أثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة جودة القوائم المالية (دراسة ميدانية)

إعداد

دكتورة / ليلى محروس العقيلي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

أثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة جودة القوائم المالية
(دراسة ميدانية)

دكتورة

ليلى محروس العقيلي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

(مستخلص البحث)

يستهدف هذا البحث دراسة أثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة جودة القوائم المالية ، لذلك تناول الإطار النظري مفهوم الدخل الشامل والمعايير المحاسبية ، أهداف وأهمية الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل الآخر ومدى توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وأهمية استخدام معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي والحد من ادارة الربح وتحديد مشاكل مراجعة عناصر الدخل الشامل الآخر. ويعقب تقديم الاطار النظري تم اختبار فروض البحث من خلال الدراسة الميدانية المعتمدة على استمارات الاستقصاء الموزعة على العديد من الفئات والتي تشمل اعضاء هيئة التدريس ، المحللين الماليين ، معدي القوائم المالية و المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية .ولقد تم اختبار خمسة فروض احصائية مرتبطة بزيادة جودة القوائم المالية والذي يمثل المتغير التابع بينما كل من الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر ، خصائص جودة المعلومات المحاسبية ، أهمية معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي والحد من ادارة الربح وعملية مراجعة عناصر الدخل الشامل الاخر تمثل المتغيرات المستقلة. وتم اختبار الفروض باستخدام الاساليب الاحصائية الملائمة بهدف الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها الحكم على أثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة جودة القوائم المالية. وأيدت النتائج الاحصائية للدراسة الميدانية ما توصلت اليه الباحثة في الدراسة النظرية ، ولقد انتهت الدراسة بتقديم العديد من التوصيات والمقترحات للبحوث المستقبلية.

المصطلحات : صافي الدخل - الدخل الشامل - عناصر الدخل الشامل الاخر - جودة المعلومات المحاسبية-الاداء المالي - ادارة الربح - مراجعة عناصر الدخل الشامل الاخر

Abstract
The aim of the research is to examine The impact of the report on other comprehensive income (OCI) items on the increase in quality of the financial statements. The theoretical framework discusses the concept of comprehensive income and accounting standards, the objectives and importance of disclosure of other comprehensive income (OCI) items and quality of accounting information, the evaluation of companies' financial performance, reduced earnings management and auditing of (OCI) items. the researcher conducted a field study through questionnaire, The hypotheses were tested using appropriate statistical methods to obtain results that The results show that other comprehensive income (OCI) items has played an important role to increasing the quality of the financial statements,. The statistical results of the field study supported the researcher's findings in the theoretical framework , The study ended with many recommendations and suggestions for future research**.**

Keywords:
Net Income (NI) -Comprehensive Income(CI)- Other Comprehensive Income (OCI) items - Quality of accounting information – The financial performance - Earning management - Auditing of (OCI) items.

القسم الأول : الإطار العام للبحث

١- مقدمة

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة والتي تكون مفيدة لكافة مستخدمي القوائم المالية في صنع القرارات الاستثمارية ، وفي ظل تنامي الاهتمام بجودة القوائم المالية لتعبر بشكل كامل وموضوعي وملائم عن حقيقة المركز والأداء المالي للمنشأة وذلك مع التوجه العالمي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتي تتجه بشكل صريح نحو إحلال القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدلا من أساس التكلفة التاريخية. وفي ظل أوجه القصور الحالية التي يعاني منها صافي الدخل كمقياس للأداء. فقد تطور مفهوم الدخل الشامل وفقا لإصدارات الهيئات المهنية التي من أهمها إصدار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في نوفمبر ١٩٩٧ لمعيار المحاسبة المالية الأمريكي رقم (١٣٠) بعنوان "التقرير عن الدخل الشامل" بالإضافة إلى قيام مجلس معايير

المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ٢٠٠٢ بإعداد مشروع مشترك للتقرير عن الأداء وفقا لمفهوم الدخل الشامل. وبذلك أصبح الدخل الشامل يمثل "bottom line" الجديد في قائمة دخل الشركات (Ito & Kochiyama , 2014) والذي من شأنه التعبير بشكل كامل وموضوعي وملائم عن حقيقة المركز والأداء المالي للمنشأة ومن ثم تحسين وزيادة جودة القوائم المالية وعملية اتخاذ القرارات.

٢- طبيعة المشكلة

يتمتع مفهوم الدخل الشامل بالقبول العام في الفكر المحاسبي المعاصر لاعتماده على القياس المحاسبي وفقا لمدخل القيمة العادلة والتي لا تتوافر في قائمة الدخل التقليدية لاعتماد تلك القائمة على مدخل التكلفة التاريخية ، وقد ألزمت معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ الشركات بإعداد قائمة الدخل الشامل والافصاح عن كافة بنود الدخل والمصروفات في قائمتين منفصلتين هما : قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل التي تعرض عناصر الدخل الشامل الاخر. ويشمل الدخل الشامل جميع العناصر التي لها تأثير على حقوق المساهمين ، والهدف من إدخال الدخل الشامل ليس ليحل محل الافصاح عن صافي الدخل ولكن لتوفير معلومات إضافية لا تظهر مباشرة في الربح أو الخسارة.(Günther, 2015) ويفضل تعريف صافي الدخل والدخل الشامل كعناصر منفصلة فى القوائم المالية ، وسوف تستخدم عناصر ومكونات الخل الشامل الاخر OCI للتوفيق بين هذين العنصرين المنفصلين. وبالتالي عدم تدعيم الرأي القائل بأن صافي الدخل هو مجرد مجموعة فرعية من الدخل الشامل. (Nishikawa et al , 2016) كما أن الافصاح عن الدخل الشامل ومكوناته OCI سوف يعزز شفافية المعلومات المحاسبية ويعمل على تقليل عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين (Lin & Rong, 2012) كذلك لا تنعكس التغييرات في القيمة العادلة للأصول والخصوم بالكامل في قائمة الدخل إنما تنعكس في قائمة المركز المالي ضمن قسم حقوق الملكية ويؤجل الاعتراف بها في قائمة الدخل حتى تتحقق فعليا ، وبالتالي فإن صافي الدخل قد لا يكون المؤشر الكامل المناسب لتقييم أداء المنشأة. (حسين، ٢٠١١)

اقتراح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB,2012) عرض مكونات الدخل الشامل OCI والتي سيتم إعادة تدويرها إلى الأرباح بشكل منفصل عن تلك التي قد لا يتم إعادة تدويرها إلى الأرباح وأن هذا العرض يجعل البيانات المالية أكثر قابلية للفهم وسوف يمنح المستخدمين فهماً أفضل لتأثير مكونات الدخل الشامل OCI على الأداء المالي للشركة. فعلى الرغم من تطبيق عدة مفاهيم للدخل ومفاهيم متعددة لرأس المال ،يمكن وصف المعالجة المحاسبية الحالية على أنها اعتراف مزدوج بدلاً من ثنائية القياس طالما يتم إعادة تدوير بنود الدخل الشامل الآخر ، كما يتم تطبيق مفهوم الدخل المزدوج على أساس مفهوم الحفاظ على رأس المال مشيراً إلى أن الفرق بين رقمي صافي الدخل والدخل الشامل يكون نتيجة للاختلاف في توقيت الاعتراف وليس في القياس.(Noguchi, 2014)

وأظهرت نتائج دراسة(فريحات ، ٢٠١٤) زيادة شفافية الإفصاح عن أداء الأرباح كلما زاد مستوى الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل الآخر، وهذا بدوره لا يتيح الفرصة لإدارة الشركات القيام بإدارة الأرباح. ووجود علاقة عكسية بين التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وبين إدارة الأرباح ، حيث أنه كلما زاد مستوى التدفقات النقدية قل حجم المستحقات والتي تستخدمها الإدارة بشكل كبير في إدارة الأرباح.

كما وجدت دراسات اخرى (Campbell, 2015 ; Bloomfield, 2002) أن عناصر الدخل الشامل الاخر OCI توفر معلومات ذات قيمة متزايدة وملائمة تتجاوز صافي الدخل ، ولكن صافي الدخل تتفوق على الدخل الشامل في التنبؤ بعوائد الأسهم والأرباح المستقبلية والتدفقات النقدية التشغيلية على الرغم من أن التغيرات في مكونات الدخل الشامل OCI تعكس مدى تأثير تحركات الأسعار المرتبطة بسوق الاوراق المالية على أرباح الشركة المستقبلية.

واشارت دراسة (Ringström & Ekström,2012) على أن تغيير القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية يرتبط إحصائياً بسعر السهم. وأن الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر مفيد للمستثمرين وسوق رأس المال. فمكونات الدخل الشامل الآخر تساعد مستخدمي القوائم المالية بقرارات الاستثمار والائتمان وتحليل المخاطر والقدرة على التنبؤ. (Noguchi, 2014)

كما وجد(Günther, 2015) زيادة القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية باستخدام الدخل الشامل وعناصر الدخل الشامل الآخر على نحو أفضل مقارنة بصافي الدخل مع استخدام مؤشرات الاداء مثل أسعار الأسهم ،عوائد الأسهم ،عوائد الأسهم غير العادية. كما أن بيانات الدخل الشامل وعناصره الاخرى لهما قيمة معلوماتية وأهمية للمستثمرين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية. (lin et al ,2017)

وفي نفس السياق ،وجدت دراسة (Huang et al, 2015) أن عناصر الدخل الشامل الاخر OCI تمتلك محتوى معلوماتي أكبر من صافي الدخل لعملاء شركات المراجعة الكبار Big 4 عن شركات المراجعة الاخرى Non-Big 4. ومع ذلك فإنه من غير الواضح ما إذا كان المراجعون ، على عكس المستثمرين قادرين على فهم المعلومات الواردة من تقلب مكونات الدخل الشامل الاخرOCI . حيث يعكس التقلب في الدخل الشامل الآخر (OCI) تحركات الأسعار المرتبطة بالسوق ، مثل تغير سعر الصرف وتغيرات أسعار الأسهم والتي تؤثر على أرباح الشركة في المستقبل. وبالتالي فإن الشركات ذات التقلبات العالية في مكونات الدخل الشامل الاخرOCI من المرجح أن ترتفع فيها المخاطر الملازمة لعملية المراجعة مما يجعلها ترتبط ارتباطًا إيجابيًا بأتعاب المراجعة.

وبناء على ما تقدم تتبلور مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات التالية :

- ما هو مفهوم الدخل الشامل وما هي المعالجات المحاسبية في ضوء المعايير المحاسبية ؟
- ما هي أهداف وأهمية الافصاح عن عناصر الدخل الشامل الاخر؟

- هل تتوافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية في قائمة الدخل الشامل ؟
- هل تساعد معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي ؟
- هل تساعد معالجة مكونات الدخل الشامل الاخر في الحد من ادارة الربح ؟
- هل توجد علاقة بين عملية مراجعة قائمة الدخل الشامل وزيادة جودة القوائم المالية؟

٣-هدف البحث

يهدف البحث بصفة اساسية إلى الاختبار الميداني لأثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة جودة القوائم المالية وفي ضوء تحقيق الهدف الرئيسي استلزم ذلك التعرض للأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على مفهوم الدخل الشامل
- تحديد المعالجات المحاسبية للدخل الشامل في ضوء المعايير المحاسبية
- تحديد أهمية وأهداف الافصاح عن عناصر الدخل الشامل الاخر
- تحديد مدى توافر خصائص جودة المعلومات في قائمة الدخل الشامل
- التعرف على أهمية استخدام معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي
- التعرف على أهمية الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الاخر في الحد من ادارة الربح
- تحديد العلاقة بين عملية مراجعة عناصر الدخل الشامل الآخر وزيادة جودة القوائم المالية

٤- أهمية البحث

نال موضوع الدخل الشامل اهتمام الكثير من الباحثين فى الفكر المحاسبي إلا أن هناك قصوراً وندرة في البحوث المحاسبية التي تتعلق بعلاقة الافصاح عن معلومات قائمة الدخل وجودة القوائم المالية . ونظرا لأهمية موضوع الدخل الشامل لما لها من تأثير مباشر على دلالة وموثوقية القوائم المالية فتتمثل الأهمية العلمية للبحث في دراسة اثر الافصاح عن الدخل الشامل على جودة القوائم المالية. وتتمثل الأهمية العملية في كونه محاولة نحو تقديم اختبار ميداني عن طريق الاستقصاء على عينة من اعضاء هيئة التدريس ، المحللين الماليين ، ومعدي القوائم المالية والمراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية.

٥- منهج البحث

وتحقيقا لأهداف البحث ومن خلال الإجابة على التساؤلات البحثية التي تمثل جوهر المشكلة ، فإنه يتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي وذلك من خلال تحليل ما يتضمنه الفكر المحاسبي من كتابات وبحوث وإصدارات تتعلق بموضوع اثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الاخر على زيادة جودة القوائم المالية. كما سيتم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من خلال اجراء دراسة ميدانية عن طريق الاستقصاء لاراء عينة الدراسة والتي تضمنت ١١٤ مفردة (٤٣ مفردة من اعضاء هيئة التدريس ، ٣٢ مفردة من المحللين الماليين ، ١٨ مفردة من معدي القوائم المالية و٢١ مفردة من

المراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية) وذلك للتوصل الى نتائج تدعم أو لا تدعم فروض البحث.

٦- حدود البحث

- يعتمد البحث على دراسة ميدانية عن طريق الاستقصاء على عينة من اعضاء هيئة التدريس ، المحللين الماليين ، معدي القوائم المالية و مراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية في البيئة المحاسبية المصرية.
- ركز هذا البحث على قائمة الدخل الشامل ولم تتعرض الدراسة إلى الانواع الاخرى من القوائم المالية

٧- خطة البحث

سوف يتم تنظيم ما تبقى من البحث على النحو التالي:

القسم الثاني : مفهوم الدخل الشامل والمعايير المحاسبية

القسم الثالث : الدراسات السابقة وتطوير فروض البحث

القسم الرابع : الدراسة الميدانية

القسم الخامس :الخلاصة والتوصيات والبحوث المستقبلية المقترحة

القسم الثاني : مفهوم الدخل الشامل والمعايير المحاسبية

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي معيار المحاسبة المالية الأمريكي رقم ١٣٠ في عام ١٩٩٧ بعنوان "التقرير عن الدخل الشامل". وقد عرف "الدخل الشامل" أنه يشمل كافة العمليات والأحداث التي تمت خلال الفترة باستثناء أثر العمليات الرأسمالية مع أصحاب رأس المال بوصفهم ملاكا للمنشأة ،أي أن الدخل الشامل هو عبارة عن التغييرات في حقوق الملكية (صافي الأصول) خلال الفترة نتيجة المعاملات والأحداث وظروف اخرى غير المرتبطة بالملاك مع استبعاد تغيرات حقوق الملكية الناجمة عن العمليات الراسمالية مثل الزيادة أو تخفيض رأس المال وتوزيع الارباح أي بعد استبعاد العمليات التي تتم بين الملاك بصفتهم أصحاب الحقوق في الشركة. كما عرف الدخل الشامل علي أنه صافي الدخل مضافاً إليه عناصر الدخل الشامل الاخر وقد تم استخدام مصطلح الدخل الشامل الآخر للإشارة إلى الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر التى تدخل ضمن الدخل الشامل وتخرج عن نطاق صافى الدخل وذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل المكاسب والخسائر الناتجة عن تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع ، والمكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية بالعملات الأجنبية ، مكاسب وخسائر الجزء الفعال من أدوات التحوط للتدفقات النقدية ، والمكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة وأيضاً أشار إلي أن الدخل الشامل الآخر يمثل البنود المستبعدة من قائمة الدخل ولكن تم الإفصاح عنها كرصيد في عنصر منفصل لحقوق الملكية في قائمة المركز المالي.(Bhamornsiri & Wiggins ,2001)

أما معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ قد عرفت إجمالى الدخل الشامل بأنه التغير فى حقوق الملكية خلال الفترة والناتج عن معاملات وأحداث أخرى فيما عدا التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم هذه ، ويشمل إجمالى الدخل

الشامل كافة بنود كل من الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل الآخر. (معايير المحاسبة المصرية ، ٢٠١٥)

والجدير بالذكر أن الفرق بين صافي الدخل والدخل الشامل هو في الأساس فرق توقيت ومن ثم يجب أن يكون هناك إجراء يوفق فرق التوقيت بين عنصري البيانات المالية (أي يجب إضافة مبلغ أو طرحه في فترة معينة وعكسها في فترة لاحقة [أو فترات] وبالتالي تقوم عملية إعادة التدوير لبعض عناصر الدخل الشامل الاخر OCI على التوفيق بين هذا الاختلاف. .(Nishikawa et al , 2016) وتتضمن قائمة الدخل وفقاً لمفهوم دخل العمليات الجاريةCurrent Operating Income المكونات التي تعتبر بنودا عادية متكررة وبالتالي يتم استبعاد أية بنود تتعلق بأعمال الفترة الجارية غير العادية والمتكررة أو المرتبطة بنتائج الأعمال عن فترات سابقة من صافي دخل الفترة الحالية حيث يتم معالجة تلك البنود كتعديل في رقم الأرباح المحتجزة ويطلق عليها مفهوم الفائض غير الواضح Dirty Surplus Concept علي الدخل الشامل. وذلك بسبب استبعاد العناصر غير العادية والتي تكون تحت سيطرة الادارة بحيث تمكنها من التلاعب بالأرباح .وعندما يتم تسجيل الدخل الشامل بصورة مؤقتة في حقوق الملكية حيث يمكن تحقيقها في فترات لاحقة. ولذلك يتم عرض الدخل الشامل بطريقة لا تؤثر على قيمة الارباح أو الخسائر المؤكدة وبمجرد تحققها يعاد تبويبها ضمن الارباح والخسائر عن طريق مفهوم إعادة التدوير حيث يتم نقل جزئي أو كامل للبنود والعناصر التي سبق حجزها بموجب 'الدخل الشامل الآخر إلى الربح أو الخسارة في قائمة الدخل. وذلك يمثل تطبيق لمدخل المحاسبة عن الفائض الواضح Clean Surplus Concept . (Bhamornsiri & Wiggins ,2001)

ويتفق مفهوم الفائض الواضح مع مفهوم الدخل الشامل حيث أن القيمة الدفترية لحقوق الملكية هي الفرق بين أصول الشركة وخصومها وتعني هذه العلاقة أن النظام المحاسبي يعترف بجميع التغيرات في ' فائض ' الملاك أو المساهمين والتبادل النقدي بينهم وكذلك الأرباح ، وبصورة أكثر تحديدًا يشير ذلك الفائض إلى أن الدخل الشامل يساوي التغير في حقوق الملكية خلال فترة زادت فيها إصدارات الأسهم الجديدة وانخفضت من خلال توزيعات الأرباح للمساهمين . وحيث أن علاقة الفائض النظيفة تعني وجود صلة بين الأسهم (قائمة المركز المالي) والأرباح (قائمة الدخل) فإن جميع التغيرات في حقوق الملكية يمكن أن تؤثر على الأرباح. وبالتالي قد يكون من المنطقي الاعتراف بجميع التغيرات في حقوق الملكية في قائمة الدخل ولما كانت الأرباح تساوي التغير في حقوق الملكية التي يتم تخفيضها بالتوزيعات (صافي توزيعات رأس المال) ، يمكن أن يكون من المنطقي فصل التغييرات في حقوق الملكية التي تأتي من المعاملات مع المالكين (أرباح الأسهم).

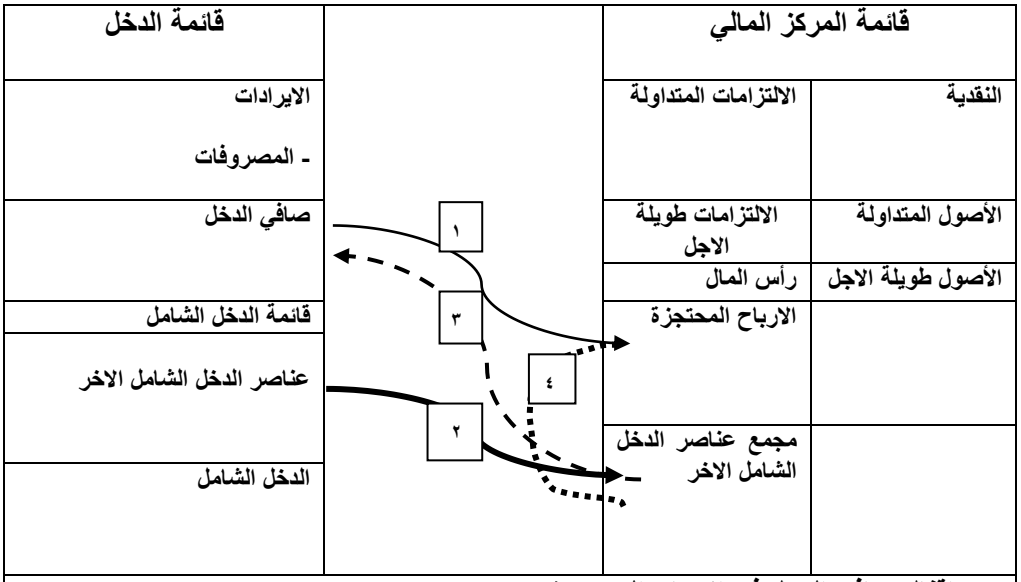
وعلى الرغم من أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي أتاح للشركات الاختيار بين ثلاثة بدائل وهي الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر تحت صافي الدخل في قائمة الدخل أو الإفصاح في قائمة منفصلة باسم قائمة الدخل الشامل أو الإفصاح في قائمة التغير في حقوق الملكية ، إلا أن المجلس أثنى على تطبيق البديل الأول والبديل

الثاني. كما اقترحت دراسة(Pandi et al. 2006) تطبيق البديل الثاني بعرض الدخل الشامل في قائمة مستقلة باعتبارها أنسب طريقة لعرض معلومات الدخل الشامل لمستخدمي القوائم المالية بهدف تمكين المستثمرين الحاليين والمحتملين من الحصول على معلومات تفصيلية للدخل الشامل ومكوناته وتفيد في عملية اتخاذ القرارات.كما اشارت نتائج دراسة (Kim, 2017) إلى اهمية وملائمة المعلومات عند وجود قائمتين منفصلتين وهما قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل حيث وجد أن المستثمرين يستخدمون الدخل الشامل الآخر بشكل كبير في هذه الحالة.

والشكل التالي رقم (١) يوضح المعالجات المختلفة للدخل الشامل والتي تشمل الاتي: اقفال صافي الدخل في الارباح المحتجزة أو اقفال بنود الدخل الشامل الاخر مؤقتاً في مجمع الدخل الشامل في حقوق الملكية أو اعادة تبويب بنود الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل أو اقفال عناصر الدخل الشامل الاخر في الارباح المحتجزة دون التأثير على قائمة الدخل.

شكل رقم (١)

المعالجات المحاسبية المختلفة للدخل الشامل



المصدر: (Günther, 2015)

وفي نفس السياق اهتمت معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥ بمفهوم الدخل الشامل من خلال معيار رقم (١) بعنوان عرض القوائم المالية والزمت الشركات بإعداد قائمة الدخل الشامل والافصاح عن كافة بنود الدخل والمصروفات في قائمتين

منفصلتين هما : قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل والتي تعرض عناصر الدخل الشامل الاخر.
وتتضمن بنود وعناصر الدخل الشامل الآخر ما يلى:

- إعادة قياس نظم المزايا المحددة (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)) "مزايا العاملين ".
- المكاسب والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية لنشاط أجنبى (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣) "أثر التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية ").
- المكاسب والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول المالية المتاحة للبيع (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس ").
- الجزء الفعال من المكاسب والخسائر على أدوات التغطية المستخدمة فى تغطية التدفق النقدى (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) "الأدوات المالية : الاعتراف والقياس ").

القسم الثالث : الدراسات السابقة وتطوير فروض البحث

أهداف وأهمية الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل الآخر

يهدف الافصاح عن الدخل الشامل إلى توفير معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقدير انشطة الشركة وحتى يمكن أن يركز مستخدمو القوائم المالية على بنود الدخل الشامل بدلاً من التركيز على صافي الدخل ونصيب السهم من الارباح.
(أبو طالب،٢٠١٧) وترجع أهمية مفهوم الدخل الشامل إلى استخدامه كبداية جديدة في تقارير الاداء لذلك حاول مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الاهتمام بتطوير الاطار المفاهيمي لقائمة الدخل الشامل ومكوناته الاخرى .(Detzen, 2016)
وتؤكد دراسة (Ringström & Ekström,2012) أن الافصاح عن المعلومات المحاسبية في قائمة الدخل الشامل يمكن أن يكون ذا أهمية بالنسبة للمستثمرين الخارجيين من غير المهنيين وغير الاحترافيين حيث يكون من المفيد للمستثمر النظر في قائمة دخل الشركة ومكونات الدخل الشامل الاخر كالتغييرات في القيمة العادلة لتحوطات التدفقات النقدية. فإذا كان هذا التغير رقم موجب يعطي اشارة إلى المستثمر حول تقييم إدارة مخاطر الشركات والتي يمكن تفسيرها على أنها معلومات إيجابية عن الشركة.
تحدد معايير المحاسبة المصرية الأخرى ما إذا كانت المبالغ التى سبق الاعتراف بها ضمن بنود الدخل الشامل الآخر يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل). ويشار إلى المبالغ المعاد تبويبها على هذا الأساس بـ "تسويات إعادة التبويب". ويتم إدراج تسوية إعادة التبويب على العنصر المرتبط بها من عناصر "الدخل الشامل الآخر" فى الفترة التى يعاد فيها تبويب تلك التسوية إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) ، حيث قد تكون تلك المبالغ تم الاعتراف بها ضمن عناصر "الدخل الشامل الآخر" كمكاسب غير محققة فى الفترة الجارية أو فى الفترات السابقة ومن ثم يجب

أن يتم خصم تلك المكاسب غير المحققة من عناصر "الدخل الشامل الآخر" فى الفترة التى يتم خلالها إعادة تبويب ما تحقق من تلك المكاسب إلى الأرباح أو الخسائر لتجنب إدراجها فى إجمالى "الدخل الشامل" مرتين. وتعرف تسويات إعادة التبويب بأنها المبالغ التى يعاد تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترة الحالية والتى سبق الاعترف بها فى الدخل الشامل الآخر فى الفترة الحالية أو الفترات السابقة. وتنشأ "تسويات إعادة التبويب " - على سبيل المثال - عند التخلص من نشاط أجنبى (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)) وعند استبعاد الأصول المالية المتاحة للبيع من الدفاتر (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)) كما تنشأ عندما تؤثر معاملة متوقعة مغطاة على الأرباح أو الخسائر (الفقرة "١٠٠" من معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦) فيما يخص تغطية التدفق النقدى). ولا تنشأ "تسويات إعادة تبويب " إعادة قياس نظام المزايا المحددة والتي تم الاعتراف بها طبقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨). ويتم الاعتراف بهذه البنود ضمن "الدخل الشامل الآخر" ولا يتم إعادة تبويبها إلى الأرباح أو الخسائر (قائمة الدخل) فى الفترات اللاحقة. ويتم إعادة تبويب الأرباح والخسائر الاكتوارية إلى الأرباح المرحلة فى الفترة التى يتم خلالها الاعتراف بتلك الأرباح والخسائر كدخل شامل آخر (معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٨)). (معايير المحاسبة المصرية ، ٢٠١٥)

تأتي أهمية عناصر الدخل الشامل الاخر OCI من أنها عامل الربط الذي يوافق ويساوي صافي الدخل والدخل الشامل. (Detzen, 2016) بالأضافة إلى أن عناصر الدخل الشامل الاخر OCI تمثل قيمة معلوماتية في حد ذاتها. (Nishikawa et al , 2016)ولذلك لا ينبغي أن يكون صافي الدخل مجرد مجموعة فرعية من الدخل الشامل ولكن عنصر منفصل في البيانات المالية. (Marshall & Lennard , 2016)

وأشارت دراسة (Günther, 2015) إلى بعض عناصر الدخل الشامل الاخر التي يمكن إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة لاحقًا أو لن يتم إعادة تصنيفها للربح أو الخسارة:

أولاً : البنود التي يتم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة

- تسويات تحويل العملات الأجنبية وصافي الاستثمار في العمليات الأجنبية
- أرباح وخسائر موجودات مالية متوفرة للبيع
- الجزء الفعال من المكاسب والخسائر في تحوط التدفق النقدي
- حصة الدخل الشامل الآخر للاستثمارات في الشركات الشقيقة
- ضريبة الدخل المتعلقة بالعناصر التي يمكن إعادة تصنيفها

ثانياً : البنود التي لن يتم إعادة تصنيفها إلى الربح أو الخسارة

- المكاسب والخسائر الاكتوارية بشأن خطط الاستحقاقات المحددة
- التغيرات في فائض إعادة التقييم للاصول الملموسة وغير الملموسة
- ضريبة الدخل المتعلقة بالعناصر التي لن يتم إعادة تصنيفها

ويجب إعادة تدوير جميع بنود الدخل الشامل الاخر OCI من أجل الحفاظ على علاقة الشمولية بين قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل. بالإضافة إلى عرض مكونات

OCI بشكل منفصل والتي سيتم إعادة تدويرها إلى الأرباح وفصلها عن تلك التي قد لا يمكن إعادة تدويرها إلى الأرباح. فإذا لم يتم ذلك فإن صافي الدخل لن يكون مكتملًا ولن يوفر تمثيلًا مخلصًا للأداء المالي للوحدة الاقتصادية. وأيضًا أن هذا الشمول مفيد في تقييم مدى إدارة موارد الوحدة الاقتصادية وبالتالي زيادة جودة القوائم المالية .((Nishikawa et al , 2016 ; Royer, 2017) وأشارت نتائج دراسة (Semba, 2017) والتي اعتمدت الدراسة على عينة من ٥٣٨٥ شركة في اليابان خلال الفترة ٢٠١٢- ٢٠١٤ أن عملية أعادة التسوية أو تدوير مكونات الدخل الشامل الاخر OCI تحسن من فائدة معلومات صافي الدخل ولها قيمة معلوماتية وتساعد في التنبؤ بالتدفقات النقدية وتزيد من القوة التنبؤية لصافي الدخل.

وأشار(Noguchi, 2014) إلى أن الفرق بين رقمي صافي الدخل و الدخل الشامل يمكن وصفها بأنها نتيجة للاختلاف في توقيت الاعتراف - لا القياس - فعادة عملية اعادة التدوير تتضمن البنود والعناصر التي تم وضعها سابقًا تحت بنود الدخل الشامل الآخر والتي يتم نقلها إلى الربح أو الخسارة. على سبيل المثال فإن التغير في القيمة العادلة المدرجة في الدخل الشامل الآخر لن يتم اضافته مباشرة إلى حقوق الملكية ، ولكن يتم إضافتها من خلال الدخل الشامل وكذلك التغير في القيمة العادلة للأوراق المالية المتاحة للبيع ينعكس من خلال الدخل الشامل الآخر وعدم تحويله مباشرة إلى حقوق الملكية. وفي نفس السياق اختبرت دراسة (حبيبة ، ٢٠١٧) مدى اهتمام المستثمرين بطريقة عرض عناصر الدخل الشامل الاخر في القوائم المالية ، وذلك من خلال اختبار تأثير موقع الافصاح عن عناصر الدخل الشامل الاخر على تكلفة التمويل بالملكية ولقد اشتملت الدراسة على ٥٤ شركة من الشركات المسجلة في البورصة المصرية بواقع ٢٧٠ مشاهدة عن الفترة من ٢٠٠٨-٢٠١٢ وخلصت نتائج الدارسة بتدعيم وجود أهمية للبنود الخاصة بالدخل الشامل داخل سوق رأس المال المصري.

ومما سبق يمكن صياغة الفرض التالي:

الفرض الأول

يؤدي الافصاح عن عناصر الدخل الشامل الاخر إلى زيادة جودة القوائم المالية

خصائص جودة المعلومات المحاسبية وقائمة الدخل الشامل

هناك عدة خصائص أساسية يجب أن تحتويها المعلومات المحاسبية حتى يتمكن المستخدم لهذه المعلومات من الاستفادة منها عند اتخاذ القرارات الاقتصادية ، وتتمثل أهم هذه الخصائص في القابلية للفهم والملاءمة والموثوقية أو الاعتمادية والقابلية للمقارنة والتي يمكنها مساعدة المستثمرين بسوق الأوراق المالية في الاعتماد على هذه القوائم بثقة واطمئنان ومن ثم زيادة جودة القوائم المالية. ويمكن أن يؤدي الافصاح عن المكاسب والخسائر غير المحققة في الدخل الشامل الآخر إلى تعزيز أهمية المعلومات المالية على حساب الموثوقية (Kanagaretnam et al,2009) ومع ذلك ، يجب على المستثمرين أن يضعوا في اعتبارهم أن المعلومات المدرجة في مكونات الدخل الشامل الآخر تنشأ من بعض التغيرات

المؤقتة في القيمة العادلة للأصول والالتزامات. كما يساعد الدخل الشامل على توافر مؤشرين للأداء بالنسبة للمستثمر.

هدفت دراسة (Günther, 2015) إلى اختبار محتوى المعلومات لكل من الدخل التشغيلي وصافي الدخل والدخل الشامل ووجدت الدراسة أنه لا يوجد توافق في الآراء حول أفضل الطرق لقياس الأرباح مع أن كلا من الدخل التشغيلي وصافي الدخل أعلى من الدخل الشامل في محتوى المعلومات وبالرغم من ذلك وجد أن الدخل الشامل له صلة وثيقة بالمستثمرين. وأن صافي الدخل يساوي الدخل الشامل على مدى عمر الشركة. كما يرتبط مفهوم إعادة تدوير جميع العناصر ارتباطًا وثيقًا بمفهوم فائض المحاسبة النظيفة clean surplus accounting، وتوصلت الدراسة إلى أهمية الدخل الشامل ومكوناته في زيادة قيمة المعلومات للمستثمرين على نحو أفضل مقارنة بصافي الدخل. وعلى نفس السياق حاولت دراسة (Ringström & Ekström, 2012) الإجابة على سؤال ما إذا كان إدراج مكونات الدخل الشامل الآخر يوفر للمستثمرين معلومات مفيدة ،وما إذا كانت أسعار الأسهم مرتبطة بمكونات الدخل الشامل الآخر. وتحليل مدى فعالية محاولات مجلس معايير المحاسبة الدولية لزيادة ملاءمة المعلومات المحاسبية حول دخل الشركات. وأشارت الأدلة إلى أن المستثمرين يدفعون مزيد من الاهتمام بمعلومات الدخل الشامل الاخر OCI الواردة في قائمة التغيرات في حقوق المساهمين ، بدلا من قائمة الأداء المالي. ولذلك أصبح المستثمرون أكثر دراية وفهم عند الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الاخر OCI.

واعتمدت دراسة(عصيمي ، ٢٠١٢) على اختبار أثر الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر على ملائمة معلومات القوائم المالية للبنوك بالمملكة العربية السعودية ووجدت الدراسة أن هناك قوة تفسيرية لبنود الدخل الشامل الأخر على تغيير أسعار الأسهم للبنوك السعودية والتي تكون مع الدخل الشامل بالإضافة إلى وجود قوة تفسيرية لصافي الدخل. كما وجدت دراسة (Chambers,et al, 2007) أن الافصاح عن الدخل الشامل ومكوناته يكون أكثر شفافية في تقييم الأداء المالي بالمقارنة بقائمة التغيرات في حقوق المساهمين ويؤثر على قرارات المستثمرين عند الاستثمار في الاسهم. وبالتالي زيادة المحتوى المعلوماتي للافصاح في قائمة الدخل الشامل بالنسبة للمستثمرين وخاصة عندما يكون الافصاح وفقا لتوقعاتهم.(Jones& Smith, 2011)

وتوصلت دراسة (Van & De Beelde, 2007) إلي أنه من منظور النظرية المحاسبية ومنظور التقييم حيث يتبع صافي الدخل نموذج التكلفة التاريخية ويطلق عليه صافي الدخل التقليدي ، بينما يقاس الدخل الشامل وفقاً للقيمة العادلة ، وأشارت أنه لا يمكن الاعتماد على صافي الدخل منفرداً ولكن لابد من التوجه نحو الافصاح عن قائمة الدخل الشامل ومكوناته لأنها تكون أفضل لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية ، وتوصي الدراسة أنه يجب استخدام نوعين من ربحية السهم وهما : ربحية السهم المعدة على أساس صافي الدخل. ربحية السهم المعدة على أساس صافي الدخل الشامل بهدف تحسين جودة القوائم المالية وتحسين استفادة مستخدمي القوائم المالية.

تزيد عملية اعادة التدويرRecycling أو تسويات اعادة التبويب للتغيرات في بنود وعناصر الدخل الشامل الاخر من ملائمة المعلومات المحاسبية وبالتالي جودة القوائم المالية. حيث توصلت دراسة(Biddle& Choi, 2006) إلى أن المعلومات التفصيلية لمكونات الدخل الشامل و إجمالي الدخل الشامل تعتبر مقياساً مفيداً ويعد أكثر ارتباطاً بالأرباح والقيمة السوقية للأسهم وكذلك أفضل للتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وأفضل مقياس للأداء بالمقارنة بصافي الدخل ، والإفصاح عنه ضروري وهام وذلك لأنه يؤدي إلى زيادة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية وزيادة القدرة على التنبؤ بالأرباح وفهم أنشطة الشركة بوضوح ومساعدة المستثمرين في تقييم أنشطة الشركة والتحليل المالي. وبناء على ذلك فإن مفهوم الدخل الشامل سوف يزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية باستبعاد تحيز الإدارة. كما ووجدت دراسة (يونس ، ٢٠١١) تأثير جوهري للإفصاح عن معلومات الدخل الشامل على قرارات المستثمرين عند شراء أو بيع الاوراق المالية في البورصة المصرية.مما يؤدى إلى اكتساب مستخدمي القوائم المالية رؤية اضافية لفهم أنشطة الشركة، نظراً لأن الإفصاح عن الدخل الشامل يتطلب إظهار كافة بنود المكاسب والخسائر للمستخدمين التي سبق إهمالها والتى تم تحويلها مباشرة إلي قسم حقوق الملكية وفقاً للقائمة التقليدية .

ومما سبق يمكن القول أن معلومات الافصاح عن بنود الدخل الشامل الاخر من شأنها زيادة جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم والتقارير المالية ومن ثم زيادة جودة القوائم المالية .

ومما سبق يمكن صياغة الفرض التالي :

الفرض الثانى

يؤدي توافر خصائص جودة المعلومات المحاسبية لعناصر الدخل الشامل الاخر إلى زيادة جودة القوائم المالية

قائمة الدخل الشامل وتقييم الأداء المالي

تحقق معلومات الأداء المالي بشكل مباشر أكثر أهداف القوائم المالية وهي مساعدة المستثمرين المحتملين والمقرضين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في تحديد مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية للشركة. ونظراً لأن آثار الأنشطة والمعاملات والأحداث الأخرى المتعددة للمنشأة تختلف من حيث مدى تكرارها وتعرضها لاحتمالات الربح أو الخسارة وقابليتها للتنبؤ ، لذا فإن الإفصاح عن مكونات الأداء المالى يساعد مستخدمى القوائم المالية فى فهم ما تحقق من أداء مالى وبناء تنبؤات عن الأداء المالى المستقبلى. وتتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١) أن يتم إدراج بنود إضافية فى قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل كما يتم أيضاً تعديل الوصف وإعادة ترتيب البنود كلما يكون ذلك ضرورياً لتفسير عناصر الأداء المالى. فعلى المنشأة عرض بنود وعناوين ومجاميع فرعية إضافية في قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل إذا كان ذلك العرض ملائماً لفهم الأداء المالي للمنشأة. (معايير المحاسبة المصرية المعدلة ، ٢٠١٥)

وقد انقسمت الآراء حول أهمية مفهوم الدخل الشامل في مجال التقرير عن الأداء المالي لمؤيدين ومعارضين (Chambers et al, 2007; Gazzola & Amelio, 2014)

يقدم معارضو استخدام قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي للوحدات الاقتصادية عددًا من الحجج والتي من أهمها:

- عناصر الدخل الشامل الاخر OCI مؤقتة ومتغيرة وبالتالي لا تكون هذه العناصر ذات صلة بتوقع التدفقات النقدية المستقبلية.
- تضيف عناصر الدخل الشامل الاخر OCI تشويش لمعلومات صافي الدخل المفصح عنه مما يزيد من صعوبة توقع الأرباح المستقبلية.
- تتكون عناصر الدخل الشامل الاخر OCI بشكل كبير من المكاسب والخسائر غير المحققة ، وبالتالي هذه العناصر تعتمد على عوامل السوق أي أن المديرين ليس لديهم سيطرة أو تحكم فيها وبالتالي لاتعتبر أساس جيد لتقييم الأداء.

وفي المقابل يقدم مؤيدو استخدام قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي للوحدات الاقتصادية عددًا من الحجج والتي من أهمها:

- يعتبر الدخل الشامل هو المقياس الوحيد الذي يتضمن جميع مصادر خلق القيمة Value Creation ويميز بشكل مناسب بين خلق القيمة وتوزيع القيمة.
- يعتبر الدخل الشامل مقياس يفرض الانضباط على المديرين والمحللين حيث تتطلب أنظمة الحوافز والمكافآت على أساس الدخل الشامل من المديرين النظر إلى جميع العوامل التي تؤثر على قيمة المنشأة مما يحد من إدارة الأرباح ، بالاضافة إلى أن مساعدة المحللين في التنبؤ بالدخل الشامل حيث يشمل جميع العوامل ذات الصلة بالتنبؤ بالأرباح.
- يعتبر المقياس الأكثر ملائمة والذي يمكن دمجه مع نماذج تقييم الاداء المحاسبي مثل نموذج الدخل المتبقي.

وعلى نفس السياق قامت دراسة (فايد ، ٢٠٠٨) بالتحليل والنقد للجوانب المختلفة لعملية التقرير عن الأداء المالي وتبين أن هناك إجماع على ضرورة تبني مفهوم الدخل الشامل طبقا لمحاسبة الفائض النظيف Clean surplus accounting مع ضرورة عرض مكوناته وفقا لمنهجية محددة تحقق الخصائص الذاتية للمعلومات التي يوفرها الربح المحاسبي لمتخذي القرارات الاستثمارية. ولقد أوضحت الدراسة أن إصدار معيار محاسبي للتقرير عن الأداء المالي اعتمادا على تعريف محدد لصافي الربح أمر يكتنفه الكثير من الصعاب وبالتالي يجب أن يشمل الدخل الشامل نتائج إعادة التقييم Re- measurements المترتبة علي التوسع في استخدام مفهوم القيمة العادلة في النموذج المحاسبي ، كما ناقشت بدائل عرض ذلك في ضوء الاقتراحات الواردة في مشروع المجلس الدولي. وتبين أن البديل المقترح لقائمة الدخل الشامل يحقق الخصائص الفنية للربح المحاسبي حيث يزيد من درجة الشفافية

والموضوعية في القياس ويدعم القيمة التنبؤية والقيمة الاسترجاعية للمعلومات المحاسبية.
كما هدفت دراسة (Bamber et al, 2010) إلى التعرف على أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل على عملية تقييم الأداء ، وطبقا للدراسة هناك بديلين للإفصاح عن بنود الدخل الشامل هما : الإفصاح ضمن قائمة الدخل أو الإفصاح ضمن قائمة حقوق الملكية ، ووجدت أن المديرين يفضلوا عامل الحوافز المعتمدة على حق الملكية أكثر من عامل الأمن الوظيفي لهم حيث كانت هناك علاقة ارتباط أقل مع الإفصاح عن بنود الدخل الشامل بقائمة الدخل. وقد يشمل الدخل الشامل المكاسب والخسائر غير المحققة والتي قد تتجاوز ربح قائمة الدخل وبالتالي قد يوجد اختلافات غير عادية بالنسبة لمؤشرات الاداء مثل العائد على حقوق الملكية مما يتطلب البحث عن الاسباب الكامنة وراء هذا الاختلاف. (Gazzola & Amelio, 2014)ويعتبر الافصاح عن التغير في القيمة الحالية للأصول (أو الالتزامات) في قائمة الدخل الشامل غير قابلة للتراجع وملزمة للشركة وبالتالي يجب الاعتراف بها في صافي الدخل عند حدوث هذا التغيير من منظور الافصاح عن الأداء المالي للشركة. على سبيل المثال ، إن التغير في القيمة الحالية لأدوات حقوق الملكية المحتفظ بها للمتاجرة سوف يتم إدراجه في صافي الدخل عند حدوثه حتى لو لم تقم الشركة ببيع أدوات حقوق الملكية.(Nishikawa et al , 2016) وبالتالي يكون رقم الدخل الشامل أكثر أهمية للمستثمرين مقارنة برقم صافي الدخل عند تقييم اداء الشركات(Newberry, 2003; Dumitrana et al.2010) .
وأشارت نتائج دراسة (Ito & Kochiyama,2014) بأن كلا من صافي الدخل NI ومكونات الدخل الشامل الآخر OCI لهما معاملات إيجابية مع نسبة الارباح الموزعة على المساهمين علاوة على ذلك ، وجدت الدراسة أن مكونات الدخل الشامل الآخر OCI أكثر تأثيراً بهذه المتغيرات ، وأن كلا من صافي الدخل NI ومكونات الدخل الشامل الآخر OCI لهما دلالة إحصائية إيجابية مع توزيعات الأرباح.
كما أشارت دراسة (Bardshow and Sloan, 2002) إلى وجود علاقة طردية قوية بين مؤشرات الاداء المعتمد على قائمة الدخل الشامل وسعر السهم في البورصة الأمريكية وخلصت الدراسة إلى زيادة المحتوى المعلومات للدخل الشامل عن صافي الدخل. وفي نفس السياق اظهرت نتائج دراسة (Gazzola & Amelio, 2014) أن إجمالي الدخل الشامل يمتلك معلومات مفيدة المحتوى ويعطي مزيد من المعلومات لتقييم الأداء المالي وأنها تقدم معلومات أكثر ملاءمة من صافي الدخل.
وفي المقابل أظهرت نتائج دراسة (عبد الوهاب ، ٢٠١٧) أن الدخل الشامل وعناصره الاخرى أكثر تقلباً من صافي الدخل التقليدي وانه لايوجد للدخل الشامل أو عناصره الاخرى أية ميزة تفاضلية سواء للتنبؤ بربحية السهم أو التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية عن صافي الدخل المحاسبي وذلك على الرغم من معنوية عناصر الدخل الشامل الآخر في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية وتحسن القوة التفسيرية لنموذج التنبؤ بربحية السهم.

أشارت نتائج دراسة (López-Quesada et al, 2018) تأثير حوكمة الشركات على الاداء المالي المعتمد على الدخل الشامل أكثر من صافي الدخل ووجدت أن معدل العائد على الأصول ومعدل العائد على حقوق الملكية يرتبط بعلاقة ايجابية مع زيادة نسبة المديرين غير التنفيذيين وعلاقة سلبية مع عدد مرات اجتماعات مجلس الادارة ، وقد تم استخدام عينة من ٢٣٧ شركة داخل مؤشر Standards & Poor (S&P) 500 في السنوات ٢٠٠٤-٢٠٠٩
كما قامت دراسة (خميس ، ٢٠١٨) بقياس مدى قوة رقم الدخل الشامل مقابل رقم صافي الدخل كمقياس للأداء المالي وذلك عند التنبؤ بعائدات الأسهم السنوية والقيمة السوقية لأسعار الاسهم ببورصة الاوراق المالية المصرية والتدفقات النقدية المستقبلية من الانشطة التشغيلية وأكدت نتيجة الدراسة على صلاحيته كمقياس جديد للأداء.

ومما سبق يمكن صياغة الفرض التالي:

الفرض الثالث

تساعد معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية

قائمة الدخل الشامل و إدارة الربح

يساعد الإفصاح عن مكونات وعناصر الدخل الشامل الآخر على تقليل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وبالتالي يحد من ادارة الربح ، فكلما زاد الاختلاف في درجة عدم تماثل المعلومات يعطي فرصة للتلاعب ويزيد من احتمال إدارة الأرباح. (Lin & Rong, 2012) وبالتالي عندما تقل التغيرات في حقوق الملكية تؤدي إلى زيادة الشفافية وتخفض من مستوى إدارة الارباح وتزيد من محتوي معلومات الافصاح. (Hirst et al, 2004)
وفي نفس السياق هدفت دراسة (فريحات ، ٢٠١٤) إلى تحليل أثر الإفصاح عن مكونات وعناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة شفافية الإفصاح والحد من إدارة الأرباح. وتم تطبيق الدراسة على قطاع المصارف والخدمات المالية المدرجة في السوق المالية السعودية (تداول) ، وتكون مجتمع الدراسة من ١١ مصرف خلال الفترة الممتدة من عام (٢٠٠٨- ٢٠١٢)، وأظهرت النتائج أن عناصر الدخل الشامل تلعب دور مهم في قائمة الدخل الشامل ككل ، ولها تأثير ذو دلالة إحصائية في إدارة الأرباح بالإضافة إلى ارتباط الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل الآخر بعلاقة سلبية مع إدارة الأرباح وأن هذا الإفصاح يمكن أن يحد من إدارة الإرباح ويحقق فهم أفضل لأداء الشركات. كما يعتمد تفسير الدخل الشامل على أساس مفهوم الحفاظ على رأس المال النقدي حيث يتم إعادة تدوير هذا المبلغ مرة اخرى في قائمة الدخل وبالتالي فإن صافي الدخل وإجمالي الدخل الشامل سوف يكون متطابقًا على المدى الطويل. (Noguchi, 2014)
واختبرت دراسة(Hunton et al , 2006) أثر درجة الشفافية والإفصاح بالقوائم المالية وخاصة عند التقرير عن الدخل الشامل على إدارة الارباح. وتوصلت إلى أن

متطلبات التقرير عالي الشفافية سوف يقلل ويحد من محاولات إدارة الارباح. فالافصاح عن عناصر الدخل الشامل الاخر OCI يزيد من شفافية المعلومات المحاسبية ويقلل من عدم التماثل في المعلومات بين الادارة والمستثمرين في الاداء التشغيلي ويساعدهم على فهم اداء الارباح وذلك بدوره يؤدي إلى الحد من ادارة الارباح. وفي نفس السياق أشارت دراسة (James et al. 2006)إلى أن زيادة الشفافية في القوائم المالية تسهل اكتشاف إدارة الأرباح وأيدت النتائج أن زيادة الشفافية في الافصاح عن الدخل الشامل تقلل أيضًا من احتمال مشاركة المديرين في إدارة الأرباح وفي حالة عدم الإفصاح فان المديرين يقوموا بالتلاعب المباشر بالأرقام المحاسبية وبالتالي تمثل القوائم المالية في هذه الحالة أداة لتضليل وخداع المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية.

والجدير بالذكر أن الدخل الشامل يتضمن كافة العناصر ومكونات الدخل الشامل الاخر من بنود عادية وغير العادية ومتكررة وغير المتكررة مما يقلل من فرص ادارة الارباح والحد من تحكم الإدارة في تحديد الارباح والتلاعب في الارقام المحاسبية - كأن تقوم الإدارة بإخفاء أثر بعض العمليات من قائمة الدخل وعدم الاعتراف بخسائر بعض العمليات خلال الفترة وذلك بحجة أنها عمليات غير عادية أو غير متكررة وبالتالي عدم عرضها ضمن قائمة الدخل - الأمر الذي يزيد من درجة الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية. ويزيد من جودة القوائم المالية

ومما سبق يمكن صياغة الفرض التالي:

الفرض الرابع

تساعد معلومات عناصر الدخل الشامل الاخر في الحد من ادارة الربح ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية

قائمة الدخل الشامل و عملية المراجعة

تواجه عملية المراجعة تحديات ومشاكل متعددة في ظل اضافة قائمة الدخل الشامل ومكوناته الاخرى الي القوائم المالية وهذه التحديات مرتبطة معظمها في قياسات القيمة العادلة ومخاطر المراجعة المرتبطة بها. وفي هذا السياق أقر مجلس الرقابة المحاسبية للشركات العامة the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB 2010) بأن مراجعة قياسات القيمة العادلة يطرح تحديات فريدة للمراجعين فتغييرات القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية طويلة الأجل يتم ترحيلها مباشرة إلى حقوق الملكية متخطية قائمة الدخل وتشمل هذه البنود الأرباح أو الخسائر غير المحققة من تحويل العملات الأجنبية والاستثمارات المتاحة للبيع والمشتقات المحتفظ بها كتحوطات للتدفق النقدي والفوائد المحددة وخطط التقاعد. إن طبيعة مكونات الدخل الشامل الاخر غير محققة ومتقلبة لأنها تخضع لظروف السوق وغيرها من العوامل الاقتصادية.وقد أدركت معايير المراجعة المصرية أن عمليات تدقيق قياسات القيمة العادلة تشكل تحديات فريدة من نوعها. لذلك أصدرت معيار المراجعة رقم(٥٤٥) لتوفير إرشادات تتعلق بمراجعة قياسات وافصاحات القيمة العادلة الموجودة في القوائم المالية. و يناقش هذا المعيار بصفة

خاصة اعتبارات المراجعة المرتبطة بقياسات وعرض الأصول و الالتزامات و مكونات حقوق الملكية الهامة و الإفصاح عنها و التى يتم عرضها و الإفصاح عنها بالقيمة العادلة في القوائم المالية. وينبغى على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة تتمشى مع إطار إعداد القوائم المالية المطبق فى المنشأة .كما تتطلب الفقرة رقم "٢٢" من معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" حتى يمكن التوصل إلى فهم لإطار إعداد القوائم المالية المطبق فى المنشاة .(معايير المراجعة المصرية ، ٢٠٠٨) . كما أن هناك حاجة إلى مهارة أو معرفة خاصة لتخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة تتعلق بمراجعات أدوات المشتقات ، وأنشطة التحوط ، والاستثمارات في الأوراق المالية. علاوة على ذلك يصاحب استخدام الادوات المالية المشتقة العديد من المخاطر التي تناولتها المعايير المحاسبية ومن ضمنها معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) بعنوان الأدوات المالية:الإفصاح والعرض . وتناولت الفقرة رقم (٥٢) المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية على النحو التالي:

- مخاطر السوق وتتضمن ثلاثة أنواع من المخاطر مثل مخاطر العملة وهي مخاطر التغير في الأداة المالية بسبب التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية ، ومخاطر القيمة العادلة لسعر الفائدة والناتجة من التغير في أسعار الفائدة في السوق والمرتبط بالتغير في قيمة الأدوات المالية ،ومخاطر السعر والناتجة من التغيرات في أسعار السوق بصرف النظر عما إذا كانت تلك التغيرات ناتجة عن عوامل متعلقة بالأداة المالية أو مصدرها أو العوامل المؤثرة في كافة الأدوات التي يتم تداولها في السوق.
- مخاطر الائتمان وهي مخاطر إخفاق أحد أطراف الأداة المالية في تسوية التزام معين مما يؤدي إلى تكبد الطرف الآخر خسارة مالية.
- مخاطر السيولة أو مخاطر التمويل وهي مخاطر تعرض المنشأة لصعوبات في جمع الاموال اللازمة للوفاء بارتباطاتها المتعلقة بالأدوات المالية وقد تنتج عن عدم القدرة عل بيع الأصل المالي بسرعة وبقيمة تقترب من قيمته العادلة.
- مخاطر التدفقات النقدية المتعلقة بسعر الفائدة وهي مخاطر التغيرات في التدفقات النقدية المستقبلية للأداة المالية.

وأكدت إحدى الدراسات (Gabriel, 2003) أن المعالجات المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية المشتقة وأنشطة التحوط تؤدي إلى تقلب مستمر في الارباح وحقوق الملكية وذلك بسبب معالجة التغيرات في القيمة العادلة لبعض البنود التي سوف يتم التقرير عنها مباشرة في الارباح والخسائر أو في الدخل الشامل ، وكذلك في طريقة معالجة المكاسب أو الخسائر الناتجة من الأدوات المشتقة المستخدمة والتي تخضع لمحاسبة التحوط ، وذلك إذا كان التغير في القيمة العادلة للمشتق تختلف عن التغيرات في البند المتحوط منه ، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة يتم تقديرها على أساس افتراضات يمكن أن تختلف من شركة إلى أخرى ، وذلك يسبب مشكلة لمستخدمي القوائم المالية عند المقارنة بين هذه الشركات لوجود بدائل مختلفة للتقرير عن المشتقات المالية وأنشطة التحوط.

ووجدت دراسة (Ettredge et al. 2014) أن نسب الأصول ذات القيمة العادلة ترتبط ارتباطًا إيجابيًا بأتعاب المراجعة وأن هذا الارتباط أقوى بالنسبة للأصول ذات القيمة العادلة من المستوى الثالث مقارنة بالأصول ذات القيمة العادلة من المستوى الأول أو المستوى الثاني[1] وكذلك تزيد جهود المراجعة مع صعوبة التحقق من القيم العادلة للأصول ، خاصة بالنسبة للمستوى الثالث من القيمة العادلة الأصول حيث تكون الأقل موثوقية والأكثر ترجيحًا بوجود أخطاء جوهرية مع ضرورة وضع افتراضات حول الظروف المستقبلية مما يزيد من الخطر الملازم لوجود أخطاء الجوهرية. وتمثل الأصول ذات القيمة العادلة صعوبات بالنسبة لمراجعي الحسابات على أساس بعدين الأول منهما أن بعض أنواع الأصول ذات القيمة العادلة تخضع للتقديرات والتحيزات وهذا هو الحال خاصة بالنسبة للمستوى الثالث.والبعد الثاني : يمكن أن يؤدي التقلب المرتبط بالأصول ذات القيمة العادلة إلى زيادة المخاطر الملازمة للعميل وهو ذو أهمية خاصة لاصول ذات القيمة العادلة من المستوى الأول والمستوى والثاني. ويرى (Huang et al, 2016) أن الأصول ذات القيمة العادلة من المستوى الثالث يمكن أن تزيد اتعاب المراجعة بسبب تحيز الإدارة و ظروف عدم التأكد وبالتالي قد تؤثر التغيرات في مكونات الدخل الشامل الاخر OCI على اتعاب المراجعة وعلى الربحية المستقبلية للشركة (خاصة بالنسبة إلى العناصر 'المعاد تدويرها ') . ومع ذلك ، قد لا يستخدم المراجعون المعلومات الواردة في مكونات الدخل الشامل الاخر OCI عند تسعير خدمات المراجعة الخاصة بهم للأسباب التالية : . (Lin et al. 2017)

أولاً ، تتضمن مكونات الدخل الشامل الاخر المكاسب والخسائر غير المحققة من بعض الأصول والالتزامات طويلة الأجل التي تكون في الغالب مؤقتة وقد يتم اعادة تدويرها وتسويتها في المستقبل. نتيجة لذلك ، قد لا تؤثر OCI بشكل مباشر على أرباح الشركة المستقبلية.

ثانياً: يتم ترحيل مكونات OCI مباشرة إلى حقوق المساهمين وبالتالي لن تؤثر على صافي الدخل الحالي.

ولكن مع كل هذا الجدل أوضحت دراسة (Huang et al, 2016) أن مراجع الحسابات يهتم بالمعلومات المرتبطة بتقلب مكونات الدخل الشامل الاخر عند تسعير خدمات المراجعة الخاصة حيث تعكس تقلبات مكونات الدخل الشامل الآخر والصناعة ويمكن لحركات الأسعار المرتبطة بالسوق أن تؤثر على أرباح الشركة

---

(١) يحدد معيار المحاسبة المصري (رقم ٤٥) تسلسل القيمة العادلة عن طريق تصنيف مدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة ضمن ثلاث مستويات وذلك لزيادة الثبات وقابلية المقارنة بين قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة. مدخلات المستوى ١ هى الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في سوق نشط لأصول أو التزامات مطابقة تستطيع المنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس تتمثل مدخلات المستوى ٢ في كافة المدخلات بخلاف أسعار معلن عنها ضمن المستوى ١ ، وتكون هذه المدخلات ملحوظة للأصل أو الالتزام بشكل مباشر أو غير مباشر ، أما مدخلات المستوى ٣ هي المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام.

المستقبلية من منظور طويل الأجل. وتؤيد دراسة (Cullen et al ,2018) هذه النتيجة حيث توصلت إلى أن جهد المراجع الاضافي مرتبط بجودة المراجعة وأتعاب المراجعة.

كما هدفت دراسة (Lee and Park ,2013) إلى اختبار مدى انعكاس الاختلاف في جودة المراجعة وتسعير الخدمة مع مكونات الدخل الشامل الاخر OCI ووجدت الدراسة أن شركات المراجعة الكبرى Big 4 أعلى جودة عمليات المراجعة فيما يتعلق بمراجعة تقديرات القيمة العادلة لمكونات عناصر الدخل الشامل الآخر مقارنة بشركات Non-Big 4 وأعلى في تسعير خدمة المراجعة من شركات المراجعة الاخرى ، ومن المرجح أن تكون مكاتب المراجعين الكبار الأربعة أكثر قلقا بشأن مخاطر التقاضي من المراجعين في المكاتب الأخرى Non-Big 4 وبالمقابل لم تظهر نتائج بعض الدراسات ثبوت العلاقة بين أتعاب المراجعة والمخاطر الملازمة للعميل.

وفي نفس السياق توصلت دراسة (Bell et al ,2001) والتي استخدمت بيانات عدد من عمليات المراجعة التي أجراتها أحدى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى بالولايات المتحدة الأمريكية إلى أن المخاطر الملازمة للعميل ترتبط طردياً مع عدد ساعات المراجعة مع عدم تأثر الأتعاب. وأيدت دراسة (Huang et al, 2016) تزايد الخطر الملازم للمراجعة في نموذج مخاطر المراجعة الكلية لمكونات وعناصر الدخل الشامل الاخر OCI مما يجعل المراجع يسعى إلى تقليل مخاطر الاكتشاف. وهذا من شأنه أن يترجم إلى مزيد من العمل والجهد والذي بدوره يؤدي إلى ارتفاع اتعاب المراجعة وزيادة مخاطر التقاضي المحتملة. وعلى العكس توصلت بعض الدراسات إلى أن الحصول على أتعاب كبيرة يعمل على زيادة الجهد المبذول ويرفع من مستوى الجودة عند تنفيذ المراجعة. وقد تبين لدراسة (Higgs & Shantz, 2006) أن أتعاب المراجعة الكبيرة غير العادية ترتبط طردياً مع معامل استجابة الأرباح كمؤشر لجودة التقرير المالي.

وقد أظهرت نتائج دراسة (Mitra et al ,2009) أن أتعاب المراجعة العادية و غير العادية ترتبط طردياً مع جودة التقرير المالي من خلال انخفاض تسويات المستحقات غير العادية أي مع الحد من إدارة الربح.

وبالرغم من المشاكل المتعددة والتحديات لعملية مراجعة عناصر الدخل الشامل الاخر فإن جودة المراجعة الخارجية ترتبط بدقة وموضوعية القوائم المالية وإمكانية الاعتماد عليها مع توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية وتحقيق جودة الأرباح والقوائم المالية.

ومما سبق يمكن صياغة الفرض التالي:

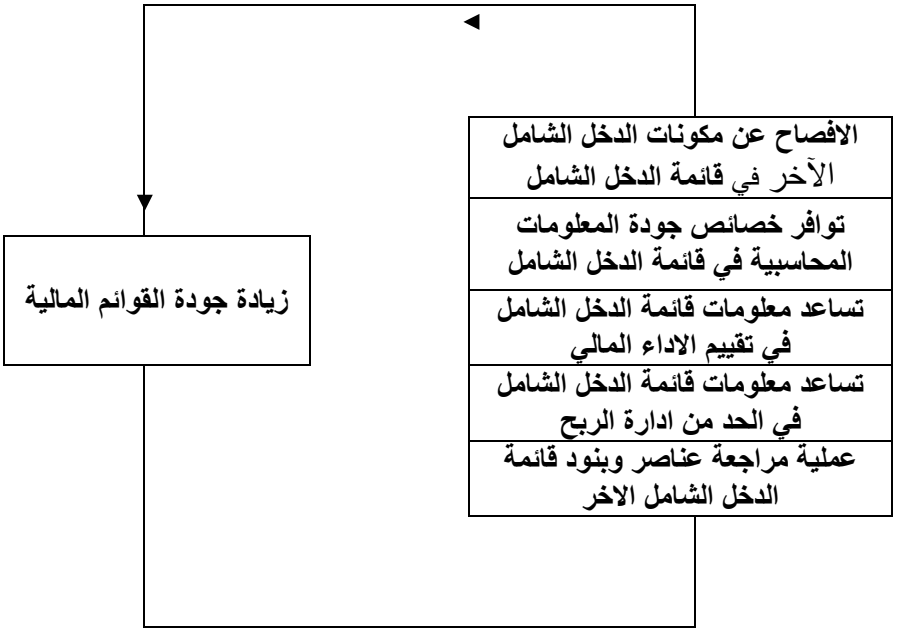
الفرض الخامس

تؤدي عملية المراجعة لعناصر الدخل الشامل الاخر إلى زيادة جودة القوائم المالية

اوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

أسفرت نتائج الدراسات السابقة عن مدى أهمية التقرير عن عناصر الدخل الشامل الاخر بالإضافة إلى وجود نتائج متباينة بشان ملائمة القيمة لمعلومات قائمة الدخل الشامل عن معلومات صافي الدخل في تقييم الاداء المالي ولذلك فالأهمية النسبية لهذه المقاييس لم يتم التحقق منها بعد بشكل فعال. كما يوجد هناك نقص في الدراسات التي تناولت أهمية الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الاخر في الحد من ادارة الربح وعملية مراجعة عناصر الدخل الشامل الآخر وربطها بجودة القوائم المالية ولكن الدراسة الحالية سوف تقدم تحليل لأثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة جودة القوائم المالية من خلال تقديم اختبار ميداني عن طريق الاستقصاء على عينة من اعضاء هيئة التدريس ، المحللين الماليين ، ومعدي القوائم المالية والمراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية.
والشكل التالي يوضح ملخص للإطار النظري لهذا البحث حيث يشمل جودة القوائم المالية كمتغير تابع بينما كل من الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الاخرى ، خصائص جودة المعلومات المحاسبية ، أهمية معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي والحد من ادارة الربح وعملية مراجعة عناصر الدخل الشامل الاخر كمتغيرات مستقلة.

شكل رقم (٢)
الاطار النظري للبحث



القسم الرابع : الدراسة الميدانية
هدف الدراسة الميدانية:

لتحقيق هدف البحث والذى يتمثل فى أثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة جودة القوائم المالية تم إجراء دراسة ميدانية وذلك على النحو التالى:

مجتمع البحث

تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى أربعة أقسام:

١) أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والمراجعة ببعض الجامعات المصرية.
٢) المحللون الماليون بشركات السمسرة في الأوراق المالية
٣) معدي القوائم المالية بشركات المساهمة المصرية
٤) مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة

أسلوب جمع بيانات:

اعتمدت عملية جمع بيانات الدراسة الميدانية على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء حيث تم تصميم أسئلة الاستقصاء وفقاً لمقياس" ليكارت "ذو الخمس نقاط" وذلك حتى يمكن قياس المستويات المختلفة لمتغيرات الدراسة .وقد تم توزيع ١٦٥ قائمة استقصاء على مفردات العينة ، وتم استلام ١٢٢ قائمة استقصاء واستبعد منها ٨ قوائم لعدم استيفائها بالكامل .وبذلك تكون قوائم الاستقصاء الكاملة والصحيحة والتي استخدمت في التحليل ١١٤ قائمة استقصاء وهى التي تمثل استجابات مفردات عينة الدراسة.

عينة الدراسة:

روعى فى اختيار عينة الدراسة الميدانية أن يكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العملية والقدرة على الحكم على اثر الافصاح عن قائمة الدخل الشامل على جودة القوائم المالية لذا تضمنت العينة ١١٤ مفردة توزيعها كما يلى : ٤٣مفردة من اعضاء هيئة التدريس ، ٣٢ مفردة من المحللين الماليين ، ١٨ مفردة من معدي القوائم المالية و٢١ مفردة من مراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية.وقد تم تصميم استمارة الاستقصاء لتتفق مع أغراض البحث وتساعد على اختبار فروضه ، وتم إعطاء أوزان للاستجابات وفقاً لمقياس ليكارت الترتيبي الخماسي كما يلي:

جدول رقم (١)

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن	٥	٤	٣	٢	١

- وتوصيف عينة الدراسة كما يلي:

جدول رقم (٢)

	العدد	النسبة المئوية %
أعضاء هيئة التدريس	٤٣	%٣٩.٨
محللين ماليين	٣٢	%٢٩.٦
معدي القوائم المالية	١٨	%١١.٢
مراجعي الحسابات	٢١	%١٩.٤

المجموع الكلى	**١١٤**	**%١٠٠**

- توصيف عينة الدراسة وفقاً لمستوى الخبرة

جدول رقم (٣)

عدد سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من ٥ سنوات	**٢٤**	**%٢١**
٥-١٠ سنوات	**٤٧**	**%٤١**
١١-٢٠ سنة	**٢٨**	**%٢٤.٥**
أكثر من عشرين عام	**١٥**	**%١٣.٥**
المجموع الكلى	**١١٤**	**%١٠٠**

يتضح من الجدولين السابقين أن عينة الدراسة شملت أراء واتجاهات عدة فئات بمختلف الخبرات العلمية والعملية في مجال يتصل بموضوع البحث تتمثل في أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية بنسبة ٣٩.٨% والمحللين الماليين بنسبة ٢٩.٦% ومعدي القوائم المالية ١١.٢% ومراجعي الحسابات بنسبة ١٩.٤ % وذلك التنوع يسهم في صحة الاعتماد على نتائج هذه الدراسة.

متغيرات الدراسة

اعتمدت عملية جمع بيانات الدراسة الميدانية على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء وأخذ أراء واتجاهات عينة الدراسة حول متغيرات البحث التالية:

- المتغير التابع : جودة القوائم المالية
- المتغيرات المستقلة: مكونات الدخل الشامل الاخر، خصائص جودة المعلومات المحاسبية ، تقييم الاداء المالي ، الحد من ادارة الربح و مراجعة عناصر قائمة الدخل الشامل الاخر

الأساليب الإحصائية المستخدمة

لغرض اختبار فروض البحث تم تحليل البيانات باستخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة هذه البيانات وهى:

١) اختبار ألفا كرونباخ : لقياس درجة الصدق والثبات والتأكد من إمكانية الاعتماد على نتائج الدراسة الميدانية وفى تعميم النتائج.

٢) اختبار كروسكال ويلز :ويتم استخدامه بغرض دراسة مدى اتفاق الاستجابات لمفردات عينة الدراسة من اعضاء هيئة التدريس ، المحللين الماليين ، معدي القوائم المالية ومراجعين بمكاتب المراجعة الخارجية.

٣) استخدام أساليب التحليل الإحصائي الوصفي مثل الوسط الحسابي المرجح للوقوف على مدى الأهمية النسبية لإجراءات التحقق المستخدمة في تقييم ردود مفردات العينة ، والانحراف المعياري لقياس درجة التشتت في أراء المستقصى منهم بقائمة الاستقصاء.

٤) اسلوب تحليل الإنحدار البسيط: تم استخدام هذا الأسلوب لقياس مدى تأثر جودة القوائم المالية كمتغير تابع بالمتغيرات المستقلة كل على حده (الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر ، خصائص جودة المعلومات المحاسبية ، تقييم

الاداء المالي ، الحد من ممارسات ادارة الربح وعملية مراجعة قائمة الدخل الشامل) ٠

النتائج الاحصائية للدراسة الميدانية

١ - اختبار الصدق والثبات

ويستخدم هذا الأسلوب لقياس مدى الصدق والثبات للأسئلة التي تتضمنها استمارة الاستقصاء حتى يمكن تحديد مدى إمكانية الاعتماد على مخرجات الدراسة الميدانية وتعميم النتائج وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج. ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار لعينة الدراسة حيث تم حساب كل من معاملي الصدق والثبات لكل عبارة من عبارات استمارة الاستقصاء من خلال خمسة محاور اساسية مرتبطة بفروض البحث:

جدول رقم (٤)

المحاور الاساسية	عدد الفقرات	معامل الصدق	معامل الثبات
الفرض الاول	**٩**	**٠.٧١٥**	**٠.٨٤٦**
الفرض الثانى	**١١**	**٠.٧٩١**	**٠.٨٨٩**
الفرض الثالث	**١١**	**٠.٨١٣**	**٠.٩٠٢**
الفرض الرابع	**٩**	**٠.٨٥٧**	**٠.٩٢٦**
الفرض الخامس	**١١**	**٠.٨٢٠**	**٠.٩٠٦**
الاستمارة ككل	**٥١**	**٠.٠.٩٠١**	**٠.٩٤٩**

وتم استخدام معامل الثبات (Cronbach's Alpha) ومعامل الصدق الذاتى لقياس ثبات المحتوى للمحاور الاساسية وللدراسة ككل لبيان مدى تجانس بنود المتغيرات المستخدمة في قياس ظاهرة معينة وفي ضوء هذا الاختبار تتوافر المصداقية لأداة جمع البيانات ويكون هناك تجانس واتساق كبير بين المتغيرات كلما اقتربت قيمة Alpha من الواحد الصحيح بينما يكون هناك عدم تجانس كلما اقتربت قيمة Alpha من الصفر والنسبة المقبولة هي ٦٠% فأكثر. وقد اظهرت النتائج أن معامل الصدق والثبات لكل المحاور الاساسية يزيد عن ٦٠% ، وبالنسبة للدراسة ككل وجد أن معامل الثبات بلغ (٠.٩٠١) كما بلغ معامل الصدق الذاتي (٠.٩٤٩) وهى قيمة معقولة تعبر عن ارتفاع درجة التناسق بين المتغيرات داخل القائمة وكذلك عن ارتفاع درجة التجانس بين الاجابات الواردة فى مفردات العينة مما يؤيد امكانية الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع.

٢- النتائج الاحصائية لاختبار الفروض:

الفرض الأول : يؤدي الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الاخر إلى زيادة جودة القوائم المالية

- تم حساب المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات الفرض الاول والتي تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (٥)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١/١ التغيرات في فائض اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة	4.237	.813	.660	7
٢/١ التغيرات في اعادة قياس اصول أو التزامات المنافع المحددة إعادة قياس نظم المزايا المحددة	4.553	.596	.356	2
٣/١ مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الاجنبية	4.544	.567	.321	1
٤/١ مكاسب وخسائر غير محققة من الأصول المالية المتاحة للبيع	4.360	.706	.498	6
٥/١ مكاسب وخسائر الجزء الفعال من التحوط في التدفقات النقدية	4.491	.694	.482	5
٦/١ مكاسب وخسائر غير المحققة من الاستثمارات في الاسهم	4.395	.686	.471	4
٧/١ التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاس بالقيمة العادلة	4.193	.819	.670	8
٨/١ تصحيح الاخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية	4.456	.680	.463	3

- يعبر الجدول السابق عن إجابات عينة الدراسة على أسئلة الفرض الأول عن العناصر التي تمثل أحد أهم مكونات قائمة الدخل الشامل، وقد تبين من خلال الإجابات أن هناك نسبة كبيرة توافق على أسئلة هذا الفرض حيث أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٤ ، كما نلاحظ أن الانحراف المعيارى العام لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت فى استجابات العينة لهذه العبارات ، مما يظهر أن اتجاهات مفردات عينة البحث تتجه نحو الموافقة على أهمية الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر وقد كان من أكثر العبارات أهمية فى الاجابة هى مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الاجنبية بمعامل اختلاف ٠.٣٢١ ، وأقلها في الترتيب التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاس بالقيمة العادلة بمعامل اختلاف ٠.٦٧٠
- تشير نتائج استخدام نموذج تحليل الانحدار موضحة في الجدول رقم (٦) إلى وجود علاقة ايجابية بين الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر وبين جودة القوائم المالية. بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط الذى يشير الى قوة العلاقة ٦٣٣, ،كما أن معامل التحديد يفسر ٤٠% من المتغير التابع لجودة القوائم المالية وذلك من وجهة نظر مفردات المجموعات الأربعة لعينة الدراسة من اعضاء هيئة التدريس ، المحللين الماليين ، معدي القوائم المالية ومراجعي الحسابات.

الجدول رقم (٦)

	R	R Square	F	Sig.
الفرض الاول	.633[a]	.400	74.732	.000[a]

- وتشير نتائج اختبارKruskal Wallis Test إلى عدم وجود فروق معنوية بين اراء الأكاديميين ، المحللين الماليين ،معدي القوائم المالية والمراجعين وذلك بمستوى معنوية أكبر من ٠.٠٥ وبالتالى اتفاق المجموعات الاربعة على وجود علاقة ايجابية بين الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الاخرى وبين زيادة جودة القوائم المالية ويمثل اعضاء هيئة التدريس اعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٦٠.٧٨ % كما تظهر فى الجدول التالى :

جدول رقم (٧)

	عضو هيئة التدريس	المحلل المالي	معدي القوائم المالية	المراجع الخارجي	Asymp. Sig.
الفرض الاول	60.78	58.14	55.44	51.57	.706

الفرض الثاني : يؤدي توافر خصائص جودة المعلومات لعناصر الدخل الشامل الآخر إلى زيادة جودة القوائم المالية

- تم حساب المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات الفرض الثاني والتي تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (٨)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١/٣ تصبح القوائم المالية فى صورة أوضح وسهلة الفهم لمستخدمي القوائم المالية	4.289	.620	.384	1
٢/٣ يؤدي إلى حياد القوائم المالية و زيادة ثقة معدي القوائم المالية نظرا لاستبعاد تحيز الادارة	4.228	.753	.567	4
٣/٣ يؤدي إلى تحسين المقارنة بين الشركات فى نفس مجال الصناعة و نفس الشركة لسنوات مختلفة	4.307	.766	.586	5
٤/٣ تساعد معدي القوائم المالية والدائنين في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على تنفيذ التزاماتها في الوقت المحدد	4.263	.679	.461	2
٥/٣ توفر تحليلاً تعتمد عليه الادارة في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية	4.439	.741	.549	3
٦/٣ تحقيق خاصية الملاءمة بتوفير معلومات ملائمة للقرارات وفي التوقيت الملائم	4.377	.769	.591	6

٧/٣ توفر مقياس أكثر دقة عند التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية	**4.061**	**.801**	**.642**	**8**
٨/٣ تساعد على تحسين شفافية الإفصاح في القوائم المالية	**4.158**	**.805**	**.647**	**9**
٩/٣ تساعد في سرعة اكتشاف الازمات المالية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة	**4.219**	**.817**	**.668**	**10**
١٠/٣ يؤدي إلى اكتمال القوائم المالية مما يزيد من مصداقية وجودة القوائم	**4.114**	**.784**	**.615**	**7**

- الجدول السابق يظهر أن اتجاهات مفردات عينة البحث تميل إلى الموافقة على توافر خصائص جودة المعلومات في قائمة الدخل الشامل مما يزيد من جودة القوائم المالية ، كما أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٤ والانحراف المعيارى العام لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت فى استجابات العينة لهذه العبارات وقد كان من أكثر العبارات أهمية العبارة الاولى عن خاصية سهولة الفهم لمستخدمي القوائم المالية بمعامل تشتت ٠.٣٨٤
- تشير نتائج استخدام نموذج تحليل الانحدار موضحة في الجدول رقم (٩) إلى وجود علاقة ايجابية بين توافر خصائص جودة المعلومات في قائمة الدخل الشامل إلى زيادة جودة القوائم المالية بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط ٠.٧٣٠ والذى يشير الى قوة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات في قائمة الدخل الشامل وزيادة جودة القوائم المالية ،كما ان معامل التحديد يفسر ٥٣ % من اجمالى التغير فى جودة القوائم المالية وذلك من وجهة نظر مجموعات العينة الاربعة.

جدول رقم (٩)

	R	**R Square**	**F**	**Sig.**
الفرض الثاني	**.730[a]**	**.533**	**127.973**	**.000[a]**

- وتشير نتائج اختبارKruskal Wallis Test إلى عدم وجود فروق معنوية بين اراء الأكاديميين ، المحللين الماليين ، معدي القوائم المالية والمراجعين وذلك بمستوى معنوية أكبر من ٠.٠٥ وبالتالى اتفاق المجموعات الاربعة على وجود علاقة ايجابية بين الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر وبين زيادة جودة القوائم المالية ويمثل اعضاء هيئة التدريس اعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٦١.٥٧ % كما تظهر فى الجدول التالى :

جدول رقم (١٠)

	عضو هيئة التدريس	**المحلل المالي**	**معدي القوائم المالية**	**المراجع الخارجي**	**Asymp. Sig.**
الفرض الثاني	**61.57**	**58.97**	**50.50**	**52.93**	**.486**

الفرض الثالث : تساعد معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية

- تم حساب المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات الفرض الثالث والتي تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (١١)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١/٥ الافصاح عن نصيب السهم من الدخل الشامل	4.518	.598	.358	1
٢/٥ العائد المتوقع للسهم في المستقبل	4.289	.784	.615	7
٣/٥ معدل العائد علي حقوق الملكية	4.053	.850	.723	9
٤/٥ معدل العائد علي الأصول	4.333	.605	.366	2
٥/٥ القيمة السوقية للسهم	4.237	.744	.554	5
٦/٥ مضاعف الربحية	4.342	.739	.546	4
٧/٥ صافي الارباح السنوية	4.272	.768	.589	6
٨/٥ إجمالي الدخل الشامل	4.026	.982	.964	10
٩/٥ نصيب السهم من الأرباح الموزعة	4.298	.786	.618	8
١٠/٥ الزيادة المتوقعة في الدخل الشامل	4.605	.647	.418	3

- يعبر الجدول السابق عن إجابات عينة الدراسة على أسئلة الفرض الثالث وقد تبين من خلال الإجابات أن هناك نسبة كبيرة توافق على أسئلة هذا الفرض حيث أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٤ وأن الانحراف المعيارى لجميع العبارات أقل من الواحد وذلك يدل على انخفاض التشتت فى استجابات العينة لهذه العبارات وبالتالي أهمية معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية، وقد كانت أكثر المؤشرات أهمية نصيب السهم من الدخل الشامل وكان معامل الاختلاف ٠.٣٥٨ وأقلها أهمية مؤشر اجمالي الدخل الشامل حيث كان معامل الاختلاف ٠.٩٦٤.
- تشير النتائج نتائج استخدام نموذج تحليل الانحدار موضحة في الجدول رقم (١٢) إلى وجود علاقة ايجابية بين معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط ٠.٨٥١ والذى يشير الى قوة العلاقة بين معلومات تقييم الاداء المالي وجودة القوائم المالية ،كما ان معامل التحديد يفسر ٧٢.٥ % تقريبا من اجمالى التغير فى جودة القوائم المالية وذلك من وجهة نظر افراد العينة الاربعة.

جدول رقم (١٢)

	R	R Square	F	Sig.
الفرض الثالث	.851[a]	.725	295.190	.000[a]

- وتشير نتائج اختبارKruskal Wallis Test إلى عدم وجود فروق معنوية بين اراء الأكاديميين ،المحللين الماليين ، معدي القوائم المراجعين وذلك بمستوى معنوية أكبر من ٠.٠٥ وبالتالى اتفاق المجموعات الاربعة على وجود

علاقة ايجابية بين معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية ويمثل المحللين الماليين اعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٦١.٢٥% كما تظهر فى الجدول التالى:

جدول رقم (١٣)

	عضو هيئة التدريس	المحلل المالي	معدي القوائم المالية	المراجع الخارجي	Asymp. Sig.
الفرض الثالث	59.74	61.25	45.58	57.40	.266

الفرض الرابع : تساعد معلومات عناصر الدخل الشامل الاخر في الحد من ادارة الربح ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية

- تم حساب المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات الفرض الرابع والتي تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (١٤)

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب
١/٧ تسهم المعلومات المتوفرة في تحليل الموقف التمويلي للشركة	4.140	.819	.670	7
٢/٧ يتفق اعدادها مع مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي	4.061	.756	.571	4
٣/٧ تعد قائمة الدخل الشامل أداة لتقييم المخاطر وإدارتها	4.211	.758	.575	5
٤/٧ زيادة جودة الارباح وخلوها من التحريف وتأجيل الارباح	4.184	.698	.488	2
٥/٧ اهميتها في التحليل المالي افضل من صافي الدخل	4.132	.710	.505	3
٦/٧ يقلل من عدم تماثل المعلومات المتاحة.	4.053	.785	.617	6
٧/٧ يحد من الفرص المتاحة لإدارة الأرباح	4.316	.628	.395	1
٨/٧ تعزيز كفاءة سوق المال	4.070	.828	.685	8

- الجدول السابق يظهر ميل مفردات عينة البحث إلى الموافقة على أن معلومات قائمة الدخل الشامل تساعد في الحد من ادارة الربح ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية، كما أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٣ والانحراف المعيارى العام لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت فى استجابات العينة لهذه العبارات وقد كان من أكثر العبارات أهمية العبارة الاولى يحد من الفرص المتاحة لإدارة الأرباح بمعامل تشتت ٠.٣٩٥
- تشير النتائج نتائج استخدام نموذج تحليل الانحدار موضحة في الجدول رقم (١٥) إلى وجود علاقة ايجابية بين معلومات قائمة الدخل الشامل في الحد من

ادارة الربح ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط ٠.٧٩٣ ،كما ان معامل التحديد يفسر ٦٢.٩ % تقريبا من اجمالى التغير فى جودة القوائم المالية وذلك من وجهة نظر افراد العينة.

جدول رقم (١٥)

	R	R Square	F	Sig.
الفرض الرابع	.793[a]	.629	189.645	.000[a]

- وتشير نتائج اختبارKruskal Wallis Test إلى عدم وجود فروق معنوية بين اراء الأكاديميين ، المحللين الماليين ، معدي القوائم المالية و المراجعين وذلك بمستوى معنوية أكبر من ٠.٠٥ وبالتالى اتفاق المجموعات الاربعة على وجود علاقة ايجابية بين معلومات قائمة الدخل الشامل في الحد من ادارة الربح وزيادة جودة القوائم المالية ويمثل اعضاء هيئة التدريس نسبة موافقة بين افراد العينة ٥٩.٧٣ % والمحللين الماليين ٥٩.٥٦% كما تظهر فى الجدول التالى :

جدول رقم (١٦)

	عضو هيئة التدريس	**المحلل المالي**	**معدي القوائم المالية**	**المراجع الخارجي**	**Asymp. Sig.**
الفرض الرابع	**59.73**	**59.56**	**51.28**	**55.12**	**.682**

الفرض الخامس : تؤدي عملية مراجعة عناصر وبنود قائمة الدخل الشامل الاخر إلى زيادة جودة القوائم المالية

تم حساب المتوسط الحسابى والانحراف المعيارى لعبارات الفرض الخامس عن العوامل التي ترتبط بمشاكل مراجعة عناصر الدخل الشامل الاخر والتي تظهر في الجدول التالي:

جدول رقم (١٧)

العبارة	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**معامل الاختلاف**	**الترتيب**
١/٩ عوامل الخطر الملازم للبيانات والافتراضات التي يعتمد عليها في عملية القياس عناصر الدخل الشامل.	**4.307**	**.811**	**.657**	**9**
٢/٩ ضعف الإجراءات الرقابية المرتبطة باستخدام الافتراضات والبيانات لتقدير عناصر الدخل الشامل	**4.096**	**.872**	**.761**	**10**
٣/٩ الخطر الناتج عن وجود نقاط ضعف معينة بنظام الرقابة الداخلية والمرتبط ببعض تأكيدات عناصر الدخل الشامل	**4.289**	**.620**	**.384**	**1**
٤/٩ ضعف الإجراءات الرقابية المرتبطة بالاستعانة	**4.228**	**.753**	**.567**	**4**

بخبراء غير موضوعيين أو غير كفء في تقدير عناصر الدخل الشامل				
٥/٩ عناصر خطر الاكتشاف على مستوى القوائم المالية وفشل مراجع الحسابات في التقدير السليم لمدى كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات اللازمة	**4.307**	**.766**	**.586**	**5**
٦/٩ مشكلات مرتبطة بتأثر نطاق عمل المراجع بالنسبة لتسويات اعادة التبويب	**4.263**	**.679**	**.461**	**2**
٧/٩ وزيادة تعقيدات عملية المراجعة نتيجة إعادة التصنيف والتقييم التي استلزمت هذه العناصر مما نتج عنه زيادة التكاليف الإضافية للمراجعة	**4.439**	**.741**	**.549**	**3**
٨/٩ زيادة مخاطر التقاضي ضد المراجعين	**4.377**	**.769**	**.591**	**6**
٩/٩ زيادة وقت عملية المراجعة وتأخير صدور تقرير المراجعة	**4.026**	**.803**	**.645**	**8**
١٠/٩ رفع أتعاب المراجعة للحصول على احتياطي مقابل مصروفات التقاضي المتوقعة	**4.044**	**.803**	**.644**	**7**

- من الجدول السابق نلاحظ أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاها عاما نحو الموافقة على وجود مشاكل وتحديات للمراجع بالنسبة لبنود وعناصر الدخل الشامل الاخر حيث أن متوسط جميع العبارات أكبر من ٤، كما نلاحظ أيضا أن الانحراف المعيارى العام لجميع العبارات أقل من الواحد ، وذلك يدل على انخفاض التشتت فى استجابات العينة لهذه العبارات وقد كان من أكثر العبارات أهمية فى الاجابة الخطر ناتج عن وجود نقاط ضعف معينة بنظام الرقابة الداخلية والمرتبط ببعض تأكيدات عناصر الدخل الشامل بمستوى تشتت ٠.٣٨٤ تليها في الاهمية مشكلات مرتبطة بتأثر نطاق عمل المراجع لتسويات اعادة التبويب بمستوى تشتت ٠.٤٦١ واقلها اهمية من وجهة نظر عينة الدراسة ضعف الإجراءات الرقابية المرتبطة باستخدام الافتراضات والبيانات لتقدير عناصر الدخل الشامل بمستوى تشتت ٠.٧٦١
- تشير النتائج نتائج استخدام نموذج تحليل الانحدار موضحة في الجدول رقم (١٨)إلى وجود علاقة ايجابية بين عملية مراجعة قائمة الدخل الشامل وزيادة جودة القوائم المالية بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط ٠.٦٩٦ والذى يشير الى قوة العلاقة بين عملية مراجعة قائمة الدخل الشامل وزيادة جودة القوائم المالية ،كما ان معامل التحديد يفسر ٤٨.٤ % تقريبا من اجمالى التغير فى جودة القوائم المالية وذلك من وجهة نظر افراد العينة.

جدول رقم (١٨)

	R	R Square	F	Sig.
الفرض الخامس	.696[a]	.484	105.196	.000[a]

- وتشير نتائج اختبارKruskal Wallis Test إلى عدم وجود فروق معنوية بين اراء الأكاديميين ، المحللين الماليين ، معدي القوائم المالية والمراجعين وذلك بمستوى معنوية أكبر من ٠.٠٥ وبالتالى اتفاق المجموعات الاربعة على وجود علاقة ايجابية بين الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر وبين زيادة جودة القوائم المالية ويمثل المراجعين اعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٦٦.٠٥ % كما تظهر فى الجدول التالى :

جدول رقم (١٩)

	عضو هيئة التدريس	المحلل المالي	معدي القوائم المالية	المراجع الخارجي	Asymp. Sig.
الفرض الخامس	56.49	58.39	48.36	66.05	.318

القسم الخامس :الخلاصة والتوصيات والبحوث المستقبلية المقترحة

استهدف البحث تحديد اثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة جودة القوائم المالية ولذلك تناول الإطار النظري مفهوم الدخل الشامل والمعايير المحاسبية ، أهداف وأهمية الإفصاح عن الدخل الشامل وعناصره الاخرى، مدى توافر خصائص جودة المعلومات في قائمة الدخل الشامل، أهمية استخدام معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي والحد من ادارة الربح وتحديد مشاكل مراجعة عناصر الدخل الشامل وتم اختبار فروض الدراسة المرتبطة بزيادة جودة القوائم المالية كمتغير تابع و عدد من المتغيرات المستقلة وهي الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر ، خصائص جودة معلومات ، تقييم الاداء المالي والحد من ادارة الربح وعملية مراجعة عناصر الدخل الشامل الآخر.

نتائج الدراسة النظرية:

- يتمتع مفهوم الدخل الشامل بالقبول العام في الفكر المحاسبي المعاصر لاعتماده على القياس المحاسبي وفقا لمدخل القيمة العادلة والتي لا تتوافر في قائمة الدخل التقليدية لاعتماد تلك القائمة على فرضا التكلفة التاريخية ، ويشمل الدخل الشامل كافة العمليات والأحداث التي تمت خلال الفترة باستثناء أثر العمليات الرأسمالية مع أصحاب رأس المال بوصفهم ملاكا للمنشأة . والهدف من إدخال الدخل الشامل ليس ليحل محل الافصاح عن صافي الدخل ولكن لتوفير معلومات إضافية حول العناصر التي خلاف ذلك والتي لا تظهر مباشرة في الربح أو

الخسارة كما أن الافصاح عن الدخل الشامل ومكوناته OCI سوف يعزز شفافية المعلومات المحاسبية.

- الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر مفيد للمستثمرين وسوق رأس المال. فمكونات الدخل الشامل الآخر لها قيمة معلوماتية تساعد مستخدمي القوائم المالية في قرارات الاستثمار والائتمان وتحليل المخاطر وزيادة القدرة على التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية على نحو أفضل مقارنة بـصافي الدخل.
- أن الفرق بين صافي الدخل والدخل الشامل هو في الأساس فرق توقيت ومن ثم يجب أن يكون هناك إجراء يوفق فرق التوقيت بين عنصري البيانات المالية ، وتقوم عملية تسويات اعادة التبويب أو إعادة التدوير OCI لعناصر الدخل الشامل الاخر OCI على التوفيق بين هذا الاختلاف، وبالتالي أهمية عناصر الدخل الشامل الآخرOCI تأتي من أنها عامل الربط الذي يوافق ويساوي صافي الدخل والدخل الشامل. كما أن صافي الدخل لا ينبغي أن يكون مجرد مجموعة فرعية من الدخل الشامل ولكن عنصر منفصل في البيانات المالية.
- تعتبر المعلومات التفصيلية لمكونات الدخل الشامل و إجمالي الدخل الشامل مقياساً مفيداً ويعد أكثر ارتباطاً بالأرباح والقيمة السوقية للأسهم وأفضل مقياس للأداء بالمقارنة بصافي الدخل. والإفصاح عنه ضروري وهام وذلك لأنه يؤدي إلى زيادة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية زيادة القدرة على التنبؤ بالأرباح وزيادة فهم أنشطة الشركة بوضوح و مساعدة المستثمرين في تقييم أنشطة الشركة والتحليل المالي. وبناء على ذلك فإن مفهوم الدخل الشامل سوف يزيد من موثوقية المعلومات المحاسبية باستبعاد تحيز الإدارة.
- يتضمن الدخل الشامل كافة العناصر ومكونات الدخل الشامل الاخر من بنود عادية وغير العادية ومتكررة وغير المتكررة مما يقلل من فرص تحكم الإدارة في تحديد الربح والتلاعب في أرقام القوائم المحاسبية الأمر الذي يزيد من درجة الثقة في المعلومات الواردة بها،كمايساعد الإفصاح على تقليل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين وبالتالي يحد من ادارة الربح ويزيد من محتوي معلومات الافصاح.
- يهتم مراجعو الحسابات بالمعلومات المرتبطة بتقلب مكونات الدخل الشامل الاخر عند تسعير خدمات المراجعة نتيجة لزيادة الخطر الملازم للمراجعة مما يجعل المراجع يسعى إلى تقليل مخاطر الاكتشاف وهذا من شأنه أن يترجم إلى مزيد من العمل والجهد والذي بدوره يؤدي إلى ارتفاع اتعاب المراجعة وزيادة مخاطر التقاضي المحتملة.

نتائج الدراسة الميدانية

- **من** التحليلات الإحصائية السابقة تبين صحة الفرض الاول عن وجود علاقة ايجابية بين الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الآخر وجودة القوائم المالية. بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط الذى يشير الى قوة العلاقة ٦٣٣, ،كما أن معامل التحديد يفسر ٤٠% من اجمالى المتغير التابع جودة القوائم المالية وذلك

من وجهة نظر عينة الدراسة. كما تشير نتائج اختبارات كروسكال ويلز أن هناك اتفاق بين فئات العينة على صحة هذا الفرض، ويمثل اعضاء هيئة التدريس اعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٦٠.٧٨ وذلك يتفق مع الدراسة النظرية

- تبين من تحليل الفرض الثاني إلى وجود علاقة ايجابية بين توافر خصائص جودة المعلومات في قائمة الدخل الشامل إلى زيادة جودة القوائم المالية بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط ٠.٧٣٠،كما ان معامل التحديد يفسر ٥٣ % من اجمالى التغير فى جودة القوائم المالية وذلك من وجهة نظر افراد العينة الاربعة وتشير نتائج اختبارات كروسكال ويلز إلى عدم وجود فروق معنوية بين اراء الأكاديميين المحللين الماليين ، معدي القوائم المالية و المراجعين وذلك يتفق مع الدراسة النظرية.
- تشير نتائج الاختبار الاحصائي للفرض الثالث إلى صحة هذا الفرض عن علاقة ايجابية بين معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط ٠.٨٥١ والذى يشير الى قوة العلاقة بين معلومات تقييم الاداء المالي وجودة القوائم المالية ،كما ان معامل التحديد يفسر ٧٢.٥ % من اجمالى التغير فى جودة القوائم المالية . وتشير نتائج اختبارات كروسكال ويلز اتفاق المجموعات الاربعة على صحة هذا الفرض وذلك يتفق مع الدراسة النظرية ويمثل المحللين الماليين اعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٦١.٢٥%
- تشير النتائج الفرض الرابع إلى وجود علاقة ايجابية بين معلومات قائمة الدخل الشامل في الحد من ادارة الربح ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط ٠.٧٩٣ ،كما ان معامل التحديد يفسر ٦٢.٩ % من اجمالى التغير فى جودة القوائم المالية وذلك من وجهة نظر افراد العينة الاربعة وذلك يتفق مع الدراسة النظرية. وتشير نتائج اختبارات كروسكال ويلز إلى عدم وجود فروق معنوية بين اراء المجموعات الاربعة وذلك بمستوى معنوية أكبر من ٠.٠٥ ويمثل اعضاء هيئة التدريس نسبة موافقة بين افراد العينة ٥٩.٧٣ % والمحللين الماليين ٥٩.٥٦% وذلك يتفق مع الدراسة النظرية.
- تشير النتائج الفرض الخامس إلى وجود علاقة ايجابية بين عملية مراجعة قائمة الدخل الشامل وزيادة جودة القوائم المالية بمستوى معنوية 000. ومعامل الارتباط ٠.٦٩٦ والذى يشير الى قوة العلاقة بينهما ،كما ان معامل التحديد يفسر ٤٨.٤ % من اجمالى التغير فى جودة القوائم المالية وذلك من وجهة نظر افراد العينة الاربعة وتشير نتائج اختبارات كروسكال ويلز إلى اتفاق المجموعات الاربعة على وجود علاقة ايجابية بين الافصاح عن مكونات الدخل الشامل الاخرى وبين زيادة جودة القوائم المالية ويمثل المراجعين اعلى نسبة موافقة بين افراد العينة ٦٦.٠٥ % وذلك يتفق مع الدراسة النظرية.

التوصيات والبحوث المستقبلية

- أهمية الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة المصرية مع الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل الشامل وأي معلومات غير مالية اخري تكون ضرورية في الايضاحات المتممة للقوائم المالية بجانب العوامل المالية بهدف تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات والمساعدة في ترشيد اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- أهمية التوسع في عقد الندوات والمؤتمرات والتي تتعلق بأهمية الافصاح عن قائمة الدخل الشامل وعناصره الاخري و مشاكل المراجعة المرتبطة بها ، كذلك يجب العمل علي إدخال تحسينات متتالية علي معايير المحاسبة والمراجعة لتتسق مع المتغيرات الاقتصادية في البيئة المصرية.
- ضرورة عمل قاعدة بيانات للقوائم المالية شاملة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وتقارير مراقبي الحسابات عنها مع توافر بيانات عن أسعار الأسهم لهذه الوحدات الاقتصادية حتى يسهل على الباحثين الحصول عليها كما هو معمول به في الدول المتقدمة.
- مزيد من البحوث المستقبلية حول مشاكل الدخل الشامل وعناصره الاخرى وإعادة تدوير وتسويات هذه العناصر وأهمية مؤشرات الاداء المعتمدة على قائمة الدخل الشامل مع زيادة الاهتمام بتحليل أرقام عناصر الدخل الشامل الآخر وإظهار ما تحتويه هذه الأرقام من تفاصيل وعلاقتها بأداء الوحدات الاقتصادية.
- بحوث مستقبلية تتضمن اطار مفاهيمي للدخل الشامل وقياس خصائص وجودة المعلومات المحاسبية ، والربط بين الدخل الشامل واليات الحوكمة والتحفظ المحاسبي ودورها في الحد من إدارة الارباح ، وقياس أكثر بنود الدخل الشامل تأثيراً في كافة قطاعات الاعمال في البيئة المصرية مع دراسات تطبيقية لسوق راس المال.
- مزيد من البحوث عن مشاكل مراجعة عناصر الدخل الشامل الاخر وكيفية تفعيل اليات الحوكمة الاخرى في إطار لجان المراجعة ودراسة دور وفعالية المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر مع الاهتمام بجودة المراجعة الخارجية وموقف المراجع الخارجي واختبارات المراجعة.

المراجع العربية

- أبو طالب ، يحي محمد ، (٢٠١٧) مفهوم الدخل العادى والدخل الشامل وأثره على الإفصاح المحاسبى ، مجلة المال والتجارة - مصر , ع٥٧٨
- حبيبة ، محمد محمد محمد (٢٠١٧) الآثار المتوقعة لتغير موقع الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل على قرارات المستثمرين في بيئة الأعمال المصرية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة عام ٢٠١٥ ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، العدد الأول ، المجلد الرابع والخمسون ، يناير.

- حسين، محمد ابراهيم محمد (٢٠١١) تطور مفهوم الدخل الشامل في ضوء اصدارات الهيئات المهنية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر , ع٣
- خميس، حسن كامل فرج (٢٠١٨)ختبار قوة الدخل الشامل كمقياس جديد للأداء المالي : دليل عملي من الشركات المصرية المسجلة الفكر المحاسبي - مصر , مج٢٢، ع١
- الصايغ ، عماد سعد محمد ، (٢٠١٧) إطار مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الآخر : دراسة ميدانية ، الفكر المحاسبي - مصر , مج٢١، ع٣
- عبد الوهاب ، وائل محمد (٢٠١٧) قياس الأثر التفاضلي للدخل الشامل وعناصره الأخرى على تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية : دراسة تطبيقية، الفكر المحاسبي- مصر مج٢١، ع٤
- عصيمي، أحمد زكريا زكي (٢٠١٢) أثر الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخرى على ملائمة معلومات القوائم المالية للبنوك بالمملكة العربية السعودية مجلة التجارة والتمويل (كلية التجارة - جامعة طنطا) - مصر ,ع ٢
- فايد، متولي أحمد السيد ، (٢٠٠٨) مفهوم الدخل الشامل والتقرير عن الأداء المالي للشركات : الواقع والاتجاهات واحتمالات التطوير على ضوء مجهودات المجلس الدولي للمعايير المحاسبية مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية - مصر مج ٢٠، ع ٣،
- فريحات، محمد أحمد جبر (٢٠١٤) دور الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل الأخرى على ممارسة إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على قطاع المصارف والخدمات المالية السعودية ، المجلة العلمية (كلية التجارة جامعة أسيوط) – مصر -ع ٥٧
- معايير المحاسبة المصرية المعدلة (٢٠١٥) متاح على موقع http://www.efsa.gov.eg/
- معايير المراجعة المصرية(٢٠٠٨) متاح على موقع http://www.efsa.gov.eg/
- يونس، نجاة مرعي محمد (٢٠١١) إطار مقترح لقياس أثر الإفصاح عن الدخل الشامل علي قرارا ت المستثمرين (دراسة تطبيقية)، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية.

المراجع الاجنبية

- Bamber, L. S., Jiang, J., Petroni, K. R., & Wang, I. Y. (2010). Comprehensive income: Who's afraid of performance reporting?. *The Accounting Review*, *85*(1), 97-126.

- Bell, T. B., Landsman, W. R., & Shackelford, D. A. (2001). Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting research*, *39*(1), 35-43.
- Bhamornsiri, S., & Wiggins, C. (2001). Comprehensive income disclosures. *The CPA Journal*, *71*(10), 54.
- Biddle, G. C., & Choi, J. H. (2006). Is comprehensive income useful?. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, *2*(1), 1-32.
- Bloomfield, R. (2002). The incomplete revelation hypothesis and financial reporting. Accounting Horizons 16 (3): 233–243.
- Bradshaw, M. T., & Sloan, R. G. (2002). GAAP versus the street: An empirical assessment of two alternative definitions of earnings. *Journal of Accounting Research*, *40*(1), 41-66.
- Campbell, J. L. (2015). The fair value of cash flow hedges, future profitability, and stock returns. Contemporary Accounting Research *32*(1), 243-279.
- Chambers, D., Linsmeier, T. J., Shakespeare, C., & Sougiannis, T. (2007). An evaluation of SFAS No. 130 comprehensive income disclosures. *Review of accounting studies*, *12*(4), 557-593.
- Cullen, G., Gasbarro, D., Monroe, G. S., Shailer, G., & Zhang, Y. (2018). Bank audit fees and asset securitization risks. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. Vol. 37, No. 1
- Detzen, D. (2016). From compromise to concept?–a review of 'other comprehensive income'. *Accounting and Business Research*, *46* (7), 760-783.
- Dumitrana, M., Jianu, I., & Jinga, G. (2010). Comprehensive income–past, present and future. *Analele Stiintifice ale Universitatii" Alexandru Ioan Cuza", din Iasi, special number*, 25-40.
- Ettredge, M. L., Y. Xu, and H. Yi. (2014). Fair value measurements and audit fees: Evidence from the banking industry. Auditing: A Journal of Practice & Theory 33 (3): 33–58

- Gabriel,F.(2003). Derivatives and The FASB: Visibility and Transparency? *Critical Perspectives on Accounting* (14):777-789
- Gazzola, P., & Amelio, S. (2014). Is total comprehensive income or net income better for the evaluation of companies' financial performance? *Central European Review of Economic Issues 17, 2014*
- Günther, R. (2015). Value-Relevance of Other Comprehensive Income under IFRS. *University of St. Gallen, St. Gallen*.
- Higgs, J. L., & Skantz, T. R. (2006). Audit and nonaudit fees and the market's reaction to earnings announcements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *25*(1), 1-26.
- Hirst, D.E., Koonce, L., and Venkataraman, S. (2004). Management earnings forecasts: a review and framework, Accounting Horizon, No. 22, pp. 315-38.
- Huang, H. W., Lin, S., & Raghunandan, K. (2015). The volatility of other comprehensive income and audit fees. *Accounting Horizons*, *30*(2), 195-210.
- Hunton, J. E., Libby, R., & Mazza, C. L. (2006).Financial Reporting Transparency and Earnings Management (Retracted). *The Accounting Review*,*81*(1) 135-157.
- Ito, K., & Kochiyama, T. (2014). Does comprehensive income influence dividends? Empirical evidence from Japan. In *International Perspectives on Accounting and Corporate Behavior* (pp. 107-125). Springer, Tokyo.
- James E. Hunton, Roberts Libby, Cheri L. Mazza, (2006).Financial Reporting Transparency and Earnings Management", The Accounting Review, Vol. 81, Iss. 1, PP.135-158
- Jones, D. A. and Smith, K. J. (2011). Comparing the Value Relevance, Predictive Value, and Persistence of Other Comprehensive Income and Special Items, The Accounting Revue, Vol. 86, No. 6 pp. 2047-2073
- Kanagaretnam, K., Mathieu, R., & Shehata, M. (2009). Usefulness of comprehensive income reporting in Canada. *Journal of Accounting and Public Policy*, *28*(4), 349-365.

- Kim, J. H. (2017). VALUE RELEVANCE OF OTHER COMPREHENSIVE INCOME AFTER ACCOUNTING STANDARDS UPDATE 2011-05. *Academy of Accounting & Financial Studies Journal*, *21*(3).
- Lee, C., and M. S. Park. (2013). Subjectivity in fair-value estimates, audit quality, and informativeness of other comprehensive income .Advances in Accounting 29 (2): 218–231.
- Lin, S., Martinez, D., Wang, C., & Yang, Y. W. (2017). Is other comprehensive income reported in the income statement more value relevant? The role of financial statement presentation. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 0148558X16670779.
- Lin, W., & Rong, M. (2012). Impacts of other comprehensive income disclosure on earnings management. *Nankai Business Review International*, *3*(1), 93-101.
- López-Quesada, E., Camacho-Miñano, M. D. M., & O. Idowu, S. (2018). Corporate governance practices and comprehensive income. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, *18*(3), 462-477.
- Marshall, R., and A. Lennard.(2016). The reporting of income and expense and the choice of measurement bases. Accounting Horizons 30 (4).
- Mitra, S., Deis, D. R., & Hossain, M. (2009). The association between audit fees and reported earnings quality in pre- and post-Sarbanes-Oxley regimes. *Review of Accounting and Finance*, *8*(3), 232-252.
- Newberry, S. (2003). Reporting performance: comprehensive income and its components. *Abacus*, *39* (3), 325-339.
- Nishikawa, I., Kamiya, T., & Kawanishi, Y. (2016). The definitions of net income and comprehensive income and their implications for measurement. *Accounting Horizons*, *30*(4), 511-516.
- Noguchi, A. (2014). Analysis of dual capital concept: from dual measurement to dual recognition of income. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, *18*(3), 7.

- Pandit, G. M., Rubenfield, A., & Phillips, J. J. (2006). Current NASDAQ corporation methods of reporting comprehensive income. *American Journal of Business*, *21*(1), 13-20.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). Audit Risk. Auditing Standard No. 8. Washington, DC: PCAOB.
- Ringström, E., & Ekström, J. (2012). The value relevance of comprehensive income.Master thesis: Department of Business Studies at Uppsala University,May 25, 2012
- Royer, Kishan T. (2017) The Usefulness of Comprehensive Income and Other Comprehensive Income A European Study ,Master's Thesis
- Semba, H. D. (2017). Does recycling improve information usefulness of income? The case of Japan. *Asian Review of Accounting*, *25* (3), 376-403.
- Van Cauwenberge, P., & De Beelde, I. (2007). On the IASB comprehensive income project: an analysis of the case for dual income display. *Abacus*, *43*(1), 1-26.

ملاحق البحث

قائمة الاستقصاء

السيد الاستاذ الفاضل/

تحية طيبة ... وبعد ....

احيط سيادتكم علما بأنني أقوم بإعداد بحث بعنوان أثر التقرير عن عناصر الدخل الشامل الآخر على زيادة جودة القوائم المالية (دراسة ميدانية)

وترغب الباحثة في دعوة سيادتكم للمشاركة في اتمام البحث حيث يتوقف اتمام البحث بشكل كبير على تعاونكم في استيفاء بيانات قائمة الاستقصاء ونؤكد لسيادتكم أن هذه البيانات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي

شاكرين لسيادتكم حسن تعاونكم لإتمام البحث

دكتورة / ليلى محروس العقيلي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

قائمة استقصاء

١. الاسم (اختيارى):.....		
٢. الوظيفة :	**□ عضو هيئة تدريس**	**□ محلل مالي**
	□ معد للقوائم المالية	**□ مراجع خارجى**

	□ أخرى وتذكر.....	
٣. الخصائص الديمغرافية :		
العمر	□ أقل من ٣٠	□ ٣١- ٤٠ عام
	□ ٤١ – ٥٠	□ أكثر من ٥٠
مستوى التعليم	□ تعليم فنى	□ تعليم جامعى
	□ ماجستير	□ دكتوراه
	□ أخرى	
خبرة العمل:	□ أقل من ٥ سنوات	□ ٥-١٠ سنوات
	□ ١١-٢٠ سنة	□ أكثر من عشرين عام

١) في رأيك اي من العناصر التالية تمثل أحد أهم عناصر الدخل الشامل الآخر	أوافق جداً	أوافق	أوافق إلى حد ما	لا أوافق	غير موافق تماماً
١/١ التغيرات في فائض اعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة					
٢/١ التغيرات في اعادة قياس اصول أو التزامات المنافع المحددة إعادة قياس نظم المزايا المحددة					
٣/١ مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الاجنبية					
٤/١ مكاسب وخسائر غير محققة من الأصول المالية المتاحة للبيع					
٥/١ مكاسب وخسائر الجزء الفعال من التحوط في التدفقات النقدية					
٦/١ مكاسب وخسائر غير المحققة ن الاستثمارات في الاسهم					
٧/١ التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاس بالقيمة العادلة					
٨/١ تصحيح الاخطاء والتغيرات في السياسات المحاسبية					
٢) في رأيك هل يؤدي الافصاح عن عناصر الدخل الشامل الاخر إلى زيادة جودة القوائم المالية؟					
٣) في رأيك هل الافصاح عن عناصر الدخل					

الشامل تتوافر فيها خصائص جودة المعلومات المحاسبية ؟					
١/٣ تصبح القوائم المالية فى صورة أوضح وسهلة الفهم لمستخدمي القوائم المالية					
٢/٣ يؤدي إلى حياد القوائم المالية و زيادة ثقة المستثمرين نظرا لاستبعاد تحيز الادارة					
٣/٣ يؤدي إلى تحسين المقارنة بين الشركات فى نفس مجال الصناعة و نفس الشركة لسنوات مختلفة					
٤/٣ تساعد المستثمرين والدائنين في التنبؤ بمدى قدرة المنشأة على تنفيذ التزاماتها في الوقت المحدد					
٥/٣ توفر تحليلاً تعتمد عليه الادارة في اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية					
٦/٣ تحقيق خاصية الملاءمة بتوفير معلومات ملائمة للقرارات وفي التوقيت الملائم					
٧/٣ توفر مقياس أكثر دقة عند التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية					
٨/٣ تساعد على تحسين شفافية الإفصاح في القوائم المالية					
٩/٣ تساعد في سرعة اكتشاف الازمات المالية التي يمكن أن تتعرض لها الشركة					
١٠/٣ يؤدي إلى اكتمال القوائم المالية مما يزيد من مصداقية وجودة القوائم					
٤) في رأيك هل يؤدي توافر خصائص جودة المعلومات لعناصر الدخل الشامل الآخر إلى زيادة جودة القوائم المالية؟					
٥) تتعدد احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالدخل الشامل حدد درجة موافقتك علي أهمية كل من المؤشرات المالية التالية :					
١/٥ الافصاح عن نصيب السهم من الدخل الشامل					
٢/٥ العائد المتوقع للسهم في المستقبل					
٣/٥ معدل العائد علي حقوق الملكية					
٤/٥ معدل العائد علي الأصول					
٥/٥ القيمة السوقية للسهم					
٦/٥ مضاعف الربحية					

٧/٥ صافي الارباح السنوية					
٨/٥ إجمالي الدخل الشامل					
٩/٥ نصيب السهم من الأرباح الموزعة					
١٠/٥ الزيادة المتوقعة في الدخل الشامل					
٦) في رأيك هل تساعد معلومات قائمة الدخل الشامل في تقييم الاداء المالي ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية؟					
٧) في رأيك أي من أهمية كل من المعلومات التالية بالنسبة للمستثمر في الحد من إدارة الربح:					
١/٧ تسهم المعلومات المتوفرة في تحليل الموقف التمويلي للشركة					
٢/٧ يتفق اعدادها مع مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي					
٣/٧ تعد قائمة الدخل الشامل أداة لتقييم المخاطر وإدارتها					
٤/٧ زيادة جودة الارباح وخلوها من التحريف وتأجيل الارباح					
٥/٧ اهميتها في التحليل المالي افضل من صافي الدخل					
٦/٧ يقلل عدم تماثل المعلومات المتاحة.					
٧/٧ يحد من الفرص المتاحة لإدارة الأرباح					
٨/٧ تعزيز كفاءة سوق المال					
٨) في رأيك هل تساعد معلومات قائمة الدخل الشامل في الحد من ادارة الربح ومن ثم تؤدي إلى زيادة جودة القوائم المالية؟					
٩) في رأيك أي من العوامل التالية ترتبط بمشاكل مراجعة عناصر الدخل الشامل الاخر:					
١/٩ عوامل الخطر الملازم للبيانات والافتراضات التي يعتمد عليها في عملية القياس عناصر الدخل الشامل.					
٢/٩ عناصر خطر الرقابة على مستوى القوائم المالية ضعف الإجراءات الرقابية المرتبطة باستخدام افتراضات وبيانات معينة في تقدير عناصر الدخل الشامل					
٣/٩ ضعف الإجراءات الرقابية المرتبطة بالاستعانة بخبراء غير موضوعيين أو غير كفء في تقدير عناصر الدخل الشامل					
٤/٩ الخطر ناتج عن وجود نقاط ضعف					

معينة بنظام الرقابة الداخلية والمرتبط ببعض التأكيدات. عناصر الدخل الشامل					
٥/٩ عناصر خطر الاكتشاف على مستوى القوائم المالية وفشل مراجع الحسابات في التقدير السليم لمدى كفاية ومناسبة أدلة وقرائن الإثبات					
٦/٩ مشكلات مرتبطة بتأثر نطاق عمل المراجع لتسويات اعادة التبويب					
٧/٩ وزيادة تعقيدات عملية المراجعة نتيجة إعادة التصنيف والتقييم التي استلزم هذه المعايير مما نتج عنه زيادة التكاليف الإضافية للمراجعة					
٨/٩ زيادة مخاطر التقاضي ضد المراجعين					
٩/٩ وقت المراجعة وتأخير التقرير					
١٠/٩ رفع أتعاب المراجعة للحصول على احتياطي مقابل مصروفات التقاضي المتوقعة					
١٠) في رأيك هل توجد علاقة بين نتيجة عملية مراجعة عناصر الدخل الشامل الآخر وزيادة جودة القوائم المالية؟					