أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية

بحث مُستَلّ من رسالة ماجستير في المحاسبة

إعداد

أ. محمد رضا توفيق عبده

باحث ماجستير في المحاسبة
كلية التجارة - جامعة دمياط

د. طارق عبد العظيم يوسف الرشيدي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة – جامعة دمياط

mohame.reda.90@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الرابع - العدد الأول – الجزء الثاني - يناير ٢٠٢٣

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

عبده، محمد رضا توفيق؛ **الرشيدي**، طارق عبد العظيم يوسف (٢٠٢٣). أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية. **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٤(١)٢، ٦٥-٩٢.

رابط المجلة: https://cfdj.journals.ekb.eg/

أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية

أ. محمد رضا توفيق عبده؛ د. طارق عبد العظيم يوسف الرشيدي

ملخص البحث:

يهدف البحث الى اظهار أثر الافصاح عن بنود الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل الشامل في، ضبط وتدنية ممارسة الربحية في القوائم المالية، من خلال المدخل المحاسبي المتمثل في إدارة الافصاح المحاسبي، والتلاعب في محتوياتها، وخاصة (قائمة الاداء)، لإخفاء حقيقة الأداء الاقتصادي والمالي، ويساهم التقرير المالي لبنود الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل الشامل في، الارتقاء بجودة محتواها المعلوماتي والإعلامي ،لزيادة المقدرة التقويمية والتفسيرية والقدرة التنبؤية بالتدفقات النقدية والارباح المستقبلية، وتحقيق جودة وشفافية الربح، وتوصل البحث إلى وجود علاقة إيجابية بين أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، وتحقيق جودة وشفافية الربح.

الإطار العام للبحث:

١/١: مقدمة البحث:

اهتمت الجهات العلمية والمهنية المحاسبية بالإفصاح والتقرير المالي عن بنود الدخل الشامل الأخر في قائمة الدخل الشامل، بسبب التوجه العالمي نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية والأمريكية (IASB,FASB) ومعايير التقرير المالي الدولية (IFRS)، حيث يرتبط مفهوم الدخل الأكثر منفعة لغرض معين بالأهداف التي ترغب فئات المستخدمين في تحقيقها، وبصفة عامة يوجد مفهومين للدخل، وهما: الدخل من النشاط التشغيلي، والدخل الشامل. وتُعد المعلومات المتعلقة بالربحية من أهم المعلومات التي يحتاجها كافة المستخدمين للقوائم المالية، ويُعد رقم صافي الربح من ناحية أخري من أهم المؤشرات لتقويم الأداء المالي في الشركات (Saymeh et al., 2019).

واتجه الفكر المحاسبي إلى أهمية الاعتماد على بنود الدخل الشامل الآخر، كمقياس هام ومؤثر في مجال تقويم الآداء وتحقيق جودة وشفافية الربح، ويعتبر الإفصاح عن بنوده ليس بديلا عن بنود صافي الدخل، ولكنه يساهم في تقديم المعلومات الإضافية النافعة والملائمة عن بنود صافي الربح أو الخسارة، وذلك لشمولية الدخل الشامل على بنود تؤثر على حقوق المساهمين، والتي ليست ناتجة عن تعاملاتهم مع الشركات (Firesci ,2015).

ويحظى أثر الإفصاح والتقرير المالي عن بنود الدخل الشامل الآخر، باهتمامات المنظمات العلمية والمهنية سواء من الناحية النظرية أو التطبيقية، فمعلومات بنود الدخل الشامل وكيفية وتوقيت عرضها في القوائم المالية تُعد من أكبر القضايا الجدلية المثارة في الفكر المحاسبي المعاصر، والتي مر عليها أكثر من قرن من الزمن، ومازالت حتى الآن محل للنقاش والجدل من جانب واضعي المعايير المحاسبية حول الاختلافات المفاهيمية بين مكونات الدخل والدخل الشامل الآخر، وكيفية

عرضها والافصاح عنها في القوائم المالية، نظراً لوجود ارتباط إيجابي بين تقلبات الدخل الشامل الآخر وتقلبات صافي الدخل (Jahmani et al., 2017: Cao,2017: Sajnog ,2020).

وامتد الجدل أيضاً حول كيفية الإفصاح والتقرير عن الدخل الشامل والذي يعكس جميع التغيرات في صافي الأصول بقائمة الدخل على أساس صافي الدخل الناتج من العمليات التشغيلية دون عناصر العمليات غير التشغيلية (Cheng ,2016: Rees & Shane ,2012: Barth et al., 2014). وتعتبر الآثار المرتبطة بالإفصاح والتقرير عن بنود الدخل الشامل ظاهرة حديثة على المستوى الدولي وفي بيئة الأعمال المصرية نتيجة للتعديل المتكرر في المعيار المحاسبي المصري رقم (١) والمتعلق بعرض القوائم المالية، والصادر في عام ٢٠٠٦، والمعدل في عام ٢٠١٥، والذي تم تفعيله في عام ٢٠١٦، والمعدل كذلك في عام ٢٠١٩. ومن ناحية أخري تم إقرار معيار جديد في عام ٢٠١٦ عن القيمة العادلة في بيئة الأعمال المصرية الأمر الذى سيؤدى إلى ظهور المزيد من بنود الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية (وزارة الاستثمار، معايير المحاسبة المصرية،٢٠١٩).

وتمثل القوائم المالية مرآة النشاط المالي والإداري للشركات وملخصا في غاية الأهمية يتم الاعتماد عليه من جانب كافة الأطراف المرتبطة بالشركة لتقويم مدى التقدم والنمو في الاستثمار وزيادة قيمتها المضافة، ويساعد الإفصاح عن بنود الدخل الشامل في القوائم المالية، وكذلك تقويم المقدرة التقويمية والتفسيرية لبنوده في زيادة شفافية المعلومات وتحقيق جودة وشفافية الربح، والتي تعد من أهم الموضوعات التي تشغل الفكر المحاسبي المعاصر في الفترة الأخيرة (Blak,2019 :Shahimi& Norhy,2016) وتظهر فعالية الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر من خلال جودة عرض وتصنيف عناصره في القوائم المالية، وما تتضمنه من شفافية وترابط واتساق المحتوى المعلوماتي لتلك العناصر، وخاصة المرتبطة بمكونات الربح وأصبحت بنود الدخل الشامل الآخر عنصراً هاماً في مكوناته ولها آثار هامة على جودته في ظل التحول نحو الاقتصاد الرقمي، حيث أن منفعة المعلومات تعتمد على أهمية إظهار مكان بنوده وعرضها وتصنيفها بالقوائم المالية، ومدى الاتساق والترابط بينها، لتحقيق الفوائد المرجوة منها للمستخدمين ومتخذي القرارات (Barth et al. ,2014) (Bradbury,2016 , Blak,2019)

واهتمت الجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية وأهمها (IASB,FASB, ICAEW)، وكذلك العديد من الباحثين بطريقة عرض وتصنيف عناصر القوائم المالية، وخاصة بنود الدخل الشامل الآخر سواء من خلال عرضها في قائمة الدخل الشامل أو قائمة المركز المالي، أو في قائمة التغير في حقوق الملكية نظراً لتأثير طريقة الإفصاح والعرض على الترابط والتصنيف لبنوده، وتدنية ممارسة المحاسبة الاحتيالية ووسائلها في القوائم المالية، وكذلك لأهمية زيادة شفافية ونفعية المحتوى المعلوماتي والإعلامي لمعلوماته وأثرها على جودة عناصر الربح، الأمر الذى ينعكس على الفعالية في اتخاذ وترشيد القرارات (Bradbury,2016 Kanodia&Spara,2016).

وتشير المنظمات العلمية والمهنية إلى أن المستخدمين مع اختلاف أهدافهم في حاجة هامة إلى تطوير الإفصاح من خلال قائمة الدخل حتى يمكن الاعتماد عليها بصورة أفضل في بناء نماذج التنبؤ بالتدفقات النقدية والأرباح المستقبلية. ونظراً لعدم توقف المستخدمون صوب الرقم النهائي

لصافي الدخل وتركيز اهتماماتهم على مكوناته أصبحت بنود الدخل الشامل الآخر تمثل محور اهتمامهم ومحط أنظارهم بسبب التنامي المستمر لبنوده بمرور الزمن وارتفاع عدد وقيم مكوناته في قائمة الدخل وخاصة مكونات الأرباح وعرضها في أكثر من قائمة والتحايل بغرض التأثير المتعمد على جودة الربح مما يؤدي إلي تدنية دلالة وشفافية معلوماته والمقدرة التقويمية والتفسيرية لها في الكشف عن وتقويم جودة الأداء وإخفاء الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة (Kanodia&Spara,2016:Shahimi& Norhy,2016).

٢/١: مشكلة البحث:

شهدت تقارير الآداء وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية تغيرات ديناميكية خلال السنوات الأخيرة، وتمثلت أهمها في مداخل قياس وعرض بنود الدخل الشامل الآخر، والتي تعكس التغيرات في حقوق الملكية والتي لا يتم تسجيلها ضمن عناصر الأرباح والخسائر في قائمة الدخل، أي كافة العمليات التشغيلية وغير التشغيلية التي حدثت خلال الفترة مما يزيد من الثقة والمنفعة لقائمة الدخل. ومن جانب آخر اهتمت معايير المحاسبة الدولية والأمريكية بتطوير طرق القياس وأكدت على ضرورة الافصاح والتقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر (Fei,2015 : Jahmani et al., 2017: Cao,2017: S ajnog ,2017). وتغيرت طريقة الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر منذ مشروع التقارب بين مجلسي معايير المحاسبة الأمريكي والدولي منذ عامي ٢٠٠١،٢٠٠٢، والتنفيذ منذ بداية من أعوام ٢٠٠٧، ٢٠٠٤، ٢٠٠٩، ٢٠١٨ وحتى الآن، ومن خلال تحقيق التقارب التدريجي بين المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (١٣٠) والخاص بالتقرير عن الدخل الشامل والمعيار المحاسبي الدولي رقم (١) والخاص بعرض القوائم المالية، وتحول مكان الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر من قائمة المركز المالي أو من قائمة التغيرات في حقوق الملكية إلى موقعا أكثر وضوحا وتميزا في قائمة الدخل الشامل أصبحت متطلبات الإفصاح عن عناصره تمثل محور الاهتمام الحالي لمعدي المعايير المحاسبية نظراً لتأثيرها في الارتقاء بجودة ومنفعة القوائم المالية وزيادة جودة وشفافية عناصر الأرباح (IASB,FASB, 2004,2007,2009).

ويعتبر قياس الربح المحاسبي والتقرير عنه من أهم الأهداف الرئيسية للمحاسبة والتقرير المالي، ويُعد جودة الربح هدفا عاما لكافة الشركات، وُوجهت الكثير من الانتقادات لطرق العرض والإفصاح لعناصر الدخل في القوائم المالية، وتمثلت أهمها في وجود درجة كبيرة من الحكم الشخصي من قبل الإدارة والتلاعب عند تطبيق المعايير المحاسبية واستغلال مرونتها في ممارسة إدارة الربحية، ومن خلال العرض والإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر (OCI) في القوائم المالية مما يؤثر على شفافيتها ومنفعتها وجودة مكونات الربح بها (Xu,2019).

وفي ظل المعايير الدولية للتقرير المالي(IFRS)، وقبل عام ٢٠٠٩ كان يجب على الشركات تسجيل معاملات معينة بشكل مباشر ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي بدلا من قائمة الدخل، وتتمثل تلك المعاملات في بنود الدخل الشامل الآخر، وسعيا لتطوير الإفصاح شرعت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) نحو مشروع التقرير عن الأداء المالي والذى أُعيد تسميته بالتقرير عن الدخل الشامل، وتم التعاون مع (FASB) في المعيار الخاص بعرض القوائم المالية

علي أن يتم التنفيذ على مراحل، وتم تغيير متطلبات الإفصاح بشكل كبير، واهتمت الإصدارات المهنية والباحثين بفحص أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر وما يتضمنه من عناصر بدلا من الاهتمام صافي الدخل (Saymeh,2019). وأصبح الاعتماد المطلق على رقم صافي الدخل غير ملائم في اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية وتحول اهتمام المستخدمين إلى الاعتماد الموازي على مكونات الدخل الشامل، ومن خلال المقارنة والتركيز على الفرق بين صافي الدخل والدخل الشامل من خلال أهمية عرض بنود الدخل الشامل الآخر بصورة تفصيلية في قائمة الدخل الشامل نظراً لأن عدم الاهتمام بتحليل بنوده يؤدى إلى إهمال الكثير من المعلومات الهامة عن جودة وشفافية الربح للمستخدمين. ومن جانب آخر فإن غياب الإفصاح عن الدخل الشامل يجعل من الصعوبة الحصول على صورة واضحة عن الأداء الاقتصادي والمالي نظراً لأهمية المعلومات الواردة بقائمة الدخل الشامل في مساعدة المستخدمين في التنبؤ بتوقيت وحجم التدفقات النقدية والأرباح المستقبلية وتقويم للأداء الماضي والحالي والتنبؤ بالأداء المستقبلي وتوفير مقياس شامل وملائم لمؤشر ربحية السهم وإكساب المستخدمين رؤية إضافية أفضل لفهم أنشطة الشركة وأدائها المالي ووضعها الاقتصادي (Peter & Xiao,2017: May et al .,2017).

وأشارت المعايير المحاسبية إلي أن الإفصاح والعرض التفصيلي لبنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل يؤثر على وعى وفهم المستخدمين والحد من تحكم الإدارة في إدارة الربحية (Yurniwatiet al ., 2017: IAS 1). وعلى الرغم من التعديلات التي قامت بها المعايير المحاسبية إلا أنه لم يحدث التزام بالإفصاح والتبويب لبنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، وهناك تناقضات في طريقة العرض والتصنيف في قائمة الدخل سواء من خلال العرض في قائمتين ثم الرجوع إلى قائمة واحدة، أو إعادة القياس أو التبويب أو من خلال مصفوفات الدخل المتتالية، وصدور المعايير المتتالية لمواجهة تلك الانتقادات الموجهة لعدم فعالية الإفصاح وأثره في تحقيق جودة الربح (Toh & kih,2017: Bradbury,2016: lues& Wysoki,2016: Yessica,2020 :Carien &Yuko,2018).

وتبنت المعايير الدولية والأمريكية مفهوم الدخل الشامل والذى يتكون من صافي الدخل والدخل الشامل الآخر، ويتضمن كل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر :Huang et al.,2016 (linna et al .,2017)، إلا أن هناك استثناءات لهذا المفهوم، فبعض البنود التي تتوافر فيها خصائص تؤهلها كأحد عناصر الدخل الشامل لا تظهر في قائمة الدخل، ونتيجة لذلك عبر مستخدمي القوائم المالية عن قلقهم بشأن تزايد عدد البنود التي لا تظهر في قائمة الدخل وإنما يتم اظهارها في أماكن أخرى، ولعل من أهمها فروق إعادة تقييم الأصول، وفروق ترجمة القوائم بالعملات الأجنبية، والمكاسب غير المحققة من الاستثمارات المالية المتاحة للبيع، وأنشطة التحوط الخاصة بالتدفقات النقدية، والتسويات الخاصة بالتزامات التقاعد، وتسويات اندماج الشركات مما يتيح الفرصة أمام الإدارة نحو ممارسة إدارة الربحية من خلال لتلاعب في نتائج النشاط، والذي يؤدي بدوره نحو فقدان الثقة في جودة وشفافية المعلومات (Yessica,2020, E lshamy et al., 2019: Blak ,2019).

وعلي الرغم من التعديلات التي قامت بها الجهات المصدرة للمعايير المحاسبية، إلا أن المستخدمين ما زالوا مستمرين في تطبيق نموذج مختلط، ولذلك يرى الباحث أن الطريقة التقليدية للتقرير عن بنود الدخل الشامل الأخر يجب أن يتم الإفصاح عن مصادر تحققها بطريقة متسقة وذات دلالة نظراً لأن لمستخدم لا يهتم فقط بالنتيجة التي تحددها قائمة الدخل بل يحتاج لمعلومات عن عناصر الدخل، فضلاً عن أن المكاسب والخسائر لا تقل أهمية في الوقت الحاضر عن الإيرادات والمصروفات من الأنشطة التشغيلية، إلى جانب التباين والتغاير المتزايد في الوقت الحالي حول ماهية الأنشطة التشغيلية وغير التشغيلية، واختلاف أهميتها وأولوياتها وخاصة المتعلقة بالتقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر. ومع النمو المتزايد لبنود الدخل الشامل الآخر والزيادة في منفعته في قائمة الدخل وأثرها على جودة الربح فإن الأمر يتطلب ضرورة إلغاء الخيارات الخاصة بالإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر مما يقلل من تلاعب المديرين بالأرباح وتحسين جودة مكوناتها.

وعلى الرغم من أن أغلب النتائج والآراء المختلفة لفعالية موقع ومكان الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر سواء في قائمة الدخل أو قائمة الدخل الشامل، إلا أنه لا يوجد إلا القليل من الدراسات التي اهتمت بالمفاضلة بين عرض هذه البنود، وتأثير العرض والإفصاح عنها على درجة المقدرة التقويمية والتفسيرية والقدرة التنبؤية لهذه المعلومات.

وبناءً على ما سبق عرضه تتبلور المشكلة الرئيسية للبحث من خلال صياغة التساؤل البحثي الرئيسي التالي: ما هو أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر وتحقيق الترابط والاتساق بين هذه البنود في تحقيق جودة وشفافية الربح ومقدرته التقويمية والتفسيرية؟

ويمكن أيضاً صياغة مجموعة من التساؤلات الفرعية على النحو التالي:

- هل يؤثر المحتوى المعلوماتي لبنود الدخل الشامل الآخر في تحقيق منفعة القوائم المالية والارتقاء بجودة الأداء، وتحقيق شفافية الربح وزيادة مقدرته التقويمية والتفسيرية والتنبؤية؟

- ما هو أثر التوافق بين المعايير المصرية والدولية والأمريكية في زيادة فعالية أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر على، جودة أحكام المستخدمين في ترشيد واتخاذ القرارات؟

- لماذا اتجهت المعايير المحاسبية نحو عرض بنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، بدلا من قائمة المركز المالي أو التغير في حقوق الملكية؟ ولماذا سمحت بقائمتين للدخل ثم تراجعت إلى قائمة واحدة؟

- هل يساهم الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر في تدنية ممارسة إدارة الربحية؟ وهل يؤدى أيضاً إلى تحقيق جودة وشفافية الربح؟ وهل تنطبق هذه النتيجة بالضرورة على بيئة الأعمال المصرية؟

- هل تختلف المقدرة التقويمية والدلالة التفسيرية والقدرة التنبؤية باختلاف التقرير عن بنود الدخل الشامل في القوائم المالية؟ وما هو التأثير على منفعة القوائم المالية والارتقاء بجودة الأداء.

- وتوضح الأسئلة السابقة مشكلة الدراسة، ويمكن من خلال الإجابة عليها إظهار فعالية أثر الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الآخر في الارتقاء بمنفعة قائمة الدخل الشامل وزيادة جودة وشفافية الربح.

٣/١: الدراسات السابقة: يستعرض الباحث لأهم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، من خلال تقسيمها إلى ثلاث مجموعات، وذلك على النحو التالي:

المجموعة الأولي: الدراسات المتعلقة بأهمية الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل ومنفعة المعلومات والتنبؤ بالأداء المستقبلي:

- دراسة: (Jones & Smith, 2011)واهتمت بالتمييز بين بنود الدخل الشامل الآخر والبنود الخاصة في قائمة الدخل، وأشارت أن السبب في تسجيل هذه البنود في المركز المالي لكون عناصرها مؤقتة في طبيعتها، وبالإضافة إلى أنه يمكن تحققها في فترات لاحقة بالرغم من طبيعتها، وأكدت على ضرورة اهتمام واضعي المعايير، بوضع محددات واضحة، للفصل بينهما في قائمة الدخل الشامل للاختلافات الجوهرية بينهما، ولأهميتهما في زيادة شفافية مكونات الدخل وجودة القوائم المالية.

- دراسة (Deol, 2013): وتناولت أهمية بنود الدخل الشامل الآخر في اتخاذ القرارات بكندا، وأكدت على ضرورة عرضها في قائمة الدخل الشامل، لزيادة الاتساق والترابط بين عناصرها، وأشارت إلى اهتمام واضعوا المعايير بتحسين شفافية المعلومات، التي يتم التقرير عنها للمستخدمين، للتمييز بين مكونات الأرباح من الأنشطة التشغيلية وغيرها من الأنشطة غير التشغيلية، وخلصت إلى أن بنود الدخل الشامل الآخر جزء من مكونات الدخل الشامل، الذى يستثنى من الأرباح المسجلة، ونوهت على أهمية دورها في توضيح منفعة معلومات القوائم المالية .

- دراسة (Fei, 2015): وتناولت أهمية معلومات الدخل الشامل في ماليزيا، وأكدت على أهمية التقرير عن عناصره، وأشارت أنه يوجد مدخلين لتقويم الأداء وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IASB)، هما المحاسبة عن الدخل الشامل وصافي الدخل، وخلصت أن بنود الدخل الشامل الآخر تساهم بصورة فعالة في نقل الحقيقة عن جودة الأداء، وضرورة عرض بنوده في قائمة الدخل الشامل، لتحقيق جودة الأداء ومنفعة المعلومات.

- دراسة (Bataineh&Rababah, 2016): وتناولت الدخل الشامل وصافي الدخل، وما هو الأكثر قدرة في التنبؤ بالأداء المستقبلي للشركات الأردنية، وقامت بتحليل القوائم ل(٢٩) شركة في عمان ما بين عامي ٢٠١١، ٢٠١٥، وأشارت من خلال المقارنة والتركيز على الفرق بين صافي الدخل والدخل الشامل، سوف يظهر أهمية الإفصاح لبنود الدخل الشامل الآخر بصورة تفصيلية، حيث أنها تعكس القوة الحقيقية الكامنة وراء الأرباح، وخلصت الى أن إجمالي الدخل الشامل يمتلك محتوى أكثر معلوماتية وفائدة، وأنه الأكثر قوة في التنبؤ بالأداء المستقبلي .

- دراسة (Carien &Yuko, 2018): وتناولت الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، وكيفية التقرير عن الربح أو الخسارة لبنود الدخل الشامل الآخر، وأشارت أنها انتهجت منهجا

مختلطا عند القياس والإفصاح لتحديد بنود الدخل الشامل، مما جعل الإطار المفاهيمي غير متماسك، وخلصت إلى ضرورة التمييز بين عناصر الدخل المحققة وغير المحققة في قائمة الدخل الشامل، تحت بند الدخل الشامل الآخر لزيادة الترابط والاتساق لجودة وشفافية القوائم المالية وتحقيق منفعة المعلومات.

- **دراسة:(B. SETYAWAN& Z. BAROKAH, 2020):** وتناولت أيهما أفضل في المستقبل الدخل الشامل أم صافي الدخل على تحقيق جودة التدفقات النقدية، وبحثت في أثر قدرة معلومات كلا منهما على التدفقات النقدية، من خلال عينة مكونة من ١٧٣٥من الشركات الاندونيسية المدرجة في البورصة في الفترة من ٢٠١١-٢٠١٦، وأظهرت النتيجة أن الدخل الشامل ليس لديه الأفضلية في القدرة من صافي الدخل في توقع التدفقات النقدية المستقبلية.

- **دراسة (Melik ERTUGRUL, 2020):** وتناولت هل بنود الدخل الشامل الآخر هي شكل من أشكال الدخل الحقيقي؟، وأشارت أن بنود الدخل الشامل الاخر قضية مثيرة للجدل بين الأكاديميين وواضعي المعايير المحاسبية، من خلال مزايا وعيوب الدخل الشامل وصافي الدخل، وخلصت الى أن اندماج الاثنين معا، يتيح للدخل الشامل من الارتقاء بمنفعة وملائمة وجودة المعلومات .

المجموعة الثانية: الدراسات المتعلقة بالإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر ودورها في ترشيد قرارات وأحكام المستثمرين:

- **دراسة (Du et al. ,2015):** وتناولت أثر الإفصاح عن الدخل الشامل على جودة أحكام المستثمرين، وأشارت إلى أن كل من معايير التقرير الدولي ومبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما في أمريكا تتطلب الإفصاح عنه من خلال قائمة أو قائمتين، وخلصت أن قيام الإدارة بإخفاء بنود الدخل الشامل الآخر والإفصاح عنها في المركز المالي، يجعلها عرضة للتلاعب وممارسة إدارة الربحية، وان المستخدمين غير المحترفين لا يهتمون بها ولا يتفاعلون معها .

- **دراسة (نجاة محمد مرعى، 2017):** وتناولت استخدام الدخل الشامل في التنبؤ بأسعار الأسهم لترشيد قرارات المستثمرين، واهتمت بتحليل أثر الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية المصرية، ونوهت إلى أن غياب الإفصاح عن عناصره يجعل من الصعوبة الحصول على صورة واضحة عن الأداء المالي، وخلصت إلى أن وضوح وشفافية الإفصاح عن عناصره في القوائم المالية، يؤدى إلى زيادة وعى ورفع ثقة المستثمرين وترشيد قرارتهم، وزيادة كفاءة الأسواق المالية .

- **دراسة (عماد سعد الصايغ، 2017):** وتناولت إطار مقترح لتطوير الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر، واهتمت بوضع إطار يساعد في تطويره في منشآت الأعمال المصرية، ونوهت إلى أهمية بنود الدخل الشامل الآخر التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، والطريقة والتوقيت المناسبين لذلك، وخلصت إلى عدم وجود إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الآخر في البيئة المصرية، مع أهميته الملحة للمستثمرين وأثره على جودة الأحكام واتخاذ

القرارات. وأوصت بإلزام منشآت الأعمال المصرية، بإعداد قائمة الدخل الشامل، التي تحتوي على بنود الدخل الشامل الآخر.

- **دراسة (نشوى شاكر على، 2018):** وتناولت دراسة العلاقة بين معلومات عناصر الدخل الشامل الآخر وأسعار أسهم الشركات المقيدة في البورصة المصرية، واهتمت باختبار العلاقة بينهما، ونوهت إلى أثر كل من جودة المراجعة والإفصاح كمتغيرين معدلين على تلك العلاقة، وخلصت إلى تأثير الإفصاح عن معلومات عناصر الدخل الشامل على القيمة السوقية لأسعار الأسهم وعلى قرارات المستثمرين، بعد إصدار المعايير المحاسبية المعدلة في ٢٠١٥.

- **دراسة (Sajnog Artur, 2020)**: وتناولت أثر التقرير عن الدخل الشامل على أحكام المستثمرين غير المحترفين، وأشارت الى نقاط القوة والضعف في عناصر الدخل الشامل، وأثرها على المستثمرين البولنديين، وتوصلت الى اهتمامهم بمكونات الدخل الشامل، حيث أنها تزيد من شفافية المعلومات، وتسمح بتحليلات مالية أكثر دقة وتفصيلا، وافضل في الكفاءة الاقتصادية من صافي الدخل .

- **دراسة (هيثم محمد البسيوني، 2020):** وتناولت أثر الإفصاح عن الدخل الشامل في ضوء المعايير المحاسبية المستحدثة، وأشارت إلى أنه كان ينُظر لعناصر الدخل الشامل قبل عام ٢٠٠٧ على أنها عناصر غير ذات أهمية، واهتمت بطرق الإفصاح عن الدخل الشامل وعناصره في ضوء المعايير الدولية المستحدثة، والمعايير المصرية المعدلة منذ عام ٢٠١٥، وفي متنها المعيار رقم (١) عرض القوائم المالية في ٢٠٠٦ والمعدل في ٢٠١٥، ٢٠١٩، وأثره على مؤشرات جودة الأداء، وخلصت إلى أهمية الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر في تحسين جودة الأداء وقرارات المستثمرين.

المجموعة الثالثة: الدراسات المتعلقة بأهمية وأثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر على تدنية ممارسة إدارة الربحية وزيادة جودة الأرباح:

- **دراسة (lin &Rong,2012):** وتناولت أثر الإفصاح عن الدخل الشامل الأخر وممارسة إدارة الربحية وقامت بتحليل بنوده ، في مجموعة من الشركات في شنغهاي(٣٩١شركة)، وخلصت أن الإدارة التي لديها المزيد من الفرص والدوافع لممارسة إدارة الربحية، من خلال تجنب الإفصاح عن بنوده بصورة واضحة في القوائم المالية، ودعمت فكرة وجود علاقة سلبية بين شفافية عرض بنود الدخل الشامل الآخر في تقارير الأداء، والميل لممارسة إدارة الربحية.

- **دراسة:(Mulford et al,2013)** :وتناولت مكونات الدخل الشامل الآخر والإفصاح عنه في القوائم المالية في ماليزيا ومنفعة المعلومات، وأوضحت خطورة عدم الإفصاح عنه في قائمة الدخل، وأشارت إلى أهمية المعلومات الناتجة عن مقاييس الأرباح بالنسبة للمستثمرين، ومن خلال رصد مكوناته في عدد من الشركات الأمريكية والأوربية والكندية والاسترالية، رأت أنها تمثل نسبة عالية من صافي الدخل، وخلصت إلى ضرورة اهتمام المستثمرين ببنود الدخل الشامل الآخر في، جميع مجالات الصناعة، وخاصة عند القيام ببعض الأنشطة المحددة مثل إدارة السيولة والربحية والمخاطر، ونوهت إلى أهميته في تدنية ممارسة إدارة الربحية .

- دراسة (Feng& Zheng, 2017): واهتمت بالتقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر وممارسة إدارة الربحية في الشركات الصينية في الفترة من ٢٠٠٨إلى ٢٠١٥، حيث استخدمت نموذج jones المعدل لبحث العلاقة بين إدارة الأرباح وبنود الدخل الشامل الآخر، وخلصت إلى أن أهمية وضرورة الإفصاح الإلزامي لبنوده، يقلل من تدنية التحايل والتلاعب في القوائم المالية، ويزيد من شفافية ومنفعة المعلومات، ويؤدى إلى تدنية ممارسة إدارة الربحية .

- دراسة (نجاة محمد مرعى،2019): وتناولت تأثير الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر على ممارسة إدارة الأرباح، وأشارت إلى أهمية قائمة الدخل ودورها في تقويم أداء الشركات، واهتمت بأهمية الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر، ومساهمتها في انخفاض فرص ممارسة إدارة الربحية و الحد منها، مما ينعكس دورها في ترشيد قرارات المستثمرين، وخلصت أن الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر، يؤثر بشكل فعال على الحد من تحكم الإدارة في تحديد الربح، وتخفيض عدم تماثل المعلومات، وزيادة الثقة في المعلومات .

- دراسة (Nuthawdt Sabsombat, 2019): وأوضحت العلاقة بين كلا من بنود الدخل الشامل الآخر وإدارة الربحية في الشركات التايلاندية، وأشارت أن مستخدمي القوائم المالية يكونون أكثر ثقة إذا ما تم الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر، في قائمة الدخل بشكل واضح وأكثر شمولا، والذى بدوره يقلل من عدم تماثل المعلومات، وخلصت إلى وجود علاقة سلبية كبيرة بين الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل وممارسة إدارة الربحية .

التعليق على الدراسات السابقة: باستعراض الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث يتضح الآتي:

اهتمت الدراسات السابقة بالإفصاح عن صافي الدخل الناتج من النشاط التشغيلي في مقابل اهتمام أقل ببنود الدخل الشامل الأخر الناتج من النشاط غير التشغيلي في عصر الاقتصاد الرقمي. وتناول بعضها القياس المحاسبي لبنود الدخل وبدائل الإفصاح عنه في القوائم ومشكلات التسعير والإفصاح عنه، وركزت بعضها على مدى تأثير الإفصاح المحاسبي لبنوده في القوائم المالية على جودة وشفافية الربح، والمقدرة التقويمية للمعلومات الملائمة للمستثمرين وجودة اتخاذ القرارات، والخطأ في نماذج التقويم المحاسبي، وينحو الباحث اتجاها مختلفا ومجالا جديدا، ويتمثل في أثر فعالية العرض والإفصاح لبنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل في، زيادة شفافية مكونات عناصر الأرباح المحاسبية ومقدرتها التفسيرية في تحسين جودة ومنفعة القوائم المالية، وتدنية ممارسة المحاسبة الاحتيالية .

ركزت أغلب الدراسات السابقة على جانب واحد من جوانب الإفصاح عن بنود الدخل الشامل مثل ملاءمته في عملية التنبؤ وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية، أو ملاءمته في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية، أو ماهية بنود الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح عنها وكيفية الإفصاح عنها في قائمة الدخل، ولم تقدم إطار متكامل، يتناول كافة جوانب أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل ، ولم تفرق بين بنوده والبنود المتنوعة وبنود الـ (Compast) ومعايير ومحدداته وقدراته المتنوعة في الارتقاء بجودة وشفافية الربح، ولم توضح مدى أهمية التقرير عن بنود الدخل

الشامل الآخر لتحقيق منفعة القوائم المالية، وزيادة جودة وشفافية الربح، ودورها الهام والمؤثر في ضبط وتدنية ممارسة إدارة الإفصاح المحاسبي .

اهتمت بعض الدراسات بالانتقادات الموجهة للقوائم المالية وخاصة فيما يتعلق بطريقة عرض وتصنيف المعلومات، وأهمية تحقيق الترابط والاتساق بين عناصرها، نتيجة الإخفاقات المالية وتعثر وفشل الشركات المتكرر، وأصبح هناك شك في قدرة القوائم المالية في تحقيق الهدف الرئيسي لها، والمتمثل في توفير المعلومات النافعة والملائمة، لتدعيم قدرة المستخدمين على اتخاذ القرارات الرشيدة، من خلال توافر المعلومات ذات الجودة العالية، بل أنها جاءت في كثير من الحالات مضللة، لا تعبر عن الوضع الاقتصادي، وحقيقة الربح.

تناولت بعض الدراسات كيفية تأثير طريقة عرض وتبويب المعلومات المتعلقة بمكونات الأرباح على قدرة وفهم المستخدمين لتلك المعلومات، إذ أن نفس المعلومات تختلف أهميتها النسبية ومدلولاتها تبعا للقائمة التي يتم العرض والإفصاح فيها، حيث أن نفس المعلومات قد يكون لها أهمية مختلفة تبعا لعرضها داخل قائمة الدخل، فضلا عن أن زيادة درجة التفصيل في بعض المعلومات عن عناصر الدخل الهامة ويكون لها آثار جوهرية على إدراك وفهم المستثمرين لها إذا ما تم عرض هذه المعلومات بصورة أكبر تفصيلا ووضوحا وترابطا.

مازال هناك جدل فكرى بشأن مدى أهمية منفعة الدخل الشامل كمقياس لجودة الأداء الاقتصادي والمالي، مقارنة بصافي الدخل، وتحقيق جودة وشفافية الربح، والمساهمة في ضبط وتدنية ممارسات إدارة الربحية من خلال وسائلها المختلفة، والتي من أهمها تمهيد الدخل وإدارة الربحية، وهو ما يبرر توجه البحث الحالي للعمل على الأخذ بالأسباب والمساهمة الفعالة في حسم هذا الجدل الفكري من خلال توضيح المقدرة التقويمية والتفسيرية والتنبؤية لبنود الدخل الشامل الآخر ودورها المؤثر في تحقيق منفعة القوائم المالية وكفاءة وفعالية الأداء الاقتصادي والمالي، وزيادة جودة وشفافية الربح، ودره الهام في تحقيق الرفاهية المجتمعية والاستقرار الاقتصادي، من خلال جودة الوظيفة الإعلامية والإخبارية للمحاسبة .

وتمثل مبررات الدراسة الحالية ما يلي:

يمثل جودة الربح ودلالته وقدرته التفسيرية أهم المحددات الرئيسية عند تقويم جودة الأداء الاقتصادي والمالي الحالي والتنبؤ بالمستقبلي، حيث يوضح مدى كفاءة وفعالية الإدارة في حسن الاستخدام، وبراعة الاستغلال للموارد المتاحة، وجودة الاستثمار، وقوة ومتانة الوضع المالي للشركة من المنظور الإستراتيجي للمحاسبة، ومدى مصداقية وشفافية التقارير المالية الموثقة، وقدرة الشركة على الاستمرارية، وعلى توليد ونمو الأرباح، ويمكن الحكم على جودته، من خلال جودة معلوماته الموثقة، ودرجة ثباته ومستوى نموه، واستمراريته، وعدم انخفاضه .

زاد الاهتمام بالمحاسبة عن بنود الدخل الشامل الآخر عند محاولة البحث عن أسباب انخفاض الأداء الاقتصادي والمالي للشركات، وتدهور أسعار وعوائد الأسهم في الأسواق المالية، وتدنى كفاءة الأسواق المالية، وما يترتب عليها من انخفاض في قيمة الاستثمارات، وزيادة الأزمات المالية، وقد أدى بالضرورة إلى الاهتمام ببنود الدخل الشامل الآخر، وخاصة في ظل التحول إلى مدخل

الفائض الوضح، بالإضافة إلى تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة، لتحقيق جودة وشفافية الربح، وزيادة منفعة قائمة الدخل الشامل.

أصبحت بنود الدخل الشامل الآخر، تمثل جزء كبير من مكونات عناصر قائمة الدخل الشامل، واستبعادها يؤدى الى التهميش المستمر لعناصر المكاسب والخسائر غير المحققة في القائمة، مما ينتج عنه ظهور مشكلات كبيرة بمرور الزمن، نتيجة لعدم السيطرة والرقابة الفعالة على قيمة هذه البنود، وممارسة إدارة الربحية، والتلاعب في العرض والتبويب والتصنيف لهذه العناصر في القوائم المالية، والتلاعب في جودة مكونات الربح ومقدرته التقويمية ودلالته وقوته التفسيرية.

يتناول البحث لموضوع حيوي من أهم مجالات البحث في الفكر المحاسبي محليا ودوليا في الفترة الحالية، وهو مدى فعالية أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر على جودة الربح ومقدرته التفسيرية، ويساهم البحث في مواكبة الشركات المصرية، للتطورات العالمية في الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر، وتبنى معايير تتصف بالجودة العالية والشفافية والقابلية للمقارنة، مما يساعد على جذب الاستثمارات.

يزيد إدراج التغيرات غير المحققة للثروة في قائمة الدخل الشامل من شفافية ووضوح الأرباح، ويدعم إمكانية التنبؤ بالأرباح المستقبلية، ويزيد من درجة اتفاق المستثمرين والمحللين الماليين حول توقعات قيمة أسعار وعوائد الأسهم وحول جودة الربح ومقدرته التقويمية وقوته التفسيرية.

٤/١: أهمية ودوافع البحث: تتمثل أهمية ودوافع البحث فيما يلي:

ارتياد منطقة بحثية في غاية الأهمية المهنية، وتناول قضية أثارت الجدل الفكري حول أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر، كما أن هناك قصور في الكتابات العربية إلى حد ما في هذا الموضوع، ولاستعادة الثقة والمصداقية لدى مستخدمي القوائم المالية في بيئة الاعمال المصرية في المعلومات التي توفرها هذه القوائم.

ضرورة الفهم الجيد لبنود الدخل الشامل الآخر من حيث الحدوث والتصنيف والمعالجات الخاصة به للتمييز بينه وبين عناصر الدخل، وذلك قبل وبعد صدور المعايير المعدلة من عامي ٢٠١٥، و٢٠١٩وحتى الآن.

عرض وتحليل للدراسات السابقة ذات الصلة بمفهومي صافي الدخل والدخل الشامل كمقاييس للأداء الاقتصادي والمالي للشركات، وعرض وتحليل المقدرة التقويمية والقوة والدلالة التفسيرية والقدرة التنبؤية لمحتوى المعلوماتي والإعلامي لقائمة الدخل الشامل وبنوده، لإظهار أفضلية الدخل الشامل كمقياس لمنفعة القوائم وفعالية الأداء وتحقيق جودة وشفافية الربح.

٥/١: أهداف البحث: يتمثل الهدف العام في محاولة، توضيح وإظهار أثر الإفصاح لبنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل على زيادة جودة الربح ومقدرته التقويمية والتفسيرية.

وتنبثق منه الأهداف الفرعية التالية:

- تحليل للمعايير الدولية الخاصة بالإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر وتطوراتها، وأهم التعديلات التي طرأت عليها حتى الأن، على المستوى الدولي وفي البيئة المصرية، وأوجه الاختلاف والتقارب بينهما، والأثر على جودة وشفافية الربح.

- اختبار تأثير التحول في مكان العرض والإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر إلى قائمة الدخل الشامل وفقا للتعديلات الدولية والمصرية لتقويم مدى فعالية هذا التعديل وأثره في منفعة القوائم المالية وجودة الأرباح.

- اختبار مدى أهمية اهتمام المستثمرين والمستخدمين بطريق العرض والإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية، وذلك من خلال تأثير مكان الإفصاح عن بنوده في ضبط وتدنية ممارسة إدارة الربحية في القوائم المالية، من خلال أحد وسائلها الهامة المتمثلة في إدارة الإفصاح المحاسبي.

٦/١: فروض البحث: يستند البحث إلى اختبار الفروض التالية:

- يوجد تأثير إيجابي للإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل علي جودة وشفافية الربح.

- يوجد تأثير إيجابي للإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، ومنفعة وشفافية المحتوى المعلوماتي والإعلامي لعناصره.

- يوجد تأثير إيجابي للإفصاح عن بنود الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل الشامل، علي ضبط وتدنية ممارسة إدارة الربحية، وتحقيق جودة وشفافية الربح ومقدرته التقويمية والدلالة التفسيرية والقدرة التنبؤية.

٧/١: منهج البحث: ينتهج البحث في:

- **الجانب النظري: المنهج الاستقرائي:** ويتم استخدامه في مرحلة استعراض واستقراء الفكر المحاسبي، للدراسات والإصدارات المهنية السابقة المرتبطة بالبحث، التي تناولت أهمية وطبيعة الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر، ومجالات تطور الإفصاح في القوائم المالية وخاصة قائمة الدخل، وتحليلها وتقويمها ومدى أهميتها، للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج وتوصيات، والانطلاق منها لصياغة الإطار النظري للبحث، من حيث المشكلة، والأهمية والدوافع والأهداف، ووضع الفروض المحددة، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة.

- **المنهج الاستنباطي:** في محاولة اقتراح آليات لتطوير الإفصاح المحاسبي وأثره في زيادة منفعة القوائم المالية، وتأثير تفعيل العرض لبنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، لزيادة شفافية وترابط واتساق عناصرها، وجودة الأداء وزيادة شفافية الربح ومقدرته التقويمية والتفسيرية والتنبؤية.

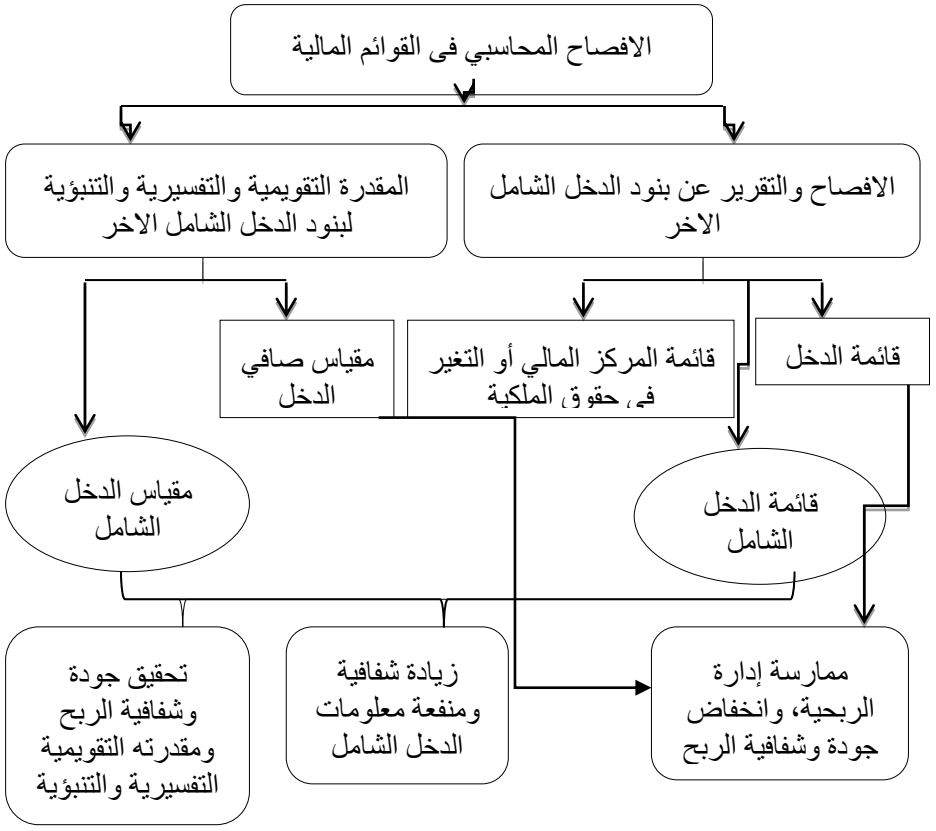
- **أداة ووسيلة البحث:** تمشيا مع أهداف الدراسة التطبيقية فإنه سوف يتم تحليل القوائم المالية لعينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية والتي لها قوائم مالية منشورة في فترة البحث، وذلك من خلال متابعة الإفصاح والتصنيف لبنود الدخل الشامل الاخر، سواء في قائمة المركز المالي أو التغير في حقوق الملكية، أو في قائمة الدخل الشامل والأثر على جودة مكونات الربح، وعلى فعالية الأداء للشركة وكل ما يمكن من تحقيق جودة البحث حيث أنه مازال في أطواره التمهيدية، وذلك بغرض تحديد قبول أو رفض فرض البحث، ويمكن تقسيمه على النحو التالي:

أسلوب تجميع البيانات. الفترة الزمنية.

مجتمع وعينة الدراسة. توصيف وقياس متغيرات الدراسة.

النماذج المستخدمة في اختبار فرض الدراسة. نتائج الدراسة التطبيقية.

ويمكن توصيف وقياس متغيرات الدراسة لأثر الافصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر على جودة وشفافية الربح، من خلال نموذج البحث كما يوضحه الشكل التالي رقم (١):



شكل رقم (١)

نموذج البحث: من إعداد الباحث

ويتضح من النموذج المقترح، أن تفعيل الإفصاح المحاسبي لبنود الدخل الشامل الاخر في قائمة الدخل الشامل وهي المتغير المستقل، والمتغير التابع تحقيق جودة الربح. ومن خلال العرض لمقياسي صافي الدخل، والدخل الشامل، وكيفية ممارسة ادارة الربحية في العرض والتصنيف لبنود الدخل الشامل الاخر في القوائم المالية، وأثرها على جودة وشفافية الربح، حيث تعد الارباح ذات جودة عالية إذا اتصفت بالخصائص التالية: الأكثر: استمرارية والأقل تقلبا: ارتباطا بالأداء الحالي والمستقبلي: ارتباطا بشكل متزامن بأداء سعر السهم وعوائده وقيمته السوقية: توافقا مع الخصائص النوعية لجودة المعلومات.

ويمكن توضيح المقدرة التقويمية والدلالة التفسيرية والقدرة التنبؤية لجودة الربح: من خلال أثر الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، في تحقيق الترابط والاتساق بين عناصرها وزيادة شفافيتها، والحد من ممارسة إدارة الربحية، لتحقيق جودة وشفافية الربح وقوته التفسيرية، وذلك من خلال:

- قياس جودة الربح من خلال عدة مقاييس، استخدام مقياس ميلر، والذى يستطيع توضيح قدرة الأرباح المعلنة عن التنبؤ بالأرباح المستقبلية، والذى يقوم على فرض أساسي هو عدم ممارسة ادارة الربحية، من خلال المقارنة بين النسب الظاهرة للإفصاح عن بنود الدخل الشامل في القوائم المالية، حيث أنه يوجد متغير واحد تابع وهو جودة الربح مقاسا بالتغير في نسبة ميلر، والمتغير المستقل المتمثل في أثر الإفصاح والتقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر، باستخدام نموذج الارتباط لدراسة قوة واتجاه العلاقة بين فعالية الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر وضبط وتدنية ممارسة إدارة الربحية .

- المدخل التفسيري، لاختبار المقدرة التفسيرية، بالتحليل التطبيقي للعلاقة بين الأرقام المحاسبية المحددة والقيم السوقية مثل أسعار وعوائد الأسهم، باستخدام نماذج الانحدار، و معامل الارتباط بيرسون لتفسير العلاقة بينهما، حيث ينظر إلى الأرقام على أنها ذات مقدرة تقويمية وتفسيرية وتنبؤية، إذا ارتبط معامل انحدار المتغير المستقل معنويا بالمتغير التابع، ويمتد هذا المدخل إلى تحليل مدى اعتماد المستخدمين على الأرقام المحددة من عدمه، إذا اعتمدوا عليها في ترشيد واتخاذ قراراتهم، وتقويم جودة الأداء المالي الحالي (Cauwenherge& De Beedle,2010 : khan,2016) .

- توضيح المقدرة التقويمية والدلالة التفسيرية لجودة وشفافية الربح من خلال منظوري القياس ومنفعة المعلومات: فيركز منظور القياس لتوضيح المقدرة التفسيرية، باختبار العلاقة بين الأرقام المحاسبية والقيمة السوقية للشركة، باستخدام نموذج انحدار سعر السهم أو انحدار العائد، وتختبر المقدرة التقويمية مدى ملاءمة تغير أسعار وعوائد الأسهم عن طريق تحليل التنبؤات الخاصة بمعاملات الانحدار، ويطلق عليها دراسات الارتباط النسبي أو الإضافي (Blak,2016: IASB,2010:Jaweher& Mounira,2013) .

ويركز منظور المعلومات في توضيح المقدرة التفسيرية على التغير في أسعار وعوائد الأسهم من خلال المعلومات غير المتوقعة والمفاجئة عن مكونات الأرباح حيث يهتم بتحليل منفعة المعلومات

الإضافية للمستخدمين وتعتبر ملائمة، إذا كانت غير متوقعة وتضيف القيمة والرؤية الإضافية الأوضح، ويطلق عليها دراسة المحتوى المعلوماتي والإعلامي، فمن خلال الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر ينظر للأرقام المحاسبية على أنها ذات مقدرة تقويمية ودلالة تفسيرية، إذا ارتبط معامل انحدار المتغير المستقل معنويا بالمتغير التابع، حيث ينظر إلى منفعة المعلومات، إذا ارتبطت بصورة معنوية بالقيمة السوقية للشركة، وبمعنى عام، تعنى ارتباط أرقام بنود الدخل الشامل الآخر بكل من أسعار وعوائد الأسهم، أي مدى ارتباطها بجودة قرارات المستخدمين والمستثمرين في البيئة المعاصرة (Cauwenherge& De Beedle,2010) .

٨/١: نطـاق البحث: ينصرف بصفة أساسية إلى:

- توضيح لأهمية وطبيعة الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية، وأثره على منفعة المعلومات وجودة الربح وضبط وتدنية ممارسة إدارة الربحية من خلال وسيلة إدارة الإفصاح المحاسبي فقط دون غيرها.

- صغر حجم عينة الدراسة لقصر فترتها نسبيا مع بداية تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة في ٢٠١٦، وقلة عدد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والتي قامت بالتقرير عن بنود الدخل الشامل وإعداد قائمة الدخل الشامل.

- تقتصر الدراسة على الشركات المسجلة في البورصة المصرية، وعلى معدي القوائم المالية، وأساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية، والمحللين الماليين دون غيرهم باعتبارهم من أهم الفئات المهتمة بموضوع البحث.

- لن يتعرض البحث للقياس المحاسبي إلا في حدود ما يخدم أهداف البحث.

٩/١: مفهوم جودة وشفافية الربح:

ترتب على عدم جودة وشفافية القوائم المالية، ظهور مفهوم عدم جودة وشفافية الربح، الذى يتمثل في المدى الذى لا تعكس الأرباح خلاله جودة الأداء الحقيقي للشركة، أي فشل الشركة في تحقيق أهداف القوائم المالية من مساعدة متخذي القرار في ترشيد واتخاذ القرارات، والمساهمة في تقويم الأداء الاقتصادي الحقيقي للشركة ووضعها المالي القائم والتنبؤ بالأداء المستقبلي، بسبب ضعف وتدنى المحتوى المعلوماتي والإعلامي للأرباح (Bhattacharya et al,2003: Hutton et al,2009).

وتظهر عدم جودة وشفافية الربح، نتيجة التفاعل والتضافر للعديد من العوامل، والتي من أهمها:

- وجود الدوافع الإدارية لممارسة المحاسبة الاحتيالية وأساليبها المتنوعة والمتطورة في البيئة الاقتصادية المتغيرة، والتلاعب في محتويات عناصر الربح، وعدم الترابط والاتساق بين عناصره من خلال: المرونة في المعايير المحاسبية ويتم التلاعب والتحايل: غياب المعايير المحاسبية الملزمة في التطبيق، وعدم جودتها.

- ضعف آليات تنفيذ المعايير، نتيجة ضعف جودة المراجعة وهيكل الرقابة الداخلية أو حوكمة الشركات وغيرها من الآليات، وهو ما يمكن الإدارة من القيام بالتلاعب في محتويات الربح، وممارسة إدارة الربحية بوسائلها المتنوعة.

- الانتقادات الموجهة لطريقة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، وطريقة العرض والتصنيف لعناصر قائمة الدخل، وضعف الترابط والاتساق لعناصرها، وأيضا الانتقادات الموجهة لطريقة عرض وتصنيف محتوى قائمة التدفقات النقدية والتي لها دور فعال في تحقيق جودة وشفافية الربح، وعدم الكفاءة والفعالية والقصور في مفهوم صافي الدخل كمقيس للأداء، في التعبير عن جودة الأداء الاقتصادي والمالي والتنبؤ للأداء المستقبلي .

- ويتسم مفهوم جودة وشفافية الربح، بعدم وجود معنى محدد له، أو متفق عليه بين معدى ومستخدمي القوائم المالية، ويوجد العديد من المصطلحات والمفاهيم الخاصة له وفقا للأهداف المتنوعة لمستخدمي القوائم والأغراض المختلفة لأصحاب المصالح في الشركات، فقد يستخدم البعض(Weil et al ,2009:Givoly et al,2009)، هذا المفهوم للتعبير عن مدى تكرار أو حدوث العناصر ذات التأثير الجوهري على الأرباح بشكل كبير في المستقبل، وكلما زاد احتمال تكرار حدوث هذه العناصر، أدى ذلك إلى زيادة جودة الربح والعكس صحيح ، أو للتعبير عن الدرجة التي يمكن للإدارة من خلال اختيارها للطرق والتقديرات المحاسبية – بشكل دوري- أن تؤثر في رقم الدخل الذى يتم الإفصاح عنه، ويؤدى إلى تحقيق مآربها الانتهازية .

- ويركز البعض(Chen et al,2018)على مدى التقارب الزمنى بين الاعتراف بالإيراد والتحصيل النقدي المرتبط به، أو الاعتراف بالمصروف والسداد من ناحية أخرى، وكلما قصرت المدة الزمنية كان ذلك مؤشرا على جودة الربح، ويتأثر هذا المصطلح أو المفهوم بالعديد من العوامل المتنوعة ذات الأثر السلبى على شفافيته، ولعل من أهمها ممارسة إدارة الربحية بوسائلها المتنوعة ، و التي من أهم أدواتها المؤثرة المدخل الحقيقي في التلاعب في التقديرات المحاسبية وتوقيت الاعتراف بها، والمدخل المحاسبي في التحايل في العرض لمحتويات الربح في التقرير المالي .

- وتعتبر جودة وشفافية الربح من المفاهيم الهامة والضرورية عند تقويم القوة المالية للشركة وجودة الأداء الاقتصادي والمالي، وينطوي هذا المفهوم على مدى توافر الخصائص النوعية لجودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ويجب التسليم بعدم وجود اتفاق عام بين الهيئات العلمية والمهنية والباحثين على مجموعة من الخصائص التي يجب توافرها في تلك المعلومات ، وتناول الباحثون جودة وشفافية الربح بمعان عدة، وفقا لتصوراتهم الخاصة لطبيعة الأهداف المرجو تحقيقها من استخدام القوائم المالية، وتبعا لاختلاف الأهداف لمستخدميها، وتنوع احتياجاتهم ورغباتهم المتجددة في البيئة المعاصرة، ولاختلاف الرؤى والأهداف والاتجاهات والثقافات ووجهات النظر المتنوعة للباحثين، فيما يجب أن يحتويه المحتوى المعلوماتي والإعلامي للأرباح من خصائص وسمات، تجعلها تتصف بالمنفعة والفعالية والجودة والشفافية للربح .

١/٩/١: مقاييس جودة وشفافية الربح:

يعتبر قياس الربح من الأمور الهامة التي تؤثر على قرارات العديد من أصحاب المصالح والمستخدمين، الذين يرتبطون بشكل مباشر أو غير مباشر بذلك القياس، لذا يجب أن يتم القياس بشكل عادل وصحيح للشركات، حيث أن المحتوى المعلوماتي والإعلامي لعناصره هي المكون الأهم في القوائم المالية الذى يساعد في ترشيد واتخاذ القرارات الاقتصادية، وأدى ذلك إلى قيام المنظمات المهنية بالتحول من النظرة التقليدية لمفهوم الربح من مجرد رقم يعبر عن نتيجة النشاط من الدخل التشغيلي، إلى رقم يمثل قيمة هامة يتفق مع نظرية خلق القيمة، وزيادة القيمة المضافة للشركة والمتمثل في الدخل الشامل (FASB,IASB,2008,2010,2018).

ويرى البعض، أنه يجب عرض كافة المعلومات المتعلقة بعناصر الدخل في قائمة واحدة، وتعد الأرباح العادية هي أهم عنصر في مكونات هذه الأرباح، إلا أن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية، لم يقدم تعريفا للأرباح العادية أو لصافي الدخل، وأرجع ذلك إلى صعوبة وضع تعريف نمطى للأرباح العادية، إلا أن يوجد ثلاثة مفاهيم يمكن استخدامها لتحديد الأرباح العادية وهى: أنشطة العمليات التشغيلية: تكرارية الدخل: قدرة الإدارة على الرقابة على عناصر الدخل كمفهوم للأرباح العادية، ويرون أن التركيز على المفهوم الأول قد يؤدى إلى مشكلات عملية، فالأرباح غير التشغيلية لشركة ما قد تكون تشغيلية لشركة أخرى، ومن ثم يضع هذا المفهوم صعوبات عند وضع المعايير المحاسبية، كما أن تبنى وجهة نظر ترك الإدارة وترك مساحة الحرية لها لتحديد ما هو تشغيلي وغير تشغيلي يثير المشكلات والصعوبات حيث لا يوجد حد فاصل بينهما، والتي تتداخل وتتغير باستمرار في البيئة الاقتصادية المعاصرة، وأيضا التداخل والتفاعل في ممارسات الأنشطة التشغيلية بين الشركات الصناعية والخدمية، والتنافس على القيام بتقديم الخدمات المالية المتنوعة لتحقيق وتعزيز زيادة الربح (Baker,2004,2010:Berger,2011: Murdoch &K rause,2012).

١٠/١: مفهوم وقياس الأداء الاقتصادي والمالي (جودة الأداء):

إن التطور الاقتصادي، وما تبعه من تطور في الشكل القانوني للوحدات الاقتصادية، استلزم قياس الربح على أساس دوري، وكانت تقتصر احتياجات المستخدمين على المعلومات عن مقدار الربح الدوري وثروة الوحدة الاقتصادية في نهاية الفترة، ومن المتعارف عليه أنه يتم التقويم المحاسبي لأداء الشركات عن طريق القوائم المالية لإظهار حقيقة الأداء المالي، وكان قياس الربح يتم على أساس المقارنة بين صافي الأصول في بداية ونهاية الفترة المحاسبية، وكانت الميزانية تمثل القائمة المالية الأساسية التي يستخدمها المحاسب للتقرير المالي عن الأداء (تقرير الأداء) ، ومع التطورات في احتياجات ورغبات المستخدمين وازدياد طلبهم الملح والحتمي على معرفة مكونات ومصادر الربح، تطورت أدوات التقرير المالي، لتصبح قائمة الدخل هي القائمة الأساسية في قياس الأداء المالي، واحتفظت قائمة المركز المالي بأهميتها كأداة هامة لقياس المركز المالي، وللأداء الاقتصادي (Wang,et al,2019:Firescu,2015: Cao &Dong,2020) .

فتوضح قائمة الدخل نتيجة النشاط خلال الفترة المالية (قائمة نشاط)، ومن خلالها يتم التعبير عن الأداء المالي، وتصور قائمة المركز المالي حقيقة الوضع الاقتصادي والمالي في لحظة زمنية في نهاية الفترة تاريخ إعداد القائمة (قائمة الاستثمار)، وتمثل محتويات قائمة المركز المالي عناصر لحظية وتعرف محاسبيا بالأرصدة، تمييز لها عن التدفقات النقدية (التيارات) التي تتمثل في مكونات قائمة الدخل والتدفق النقدي، وتفصح قائمة التدفقات النقدية عن جودة وشفافية الربح من المنظور الإستراتيجي للمحاسبة، ويتم إظهار نتائج الأعمال(نتيجة النشاط) في قائمة الدخل، عن طريق تحديد صافي الربح الدوري، والإفصاح والتقرير المالي عن مكوناته وعناصره، للمساهمة في تقويم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، وصولا للمساهمة في تحقيق جودة وشفافية الربح(رضا توفيق،٢٠٢٠،٢٠٢٢:yessica,2020: Cao &Dong,2020 :Cao &Dong,2020).

ويتم الربط بين التيارات أو التدفقات، وبين الأرصدة عن طريق نظرية القيد المزدوج، وتطوراتها المتتالية المرتبطة بمعادلة المركز المالي، ومخرجاته من القوائم المالية، فالأرصدة هي الأثر التراكمي للتيارات، وعليه فإنه ليس هناك أرصدة بدون حدوث تدفقات أو تيارات، كما أن التدفقات هي ناتج الرشد في استغلال الأرصدة، وإلا كانت الأخيرة مجرد موارد عاطلة وغير مستثمرة، أي أن من خلال التيارات والتدفقات توضح المحاسبة كيفية إثراء الثروة للشركات (رضا توفيق، ٢٠٢٢: yessica,2020: Cao &Dong,2020).

١١/١: ظاهرة ممارسة إدارة الربحية وعلاقتها بجودة وشفافية الربح:

يعتبر قياس الربح والتقرير عنه من الأمور الهامة لمستخدمي القوائم المالية، لذا يجب أن يتم قياس الأرباح بشكل وعادل وصحيح، ويعرف الاقتصاديون الربح بأنه الفرق في القيمة السوقية لصافي الأصول (الأصول – الالتزامات) خلال فترتين متتاليتين، حيث يعالجون الزيادة أو الانخفاض في صافي الثروة على أنه ربح أو خسارة عن تلك الفترة المالية، وتسمى هذه الطريقة بطريقة الميزانية أو صافي الأصول (Sajnog,2017).

وقد رفض واقع الممارسة المحاسبية هذه الطريقة، حيث لم تعد ملائمة للشركات ومنظمات الأعمال الكبرى، لأن الاعتماد على الميزانية لاحتساب الربح والخسارة يكون في حالة التصفية، وهذا لا يتفق مع فرض الاستمرارية، ويفضل المحاسبون إعداد قائمة الدخل، وفقا لأحد مفهومين أساسين للربح المحاسبي:

المفهوم الأول: الربح من النشاط الجاري: المقابلة بين ببنود(عناصر) قائمة الدخل، حيث تتناسب مع فرض الاستمرارية للنشاط، ويحتسب الربح وفقا لهذ الطريقة، بالفرق بين بين الإيرادات المحققة والنفقات الفعلية التي أنفقتها الشركة من أجل الحصول على الإيراد (مفهوم ربح النشاط الجاري)، وطبقا لهذه الطريقة، لا تتضمن قائمة الدخل إلا تلك العناصر العادية، والتي تتعلق بنشاط الفترة الحالية، وتستبعد أية عناصر غير عادية أو غير متكررة، أو تتعلق بنشاط فترات أخرى عند تحديد صافي الربح الجاري للفترة الحالية، ويستند هذا المفهوم من مفاهيم الربح المحاسبي، على التبرير الأساسي، وهو أن العناصر غير العادية وغير المتكررة، والتي لا ينتظر تكرار حدوثها في المستقبل، ولا تخضع عادة لسيطرة وإرادة الإدارة، يجب أن تستبعد لتصبح قائمة الدخل أكثر نفعا

وفائدة في مجالات تقويم الأداء وعمل التنبؤات الخاصة بالمستقبل، وترشيد واتخاذ القرارات، وهذا يمثل مدخلا لممارسة إدارة الربحية في محتويات القوائم المالية .

المفهوم الثاني:(مفهوم الربح الشامل)، والذى يمثل التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) الناتج عن العمليات والأحداث الأخرى، والتي ليس لها صلة وارتباط بأصحاب رأس المال بصفتهم ملاكا للشركة، أو بمعنى آخر، يجب أن تتضمن قائمة الدخل أثر كافة العمليات والأحداث الاقتصادية، التي أدت إلى تغير حقوق الملكية خلال الفترة الزمنية، بعد استبعاد العمليات الرأسمالية التي تتم مع أصحاب رأس المال باعتبارهم ملاكا، وإلى وقت قريب كان هناك جدل ومناقشات وعدم الاتفاق بين الجمعيات العملية والمنظمات المهنية والمحاسبين على المفهوم الواجب إتباعه في إعداد قائمة الدخل، وقد كان موقف جمعية المحاسبة الأمريكية منذ البداية مؤيدا لمفهوم الربح الشامل، أما موقف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين كان مؤيدا لمفهوم صافي الدخل، ثم تحول اتجاهه لتأييد مفهوم الربح الشامل(lucchese et al,2020:Xu,2019).

١٢/١: الإطار النظري لمفهوم الدخل الشامل:

أدى مفهوم الدخل الشامل إلى التحول من مفهوم الدخل، الذى يعكس الأداء المالي الماضي والحاضر (صافي الدخل)، إلى مفهوم الدخل المتكامل الذى يتضمن أيضا الأداء المستقبلي والتنبؤ بالتدفقات النقدية والأرباح المستقبلية والارتقاء بالقيمة الاقتصادية المضافة للشركة، وتنمية استدامتها وقدرتها على المنافسة في البيئة المعاصرة، ومع التغيرات والمستجدات التي طرأت على البيئة الاقتصادية والتحول إلى اقتصاد المعرفة، والتبني لمفهوم الدخل الشامل والذى لا يهدف إلى التخلي عن مفهوم صافي الدخل وقائمة الدخل التقليدية والتي تمثل قائمة النشاط والأداء المالي، بل يهدف إلى توفير المعلومات الإضافية النافعة والملائمة حول البنود المثيرة للنقاش والجدل وتسمح بممارسة إدارة الربحية، والتي لا تظهر مباشرة في صافي الدخل بل تظهر في قائمة المركز المالي أو التغير في حقوق الملكية، مما يساهم في الارتقاء بمستوى منفعة القوائم المالية وزيادة محتواها المعلوماتي والإعلامي في قائمة الأداء، ومساعدة مستخدميها في زيادة مستويات المعرفة والفهم والإدراك والتقويم للأداء بصورة أفضل، وتحقيق جودة وشفافية الربح (الهدف الأسمى للقوائم المالية) .

يعتبر مفهوم الدخل الشامل غير جديد نسبيا على المستوى الدولي، فتطرق الفكر المحاسبي له منذ الربع الأخير من القرن الماضي المنصرم، وظهر مفهومه الأول بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٣) (SFAC,No.3) الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية(FASB) في عام ١٩٨٠تحت عنوان عناصر القوائم المالية لمنظمات الأعمال، وتضمنت تلك القائمة مفهوم الدخل الشامل، ووفقا لهذه القائمة، يعرف على أنه التغير في صافي أصول الوحدة الاقتصادية (حقوق الملكية) خلال الفترة المالية والناتج عن المعاملات والأحداث التي تمت من المصادر الأخرى وغير المرتبطة بالملاك، ويشتمل على كل من صافي الدخل التقليدي، وكافة التغيرات في حقوق الملكية، بخلاف الناتجة عن الاستثمارات من الملاك (المساهمين) أو التوزيعات عليهم، ويمثل أحد المقاييس الأساسية الهامة لتقويم جودة الأداء الاقتصادي والمالي والوضع الحقيقي القائم، وتعرض هذا

المفهوم للكثير من النقاش والجدل من جانب المجامع العلمية والمنظمات المهنية والتنظيمية والباحثين (lee et al,2020:Xu,2019:Elmadbouly,2019:Wang et al,2019).

١/١٢/١: تطور التقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر وأهميته لتحقيق جودة وشفافية الربح:

تمثلت الأفكار الأساسية التي لازمت المحاسبة والتقرير المالي في تطورهما إلى مجموعتين رئيسيتين من الأفكار: أفكار غير جدلية استمرت رغم التطورات في البناء والفكر المحاسبي، دون أن تكون محل جدل أو نقاش بين الأكاديميين والمحاسبين، واعتبروها حقائق ثابتة: أفكار جدلية، لم يتخذوها على أنها حقائق ثابتة ومسلم بها، بل كانت ومازالت محل مناقشات ومعارضات أو تأييد من قبل الجهات العلمية والمهنية والتنظيمية .

وتعتبر قضية التقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر من أهم وأكبر القضايا الجدلية في الفكر المحاسبي حتى الآن، وأكدت العديد من الدراسات على أن، غياب العرض والإفصاح عن الدخل الشامل وبنوده، يجعل من الصعوبة الحصول على الصورة الواضحة والشاملة عن الأداء الاقتصادي والمالي للشركات، حيث يساعد هذا المحتوى المعلوماتي والإعلامي لبنوده في قائمة الدخل الشامل المستثمرين والمستخدمين، في إعطاء الصورة الحقيقية الكاملة عن جودة الأداء الاقتصادي والوضع المالي للشركة (نجاة محمد، ٢٠١٩: محمد صابر، علاء عاشور،٢٠١٩: هيثم محمد، ٢٠٢٠:بوسى حمدي، ٢٠١٩:lucchese et al,202:lee et al,2020)

ويلعب التقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر دورا أساسيا في مجال المحاسبة والتقرير المالي، وأكدت الدراسات السابقة في هذا الصدد، على أن أهمية منفعة وفائدة المعلومات المحاسبية، تعتمد على طريقة العرض والإفصاح عنها، ويؤدى نقص الشفافية في التقرير عن بنوده في القوائم المالية إلى، الحد من منفعة وجودة المعلومات والقصور في قياس جودة الأداء الاقتصادي والمالي، وفي تعزيز جودة وشفافية الربح، وفي تحقيق الارتقاء بالقيمة الاقتصادية المضافة للشركة في البيئة المعاصرة، وتعتبر بنود الدخل الشامل الآخر واحدة من أهم مظاهر تعديل الأرباح والخسائر، حيث تظهر في صورة تعديلات مباشرة لحقوق الملكية، وتنشأ بنوده(عناصر الفائض الغامض) وفقا للعديد من الدراسات والإصدارات المهنية عندما يتم تعديل حقوق الملكية مباشرة ببنود المكاسب والخسائر غير المحققة التي تتعلق بحقوق الملاك، ولا يتم إدراجها بقائمة الدخل(DeoL,2013:Audrey&lin,2013:IASB,3007:FASB,1010)

وبتعبير آخر، تمثل بنود الدخل الشامل الآخر جزء من مكونات الدخل الشامل الهامة للتقرير المالي، والتي تستثنى من الأرباح المسجلة والمفصح عنها، حيث كان التعريف التقليدي لمفهوم الدخل يميل إلى تفضيل منظور التكلفة التاريخية (مدخل الفائض الغامض) على منظور القيمة العادلة (مدخل الفائض الواضح) لضمان الموثوقية، حتى ولو على حساب المنفعة والملاءمة والقيمة الاقتصادية للمعلومات في البيئة المعاصرة(IFRS,2015:Glaumetal,2013: BLack,2016: Bramon,2013 :Macve ,2014:)

١٣/١: التقرير عن بنود الدخل الشامل في القوائم المالية واهتمامات وتفاعل المستخدمين:

يتمثل الهدف الأساسي والأسمى من قيام مجلسي معايير المحاسبة الدولية والأمريكية، بالإفصاح والتقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية، هو المحاولة لتقديم المعلومات النافعة والأكثر شمولا واتساقا وملاءمة للمستخدمين والمستثمرين، في ترشيد واتخاذ قراراتهم، سواء تم عرضها في قائمة الدخل أو بقائمة الدخل الشامل، وتوجد وجهات نظر مختلفة للتقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر في القوائم المالية، والتي انعكست في عرض هذه البنود في قائمة المركز المالي ضمن بنود حقوق الملكية، أو في قائمة التغير في حقوق الملكية، أو في التقرير عنها في قائمة الدخل الشامل، وعرضها في قائمتين أو قائمة واحدة، ويمثل عدم الفهم الجيد لبنود الدخل الشامل الآخر، ومدى أهميته وخاصة في عصر اقتصاد المعرفة والبيئة المعاصرة، إلى تسجيلها ضمن حقوق الملكية في قائمة المركز المالي أو في التغير في حقوق الملكية، وهو مكان يكون بعيدا عن اهتمامات المستخدمين مقارنة بالتقرير عنه في قائمة الدخل الشامل، والذى يمثل محور وبؤرة اهتمام كافة المستخدمين، حيث يساهم التقرير عن بنود الدخل الشامل، بشكل مفصل ومترابط وواضح في قائمة الدخل الشامل من الارتقاء بمنفعة القوائم المالية وفعالية الأداء، وتعزيز جودة وشفافية الأرباح المحاسبية .

وتتمثل فكرة المحاسبة في تسجيل بنود الدخل الشامل الآخر بصورة مؤقتة في قائمة المركز المالي أو التغيرات في حقوق الملكية، ولا يتم إدراجها ضمن الأرباح والخسائر في قائمة الدخل، بسبب كون هذه البنود مؤقته في طبيعتها ولا تخضع لسيطرة ورقابة الإدارة، بالإضافة إلى إمكانية تحققها في فترات لاحقة، وبالرغم من الطبيعة المؤقتة لهذه البنود إلا أنها تعتبر معلومات هامة وملائمة للمستخدمين، حيث تؤثر على محتوى رقم الربح الإجمالي المفصح عنه، وعلى القيمة الاقتصادية المضافة للشركة وقدرتها على المنافسة في بيئة الاقتصاد الرقمي Mackenzie et al,2012: lin et al,2014: Wang et al,2019)، وأدى التقرير عن بنود الدخل الشامل الآخر في أماكن غير واضحة سواء في قائمة المركز المالي تحت مسمى بنود الدخل الشامل الآخر، أو في قائمة التغير في حقوق الملكية، أو في قائمة الأرباح المحتجزة، وبإقفالها في الأرباح المحتجزة، تكون تلك البنود قد ابتعدت بشكل دائم ونهائي عن قائمة الدخل، مما أدى إلى عدم الاهتمام ببنود الدخل الشامل من جانب المستثمرين والمستخدمين، وتعتبر بنوده من أهم مصادر الخطأ في نماذج التقويم المحاسبي(Isidro,2004,2006: Bataineh :lin et al,2014:Cao&Dong,2020) Rababah,2016 &، وممارسة إدارة الربحية في القوائم المالية من خلال إدارة الإفصاح، مما يؤدى إلى عدم منفعتها وتدنى جودة الأداء وانخفاض شفافية الربح.

١٤/١: الخلاصة والنتائج والتوصيات:

أدى قيام المنظمات العلمية والمهنية بالتحول من النظرة التقليدية لمفهوم الدخل (الربح) من مجرد رقم يعبر عن نتيجة الدخل التشغيلي(صافي الدخل: مدخل الفائض الغامض)، إلى رقم يتفق مع نظرية القيمة من خلال المنظور الاقتصادي للدخل، ومع مفاهيم القيمة العادلة في المحاسبة، بالتحول إلى مفهوم الدخل الشامل (مدخل الفائض الواضح)، فقام مجلسي المعايير المحاسبية الدولية

والأمريكية، بإجراء العديد من التعديلات على القوائم المالية وخاصة قائمة الأداء، لتلبية الاحتياجات المتنوعة والرغبات المتغيرة في البيئة المعاصرة، نتيجة القصور في مقياس صافي الدخل بالتكلفة التاريخية (مدخل الفائض الغامض) كمقياس للأداء المالي حيث أنه موجه للأداء الماضي والحاضر، فتم تبنى مفهوم القيمة العادلة في القياس المحاسبي في المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والمصرية، فظهر الدخل الشامل كمقياس جديد ومتطور لقياس جودة الأداء الاقتصادي والمالي، وشمولية الأداء للوضع الحقيقي القائم، بحيث يتوافق مع بيئة الاقتصاد المعرفي، حيث القياس والتقرير للدخل الشامل بالقيمة العادلة، يزيل العديد من القصور والتشوهات في محتويات عرض القوائم المالية وخاصة قائمة الأداء، لاحتوائه على معلومات متكاملة ومترابطة ومتسقة عن جودة الأداء، مما يساعد المديرون من أخذ جميع العوامل المؤثرة على قيمة الشركة، ومتابعة التغيرات التي تحدث في قيم الأصول والالتزامات بطريقة موضوعية، ويساعد كافة المستخدمين على تقويم النشاط الاقتصادي بصورة أفضل، لاحتواء مقياس الدخل الشامل على معلومات شاملة ومترابطة ومتكاملة حول الأداء الاقتصادي والمالي والوضع الحقيقي القائم، وبمعنى آخر فإن مدخل الفاض الواضح (الدخل الشامل)، يهتم بقياس كافة التأثيرات البيئية والاقتصادية والمالية، ويمكن من التعبير عنها بصورة أوضح وأشمل، حيث يوضح مقياس الدخل الشامل الأداء الماضي والحاضر والتنبؤ بالمستقبلي، بدلا من مقياس صافي الدخل المرتبط فقط بالأداء الماضي والحاضر، مما يساهم في تعزيز منفعة المحتوى المعلوماتي والإعلامي لقائمة الشامل في ضبط وتدنية ممارسة إدارة الربحية، والارتقاء بجودة الأداء، وزيادة المقدرة التقويمية والقوة والدلالة التفسيرية والقدرة التنبؤية الى تمثل أحد أهم ملاءمة ومنفعة المعلومات للمحتوى لجودة وشفافية الربح .

وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها:

- تعتبر بنود الدخل الشامل الآخر، من أهم العناصر التي تعكس الكثير من المعلومات والدلائل على جودة وشفافية الأرباح ومقدرتها التقويمية وقوتها ودلالتها التفسيرية وقدرتها التنبؤية بالتدفقات النقدية والأرباح المستقبلية.

- جودة وشفافية الربح في قائمة الدخل الشامل، تعكس بدقة الأداء التشغيلي الحالي للشركة، ومؤشر جيد للأداء المستقبلي، ومقياس لتحديد القيمة الاقتصادية للشركة، ويوفر معلومات تتسم بالثقة والمصداقية عن كفاءة وفعالية الأداء الاقتصادي والمالي ومدى منفعتها وملاءمتها وارتباطها بترشيد واتخاذ القرارات، وتتدنى ممارسة إدارة الربحية في قوائمها المالية الموثقة.

- قائمة الدخل الشامل مقياس هام للأداء المحوري للشركة، وهى محور اهتمام المعرفة المحاسبية، وتحتوى على معلومات ملائمة ونافعة للمستخدمين، ويؤدى عدم القياس والإفصاح المحاسبي والعرض لبنود الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل بالقيمة العادلة، إلى انخفاض منفعة القوائم المالية وفعالية الأداء الاقتصادي والمالي، وتدنى المحتوى المعلومات والإعلامي لجودة وشفافية الأرباح المحاسبية .

ويوصى الباحث بالتوصيات التالية:

- ضرورة اهتمام المحاسبون وإدارة الشركات والمستخدمين، بالتطورات المستمرة في المعايير المحاسبية للارتقاء بجودة وشفافية الربح في البيئة الاقتصادية المعاصرة

- ضرورة توفير الخصائص النوعية لجودة المعلومات في المحتوى المعلوماتي والإعلامي للربح، للارتقاء بجودة وفعالية الوظيفة الإعلامية والإخبارية للمحاسبة.

- زيادة الاهتمام والوعي لدى معدي ومراجعي القوائم المالية ومستخدميها بأهمية المحتوى المعلوماتي والإعلامي لبنود الدخل الشامل الآخر بقائمة الدخل الشامل، ومدى أهمية بنوده لحقيق جودة وشفافية الربح.

المراجع باللغة العربية:

- الصايغ، عماد، سعد محمد، (٢٠١٧) " إطار مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الآخر: دراسة ميدانية "مجلة الفكر المحاسبي - كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد الثالث المجلد ٢١، ص ص:٧٩٤-٨٦٣ .

- نجاة، محمد مرعى يونس، (٢٠١٩)، " تأثير الإفصاح عن الدخل الشامل الآخر على إدارة جودة الأرباح "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة – كلية التجارة - جامعة عين شمس . ص ص ١٦٩-٢١٤.

- نجاة، محمد مرعى يونس، (٢٠١٧)، " استخدام الدخل الشامل في التنبؤ بأسعار الأسهم لترشيد قرارات المستثمرين "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة – كلية التجارة - جامعة عين شمس .

- نشوى، شاكر على رجب، ٢٠١٨)، " دراسة واختبار العلاقة بين معلومات عناصر الدخل الشامل الآخر وأسعار أسهم الشركات المقيدة في البورصة المصرية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الاسكندرية، العدد الأول – المجلد ٥٤، ص ص:٤١٥-٤٧٣ .

- هيثم، محمد البسيوني، (٢٠٢٠)، "أثر الإفصاح عن الدخل الشامل في ضوء المعايير المحاسبية المستحدثة على مؤشرات أداء البنوك التجارية المقيدة في البورصة المصرية"، مجلة البحوث المالية - كلية التجارة، جامعة بورسعيد – العدد الثالث، ص ص٣٣٠-٣٧٢ .

- معايير المحاسبة المصرية (٢٠١٩)، وزير الاستثمار والتعاون الدولي قرار رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩، بتعديل بعض احكام معايير المحاسبة المصرية، بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ .

- وزارة الاستثمار (٢٠١٥) قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥، معايير المحاسبة المصرية، اطار اعداد القوائم المالية المعدل، القاهرة، جمهورية مصر العربية، المطابع الاميرية.

- معـايير المحاسـبة المصـرية (٢٠١٩)، وزيـر الاسـتثمار والتعـاون الـدولي قـرار رقـم ٦٩ لسـنة ٢٠١٩، بتعديل بعض احكام معـايير المحاسـبة المصـرية، بقـرار وزيـر الاسـتثمار رقـم ١١٠ لسـنة ٢٠١٥ .

المراجع باللغة الانجليزية:

- B.SETYAWAN& Z.BAROKAH(2019)," Does Comprehensive Income Predict Future Cashflow Better Than Net Income?", THE INDONESIAN JOURNAL OF ACCOUNTING RESEARCH, Vol.22, No. 2, pp 287 – 304.

- Black, R., Humes, H., Owens, E., Bolton, L., & Moses, K. (2019),": A Comprehensive Prostate Cancer Screening Program in Low Income Men", The Journal of Urology, 201,p 636.

- Black, D.,(2016)," Other Comprehensive Income: A Review and Directions for future Research",Accounting and Finance, 56 ,PP:43-45.
- Barth, Y.Konchitchki and w .landsman,(2013),"Cost of Capital and Earning Transparency", Journal of Accounting and Econmice, 55(2),PP:206-224.

- Bradbury, M. E.,(2016), "Discussion of other Comprehensive Income: Areview and Directions for future research",Accounting and finance, 65,PP: 47-58.

- Chen, F., Hope, O.K., Li, O. & Wang, E,(2011)"A. Financial reporting quality and Investment efficiency of private firms in Emerging Markets", The Accounting Review. 36(4).

- De cristofaro T., and B. Falzago,(2014),"What Trend for Comprehensive Income Presentation? Evidence from Italy", International Journal of Accounting and Taxation,3 (2) ,pp: 17-40.

- Du N., K. Stevens and J. McEnroe,(2015)," The Effects of Comprehensive Income on Investors' judgments", Accounting Research Journal, 28 (3),pp:284-299.

- Bataineh , A. and A .Rababah,(2016),"Comprehensive Income and Net Income ,which is Moer powerful in predicting future performance", International journal of Academic research in Accounting finance and Management sciences,6(2),PP:114-120.

- Fei, C. (2015), The Informativenss of Comprehensive Income in Malaysia: A test of CSR and DSR Conventions , European Journal of Accounting Auditing and Finance Research,3(8),PP:1-16.

- Feng and Zheng,(2017), "Other Comprehensive Income and Earnings Management - An Empirical Analysis Based on Modified Jones Model", Advances in Economics, Business and Management Research,vol 37 pp:429-438.

- Financial Accounting Standards Board,FASB,(2013), reporting of amountts reclassified out of accumulated other comprehensive income,Topic220, https://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobkey.

- Jaweher B. and B. Mounira(2013),"Quality of Net income vs. Total Comprehensive Income in the Context of IAS/IFRS Regulation", International Journal of Finance & Accounting Studies. 1 (2),PP: 17-34.

- Jones,and J,(2011)," Smith Comparing the Value Relevance, Predictive Value, and Persistence of Other Comprehensive Income and Special Items",The Accounting Review,86(6),pp:47-74.

- Kanodia C. and H.Sapra,(2016)," Areal Effects perspective to Accounting Measurement and Disclosure: Implications and Insights for future Research", Journal of Accounting Research,54(2),PP:623-676.

- Khaled jamal(2017) the impact of other Comprehensive income (oci) on financial Performance " Journal of Business- Studies Quarterly, , Vol. 8, No. 4, PP. 102-109.

- Khan, S. and M.E. Bradbury,(2016)," The volatility of Comprehensive Income and its Association with Market Risk", Accounting and Finance, 56,PP:727-748.

- Melik ERTUGRUL(2020)," IS OTHER COMPREHENSIVE INCOME A FORM OF REAL INCOME? EVIDENCE FROM THE VALUE RELEVANCE ANALYSIS" International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences, Vol. 10,pp. 151-172.

- Mulford, C.W., B. Poropatich, and J. Tang,(2013), Examining the Components of other Comprehensive Income." Working paper, Georgia tech financial analysis 1ab.

- Nuthawut Sabsombat,(2019),"The Relationship between Other Comprehensive Income and Earnings Management: Evidence from the Stock Exchange of Thailand", Asian Administration & Management Review, Vol. 2,pp:163-175.,

- Sajnog Artur(2020), "Effects of comprehensive income reporting on judgments of non–professional investors" Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu vol. 64, pp 67-77.

- Teoh, Ai Ping, KaihYeang Lee and RajendranMuthuveloo, (2017)," The impact of Enterprise Risk Management, Strategic Agility, and Quality of internal Audit Function on firm performance", International Review of Management and marketing, vol 7, Issue 1, pp.222-229.

- W.Landsman, D.Young and Z.Zhuang,(2014), "Relevance Difference Between net Income Based on IFRS and Domestic Standards for European firms". Journal of Business Finance& Accounting, 41(3),PP:297-327.

- Financial Accounting Standard Board (FASB), (December, 2018), Financial Statement of Financial Standards no 130, Reporting Comprehensive Income .

- IAS, International Accounting Standards, (2020). Update, July. Available at http://www.iasplus.com/en

- IFRS, International Financial Accounting Standards, (2020). Update, July Available at: http://www.IFRS.org

-Yessica, S. 2020, Value Relevance & Predictive Value of Comprehensive Income from Entities Listed in ISE. Journal of Business, Management, and Accounting 2(1): p.p.: 154-164.

- Lucchese, M., F. DiCarlo, and A. Incollingo 2020, Risk Relevance and Volatility of Other Comprehensive Income in the Banking Sector Evidence from European Countries. Corporate Ownership & Control 17(3): p.p.: 187-197.

The effect of Other Comprehensive Income Items Disclosure on Earnings Quality: An Empirical Study

Mohamed Reda Tawfik Abdo and Dr. Tarek Abdelazeem Alrashedy

Abstract:

The objective of this research is to show the impact of the disclosure of other comprehensive income items in the comprehensive income statement in controlling and low the earning profit in the financial statements, through the accounting approach represented in managing the accounting disclosure, and manipulating its contents, especially (the performance list), to hide the reality of economic and financial performance , The financial report for the items of other comprehensive income in the statement of comprehensive income contributes to improving the quality of its information and media content, to increase the evaluative and explanatory ability, predictive ability and future profits, and to achieve the quality of profit , The research found a positive relationship between the effect of disclosure other comprehensive income items in the comprehensive income statement, and achieving quality of profit.