. A., (2014)," **Determinants of accounting choice of noncurrent assets at IFRS first adoption among Nigerian firms**", Procedia-Social and Behavioral Sciences, Vol.164, PP.378-383.
34. Kabir, H., (2005), "**Normative accounting theories**", working paper, Dhaka University Journal of Business Studies, PP. 2-30.
35. Kaya, C. T., & Turegun, N., (2017)," **Associations between Earnings Management Manipulation Types and Debt Contracts, Political Costs and Characteristics of Board of Directors**", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol.7, No.2, PP. 208-214.
36. Khalil, M., & Simon, J., (2014), "**Efficient contracting, earnings smoothing and managerial accounting discretion",** Journal of Applied Accounting Research, Vol.15, No.1, PP. 100-123.
37. Kim, Y., Li, S., Pan, C., & Zuo, L., (2013), "**The role of accounting conservatism in the equity market: Evidence from seasoned equity offerings"**, The Accounting Review, Vol.88, No.4, PP. 1327-1356.
38. Koo, D. S., Ramalingegowda, S., & Yu, Y., (2017), "**The effect of financial reporting quality on corporate dividend policy"**, Review of Accounting Studies, Vol.22 No.1, PP. 45-64.
39. Kothari, S. P., Shu, S., & Wysocki, P. D., (2009), **"Do managers withhold bad news?"**, Journal of Accounting research, Vol.47 No.1, PP. 241-276.
40. Li, Q., & Wang, T., (2010)," **Financial reporting quality and corporate investment efficiency: Chinese experience",** Nankai Business Review International, Vol.1, No.2, PP. 197-213.
41. Lin, Z., Jiang, Y., Tang, Q., & He, X., (2014), **"Does high-quality financial reporting mitigate the negative impact of global financial crises on firm performance? Evidence from the United Kingdom**", Australasian Accounting, Business and Finance Journal, Vol.8, No.5, PP. 20-44.
42. Lim, J., Lee, J., & Chang, J., (2015), " **Financial reporting quality of target companies and acquirer returns: evidence from Korea"**, International Journal of Accounting & Information Management, Vol.23, No.1, PP. 16-41.

43. Marquardt, C. A., & Wiedman, C. I., (2004), "**The effect of earnings management on the value relevance of accounting information",** Journal of Business Finance & Accounting, Vol.31, No.3-4, PP. 297-332.
44. Mbobo, M. E., & Ekpo, N. B., (2016), "**Operationalising the qualitative characteristics of financial reporting",** International Journal of Finance and Accounting, Vol.5, No.4, PP. 184-192.
45. Mohammadi, S. M., (2014), "**The relationship between financial reporting quality and investment efficiency in Tehran stock exchange",** International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, Vol.4, No.6, PP. 104-113.
46. Nurcholisah, K., (2016), "**The Effects of financial reporting quality on information asymmetry and its impacts on investment efficiency",** International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol.4, No.5, PP.838-850.
47. Oji, O., & Ofoegbu, G. N, (2017),"**Effect of Audit Committee Qualities on Financial Reporting of Listed Companies in Nigeria: A Perspective Study**", International Journal of Scientific and Research Publications, 7(10), PP. 278-290.
48. Setyorini, C. T., & Ishak, Z., (2012), "**corporate social and environmental disclosure: a positive accounting theory viewpoint**", International Journal of Business and Social Science, Vol.3, No.9, PP.152-164.
49. Shoorvarzy, M. R., & Tuz, M, (2011), "**A survey of the effect of management performance on Financial reporting quality: Evidence from Iran",** African Journal of Business Management, Vol.5, No.8, PP. 3390-3395.
50. So, S., & Smith, M., (2009), "**Value-relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the income statement: Evidence from Hong Kong"**, Accounting and Business Research, 39(2), PP 103-118.
51. Talebnia, G., Salehi, M., & Kangarluei, S. J, (2011), "**A study of the impact of collapse on financial reporting quality of listed companies: Some Iranian evidence** ", African Journal of Business Management, Vol.5, No.10, PP.3859-3865
52. Tang, Q., Chen, H., & Lin, Z. (2016), "**How to measure country-level financial reporting quality?",** Journal of Financial Reporting and Accounting, 14(2), p 3.
53. Tasios, S., & Bekiaris, M., (2012)," **Auditor's perceptions of financial reporting quality: the case of Greece"**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol.2, No.1, PP. 57-74.
54. Velury, U., & Jenkins, D. S., (2006), **"Institutional ownership and the quality of earnings**", Journal of Business Research, 59(9), p 1043-1051.

55. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L., (1990), "**Positive accounting theory: a ten-year perspective**", The Accounting review, Vol.65, No.1, PP. 131-156.

56. Waweru, N. M., Prot Ntui, P., & Mangena, M., (2011), "**Determinants of different accounting methods choice inTanzania: A positive accounting theory approach",** Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol.1, No.2, PP. 144-159.

57. Zeff, S. A., (1978), "**The rise of" economic consequences**", The journal of Accountancy, PP. 56-63.

- Standers

1. International Accounting Standards Board, (2008)," **Exposure Draft on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information**",London.
2. International Accounting Standards Board (2015). "Exposure Draft **Conceptual Framework for Financial Reporting"**, IFRS Foundation.
3. International Accounting Standards, NO.8, (2016)," Accounting policies, changes in Accounting Estimates and Errors ", version 1/1/2016
4. International Accounting Standards, NO.16, (2016),"Property, plant and Equipment", version 1/1/2016.
5. International Accounting Standards, NO.23, (2016), "Borrowing costs", version 1/1/2016.
6. International Financial Reporting Standard, NO.15, (2016)," Revenue from contracts with customers ", version 1/1/2018.

الملاحق

الملحق رقم (1) جداول (Krejcie & Morgan) لتحديد حجم العينة المدروسة

حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع	حجم العينة	حجم المجتمع
234	600	181	340	140	220	92	120	52	60	10	10
242	650	186	360	144	230	97	130	56	65	14	15
248	700	191	380	148	240	103	140	59	70	19	20
254	750	196	400	152	250	108	150	63	75	24	25
260	800	201	420	155	260	113	160	66	80	28	30
265	850	205	440	159	270	118	170	70	85	32	35
269	900	210	460	162	280	123	180	73	90	36	40
274	950	214	480	165	290	127	190	76	95	40	45
278	1000	217	500	169	300	132	200	80	100	44	50
285	1100	226	550	175	320	136	210	86	110	48	55

المصدر:

Krejcie & Morgan in their 1970 article "Determining Sample Size for Research Activities" (*Educational and Psychological Measurement*, #30, pp. 607-610).

الملحق (2) قائمة الاستقصاء

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

استبانة الدراسة

السادة المجيبون الكرام

تحية طيبة وبعد

إيماناً بأهمية البحث العلمي تُعدّ الباحثة بحثاً بعنوان **(دور السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية)**، وذلك استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة من كلية الاقتصاد جامعة دمشق.

ولغرض إكمال هذا البحث تأمل الباحثة من حضرتكم التكرم بالإجابة عن أسئلة الاستبانة المرفقة بدقة وعناية لأهمية إجاباتكم في نتائج البحث، علماً أن كل ما تدلون به من آراء ووجهات نظر أو أيّ معلومات سوف تكون في موضع السرية التامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

مع فائق الشكر والتقدير لحسن تعاونكم

الباحثة

شذى كشور

الجزء الأول: المعلومات العامة

يرجى التكرم بوضع إشارة (√) أمام البديل المناسب لكل عبارة من العبارات الآتية:

1. المؤهل العلمي:

☐ دكتوراه ☐ ماجستير ☐ دبلوم تأهيل تربوي ☐ إجازة جامعية.

2. التخصص الأكاديمي:

☐ محاسبة. ☐ علوم مالية ومصرفية. ☐ اقتصاد. ☐ إدارة أعمال.

3. الموقع الوظيفي:

☐ مدقق خارجي. ☐ مدقق داخلي. ☐ مدير مالي. ☐ محاسب عام.

☐ محلل مالي.

4. سنوات الخبرة:

☐ أقل من 3 سنوات. ☐ من 3-6 سنوات. ☐ من 6-9 سنوات.

☐ من 9-12 سنة. ☐ أكثر من 12 سنة.

الجزء الثاني: دور السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية

أسئلة هذا الجزء تهدف إلى معرفة آرائكم حول دور السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة في جودة التقارير المحاسبية. يرجى التكرم بالإجابة عن أسئلة هذا الجزء بدقة وشفافية وأمانة، وذلك بوضع إشارة (√) تحت الخيار الذي يعبر عن رأيكم:

		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق أبداً
أ-	**المحور الأول: دور سياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة المركز المالي في جودة التقارير المالية:**					
	أولاً: يرتبط هذا المحور بدور السياسات المحاسبية المتبعة من الإدارة لتقييم المخزون السلعي في جودة التقارير المالية:					
1	في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟					
2	في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟					
3	في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟					
4	في ظل ارتفاع الأسعار، هل اختيار الإدارة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً لتقييم المخزون السلعي، التي ستحقق صافي دخل أعلى مقارنة مع المتوسط المرجح، يُقدم معلومات تتصف بالحياد؟					
5	إذا انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي والتي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟					
6	إذا انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟					

7	إذا انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟					
8	إذا انخفضت الأسعار، فهل اختيار الإدارة لطريقة المتوسط المرجح لتقييم المخزون السلعي، التي تحقق صافي دخل منخفضاً مقارنة مع طريقة الوارد أولاً صادر أولاً، يُقدم معلومات تتصف بالحياد؟					
	ثانياً: يرتبط هذا المحور بدور طرق المتبعة من الإدارة بتكوين المخصصات في جودة التقارير المالية:					
1	هل عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟					
2	هل عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟					
3	هل عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟					
4	هل عدم كشف الإدارة عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، يُقدم معلومات تتصف بالحياد؟					
5	هل المغالاة في تكوين المخصصات تُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟					
6	هل المغالاة في تكوين المخصصات تُقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟					
7	هل المغالاة في تكوين المخصصات تُقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟					

8	هل المغالاة في تكوين المخصصات، تُقدم معلومات تتصف بالحياد؟					
ب	**المحور الثاني: دور السياسات المحاسبية المرتبطة بعناصر قائمة الدخل في جودة التقارير المالية:**					
	أولاً: يرتبط هذا المحور بدور سياسة الاعتراف بالإيراد في جودة التقارير المالية :					
1	وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟					
2	وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟					
3	وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يُقدم معلومات تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الاقتصادية التي قامت بها المنشأة؟					
4	وفق معيار الإيراد من عقود العملاء IFRS 15 هل استخدام الإدارة للأحكام الشخصية عند تقييم ما إذا كان سعر البيع مستقلاً (أي يمكن ملاحظة سعر السلعة أو الخدمة عند بيعها)، يقدم معلومات تتصف بالحياد؟					
	ثانياً: يرتبط هذا المحور بدور طرق المتبعة من الإدارة برسملة تكاليف الاقتراض في جودة التقارير المالية :					
1	هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟					
2	هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة يؤدي إلى معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟					
3	هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟					

4	هل عدم رسملة تكاليف الاقتراض الخاصة باقتناء الأصول الثابتة على الرغم من توافر شروط الرسملة، يؤدي إلى معلومات تتصف بالحياد؟					
	ثالثاً: يرتبط هذا المحور بدور سياسة اهتلاك الأصول الثابتة في جودة التقارير المالية :					
1	هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يُقدم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟					
2	هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يقدم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟					
3	هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل، يقدم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟					
4	هل اختيار الإدارة لطريقة القسط المتناقص في اهتلاك الأصول الثابتة، التي تجعل السنوات الأولى تتحمل عبء اهتلاك أكبر، ومن ثمّ إظهار أرقام ربحية أقل يؤدي إلى معلومات تتصف بالحياد؟					
ت	**المحور الثالث: يرتبد هذا المحور بدور الإفصاح عن السياسات المحاسبية في جودة التقارير المالية:**					
1	هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بخصوص الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟؟					
2	هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟					
3	هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟					

4	هل يساعد إفصاح الإدارة عن أسباب اختيار سياسة محاسبية دون غيرها ضمن المرفقات بتقديم معلومات تتصف بالحياد؟					
5	هل يساعد إلزام الإدارة بالإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات ذات قدرة تنبؤية تساعد المستخدم على اتخاذ قرارات بشأن الأحداث المتوقعة مستقبلاً؟					
6	هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات تساعد المستخدم في تأكيد توقعاته السابقة أو تعديلها؟					
7	هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات تعبر بصدق عن الأحداث والعمليات الاقتصادية؟					
8	هل يساعد إلزام الإدارة الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية بتقديم معلومات تتصف بالحياد؟					

الملحق رقم (3) أسماء المحكمين لاستبانة الدراسة

د. علي يوسف	الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد–جامعة دمشق.
د. سمر حبيب	الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة –كلية الاقتصاد–جامعة دمشق.
د. منذر عواد	الأستاذ المساعد في قسم الإحصاء ورئيس قسم الإحصاء –كلية الاقتصاد– جامعة دمشق

Abstract

This study aims to identify the accounting policies as they govern the preparation of the entity's financial statements and the important effects they have on the firm's business results and financial position, in addition to explaining the importance of disclosure of accounting policies and the basis on which the presentation in the financial statements is based.

And determine whether the accounting policies related to statement of financial position elements and income statement elements and followed by management have contributed to the relevance and reliability of the financial reporting information.

In order to achieve the objectives of the study and test hypotheses, after viewing the theoretical framework, the researcher conducted a study of the questionnaire, which dealt with a set of questions on the subject of the study that were distributed to a sample of employees of listed companies in Syria, been using the Statistical Package for Social Sciences, SPSS to reach results, Therefore, the study concludes the following: The conservative accounting policies selected by management contribute in the quality of financial reports, and the accounting policy adopted by the management to evaluate the inventory, the revenue recognition policy and the depreciation method of fixed assets contribute to the quality of financial reporting.

The disclosure of accounting policies and the reasons for the management's choice of accounting policies contributes to the quality of the financial reports.

While the methods used by management to create provisions and methods for capitalizing borrowing costs will not contributes in the quality of financial reports.

Damascus University

Faculty of Economics

Department of Accountancy

The Role of Accounting Policies in Financial Reports Quality

" A Field Study"

A Thesis Submitted to Obtain a Master Degree in Accounting

Prepared by:

Shaza Kachour

Supervised by:

Dr. Basel Asaad.

2021