

دراسة تحليلية للعلاقة بين الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB
وجودة التقارير المالية مع دراسة تطبيقية
(بحث مقبول للنشر كجزء من متطلبات الحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في
المحاسبة)

إعداد

عمر محمد عبد الرحيم أحمد أبوزيد
باحث دكتوراه - كلية التجارة - جامعة السويس
مدرس مساعد بقسم المحاسبة
المعهد العالي للتسويق والتجارة
ونظم المعلومات بالتجمع الأول

الدكتور
مها عبد الفتاح عبد الوهاب
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة السويس

الأستاذ الدكتور
منى حسن أبو المعاطي
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة - جامعة السويس

مجلة البحوث الإدارية والمالية والكمية
كلية التجارة - جامعة السويس
المجلد الرابع - العدد الرابع
ديسمبر 2024

رابط المجلة: <https://safq.journals.ekb.eg/>

دراسة تحليلية للعلاقة بين الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB وجودة التقارير المالية مع دراسة تطبيقية

An Analytical study on the relationship between the Common Intellectual Framework of FASB / IASB and the quality of financial reports with an applied Study

ملخص البحث

استهدف البحث تحليل لعلاقة بين الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB وجودة التقارير المالية، وقد ناقش البحث أنواع المعايير المحاسبية من حيث متطلباته وخصائصه وتطبيقاته المحاسبية والذي بالضرورة يؤثر بشكل مباشر على المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية المعدة في ضوءه، ومن ثم التأثير والحكم على جودة هذه التقارير، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث على ما ورد في الأدب المحاسبي والكتب والدوريات والمجلات العلمية والعربية والأجنبية التي تناولت موضوع البحث أو تناولت بعض جوانبه المتعلقة بموضوع البحث، كما اعتمد الباحث أيضا على دراسة تطبيقية على عينة مكونة من 64 شركة متاحة في تلك الفترة الزمنية (2016 - 2023) وهو ما أسفر عن تسجيل عدد 512 مشاهدة (64 شركة × 8 سنوات)، باستبعاد عدد 21 مشاهدة ذات قيم مفقودة، وعدد 18 مشاهدة ذات قيم شاذة ومتطرفة، حيث تصبح العينة النهائية للدراسة 473 مشاهدة، وقد توصل البحث إلى نتائج من أهمها قبول الفرض البديل حيث يوجد تأثير طردي ذو دلالة إحصائية للإطار الفكري المشترك لـ FASB / IASB وجودة التقرير المالي.

الكلمات المفتاحية: الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB، جودة التقارير المالية.

Abstract:

The research aimed to analyze the relationship between the common intellectual framework between the FASB / IASB and the quality of financial reports. The research discussed the types of accounting standards in terms of their requirements, characteristics and accounting applications, which necessarily directly affects the information contained in the financial statements and reports prepared in light of it and then influence and judge the quality of these reports. In order to achieve this objective, the researcher relied on what was reported in accounting literature, books, periodicals, and scientific, Arab and foreign journals that dealt with the research topic or dealt with some of its aspects related to the research topic. The researcher also relied on an applied study on a sample of 64 companies available in that time period (2016 - 2023), which resulted in recording 512 observations (64 companies x 8 years), excluding 21 observations with missing values and the number of 18 observations with outliers and extreme values, so that the final sample of the study becomes 473 observations. The most important research finding is the acceptance of the alternative hypothesis, as there is a statistically significant positive effect of the common intellectual framework of the FASB / IASB and the quality of the financial report.

Keywords: FASB / IASB common intellectual framework, quality of financial reporting

المبحث الأول الأطار العام للبحث

أولاً: المقدمة

في ظل العولمة المالية والتكنولوجية وازدياد الشركات متعددة الجنسيات وتطبيق الاتفاقيات والمعاهدات على النطاق الدولي والاتجاه نحو التخصص ظهرت اتجاهات تدعو لتحقيق التوافق المحاسبي على النطاق الدولي حيث بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) برنامجاً مشتركاً لتحقيق هذا التوافق بين المعايير الدولية (IAS/IFRS) والمعايير الأمريكية (USGAAP) إلى أقصى حد ممكن. ومن المعروف أن المعلومات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية للمستخدمين الخارجيين، وحتى الداخلين متمثلة في القوائم والتقارير المالية تلعب دوراً هاماً في اتخاذ القرارات، وتمثل دافعاً سلبياً أو إيجابياً نحو تكوين رأي حول المركز المالي للمنشأة (من خلال الميزانيات)، أو أدائها الاقتصادي (من خلال قوائم الدخل)، أو في نواحي أخرى باستخدام قوائم أخرى، وهو ما دفع الجميع نحو السعي لضمان سلامة هذه المعلومات والتقليل من عدم تماثلها بين الجهات المنتجة والمستخدم لها. (Olaoyea & Adeniyi, 2020)

ومع تنوع السياسات والمبادئ والمعايير المحاسبية بين الدول أصبح هناك شكوك حول إمكانية توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي عدم الثقة في التقارير المالية المنشورة، كما لا يمكن النظر إلى (استراتيجيات إعداد المعايير المحاسبية) بصورة مجردة دون الإهتمام ببيئة الممارسة وما يحكمها من ظروف ومتغيرات لها بالغ الأثر على الفلسفة أو الاستراتيجية التي تحكم عملية تنظيم السياسة المحاسبية، ونظراً لديناميكية بيئة الممارسات المحاسبية فإن هذه الاستراتيجيات وما تقوم عليها من محاور ستكون محل تقييم من فترة لأخرى ويعهد للمراجع الخارجي بذلك، كما يعهد له التأكد من النموذج المحاسبي المطبق والذي يعد بمثابة مخرجات لهذه الاستراتيجية مع التحقيق من أن هذا النموذج لا يزال يحقق الهدف الجوهرى منه وهو إنتاج تقارير عالية الجودة تساهم في اتخاذ وصنع وترشيد القرارات الإدارية والاستثمارية والتمويلية المختلفة داخل وخارج المنشأة (Elsiddig, 2020).

المعلومات التي يحتاجونها في اتخاذ قراراتهم، وعلى الرغم من تلك الأهمية إلا أن الانهيارات التي حدثت للعديد من الشركات العملاقة في نهاية القرن العشرين أدت إلى اهتزاز الثقة في تلك التقارير، الأمر الذي أدى إلى تزايد المطالبات بشأن توفير تقارير مالية تتصف بالجودة. ولعل ذلك ما كان دافعاً لتزايد الإهتمام بجودة التقارير المالية.

ثانياً: مشكلة البحث

تعرض موضوع الإطار الفكري للتقارير المالية والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية لجدل كبير من قبل الباحثين والممارسين، وكثير من الانتقادات، وتتركز هذه الانتقادات في تطور بيئة الأعمال وظهور مستجدات في بيئة الممارسة المحاسبية والفكر المحاسبي مما جعل الإطار المفاهيمي للتقارير المالية غير كافٍ وغير ملائم، بالإضافة إلى عدم تغطيته للكثير من المجالات الجديدة في بيئة الأعمال هذا بالإضافة إلى عدم وضوح الإرشادات في بعض المجالات الموجودة به وعدم حداثة بعض جوانبه ولذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بجهود كبيرة

لتطوير وتعديل الإطار المفاهيمي للتقارير المالية والمعايير المحاسبية، وذلك من خلال الحد من القصور والاختلافات الموجودة بين الأطر المفاهيمية والمعايير المحاسبية الناتجة عنها بهدف تحسين اعداد التقارير المالية، من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية، والاهتمام بعملية التوافق المحاسبي بين هذه الأطر بهدف الوصول إلى أطر مفاهيمية متقاربة تكون أساس لإعداد معايير محاسبية متجانسة وعالية الجودة لتكون عاملاً مؤثراً في مستوى جودة التقارير المالية (الدمنى والحليبي، 2021).

ويتضمن الإطار الفكري للتقارير المالية المفاهيم والأسس التي تعتبر ضرورية للوصول للصورة الحقيقة والعادلة للتقارير المالية، فهو يحدد غرض وأهداف التقارير المالية ويوفر وصفاً للخصائص النوعية للمعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية، بالإضافة إلى أنه يوضح العناصر الأساسية للقوائم المالية والافتراضات والمبادئ التي تحتاجها عملية إعداد وعرض القوائم المالية بحيث تكون معبرة بصدق عن الوضع الاقتصادي للمنشأة.

وتعتبر المعايير المحاسبية أحد عناصر بيئة التقرير وأحد المحددات الهامة لجودة التقرير المالي، حيث تعد القوائم المالية عصب التقرير المالي لمنشآت الأعمال في إطار معايير محاسبية مقررّة، ويتوقف تحقق جودة القوائم المالية على مدى جودة المعايير المحاسبية المطبقة، ومن ناحية أخرى فإن جودة المعايير المحاسبية تتحقق عندما ينتج عن تطبيقها معلومات ملائمة يمكن لمستخدمي القوائم المالية الاعتماد عليها، فجودة المعايير المحاسبية المطبقة تعد شرطاً لجودة المعلومات الناتجة عن التطبيق، وجودة المعلومات تعد من أساسيات جودة التقرير المالي؛ فإذا كانت المعايير المحاسبية بمثابة الكاميرا التي تنتج صورة (القوائم المالية)، فإن جودة التقرير المالي محكومة بجودة المعايير المحاسبية المطبقة (أبو سليم وحرب، 2021).

ومما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

1- ما هو الإطار الفكري المشترك بين معايير FASB / IASB؟

2- هل يؤدي تفعيل الإطار الفكري المشترك بين معايير FASB / IASB إلى تحسين جودة التقارير المالية؟

ثالثاً: عرض وتقييم الدراسات السابقة

1- دراسة (الصاوي، 2020) بعنوان "الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية - مبررات التطوير ومردوده من منظور معدي القوائم المالية" (دراسة انتقادية وميدانية)

هدفت الدراسة إلى دراسة التغيرات الرئيسية في الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومردودها الايجابي على بيئة الممارسة المحاسبية، وتوصلت الدراسة إلى ان الإطار المفاهيمي للتقارير المالية يلعب دوراً مزدوجاً، حيث يعتبر هو الأساس لكل معيار للتقارير المالية وتفسير هذه المعايير، بالإضافة إلى انه يمد معدي التقارير المالية بالأساس المفاهيمي لحل المشاكل المحاسبية التي لم يتم تناولها بشكل مباشر في أي معيار محاسبي، كما يساهم في تحسين التقارير المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً

وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية، كما يساهم في تحقيق الشفافية من خلال توفير الأساس المنطقي للمعايير مما يعزز من القابلية للمقارنة الدولية وجودة المعلومات المالية، واستخدام لغة محاسبية واحدة موثوق بها تعتمد على الإطار المفاهيمي سيؤدي إلى تخفيض تكلفه رأس المال. كما أن التغييرات الأساسية في الإطار الفكري سوف تؤثر لإعداد التقارير المالية على الممارسة المحاسبية من خلال عدة أبعاد أهمها معايير الاعتراف والقياس المحاسبي، والعرض والإفصاح وتطبيق السياسات المحاسبية.

2- دراسة (الجبلي، 2020) بعنوان "دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية"

هدفت الدراسة إلى دراسة الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية والخصائص النوعية لجودة المعلومات الواردة به، وتقييم ما صدر منه، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تطوير الأطر الفكرية من قبل المجتمع المالي، كما أنه من غير المتوقع بقاء وثبات المفاهيم والمبادئ والاسس والقواعد المحاسبية في جميع الظروف والاقوات كما هو الحال في العلوم الطبيعية، كما توصلت الدراسة إلى أن IASB اعترف أن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة المالية أصبح خارج إطار التاريخ Out-Of Date بشكل متزايد، وضرورة صياغة الخطط المستقبلية لتطويره ليتلاءم مع التغييرات في بيئة الاعمال، وكاستجابة للتطوير فقد صدر في سبتمبر 2010 مشروع الإطار المفاهيمي المشترك بين FASB / IASB لتحقيق التقارب بالمسائل المفاهيمية أولاً قبل إدخال أي تعديلات على المعايير، حيث إن الأطر الفردية أصبحت غامضة وبحاجة ماسة إلى التطوير.

3- Study (Zhang & Andrew,2022) entitled "Financialization and the Conceptual Framework: An update"

هدفت الدراسة إلى مناقشة تحديثات الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية عام 2018 من خلال التركيز على التغييرات الرئيسية في الإطار، وتحليل كيفية تعزيزها لأمولة الاقتصادات، بجانب مناقشة كلاً من إدراج الإشراف كجزء من الغرض من إعداد التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن التحديثات الأخيرة في إطار العمل 2018 تدعم إنتاج شكل معين من أشكال الثروة الذي يوفر فوائد غير عادية لأقلية صغيرة جداً من الأشخاص، وذلك من خلال مقارنة ميثاق المجلس الدولي لمعايير المحاسبة الذي يقضي بالعمل من أجل المصلحة العامة بأحدث التقارير المتعلقة بعدم المساواة الاقتصادية العالمية، كما توصلت الدراسة إلى أن العلاقة بين الإطار المفاهيمي للمحاسبة، والخبرات المادية للأشخاص الذين يعيشون في اقتصادات السوق المعولمة والمتحررة من القيود التنظيمية، والمالية، تتطلب اهتماماً أكبر بكثير من كل من المنظمين والباحثين، مما يسمح بالقيام باستكشاف الدور الذي تلعبه لوائح المحاسبة في إنتاج "أنظمة عدم المساواة".

4- Study (Anssari et al.,2023) The Project of Conceptual Framework for Financial Accounting: A Literature Review

هدفت الدراسة إلى أنه من الضروري إنشاء إطار مفاهيمي يوجه المحاسبة ويعمل كدليل عمل للمحاسبين ومعدي القوائم المالية، وإيجاد قواعد أو أسس نظرية تعمل على مواجهة وحل المشاكل المحاسبية الخاصة بتنوع

المعايير، وتوصلت الدراسة إلى تغطية مشروع الإطار المفاهيمي من الجانب العملي وآثاره. من حيث التعريف والغرض والفوائد وأهمية الحاجة للإطار المفاهيمي، والتي أن الإطار المفاهيمي يعد ضرورياً لأنه يوفر مبرراً للوصول إلى مجموعة متماسكة من الافتراضات والمبادئ والمعايير كما يعتبر الإطار أيضاً أساساً لتحسين التطبيق العملي من خلال تقييم القواعد والمبادئ ذات الصلة المستخدمة من أجل تجنب أي ممارسة غير عقلانية. كما أنه يساعد في التعامل مع أي مشاكل جديدة في الفكر المحاسبي، كما توصلت الدراسة إلى أن عملية وضع المعايير تقوم على أفكار مرتبطة ببعضها البعض ومتسقة مع بعضها البعض من أجل توفير معلومات ذات قيمة وتحقيق أهداف عملية إعداد التقارير المالية.

5- Study (Nowak,2023) The new generation of the FASB's Conceptual Framework.

هدفت الدراسة إلى عمل تحليل محتوى الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في ديسمبر 2021، بعد تقديم تحديث النهج المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية تجاه التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن الجيل الجديد من الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية تم إنشائه كأساس لتوحيد المحاسبة المالية الحديثة على الصعيدين الوطني والعالمي، وله نطاقاً أوسع حيث أنه يغطي جميع كيانات القطاع الخاص، سواء الهادفة للربح أو غير الربحية مع الحفاظ على التركيز على المستخدمين كنقطة بداية، فإنه يعيد تعريف دائرتهم واحتياجاتهم من المعلومات ويقوم بتحديث السمات النوعية للمعلومات المالية المفيدة، وعدد وتعريف عناصر التقارير المالية، وقياس وعرض هذه العناصر في التقارير، كما توصلت الدراسة إلى أن من بين المستجدات المهمة في الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة المالية: تعريف الأصل كحق في المنافع الاقتصادية، وتحديد معايير التمييز بين ملائمة وأهمية المعلومات، وتوضيح قياس عناصر البيانات المالية وفقاً لسمات هذه عناصر.

التعليق على الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

- ما زال الموضوع حتى الآن محل جدلٍ علميٍّ، ويخضع للدراسة والاختبار الأمر الذي يترتب عليه عدم وجود إطار فكري يحد من الفضائح المالية الناتجة عن التلاعب بالقوائم والتقارير المالية باستخدام الأدوات والأساليب المحاسبية، وتطوير عملية إعداد مشروع للتقارب والتوافق بين معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية ووضع إطار فكري مشترك بشكلٍ يخدم كافة الأطراف ذات الصلة، سواء المعدين أو المراجعين أو المستخدمين.

- لم تركز الدراسات السابقة على كيفية التوصل إلى إطار مشترك للمعايير القائمة مع المبادئ حيث تزيد أهمية إجراء هذه الدراسة لاستكشاف مدى تفضيل المراجعين لأي من المدخلين والأثر على كفاءة الأداء المهني وجودة التقارير المالية، وتوفير نتائج تقييد واضعي المعايير في إجراء التعديلات اللازمة على هذه المعايير بشكلٍ يعمل على التحسين

والتطوير المستمر لعملية إصدار المعايير وتحقيق التجانس بين معايير التقارير المالي الدولية ومعايير المحاسبة بما يخدم طبيعة بيئة العمل واحتياجات كافة الأطراف ذات المصلحة وتعزيز جودة التقارير المالية .

وبناء على ما سبق أن الفجوة البحثية تتمثل في أنه لم تتناول أي من الدراسات السابقة - في حدود علم الباحث - قياس أثر تفعيل الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB وانعكاساته على جودة التقارير المالية في الشركات المصرية المدرجة في سوق الأوراق المالية وبالتالي ما زال الموضوع حتى الآن محل جدلٍ علميٍّ، ويخضع للدراسة والاختبار الأمر الذي يترتب عليه عدم وجود إطار فكري يواكب المستجدات في بيئة الأعمال ويحد من الفضائح المالية الناتجة عن التلاعب بالقوائم والتقارير المالية باستخدام الأدوات والأساليب المحاسبية.

ونتيجة لذلك، ظهر الدافع لدى الباحث للقيام بهذه الدراسة من أجل الوقوف على طبيعة العلاقة بين الإطار الفكري المشترك الصادر عن FASB / IASB وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المالية المصرية، ومحاولة استكشاف مدى تفضيل معدي التقارير المالية والمراجعين لتفعيل الإطار الفكري المشترك، وتأثير تطبيق تفعيل متطلبات الإطار الفكري المشترك على جودة التقارير المالية.

ثالثاً: أهداف البحث

في ضوء المقدمة وطبيعة المشكلة السابق عرضها يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحسين جودة التقارير المالية من خلال دراسة تحليلية للعلاقة بين الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB وجودة التقارير المالية، ويمكن تحقيق ذلك الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

1- بيان طبيعة الإطار الفكري المشترك بين معايير FASB / IASB.

2- دراسة وتحليل العلاقة التأثيرية لتفعيل متطلبات الإطار الفكري المشترك الصادر عن FASB / IASB على جودة التقارير المالية.

رابعاً: أهمية البحث

على ضوء الأهمية الكبيرة التي تحتلها جودة التقارير المالية والإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB، تتبع أهمية الدراسة الحالية مما يلي:

أ. الأهمية العلمية:

تكمن الأهمية العلمية في إثراء الفكر المحاسبي بالأدلة حول الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB ، ومحاولة توجيه البحث العلمي إلى فهم أثر تفعيل الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB على جودة التقارير المالية، وكذلك فتح المجال أمام العديد من الباحثين لإجراء دراسات مستقبلية في هذا المجال معتمدين على ما توصل إليه البحث الحالي من نتائج وما سيقدمه من توصيات، كما تُعد الإصدارات المتطورة لإعداد المعايير المحاسبية الصادرة عن (FASB&IASB) محور اهتمام أطراف عديدة منها (المعدين، المراجعين، المستثمرين) الذين يتابعون ملاحقة التطورات المفاهيمية والمهنية في هذا المجال، مما يؤدي إلى تأصيل وتطوير الإطار المفاهيمي المصري للمعايير المحاسبية، والذي ينعكس إيجابياً على تطوير معايير المراجعة المصرية.

ب. الأهمية العملية:

تظهر الأهمية العملية في رفع كفاءة الأداء المالي لشركات الاعمال المصرية الناتج من الاعتماد على معايير محاسبية متطورة ناتجة عن استراتيجيات إعداد المعايير المحاسبية وفق الإطار المشترك بين FASB / IASB، وزيادة ثقة مستخدمي التقارير المالية وتقارير المراجعة في المعلومات المحاسبية، الامر الذي يساهم في زيادة درجة الموثوقية والاعتمادية على هذه التقارير المالية والرقابية في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية.

سادسا: فروض البحث

ارتكازا على أهمية موضوع البحث ومتغيراته ومشكلته وتحقيقا لأهدافه، يتمثل الفرض الرئيسي للدراسة:

" لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإطار الفكري المشترك بين معايير FASB / IASB وجودة التقارير المالية".

سابعا: منهج البحث

يعتمد الباحث في سبيل تحقيق أهداف البحث وفي ضوء طبيعة المشكلة على الجمع بين المنهجين الاستقرائي والاستنباطي على النحو التالي:

1- المنهج الاستقرائي:

يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي حيث يتم استقراء الفكر المحاسبي وتحليل ما تضمنته الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، والاستفادة من النتائج التي توصلت إليها، بهدف تحليل العوامل والمتطلبات والمتغيرات التي يمكن أخذها في الاعتبار لتوضيح العلاقة بين الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB وجودة التقارير المالية".

2- المنهج الاستنباطي:

يعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في اختبار فروض الدراسة من خلال الدراسة التطبيقية، تستند على قياس على قياس أثر تفعيل الإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB على جودة التقارير المالية ، بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ،ومن ثم التوصل إلى أدلة عملية حول طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة بالبيئة المصرية.

سابعا: متغيرات البحث

في ضوء فروض البحث تم تحديد المتغيرات الرئيسية للبحث ومؤشرات القياس كالتالي:

1- المتغير المستقل: الإطار الفكري المشترك

2- المتغير التابع: جودة التقارير المالية

ثامنا: مجال البحث

- تقتصر الدراسة على قياس أثر تفعيل الإطار الفكري المشترك لـ FASB / IASB على جودة التقارير المالية.

- كما تقتصر عينة الدراسة على الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية الشركات الأكثر تداولاً بمؤشر EGX100 خلال الفترة الزمنية من عام 2016 إلى عام 2023 مع استبعاد كافة البنوك والمؤسسات المالية حرصاً على تجانس العينة وذلك لما تتسم به هذه الشركات من خصائص مهنية فريدة تميزها عن غيرها في الممارسات المهنية المحاسبية.

ثامناً: هيكل البحث

ارتكازاً على منهج البحث واختباراً لفروضها وتحقيقاً لأهدافها، سوف يتم تقسيمها إلى أربعة أقسام:
المبحث الأول: الإطار العام للبحث.

المبحث الثاني: الإطار الفكري المشترك بين معايير FASB / IASB ومقترحات التطوير.

المبحث الثالث: تحليل العلاقة بين تطبيق الإطار الفكري المشترك وجودة التقارير المالية.

المبحث الرابع: الدراسة التطبيقية

المبحث الثاني

الإطار الفكري المشترك بين FASB/ IASB ومقترحات التطوير

يناقش هذا القسم المفهوم النظري للإطار الفكري المشترك، يليه أهدافه، ثم مكوناته، بالإضافة إلى ماهية التقارب الدولي للمعايير، يليه أهمية التقارب بين المعايير، وأهمية حدوث التقارب، بالإضافة إلى إنجازات التقارب، وتقييم آليات التقارب، أخيراً مقترحات التطوير في ضوء إنجازات التقارب وآليات التطبيق في البيئة المصرية، وذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً: الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق

يهدف الإطار الفكري إلى وضع أهداف ومفاهيم أساسية، ستكون أساساً لتطوير معايير المحاسبة، يساعد الإطار الفكري الكامل والمتناسق داخلياً ومنطقياً المنظمات المهنية في وضع معايير جديدة وتحسين المعايير الحالية بالاستناد إلى المفاهيم الأساسية، كما يساعد معدي التقارير المالية في تطبيق معايير التقارير المالية، والمراجعين في تقديم رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية تتسق مع مجموعة معينة من المعايير، والمستخدمين في تفسير المعلومات المقدمة في البيانات المالية، وبالتالي يمكن دراسة الجوانب المختلفة للإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية من خلال مناقشة النقاط الرئيسية التالية:

أ- المفهوم النظري للإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية

تم تعريف الإطار الفكري المشترك وفقاً لإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأنه "مجموعة متكاملة من الأهداف والمفاهيم والمتطلبات الأساسية التي تكفل تحقيق أهداف وغايات التقارير المالية، ومواجهة أسس الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي".

كما تم تعريفه وفقاً لإصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بأنه دستور متكامل يربط بين الأهداف المتبادلة والأسس التي ينبغي أن تؤدي إلى معايير متماسكة متنسقة، تصف طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة المالية والقوائم المالية. وفيما يتعلق باستخدام لفظ دستور في هذا التعريف انها لم تستخدم من فراغ بل ليكون الاطار في خدمة الصالح العام، والا تكون المعايير المصدرة في ظله أعدت في ظل ضغوط سياسية، فالاطار الفكري يساعد على خلق خط ثابت في التفكير عند تناول القضايا وخصوصاً الأكثر تعقيداً منها (Grant Thornton, 2018)، وعليه فقد أوضحت دراسة (توفيق، 2018) أن الإطار الفكري المشترك بين المجلسين ما هو إلا نتاج مباشر للاتجاه نحو صياغة وتطوير معايير عالمية، نتيجة القصور في الإطار الفكري الحالي للمحاسبة المالية، ومن هذه التعريفات يتضح لنا أهمية الإطار الفكري، وأنه لا يمكن بناء معايير عالية الجودة إلا بعد التأكد من مدى صحة وسلامة الإطار الفكري التي بنيت عليه ومن ثم انطلقت كل من (FASB/ IASB) نحو تطوير إطار فكري برؤية مشتركة ليمثل الركيزة الأساسية لتطوير المعايير المحاسبية وذلك على النحو التالي:

1- أهداف الإطار الفكري المشترك

أسفرت جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية عن الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد التقارير المالية وأصدر في مارس 2018، وحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB, 2018) الهدف من إطاره المعدل والجديد في الآتي (الصاوي 2020، توفيق، 2018):

أ- توفير أساس قوى ومتسق يتضمن مجموعة شاملة من المفاهيم والإرشادات لمساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع وتطوير معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) في المستقبل، وتوجيه قرارات تطوير المعايير في المجالات المحاسبية الجديدة المعقدة والمثيرة للجدل، مما يعزز من دور الإطار المفاهيمي في تطوير المعايير المحاسبية في المستقبل وبما يوفر معلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية.

ب- مساعدة معدي التقارير المالية في تطوير سياسات محاسبية متنسقة للمعاملات والأحداث الأخرى التي لا ينطبق عليها معيار.

ج- تحديث وتنقيح المفاهيم الموجودة في الإطار المفاهيمي السابق لتعكس التغيرات في الأسواق وممارسات الأعمال والبيئة الاقتصادية وتحسين بعض أجزاء الإطار المفاهيمي السابق مثل معايير الاعتراف والقياس وبالتالي سد الثغرات في الإطار المفاهيمي السابق.

د- توفير إرشادات واضحة وأساس سليم لمعدي للتقارير المالية عند حل المشاكل والمجالات في بيئة الأعمال وتوجيه قراراتهم للتعامل مع مستجدات بيئة الممارسة المهنية. مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية على المستوى المحلي، ومراقبي الحسابات ومساعدة جميع الأطراف ذات الصلة على فهم وتفسير المعايير المحاسبية.

هـ- تحقيق واضفاء المصادقية والشرعية على المعايير المحاسبية الحالية، اذ يوفر الإطار المفاهيمي الجيد أساس فكري ومنطقي لوضع المعايير المحاسبية، كما يمثل الإطار المفاهيمي المتناسك خط دفاع ضد التسييس في عملية وضع المعايير (Nacer et al., 2018)

ومن هنا يرى الباحث أنه على الرغم من أن الإطار المفاهيمي السابق قد ساعد مجلس معايير المحاسبة الدولية عند تطوير معايير التقرير المالي الدولية (IFRS)، إلا أن هناك مجموعة من المبررات لمراجعة وتنقيح وتعديل الإطار المفاهيمي تتمثل في عدم تغطية بعض المجالات المهمة في الإطار المفاهيمي السابق، وعدم وضوح الإرشادات في بعض المجالات فيه، وعدم حداثة بعض جوانبه، ولذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل وتنقيح الإطار السابق بهدف تحسين التقارير المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية.

ب- مراحل تطور الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية

تم إصدار أول إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية سنة 1989 من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، ليكون الإطار العام والقاعدة الأساسية التي ينطلق منها واضعو المعايير في عملية تطوير المعايير المحاسبية، وظل هذا الإطار المفاهيمي لأكثر من عقد، دستور عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي لا يمكن المساس به أو التشكيك بصحته. (الصاوي، 2020)

أوصت الهيئة العالمية المشرفة علي الأسواق المالية بضرورة الرفع من جودة المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، فبدأ العمل علي إيجاد إطار عام يسمح بتطوير معايير أعلى جودة من سابقتها، وعليه تم تعديل الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية سنة 2001 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، لكن اعتبر التعديل طفيفاً وغير مهم نسبياً، ومنذ الاجتماع الذي عقد سنة 2002 بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB، باعتبارهما أهم هيئتين تقومان بتطوير المعايير المحاسبية ذات جودة عالية للأغراض العامة من أجل تقديم أفضل فائدة لأصحاب المصالح، كما يحدد هذا الإطار المفاهيم التي يبنى عليها اعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام للمستخدمين الخارجيين (Tomaszewski & Choi, 2018)

وقد أشارت دراسة الصاوي (2020) أن الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية ليس معياراً، وبالتالي ليس له نفس درجة الإلزام الموجودة بأي معيار محاسبي دولي، وقد ذكرت أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعتبر أنه في بعض الحالات التي يكون فيها تناقض بين الإطار المفاهيمي وأي معيار يجب دائماً تغليب المعيار على الإطار المفاهيمي، ويتضمن الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية أهداف القوائم المالية والافتراضات الأساسية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعناصر القوائم المالية ومعايير الاعتراف والقياس والعرض والافصاح المرتبطة بها.

وقد تم عقد اجتماع بين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتم عقد اتفاقية عرفت باسم اتفاقية Norwalk Agreement للتقارب بين المجلسين للوصول إلى معايير عالية الجودة في أعقاب الانهيارات المالية في مطلع هذا القرن وتحديداً في سبتمبر 2002 وتم الاتفاق على تطوير إطار مفاهيمي مشترك في عام 2004، وافق كل من المجلسين FASB، IASB على إضافة مشروع خاص على أجندة التقارب بينهما يهدف إلى تطوير إطار مفاهيمي مشترك بغرض استخدام هذا الإطار المفاهيمي عند تطوير معايير المحاسبة الدولية، وقد صدر مشروع الإطار المفاهيمي المشترك بينهما والذي تناول أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في عام 2006، وفي عام 2010 تم الانتهاء من المرحلة الأولى من الإطار المفاهيمي المشترك. (قاشي وآخرون، 2017)

ولقد شجع أصحاب المصالح خلال المشاورة العامة لجدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية على استكمال مجلس معايير المحاسبة الدولية عمليات التعديل وتنقيح الإطار المفاهيمي بشكل مستقل في عام 2011، وكانت الخطوة الأولى في الاجراءات القانونية نشر ورقة مناقشة Discussion paper في يوليو 2013 بعنوان "مراجعة الإطار المفاهيمي للتقارير المالية"، لمناقشة التغيرات المحتملة في الإطار المفاهيمي، ومن خلال تعليق أصحاب المصالح وإجراء أكثر من 150 اجتماعاً للتواصل من أجل قياس الاستجابة للتغييرات المقترحة، وبعد اتخاذ الاجراءات القانونية نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية "الاقتراح التمهيدي" Exposure Draft في مايو 2015. وبناء على ما سبق يرى الباحث أنه على الرغم من أن الإطار المفاهيمي السابق قد ساعد مجلس معايير المحاسبة الدولية عند تطوير معايير التقرير المالي الدولية (IFRS)، إلا أن هناك مجموعة من المبررات لمراجعة وتنقيح وتعديل الإطار المفاهيمي تتمثل في عدم تغطية بعض المجالات المهمة في الإطار المفاهيمي السابق، وعدم وضوح الإرشادات في بعض المجالات في الإطار المفاهيمي السابق، وعدم حداثة بعض جوانبه. ولذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل وتنقيح الإطار المفاهيمي السابق بهدف تحسين التقارير المالية من خلال توفير مجموعة كاملة من المفاهيم الأكثر وضوحاً وتحديثاً وتغطية المجالات غير المغطاة بتفاصيل كافية.

وبالرغم من الجهود الكبيرة التي يبذلها كل من المجلسين لتطويع ما يتم صياغته من معايير متقاربة عالمية بما يخدم بيئة الممارسة المهنية، إلا أن تلك الجهود تواجه بالعديد من التحديات التي لا تكمن فقط في بناء العديد من المعايير الجديدة، بل تمتد لتشمل ضرورة الحصول على اتفاق في آراء المستخدمين حول التغييرات الجديدة الطارئة على المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى الصعوبة الكامنة في محاولة تحقيق أفضل توافق نتيجة تدخل قوى خارجية، فهناك ضغوط من قبل الشركات الأمريكية الكبيرة تدعي أن تبني المعايير الدولية يمكن أن يؤثر على نتائجها في القوائم المالية، وترى أنه على الرغم من تقارب وانسجام المعايير إلا أن ممارسات التقارير من غير المحتمل أن تتقارب عالمياً بسبب الاختلافات التشريعية والمؤسسية عبر الدول (العراي، 2015).

ثانياً: مقترحات التطوير في ضوء إنجازات التقارب وآليات التطبيق في البيئة المصرية

يعكس الوضع الحالي للإطار الفكري المشترك التصورات والرؤى الإيجابية السديدة للمجلسين، حيث كانت ملاحظات كل من (Herz & Tweedie) رئيسي الـ (FASB, IASB) متفائلة في بداية جهود التقارب بينهما، فتوقع (Herz) منذ عام ٢٠٠١ تحقيق إنجازاً رائعاً بعد مرور 14 أو 15 عاماً حول إمكانية استخدام معظم العالم لنفس المعايير المتشابهة، كما تنبأ (Tweedie) بالوصول في النهاية إلى مجموعة واحدة من المعايير العالمية المختلطة ربما أبداً مما يخططون ويتوقعون له، ولكن أكد أن بعض الشركات في الـ (U.S GAAP) إن توافر أمامها الخيار سوف تتبنى فوراً معايير الـ (IAS, IFRS)، ضمن معاييرها الوطنية نتيجة اعتقادها أنه من الأفضل تطبيق نفس المجموعة من المعايير خاصة بالنسبة للمستثمرين وأغراض التمويل. (Milstead, D., 2016)

ويؤكد الباحث على الدور الإيجابي للإطار الفكري المشترك الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي والأمريكي الـ (FASB, IASB) فبالرغم من عدم انتهائهما تماماً من التقارب بين المجموعتين من المعايير، إلا أن ما تم إصداره من تلك المعايير المتقاربة حتى وقتنا الحالي ساهم بشكل كبير في تقليص حجم الاختلافات الجوهرية بين الـ (U.S GAAP) والـ (IAS, IFRS)، حيث أصبحت تلك الاختلافات أقل بكثير مما كانت عليه منذ عشرات السنوات، وعلي الرغم من اختلاف آراء المجلسين حول عقود الإيجار إلا أن المحصلة النهائية هي اتفاقهم حول ظهور عقود الإيجار تقريباً في كل الحالات في قائمة المركز المالي، مما يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة بين الشركات وبعضها وبين الدول وبعضها، ولكن هذا كله لا يغفل وجود ثغرات واختلافات بين المجموعتين من المعايير، لذلك يتفق الباحث مع الآراء التي تنادي بضرورة تبني كلا من الـ (FASB, IASB) المقترحات المطروحة والأساليب المستحدثة من قبل الهيئات المهنية المختصة والأطراف المهتمة لعلاج أوجه قصور الإطار الفكري المشترك بينهما، والتغلب على العوائق التي تحول دون الوصول إلى معايير محاسبية عالمية موحدة. ويمكن التعبير عن تلك المقترحات كما ذكرتها دراسة (Angelonis, S) 2016؛ متولي، 2013؛ فرج، 2021) في اتجاهين أساسيين: مقترحات موضوعية ومقترحات معيارية.

• مقترحات موضوعية:

- وهي المقترحات التي تتعلق بالبناء النظري للإطار الفكري المشترك، من حيث أهدافه خصائصه مكوناته للتغلب على أوجه القصور به ولتحقيق درجة عالية من الانسجام للممارسات المحاسبية مما ينعكس أثره على تطوير وتجويد التقارير المالية والمراجعية على المستوى المحلي والدولي، وتتجلى أهمها في النقاط التالية:
- 1- بناء الإطار في شكله الأمثل وكذلك المعايير المصاغة في ضوءه بالاعتماد على مدخل السلطة القائم على مفهوم السلطة المخولة للهيئات المسؤولة عن المحاسبة بشأن فرض المعايير المحاسبية الواجب إتباعها.
 - 2- الصياغة الدقيقة لمكونات الإطار بما يكفل تحديد الغرض منه، وتوضيح كيفية تطبيقه ودوره في التغلب على مشاكل الواقع المهني بالنسبة للمعدنين، وبما يعزز دور المراجعين في معالجة القضايا التي لم تصدر لها معايير محاسبية حتى الآن.

- 3- تحقيق رؤية مثالية للأهداف الواردة بالإطار عن طريق تطويرها في ضوء الاحتياجات الفعلية لفئات المستخدمين، مع ضرورة إدراج هدف دور التقارير المالية في توفير معلومات تساعد في الإشراف على أعمال الإدارة مما يمكن المراجعين من الكشف والتقرير عن التلاعبات الإدارية في منشآت الأعمال.
 - 4- تضمين خاصية الجوهر فوق الشكل كأحد مكونات خاصية التعبير الصادق، نظراً لأهميتها في تعبير التقارير المالية تعبيراً صادقاً عن جوهر العمل المحاسبي الفعلي وليس الشكل النمطي أو القانوني مع تحديد المقصود بالقابلية للفهم بأنهم حملة الأسهم وليس مستشاري المعلومات.
 - 5- تركيز التقارير المالية على تلبية الاحتياجات الفعلية لحملة الأسهم كأولوية أولى من معلومات مالية وغير مالية ومستقبلية ومع التأكيد على ضمان تدفق أعلى لجودة المعلومات الأخرى.
- مقترحات معيارية:

- وهي تلك المقترحات التي تتعلق بالمجموعتين من المعايير الـ (U.S GAAP) والـ (IAS, IFRS) لتضييق الفوارق والاختلافات بينهما وصولاً إلى مجموعة، واحدة من المعايير المختلطة العالمية، وتتجلى أهمها في النقاط التالية:
- 1- اقتراح منهج جديد يعزز التقارب بين الـ (U.S GAAP) والـ (IAS, IFRS) يتكون من مرحلتين أساسيتين هما التقارب وذلك من خلال تغيير المعايير المحلية الأمريكية تدريجياً، بحيث تكون أقرب ما يكون إلى المعايير الدولية والتأييد وذلك من خلال تأييد الولايات المتحدة للمعايير الدولية الجديدة وتعديلاتها، وقد تم تقدير المدة التي سيستغرقها مشروع التقارب في ظل هذا المنهج الجديد من (7:5) سنوات.
 - 2- بالنسبة للشركات الأمريكية الكبيرة التي تعارض تبني معايير الـ (IAS, IFRS) يقترح لها تبني إصداراً جديداً من المعايير الـ (U.S GAAP) الدولية (GAAP) يعمل كبديل عالمي للـ (IFRS) بما يحقق احتياجات المستثمرين وغيرهم في سوق رأس المال الأمريكية.
 - 3- بالنسبة للشركات الأمريكية التي تبنت معايير (IAS/IFRS) يمكن اقتراح زيادة مستوى الإفصاح طالما لا تزال هناك اختلافات قوية بين المجموعتين من المعايير.
 - 4- تطوير المزيد من التفسير لمعايير الـ (IAS, IFRS) خلال السنوات التالية، والتخلص من الخيارات المتعددة لها.

ويعتقد الباحث أن تبني هذه المقترحات ودراستها والسعي في تحقيقها سيكون له أثر كبير التغلب على معظم أوجه القصور سواء بالإطار أو بالتقارير المالية، بالإضافة إلى إمكانية استكشاف أفضل طرق تفعيل المعايير العالمية المختلطة بجودة عالية، وبدون التضحية بتحمل تكاليف التقارير المالية بما يتوافق مع الجوانب الأخرى التي تؤثر على نظام الإفصاح في الدول المختلفة، وهو ما ينعكس بالإيجاب على جودة التقارير المالية، الأمر الذي يساهم في تحقيق التكامل والترابط المهني بين المحاسبة والمراجعة.

ومن هنا يرى الباحث أنه يمكن تقييم الإطار الفكري المشترك في قيام المجلسين خلال تلك الفترة بإنجاز العديد من المشاريع والانتهاج منها على النحو المخطط لها، والتي كان من أبرزها: مقارنة التوجيه المتعلق بقياس القيمة العادلة، و إصدار معيار مشترك لمتطلبات محاسبة اندماج الأعمال، بالإضافة إلي التقدم المحقق في المحاسبة عن الشهرة، وإصدار المعيار المتقارب للاعتراف بالإيرادات، والمعيار المتقارب لعقود الإيجار، وعلى الرغم من الإنجازات المتحققة هذه المشاريع، إلا أن هناك اختلافات لازالت قائمة من الممكن أن تؤدي إلى مشاكل عديدة في المستقبل. والجدير بالذكر ملاحظة أنه لا يمكن اعتبار ذلك تقارباً حقيقياً نظراً لوجود شكوك حول مستقبل المعايير المختلطة الجديدة، نتيجة الاختلافات الجوهرية بين الـ (U.S GAAP) والـ (IFRS, IAS)، والتي تعتبر بمثابة عوائق لا يمكن تذليلها لتحقيق التقارب، خاصة فيما يتعلق بتكاليف الاقتراض والمعاشات والمخزون والبحث والتطوير، بالإضافة الي الاختلاف في وجهات نظر المجلسين في عدة موضوعات مثل (مشروعات الشراكة وحساب الأرباح لكل سهم، الإفصاح الخاص بالقطاعات التشغيلية) حيث يعملان منفصلين مما يؤدي إلى الاختلاف في إصداراتهما الجديدة، ومن ثم زيادة الفجوة الزمنية لانتهاج المشروع. كما أن التخلي عن الكثير من المشروعات أو تأجيلها لأجل غير معلوم، كما في حال مشروع الاعتراف بالإيرادات الذي تم إنجازه عام 2014، حيث أجل كل من (FASB, IASB) تنفيذ المشروع بعد الشكاوى المقدمة من الشركات المحاسبية بأنها لا يتوفر لديها الوقت الكافي للاستعداد، واختلاف كل من الـ (FASB, IASB)، حول مشروع عقود الإيجار الذي تم إنجازه عام ٢٠١٥، فيما يتعلق بكيفية ظهور مدفوعات الإيجار في قائمة الدخل. (Brackney et al., 2024)

ومن هنا يرى الباحث أن كل نوع من أنواع المعايير المحاسبية له متطلباته وخصائصه وتطبيقاته المحاسبية والذي بالضرورة يؤثر بشكل مباشر على المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية المعدة في ضوءه، ومن ثم التأثير والحكم على جودة تلك التقارير، لذلك سيحاول الباحث عرض تأثير هذه المعايير على كل الجوانب المتعلقة بجودة التقرير المالي في المبحث التالي.

المبحث الثالث

تحليل العلاقة بين تطبيق الإطار الفكري المشترك وجودة التقارير المالية

يناقش هذا المبحث تحليل العلاقة بين الإطار الفكري المشترك لمعايير (FASB & IASB)، وجودة التقارير المالية من خلال دراسة تأثير تطبيق الإطار المشترك في الحد من ممارسات التلاعب بالأرباح، وتحسين جودة المراجعة الخارجية، وتحسين مستوى الشفافية والإفصاح، وتجسين جودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم انعكاسهم على تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً: أثر التطبيق المشترك لمعايير (FASB & IASB) للتقرير المالي في الحد من ممارسات التلاعب بالأرباح

يقدم التطبيق المشترك لمعايير (FASB & IASB) توفير معايير عالمية موحدة ذات جودة عالية تعمل على إزالة عيوب التطبيق المنفرد لكل منهما، وتجنّي منافع وثمار التطبيق المشترك لهما، فهي تمزج بين مزايا كل من

المعايير الدولية القائمة على المبادئ، والمعايير الأمريكية القائمة على القواعد والتي تهتم بمستوى عالي من الإفصاح والشفافية، وزيادة مستوى التحفظ في التقارير، وذلك من أجل التوصل إلى تركيبة متميزة من المعايير تراعى الاختلافات التشريعية والقانونية بين الدول، وتعمل على تخفيض الاختلافات في الطرق والسياسات المحاسبية، ومن ثم القياس والإفصاح المحاسبي، مما يعمل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، وزيادة المنفعة القرارية لها، وانعكاس ذلك على جودة مخرجات النظام المحاسبي، وجودة التقارير المالية المعدة وفقاً لتلك المعايير المشتركة، ومردودها على أداء الشركات وقيم أسهمها وقدرتها على البقاء والاستمرار والريادة وتحقيق مزايا تنافسية عديدة (Kateb, 2023).

ونظراً لصعوبة متابعة كافة الأطراف أصحاب المصلحة أداء الإدارة بشكل مستمر لترشيد قراراتهم المرتبطة بالشركة، فضلاً عن عدم وجود مصدر آخر كافي للحصول على معلومات تفي بحاجة الفئات المختلفة المهتمة بأنشطة الشركة وعملياتها، فإن الملاذ الوحيد للحصول على تلك المعلومات هي التقارير المالية، إلا أن التقارير المالية التي يتم الاعتماد على المحتوى المعلوماتي لها للحكم على أداء الإدارة وترشيد القرارات المختلفة لأصحاب المصلحة سواء من داخل أو خارج الشركة، الإدارة ذاتها هي التي تقوم بإعداد تلك التقارير، والاختبار من بين السياسات والطرق المحاسبية الممنوح لها مرونة الاختيار من بينها، في ضوء المعايير المحاسبية المطبقة والمبادئ المقبولة قبولاً عاماً، وإن كانت الإدارة هي التي تقوم بإعداد التقارير لكونها أكثر إتصافاً بأنشطة وعمليات الشركة وبواطن الأمور بها وأثار عملياتها وأنشطتها، إلا أن هذا الأمر ينشأ عنه مخاطر ابتعاد الأداء المفصوح عنه في القوائم المالية عن الحقيقة الاقتصادية لمعاملات وأحداث وأنشطة الشركة، لأسباب تتعلق بدوافع الإدارة في اختيار استراتيجية التقرير المالي القائم على السياسات والطرق المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في إطار محاسبة الاستحقاق (Kliestik et al., 2021).

ومن الجدير بالذكر أن المرونة الممنوحة للإدارة لاختيار ما يناسبها من الطرق والسياسات المحاسبية، تجعل الإدارة قادرة على التقرير عن أرباح الشركة بالمستوى الذي ترغب فيه، فإذا فشلت في تحسين الأداء الحقيقي للشركة من خلال القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية السليمة، فإنه ليس أمامها سوى الاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية للتعبير عن ما فشلت الإدارة في تحقيقه في الواقع، أي الاستفادة من المرونة الممنوحة في اختيار الطرق والسياسات المحاسبية واستراتيجية التقرير المالي، بهدف تجميل الصورة المحاسبية المعروضة في تلك التقارير، لتعكس أداء متميز للإدارة لضمان استمرارها في موقعها، وتعظيم حوافز الإدارة، أي تحقيق منفعتها الذاتية، وهي السمة الغالبة على العنصر البشري، مما ينشأ عنها تقارير مالية مضللة، الأمر الذي يتطلب ضرورة توفير بيئة رقابية تعمل في ظلها الإدارة من خلال تعديل المعايير المطبقة بإجراء التوافق بين معايير (FASB & IASB) لتوحيد الممارسات المحاسبية، والسياسات والطرق، للتوصل إلى قياس وافصاح واحد لا يمكن معه التلاعب من الجهات المعدة للتقارير المالية، مما يعمل على منع الإدارة من محاولة تطويع السياسات والطرق المحاسبية لإدارة

رقم الربح المنشور، مما ينشأ عنه تقارير مالية عالمية ذات موثوقية عالية، وقابلة للتحليل والمقارنة، والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الرشيدة (Baker et al., 2019).

وتقدم نظرية الوكالة تفسيراً للسلوك الإنتهازي الذي قد تقوم به الإدارة إذا فشلت في تحسين الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، واتجهت نحو استغلال المرونة المحاسبية من أجل تجميل الصورة المعروضة من خلال إدارة رقم الربح المنشور، لتحقيق منفعتها الذاتية على حساب مصلحة الأطراف الأخرى، حيث تصوغ نظرية الوكالة العلاقة التعاقدية بين الأصل (المالك)، والوكيل (المدير)، والتي نشأت نتيجة انفصال الملكية عن الإدارة، والتي بموجبها يفوض الأصل الوكيل بإدارة الشركة نيابة عنه، ويحاولان طرفي التعاقد تعظيم منفعتهما، إلا أنه في حالة تعارض مصلحتهما فإن الوكيل سوف يقدم مصلحته الذاتية على حساب الأصل في أي موقف قراري فيما يعرف بمشكلات الوكالة (Bereskin et al., 2018).

لذا يرى الباحث أنه من الممكن كبح السلوك الانتهازي للإدارة إذا ما تم توحيد الطرق والسياسات والممارسات المحاسبية ومن ثم القياس والإفصاح، وهذا يتمثل في الدور الفعال للدمج بين معايير (FASB & IASB) وصولاً إلى معايير عالمية موحدة تتميز بإنخفاض الخيارات المحاسبية، ينتج عنها تقارير مالية تتصف بمستوى عالي من الجودة.

وبإمعان النظر حول تفسير سلوك الإدارة بشأن اختيار السياسات المحاسبية وإدارة رقم الربح المنشور، وبتحليل دوافع ذلك السلوك، وإن كان سلوكاً إنتهازياً أم سلوكاً رشيداً، فإن الحكم على ذلك يتوقف على مردود هذه الممارسات وهل أدت إلى تحقيق الكفاءة الاقتصادية للشركة، أم استهدفت المنفعة الذاتية للإدارة، بمعنى آخر هل هذا السلوك أدى إلى زيادة ثروة المديرين فقط دون باقي الأطراف، أم أدى إلى زيادة حقيقية في ثروة الأطراف المعنية بما فيهم الإدارة، وهو القصد الأساسي من وراء تلك المرونة التي منحتها المعايير، وإن كان من الصعب التفرقة بين محرك السلوك إن كان إنتهازياً أم رشيداً (Bereskin et al., 2018).

مما سبق يرى الباحث أن إقصاء الخيارات من المعايير المشتركة الجديدة سوف يقضى على احتمال الدافع الانتهازي، وأن أي سلوك آخر يمكن عزوه إلى دوافع رشيدة لتحقيق الكفاءة الاقتصادية، وتحقيق مصالح كافة الأطراف المعنية.

ويعتبر من أهم أوجه القصور في المعايير هي المرونة التي تمنحها محاسبة الاستحقاق، والتي يصاحبها مستوى عالي من التقدير الحكمي من جانب الإدارة، مما ينشأ عنه تحكم الإدارة في مخرجات التقارير المالية، فمثلاً عند تحديد صافي الربح فإن الأمر يتطلب مقابلة الإيرادات التي تخص الفترة بالمصروفات التي تخص نفس الفترة، وهنا يمكن القول بأن الإدارة تستطيع التحكم في جزء من هذه المقابلة، خاصة الإيرادات والمصروفات التي تنشأ قبل نهاية العام، فمن الممكن أن تقوم الإدارة بتأجيل بعض الإيرادات التي تحققت بالفعل في نهاية العام المالي الحالي إذا أيقنت أن إيرادات الفترة الحالية كافية للتقرير عنها، كما يمكن أن تقوم الإدارة بتأجيل بعض المصروفات المخططة

للعام المالي الجديد إذا ما كانت أرباح الفترة الحالية غير كافية لتجميل الصورة المعروضة في التقارير المالية، فضلاً عن تقديرات الإدارة بشأن العمر الإنتاجي للأصول، وقرارات الرسملة، وغيرها من القرارات الإدارية التي من شأنها التأثير على الأرقام المفصح عنها بالقوائم المالية، وعلى الرغم من أن ما تقوم به الإدارة من ممارسات مشروعة من النواحي المحاسبية والإدارية والقانونية، فهي لا تخالف قوانين سوق المال أو الخيارات المحاسبية الممنوحة من قبل المعايير، إلا أنها في حقيقتها تمثل تلاعب في الأرقام والمعلومات المحاسبية، تجعل النتائج الواردة في التقارير المالية مضللة وغير حقيقية وغير ممثلة للواقع ولا تعبر عن الوضع الحقيقي للشركة (Ding et al., 2018).

لذا يرى الباحث أن مشروع التكامل بين معايير (FASB & IASB) إذا استطاع تضيق نطاق المرونة الممنوحة للإدارة، كان له عظيم الأثر في اخراج تقارير مالية تتصف بالجودة العالية.

ويعرف التلاعب بالأرباح أو ما يعرف بإدارة الدخل بأنه تلك الممارسات التي تتم من قبل إدارة الشركة للتأثير على رقم الربح المنشور سواء باختيار طرق وسياسات محاسبية معينة من بين الطرق والسياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، أو من خلال التحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات، أو من خلال التقدير والحكم الشخصي للإدارة الذي تمنحه محاسبة الاستحقاق، إما بدافع إنتهازي من قبل الإدارة، أو بدافع ضمان بقاء واستمرار الشركة وإظهار صورة الكفاءة الاقتصادية أمام المنافسين، وأى كان الدافع من وراء التلاعب بالأرباح، فإن هناك حقيقة واحدة من وراء التلاعب برقم الربح المنشور في التقارير المالية هو إظهار الصورة على عكس حقيقتها أي تضليل مستخدمي المعلومات اعتماداً على تلك التقارير المالية، وما يبني عليها من تحليل مالي، وتنبؤات المحللين الماليين، وغيرها من القرارات المختلفة (Lo et al., 2017).

ويمكن توضيح ثلاثة استراتيجيات قد تقوم بها الإدارة للتلاعب بالأرقام الواردة بالتقارير المالية، مما ينتج عنها تقارير مالية مضللة لا تتصف بالجودة، أول هذه الاستراتيجيات هي استراتيجية تعظيم الأرباح الحالية، من خلال رسملة بعض المصروفات واستهلاكها على فترة طويلة، والتعجيل بالاعتراف بالإيرادات والمكاسب، وتأجيل الاعتراف بالمصروفات والخسائر، وتطبيق طريقة القسط الثابت في الاهلاك مع زيادة فترات الإهلاك، واختيار طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً في فترات التضخم، وذلك للحصول على صافي ربح أكبر من حقيقته سواء لأغراض انتهازية تتعلق بمكافآت الإدارة أو استمراريتها في موقعها أو لإظهار صورة الكفاءة التشغيلية لأغراض المنافسة، أما الاستراتيجية الثانية هي استراتيجية تدنية الأرباح الحالية في فترة الأرباح العالية لصالح أرباح السنوات القادمة من خلال الاهلاك المعجل للأصول الثابتة مع تخفيض فترات الاهلاك، واستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً في فترات التضخم، وتجنب رسملة بعض المصروفات، وتأجيل الاعتراف بالإيرادات والمكاسب، وتعجيل الاعتراف بالمصروفات والخسائر، وقد تلجأ الإدارة إلى تدنية الأرباح على غير حقيقتها ربما لارتفاع رقم الربح في السنة الحالية، وربما لعدم إظهار تدنى أداء الإدارة السنة القادمة حال مقارنة أرباح العام الجديد بالعام السابق، أما الاستراتيجية الثالثة للتلاعب بالأرباح هي استراتيجية تمهيد الدخل من خلال التخفيف من حدة تقلبات الدخل من سنة إلى أخرى إلى المستوى الذي يجعله يبدو

طبيعياً للشركة من خلال التحكم المتعمد في رقم الربح المنشور بالزيادة أو بالنقص لتصبح الأرباح في المستوى العادي، وذلك بهدف تقليل التذبذب غير العادي في الأرباح إلى الحد الذي تسمح به المعايير المحاسبية، فإذا استطاعت المعايير المشتركة الجديدة التي تمزج بين معايير (FASB & IASB) وضع آليات رقابية تحكم تصرفات وسلوك الإدارة وتعمل على تقييد التباين في المعالجات والممارسات والطرق والسياسات المحاسبية، أصبحت التقارير المالية تقارير عالمية ذات جودة عالية (Kouaib et al., 2018)

ثانياً: أثر التطبيق المشترك لمعايير (FASB & IASB) على جودة المعلومات المحاسبية
التقارير المالية هي المخرج النهائي لعمليات القياس والإفصاح المحاسبي اعتماداً على المعايير والطرق والسياسات المحاسبية، وحتى يمكن الاعتماد على التقارير المالية في بناء القرارات المختلفة وإجراء عمليات التحليل المالي على الأرقام الواردة بها، فإن الأمر يتطلب أن تكون المعلومات الواردة بها ذات مستوى مرتفع من الجودة، وهذا المستوى من الجودة يرجع إلى العديد من المقومات لتحقيق جودة تلك المعلومات، وهي أن تكون المعلومات الواردة بالتقارير المالية تم إعدادها وفقاً لمعايير عالمية ذات جودة في عملية القياس المحاسبي، حتى يمكن الاعتماد عليها، والشق الآخر هو أن تتصف المعلومات الواردة في التقارير المالية، بالملاءمة والموثوقية والموضوعية وخلوها من التحريف والتضليل، والأخطاء الجوهرية، وأن تصل لمستخدامها في التوقيت المناسب لاتخاذ القرارات الرشيدة، وأن تكون منفعتها القرارية تفوق تكلفة إنتاجها وتوصيلها (عبد الغنى، 2017).

ومن المعروف أن المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، تعد على أساس المبادئ، والتي تتصف بزيادة مستوى الحكم المهني لاعتمادها على مفاهيم عامة كمرشد للتطبيق، كما تعتمد على فهم معدى التقارير المالية لها، ومن ثم صعوبة مقارنتها لانخفاض الاتساق في نتائج تطبيقها بسبب التباين في تفسيرها وفهمها، إلا أن المعايير الدولية تتميز بالبساطة وانخفاض درجة تعقيدها لاعتمادها على مبادئ ومفاهيم عامة يمكن تطبيقها في معظم المعالجات المحاسبية، ومن ثم تنخفض تكلفة عملية المراجعة، وينتج عنها تقارير مالية أكثر ملاءمة، بينما تعد المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالي الأمريكي على أساس القواعد والتي ينخفض فيها مستوى الحكم المهني نظراً لأنها تقوم على قواعد تفصيلية، وترتفع درجة الإلتزام بتطبيق تلك المعايير بسبب كثرة التفاصيل المرتبطة بالمعالجات المحاسبية، وتتميز التقارير المالية المعدة طبقاً لها بقابليتها للمقارنة بسبب التحديد الدقيق للمعالجات المحاسبية لها، إلا أن المعايير الأمريكية تتصف بكبر حجم المعيار بسبب المستوى العالي من التفصيل، مما ينشأ عنه صعوبة عملية المراجعة وارتفاع تكاليفها (يوسف، 2016).

وعليه يرى الباحث أن كل نوع من معايير (FASB & IASB) له عيوبه ومزاياه، لذا فإن التطبيق المشترك يخلق مزيج ذات جودة عالية من معايير عالمية موحدة تتمتع بمزايا كل نوع من أنواع المعايير السابقة، وإقصاء عيوب كل منهما، مما يعمل على رفع كفاءة وجودة عملية المراجعة، وقدرتها على اكتشاف أى أخطاء أو غش متعمد، ومن ثم زيادة الثقة فيما تصدره مكاتب المراجعة من تقارير بشأن صدق وعدالة القوائم المالية وتوجه مهنة

المراجعة نحو العالمية بسبب توحيد الممارسات والمعالجات، مما ينشأ عنها معلومات محاسبية ذات جودة عالية وتقارير مالية تتصف بالجودة والقابلية للمقارنة والتحليل لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

ومما هو جدير بالذكر أن أغلب الدول ومن بينها مصر تطبق المعايير الدولية، وإن كانت في صورة معايير وطنية، تختلف في بعض الممارسات بسبب البيئة التشريعية والقانونية، إلا أن المعايير الوطنية ليست إلا ترجمة لأغلب المعايير الدولية، فالمعايير الدولية تعد هي الأكثر انتشاراً وشيوعاً في التطبيق على المستوى الدولي، وعلى الرغم من العديد من المزايا التي تتصف بها المعايير الدولية، إلا أن هناك العديد من أوجه القصور في المعايير الدولية يتمثل أهمها في (سرور، 2015):

- افتقار المعايير الدولية إلى تفاصيل المعالجات المحاسبية لكل عنصر من عناصر التقارير المالية.
- غياب الوضوح والتفصيل في العديد من المعايير الدولية مما يعمل على افتقارها للقابلية للفهم ومن ثم التطبيق الخاطئ.
- تناقض بعض المعايير، حيث يتم قياس نفس العنصر في معايير مختلفة وبطرق مختلفة.
- وجود العديد من بدائل القياس والإفصاح في المعايير الدولية، مما يخلق تباين في نتائج الأعمال بين الشركات، ومن ثم صعوبة المقارنة بين الشركات.
- الاعتماد على القيمة العادلة بدلاً من نظرية التكلفة التاريخية، وافتقارها إلى موضوعية القياس.
- عدم وجود صفة الإلزام في تطبيق المعايير الدولية من قبل الدولة، مما يخلق قياسات مختلفة لاعتماد بعض الشركات على المعايير الدولية، والبعض الآخر على المعايير الوطنية للدولة.
- انخفاض التأهيل العلمي والمهني للقائمين بالقياس والإفصاح والمراجعة بشأن دراسة وفهم وتفسير المعايير الدولية، وكيفية تطبيقها ومراعاة تطبيقها.
- قصور بعض خصائص المعلومات المحاسبية طبقاً للمعايير الدولية مثل القابلية للمقارنة، والقابلية للفهم.

لذا يرى الباحث ضرورة تفعيل الإطار الفكري المشترك الذي يربط بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية، حتى يمكن تلافى عيوب المعايير الدولية سالفة الذكر، وتعظيم الاستفادة بمزايا المعايير الدولية والأمريكية، وإقصاء الممارسات المعيبة لكل منهما، لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.

المبحث الرابع الدراسة التطبيقية

1- مجتمع وعينة الدراسة

تعتمد الدراسة الحالية على البيانات الثانوية المستخرجة من القوائم المالية وتقارير مجالس الإدارة وتقارير الحوكمة للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، ولذلك يصبح مجتمع الدراسة كافة البيانات الثانوية الخاصة بالقوائم المالية وتقارير مجالس الإدارة لتلك الشركات المدرجة.

وتأسيساً على ذلك، يتمثل مجتمع الدراسة الحالية في كافة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، وفي إطار ما مرت به مهنة المحاسبة من تطورات مستمرة سواء على الجانب المهني أو الجانب الأكاديمي تتجلى أهمية سحب العينة الخاصة بالدراسة الحالية بما يتفق مع تلك التطورات. فالإطار المفاهيمي المشترك لمهنة المحاسبة صدر في عام 2018 على أن يتم تطبيقه في البيئة المصرية بدءاً من عام 2019 ومن ثم تتجلى الآثار المحاسبية لهذا الإطار بدءاً من القوائم المالية لهذا العام. ومن هذا المنطلق يمكن للباحث بناء عينة الدراسة الحالية من خلال مجموعة من الشروط والضوابط التالية على النحو التالي:

- أن تكون الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية هي الشركات الأكثر تداولاً بمؤشر EGX100 الخاص بالبورصة المصرية لعام 2023، وترجع أسباب اختيار هذا النوع من الشركات إلي أن هذه الشركات هي الأكثر اهتماماً من قبل المستثمرين ومن ثم فهي الأكثر تأثراً بقرارات الهيئات المهنية.
- أن تبدأ السلسلة الزمنية لعينة الدراسة من عام 2016 إلى عام 2023 ويرجع سبب اختيار السلسلة الزمنية من عام 2016 لأنه العام التالي لتطبيق قرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 والخاص بإصدار معايير المحاسبة المصرية لتتوافق مع المعايير الدولية لتوحيد لغة المحاسبين، ومن ثم ستأخذ الدراسة الحالية كافة التطورات المهنية التي طرأت على مهنة المحاسبة وتنظيمها منذ بداية التوافق مع معايير التقرير المالي الدولية في البيئة المصرية لعام 2016.
- استبعاد كافة البنوك والمؤسسات المالية حرصاً على تجانس العينة وذلك لما تتسم به هذه الشركات من خصائص مهنية فريدة تميزها عن غيرها في الممارسات المهنية المحاسبية، ويبلغ عددها 26 شركة.
- وفي إطار استخدام الباحث لمجموعة من النماذج التي تعتمد على استخدام أسلوب التحليل القطاعي بشرط ألا يقل عدد المشاهدات عن 8، فقد قام الباحث باستبعاد ذلك النوع من القطاعات التي يقل فيها عدد المشاهدات عن 8 وما يحويه من شركات أيضاً، وعددها يبلغ 10 شركات.
- وتأسيساً على ذلك بلغت العينة النهائية للدراسة 64 شركة متاحة في تلك الفترة الزمنية وهو ما أسفر عن تسجيل عدد 512 مشاهدة (64 شركة × 8 سنوات)، باستبعاد عدد 21 مشاهدة ذات قيم مفقودة، وعدد 18 مشاهدة ذات قيم شاذة ومتطرفة، تصبح العينة النهائية للدراسة 473 مشاهدة. وفي هذا الشأن، يمكن للباحث توضيح اجراءات اختيار العينة النهائية للدراسة من خلال الجدول التالي:

جدول اجراءات تحديد عينة الدراسة

عدد المشاهدات	عدد الشركات	الاجراء
800	100	العينة الأولية للدراسة
208	26	(-) البنوك والمؤسسات المالية
80	10	(-) شركات بقطاعات لا تستوفي شروط التحليل
21	---	(-) مشاهدات ذات قيم مفقودة
18	---	(-) مشاهدات ذات قيم شاذة ومتطرفة
473	64	صافي العينة

والجدير بالذكر أن عينة الدراسة الحالية موزعة على 6 قطاعات من قطاعات سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة الزمنية للدراسة، ويمكن للباحث توضيح ذلك التوزيع من خلال الجدول التالي:

جدول توزيع مشاهدات العينة على قطاعات وسنوات الدراسة

%	عدد المشاهدات								عدد الشركات	قطاعات سوق المال المصري
	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016		
16.07 %	11	11	9	9	9	9	9	9	11	أغذية ومشروبات
15.86 %	12	10	10	10	9	8	8	8	12	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات
16.91 %	10	10	10	10	10	10	10	10	10	عقارات
13.95 %	9	9	8	8	8	8	8	8	9	مقاولات وانشاءات هندسية
16.91 %	10	10	10	10	10	10	10	10	10	مواد البناء
20.30 %	12	12	12	12	12	12	12	12	12	موارد اساسية
100 %	64	62	59	59	58	57	57	57	64	الاجمالي

وحيث تعبر البيانات الأولية عن تلك التي يتم جمعها لأول مرة بواسطة الباحث لأغراض محددة، وغالباً ما يتم تجميعها باستخدام مجموعة من المقابلات الشخصية أو قوائم الاستقصاء، بينما البيانات الثانوية فهي التي يتم

توفيرها أو جمعها من قبل لأغراض بحثية أخرى ويمكن الحصول عليها من تقارير وسجلات البيانات في المنظمة وكذلك من الدراسات السابقة وشبكة الانترنت. وفي هذا الشأن، تعتمد الدراسة الحالية على مصادر البيانات الثانوية للشركات المدرجة بعينة الدراسة، حيث أن بيانات الدراسة الحالية تعتمد على مجموعة من الأرقام الخاصة بالبيانات المالية والتي يمكن استخراجها من القوائم المالية وتقارير مجالس الادارة وتقارير الحوكمة.

وبالتالي، قام الباحث بالاعتماد على مجموعة من المواقع الالكترونية اللازمة لاستخراج تلك البيانات باستخدام أسلوب تحليل المحتوى يدوياً، ولعل أهم هذه المواقع هو موقع معلومات مباشر، وموقع البورصة المصرية، وبعض المواقع الالكترونية للشركات المدرجة بعينة الدراسة، وذلك من أجل الحصول على البيانات التالية:

- القوائم والتقارير المالية للشركات المدرجة بعينة الدراسة.
- تقارير مجالس الادارة للشركات المدرجة بعينة الدراسة.
- تقارير الحوكمة للشركات المدرجة بعينة الدراسة.

2- الفروض الإحصائية للدراسة

لغرض تحقيق الهدف الرئيسي للدراسة وهو التعرف على العلاقة بين الإطار المشترك بين الهيئات المهنية للمحاسبة وجودة التقرير المالي، يمكن للباحث اختبار العلاقات المباشرة في المقام الأول والتي تتمثل فيما يلي: العلاقة المباشرة بين الإطار الفكري المشترك بين الهيئات المهنية وجودة التقرير المالي، وبالتالي، يمكن للباحث صياغة الفروض الإحصائية المباشرة للدراسة على النحو التالي:

العلاقة المباشرة بين الإطار الفكري المشترك للهيئات المهنية وجودة التقارير المالية:

الفرض الإحصائي الرئيسي الثاني للدراسة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للإطار الفكري المشترك لـ FASB / IASB على جودة التقرير المالي.

3- قياس متغيرات الدراسة:

استناداً إلى العرض السابق للإطار النظري لصياغة الفروض الإحصائية للدراسة يمكن للباحث عرض متغيرات الدراسة وأدوات قياسها لأغراض تحليل العلاقة بين المتغيرات على النحو التالي:

أ- المتغير المستقل للدراسة (الإطار الفكري المشترك لـ FASB / IASB):

يتمثل المتغير المعدل للدراسة في الإطار الفكري المشترك للهيئات المهنية، ونظراً لأن هذا الإطار الفكري المشترك بين الهيئات المهنية يمثل سعيًا حقيقياً نحو تحقيق الخصائص النوعية بالمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية والتي لا يمكن قياسها مادياً إلى حد كبير من خلال الأرقام الواردة بالقوائم المالية، وإنما يمكن الاعتماد على أسلوب الفروق المقارنة للفترة المختلفة لتطبيق الإطار المفاهيمي، حيث أن التعديل الأخير للإطار المفاهيمي كان في عام 2018 بإضافة مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي يمكن الاعتماد على متغير وهمي يأخذ القيمة 1 في فترات ما بعد عام 2018 باعتبارها الفترات الأخيرة للتعديل بالإطار المفاهيمي المشترك بين الهيئات المهنية والقيمة صفر في فترات ما قبل التعديل.

ب-

المتغير التابع للدراسة (جودة التقرير المالي):

يتمثل المتغير التابع بالدراسة الحالية في جودة التقرير المالي الذي يتمثل في فجوة الخيارات المحاسبية، ولغرض قياس جودة التقارير المالية يمكن للباحث استخدام نموذج جونز المعدل المقوم بالأداء والذي تم تطويره من قبل دراسة (Kothari et al. (2005، بحيث تمثل القيمة المطلقة للمستحقات التقديرية المستخرجة من ذلك النموذج مقياس عكسي لجودة الاستحقاقات ومن ثم جودة التقرير المالي. ويأخذ النموذج الشكل التالي:

$$TACC/LagTA = \alpha_0 + \alpha_1(1/LagTA) + \alpha_2(\Delta REV - \Delta REC)/LagTA + \alpha_3(LagROA) + \alpha_4(PPE/LagTA) + \varepsilon \quad (1)$$

حيث أن:

TACC = المستحقات الكلية، وتساوي الفرق بين صافي الدخل من واقع قائمة التدفقات النقدية وصافي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية؛

ΔREV = التغير في صافي المبيعات؛

ΔREC = التغير في صافي العملاء وأوراق القبض؛

LagROA = العائد على الأصول للسنة السابقة، ويساوي صافي الدخل للسنة السابقة من واقع قائمة التدفقات النقدية مقسوماً على إجمالي أصول السنة السابقة؛

PPE = إجمالي الأصول الثابتة (قبل خصم مجمع الإهلاك)؛

LagTA = إجمالي الأصول في السنة السابقة.

وسيتم تشغيل هذا النموذج رقم (1) باستخدام التحليل القطاعي (Cross-Sectional) أي لكل سنة على حدة بحيث لا يقل عدد المشاهدات عن 8 في السنة الواحدة على أن يتم استخدام قيمة بواقي النموذج كمقياس للاستحقاقات الاختيارية، فكلما زادت قيمة تلك الاستحقاقات بغض النظر عن إشارتها دل ذلك على احتمالية وجود أخطاء أو تلاعب أو غش في رقم الأرباح، ومن ثم تشير إلي انخفاض في جودة التقرير المالي. ثم نقوم بضرب القيمة في -1 لاستخدامها كمقياس للجودة بدلاً من الاستحقاقات.

ت- المتغيرات الحاكمة:

تتمثل المتغيرات الحاكمة في المتغيرات التي تؤثر على المتغير التابع، والتي تم إضافتها من أجل ضبط العلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغيرات المستقلة في نماذج الانحدار، وأحياناً قد يطلق عليها المتغيرات الضابطة أو الرقابية. وقام الباحث باستخدام العديد من المتغيرات الحاكمة والتي تم استخدامها كمحددات أو ثبت لها تأثير كبير على جودة التقرير المالي وذلك في ضوء الدراسات السابقة (أحمد، 2022; 2024; Saleh et al. ; Younis et al., 2020) وتتمثل هذه المتغيرات في حجم الشركة، ومعدل العائد على الأصول، ونسبة الرافعة المالية، ومعدل نمو المبيعات. وفيما يلي توضيح لكيفية قياس هذه المتغيرات الحاكمة من خلال الجدول التالي:

جدول المتغيرات الحاكمة

المتغير	الرمز	التفسير
حجم الشركة	Size	حجم الشركة، وتم قياسه باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.
معدل العائد على الأصول	ROA	وهي نسبة الدخل التشغيلي قبل الإهلاك مقسوماً على إجمالي القيمة الدفترية للأصول
الرافعة المالية	LEV	وهي نسبة الديون إلى إجمالي الأصول.
معدل نمو المبيعات	Growth	وهي نسبة التغير في المبيعات من سنة لأخرى.
حجم مكتب المراجع الخارجي	Big4	متغير وهمي يأخذ القيمة 1 في حالة وجود مراجع خارجي من المكاتب العالمية الكبرى والقيمة صفر فيما عدا ذلك.

4- نماذج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة

في إطار ما تسعى اليه الدراسة من اختبار الفروض الإحصائية يمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة في ضوء العلاقة المباشرة، ومن ثم يمكن للباحث صياغة النموذج على النحو التالي:

نموذج العلاقة المباشرة بين الإطار الفكري المشترك للهيئات المهنية وجودة التقارير المالية:

يتعلق الفرض الرئيسي للدراسة بتحليل أثر الإطار الفكري المشترك للهيئات المهنية على جودة التقارير المالية. ويمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائي الرئيسي للدراسة على الشكل التالي:

$$FRQ = \alpha + \beta_1 CF + \beta_2 Size + \beta_3 ROA + \beta_4 Lev + \beta_5 Growth + \beta_6 Big4 + \varepsilon.$$

المتغير	التفسير
FRQ	جودة التقرير المالي مقياسة بمستوى البواقي لنموذج جونز المعدل للتعبير عن مستوى الاستحقاقات المحاسبية مضروباً في (-1)؛
CF	متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في فترات ما بعد عام 2018 باعتباره أحدث التعديلات على الإطار المفاهيمي والقيمة صفر فيما عدا ذلك؛
Size	حجم الشركة، مقياسة باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي قيمة أصول الشركة؛
ROA	معدل العائد على الأصول، مقياسة بنسبة الدخل التشغيلي قبل الإهلاك مقسوماً على إجمالي القيمة الدفترية للأصول
Lev	الرافعة المالية، وهي نسبة الديون إلى إجمالي الأصول؛
Growth	معدل نمو المبيعات، وهي نسبة التغير في المبيعات من سنة لأخرى؛
Big4	حجم مكتب المراجع الخارجي، وهو متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة وجود مراجع خارجي من المكاتب العالمية الكبرى والقيمة صفر فيما عدا ذلك.

5- اختبارات التوزيع الطبيعي للبيانات:

سيتمتع الباحث على اختبارات التوزيع الطبيعي المتمثلة في اختبائي كولمجراف سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) واختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk)، بغرض التحقق من اقتراب البيانات من توزيعها الطبيعي بالنسبة لمتغيرات الدراسة الكمية المتصلة المتمثلة في جودة التقرير المالي والإطار المفاهيمي المشترك لـ FASB / IASB ، وهو ما يتضح نتائجها من خلال الجدول التالي:

جدول نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
FRQ	.125	472	.000	.924	472	.000
CF	.394	472	.000	.621	472	.000
Size	.067	472	.000	.955	472	.000
ROA	.078	472	.000	.950	472	.000
Lev	.073	472	.000	.954	472	.000
Growth	.068	472	.000	.955	472	.000
Big4	.342	472	.000	.637	472	.000

a. Lilliefors Significance Correction

وتقوم فرضية اختبائي كولمجراف سيمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) واختبار شابيرو ويلك (Shapiro-Wilk) على فرض عدم يشير إلي أن التوزيع الخاص بالبيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي، بمعنى أن ثبوت معنوية هذين الاختبارين يشير إلي أن التوزيع الخاص بالبيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا ثبت عدم معنوية هذين الاختبارين فذلك دليل واضح على أن التوزيع الخاص بالبيانات يتبع التوزيع الطبيعي.

وبالتالي، بناء على النتائج السابق عرضها بالجدول يتبين معنوية الاختبارين لأي متغير من متغيرات الدراسة حيث أن قيمة Sig. لكافة المتغيرات أقل من 5%، وفي ذلك دلالة على أن توزيع البيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي. وعلى الرغم من ذلك، لا يمكن اعتبار تلك النتائج مشكلة في صحة البيانات، حيث يمكن افتراض تحقق شرط التوزيع الطبيعي للبيانات للعينات الكبيرة ($N > 30$)، بغض النظر عن توزيع المجتمع الأصلي، وذلك طبقاً ما تنص عليه نظرية النهاية المركزية، وبما أن حجم العينة في الدراسة الحالية ($N = 473$)، فإن مشكلة عدم توزيع البيانات توزيعاً طبيعياً لن تكون ذات تأثير على صحة النماذج المستخدمة في الدراسة.

6- الإحصاءات الوصفية

تعتبر الإحصاءات الوصفية عن طبيعة عينة الدراسة من حيث الشكل وتوزيعها ومدى اتفاق العينة الحالية للدراسة مع العينات المناظرة بالدراسات السابقة ذات الصلة، وذلك من خلال عرض مجموعة من الإحصاءات الوصفية التي تتمثل في الوسط الحسابي والذي يعبر عن الشكل العام لمتغيرات الدراسة بالعينة، والانحراف المعياري بما يعبر عن مستوى التشتت بعينة الدراسة الحالية على مستوى المشاهدات بالمتغيرات، وأخيراً حدود العينة بين الحدين الأدنى والأقصى. وفي هذا الشأن قد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي عن الجدول التالي:

جدول نتائج التحليل الإحصائي

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
FRQ	473	-0.120	-0.050	-0.083	0.022
CF	473	0.000	1.000	0.603	0.490
Size	473	2.216	6.391	4.343	1.216
ROA	473	-0.118	0.315	0.093	0.126
Lev	473	0.319	0.516	0.417	0.057
Growth	473	-0.058	0.161	0.053	0.063
Big4	473	0.000	1.000	0.501	0.501
Valid N (listwise)	473				

يتبين للباحث من خلال العرض السابق للإحصاءات الوصفية مجموعة من الملاحظات التي يمكن بيانها فيما يلي:

1. فيما يتعلق بالمتغير المعدل الخاص بالإطار المفاهيمي المشترك فيلاحظ أن الوسط الحسابي الخاص به يبلغ 60.3%، وهي قيمة تشير إلي أن تطبيق الإطار المفاهيمي المشترك مطبق بحوالي 302 مشاهدة من إجمالي المشاهدات المدرجة بعينة الدراسة، ومن ثم يصبح تطبيق الإطار المفاهيمي المشترك عاملاً مؤثراً على معطيات القوائم المالية.

2. فيما يتعلق بالوسط الحسابي الخاص بالمتغير التابع الخاص بجودة التقرير المالي فيلاحظ أن الوسط الحسابي له يبلغ (-0.083) وهي قيمة ترتفع عن الحد الأدنى للعينة وتقترب من منتصف عينة الدراسة إلا أنها في النهاية تقترب أكثر نحو الحدود الدنيا للعينة وهو ما يشير إلي انخفاض الجودة بشكل عام في عينة الدراسة، وإلا أن قيمة الجودة في هذه الدراسة ليست معبرة عن الاستحقاقات نظراً لما تم إرجاؤه من ضرب القيمة في (-1).

3. على مستوى المتغيرات الحاكمة يتضح للباحث أن الأوساط الحسابية للحجم، ومعدل العائد على الأصول، والرافعة المالية، ومعدل نمو المبيعات، وحجم مكتب المراجع الخارجي تبلغ (4.343)، (0.093)، (0.417)، (0.053)، (0.501) على التوالي، وهي قيم معتدلة بين الحدود الدنيا والقصى للعينة.

7- نتائج تحليل الارتباط:

يهدف الباحث من إجراء تحليل الارتباط إلي التحقق من طبيعة العلاقة الارتباطية بين المتغيرات المستقلة والتابعة، بالإضافة إلي التحقق من طبيعة الأزواج الخطي بين المتغيرات التابعة والحاكمة المدرجة بنماذج اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة، حيث يوضح الجدول التالي التحليل الإحصائي:

Panel (A): Pairwise correlation for the basic models													
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
(6)	FRQ	.516**	.925**	.917**	.925**	.919**	1						
(7)	CF	.663**	.025	-.001	.017	-.004	.217**	1					
(8)	Size	-.037	-.085	-.098*	-.113*	-.093*	-.079	-.011	1				
(9)	ROA	-.055	-.010	-.013	-.004	-.037	-.032	-.042	-.045	1			
(10)	Lev	-.073	.025	.015	.016	-.004	.000	-.067	-.047	-.001	1		
(11)	Growth	.029	-.004	-.005	-.004	.000	-.016	.062	.009	-.077	.004	1	
(12)	Big4	-.023	-.047	-.045	-.036	-.034	-.050	-.007	-.020	.009	-.087	-.030	1
Panel (B): Pairwise correlation form moderated models													
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
(6)	FRQ	.516**	.153**	.223**	.189**	.223**	1						
(7)	CF	.663**	.982**	.958**	.971**	.958**	.217**	1					
(8)	Size	-.037	-.024	-.036	-.034	-.032	-.079	-.011	1				
(9)	ROA	-.055	-.047	-.045	-.044	-.052	-.032	-.042	-.045	1			
(10)	Lev	-.073	-.066	-.066	-.071	-.077	.000	-.067	-.047	-.001	1		
(11)	Growth	.029	.055	.054	.051	.046	-.016	.062	.009	-.077	.004	1	
(12)	Big4	-.023	-.013	-.016	-.015	-.015	-.050	-.007	-.020	.009	-.087	-.030	1
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).													

جدول نتائج تحليل الارتباط

وبفحص المصفوفة السابقة يتبين للباحث وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين الإطار المفاهيمي المشترك لـ FASB / IASB وجودة التقرير المالي، وعلاوة على ذلك، تبين أن أقصى معامل ارتباط بين المتغيرات المستقلة والحاكمة يبلغ (-0.077) وهو أقل من (0.80) وهو ما يؤكد عدم وجود ازدواج خطي بين المتغيرات.

8- نتائج اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة:

يهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة إلى تحليل العلاقات المباشرة بين المتغيرات الرئيسية للدراسة في ظل استخدام نماذج اختبارات الفروض الإحصائية المتمثلة في نماذج الانحدار المتعدد، وذلك من خلال: العلاقة المباشرة بين الإطار الفكري المشترك للهيئات المهنية وجودة التقرير المالي:

جدول نتائج تحليل الانحدار المتعدد لتحليل أثر الإطار المفاهيمي المشترك لـ FASB / IASB على جودة التقرير المالي

Variables	Dependent Variable: FRQ		
	β Coef.	T-Stat.	P-Value
Cons.	-0.073	-8.314	0.000
CF	0.025	2.333	0.039
Size	-0.001	-1.766	0.078
ROA	-0.006	-0.776	0.438
Lev	-0.003	-0.160	0.873
Growth	-0.007	-0.440	0.660
Big4	-0.002	-1.125	0.261
Fixed Effects	Included		
N	473		
VIF (MAX)	1.015		
F-value	6.845***		
Adj. R2	18.50%		

ويتضح لدى الباحث من خلال النتائج المعروضة بالجدول الارتفاع النسبي بالقوة التفسيرية للنموذج حيث تبلغ 18.50% وتشير تلك النتائج إلى أن المتغيرات المستقلة والحاكمة الموجودة بنموذج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة يمكنها تفسير التباين الكلي في جودة التقرير المالي بنسبة 58.50%، وبالتالي، فإن نموذج اختبار الفروض رقم يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات الداخلة فيه. كما يتبين للباحث ارتفاع ومعنوية قيمة F حيث أنها تبلغ 6.845 وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%.

وبالنظر إلى النتائج يتبين للباحث معنوية المتغير المستقل الخاص بالإطار المفاهيمي المشترك للهيئات المهنية حيث أن ($\beta = 0.025$; $T = 2.333 > 2$; $P\text{-Value} = 0.039 < 5\%$) كما أنه يحمل إشارة موجبة، وهو ما يشير إلى أن وجود الإطار المفاهيمي المشترك بين الهيئات المهنية يساهم في تضيق فجوة الخيارات المحاسبية بهدف تحقيق جودة التقرير المالي. وبالتالي، يمكن للباحث التأكيد على وجود علاقة طردية معنوية بين الإطار الفكري المشترك بين الهيئات المهنية وجودة التقرير المالي.

وتأسيساً على النتائج السابقة، يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الرئيسي الثاني للدراسة كلياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير طردي ذو دلالة إحصائية للإطار الفكري المشترك لـ FASB/IASB وجودة التقرير المالي

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

- 1- على الرغم من أن الإطار المفاهيمي السابق قد ساعد مجلس معايير المحاسبة الدولية عند تطوير معايير التقرير المالي الدولية (IFRS)، إلا أن هناك مجموعة من المبررات لمراجعة وتنقيح وتعديل الإطار المفاهيمي تتمثل في عدم تغطية بعض المجالات المهمة في الإطار المفاهيمي السابق، وعدم حداثة بعض جوانبه.
- 2- قد يؤدي تبني مقترحات جديدة ودراستها والسعي في تحقيقها إلى التغلب على معظم أوجه القصور سواء بالإطار أو بالتقارير المالية، الأمر الذي يساهم في تحقيق التكامل والترابط المهني بين المحاسبة والمراجعة.
- 3- يمكن الحد من السلوك الانتهازي للإدارة إذا تم توحيد الطرق والسياسات والممارسات المحاسبية ومن ثم القياس والإفصاح، من خلال الدور الفعال للدمج بين المعايير الدولية والأمريكية وصولاً إلى معايير عالمية موحدة تتميز بانخفاض الخيارات المحاسبية، ينتج عنها تقارير مالية تتصف بمستوى عالي من الجودة.
- 4- إن احتواء المعايير المشتركة الجديدة على جانب إلزامي لتطبيق تلك الآليات يعمل على تفعيل الجيد لحوكمة الشركات، ومن ثم يساعد على ممارسة الضغوط على الإدارة لتحسين مستوى الإفصاح والشفافية، وينعكس ذلك على جودة التقارير المالية.
- 5- يؤدي تفعيل الإطار الفكري المشترك الذي يربط بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية، حتى يمكن تلافي عيوب المعايير الدولية سالفة الذكر، وتعظيم الاستفادة بمزايا المعايير الدولية والأمريكية، وإقصاء الممارسات المعيبة لكل منهما، لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة التقارير المالية.
- 6- يتضح معنوية المتغير المستقل الخاص بالإطار المفاهيمي المشترك لـ FASB / IASB حيث أن $\beta = (0.025; T = 2.333 > 2; P\text{-Value} = 0.039 < 5\%)$ كما أنه يحمل إشارة موجبة، وهو ما يشير إلى أن وجود الإطار المفاهيمي المشترك لـ FASB / IASB يساهم في تضيق فجوة الخيارات المحاسبية بهدف تحقيق جودة التقرير المالي، وبالتالي قبول الفرض البديل الرئيسي حيث يوجد تأثير طردي ذو دلالة إحصائية للإطار الفكري المشترك لـ FASB / IASB وجودة التقرير المالي.
- 7- توضح النتائج وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لتطبيق الإطار المفاهيمي المشترك بين الهيئات المهنية على مستوى جودة التقرير المالي.

ثانياً: التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة النظرية والتطبيقية يوصى الباحث بما يلي:

- 1- ضرورة رفع كفاءة الأداء المهني لمؤسسات المحاسبة في مصر والناجح عن الاعتماد على معايير متطورة ناتجة من التطور في استراتيجيات إعداد المعايير المحاسبية.
- 2- ضرورة تحقيق التوافق الاستراتيجي والتطبيقي بين المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة من خلال متابعة المراجع للتطورات المتلاحقة في إصدارات وتعديلات المعايير المحاسبية محلياً ودولياً وانعكاساتها على التقارير المالية للمنشآت وتقرير المراجع، الأمر الذي يساهم في تحديث وتحسين مخرجات المحاسبة والمراجعة على النطاق المحلي والدولي.
- 3- ضرورة إجراء تطبيق للإطار الفكري المشترك بين FASB / IASB على المزيد من القطاعات المصرية بخلاف عينة الدراسة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- 1- أبو سليم، خليل سليمان، وحرب، قيس محمد يونس. (2021). أثر خصائص القيمة للبيانات الضخمة في جودة التدقيق الداخلي بناء على مقاييس هيئة المعارف المشتركة: "CBOK" دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن. مجلة رماح للبحوث والدراسات: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية - رماح، العدد58، 264 - 241.
- 2- توفيق، آية محمود أحمد (2018)، "إطار مقترح للآليات الإجرائية لكفاية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير المختلطة العالمية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 420- 435.
- 3- الجبلي، وليد سمير عبد العظيم (2020)، "دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية"، مجلة آفاق للعلوم، مجلد 5، العدد 1، 1 - 15.
- 4- الدمنى، عمار محمد عادل، الحلبي، نبيل بشير، و عرابي، أنمار. (2021). أثر تحليل البيانات الضخمة "Big Data" في تحسين جودة عملية التدقيق الداخلي: دراسة ميدانية. مجلة جامعة البعث سلسلة العلوم الاقتصادية: جامعة البعث، المجلد43، العدد14، 90 - 55.
- 5- سرور، عاصم محمد أحمد، 2015، "إطار مقترح لتحسين جودة التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية، دراسة تحليلية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 222-275.

- 6- الصاوي، عفت أبو بكر محمد، 2020، "الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، مبررات التطوير ومردوده من منظور معدي القوائم المالية: دراسة انتقادية وميدانية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، 90-170.
- 7- عبد الغنى، السيد مختار (2017)، " أثر بعض الخصائص التشغيلية للشركة على ملاءمة المعلومات المحاسبية المقاسة وفقا لمعايير التقرير المالي الدولية لأغراض قياس قيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، المجلد 1، العدد 1، 397- 446 .
- 8- العرابي، حمزة وقاشي، خالد (2015)، "الإطار المفاهيمي المحاسبي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية ASB في ظل التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB *مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية*، جامعة الوادي، المجلد 3، العدد 8، 54- 74.
- 9- فرج، سيد عبدالحليم مهني عبدالله (2021)، "دراسة تحليلية الانعكاسات الجوانب المحاسبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تحسين الأداء المالي للشركات"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد 2، 241-266.
- 10- قاشي، خالد وساعد، العوادي (2018)، "البيانات الضخمة وأثرها في عملية اتخاذ القرار"، *مجلة الاقتصاد والاحصاء التطبيقي*، الجزائر، المجلد (14)، العدد (2)، 150-165.
- 11- متولي، أحمد زكي حسين، 2013، "تحليل تفضيلات المراجعين لإستراتيجيات إعداد المعايير المحاسبية وانعكاساتها على تطوير مراحل المراجعة الخارجية"، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص.ص 17- 18 .
- 12- يوسف، جمال على محمد، 2016، "تأثير تطبيق معايير التقارير المالية على كفاءة أسواق المال: دراسة تطبيقية على سوق رأس المال المصري"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 1025-1076.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1-Akgün, A. İ, (2021), "Restrictions In The Conceptual Framework For Financial Reporting: A Review Of The Literature". **Global Journal of Economics and Business Studies**, 9(18), 50-67.
- 2- Angelonis, S., (2016), "Cautiousness on convergence of accounting standards across countries", **corporate communications, an international journal**, Vol. (21), Issue (2) pp. 4-20.
- 3- Anssari, M. A. A. (2023), "The Project of Conceptual Framework for Financial Accounting: A. Management", **International Academic Journal of Accounting and**

Financial Management, Vol, 10, No (1), 45-53.

4-Baker, T. A., T. J. Lopez, A. L. Reitenga, and G. W. Ruch, 2019, "The influence of CEO and CFO Power on Accruals and Real Earnings Management", **Review of Quantitative Finance and Accounting**, Vol. 52, Vol. 1, PP. 325–345.

5-Bereskin, F., P. H. Hsu, and W. Rotenberg, 2018, "The Real Effects of Real Earnings Management: Evidence from Innovation. Contemporary", **Accounting Research**, Vol. 35, No. 1, PP. 525–557.

6-Brackney, Kennard S., and Wenye Tang. "The Lingering Differences between IFRS and GAAP." **CPA Journal** P.94 (2024).

7-Ding, R., J. Li, and Z. Wu, 2018, "Government Affiliation, Real Earnings Management, and Firm Performance: The case of Privately Held Firms. **Journal of Business Research**, Vol. 83, No. 1, PP. 138–150.

8-Elsiddig Ahmed, I. (2020). The qualitative characteristics of accounting information, earnings quality, and Islamic banking performance: Evidence from the gulf banking sector. **International Journal of Financial Studies**, 8(2), 30.

9-Gornik-Tomaszewski, S., and Y. C. Choi., 2018, "The Conceptual Framework: Past, Present, and Future", **Review of Business**, Vol. 38, No. 1, PP. 47-58.

10-Grant Thornton.2018. A revised 'Conceptual Framework for Financial Reporting'. Available online at: <https://www.granthornton.global/globalassets/1.-member-firms/global/insights/article-pdfs/2018/ifrs-news---a-revised-conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>.

11-Kateb, I ., 2023, "The Bridge to Quality Financial Reporting: Audit Committees' Mediating Role in IFRS Implementation for Emerging Markets" Available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1002/jcaf.22664> .

12-Kliestik, T., J. Belas, K. Valaskova, E. Nica and P. Durana, 2021, "Earnings Management in V4 Countries: the Evidence of Earnings Smoothing and Inflating", **Economic Research**. Vol. 34, No. 1, PP. 1452- 1470.

13-Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. **Journal of accounting and economics**, Vol.39, No.1, 1-163.

14- Kouaib, A., A. Jarboui, and K. Mouakhar, 2018, "CEOs Accounting-based Attributes and Earnings Management Strategies under Mandatory IFRS Adoption", **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 19, No. 4, PP. 608–625.

15-Lo, K., F. Ramos, and R. Rogo, 2017, "Earnings Management and Annual Report Readability", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 63, No. 1, PP. 1–25.

16-Milstead, D., (2016), Should V.S standards line up with the rest of the worlds ?, **SAGE Business Researcher, Accounting trends**, P.P. (2, 16).

17-Nacer, B., D. Amor, D. Ali, & S. Tarek., 2018, "IFRS in the US Business Environment-Vision for the Future", **International Journal**, Vol. 6, No. 1, PP. 17-22.

18-Nowak, W. A. (2023), "The new generation of the FASB's Conceptual Framework", **Theoretical Journal of Accounting**, Vol. 47, No.1, 99-119.

19-Olaoyea, F. O., and Adeniyi, A., (2020). Effect of Accounting Manipulations on Performance of Selected Listed Firms in Nigeria. **American Scientific Research Journal for Engineering, Technology, and Sciences (ASRJETS)** ISSN (Print) 2313-4410, ISSN (Online) 2313-4402.

20-Zhang, Y., & Andrew, J. (2022), “Financialisation and the conceptual framework: An update”, **Critical Perspectives on Accounting**, 88, 102322.

, “The Establishment of Global Accounting Standards and the .2020(.Z Zhang, **Creativity** , Hubei University for Nationalities.Development Trend of IASB/FASB”, **and Innovation** Vol.4 No.