

**العلاقة بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير (IFRS)
وجودة الأرباح المحاسبية بمنظمات الأعمال المقيدة
ببورصة الأوراق المالية المصرية**

د. محمد حسن الأشول

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة بورسعيد

مستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير (IFRS) وجودة الأرباح المحاسبية بمنظمات الأعمال المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية بالإعتماد على إستبيان تم توزيعه على عينة من مسؤولي القطاع المالي في 6 شركات مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية، ومجموعة من مسؤولي كبريات مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر ، ومجموعة من الأكاديميين (أساتذة الجامعة بكليات التجارة تخصص محاسبة ومراجعة) ، وتوصلت الدراسة إلى أن تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS يساهم في دعم وتعزيز تفسير وتحليل جودة الأرباح المحاسبية من خلال ما يوفره من معلومات شاملة لمتخذي القرارات، والحد من عدم تماثل المعلومات، والحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وإعطاء صورة جيدة للمتعاملين مع الشركة ، كما تشير النتائج العملية إلى أن قيمة مربع كاي هي (32.219) وهي اكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3)، والقيمة الإحتمالية أقل من (0.05)، وهذه النتيجة تعنى وجود تأثير للمتغير المستقل (أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS) على المتغير التابع (جودة الأرباح المحاسبية)، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها: ضرورة العمل على تطوير الإطار بصورة مستمرة إستجابة للتغيرات السريعة في بيئة الأعمال وطبيعة ما تتضمنه من تحديات ، بما يمكن من إيجاد نظرية فعلية حقيقية يترتب عليها تطوير معايير المحاسبة، وكذلك العمل على تنمية الوعي لدي كافة الأطراف المستفيدة بأهمية تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS ودوره في تحليل وتفسير جودة الأرباح المحاسبية.

المصطلحات الأساسية: تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية - معايير (IFRS) - جودة الأرباح المحاسبية

Abstract:

This study aimed at analysing the relationship between developing the conceptual framework of financial accounting in the light of IFRS standards and the quality of accounting profits in business organizations listed in the Egyptian Stock Exchange. A questionnaire is distributed to a sample of financial sector officials in 6 companies listed in the Egyptian Stock Exchange, a group of senior officials accounting and auditing offices in Egypt, and a group of academics (university professors in faculties of commerce, majoring in accounting and auditing). The study concluded that developing the conceptual framework of financial accounting in the light of IFRS standards contributes to supporting and enhancing the interpretation and analysis of the quality of accounting profits through the comprehensive information it provides to decision-makers, reducing information asymmetry, reducing profit management practices, and giving a good picture to those dealing with the company. The practical results also indicate that the value of the kai square is (32,219) which is greater than the tabular value of the kai square at the degree of freedom (3), and the potential value is lower than (.05). This result means that there is an effect of the independent variable (the most important modifications presented by the conceptual framework developed for financial accounting in light of IFRS standards) on the dependent variable (the quality of accounting profits). Furthermore, the study reached a set of recommendations. The most important of which were: the need to work on developing the conceptual framework continuously in response to rapid changes in the business environment and the nature of the challenges it contains, in order to find a real theory that will entail developing accounting standards, to work on developing awareness among all beneficiaries of the importance of developing the conceptual framework for financial accounting in light of IFRS standards. Finally, the recommendation emphasises on its role in analyzing and interpreting the quality of accounting profits.

Key words: Development of the conceptual framework of financial accounting - IFRS standards - The quality of accounting profits

أولاً: طبيعة ومشكلة البحث :

يعتبر الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية بما يتضمنه من أهداف ومبادئ ومفاهيم بمثابة الأساس التي تستعين به المؤسسات المهنية المنوطة بتنظيم مهنة المحاسبة وخاصة فيما يتعلق بإصدار المعايير المحاسبية، ومما لا شك فيه أن غياب أو قصور هذا الإطار ينتج عنه تأثير سلبي يتمثل في إصدار معايير معقدة وغامضة مما يحد من جودة الإفصاح المحاسبي.

ولقد شهد القرن الحالي مجموعة من الأحداث المالية المختلفة التي أدت إلى حدوث انهيارات لمجموعة من الشركات الكبرى في الدول المختلفة، الأمر الذي ترتب عليه زيادة شكوك مستخدمي التقارير المالية حول مصداقية تلك التقارير والإعتماد على نتائجها . وبعد تحليل سلاسل الأزمات المالية التي حدثت لكبرى الشركات العالمية تم التوصل إلى وجود بعض أوجه القصور في المعايير المحاسبية ، وبدأ العالم يحمل مهنة المحاسبة والمراجعة جزءاً كبيراً من المسؤولية والتي ترجع إلى إعتماد المعايير المحاسبية الأمريكية التي تطبقها الشركات على مدخل القواعد وإستخدامة في إدارة الأرباح والتلاعب بالتقارير المالية، وغياب دور المعايير في إظهار حقيقة الوضع المالي للشركات، ومن ثم إحتواء القوائم المالية على بيانات لا تتمتع بالمصداقية بهدف تعظيم الأرباح أو تخفيضها على حسب إتجاهات الإدارة ورغباتها .

وترتب على ذلك قيام كل من المؤسسات المهنية والهيئات الرقابية والباحثين والأكاديميين بالبحث عن محددات جودة الإفصاح المحاسبي وكيفية قياسه من أجل الحفاظ على دور المحاسبة المالية كمصدر رئيس للمعلومات بمنظمات الأعمال. وينطوي جودة الإفصاح المحاسبي بصفة عامة على تحقيق مجموعة من الأبعاد الأساسية لعل أهمها البعد المتعلق بجودة الأرباح المحاسبية ، لما له من تأثير كبير في الحكم على إستمرارية أرباح المنشآت وإعتماد تلك الأرباح على قواعد محاسبية متحفظة وخلوها من العناصر الخاصة أو غير المتكررة وبعدها عن الفرص الإنتهازية .

وبمراجعة الأدب المحاسبي في هذا الشأن وجد الباحث إهتمام بالغ من أطراف متعددة حول موضوع تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS حيث تم تناوله في دراسات عديدة كإنعكاس طبيعي لأهميته وإرتباطه بالعديد من القضايا المحاسبية الهامة ، كذلك رصد الباحث أن هناك إتجاه حديث لدراسة القضايا المتعلقة بجودة الأرباح المحاسبية وهذا ما دفع الباحث نحو بيان وتوضيح العلاقة بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية بمنظمات الأعمال المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية.

وبناء على ما سبق، يمكن طرح التساؤلات التالية:

١. ما هي طبيعة الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وأهدافه ومستوياته؟
٢. ما هي تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية؟
٣. ما هي أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS؟
٤. ما هي طبيعة جودة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها؟
٥. هل هناك تأثير للإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS على جودة الأرباح المحاسبية؟

ثانياً: أهمية البحث :

يكتسب هذا البحث أهمية علمية بكونه مساهماً في دعم الفكر المحاسبي من حيث التأكيد على ضرورة تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS بحيث يصبح قادر على سد نواحي القصور التي تشوب الأطر المحاسبية لكل من المجلس الأمريكي للمعايير المحاسبية والمجلس الدولي للمعايير المحاسبية. وتتمثل الأهمية العملية للبحث في أن تبني إطار مفاهيمي مطور وموحد للمحاسبة المالية سوف يساعد الإدارة بمنظمات الأعمال في الحد من ممارسة إدارة الأرباح وعمليات الغش المرتبطة بالتنبؤات مما يعد تدعيماً لتوفير أرباح محاسبية ذات جودة عالية.

ثالثاً: أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيس لهذا البحث في دراسة العلاقة التأثيرية بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية بمنظمات الأعمال، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيمه إلى الأهداف الفرعية التالية:

١. تحديد طبيعة الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وأهدافه ومستوياته.
٢. عرض تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية.
٣. رصد أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS.
٤. استعراض طبيعة جودة الأرباح المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها .
٥. توضيح إلى أي مدى يمكن أن يؤثر تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS في تقديم أرباح محاسبية ذات جودة عالية.
٦. التحقق الميداني من وجود العلاقة التأثيرية بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية وذلك اعتماداً على مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

خامساً : منهج البحث :

تعتمد الدراسة على إستخدام كل من المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي على النحو التالي :

تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي وذلك من خلال القيام بالاطلاع واستقراء الدراسات العلمية السابقة التي تناولت موضوع البحث، والاعتماد على المنهج التاريخي النقدي في عرض تلك الدراسات ، كما تم إستخدام المنهج الإستنباطي في إستنتاج فروض البحث ، تم إختبارها من خلال إجراء الدراسة الميدانية التي تمت بهدف التعرف على العلاقة التأثيرية بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية على مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

سادساً : فروض البحث :

الفرض الأول : "لا توجد فروق معنوية بين آراء الفئات المستقصي منهم حول أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية".

الفرض الثاني : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وجودة الأرباح المحاسبية".

الفرض الثالث : "لا يوجد تأثير جوهري بين أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية".

سابعاً : تنظيم البحث:

انطلاقاً من أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه والإجابة على تساؤلاته البحثية، فقد تم تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالي: يعرض القسم الثاني: طبيعة الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وأهدافه ومستوياته. بينما يناقش القسم الثالث: تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية . كما يتناول القسم الرابع: أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية ، ويحلل القسم الخامس: جودة الأرباح المحاسبية (المفهوم – الأهمية - أدوات القياس – العوامل المؤثرة) ، ويعرض القسم السادس: تأثير تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية على جودة الأرباح ، ويعرض القسم السابع: تصميم الدراسة الميدانية للعلاقة التأثيرية بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وجودة الأرباح المحاسبية على مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، أما القسم الثامن يتناول : النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

القسم الثاني (2) : طبيعة الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وأهدافه ومستوياته :

يمثل الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية أساس اتساق إصدار المعايير ، ويعد بمثابة الدستور الذي يمثل الركيزة لإصدار القوانين، حيث أن الإطار المفاهيمي وما يتضمنه من مفاهيم وأهداف ومبادئ يمثل الأساس لصياغة وإصدار المعايير المحاسبية، وبالتالي فكلما كان هناك اتساق في الإطار المفاهيمي ومكوناته، كلما نتج عنه معايير محاسبية متنسقة تحقق الغرض المنوط بها.

وعلى ذلك، فإن غياب الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ، ينتج عنه ارتفاع ذاتية المعايير من وجهة نظر معديها ، الأمر الذي يترتب عليه إصدار معايير غامضة ومعقدة لن يفهمها سوى القائمين بإعدادها، علاوة على صعوبة التواصل بين جهات إعداد المعايير ومستخدمي التقارير المالية.

وفي هذا السياق فقد أكدت دراسة كل من (Pelger, 2019 ; Mirza et al., 2019) على أن هناك مجموعة من الأهداف يجب أخذها في الاعتبار عند صياغة الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ، وتتمثل تلك الأهداف في الآتي :

2/1 أهداف الإطار المفاهيمي:

2/1/1 ضرورة صياغة المعايير المحاسبية على أساس المبادئ التي تتميز بالثبات. ولتحقيق ذلك الثبات لتلك المبادئ، والتوصل إلى مجموعة متكاملة ومتناسقة مع المعايير ، يجب الاستناد إلى مفاهيم واضحة ومحددة، ومن ثم يصاغ إطار مفاهيمي يتسم بالشمول والاتساق الداخلي ، الأمر الذي يترتب عليه إنتاج قوائم مالية على درجة عالية من الكفاءة والجودة .

2/1/2 العمل على أن يكون الإطار المفاهيمي دليل استرشادي يعتمد عليه كل من مجلس المعايير الدولي (IASB) والأمريكي (FASB) ، سواء في عملية وضع المعايير او في معالجة القضايا ذات الصلة بالتقارير المالية خاصة تلك المتعلقة بتحديد أفضلية أحد البدائل مقارنة بغيره.

2/1/3 الحد من تحيز الجهات الواضعة للمعايير وتقليل حدة الضغوط السياسية عليها، ومن ثم تأتي المعايير لتلبي احتياجات جميع الأطراف وليس فئة واحدة.

2/1/4 مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات الواردة بالقوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية.

2/1/5 زيادة فهم المستخدمين وثقتهم في التقارير المالية

2/1/6 المساعدة في تقليل التحيز الشخصي والضغوط السياسية على الأحكام المحاسبية.

2/1/7 تقليل تكاليف التحليل والجهد المبذول في علاج المشاكل المحاسبية.

كما أكدت دراسة كل من (Deb, 2019 ; كعموش ، 2019) على أن مستويات الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية تتمثل في الآتي :

2/2 مستويات الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية:

1- المستوى الأول: يختص بتحديد اهداف المحاسبة المالية: حيث تهتم المحاسبة المالية بقياس تأثير العمليات والأحداث المالية على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وتوصيل نتائج ذلك القياس إلى المستفيدين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة.

2- المستوى الثاني: يختص بتحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، والمفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية.

3- المستوى الثالث: يتضمن الإرشادات التطبيقية التي تستخدم لتطبيق المعايير: ويشتمل على ثلاثة أجزاء أساسية لوضع المعايير وهي الفروض المحاسبية ، والمبادئ المحاسبية ، والقيود التطبيقية.

ويري الباحث أن عدم وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية يزيد من اعتماد النظم المحاسبية على القواعد وليس المبادئ، التي يتمثل هدفها الأساسي في معالجة العمليات بواسطة قواعد محددة وتفصيلية ومرئية، وتعتمد فقط على قدرتها على إنتاج قوائم مالية تتصف بالثبات ومن ثم إمكانية المقارنة في حين أن وجود إطار مفاهيمي متكامل ينتج عنه نظم محاسبية قائمة على أساس المبادئ ويمكن استخدامها في تطوير المعايير.

القسم الثالث (3) : تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية :

نظراً لأهمية الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وما ينتج عنه من معايير تدعم وتساهم في رفع مستوى جودة القوائم والتقارير المالية والمعلومات الواردة بها، فإن أوجه القصور التي تشوبه تؤثر سلباً على درجة كفاءة المعايير المحاسبية التي تعد من خلاله ، الأمر الذي يترتب عليه انخفاض مستوى جودة التقارير المالية وتصبح المعلومات غير ذات قيمة بالنسبة لمستخدميها، مما يترتب عليه تعرض بعض المؤسسات، بل وحتى الدول للانهيانات والأزمات المالية .

وفي هذا السياق فقد أكدت دراسة كل من (Philiph et al., 2015 ; Barker et al., 2017) على أنه نظراً لوجود الكثير من أوجه القصور بالإطار المفاهيمي الحالي للمحاسبة المالية، بدأ الاتجاه نحو تطويره ، وكانت أهم أسباب التطوير تتمثل في الآتي :

- 3/1 عدم التوافق بين أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ومتطلبات الأطراف المستفيدة.
- 3/2 توافر العديد من نماذج القياس المحاسبي مع عدم وجود إطار موحد لكيفية تطبيق كل نموذج أو توقيت استخدامه.
- 3/3 عدم توافر إطار واضح ومحدد للإفصاح مما يحد من قابلية التقارير المالية للمقارنة.
- 3/4 عدم تماثل المعايير المحاسبية المطبقة سواء من قبل المجلس الأمريكي للمعايير المحاسبية أو المجلس الدولي للمعايير المحاسبية بسبب اختلاف معالجة بعض البنود من معيار لآخر، وكذلك وجود أكثر من معالجة محاسبية داخل المعيار الواحد مما يتيح للإدارة القدرة على التلاعب واختيار المعالجات المحاسبية التي تحقق أغراضها.
- 3/5 عدم قدرة الإطار المفاهيمي على التعامل مع العديد من القضايا المحاسبية المتعلقة بالإعتراف والقياس.
- 3/6 تعرض المؤسسات المهنية المنوطة بإصدار المعايير المحاسبية للضغوط السياسية مما يجعلها تتسم بالتحيز.
- 3/7 عدم كفاءة التقارير المالية نتيجة عدم قدرتها على توفير معلومات عن مستوى المخاطر المحيطة بالشركة وظروف عدم التأكد.

القسم الرابع (4) : أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية :

تناولت دراسة كل من (**Barker & Teixeira, 2018 ; Mourik & Asami, 2018 ; Alexander et al., 2017 ; Glover & Levine, 2019 ; كعموش ، 2019**) تطور الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالي وما له من آثار أساسية على مكونات النظرية التي يشكلها ذلك الإطار تمثلت في إدخال تعديلات جوهرية على الأهداف والمفاهيم ، والفروض والمبادئ ، مما انعكس بصورة هامة على الممارسات المحاسبية التي تشتق من ذلك البناء وما ينتج من معلومات محاسبية تتضمنها التقارير المالية ، وبإستقراء التطورات في الإطار المفاهيمي الدولي للمحاسبة المالية ، جاءت التعديلات التالية:

4/1 تم التركيز بشكل كبير على ربط مكونات وعناصر الإطار وما يقدمه من إرشادات بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملاءمة والتمثيل الصادق) موضعاً أن تلك الخصائص ستكون هي الأساس الذي يجب أخذه في الإعتبار سواء من قبل مجلس معايير المحاسبة عند الشروع في تطوير المعايير مستقبلاً ، أو من قبل معدي القوائم المالية التي يجب أن يأخذونها في الإعتبار عند الإختيار بين السياسات المحاسبية وطرق القياس التي تسمح بها المعايير. واختيار طرق القياس ، والعرض والإفصاح ، وبين خصائص الملاءمة والتمثيل الصادق . وبالتالي جعل الإطار تلك القواعد المحاسبية التي تترجمها المعايير إلى

ممارسات عملية تطبيقية مشتقة بصفة أساسية من تلك الخصائص النوعية للمعلومات كمرجعية أساسية والتي هي بدورها مشتقة من الهدف ، مع إلغاء عناصر الإطار التي تتعارض مع ذلك .

4/2 أشارت تعديلات الإطار إلى القيمة العادلة كأحد بدائل القياس المحاسبي وتم تعديل الكثير من المعايير التي تتطلب القياس بالقيمة العادلة ، بل وأصدر المعيار IFRS13 مجموعة من الأساليب والطرق لقياس القيمة العادلة .

4/3 إعادة إدراج مفهوم مساءلة الإدارة مرة أخرى إلى محددات الإطار ، مع التأكيد على أن هذا المفهوم يساهم في تخفيض عدم تماثل المعلومات ودعم الكفاءة الإقتصادية وتحسين تخصيص الموارد ، وذلك في ظل مدخل النظرية الإيجابية ونظرية الوكالة ، وهو ما يفرض على المجلس تطوير المعايير المحاسبية بما يحد من قدرة المنشأة على التلاعب ، ووضع ضوابط حقيقية للرقابة والمساءلة.

4/4 التأكيد على أن الإطار هو المرجعية الأساسية لتطوير المعايير وفي حالة أي خروج عن الإطار فإن المجلس سيشرح ذلك في المعيار وهذا النص لم يكن موجوداً على هذا النحو من قبل.

4/5 التأكيد على قضية نفعية المعلومات لغرض مساءلة الإدارة ، وهذا يعني إلى تبني الإطار لمشاكل الوكالة ، الأمر الذي يترتب عليه الحد من عدم تماثل المعلومات.

4/6 تبني التطوير المدخل الإقتصادي بهدف دعم الكفاءة الإقتصادية وتحقيق كفاءة السوق ، كما إشتمل هذا التطوير على تبني الحيادية كأحد مكونات الخصائص النوعية للمعلومات.

4/7 الإبقاء على مدخل الميزانية لقياس الأداء.

4/8 إعادة مفهوم الحيطة والحذر مرة أخرى إلى الإطار ، ولكن بمفهوم جديد يدعم الحيادية.

4/9 الإبقاء على مدخل منفعة المعلومات للقرار كهدف عام لإعداد التقارير المالية.

القسم الخامس (5) : جودة الأرباح المحاسبية (المفهوم – الأهمية – أدوات القياس – العوامل المؤثرة) :

تناولت دراسة كل من (Dechow et al.,2014 ; Micheal & Nahum . 2016) مفاهيم جودة الأرباح بمعاني مختلفة طبقاً لإختلاف مستخدمي القوائم المالية ، والهدف من هذا الإستخدام ، وطبقاً لإختلاف وجهة نظرهم فيما تحتويه الأرباح من خصائص تجعلها تتمتع بالجودة ، وقد تناولت تلك الدراسات أن شمول الأرباح المفصح عنها على بنود عادية يؤدي إلى إحداث خلل في مقدار ما تحتويه تلك الأرباح من جودة حتى ولو توافقت ذلك مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، حيث يرى واضعي المعايير والمشرعين والمراجعين بأن الأرباح تكون ذات جودة

عالية إذا ما تم الإفصاح عنها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، إلا أن الدائنين يعتبرون الأرباح ذات جودة عالية كلما تمتعت بقدرة أكبر على التحول إلى تدفقات نقدية .

وفي سياق متصل فقد ظهرت نظرية جودة الأرباح لأول مرة من خلال المحللين الماليين ووكلاء الأوراق المالية، وقد استدل على ذلك من خلال عدم تعبير الربح المفصح عنه عن ربحية الشركة، وتبين أن تحليل القوائم المالية للشركة تعتبر مهمة صعبة بسبب وجود نقاط ضعف متعددة في تقييم المعلومات المحاسبية، ومن ثم لا ينبغي أن يتم الاعتماد فقط على رقم الربح المعلن في تحديد قيمة الشركة. ولكن ينبغي النظر أيضاً إلى جودة الأرباح المفصح عنها، حيث أنه يقصد بجودة الأرباح نمو الأرباح المحتمل، والمبلغ المحتمل تحقيقه من الأرباح المستقبلية، بمعنى آخر، فإن قيمة الأسهم لا تعتمد فقط على ربحية السهم في نفس العام، بينما تعتمد أيضاً على التوقعات المستقبلية وربحية السنوات المستقبلية (Rezvani, 2018; غنام، 2017).

5/1 المفهوم :

تناولت دراسة (Ohlson & Feltham ,2016) مفهوم جودة الأرباح بأنها مدى تعبير الأرباح التي تعلنها الشركة بصدق وعدالة عن الأرباح الحقيقية للشركة، أو بعبارة أخرى فإن أرباح الشركة المنشورة تكون ذات وجود نقدي ملموس ، وتخلو من المبالغات أو الأرقام الإحتمالية ، فجودة الأرباح هي مدى قدرة الأرباح الحالية على تقديم صورة حقيقية عن واقع الشركة، وقدرتها على الاستمرار في المستقبل. وفي سياق ذلك فإن مفهوم جودة الأرباح يعتمد على خاصيتين لتحديد الجودة حيث تتمثل الخاصية الأولى في الربحية ودورها في إتخاذ القرارات ، بينما تتمثل الخاصية الثانية في علاقة جودة الأرباح المحاسبية بالربح الإقتصادي، أي أن جودة الأرباح هي تعبير صادق للربح المفصح عنه، كما أن جودة الأرباح توضح الفوائد من معلومات الأرباح لمتخذي القرار، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Samadiyan & Rezaei,2014).

وقد عرف كل من (Schroeder & Richard, 2017) جودة الأرباح بأنها درجة التقارب بين المفهوم المحاسبي والمفهوم الإقتصادي للدخل بالإعتماد على مفهوم المحافظة على رأس المال كمدخل لقياس الدخل ، وهو المدخل الذي يركز بصورة أساسية على التغير في صافي الأصول الناتجة على الأنشطة التشغيلية للوحدة الإقتصادية خلال الفترة المالية بإستثناء الإضافات على رأس المال (زيادة الإستثمارات) والتوزيعات المخصصة لحملة الأسهم ، وتتضمن وجهة النظر هذه بأن الوحدة لا تحقق أرباح ما لم تسترد التكاليف التي تكبدتها فضلاً عن المحافظة على حقوق مالكيها .

وفي سياق متصل فقد عرفت جودة الأرباح المحاسبية بأنها "مدى استمرارية تدفق الأرباح الحالية في الفترات المستقبلية ، وقدرة الأرباح الحالية على عكس الأداء الحالي والمستقبلي للشركة ، وتمثل الاستمرارية مدى قدرة الشركة في المحافظة على أرباحها في المدى الطويل ، أو قدرة الأرباح الحالية في إعطاء مؤشر جيد عن الأرباح المستقبلية ، وهذا ما اكدت عليه دراسة (جريح ، 2015) .

ويرى الباحث أن جودة الأرباح تتأني من خلال عدم وجود تلاعب بالأرقام المالية وعدم إستغلال المرونة المتاحة في الفكر المحاسبي لتحقيق مصالح معينة كما أنها تمثل مؤشر جيد لأداء الوحدة الإقتصادية ، هذا بالإضافة إلى أن جودة الأرباح تمكن من التنبؤ بالأرباح المحاسبية المستقبلية.

5/2 الأهمية:

أكدت دراسة كل من (Matar & Nour, 2017; Azmi, 2017; على ، 2016 ؛ سيد ، 2016) على أهمية جودة الأرباح المحاسبية وقد تناولت تلك الدراسات مجموعة من عناصر تلك الأهمية يمكن عرضها في الآتي :

5/2/1 تمثل جودة الأرباح أحد المؤشرات الهامة التي يترتب عليها زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية وتخفيض مخاطر تلك المعلومات في الوحدة الاقتصادية.

5/2/2 توجيه قرارات المستثمرين نحو الوحدة الاقتصادية الأكثر كفاءة وفاعلية في أسواق الأوراق المالية.

5/2/3 تمثل مصدراً هاماً في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية الحالي والمستقبلي والعمل على تحسين الأداء وتطويره .

5/2/4 تعمل جودة الأرباح المحاسبية على حماية مستخدمي التقارير المالية ضد ممارسات إدارة الأرباح.

5/2/5 تساهم جودة الأرباح المحاسبية في الحد من حالات الفشل المالي والانهيارات المالية.

5/2/6 تمثل جودة الأرباح المحاسبية مؤشر جيد لتقييم جودة معايير المحاسبة المطبقة في الوحدة الاقتصادية

، حيث توجد علاقة طردية بين جودة الأرباح ونوعية النظام المحاسبي ومدى الالتزام بالمعايير المحاسبية.

5/2/7 تساهم جودة الأرباح المحاسبية في دعم قرارات الدائنين والمقرضين لمعرفة مدى قدرة الوحدة

الاقتصادية على سداد إلتزاماتها ، وبالتالي استمرار علاقتهم بالوحدة الاقتصادية مستقبلاً.

5/2/8 تمثل جودة الأرباح جانباً هاماً لتقييم أداء المنشأة من قبل المستثمرين الحاليين والمرقبين ، والمحليلين

الماليين ، بما يساهم في توفير المعلومات المطلوبة لتقييم وترشيد وتطوير الأداء.

وبناء على ما سبق يرى الباحث أن جودة الأرباح تستمد أهميتها من خلال المساعدة في عملية اتخاذ

القرارات المالية والاستثمارية ، كما يتم استخدامها في تقييم الأداء للوحدة الاقتصادية ، وحماية مستخدمي

المعلومات المحاسبية من ممارسات إدارة الأرباح .

5/3 أدوات القياس :

هناك اختلاف بين واضعي المعايير المحاسبية والمستثمرين والدائنين في وجهة نظرهم حول مفهوم جودة الأرباح نظراً إلى أن هذه الجهات تنظر إلى جودة الأرباح طبقاً للهدف من استخدام القوائم المالية ، الأمر الذي يترتب عليه أن يكون هناك مقاييس مختلفة لتحديد جودة الأرباح ، وفي هذا الشأن فقد أشارت دراسة كل من (Bragen et ; Altamuro & Beatty, 2016; Bellovary et al,2015; غنام ، 2017 ، الراوجي ، 2017 ؛ إبراهيم ، 2015) إلى مجموعة من الأدوات تستخدم كمقاييس لجودة الأرباح المحاسبية ، كان أبرزها :

5/3/1 مقياس استمرارية الأرباح:

حيث استخدمت العديد من الدراسات استمرارية الأرباح كمقياس لجودتها ، وتشير الاستمرارية إلى مدى ارتباط الأرباح الحالية بالأرباح المستقبلية ، ويقصد بالاستمرارية بأنها درجة استمرارية الأرباح الحالية خلال الفترة المستقبلية التالية ، كذلك قدرة الأرباح المفصح عنها في التعبير عن الأداء الحقيقي للشركة ، والتنبؤ بالأرباح المستقبلية ، حيث أن جودة الأرباح تتمثل في استمرارية الأرباح وعدم تذبذبها.

5/3/2 مقياس القيمة الملائمة للأرباح:

حيث يتم قياس القيمة الملائمة للأرباح من خلال المؤشرات الإحصائية لكل من نموذج السعر ، ونموذج العائد ، ممثلة في قيمة معامل استجابة الأرباح لنموذج الانحدار ، وقيمة معامل التحديد ، حيث تمثل قيمة معامل استجابة الأرباح محدداً رئيسياً لجودة الأرباح ، فكلما ارتفعت قيمة هذا المعامل دل ذلك على أن التغيرات في الأرباح المحاسبية تؤدي إلى تغيرات أكبر في رد فعل المستثمرين على معرفتهم بالإشارات التي تتضمن أو تنقلها الأرباح المحاسبية ، كما أن قيمة معامل التحديد تمثل أيضاً محدداً مهماً لجودة الأرباح ، فارتفاع هذه القيمة يشير إلى قدرة الأرباح المحاسبية على تفسير التغيرات في أسعار الأسهم وعائداتها السوقية .

5/3/3 مقياس خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح:

ومن المقاييس التي تم استخدامها كذلك لقياس جودة الأرباح ، خلو الأرباح من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة الشركة والتي تعني أن الشركات تقوم بإدارة الربح بدافع المحافظة على المستوي المتوقع للأرباح ، إذ تمارس الاستحقاق بطريقة موجبة عند انخفاض الربح أو عند تحقيق خسائر منخفضة نسبياً ، وتمارس الاستحقاق بطريقة سالبة عندما تكون الأرباح عالية مقارنة بالسنوات السابقة ، ومن الدوافع التي تبرر ممارسة إدارة الربح رغبة الشركات في الحصول على زيادة في رأس المال ، إذ إن الشركات تقوم باستخدام الاستحقاق المحاسبي لزيادة الأرباح في السنوات التي يتم فيها زيادة رأس المال.

5/3/4 مقياس مقابلة الإيرادات والمصروفات:

حيث يعتبر توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات مقياساً لتحديد جودة الأرباح ، فالإدارة بما لديها من معرفة وإلمام بنشاطات الشركة تستطيع من خلال تطبيق البدائل المحاسبية توجيه الأرقام المالية نحو الاتجاه المرغوب إدارياً ، وأحياناً فإن هذا التوجيه قد يتجاوز الحد المقبول حتى يصل إلى مستويات غير مقبولة تقع في دائرة الغش والتضليل ، بل إن المرونة المتاحة في تطبيق بعض الأساليب المحاسبية قد تسهم في انهيار الشركة خاصة عندما يكون القصد هو تحريف الأرقام لمصلحة الشركة وكبار موظفيها .

5/4 العوامل المؤثرة:

بحثت العديد من الدراسات في العوامل المؤثرة على جودة الأرباح المحاسبية والتي تعمل على زيادة أو تخفيض تلك الجودة وكان أهم تلك الدراسات (Schipper & Vincent , 2015; Hassan, et al., 2017; Ronen & Yaari, 2018) وقد قامت تلك الدراسات بالتعرض لمجموعة من تلك العوامل يمكن عرضها في الآتي :

5/4/1 جودة المعايير المحاسبية: حيث أن تشدد المعايير من شأنها الحد من ممارسات الإدارة مما يزيد من جودة الأرباح ، كما أن اختلاف المعايير المحلية والدولية في إعداد التقارير المالية يمثل عاملاً مهماً في التأثير على جودة الأرباح لأن الشركات التي تتبع مبادئ المحاسبة الدولية لديها ممارسات أقل لتهديد الدخل وإدارة الأرباح.

5/4/2 تأثير لجنة المراجعة: حيث وجد أن هناك علاقة موجبة طردية بين عدد إجتماعات لجنة المراجعة وجودة تشكيلها وزيادة أعضائها من شأنه أن يُحسن من جودة الأرباح المحاسبية.

5/4/3 تركيبة وسيطرة حملة الأسهم: حيث تقل ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي لديها نسبة أعلى من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ، وهناك علاقة موجبة بين الأسهم المملوكة من أعضاء مجلس الإدارة وبين جودة الأرباح ، وبين تركيبة حملة الأسهم وجودة الأرباح ، وهو الأمر الذي يكون تأثيره سلبي عندما يكون للدولة سيطرة على النسبة الأكبر من أسهم الشركات وتخفض نسبة سيطرة حملة الأسهم لأقل من النصف مما يخفض من جودة الأرباح في هذه الشركات .

5/4/4 حجم الشركة : هناك اتفاق عام على وجود علاقة بين حجم الشركة وجودة الأرباح ، حيث تتمتع الشركات كبيرة الحجم بمزايا أكثر ووفورات في الحجم ، وبالتالي فالشركات كبيرة الحجم عادة تتميز بجودة الأرباح .

5/4/5 أداء الشركة : حيث أشارت أغلب الدراسات إلى أن الشركات التي تعمل بأداء ضعيف عادة تكون منخرطة في استخدام الأساليب المحاسبية لتحسين أرباحها وبالتالي تعد جودة أرباحها منخفضة .

5/4/6 تطبيق قواعد وأسس الحوكمة : حيث أن وجود قواعد فاعلة وأسس نحو تطبيق الحوكمة المؤسسية من شأنه أن يساهم في تحسين جودة الأرباح المحاسبية .

وفي ضوء ما تقدم يرى الباحث أن جودة الأرباح المحاسبية تعد مؤشراً للتعبير عن جودة التقارير المالية وأنه توجد مجموعة من المقاييس لقياس جودة تلك الأرباح حيث يتم فصل الدخل الناتج من التشغيل إلى جزأين الأول: النقدية والثاني: المستحقات. ومن ثم تكون الأرباح أكثر جودة إذا كانت النقدية تمثل الجزء الأكبر، كما أن جودة الأرباح يمكن تقييمها اعتماداً على استقرار الأرباح ، علاوة على أن هناك مجموعة من المحددات والأبعاد التي يكون لها تأثير مباشر على جودة تلك الأرباح .

القسم السادس (6) : تأثير تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية على جودة الأرباح :

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار الإطار المفاهيمي المعدل للتقارير المالية في 29 مارس 2018 وذلك بعد توجيه العديد من الإنتقادات للإطار المفاهيمي الصادر في 2010، والتي منها إفتقارها الى الوضوح وإستبعاد بعض المفاهيم السياسية والهامة بهدف تعزيز القيمة الملائمة للمعلومات ، وذلك طبقاً لما جاء بتقرير (IFRS,C, 2018) .

وكان السبب الرئيسي وراء قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتحديث الإطار المفاهيمي للتقارير المالية، هو حل مشاكل ومهام المحاسبة ، خاصة بعد أن أبدى المستثمرون حاجتهم إلى شفافية أعلى للمعلومات والمساءلة عن النتائج من أجل إجراء تقييم وتنبؤ أكثر دقة للمخاطر ، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Kvatashidze,2019) .

ويتضمن الإطار المفاهيمي المُحدّث للتقارير المالية القضايا التي لم تناقش في إصدار 2010 ، حيث يتضمن هذا التطور مجموعة من المستجدات ، وخاصة فيما يتعلق بالعديد من المشكلات التي تم تحديثها وتطويرها ، ولعل أهمها ما تم على إعداد وعرض القوائم المالية ، مداخل قياس الربح، نفعية المعلومات، التحفظ المحاسبى، المقابلة بين الإيرادات والمصروفات ، وقد تم الإستفادة من نتائج هذا التطوير لخدمة جميع الأطراف المستفيدة من التقارير المالية ، وخاصة فيما يتعلق بالحكم على جودة الأرباح المحاسبية .

وفي سياق متصل فقد أكدت دراسة (Mirza et al.,2019) على أن الإطار المفاهيمي للتقارير المالية لعام 2018 جاء ليؤكد على أن الأرباح على أساس الاستحقاق هي المعلومات المالية الأساسية لإتخاذ القرارات بسبب محاولة محاسبة الاستحقاق لتسجيل المعاملات المالية التي لها آثار نقدية للشركة في فترات حدوث المعاملات الفعلية ، هذه المعلومات تساعد المستثمرين في إتخاذ القرارات، وذلك من خلال توفير نظرة عامة عن القوة والضعف المالي للشركة ، كما أكدت دراسة (Mirza et al.,2018) على أهمية المعلومات المحاسبية ، وخاصة الأرباح، بإعتبارها أكثر المعلومات تفوقاً في إتخاذ القرارات، حيث أن

المعلومات من قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية مفيدة أيضاً في إتخاذ القرارات وذلك وفقاً للإطار المفاهيمي للتقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لعام 2010 ولعام 2018 ، ولذلك هدفت هذه الدراسة الى تطوير الإطار المفاهيمي للتقارير المالية لفهم أهمية القيمة المقارنة للمعلومات المحاسبية في الشركات المدرجة في بورصة ماليزيا .

وفي ذات الإطار فقد هدفت دراسة (Brian & Freini, 2019) إلى التحقق من أثر استخدام القيمة العادلة في التقارير المالية في قدرة الأرباح على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، والأرباح في المستقبل، لعينة من الشركات المصرفية القابضة ، وقد أجريت الدراسة على عينة من البنوك القابضة العاملة في شيكاغو بالولايات المتحدة الأمريكية ، وقد توصلت الدراسة إلى أن محاسبة القيمة العادلة تساعد في تحسين نوعية الأرباح والعمل على جودتها .

وإستكمالاً لما سبق فقد أكدت دراسة كل من (Al- Akra & Ali, 2018 ; Carmona & Marco, 2019 ; Liu et al., 2019) على أن التوسع في تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) سواءً بشكل إختياري أو إجباري يعمل على الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية وبالتالي زيادة كلاً من جودة الأرباح وجودة التقارير المالية ، حيث أنه على المستوى البحثي والنظري أظهرت النتائج وجود علاقة عكسية مع عدم تماثل المعلومات قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وعلاقة طردية بعد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وبالتالي إنخفاض ظاهرة عدم تماثل المعلومات وإرتفاع جودة الأرباح المحاسبية ، وفي ذات الشأن فقد أكدت دراسة (موسى ، 2018) على أن تحفظ الأرباح يعتبر أحد الخصائص المهمة المحددة لجودة الأرباح وقد إعتمدت الدراسات المحاسبية المعاصرة بشكل رئيسي على قياس تحفظ الأرباح المحاسبية وذلك وفق إطار طبيعة التوقيت الملائمة للاعتراف بالأخبار السارة والأخبار السيئة بين كل من الأرباح والعائدات السوقية للأسهم .

ويرى الباحث أن محددات وأبعاد مجموعة المفاهيم التي إشتمل عليها تطوير الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لعام 2018 قد ساهمت بشكل كبير في عدم تماثل المعلومات ودعمت نفعية المعلومات لجميع الأطراف المستفيدة ، الأمر الذي ترتب عليه أن أصبحت الأرباح المحاسبية لديها القدرة على الإستمرارية والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ، الأمر الذي يدعم جودتها وهذا ما سيجاول الباحث إثباته في الجزء التالي من البحث الذي يشتمل على التحقق الميداني من العلاقة التأثيرية بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية ، وذلك على مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

القسم السابع: الدراسة الميدانية

يتناول الباحث في هذا الجزء من الدراسة العناصر الأساسية للدراسة الميدانية، وتشمل تلك العناصر وصفاً تفصيلياً وممنهجاً لما يلي :

7/1 أهداف الدراسة الميدانية

7/2 تصميم الدراسة الميدانية

7/3 أقسام قائمة الإستقصاء

7/4 مجتمع وعينة الدراسة

7/5 الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

7/6 الخصائص السيكومترية لقائمة الإستقصاء

7/7 الإحصاءات الوصفية وإختبار التوزيع الطبيعي

7/8 الفروض الإحصائية للدراسة الميدانية

7/9 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

7/10 تحليل النتائج ومناقشة الفرضيات

وذلك على النحو التالي:

7/1 أهداف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى إستطلاع آراء المستقصى منهم حول العلاقة بين تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير (IFRS) وجودة الأرباح المحاسبية بمنظمات الأعمال المقيدة ببورصة الأوراق المصرية وذلك بالنسبة لمجموعة من مسئولو القطاع المالي في تلك الشركات، ومسئولي مجموعة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر، واخيراً مجموعة من الأكاديمين وأساتذة الجامعة المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، وذلك بغرض معرفة اثر تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي والتعديلات الجوهرية التي أدخلت عليه على جودة الأرباح المحاسبية في تلك الشركات.

7/2 تصميم الدراسة الميدانية

قام الباحث في هذا الجزء من الدراسة بإعداد إستمارة الإستقصاء والتي تشمل على أربعة أقسام باجمالى 48 سؤالاً لإستطلاع آراء المستقصى منهم وفقاً للفئات الثلاثة لبيان صحة الفروض البحثية للدراسة الميدانية وقد قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية للتأكد من الصدق والثبات لأسئلة الإستقصاء.

وقد إستخدم الباحث نظام الأسئلة المغلقة (الإستقصاء المغلق) وهى تحديد الإجابات فى بدائل مقررته حيث من مميزاتها أنها سهلة الترميز وأنها يمكن التعويل عليها أو الثقة فيها بصورة أكبر كون الإجابات محددة مع سهولة إدارة هذه الأسئلة وسهولة فهمها من قبل المستقصى منهم، وقد إستخدم مقياس ليكرت (Likert) الخماسى المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة مما يمكن من الحصول على بيانات متصلة ولضمان إحداث توزيع طبيعى للبيانات حتى تقبل تطبيق الأساليب الإحصائية عليها، ويوضح الجدول التالى الأوزان النسبية لمقياس ليكرت (Likert) الخماسى.

جدول رقم (1) الأوزان النسبية لمقياس ليكرت (Likert) الخماسى

الإجابة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	5	4	3	2	1

وقام الباحث بتحديد مجتمع وعينة الدراسة وتحديد الخصائص الديمغرافية للعينة، ثم ياتى بعدها مرحلة الإحصائيات التحليلية لإختبار الفروض باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعى (SPSS V24).

7/3 أقسام قائمة الإستقصاء الرئيسية:

إشتملت إستمارة الإستقصاء على أربعة أقسام وهى :

القسم الأول: أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية. وقد اشتمل على 14 فقرات.

القسم الثانى: تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية. وقد اشتمل على 10 فقرات.

القسم الثالث: تعديلات الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS. وقد اشتمل على 14 فقرات.

القسم الرابع: محددات وأبعاد جودة الأرباح المحاسبية. وقد اشتمل على 10 فقرات.

7/4 مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

وتشمل على التعريف بمجتمع الدراسة، وعينة الدراسة (الفئات المستقصي منهم) وتقدير حجمها كالتالي:

- مجتمع الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة الشركات المساهمة المدرجة بسوق الأوراق المالية (البورصة) المصرية مع إستبعاد شركات التأمين والبنوك وشركات الإتصالات وشركات التمويل نظراً لطبيعتها الخاصة، والجدول التالي يوضح مجتمع الدراسة كالتالي:

جدول رقم (2) مجتمع الدراسة الميدانية

م	الشركة	م	الشركة
1	شركة إيديتا للصناعات الغذائية	11	شركة الشرق الاوسط لصناعة الزجاج
2	شركة الإسماعلية للدواجن	12	شركة إيكون
3	شركة القاهرة للدواجن	13	شركة أوراسكوم للفنادق والتنمية
4	شركة عبور لاند للصناعات الغذائية	14	شركة مجموعة عامر القابضة
5	الشركة المالية والصناعات المصرية	15	شركة جروب بورتو القابضة
6	شركة كفر الزيات للمبيدات	16	شركة غبور أوتو
7	شركة أبوقير للأسمدة	17	شركة مستشفى كيلوباترا
8	شركة السويس للأكياس	18	شركة الخدمات الملاحية والبتروولية
9	شركة السويدى الكترىك	19	شركة المصرية لخدمات النقل
10	شركة لسيكو مصر		

- عينة الدراسة:

تم اختيار عينة الدراسة والفئات المستقصي منهم كالتالي :

- مجموعة من مسؤولي القطاع المالي في 6 شركات مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية.
- مجموعة من مسؤولي كبريات مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر.
- مجموعة من الأكاديميين (أساتذة الجامعة بكليات التجارة تخصص محاسبة ومراجعة).

- تقدير عينة الدراسة:

تم تقدير عينة الدراسة من خلال أسلوب السحب العشوائي الطبقي

$$n = Z_{\alpha/2} * P * Q / d^2$$

حيث أن:

n حجم العينة عندما يكون السحب عشوائى طبقى.

Z القيمة الجدولية تحت المنحنى الطبيعي، مع إفتراض أن مستوى المعنوية = 5% وبالتالي: Z

$$\alpha/2 = Z_{0.025} = 3.359$$

P عبارة عن النسبة في مجتمع الدراسة ولقد تم إستبدال المعلمة – النسبة في مجتمع الدراسة –

بالقيمة الإحصائية المحسوبة من خلال الدراسة الإستطلاعية، حيث تبين من نتائج الدراسة أن:

$$(P=74\%)$$

Q تمثل النسبة المكملة لمعلمة المجتمع حيث أن $Q=1-P$ وبالتالي نظراً لعدم توافر معلمة المجتمع

$$\text{فإن } Q = 1 - 0.74 = 0.26$$

d عبارة عن الخطأ المسموح به في المعاينة الإحصائية ولقد تم إفتراض الخطأ في حدود 5%.

وبتطبيق القانون السابق من خلال نتائج الدراسة الإستطلاعية توصل الباحث إلى أن حجم عينة الدراسة

في الحدود العليا لها = 260 مفردة تقريباً كما يلي :

$$n = 3.359 * 0.74 * 0.26 / (0.05)^2 = 258$$

- توزيع عينة الدراسة:

إستخدم الباحث أسلوب التخصيص Proportion Allocation وذلك حتى يتم توزيع عينة الدراسة

على فئات الدراسة السابقة، وتم توزيع 260 إستمارة إستقصاء طبقاً لحدود حجم العينة المقدره السابقة،

قسمت طبقاً للجدول التالي :

جدول رقم (3) توزيع عينة الدراسة

العدد	%	الفئة المشاركة
150	57.7	أ- مجموعة من مسئولى القطاع المالى فى ٦ شركات مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية
80	30.8	ب- مجموعة من مسئولى كبريات مكاتب المحاسبة والمراجعة فى مصر
30	11.5	ج- مجموعة من الأكاديميين (أساتذة الجامعة بكليات التجارة تخصص محاسبة ومراجعة)
260	100	الإجمالى

وتم توزيع الإستثمارات على فئات المستقصى منهم تبعاً للقانون :

N_i

$$\frac{N_i}{N} * n^* = n^*_i$$

N

وقد بلغت عدد الإستثمارات التي لم يتم الرد عليها 17 استثمارة إستقصاء، وبالتالي بلغت عدد الإستثمارات المستلمة (243 استثمارة) تشكل ما نسبته 93.46% من الإستثمارات الموزعة وهي نسبة مرتفعة، كما تم إستبعاد 19 استثمارة لعدم صلاحيتها (وجود أكثر من إجابة على السؤال – وجود أسئلة لم يتم الإجابة عليها) وبالتالي أصبح عدد الاستثمارات الصالحة للتحليل 224 استثمارة تشكل نسبة 92.18% من الإستثمارات المستلمة ونسبة 86.15% من نسبة الإستثمارات الموزعة وهي نسبة مناسبة للإعتماد عليها فى التحليل الإحصائى.

والجدول التالى يوضح حركة استثمارة الإستقصاء من الفئات المشاركة (المستقصى منهم)

جدول رقم (4) حركة استثمارات الإستقصاء من المشاركين

الإستثمارات الصالحة للتحليل		الإستثمارات المستلمة		الإستثمارات الموزعة	الفئة المشاركة
%	عدد	%	عدد		
88.7	126	94.6	142	150	مجموعة من مسئولى القطاع المالى فى 6 شركات مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية
97.4	75	96.2	77	80	مجموعة من مسئولى كبريات مكاتب المحاسبة والمراجعة فى مصر
95.8	23	80.0	24	30	مجموعة من الأكاديميين (أساتذة الجامعة بكليات التجارة تخصص محاسبة ومراجعة)
92.18	224	93.46	243	260	الإجمالى

7/5 الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

الجدول التالى يوضح الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة كما يلى :

جدول رقم (5) الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

المتغير	فئات	تكرار	النسبة %
الوظيفة	مسئولى القطاع المالى بالشركة	126	56.2
	محاسبين ومراجعين خارجيين	75	33.5
	أساتذة جامعيين	23	10.3
		224	100
المؤهل الدراسى	مؤهل عالى	69	30.8
	دبلوم دراسات عليا	66	29.5
	ماجستير	57	25.4

14.3	32	دكتوراه	
100	224		
26.8	60	اقل من 5 سنوات	الخبرة
37.1	83	من 5 - 10 سنوات	
20.5	46	من 10 - 15 سنة	
15.6	35	اكثر من 15 سنة	
100	224		

من الجدول السابق يتضح أن:

- بالنسبة للوظيفة: حصل مسئولو القطاع المالى على اعلى نسبة بلغت (56.2%) يليها وظيفة المحاسبين والمراجعين الخارجيين، واخيراً الأساتذة الجامعيين، وهذا يتناسب مع توزيع إستثمارات الاستقصاء.

- بالنسبة للمؤهل الدراسي: أن 30.8% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "عالي" و 29.5% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "دبلوم دراسات عليا"، و 25.4% من عينة الدراسة حاصلين على " ماجستير"، و 14.3% من حاملي "الدكتوراه". مما يؤكد على توافر الكفاءات العلمية في مفردات عينة الدراسة والتي تؤهلهم للإجابة بدقة وإدراك عالي على فقرات الاستقصاء .

- بالنسبة لسنوات الخبرة: تدل نتائج الجدول السابق عن مدى قدرة المستقصى منهم على فهم وإستيعاب موضوع البحث والخلفية العملية لهم والتي تؤهلهم لفهم وإستيعاب فقرات الإستقصاء، والإجابة عليها بدقة .

يتضح مما سبق أن نسبة عينة الدراسة كبيرة ومتخصصة فى مجال الدراسة ويمكن الإعتماد على النتائج المتمخضة من الدراسة الميدانية.

7/6 الخصائص السيكومترية لقائمة الإستقصاء

ويقصد بالخصائص السيكومترية " مجموعة مؤشرات تعبر عن إمكانية الثقة في نتائج الإختبار وإستقرار نتائجها وإتساقها (الصدق - الثبات)، وصدق أداة البحث - صدق المقياس - "دراسة مدى ملائمة قائمة الإستقصاء المستخدمة فى قياس الغرض المصممة من أجله أو الظاهرة التي يسعى الباحث

إلى معرفتها ومدى قدرة هذه الأداة على قياس وتوفير المعلومات المطلوبة"، بينما يقصد بثبات أداة البحث – ثبات المقياس - عادة أن يكون على درجة عالية من الدقة والإتقان والإتساق فيما يزودنا به من بيانات عن سلوك المفحوص، والإختبار التجريبي الثابت هو الذى يعطى نفس النتائج (تقريباً) إذا طبق على نفس الأشخاص في فرصتين مختلفتين، كما يعرف ثبات المقياس بأنه المدى الذى يصل إليه المقياس في إعطاء قراءات متقاربة عند كل مرة يتم إستخدامه فيها.

والجدول التالى يبين صدق وثبات الأقسام الأربعة التى تشملها قائمة الإستقصاء وفقاً لإختبار كرونباخ

– الفا Cronbach's - Alpha

جدول رقم (6) مقاييس الصدق والثبات لأقسام الإستقصاء المختلفة وفقاً لإختبار كرونباخ ألفا

الثبات* (%)	Cronbach's Alpha	N of Items	أقسام الإستبيان
86.66	.751	14	القسم الاول
83.30	.694	10	القسم الثانى
86.02	.740	14	القسم الثالث
84.67	.717	10	القسم الرابع
85.14	.725	48	إجمالى الفقرات

$$*الثبات = 100 * \sqrt{\text{Alpha}^2}$$

من الجدول السابق يتضح أن قيمة كل من معاملي الصدق والثبات لأقسام الإستبيان المختلفة (.725) (85.14%) على الترتيب وهى نسبة عالية مما يؤكد إمكانية الإعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية وإمكانية تطبيقها على مجتمع الدراسة.

7/7 الإحصاءات الوصفية وإختبار التوزيع الطبيعي

سيقوم الباحث في هذا الجزء من الدراسة إستعراض الإحصاءات الوصفية لأقسام الدراسة لمعرفة درجة الموثوقية في هذه الأقسام، وأيضاً لإختبار التوزيع الطبيعي وهو الذى سيحدد الأساليب الإحصائية الملائمة

في تحليل فروض الدراسة كما يلى:

- الإحصاءات الوصفية لأقسام الدراسة

سيتم في هذا الجزء التحليل الوصفي لأقسام الدراسة بإستخراج : مقاييس النزعة المركزية – ومقاييس التشتت - ومعامل الاختلاف والترتيب النسبي لأقسام الإستقصاء، والجدول التالي يبين مجموعة الإحصاءات الوصفية لأقسام الدراسة الأربعة .

جدول رقم (7) الإحصاءات الوصفية لأقسام الدراسة

الترتيب النسبي	معامل الإختلاف	الانحراف المعياري	الوسط	أقسام الإستبيان
	Variance	Std. Dev	Mean	
3	.758	.801	3.50	القسم الاول
1	.626	.791	4.16	القسم الثانى
4	.769	.877	4.11	القسم الثالث
2	.641	.800	4.07	القسم الرابع

* المصدر : مخرجات البرنامج الإحصائي.

من الجدول السابق يتضح أن

- القسم الثانى (تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) حصل على أعلى وسط بقيمة (4.16) يليه القسم الثالث (تعديلات الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS) بقيمة (4.11). بينما كان اقل قيمة للوسط بين أقسام الدراسة القسم الأول (أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) بقيمة (3.50).

- القسم الثالث (تعديلات الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية) حصل على أعلى إنحراف معيارى بقيمة (0.877)، وأعلى معامل اختلاف (0.769)، وبالتالي حصل على الترتيب النسبى الأخير، مما يعنى أن آراء المستقصى منهم بالنسبة لهذا القسم قد اختلفت وتباينت بنسبة أكبر من آرائهم في الأقسام الثلاثة الأخرى.

- القسم الثانى (تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) حصل على أقل إنحراف معيارى بقيمة (0.791)، وأقل معامل اختلاف (0.626)، وبالتالي حصل على الترتيب النسبى الأول ، مما يعنى أن

آراء المستقصى منهم بالنسبة لهذا القسم قد تشابهة لحد كبير ولم تتباين وتختلف بنفس نسبة إختلاف وتباين آرائهم في الأقسام الثلاثة الأخرى.

- إختبار إعتدالية التوزيع (التوزيع الطبيعي) Tests of Normality

وذلك لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي في هذه الحالة يتم استخدام الإختبارات المعلمية parametric tests في الدراسة، أو لا تتبع التوزيع الطبيعي وفي هذه الحالة يتم استخدام الإختبارات اللامعلمية Nonparametric Tests في الدراسة.

- إختبار كلموجراف – سميرنوف (Kolmogorov – Smirnov test) :

وتعتبر البيانات موزعة طبيعياً طبقاً لإختبار كلموجروف – سميرنوف إذا كانت معنوية الإختبار sig أكبر من 0.05، أما في حالة معنوية الإختبار sig أقل من 0.05 هذا يدل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

جدول رقم (8) Tests of Normality (Kolmogorov–Smirnov Z)

Sig	Z	أقسام الإستهيبان
.073	1.168	القسم الاول
.089	1.101	القسم الثانى
.067	1.270	القسم الثالث
.086	1.103	القسم الرابع

* المصدر : مخرجات البرنامج الإحصائي.

ويوضح الجدول السابق نتائج الإختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يؤكد صلاحية أقسام إستمارة الإستقصاء لإجراء التحليل الإحصائي عليها، وبالتالي يتم استخدام الإختبارات المعلمية parametric tests فى إختبار فروض الدراسة.

٧/٨ الفروض الإحصائية للدراسة الميدانية

الفرض الأول الصفري: " لا توجد فروق معنوية بين آراء الفئات المستقصى منهم حول أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية". H_0

الفرض الأول البديل: " توجد فروق معنوية بين آراء الفئات المستقصي منهم حول أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية".
 H_1

الفرض الثاني الصفرى: H_0 " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وجودة الأرباح المحاسبية".

الفرض الثاني البديل: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وجودة الأرباح المحاسبية".
 H_1

الفرض الثالث الصفرى: " لا يوجد تأثير جوهري بين أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية".
 H_0

الفرض الثالث البديل: " يوجد تأثير جوهري بين أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية".
 H_1

7/9 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

١- مقاييس الاعتمادية والصلاحية: لإختبار صلاحية نتائج أسئلة قائمة الإستقصاء ومدى ملائمتها لأهداف البحث.

٢- إختبار T الواحدة (One Sample-T test) للفرق بين متوسط العينة والمتوسط الحيادي لفقرات الإستبيان المختلفة وتقدير الوزن النسبي لعبارات الإستقصاء بهدف قياس درجة الإستجابة الإيجابية أو السلبية لعبارات الإستقصاء لدى فئات المستقصي منهم كالاتى:

أ- تكون الفقرة إيجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (t) المقدرة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98) وبمستوى معنوية (0.05)، والوزن النسبي أكبر من (%60).

ب- تكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة (t) المقدرة أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98) وبمستوى معنوية (0.05)، أقل من أقل (%60).

ج- تكون آراء العينة فى الفقرة محايدة إذا كانت (غير معنوية) مستوى المعنوية أكبر (0.05)، والوزن النسبي لها يقرب من القيمة (%60).

٣- تحليل الارتباط (Correlation) بإستخدام معامل الارتباط لبيرسون ، ومعامل الارتباط لسبيرمان، لمعرفة مدى الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

٤- إختبار مربع كاي Chi Squar لمعرفة مدى العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (إختبار الإستقلالية).

7/10 تحليل النتائج ومناقشة الفرضيات

بعد أن تحقق الباحث من الثقة بصحة قائمة الإستقصاء وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة وإختبار فرضياتها، فقد تناول الباحث فى هذا الجزء من الدراسة مناقشة نوعية البيانات التى تم الحصول عليها من خلال أداة البحث من أجل تحديد نوع الإختبارات الإحصائية اللازمة لتحليل فقرات الإستقصاء وإثبات فروض الدراسة، ومن ثم سيتعرض الباحث بعد ذلك لتحليل فقرات أقسام قائمة الإستقصاء ومناقشة الفروض من أجل إثباتها أو نفيها بإستخدام الحاسب الآلى عن طريق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS V24) من خلال الآتى:

- إختبار فرض الدراسة الأول

"لا توجد فروق معنوية بين آراء الفئات المستقصي منهم حول أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية"

لإختبار صحة هذا الفرض إستخدم الباحث إختبار T-Test ، ويمكن عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي الخاص بفرض العدم الاول من خلال الجدول التالى:

جدول رقم (9) نتائج إختبار t عند مستوى معنوية 0.05 لإختبار فرض الدراسة الأول

One – Simple Test						
Test Value = 0						
Q	T	Df	Sig.(2-tailed)	Mean difference	95% Confidence Interval Of the Difference	
					Lower	Upper
Q1	39.509	223	.000	3.500	3.33	3.67

Q2	50.779	223	.000	3.835	3.69	3.98
Q3	48.336	223	.000	3.817	3.66	3.97
Q4	48.568	223	.000	3.819	3.71	4.03
Q5	48.595	223	.000	3.821	3.65	3.96
Q6	66.209	223	.000	4.192	4.12	4.26
Q7	56.336	223	.000	4.134	4.05	4.22
Q8	48.336	223	.000	3.817	3.66	3.97
Q9	49.068	223	.000	3.828	3.71	4.03
Q10	49.595	223	.000	3.830	3.65	3.96
Q11	42.977	223	.000	3.482	3.32	3.64
Q12	44.200	223	.000	4.085	3.98	4.19
Q13	54.446	223	.000	4.127	3.93	4.23
Q14	44.254	223	.000	3.087	3.57	3.91

* قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة $\geq (0.05)$ ، ودرجات حرية (134) تساوى (1.98)

من الجدول السابق يتضح أن قيمة (t) المحسوبة تتراوح بين (39.509 - 66.209) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98)، وبمستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يدل على أن غالبية آراء الفئات المستقصى منهم تدرك أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ادراكاً جيداً وهو ما تم الدلالة عنه إحصائياً من خلال التحليل السابق.

وبناء عليه يتم رفض الفرض العدم الأول وقبول الفرض البديل الأول والذي ينص على " توجد فروق معنوية بين آراء الفئات المستقصى منهم حول أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية".

- اختبار فرض الدراسة الثانى

" لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وجودة الأرباح المحاسبية "

أ- إختبار T-test On – Simple Test

إختبار صحة هذا الفرض إستخدم الباحث إختبار T-Test ، ويمكن عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بفرض العدم الثاني من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (10) نتائج إختبار t عند مستوى معنوية 0.05 لإختبار فرض الدراسة الثاني

One – Simple Test						
Test Value = 0						
Q	T	Df	Sig.(2-tailed)	Mean difference	95% Confidence Interval Of the Difference	
					Lower	Upper
Q1	51.770	223	.000	3.978	3.83	4.13
Q2	48.336	223	.000	3.790	3.64	3.94
Q3	65.553	223	.000	4.032	4.04	4.26
Q4	68.405	223	.000	4.040	3.94	4.14
Q5	69.647	223	.000	4.085	3.98	4.19
Q6	65.553	223	.000	4.032	4.04	4.26
Q7	47.112	223	.000	3.741	3.58	3.90
Q8	71.403	223	.000	4.103	4.01	4.19
Q9	62.872	223	.000	3.899	3.70	3.90
Q10	60.861	223	.000	3.801	4.05	4.28

* قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة $\geq (0.05)$ ، ودرجات حرية (134) تساوى (1.98)

من الجدول السابق يتضح أن قيمة (t) المحسوبة تتراوح بين (47.112 - 71.403) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98)، وبمستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يدل على أن غالبية آراء الفئات

المستقصى منهم تدرك العلاقة بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وجودة الأرباح المحاسبية، وهو ما تم الدلالة عنه إحصائياً من خلال التحليل السابق.

ب- إختبار Correlation

إعتمد الباحث على معامل ارتباط بيرسون Pearson ، بالإضافة الى معامل ارتباط سبيرمان Spearman ، والجدول التالي يبين نتائج هذا الإختبار :

جدول رقم (11) علاقة الإرتباط لإختبار فرض الدراسة الثانى

	Correlation	جودة الأرباح المحاسبية
تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية	Pearson's R	.698
	Spearman Correlation	.701
	Approximate Significance	.000
	N	224

تشير النتائج المبينة فى الجدول السابق أن هناك علاقة إيجابية طردية قوية بين كل من (تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) كمتغير مستقل وبين (جودة الأرباح المحاسبية) كمتغير تابع، حيث بلغت قيمة الإرتباط لبيرسون (.698)، قيمة معامل ارتباط سبيرمان (.701)، والقيمة الإحتمالية أقل من (.05).

هذه النتيجة تعنى وجود علاقة (إرتباط قوية) بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وبين جودة الأرباح المحاسبية.

ج- إختبار Chi-Square Tests

للدلالة على وجود علاقة إحصائية بين المتغير المستقل والتابع في فرض الدراسة الثانى ، تم استخدام إختبار مربع كاي، والجدول التالي يبين نتائج هذا الإختبار:

جدول رقم (12) إختبار مربع كاي للفرض الثاني

	Chi-Square	جودة الأرباح المحاسبية
تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية	Pearson Chi-Square	74.472
	Asymptotic Significance	.000
	Df	3
	N	224

* قيمة مربع كاي الجدولية عند مستوى دلالة $\geq (0.05)$ ، ودرجات حرية (3) تساوى (7.81)

تشير نتائج الجدول السابق أن قيمة مربع كاي هي (74.472) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3)، والقيمة الإحتمالية أقل من (0.05).

هذه النتيجة تعنى وجود علاقة إحصائية بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وبين جودة الأرباح المحاسبية.

من نتائج الجداول (10 - 11 - 12) نجد ان هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وجودة الأرباح المحاسبية.

وطبقاً لما سبق ذكره نرفض الفرض الثاني الصفري ونقبل الفرض الثاني البديل والذي ينص على "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وجودة الأرباح المحاسبية".

- إختبار فرض الدراسة الثالث

" لا يوجد تأثير جوهري بين أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية "

أ- إختبار T-test On – Simple Test

لإختبار صحة هذا الفرض إستخدم الباحث إختبار T-Test ، ويمكن عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي الخاصة بفرض العدم الثالث من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (13) نتائج إختبار t عند مستوى معنوية 0.05 لإختبار فرض الدراسة الثالث

One – Simple Test						
Test Value = 0						
Q	t	Df	Sig.(2-tailed)	Mean difference	95% Confidence Interval Of the Difference	
					Lower	Upper
Q1	87.534	223	.000	4.112	4.02	4.20
Q2	73.392	223	.000	3.865	3.76	3.97
Q3	75.965	223	.000	4.156	4.05	4.26
Q4	64.558	223	.000	3.969	3.85	4.09
Q5	68.441	223	.000	3.951	3.84	4.06
Q6	78.462	223	.000	4.085	3.98	4.19
Q7	96.477	223	.000	4.106	4.02	4.19
Q8	84.351	223	.000	4.054	3.96	4.15
Q9	94.037	223	.000	4.045	3.96	4.13
Q10	77.424	223	.000	4.106	4.00	4.21
Q11	70.968	223	.000	3.991	3.88	4.10
Q12	89.748	223	.000	4.134	4.04	4.22
Q13	72.149	223	.000	4.040	3.93	4.15
Q14	57.606	223	.000	3.911	3.78	4.04

* قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة $\geq (0.05)$ ، ودرجات حرية (134) تساوى (1.98)

من الجدول السابق يتضح أن قيمة (t) المحسوبة تتراوح بين (57.606 - 96.477) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98)، وبمستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يدل على أن غالبية آراء الفئات المستقصى منهم تدرك تأثير أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS على جودة الأرباح المحاسبية، وهو ما تم الدلالة عنه إحصائياً من خلال التحليل السابق.

ب- إختبار Correlation

إعتمد الباحث على معامل ارتباط بيرسون Pearson، بالإضافة الى معامل ارتباط سبيرمان Spearman، والجدول التالي يبين نتائج هذا الإختبار :

جدول رقم (14) علاقة الإرتباط لإختبار فرض الدراسة الثالث

	Correlation	جودة الأرباح المحاسبية
أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS	Pearson's R	.707
	Spearman Correlation	.704
	Approximate Significance	.001
	N	224

تشير النتائج المبينة في الجدول السابق أن هناك علاقة إيجابية طردية قوية بين كل من (أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS) كمتغير مستقل وبين (جودة الأرباح المحاسبية) كمتغير تابع، حيث بلغت قيمة الإرتباط لبيرسون (.707)، قيمة معامل ارتباط سبيرمان (.704)، والقيمة الإحتمالية أقل من (0.05).

هذه النتيجة تعنى وجود علاقة (إرتباط قوية) بين أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية.

ج- إختبار Chi-Square Tests

للدلالة على وجود تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع في فرض الدراسة الثالث، تم استخدام إختبار مربع كاي، والجدول التالي يبين نتائج هذا الإختبار:

جدول رقم (15) إختبار مربع كاي للفرض الثالث

	Chi-Square	جودة الأرباح المحاسبية
تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS	Pearson Chi-Square	32.219
	Asymptotic Significance	.009
	Df	3
	N	224

* قيمة مربع كاي الجدولية عند مستوى دلالة $\geq (0.05)$ ، ودرجات حرية (3) تساوى (7.81)

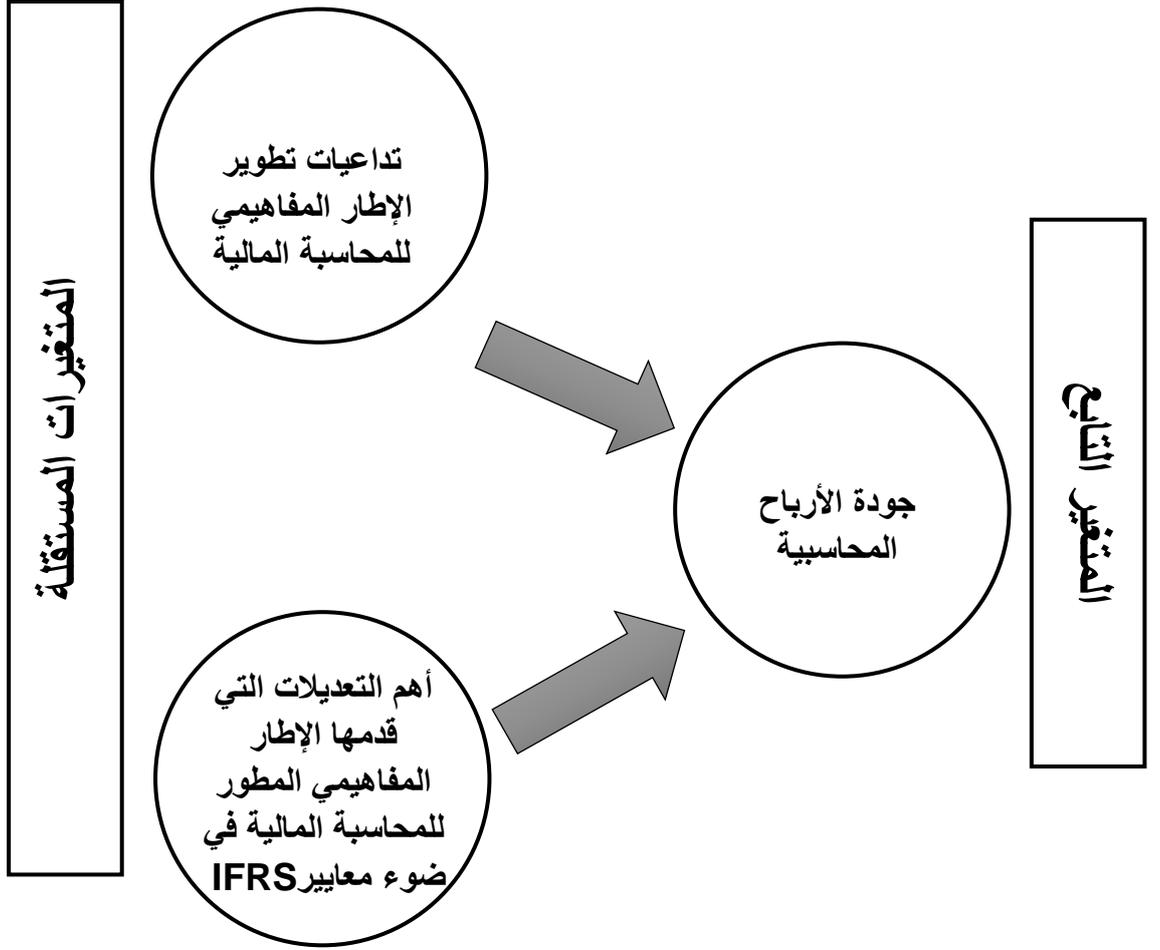
تشير نتائج الجدول السابق أن قيمة مربع كاي هي (32.219) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3)، والقيمة الإحتمالية أقل من (0.05).

هذه النتيجة تعنى وجود تأثير للمتغير المستقل (أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS) على المتغير التابع (جودة الأرباح المحاسبية).

من نتائج الجداول (13 - 14 - 15) نجد ان هناك تأثيراً ملموساً وجوهرياً لأهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS على جودة الأرباح المحاسبية .

وطبقاً لما سبق ذكره نرفض الفرض الثالث الصفري ونقبل الفرض الثالث البديل والذي ينص على "يوجد تأثير جوهري بين أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS وجودة الأرباح المحاسبية".

شكل رقم (١)
نموذج الدراسة



النتائج والتوصيات والتوجهات المستقبلية للبحث :

أ- النتائج النظرية والعملية :

النتائج النظرية :

تتمثل اهم نتائج الدراسة في الآتي :

1- يساهم تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS في دعم وتعزيز تفسير وتحليل جودة الأرباح المحاسبية من خلال ما يوفره من معلومات شاملة لمتخذي القرارات، والحد من عدم تماثل المعلومات، والحد من ممارسات إدارة الأرباح ، وإعطاء صورة جيدة للمتعاملين مع الشركة.

2- تتعدد الآثار الإيجابية المترتبة على التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية، ومن أهمها: تخفيض الاختلافات بين هذه التقارير في الدول المختلفة، وتدعيم قابلية المعلومات المالية لمقارنة، وتحسين قدرتها التفسيرية كمؤشر لإداء الشركة، وتخفيض تكلفتها وتحسين الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات، وزيادة جودة التقارير المالية، كما تعطي الإدارة فرصة كبيرة للوقوف على جودة الأرباح المحاسبية .

3- يعكس مفهوم جودة المعلومات المحاسبية ما تتمتع به هذه المعلومات من خصائص (أساسية أو معززة) ومدى مصداقيتها وقدرتها على تحقيق احتياجات مستخدميها، ويعتمد تحقيقها على: جودة المعايير المحاسبية المطبقة، ودوافع الإدارة، ومدى توافر منظمات مهنية قوية، وجودة عملية المراجعة، وكذلك جودة ممارسات الحوكمة .

النتائج العملية :

4- تشير النتائج المدونة بجدول رقم (9) إلى أن قيمة (t) المحسوبة تتراوح بين (39.509 - 66.209) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98)، وبمستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يدل على أن غالبية آراء الفئات المستقصى منهم تدرك أهداف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية ادراكاً جيداً .

5- تشير النتائج أيضاً المدونة بجدول رقم (10) إلى قيمة (t) المحسوبة تتراوح بين (47.112 - 71.403) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98)، وبمستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يدل على أن غالبية آراء الفئات المستقصى منهم تدرك العلاقة بين تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية وجودة الأرباح المحاسبية .

6- تشير النتائج المدونة بجدول رقم (11) إلى أن هناك علاقة إيجابية طردية قوية بين كل من (تداعيات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية) كمتغير مستقل وبين (جودة الأرباح المحاسبية) كمتغير تابع،

حيث بلغت قيمة الارتباط لبيرسون (0.698)، قيمة معامل ارتباط سبيرمان (0.701)، والقيمة الاحتمالية أقل من (0.05).

7- تشير النتائج المدونة بجدول رقم (13) إلى أن قيمة (t) المحسوبة تتراوح بين (57.606 - 96.477) وهي أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوى (1.98)، وبمستوى دلالة أقل من (0.05)، مما يدل على أن غالبية آراء الفئات المستقصى منهم تدرك تأثير أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS على جودة الأرباح المحاسبية .

8- تشير النتائج المدونة بجدول رقم (14) إلى أن هناك علاقة إيجابية طردية قوية بين كل من (أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS) كمتغير مستقل وبين (جودة الأرباح المحاسبية) كمتغير تابع، حيث بلغت قيمة الارتباط لبيرسون (0.707)، قيمة معامل ارتباط سبيرمان (0.704)، والقيمة الاحتمالية أقل من (0.05).

9- تشير النتائج المدونة بجدول رقم (15) إلى أن قيمة مربع كاي هي (32.219) وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3)، والقيمة الاحتمالية أقل من (0.05)، وهذه النتيجة تعنى وجود تأثير للمتغير المستقل (أهم التعديلات التي قدمها الإطار المفاهيمي المطور للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS) على المتغير التابع (جودة الأرباح المحاسبية).

ب- التوصيات :

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها فإنه يمكن التوصية بما يلي :

1- يوصي الباحث بالعمل على تطوير الإطار بصورة مستمرة إستجابة للتغيرات السريعة في بيئة الأعمال وطبيعة ما تتضمنه من تحديات ، بما يمكن من إيجاد نظرية فعلية حقيقية يترتب عليها تطوير معايير المحاسبة .

2- الاهتمام بإستكمال تهيئة البيئة المصرية والوقوف على مدي قدرة كافة القطاعات لكي تتمكن من الإدراك الكامل لتطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS من خلال الاستفادة بالتجارب الرائدة للدول التي اتخذت خطوات جادة في التوافق مع هذا التطوير.

3- العمل على تنمية الوعي لدي كافة الأطراف المستفيدة بأهمية تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS ودوره في تحليل وتفسير جودة الأرباح المحاسبية.

4- ضرورة وجود تدخل حكومي يدعم عملية تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS من خلال سن مجموعة من القوانين والتشريعات، مع توضيح المزايا التي يمكن أن تعود علي الشركات من هذا التطوير ومدى إنعكاسه على تقييم جودة الأرباح المحاسبية .

5- ضرورة التفاعل بين جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وأقسام المحاسبة في الجامعات المصرية ومكاتب المحاسبة والمراجعة في تصميم وتنفيذ برامج للتنمية المهنية في مجال تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS .

6- ضرورة اهتمام الشركات بالمستجدات في معايير التقارير المالية الدولية سواء المتعلقة بالقياس أو الإفصاح المحاسبي، وذلك بهدف تحسين جودة التقارير المالية وتخفيض عدم تماثل المعلومات مما يُعطي إشارة إيجابية للمستثمرين عن الأداء المالي وجودة الأرباح المحاسبية بالشركات .

ج- مجالات البحث المستقبلية

1- تحليل العلاقة بين مدخلي القواعد والمبادئ لمعايير المحاسبة المالية الصادرة عن (IASB- FASB) ومعيار التقرير المالي (IFRS) وأثرها على جودة عملية المراجعة .

2- أثر تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية في ضوء معايير IFRS على الأداء المالي والتشغيلي للشركات .

3- دراسات مسحية لإستكشاف آراء مستخدمي القوائم المالية بشأن تعقيدات التقارير المالية .

4- إختبار المحتوى المعلوماتي لمعلومات الدخل الشامل الآخر (نتيجة تطبيق مدخل الميزانية) مقابل معلومات الربح .

قائمة المراجع :

أولاً - قائمة المراجع العربية :

١. إبراهيم ، فريد محرم فريد ، (2015) ، دور جودة الأرباح في الحد من تعرض الشركة لمخاطر الفشل المالي ، (القاهرة : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص).
٢. الراوحي ، محمد محمد ، (2017) ، قياس أثر التباين في جودة الأرباح على تقدير علاوة المخاطرة لأسهم البنوك المدرجة بسوق الأوراق المالية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، مجلة الفكر المحاسبي ، العدد 2) .
٣. جريح ، طريق كاسم ، (2015) ، تأثير العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة الأرباح على أسعار الأسهم ، القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، المجلد 3 ، العدد 4 .
٤. سيد ، أيمن صابر على ، (2016) ، نموذج مقترح لقياس جودة الأرباح في شركات التأمين التعاوني بالمملكة العربية السعودية ، (القاهرة : جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد 4) .
٥. صالح ، دعاء محمد صادق ، (2015) ، تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية بهدف تحسين جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها في ظل متطلبات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر ، رسالة دكتوراه ، كلية تجارة - جامعة بني سويف .
٦. على ، صالح حامد محمد ، (2016) ، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية ، (الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة العلمية ، العدد 2) .
٧. غنام ، غريب جبر جبر ، (2017) ، تقييم أثر جودة المراجعة الداخلية على جودة الأرباح المحاسبية بينك التنمية الصناعية المصري (دراسة تحليلية) ، مجلة المحاسبة المصرية ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، العدد الثاني .
٨. كعموش ، شريف علي خميس. (2019) ، أثر تطوير الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الدولية على نظرية المحاسبة ، المؤتمر العلمي الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الحادي والعشرين.
٩. محيوبة ، شادى فؤاد أحمد ، (2019) ، " إصدار مفاهيم التقرير المالي (المعدل) " الإطار النظرى للمحاسبة " المعتمد من المجلس الدولى لمعايير المحاسبة (مارس 2018) وعلاقتها بالأحكام المهنية

وتطورها والوسائل التقنية لتطويرها فى إصدارات المعايير بالأونة الأخيرة " ، المؤتمر العلمى الثالث لقسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، تحديات وآفاق مهنة المحاسبة والمراجعة فى القرن الحادى والعشرين .

١٠ . موسى ، مهدية الهادي ، (2018) ، المحاسبة عن القيمة العادلة و أثرها على الأرباح المحاسبية /بالتطبيق على سوق الخرطوم للأوراق ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين،
سودان .

ثانياً – قائمة المراجع الأجنبية :

1. Al-Akra, M. and Ali, M. (2018): "The value relevance of corporate voluntary disclosure in the MiddleEast – The case of Jordan". Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 31 (5).
2. Alexander, D., Britton, A. and Jorissen, A. (2017). International Financial Reporting and Analysis. Chapter 8: Accounting Theory and Conceptual framework. Third Edition. Thomson Learning.
3. Altamuro, J., and Beatty, (2016) , A. Do Internal Control Reforms Improve Earnings Quality?. Working Paper, www.ssrn.com.
4. Azmi, R.A. (2017). Corporate Governance nforcement: Between Institutional Investors and Social Pressure. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=921273>.
5. Barker, R. and Teixeira, A. (2018) . Gaps in the IFRS Conceptual Framework. Accounting in Europe. 15 (2).
6. Barker, R., Penman, S., Linsmeier, T. J., and Cooper, S. (2017). Moving the conceptual framework forward: Accounting for uncertainty. Contemporary Accounting Research.
7. Bellovary J., Don E., and Michael D., (2015), Earnings Quality: It's Time to Measure and Report, the CPA Journal, November.
8. Bragen, D., M. liu and S. Tiras., (2014), The Influence of Independent and Effective Audit Committee on Earning Quality. Working Paper, State University of New York, Buffalo.

9. Brian and Freini, (2019), Fair value accounting and the predictive ability of earnings: evidence from the banking industry.
10. Carmona, S., and T. Marco, (2019), "On the global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic and Implications of the principles – Based System", Journal of Accounting and public Policy, Vol. 27, No. 6, available at: www.ssrn.com .
11. Deb, R. (2019). Accounting theory coherence revisited. Management and Labour Studies. 44(1) .
12. Dechow, P., Ge, W., and Schrand, C. (2014), "Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their Consequences" Journal of Accounting & Economics, Vol.50 .
13. Glover, J. and Levine, C. B. (2019) . Information Asymmetries about Measurement Quality. Contemporary Accounting Research. Mar, 36(1).
14. Gornik-Tomaszewski and Choi, Y. C. (2018). The Conceptual Framework: Past, Present, and Future. Review of Business, 38(1).
15. Hassan Zadeh, Rasool Baradaran and Nahandi, Younes, (2017) , (Studing the effect of management ability on profit Quality in stock Exchange in Iran) Life Science Journal Vol.10, No.3.
16. IFRS, C. (2018). Conceptual framework for financial reporting. IFRS Foundation .
17. Krishnan, G.V, and Parsons, L.M, (2015), "Getting to the bottom line: an exploration of gender and earnings quality" Journal of Business Ethics, Vol.78 .
18. Kvatashidze, N. (2019). Impact of Changes of the Conceptual Framework for Financial Reporting on the Indicators of the Financial Statement. International Journal of Economics and Management Engineering, 13(9) .

- 19.Liu, C., L. Yao, N. Hu, and L. Liu, **(2019)**, "The Impact of IFRS on Accounting Quality in a regulated Market: An Empirical study of China" *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol.26, No.4 .
- 20.Matar, M., and Nour, A. **(2017)**. The compliance of Jordanian shareholding companies with the principles of corporate governance: An analytical comparative study between the banking and the industrial sectors. *Jordan Journal of Business Administration*, 3(1).
- 21.Micheal, and Melumad Nahum , **(2016)** ,(Earnings, Quality and Smoothing) current draft: September.
- 22.Mirza, A., Malek, M., and Abdul Hamid, M. A. **(2019)**. Value Relevance of Earnings and Book Value of Equity: Evidence from Malaysia. *Global Business Management Review*, 10(2) .
- 23.Mirza, A., Malek, M., and Hamid, M. A. A. **(2018)**. Value Relevance of Accounting Information in Malaysian Listed Firms: Family and Government Ownership Concentration's Perspective. *Paradigms*, 12(2).
- 24.Mourik, C. V. and Asami, Y. K. **(2018)** . Articulation, profit or loss and OCI in the IASB conceptual framework: Different shades of clean (or dirty) surplus. *Accounting In Europe*. 15(2).
- 25.Ohlon, J. and Feltham, J. **(2016)**. Valuation and clean surplus accounting for operating and financial activities. *Contemporary Accounting Research*, 11(2) .
- 26.Pelger, C. **(2019)**. The Return of Stewardship, Reliability and Prudence—A Commentary on the IASB’s New Conceptual Framework. *Accounting in Europe* .
- 27.Philiph Brown, John Preiato and Ann Tarca. **(2015)**. "Measuring Country Differences in Enforcement of Accounting Standards:An Audit and Enforcement Proxy".*Journal of Business&Accounting*, (41)(1)&(2) .

28. Rezvani, A., (2018), "Comparison The Relationship between Stock price and Earning quality in firms life Cycle Stages", life science journal, Vol. 10, Issue 15.
29. Ronen, J. C. and Yaari, V., (2018), "Earnings Management" Ebook [online], available at: <http://www.springerlink.com/content/978-0-387-25769-3>.
30. Samadiyan, B., and Rezaei, F. (2014). Investigating the relationship between stock prices and earnings quality using Leuz Parton-Simko and Penman models in firm's life cycle stages. Journal of Basic and Applied Scientific Research, Vol. 2, Issue 3.
31. Schipper, Kathrine and Vincent, Linda, (2015)., (Earnings Quality) accounting Horizons, 17, ABI/ INFORM Global .
32. Schroeder and Richar, (2017) " Financial Accounting Theory and Analysis", John Wiley and Sons, 9th ed.