دراسة تحليلية لانعكاسات الجوانب المحاسبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تحسين الأداء المالي للشركات

بحث مستخلص من رسالة دكتوارة بعنوان

" نموذج مقترح لقياس تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الحد من مخاطر إنهيار أسعار الأسهم وانعكاس ذلك على الأداء المالي: دراسة تطبيقية"

إشراف

الأستاذ الدكتور

منصور حامد محمود

أستاذ المحاسبة الخاصة

كلية التجارة – جامعة القاهرة

من إعداد الباحث

سيد عبدالحليم مهنى عبدالله فرج

مستخلص البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحديد الجوانب المحاسبية الناتجة عن قيام الشركات بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS)على الأداء المالي, وذلك فى ضوء التطورات المتلاحقة على معايير المحاسبة, وضغوط المنافسة المتزايدة بين الشركات من أجل جذب المستثمرين. وتحقيقاً لهذا الهدف تم تحليل الدراسات والكتابات السابقة الواردة فى أدبيات المحاسبة للتوصل إلى رؤية شاملة عن بعض الجوانب المحاسبية المختلفة الناتجة عن تطيق هذه المعايير. فقد خُلص البحث إلى أن هناك علاقة بين قيام الشركات بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسين الأداء المالي لها.

قد توصلت نتائج الدراسة إلى أن قيام الشركات بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سوف ينتج عنها بعض الجوانب(أوالتأثيرات)المحاسبية, والتى تتمثل فى إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح, وتُحسين جودة عملية المراجعة, ومن ثم ينخفض غموض التقارير المالية, ويمتنع المديرون عن إخفاء الأخبار السيئة عن المستثمرين, علاوة على إنخفاض تقلبات السوق, وزيادة درجة التوافق مع تنبؤات المحللين الماليين, وتقليل مخاطر الائتمان الخاصة بالشركة, وزيادة جودة القوائم والتقارير المالية, بما قد ينعكس بالإيجاب على الأداء المالي للشركات.

من المتوقع أن تُسهم تلك النتائج فى توفير معلومات مفيدة للمستثمرين ولواضعي السياسات المحاسبية للحد من ممارسات التحفظ المحاسبي، التجنب الضريبي, وزيادة آليات حوكمة الشركات وعملية الإشراف والرقابة من قبلِ المستثمرون وأصحاب المصالح, وزيادة جودة المعلومات المحاسبية وذلك من أجل تحسين الأداء المالي للشركات لكى يتم الحفاظ على ثروات أفراد المجتمع.

كلمات الفهرسة: إدارة الأرباح، التحفظ المحاسبي، التجنب الضريبي, جودة المعلومات المحاسبية, الأداء المالي.

Abstract

This research aims to identify the impact of the aspects of applying international financial reporting standards on the financial performance, in light of the successive developments in accounting standards, and the Competitive Pressures of increasing competition between companies in order to attract investors. Accordingly, the objective, previous studies and writing contained in the accounting literature review were analyzed to arrive at a comprehensive view of some of the different accounting aspects resulting from the applying of these standards the research concluded that there is an applying international financial reporting standards and improving their financial performance.

These results of the study that the companies applying international financial reporting standards will result in some aspects (or effects) of accounting, which are represented in a decrease in earing management, improving quality of audit process, and then reducing the Financial Reporting Opacity, and managers refrain from hoard bad news on the of investors, in addition to decrease in market volatility, an increase in degree of the financial analysts coverage optimism, reduced credit risk for the company, and an increase in the quality of financial statements, which will positively affect the financial performance of companies.

These results of the study are expected to provide useful information for investors, and financial policy makers to reduce accounting conservatism, tax avoidance, and increase corporate governance mechanisms and the process of oversight and control by institutional investors and stakeholders, and increase accounting information quality, in order to improve the financial performance of companies, in order to preserve the society members wealth.

Keywords: Earing management, Accounting conservatism, Tax avoidance, Accounting information quality, financial performance.

طبيعة مشكلة البحث

شهدت السنوات الأخيرة تطورات كبيرة فى مختلف المجالات, مما ترتب عليه إزالة الحواجز بين مختلف الدول, حيث إمتد نشاط الشركات خارج حدود دولتها, وقد ساهم ذلك فى زيادة عدد مُستخدمي القوائم والتقارير المالية, والمهتمين بها مع إختلاف قواعد إعداد وعرض هذه القوائم المالية بين دول العالم استتبعه زيادة الحاجة إلى استخدام قواعد ومعايير دولية موحدة لإعداد وعرض القوائم والتقارير المالية(أبو طالب, 2013, ص2).

فى نفس الإتجاه حدثت تطورات جوهرية فى المعايير المحاسبية من خلال إظهار إتجاه قوى بتبني ما يُعرف بمعايير المحاسبة العالمية(Gable Accounting Standards), وذلك فى إطار تطور معايير المحاسبة الدولية, حيث تضمنت تلك المعايير العالمية مزيجاً متكاملاً يضم معايير المحاسبة الدولية(International Accounting Standards) ومعايير المحاسبة المعدلة, والمعايير الجديدة ويُعرف هذا المزيج "بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" (International Financial Reporting Standards).

فى هذا الصدد, ساهمت جهود كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB), ومؤسسة (IFRS) فى زيادة عدد الدول التى قامت بالتطبيق الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات المسجلة فى البورصة عند إعداد التقارير المالية المنشورة للدول الأعضاء فى الإتحاد الدولي للمحاسبي (نوفل,2013, ص567).

لذا قامت(135) دولة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تطبيقاً إلزامياً, وعلى رأسها دول الإتحاد الأوربي, وأستراليا, وجنوب أفريقيا, وسنغافورة, وهونج كونج, ونيوزيلنداً, من أجل تعزيز وتحسين مستوى الثقة والشفافية فى التقارير المالية المنشورة (Houqe et al., 2014, p.87).

هذا, وقد أشارت العديد من الدراسات السابقة الواردة فى الأدب المحاسبي أن وأحد من أهم طرق تحقيق وزيادة الشفافية هو تطبيق معايير محاسبية أفضل والتى تتمثل فى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, ويعتبر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أحد عوامل دعم الشفافية(De-Fond et al., 2015, pp.265-299; Lim et al., 2016, pp.2100-2114).

بصفة عامة, فأنه كلما زادت شفافية عملية إعداد التقارير المالية (Financial Reporting Transparency) كلما أدي ذلك إلى تحسين كفاءة سوق المال والإفصاح بشكل أفضل عن الأداء المالي للشركة, وبالتالى تمكين المتعاملين من إتخاذ قراراتهم على قاعدة أفضل من المعلومات, فقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية تسُهم بشكل فعال في تحسين عملية إعداد التقارير المالية (De-Fonde,et al., 2015,p.271; Lim, et al., 2016,p.2112).

هذا, ومن جهة أخري, فقد أدي تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حدوث الكثير من التُغيرات فى المعالجات المحاسبية مما كان لها تأثير واضح على قيمة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية المنشورة(Hammberg and Beisland, 2014, p.61), بالإضافة إلى الحد من قيام إدارة المنشأة بالاستخدام الخاطئ للسياسات المحاسبية, وذلك عن طريق إستغلال المرونة الموجودة بالمعايير المحاسبية من أجل إدارة الأرباح, وذلك عن طريق قيام المديرين بحجب(Hoard) أو منع(Withhold) أو إخفاء(Conceal) أو حبس(Pent-up) أو تخزين(Stockpile) الأخبار السيئة أو السلبية (Bad or Reverse News) أو المعلومات غير المفضلة عن المستثمرين بصفة خاصة وعن المجتمع المالي وأصحاب المصالح بصفة عامة لأطول فترة ممكنة إستجابة لدوافع معينة وتحقيقاً لمزايا معينة أيضاً(Zhu., 2016, P.375).

وتُعتبر دراسة الجوانب المحاسبية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وانعكاسها على تحسين الأداء المالي للشركات أحد الجوانب الهامة والرئيسية التى حازت على إهتمام الكثير من الباحثين, وعلى الرغم من تعدد الدارسات السابقة التى تناولت العلاقة بين هذه المُتغيرات إلا أن هناك مازال عدم إتفاق بين هذه الدراسات فى تحديد طبيعة العلاقة بينهما, حيث قد توصلت هذه الدراسات إلى نتائج متباينة ومختلفة.

الأسئلة البحثية:

في ضوء طبيعة المشكلة البحثية, تتمثل الأسئلة البحثية فيما يلي:

- هل توجد علاقة بين التحفظ المحاسبي الناتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسين الأداء المالي للشركات.
- هل توجد علاقة بين التجنب الضريبي الناتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسين الأداء المالي للشركات.
- هل توجد علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبين تحسين الأداء المالي للشركات.

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث فى دراسة العلاقة بين الجوانب المحاسبية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسين الأداء المالي للشركات, وينبثق من هذا الهدف مجموعة أهداف فرعية تتمثل فيما يلى:

- تحديد العلاقة بين التحفظ المحاسبي الناتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسين الأداء المالي للشركات.
- تحديد العلاقة بين التجنب الضريبي الناتج عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسين الأداء المالي للشركات.
- تحديد العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبين تحسين الأداء المالي للشركات.

منهج البحث:

يشير مصطلح منهج البحث(Research Methodology) إلى المنهجية العامة والفلسفة التى يتبعها الباحث للإجابة على التساؤلات البحثية, وإختبار الفروض. وبعبارة أخرى, يوضح مصطلح منهج البحث فى كيفية استخدام الباحث للأدوات والتقنيات المتاحة لجمع وتحليل الأدلة الملاءمة للمساهمة فى الإجابة على أسئلة البحث, والتوصل إلى نتائج وإختبار فروض البحث(راضي, 2015,ص17). وبناءً على ذلك إعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي, حيث يتم الإستدلال المنطقي من خلال الدراسة, والتحليل لتساؤلات البحث بهدف اشتقاق نتيجة عامة.

خطة البحث:

يصنف البحث الحالي كأحد البحوث الأساسية(Basic Research), أو البحوث النظرية, والتى تهدف إلى الإجابة على تساؤلات نظرية فقط قد يتم تطبيق نتائجها عملياً أو لا يتم, وبناءً على ذلك فسيقوم الباحثان بتحليل الكتابات السابقة الواردة فى أدبيات الأدب المحاسبي, والمرتبطة بمشكلة البحث, بهدف التوصل إلى إجابات على تساؤلات البحث. وتحقيقاً لهدف البحث سيقوم الباحثان بتقسيم إجزاء البحث إلى خمسة نقاط رئيسية, يتناول من خلال النقطة الأولي ماهية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, ثم سيتناول من خلال النقطة الرئيسة الثانية موقف دول العالم من تطبيق هذه المعايير, ثم سيتناول من خلال النقطة الرئيسة الثالثة جهود المنظمات والهيئات المهنية تجاه إصدار هذه المعايير, ثم سيتناول من خلال النقطة الرئيسة الرابعة العلاقة بين الجوانب المحاسبية المختلفة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وانعكاس ذلك على الأداء المالي للشركات, وأخير سيتناول الباحثان الخلاصة, والأبحاث المستقبلية المقترحة.

1. ماهية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

1/1. مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

عرف الباحثون(Qingliang Tang et al., 2011, p. 4) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي أنها: "مجموعة من المعايير المحاسبية وتفسيراتها صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB), وتهدف إلى تطوير حزمة من المعايير المحاسبية عالية الجودة من حيث المفهوم والقابلية للتطبيق, وذلك لمساعدة المشاركين فى أسواق رأس المال العالمية, وباقى المستخدمين لاتخاذ قرارات اقتصادية سليمة".

هذا, ويرى(ناجي, 2013, ص 45) أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هى عبارة عن: "قواعد عامة تمثل نتاج عمل لجنة مهنية متخصصة(IASB) تحدد السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعلومات والأحداث المالية للوحدة الإقتصادية بهدف توفير معلومات تتسم الموثوقية والموضوعية, وكذلك قابليتها للمقارنة".

بينما يرى كل من(Barth et al, 2008, p.470) أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هى: "عبارة عن معايير مُعدة على أساس مفاهيم (Concept based approach) تحدد متطلبات عامة (Broad Requirement) والتى يتطلب تطبقيها مُمارسة الحكم المهنى على نطاق واسع بالنسبة لكل مستوى معاملة (Transaction Level).

بناءً على ما سبق, يري الباحثان أنه على الرغم من تعدد تعريفات الباحثين, إلا أنها تكاد تترادف فى مضمونها مع إختلاف بسيط فى العرض والتفاصيل, لذلك يخلص الباحثان إلى: "أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لا تعتبر بمنآي عن معايير المحاسبة الدولية (IAS), وإنما جاءت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) دعماً وتفسيراً وتوضيحاً لمعايير المحاسبة الدولية (IAS), حيث تُعد بمثابة بلورة للمعايير القديمة, وإجراء تعديلات على بعضها وإلغاء بعض منها مقابل إصدار معايير جديدة مقابلة لها, وأيضا إصدار مجموعة معايير جديدة لقضايا غير موجودة, عالية الجودة وأقرب ما تكون للتطبيق على المستوى العالمي".

2/1. الفرص والتحديات المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل أي سياسة محاسبة جديدة لديها منافع وتواجهها تحديات, فتتمثل هذه المعايير التى تم إصدارها بواسطة(IASB), والتى صممت لتدعيم القابلية للمقارنة وتحسين الشفافية, وزيادة جودة التقارير المالية, وبالرغم من ذلك يواجه تطبيق تلك المعايير مجموعة من الفرص, والتحديات سوف يتناولها الباحثان بالتفصيل على النحو الآتى.

1/2/1. الفرص المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

هناك مجموعة من الفرص المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(عبد العظيم,2013, ص145) وتتمثل فى الجدول رقم (1)التالي

الأطراف المستفيدة	الفرص
معُدو القوائم المالية	1- تمثيل العمليات الإقتصادية بعدالة: وذلك من خلال توحيد الممارسات والسياسات المحاسبية للتأكد من أن العمليات الإقتصادية تم تمثيلها بعدالة. 2- القضاء على الحاجة لإجراء تعديلات محاسبية: إن تطبيق تلك المعايير يؤدى إلى استخدام مجموعة واحدة من المعايير بين الدول فيما يتعلق بالتسويات المحاسبية بين الشركات القابضة والتابعة أثناء عمليات الإندماج.
مهنة المحاسبة والمراجعة	1-الاستعانة بالخبراء الاستشاريين فى مجال IFRS: إن المنشآت سوف تحتاج إلى قدر كبير من التوجيهات والإرشادات من المهنيين وذوى الخبرة والمتدربين جيداً على تطبيق تلك المعايير, لذلك سيتم الإستعانة بالخبراء الأستشاريين فى مجال IFRS, أو سيتم توفير فرص لتدريب المحاسبين, والمراجعين, والمديرين داخل المنشأة. 2- تحسين التفاعل بين فريق عمل مراجعة الحسابات: إن إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يعتبر عاملاً مساعداً من أجل تحسين التفاعل بين فريق عمل مراجعة الحسابات على نطاق عالمي, وذلك لأن التحدث بنفس اللغة يساعد فى تبسيط إجراءات عملية المراجعة, وتحديد المخاطر التى قد تتعرض لها عملية المراجعة ومحاولة تخفيضها.

المصدر: (عبد العظيم, 2013, ص145).

2/2/1. التحديات المتعلقة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

على الرغم من المزايا العديدة التى تحققها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمعدي القوائم المالية, ومهنة المحاسبة والمراجعة, وتبنى معظم دول العالم لها, إلا أن هناك بعض العوائق

التى تحول دون تطبيق تلك المعايير نتيجة إتصاف تلك المعايير بالعديد من السمات العامة وهى(بسيونى,2013, ص4):

1. إنها معدة وفقاً للعوامل البيئية والقيم المجتمعية للدول الغربية المتقدمة.
2. تتضمن بدائل للاعتراف والقياس وتسمح للإدارة بحرية الاختيار من بينها.
3. تحديد متطلبات عامة يتطلب تطبيقها ممارسة مستوى مرتفع من الحكم المهني.
4. تتسم بعض المعايير بالتعقيد دون أن تتضمن إرشادات محددة لتفسير تلك المعايير.
5. الافتقار إلى إرشادات تطبيق تفصيلية لبعض المعايير.

يري (إسماعيل,2008, ص 201) أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد راعت الدول المتقدمة فى إصداراتها وتجاهلت بعض الشيء الدول النامية, وبالتالي كان لابد من إيجاد مجموعة من الطرق والأساليب للتغلب على ذلك تتمثل فى الآتى:

1. يتكون العالم من مجموعتين من الدول(المتقدمة, والنامية) ولإحداث التوافق الدولى لابد أن يكون السعى إلى هذه المهمة من خلال الطرفين وليس من طرف الدول المتقدمة فقط.
2. أن تقوم الدول النامية بتبنى تطبيق أجزاء من المعايير المحاسبية الدولية التى تتماشى مع البيئة والظروف الإقتصادية والإجتماعية الخاصة بها.
3. إيجاد جهة محددة تكون لها القوة الإلزامية على الدول فى إتباع المعايير الإقليمية بعد تعديلها لتتماشى مع المعايير الدولية التى تراعي ظروف الدول وخاصة الدول النامية.

2. موقف دول العالم من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بلغ عدد الدول التى إلزمت معظم الشركات المحلية المقيدة فى البورصة والمؤسسات المالية لديها بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حوالي(135) دولة, هذا بالإضافة إلى قيام حوالى(10) دول من دول العالم بالسماح للشركات المحلية بالتطبيق الاختياري لتلك المعايير, وقد قامت كل من المملكة العربية السعودية بإلزام المؤسسات المالية فقط بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, كما قامت كل من إندونيسيا وتايلانداً باستكمال مشروع تطبيق تلك المعايير, وهناك دول كثيرة كانت لها مواقف عديدة تجاه تلك المعايير وهى كالتالي(أبو طالب, 2013, ص5).

1/2. موقف دول العشرين (G20).

أعلنت مجموعة دول العشرين بإلتزامها بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, فهناك (14) دولة تبنت تلك المعايير فعلاً وإلزمت الشركات التى يتم تداول أسهمها فى البورصة بتطبيق تلك المعايير, وكما سمحت الهند, والولايات المتحدة الأمريكية, واليابان بتطبيق تلك المعايير إختيارياً بشكل مؤقت للشركات المحلية أو الأجنبية, وقامت دولة الصين بعمل توافق بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبين المعايير المحلية الصينية (Chain GAAP), وقد أعلنت إندونيسيا عن خطة زمنية يمكن من خلالها تطبيق تلك المعايير (أبو طالب, 2013, ص6).

2/2. موقف الاتحاد الأوربي.

على الرغم من وجود كل من فرنسا, وبريطانيا, وإلمانيا, وهولندا من ضمن الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية ولمجلس معايير المحاسبة الدولية إلا أن مشاركة المفوضية الأوربية لتلك المنظمات لم يكن إلا فى عام 1990م, وذلك عندما أخذت تلك المفوضية دور المراقب فى إجتماعات تلك المنظمات, ولذلك إلزمت تلك المفوضية جميع الشركات المتداول أسهمها فى بورصات الإتحاد الأوربي بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, وذلك إعتباراً من عام 2005, وتم التصديق على ذلك بالموافقة من قبلِ الإتحاد الأوربي(الصاوي,2017,ص 14).

3/2. موقف الولايات المتحدة الأمريكية.

فى بداية الأمر لم يُعطى مجلس معايير المحاسبة المالية(FASB) (Financial Accounting Standards Board) إهتماماً بما قامت به لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) من جهود فى إعداد معايير المحاسبة الدولية, ولكن ظهر الإهتمام عندما اشتركت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع المنظمة الدولية للأوراق المالية (International Organization of Securities Commission) وقد كان لجهود كل من المنظمة الدولية للأوراق المالية (IOSCO), ولجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) من أجل إيجاد لغة محاسبية مشتركة حول العالم ذات أهمية كبيرة للشركات غير الأمريكية للوصول إلى السوق الأمريكي, وذلك فى حالة تأييد هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(SEC) للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, والموافقة على قيام الشركات غير الأمريكية بإعداد قوائمها المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية دون الحاجة إلى تسوية تلك القوائم وفقاً لمعايير المحاسبة الأمريكية (Erchinger, 2012, p. 248).

3. جهود المنظمات والهيئات المهنية تجاه إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن الهدف الرئيسي من وراء جهود وسعي المنظمات المهنية تجاه تطورات معايير المحاسبة الدولية هو الحد من البدائل المحاسبية المقبولة والتى من شأنها تحسين توفير التمويل اللازم للشركات عبر الحدود الدولية, وخلق فرص متكافئة للشركات متعددة الجنسيات, وبإعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعزز قدرة المنافسة فى أسواق رأس المال فى جميع إنحاء العالم, ولذلك يستعرض الباحثان جهود بعض هذه المنظمات على النحو التالي:

1/3. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA).

بادر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فى الولايات المتحدة الأمريكية (American Institute of Certified Public Accountants) إلى وضع معايير المراجعة وذلك عام 1939م, وقد تم تأسيس الإتحاد الأوربي عام 1951م للخبراء الاقتصاديين والماليين, والذي يضم عضوية (12) جمعية محاسبية مهنية, وفى عام 1957م تم عقد أول مؤتمر إقليمي لاتحاد محاسبي أسيا والمحيط الهادي فى مانيلا وذلك لحل مشاكل محاسبية معينة, وفى بداية الستينيات تم تأسيس جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) وهى عبارة عن لجنة تهتم بمواضيع المحاسبة الدولية, وفى عام 1966م تأسست المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين, وذلك بهدف إجراء مقارنة على قضايا محاسبية بثلاث دول هي: المملكة المتحدة, وكندا, والولايات المتحدة الأمريكية, وفى نفس العام تم تأسيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) وبالتعاون مع منظمات مشابهة فى كل من كندا والمكسيك بغرض مساعدة الدول النامية فى تطوير معاييرها المحاسبية, وكانت الفترة ما بين عام 1972 وحتى الأن هى الفترة التي حدثت بها تطورات فى المعايير المحاسبية, وفى عام 1973 تم تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فى الولايات المتحدة الأمريكية بهدف تطوير صيغة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP), والتي بدأ العمل بها منذ عام 1932 كما تم إيجاد منظمتين محاسبيتين تهتمان بالاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي, ونتج عن هذا تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) فى عام 1976, ولجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين فى عام 1977.

2/3. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

إن مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board) يعمل فى إطار مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية, وهي مؤسسة غير هادفة للربح, أنشئت عام 2001, وتتكون من 22 أميناً يمثلون عدة جهات مهنية[1], حيث تم إعادة هيكلة اللجنة التأسيسية لمجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB) فى يونيو عام 2012م تحت مسمي اللجنة الهيكلية الثلاثية, والتى تتكون من(IFRS,2016) الآتي:

1. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي, وتشمل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ولجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي(IFRIC).
2. أمناء مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي.
3. مجلس الرقابة التابع لمؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي.

أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) لتصبح تحت أسم مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB), وذلك بعد عام 2001, ويسعى المجلس لتطوير مجموعة واحدة من معايير إعداد التقارير المالية الواضحة والمقبولة عالمياً بناءً على مبادئ مفصلة بشكل واضح (IFRS,2016).

هذا, وقد بدأ المجلس بإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لكي يتم تمييزها عن المعايير الدولية السابقة, ويعكس هذا التغيير من (IAS) إلي (IFRS), وذلك لرغبة (IASB) فى توسيع مجال عمله بحيث لا يتم الإقتصار على التوحيد المحاسبي فقط, وإنما يهدف إلى تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة, وقابلة للفهم وملزمه, والتى تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية وشفافة, وقابلة للمقارنة لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين وأصحاب المصالح من إتخاذ قرارتهم الإقتصادية (IASB,2015).

هذا, ويرى الباحثان أن مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB) هو جهة مستقلة ملتزمة نحو العامة بتطوير معايير إبلاغ مالية دولية تجعل القوائم المالية تتمتع بمعلومات ذات شفافية عالية جداً.

(1) ستة من أسيا (الباسيفيك), وستة من أوربا, وستة من أمريكا الشمالية, وأربعة من بيئات أخرى من أجل تحقيق التوزان الجغرافي.

3/3. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) هيئة مستقلة غير هادفة للربح, وترمى إلى تحقيق المصلحة العامة, وقد تم تأسيسها فى عام 1973 ومقرها العاصمة البريطانية لندن, وتقوم بدور ريادى عالمى بهدف إصدار معايير محاسبية من شأنها تقليل الاختلافات فى الممارسات المحاسبية فى مختلف دول العالم, وتم تأسيس لجنة (IASC) بعضوية هيئات محاسبية مهنية فى عشر دول وهي أستراليا, وكندا, وفرنسا, وألمانيا, والمكسيك, وهولندا, واليابان, والملكة المتحدة, وإيرلندا, والولايات المتحدة الأمريكية (IASC ,2014).

وقد أصدرت هذه اللجنة 41 معياراً محاسبياً دولياً قبل أن يتم إعادة هيكلتها, وبعد عدة مراجعات لتلك المعايير تقلصت إلى 34 معياراً , كما صدرت العديد من التفسيرات والتى بلغت 33 تفسيراً فى عام 2001.

استهدفت هذه اللجنة منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها فى عام 2001 الآتي: (IASC,2011):

1. صياغة ونشر المعايير المحاسبية من أجل الصالح العام, والسعى لجعلها مقبولة وأن يتم العمل بها على نطاق عالمي.
2. العمل على تطوير وتقارب الأنظمة مع المعايير المحاسبية وخاصة تلك المتعلقة بعرض البيانات المالية.
3. مناقشة القضايا المحاسبية المحلية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
4. طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
5. تحقيق قدر من التوافق(Convergence) بين الممارسات المحاسبية, فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بإصدار ما عُرف بمعايير المحاسبة الدولية (IAS), وتم استبدال مُسمي لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية حيث تم تعديل وتطوير كافة معايير المحاسبة الدولية, والتى عُرفت بعد ذلك بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS), بالإضافة إلى ذلك تم إصدار معايير جديدة لم تكن ضمن قائمة معايير المحاسبة الدولية.

4/3. لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي(IFRIC).

إن لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي (International Financial Reporting Interpretations Committee) هى لجنة تابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية, وتضم أربعة عشر عضواً يتم تعينهم من قبل أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, يكونون من أفضل الخبرات الفنية المتاحة ومختلف خبرات الأسواق والأعمال الدولية فى التطبيق العملي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, حيث تُساهم فى صياغة معايير المحاسبة والتقرير المالى, والعمل على تنقيح تلك المعايير لصالح المستخدمين ومعدى البيانات المالية (IASB,2014).

قام أمناء مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بإنشاء هذه اللجنة في مارس 2002 لتحل محل لجنة التفسيرات الدائمة التى أنشئت فى عام 1996, وكان دور هذه اللجنة يتمثل في توقير الإرشادات وتقديم العون حول قضايا التقرير المالي التى لم يتم التطرق إليها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, أو حول القضايا التى أثيرت أو من الأرجح أن تثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع كما تعمل اللجنة على ما يلي(فؤاد,2016, ص545):

1. تفسير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتوفير الإرشاد فى الوقت المناسب حول مسائل وقضايا التقرير المالي التى لم يتم تناولها بشكل خاص فى مجلس معايير المحاسبية الدولية .
2. تساعد فى تحقيق التقارب الدولي بين معايير المحاسبة من خلال العمل مع المجموعات المماثلة التى ترعاها الهيئات الوطنية لوضع المعايير من أجل الوصول إلى نتائج متماثلة حول القضايا المتفق عليها.
3. القيام بنشر مسودات التفسير, بعد أن يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية, لكي يطلع عليها الجمهور ويبدى ملاحظاته, ثم النظر فى تلك الملاحظات خلال فترة زمنية معقولة قبل صياغة التفسير بشكله النهائى.
4. فى سياق المتطلبات لأسلوب العمل, قامت لجنة(IFRIC) بتطبيق منهج إتباع المعايير الذى تم وضعة فى إطار إعداد وعرض البيانات المالية بهدف وضع إرشاداتها التفسيرية, والإقرار بأن الإرشادات المقترحة لا تتعارض مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

فى ضوء ما سبق, يتبين إن لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقوم بإبلاغ مجلس معايير المحاسبة الدولية بأي قضايا موجودة أو طارئة ترى فيها مؤشرات ضعف فى

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو الإطار, واذا رأت اللجنة أنه ينبغى تعديل معيار أو وضع معيار إضافي إلى المعايير الدولية للتقارير المالية, فأنها تُحيل هذه الإستنتاجات إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية للمناقشة (IFRS,2015).

4. العلاقة بين الجوانب(المخرجات)المحاسبية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والأداء المالي.

لاشك إن تطبيق أي معايير محاسبية يكون له عدة مخرجات, بمعنى أن كل نظام محاسبي يبدأ دورته بمجموعة من المدخلات ثم تليها عملية التشغيل إلى أن يتم الوصول إلى بعض المخرجات(Outputs) لهذا النظام, بمعنى أن قيام الشركات بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سوف ينتج عنها بعض الجوانب(أوالتأثيرات) المحاسبية, والتى تتمثل فى إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح, وتُحسن فى جودة عملية المراجعة, ومن ثم ينخفض غموض التقارير المالية, ويمتنع المديرون عن إخفاء الأخبار السيئة, علاوة على إنخفاض تقلبات السوق, وزيادة درجة التوافق مع تنبؤات المحللين الماليين, وتقليل مخاطر الائتمان الخاصة بالشركة, وزيادة جودة القوائم والتقارير المالية, بما قد ينعكس على الأداء المالي للشركات, ولمعرفة نوع هذا التأثير سوف يوضح الباحثان بعض هذه العوامل فى شكل مجموعة من العلاقات على النحو التالى:

1/4. العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتحفظ المحاسبي.

يعتبر التحفظ المحاسبي(Accounting Conservatism) من أهم المفاهيم التى أثرت فيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, وقد تعددت تعريفات الباحثين, والمنظمات المهنية فيما بعد, عند تناولهم مصطلح التحفظ المحاسبي فى كتابات الأدب المحاسبي, حيث ركزت بعض الكتابات فى تعريفها على عبارات مقتضبة وشاملة دون الإشارة إلى أنواع, أو مبررات, أو نماذج لقياسه, حيث عرفه(Basu,1997, P.7) على أنه: "يجب على المحاسب تحري أعلى درجات التحقق عند الإعتراف بالأخبار السارة وما ينتج عنها من مكاسب متوقعة بالمقارنة عند الإعتراف بالأخبار السيئة وما ينتج عنها من خسائر متوقعة".

ويكاد يتطابق التعريف السابق مع تعريف(Wattes, 2003, P. 208) والذى عرفها على أنها: "هو التحقق غير المتماثل للإعتراف بالمكاسب المحتملة وبالخسائر المحتملة". ولقد تشابه التعريفين السابقين مع تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB), والذى عرفها على أنها: " رد الفعل

الحذر تجاه عدم التأكد من أجل ضمان أن كافة المخاطر وعناصر عدم التأكد الملازمة للأعمال التى تقوم بها المنشأة قد تم أخذها فى الاعتبار"(FASB,2015) .

بناءً على ما سبق, يري الباحثان أنه على الرغم من تعدد تعريفات الباحثين, والمنظمات المهنية, إلا أنها تكاد تترادف فى مضمونها مع إختلاف بسيط فى العرض والتفاصيل, لذلك يخلص الباحثان إلى أن التحفظ المحاسبي يمكن تعريفه بأنه: "تخلى المحاسب عن النظرة التفاؤلية عند الاختيار بين الطرق المحاسبية حيث يتم الإعتراف بكافة الخسائر أو الأعباء المحتملة مع عدم الاعتراف بالأرباح أو الإيرادات ما لم تكن محققة بالفعل, ولذلك يُعد التحفظ المحاسبي وسيلة لزيادة كفاءة التعاقدات مع إدارة الشركة, والحد من ممارستها الإنتهازية وهو مما ينعكس بالإيجاب على زيادة قيمة الأداء المالى للشركة".

تأكيداً لما سبق, فقد أشارت دراسة(Balsar et al ., 2010) إلى بيان أثر الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التحفظ المحاسبي للتقارير المالية فى الشركات التركية, ولتحقيق هدف الدراسة تم تحليل محتوى عينة مكونة من 3789 من التقارير المالية للشركات المساهمة المسجلة بسوق الأوراق المالية التركية بإسطنبول, وذلك خلال الفترة من عام 1992 إلى عام 2008 وتم تبويب التقارير المالية إلى مجموعتين, كانت الأولى 2430 مشاهدة قبل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, والثانية 1359 مشاهدة بعد تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, وقد توصلت الدراسة إلى أن زيادة التحفظ المحاسبي نتيجة الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, والذى نتج عنه الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية, والإعتراف بالخسائر فى الوقت المناسب.

فى إطار بيئة الأعمال النيوزيلندية, وبالإعتماد على أسلوب تحليل المحتوى هدفت دراسة(Zhang, 2011), إلى بيان أثر الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على ممارسات التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية في شركات المساهمة النيوزيلندية, وإعتمدت الدراسة على القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية لحقوق الملكية فى قياس التحفظ المحاسبي, ولتحقيق هدف الدراسة تم تحليل محتوى التقارير المالية وذلك لعينة مكونة من 35 شركة بدولة نيوزيلندا خلال الفترة من عام 2005 حتى عام 2008, وتوصلت الدراسة إلى زيادة ممارسات التحفظ المحاسبي المشروط نتيجة الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, وهذا التحفظ قد أدى إلى تحسين القيمة الملاءمة للأرباح المحاسبية.

فى نفس الاتجاه سعي الباحثون(Piot et al.,2012) إلى بيان أثر الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على ممارسات التحفظ المحاسبي للشركات فى بعض دول الاتحاد الأوربي, ولتحقيق هدف الدراسة تم فحص التقارير المالية لعينة مُكونة من 2973 شركة مساهمة خلال الفترة من عام 2001 حتى عام2008, واعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل الانحدار لتحليل بيانات الدراسة, وتوصلت الدراسة إلى إنخفاض ممارسات التحفظ المحاسبي المشروط والذي تم قياسه باستخدام نموذج (Basu, 1997), وارتفاع ممارسات التحفظ المحاسبي غير المشروط نتيجة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بالتطبيق على بيئة الأعمال الإسبانية, وباستخدام أسلوب تحليل المحتوى هدف الباحثان (Bertin and Moya,2013) إلي بيان أثر الالتزام بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية, ولتحقيق هدف الدراسة تم تحليل محتوى التقارير المالية لعينة مكونة من 95 شركة إسبانية مسجلة فى سوق الأوراق المالية, وذلك خلال الفترة من عام 1999 حتى 2010, وتوصلت الدراسة إلى أن التحفظ المحاسبي المشروط أكثر ملاحظة مقارنة بالتحفظ المحاسبي غير المشروط, وذلك نتيجة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, وقد انعكس ذلك على تحسين القيمة الملاءمة للمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

يتضح للباحثان من نتائج الدراسات السابقة, والمتعلقة بأثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الحد من ممارسات التحفظ المحاسبي وجود إتفاق بين معظم هذه الدراسات السابقة على وجود علاقة بين تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبين إنخفاض ممارسات التحفظ المحاسبي, إلا أن هذه الدراسات قد إفادت بأن هناك مبررات لتطبيق سياسة التحفظ المحاسبي تتمثل فى تأثيره المباشر على المعلومات المحاسبية, وكذلك تأثيره غير المباشر على قرارات مستخدمي المعلومات المحاسبية وخاصة المستثمرين، إلا إنه يجب الأخذ فى الاعتبار التكاليف والمنافع الاقتصادية الناتجة من تطبيق التحفظ المحاسبي, وأن هذا التطبيق قد يؤثر على جودة الأرباح, وبالتالي من المتوقع أن يؤثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على العلاقة بين التحفظ المحاسبي والأداء المالي للشركات.

2/4. العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتجنب الضريبي.

كانت ولا زالت قضية التجنب الضريبي(Tax Avoidance) القضية الأولي التى تؤرق الحكومات فى كل زمان ومكان, فالعوائد الضريبية المفقودة على المستوى العالمي بسبب ممارسة الشركات لعمليات التجنب الضريبي قد تَخَطت حاجز الـ255 بليون دولار سنوياً, ولم تَسلم مصر من نفس الآفة حيث تُقَدر عمليات التجنب الضريبي بمختلف أنواعها بنحو 150 مليار جُنيهاً مصرياً سنوياً, فى الوقت الذى تعاني فيه الموازنة العامة للدولة عجزاً شديداً فى مواردها يقدر بنحو 240 مليار حنية مصري(خميس,2018,ص128).

يظهر التجنب الضريبي عندما تتولى إدارة الشركة مُهمة إعداد القوائم المالية للأطراف الأخرى (أصحاب المصالح), ومنها بطبيعة الحال الإدارة الضريبية, فإدارة الشركة هى من تستخدم البدائل المحاسبية المختلفة فى ممارسة التجنب الضريبي, وعندما تفكر هذه الإدارة فى التلاعب بالدخل الضريبي فإن سبب ذلك يمكن رده إلى الضغوط التى تتعرض لها تلك الإدارة من بعض الملاك الذين يرغبون فى تحقيق معدلات عالية من الأرباح, وهو ما لا يُعد مبرراً لذلك, ولما كانت هذه الأرباح ستخضع لا محالة للضريبة على الدخل, لذلك قد تضطر الإدارة لاستخدام بدائل القياس المحاسبي بحيث تحقق معدلات عالية من الأداء وفى ذات الوقت لا تخضع هذه الأرباح للضريبة.

إن أشهر الوقائع التى تؤكد ذلك الرأى ما أشارت إليه دراسات كل من (Desai,2005,p135.; Desai and Dharma Pala, 2009b, P.171) عندما أوضحتا كيف حققت شركات إينرون للطاقة, وزيروكس, وتيكو أرباحاً للمساهمين تقدر بالبلايين وكان المعدل الفعلي للضريبة بالسالب, ومن هذه الوقائع يُفهم أن تخفيض المعدل الفعلى لضريبة الدخل من أهم أولويات مديري هذه الشركات وبخاصة المديرين التنفيذيين الذين يُعتبرون العقل المُفكر للتجنب الضريبي.

يبرر هؤلاء المديرين أن تخفيض معدل الضريبة ينتهى بهذه الشركات بمجرد إنتقال المديرين التنفيذيين المتورطون فى عمليات التجنب الضريبي إلى شركات أخرى, ويبرز ذلك دور الضغوط التى تقع تحتها الإدارة لممارسة عمليات التجنب الضريبي, وعلى الجانب الآخر هناك فئة أخرى من الملاك تسمى بالملاك المنتمون إلى مؤسسات كالبنوك وشركات التأمين, والهيئات العامة, والوحدات الحكومية والتى أطلق عليها بالأدب المحاسبي الملكية المؤسسية Institutional Ownership, حيث تمارس هذه الفئة ضغوطاً عكسية على تصرفات الإدارة غير الرشيدة, ومن

أهم الممارسات غير الرشيدة تلك المرتبطة بإدارة الأرباح التى تهدف إلى إحداث فروق ضريبية تنتهي بالتورط الفعلي فى التجنب الضريبي.

3/4. العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وجودة المعلومات المحاسبية.

زاد اهتمام الدراسات المحاسبية فى الفترة الأخيرة بجودة المعلومات المحاسبية بسبب التأثير المباشر لهذه المعلومات على مستخدميها, خاصة فى ظل تطور تكنولوجيا المعلومات, فتعتبر المعلومات المحاسبية عالية الجودة لها منافع متعددة، حيث قد تساعد مستخدميها في قياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة والتنبؤ بها، وكفاءة تخصيص الموارد, ومساعدة المستثمرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة بجانب تخفيض تكلفة رأس المال, والتحقق من كفاءة تخصيصه من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المديرين والمستثمرين, وتقليل تكاليف الوكالة(هانى,2013,ص 9).

تناولت دراسة (Verleun et al.2011, pp.49-54) وصف مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بأنها: " مفهوم غامض ولا يوجد لها مفهوم واحد متفق عليه حيث يرتبط بتفسيرات مختلفة فى أذهان مستخدميها", وتعددت المفاهيم العليمة المستخدمة من قبل المنظمات المهنية عند الإشارة إلى مفهوم جودة المعلومات المحاسبية, كما استخدم مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) فى التوصية رقم (2) عدة مفاهيم للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية منها: " جودة المحاسبة، وجودة المعايير المحاسبية، وجودة القوائم المالية، وجودة الربح".

هذا, وقد اعتمدت دراسة (أبو الخير، ٢٠٠8, ص11) في تحديدها لمفهوم جودة المعلومات المحاسبية على مدخلين **الأول:** منفعة المعلومات لاتخاذ القرارات حيث يركز على المنفعة بالنسبة لقرارات مستخدمي القوائم المالية، **والثاني:** هو مدخل الحوكمة ويركز على تسهيل عمليات مراقبة أصحاب المصالح لأداء الشركة.

في ضوء ما سبق, يرى الباحثان أن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعكس ما تتمتع به هذه المعلومات من خصائص (أساسية أو معززة), ومدى مصداقيتها وقدرتها على تحقيق احتياجات مستخدميها، وأن تخلو هذه المعلومات من التحريف أو التضليل، وأن تُعد فى ضوء مجموعة من المعايير المحاسبية والقانونية والرقابية بحيث تعبر عن حقيقة الأداء الاقتصادي للشركة, وتخفض من عدم التماثل فى المعلومات بين المستخدمين, وتحد من مشكلات الوكالة.

من جهة أخري, حيث هدف الباحثون من دراستهم (Chua et at ., 2012, pp.119-146) إلى إختبار أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية, وذلك على عينة مكونة من 1725 شركة إسترالية خلال الفترة من عام 2004 إلى عام 2009, واعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل الارتباط لتحليل بيانات الدراسة, وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق هذه المعايير قد إدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال زيادة الشفافية, وإمكانية المقارنة للقوائم المالية بين الشركات.

بالإضافة لما سبق, هدف الباحثون من دراستهم (Ahmed et al., 2013, pp.341-361) إلى إختبار أثر التطبيق الإجباري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية على عينة مكونة من 1600 شركة فى 20 دولة حول العالم قد قامت بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فى عام 2005, وإعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل الانحدار لتحليل بيانات الدراسة, وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أثر على جودة المعلومات المحاسبية, حيث أدي إلى إنخفاض جودتها.

بالتطبيق على بيئة الأعمال الكورية, هدف الباحثون من دراستهما (Lee et al., 2015, pp.83-113) إلى إختبار أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة الأرباح المحاسبية وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من 655 شركة كورية خلال الفترة من عام 2009 حتى عام 2011, واعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل الإنحدار لتحليل بيانات الدراسة, وتوصلت الدراسة إلى زيادة ملائمة قيمة الأرباح, والقيمة الدفترية لحقوق الملكية, وزيادة القوة التفسيرية لهما بعد تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, بالإضافة إلى أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد أدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

يتضح للباحثان من نتائج الدراسات السابقة, والمتعلقة بأثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وجود أتفاق بين معظم هذه الدراسات السابقة على وجود علاقة بين تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبين تحسين جودة المعلومات المحاسبية بما ينعكس على تحسين على الأداء المالي للشركات.

5. الخلاصة والابحاث المستقبلية المقترحة:

هدف الباحثان من خلال الدراسة الحالية إلى التعرف على مفهوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, والفرص والتحديات المتعلقة بتطبيق تلك المعايير, وموقف الدول من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, وجهود المنظمات المهنية تجاه إصدار تلك المعايير, بالإضافة إلى دراسة موقف دول العالم من تطبيقها.

هذا, وقد خلص الباحثان من تحليلهم لمجموعة من الكتابات والدراسات السابقة فى هذا الصدد, إلى مجموعة من النتائج لأهم بعض الجوانب المحاسبية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فى تحسين الأداء المالى للشركات, فتبين من دراسة بعض هذه الجوانب المحاسبية وجود أتفاق بين معظم الدراسات على وجود علاقة بين تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, وإنخفاض ممارسات التحفظ المحاسبي, والحد من التجنب الضريبي, وتحسين جودة المعلومات المحاسبية, وتحسين الأداء المالي للشركات.

فى ضوء ما سبق, يقترح الباحثان مجموعة من الدراسات المستقبلية والتى يمكن أن تكون إمتداد لهذا البحث, حيث يمكن إجراء دراسة تطبيقية على بيئة الأعمال المصرية لتحديد أهم الجوانب المحاسبية الأخرى (مثل جودة عملية المراجعة, القدرة الإدارية للمديرين التنفيذيين, إدارة التطويع المصطنع لخدمة أغراض الإدارة) الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية, وخاصة بعد صدور قرار وزير الاستثمار رقم 110 بإصدار معايير المحاسبة المصرية الجديدة وعددها 39 معياراً لتواكب التطورات فى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وانعكاس ذلك على تحسين الأداء المالي للشركات المقيدة فى البورصة المصرية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية:

1. أبو الخير، مدثر طه.(2008).أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الإنخفاض فى قيمة الأصول, **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**, كلية التجارة, جامعة طنطا، العدد الأول, ص ص1-60.
2. أبو طالب، أحمد محمد.(2013).دراسة تحليلية للدوافع والعوامل التى تؤثر فى اتخاذ قرار الإلزام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فى الدول النامية، **مجلة المحاسبة المصرية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس، ص ص ١-74.
3. إسماعيل, محمود إسماعيل.(2008). دور الإفصاح فى توفير التوافق المحاسبي الدولي فى رفع درجة الإنسجام فى الممارسة المحاسبية, **مجلة الفكر المحاسبي**, كلية التجارة, جامعة عين شمس, العدد الثاني, ص ص199-2011.
4. بسيوني, أحمد محمد شحاتة.(2013). مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي فى الدول العربية, **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, العدد الأول, المجلد الخمسون, ص ص 4-60.
5. خميس, كامل فرج.(2018).قياس تأثير الملكية المؤسسية فى علاقة التهرب الضريبي بالعوائد المدينة: دليل عملي من البيئة المصرية, **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية, ص ص125-170.
6. راضي, محمد سامي.(2015). منهج البحث العلمي فى المجال الإداري كيفية إعداد رسائل الماجستير والدكتوراه, **دار التعليم الجامعي**, الإسكندرية, ص ص1-30.
7. الصاوي, نسمة هاني محمد.(2017). أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على مؤشرات مخاطر الغش: دراسة ميدانية, **رسالة ماجستير غير منشورة**, كلية التجارة, جامعة القاهرة.
8. عبدالعظيم, ولاء ربيع أحمد.(2013).التجارب الدولية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في ضوء النشر الإلكتروني للقوائم المالية, **مجلة الفكر المحاسبي**, كلية التجارة, جامعة عين شمس, ص ص 148-186.

9. فؤاد، ريمون ميلاد.(2016).أثر الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني,ص ص 519-572.
10. ناجي,عبدالله محمد.(2013).أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على منفعة المعلومات المحاسبية فى القوائم المالية للبنوك التجارية, **المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية**, جامعة قناة السويس, المجلد الرابع, ص ص1-48.
11. نوفل، مدحت عبد الرشيد.(2013).أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة الإفصاح المحاسبي للشركات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية: دراسة تطبيقية، **مجلة المحاسبة المصرية**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد السادس, ص ص ٥٦٣-611.
12.هاني ,أحمد محمد.(2013). أثر تطوير المحاسبة للأدوات المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية- دراسة نظرية وميدانية ، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**, كلية التجارة, جامعة طنطا, العدد الثاني، ص ص ١ -44.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. **Ahmed, A., Neel, M., and Wang, D.(2013).**Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. **Contemporary Accounting Research**. Vol. 30, No.4, pp. 344-372.
2. **Balsari,C., Ozken.S.and Durak,G.(2010).**Earning Conservatism in Pre- and Post- IFRS Periods in turkey: panel Date Evidence on the firm Specific Factors. **Accounting and Management information Systems**, Vol. 9,. No.3, pp. 403-421.
3. **Barth,M.E.,Kandelousi,A.S.and Hooy.C.W.(2008).** International accounting standards and accounting guality. **Journal of Accounting Research,** Vol. 46, No.3, pp467-498.
4. **Basu S. (1997).** The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. **Journal of Accounting and Economics.** Vol. 24, No.1, pp.3-37.
5. **Bertin,M.and Moya,J.(2013).** The Effect of Mandatory IFRS Adoption on Accounting Conservatism of Reported Earnings. **Academia Revista Latino Americana de Administration**, Vol. 26, No.1, pp. 139-169.
6. **Chua, Y.L., C. Cheong, and G. Gould.(2012**).The impact mandatory IFRS adoption on accounting quality: Evidence from Australia. **Journal of international Accounting Research**, Vol.11, No.1, pp.119-146.
7. **De-Fond, M, L., Hung, M., Li, S., & Li, Y. (2015).**Does mandatory IFRS adoption affect crash risk?. **The Accounting Review**, Vol. 90, No. 1, pp. 265- 299.
8. **De-Fond, M. L., Lim, C. Y. and Zang, Y. (2016**).Client conservatism and auditor-client contracting. **The Accounting Review**. Vol. 91, No.1, pp. 69-98.
9. **Desai, M. and D. Dharmapala. (2005).**Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives." Forthcoming, **Journal of Financial Economics**. Vol. 28, No. 1, pp. 111-139.
10. **Desai, M.A., Dharmapala, D., (2009b).**Earnings Management, Corporate tax shelters, and book-tax alignment. **National Tax Journal**.Vol. 62, No. 1, pp. 169-186.

11. **Erchinger, H.(2012).**IFRS in the United states- Developments and Current Status. **Australian Accounting Review**. Vol. 22, No.3, pp. 248-257.
12. **Financial Accounting Standards Board (2014).**Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information
13. **Hammberg.M . and Beisland, L.(2014).**Changes in the value relevance of goodwill accounting following the adoption of IFRS3. **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**. Vol. 1, pp. 59-73.
14. **Houqe,M.N.,Saston,S.and Zijil,T.V.(2014).**Does mandatory IFRS adoption Improve information quality in low investor protection countries?. **Journal of International Accounting Auditing and taxation.** Vol. 23, No.2, pp.87-97.
15. **IASB,IASC,"IFRS Global convergence.(2014).**IASC foundation , London, united kingdom, ***www.iasb.org,london.***
16. **IFRS Home,.(2016).** IASB work plan, IFRS foundation and the IASB, London, united kingdom,www.ifrs.org**.**
17. **Lee, H. S., Li, X. and Sami, H. (2015).**Conditional Conservatism and Audit Fees**. Accounting Horizons**. Vol. 29, No.1, pp.83-113.
18. **Lim, H., Kang, S. K., & Kim, H. (2016).**Auditor Quality, IFRS Adoption, and Stock Price **Crash** Risk: Korean Evidence. **Emerging Markets Finance and Trade**, Vol. 52, No. 3, pp. 2100-2114.
19. **Piot,C.Dumontier,pand,R.(2012).**IFRS Consequences on Accounting Conservatism in Europe: Do Auditor Incentives Matter?.Avaiable at: http://ssrn.com/abstract =1754504
20. **Qingliang Tang et al. (2011).**The Impact of IFRS on the Role of Auditors in Earning Quality of European Companies, **Working Paper**, P.4.
21. **Verleun, M.,Georgios, G., Loannis, S., & Konstantions, Z.V. (2011).**The Sarbanes - Oxley Act and Accounting Quality: A Comprehensive Examination. **The International Journal of Economics and Finance**, Vol. 3, No.5,pp.49-54.
22. **Zhang,J.(2011).**The Effect of IFRS Adoption on Accounting Conservatism-New Zealand perspective. **Faculty of Business and law,** Auckland University of Technology,Auckland.
23. **Zhu, W. (2016).** Accruals and price crashes. **The Accounting Review**, Vol. 21, No. 2, pp. 349 -399.