



اطار مقترح للإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح وأثره على جودة التقارير المالية "دراسة تطبيقية"

إعداد

الأستاذ الدكتور /محمد زيدان ابراهيم والي

أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ

كلية التجارة – جامعة المنوفية

الأستاذ الدكتور/ أشرف خليفة أحمد خليفة

أستاذ المحاسبة المتفرغ

كلية التجارة – جامعة المنوفية

الأستاذة/ دعاء فؤاد أحمد مطاوع

باحثه دكتوراه

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

المجلد السادس عشر - العدد الثالث - سبتمبر ٢٠٢٤

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

والي، محمد زيدان ابراهيم؛ خليفة ، أشرف خليفة أحمد؛ مطاوع، دعاء فؤاد أحمد، (٢٠٢٤)،
" اطار مقترح للإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح وأثره على جودة التقارير
المالية: دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة،
جامعة مدينة السادات، ١٦ (٣)، ٢٩٠ – ٣٢٨.

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

ملخص الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في اقتراح إطار لتطوير الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح واختبار أثره علي جودة التقارير المالية، من خلال دراسة تطبيقية علي ٤٠ وحدة مصرية غير هادفة للربح، متمثلة في ٣٠ جمعية أهلية و ١٠ جمعيات تنمية مجتمع وذلك خلال الفترة من ٢٠١٦م وحتى ٢٠٢٠م.

وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة احصائية بين الجمعيات الأهلية و وحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوى الإفصاح المحاسبي بشكل عام، وعدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين الجمعيات الأهلية و وحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوي جودة التقارير المالية، فضلاً عن وجود ارتباط طردي قوي بين مستوى الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، بالإضافة إلى وجود أثر إيجابي لمستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪، كما يوجد تأثير معنوي لكل من معلومات قائمة المركز المالي، معلومات الأنشطة، معلومات قائمة التدفقات النقدية، معلومات عن السياسات المحاسبية، معلومات عن المراجعة على جودة التقارير المالية وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥٪.

الكلمات الافتتاحية: الإفصاح المحاسبي / جودة التقارير المالية / الوحدات غير الهادفة للربح / الإفصاح السردي / معايير IFRS / معايير FASB .

A suggested framework for accounting disclosure in non-profit units and its impact on the quality of financial reporting (An Empirical study)

Abstract :

The primary objective of the study is to propose a framework for developing accounting disclosure in non-profit units and to study its impact on the quality of financial reports. An applied study was conducted on 40 Egyptian non-profit units, represented by 30 civil society associations and 10 community development associations, during the period from 2016 to 2020 .

The results of the study concluded that there are statistically significant differences between civil society associations and community development units with regard to the level of accounting disclosure in general, and the absence of statistically significant differences between civil society associations and community development units with regard to the level of quality of financial reports, In addition to the presence of a positive effect of the level of accounting disclosure on the quality of financial reports at a significance level of less than 5%, there is also a significant effect for each of the financial position statement information, activity list information, cash flow statement information, accounting policy information, and audit information on The quality of financial reports has a significance level of less than 5%

Key Words: Accounting Disclosure/ Quality of financial reporting / Non-Profit Units / Narrative disclosure / IASB standards / FASB standards .

أولاً : المقدمة ومشكلة الدراسة:

إن الانهيارات المالية التي حدثت في الدول المتقدمة للشركات والبنوك ترجع بصفة رئيسة إلى ضعف ثقة المستثمرين في التقارير المالية (يوسف و ابراهيم , ٢٠١٦م , ص١٠٨١) , حيث تعد التقارير المالية بمثابة وسيلة اتصال وتواصل يتم بمقتضاها المنشأة المنتجة لهذه التقارير بعرض وتقديم معلومات مالية وغير مالية للأطراف الخارجية المعنية (ويفر, ٢٠١٦م , ص ٢٧) , واليوم حظيت ضرورة إنتاج تقارير مالية عالية الجودة باهتمام كبير في جميع أنحاء العالم , ويعد توفير معلومات عالية الجودة لإعداد التقارير المالية أمراً مهماً وذلك لأنه يؤثر بشكل ايجابي علي مقدمي رأس المال وأصحاب المصلحة الآخرين في اتخاذ القرارات (Al-Dmour,2018, p1) . كما تتضمن جودة التقارير المالية الإفصاح عن كل معاملات الشركة بالإضافة إلي الإفصاح عن معلومات حول اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية (Ferrero, 2014 , p p 51 – 52) .

ولقد تعرضت التقارير المالية الحالية إلي الكثير من الانتقادات من أبرزها عدم كفاية المعلومات المفصوح عنها إجبارياً في التقارير المالية للشركات لتلبية الاحتياجات المتزايدة لأصحاب المصالح من المعلومات في مختلف الدول (أبو شلوع , ٢٠١٣, ص٤) , بالإضافة إلي عدم احتوائها عن افصاحات ملائمة عن المخاطر بالشركات وحالات عدم التأكد (Kravet and Muslu, 2013) , وتجاهل التعبير عن البعد الاجتماعي والبيئي والاقتصادي الذي تعمل في نطاقه الشركة , وأن أسس إعداد التقارير المالية التقليدية تختلف تماماً عن أسس إعداد التقارير البيئية والاجتماعية والاستدامة , رغم أن الشركات لا تعمل بمعزل عن البيئة (شرف , ٢٠١٥, ص٢).

ولذلك فإن الإفصاح المحاسبي يعد أحد الركائز الأساسية لضمان جودة التقارير المالية , ويتمثل الإفصاح المحاسبي في توفير جميع المعلومات بحيث تعكس صورة كاملة للأحداث والأنشطة المالية للوحدة (Abadi and Janani ,2013, p441) , بما يساعد اصحاب المصالح من اتخاذ القرارات السليمة . ويهدف الإفصاح المحاسبي (عبد المالك, ٢٠١٥, ص٣٦) إلى عرض القوائم المالية للمستثمرين بصورة خالية من التشويش والتضليل , وسرد كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للوحدة بشكل يفيد مستخدميها , ويوفر معلومات لمساعدة المستثمرين لتقييم المخاطر المحتملة , ويقدم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي المعلومات المالية بإجراء المقارنات بين السنوات , ويقدم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية والحالية , كما يساعد المستثمرين في تقييم العائد على استثماراتهم .

كما أن التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي يشهده العالم الآن أدي إلي ظهور وحدات تقدم سلع وخدمات لفئات عديدة من المجتمع بدون مقابل أو بمقابل بسيط , ألا وهي الوحدات غير الهادفة للربح , ويتم إنشاء هذه الوحدات بشكل عام لتقديم الخدمات التي لا تقدمها الحكومة أو التي لا يمكن الوثوق بها من قبل القطاع الخاص الذي يهدف إلى الربح (Pope et al.,2009,p186) , وذلك للفئات الفقيرة والمهمشة والضعيفة التي تحتاج إلى دعم وتعجز الحكومة عن تلبية احتياجاتهم , وذلك من خلال مساهمتها في مكافحة الفقر بإعادة توزيع الدخل بين فئات المجتمع مما يزيد من الرفاهية الاجتماعية , وكفاءتها في تقديم الخدمات بمستوي جيد , واستثمار أوقات الفراغ للمتطوعين وبالأخص الشباب , وتساهم أيضاً في زيادة فرص العمل في اقتصاد الدول التي تشجع وتدعم تلك الوحدات (مصطفى, ٢٠١٨, ص١٢١-١٢٢) , كما تلعب دوراً رئيسياً في مساعدة الحكومة في تقديم الخدمات الاجتماعية في العديد من المجالات الأخرى مثل البيئة , وحماية الحيوان , والتعليم , والفنون , والتعليم في مرحلة الطفولة المبكرة , والرعاية الصحية , والسياسة , والدين , والبحث والانشطة الرياضية (Omar et al , 2016 , p130) .

وعلي الرغم من أهمية الوحدات غير الهادفة للربح وما تقوم به من دور ريادي وفعال ومؤثر في المجتمع وهذا الدور لا يجب إغفاله , إلا أنها تعاني من مشكلات منها عدم توافر المعلومات الكافية واللازمة لقياس وتقويم الأداء المالي والتشغيلي لهذه الوحدات , مما يتطلب ضرورة قيام المحاسبة

بدور فعال لتوفير النظم المحاسبية اللازمة لتقديم المعلومات الملائمة من خلال الإفصاح المحاسبي عن هذه المعلومات التي تساعد في تحسين قياس ورقابة أداء الوحدات غير الهادفة للربح , وحتى يمكن التحقق والتأكد من مدى التزامها بالمهام والأهداف الاجتماعية التي أنشئت من أجل تحقيقها (محمد, ٢٠١٠, ص ٤٨٦) . وعلي الرغم من أن هناك رقابة من الجهات الإدارية المتمثلة في وزارة التضامن والجهاز المركزي للمحاسبات من قبل الحكومة إلا أن ذلك لم يمنع من نمو وانتشار الفساد المالي والإداري في الوحدات غير الهادفة للربح , فلقد أوضح التقرير الصادر عن الجهاز المركزي للمحاسبات المصري حول تقييم أداء الجمعيات والمؤسسات الأهلية إهدار ٣١ مليون جنية من أموال بعض الجمعيات الأهلية في مصر في صورة مشروعات وهمية , حيث تبين أن بعض الجمعيات تعطي صورة غير واقعية عن أنشطتها وتهدر المعدات والأصول ولا تورد أموالاً للبنوك وتتفق مبالغ كبيرة علي مشروعات وهمية (أحمد , ٢٠١٠, ص٧) وذلك في ظل غياب إطار واضح للإفصاح ونظام محاسبي خاص بالوحدات غير الهادفة للربح ملزم التطبيق وعقوبات صارمة عند المخالفة . كما نجد أنه علي الرغم من نص القانون (٧٠) لسنة ٢٠١٧م في المادة (٢٥) ١ بأن :

تلتزم الجمعية بالشفافية والعلانية والإفصاح , وبإعلان مصادر تمويلها , وأسماء أعضائها , وميزانيتها السنوية , وأنشطتها , وتلتزم بنشر ذلك علي الموقع الإلكتروني للوزارة المختصة وداخل مقرات الجمعية وعلي موقعها الرسمي.

إلا أن قليلاً ما تقوم تلك الوحدات بالالتزام بما جاءت به هذه المادة وبعد ذلك قصور في الإفصاح المحاسبي لتلك الوحدات .

وتعتبر من المشكلات الرئيسية أيضاً في الوحدات غير الهادفة للربح هو عدم توحيد أسلوب إعداد وعرض القوائم المالية من حيث الشكل والمضمون والتنظيم وذلك كنتيجة لعدم توافر معايير محاسبية ملزمة لهذه الجمعيات في مجال العرض والإفصاح , وايضاً عدم وحدة المصطلحات المستخدمة للتعبير عن القوائم المالية (الباز, ٢٠١٦, ص٣٤٥) والتي تؤثر علي درجة مصداقية وشفافية القوائم المالية مما يؤثر علي قرارات المانحين أو الممولين لتلك الجمعيات , حيث أظهرت دراسة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA , ٢٠١٢, ص١٤٦) أن بعض المسميات التي وردت في القوائم المالية لا يتسق مع المسميات المتعارف عليها محاسبياً , مثل النص الظاهر في القوائم المالية المنشورة (قائمة الميزانية , حساب الإيرادات والمصروفات , قائمة المقبوضات والمدفوعات , مال الجمعية المدور) يقابلها النص الصحيح وفق العرف المحاسبي (قائمة المركز المالي , قائمة الأنشطة , قائمة التدفقات النقدية , صافي الأصول) علي التوالي .

وبالتالي فإن افتقار الوحدات غير الربحية للإفصاح المالي ونشر المعلومات غير المتماثلة بين أصحاب المصلحة وعدم وجود ضوابط للحوكمة يؤدي إلى تخصيص موارد غير فعالة (مثل عدم انفاق التبرعات على البرامج المحددة) وقضايا الوكالة (مثل التعويض المفرط للموظفين) (DeVries, 2007, p3) , ونظراً لعدم وجود قاعدة أو إطار تنظيمي أو إرشادات تلزم الوحدات غير الهادفة للربح بشكل موحد للإفصاح يؤدي الي عدم اتساق التقارير المالية ولا يمكن مقارنتها وبالتالي صعوبة اتخاذ القرار بشأن المنح (Zainon et al, 2013, P184-185) , كما أن التركيز على الإفصاح المالي يضمن المساءلة المالية ويحسن الشفافية في الوحدات غير الهادفة للربح (Ngwashi, 2019, p46) , ولم يتوقف الأمر عن قصور الإفصاح المالي حيث أن الإفصاح غير المالي يعاني أيضاً من قصور نتيجة ندرة إفصاح تلك الوحدات في تقاريرها المالية عن استخدام الموارد غير المالية المتبرع بها مثل مساهمات المتطوعين في الخدمة (Tooley and Hooks , 2019, p2) , وفيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح والتقرير فلا يوجد معيار محاسبي محدد للوحدات غير الهادفة للربح , كما يؤثر غياب حوافز

١ أنظر : القانون (٧٠) لسنة ٢٠١٧م الخاص بتنظيم الجمعيات وغيرها من المؤسسات الأهلية في مجال العمل الأهلي , ص ١٧ .

المديرين في الوحدات غير الهادفة للربح في اختلاف مستوى الشمولية في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير السنوية للوحدات غير الهادفة للربح (Arshad,et .,al , 2013, pp 209-210).

وبالتالي فإن توحيد أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي والاهتمام بالإفصاح المحاسبي سوف يؤثر على المعلومات المحاسبية الموجهة للمستخدمين نتيجة ارتفاع مضمون التقارير المالية واكتمال محتواها من المعلومات وتعظيم جودتها . مما سبق يمكن توضيح طبيعة مشكلة الدراسة الحالية في التساؤلات الآتية :

- ١- هل هناك اختلاف بين الوحدات غير الهادفة للربح من حيث مستوى الإفصاح ؟
- ٢- هل هناك اختلاف بين الوحدات غير الهادفة للربح من حيث مستوى جودة التقارير المالية ؟
- ٣- ما هي طبيعة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية في الوحدات غير الهادفة للربح ؟
- ٤- ما هو أثر الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية في الوحدات غير الهادفة للربح ؟
- ٥- ما هو أثر بنود الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية في الوحدات غير الهادفة للربح ؟

ثانياً : أهداف الدراسة :

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في اقتراح مؤشر لتطوير الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح وتحديد أثره على جودة التقارير المالية , ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية :

- ١- تحديد الاختلاف بين الجمعيات الأهلية وجمعيات تنمية المجتمع من حيث مستوى الإفصاح المحاسبي.
- ٢- تحديد الاختلاف بين الجمعيات الأهلية وجمعيات تنمية المجتمع من حيث مستوى جودة التقارير المالية.
- ٣- تحديد طبيعة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية في الوحدات غير الهادفة للربح.
- ٤- تحديد أثر الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية في الوحدات غير الهادفة للربح.
- ٥- تحديد أثر بنود الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية في الوحدات غير الهادفة للربح.

ثالثاً : أهمية الدراسة :

تستمد الدراسة أهميتها من مجموعة المساهمات التالية:

- ١- أن جودة التقارير المالية تتطلب دقة الأرقام المحاسبية بالقوائم المالية ودقة وصحة المعلومات المفسرة لتلك الأرقام والايضاحات المتممة للقوائم , كما يتطلب أيضاً توافر تقارير مصاحبة للتقارير المالية (تقارير سرديّة) تتضمن معلومات دقيقة عن المخاطر والاستراتيجيات الحالية والمستقبلية لمواجهة تلك المخاطر , ومعلومات عن مدى تطبيق الوحدة للحوكمة ومسئوليتها البيئية والاجتماعية .
- ٢- يجب على الوحدات غير الهادفة للربح الاهتمام بالتقارير السردية والتقارير المالية على حد سواء , حيث تعد التقارير السردية مكملاً للتقارير المالية وتعالج قصور التقارير المالية في عدم عرض أو توضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية , كما يصف أيضاً كل ما يحيط بالوحدة من عوامل اقتصادية وبيئية واجتماعية والمخاطر التي تتعرض لها الوحدة حالياً أو مستقبلاً , كما يجب أن يكون هناك تناسق وتكامل بين التقارير المالية والتقارير السردية وهو ما يسمى بتقارير الاعمال المتكاملة , وان قيام الوحدات غير الهادفة للربح بعرض تقارير متكاملة ومتاحة لجميع اصحاب المصلحة من

شأنه يعزز وضع ومكانة الوحدة ودليل علي مدي مصداقيتها , مما يبعث ذلك علي شعور الطمأنينة لدي اصحاب المصلحة , وبالتالي يؤثر علي مقدار المنح والاعانات المقدمة للوحدة .

٣- على الرغم من الجهود الدولية لإصدار معيار للإفصاح المحاسبي والجهود البحثية لوضع إطار للإفصاح المحاسبي , فتعد اغلبها جهود لدول ودراسات اجنبية وان الجهود العربية نادره , اما عن مصر فلم يتم إصدار اى معيار محاسبي خاص بالوحدات غير الهادفة للربح , وانه علي الرغم من اهمية الوحدات غير الهادفة للربح في مصر الا ان الجهود البحثية المهمة بتلك الوحدات قليلة , وذلك في حدود علم الباحثة .

٤- إنشاء إطار مقترح للإفصاح المحاسبي للوحدات غير الهادفة للربح في ضوء IFRS تم استخلاص بنوده من معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار والمتفقة مع معايير المحاسبة المالية الدولية IFRS وفي ضوء نتائج وتوصيات الدراسات السابقة المتعلقة بالوحدات غير الهادفة للربح , ويتكون الاطار من ١١٣ بند في عشر مجموعات : معلومات عامة (٢١ بند) , معلومات قائمة المركز المالي (١٠ بنود) , معلومات قائمة الأنشطة (١٠ بنود) , معلومات قائمة التدفقات النقدية (٦ بنود) , معلومات عن السياسات المحاسبية (٩ بنود) , معلومات عن الأصول الملموسة (٥ بنود) , معلومات عن الادوات المالية والمخاطر (١٠ بنود) , معلومات عن الإدارة والمشاركين (١٤ بند) , معلومات عن الممولين (٤ بنود) , ومعلومات عن المراجعة (٤ بنود) .

٥- في حدود علم الباحثة لا توجد دراسة مصرية تناولت إنشاء مؤشر مقترح للإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح المصرية واستخدمت دراسة تطبيقية على عينة من القوائم والتقارير المالية للجمعيات المصرية , لقياس أثر هذا المؤشر على جودة التقارير المالية .

رابعاً : نطاق الدراسة :

يتمثل نطاق الدراسة في الآتي :

١- إجراء دراسة تطبيقية على الوحدات غير الهادفة للربح المصرية والمتمثلة في الجمعيات الاهلية وجمعيات تنمية المجتمع والتي تخضع لإشراف وزارة التضامن الاجتماعي.

٢- الفترة الزمنية التي تغطيها الدراسة من عام ٢٠١٦م وحتى عام ٢٠٢٠م , وهي فترة توافرت فيها اكتمال التقارير المالية وإعدادها في نهاية السنة المالية ٣١ ديسمبر , حيث بعد ذلك صدر قرار من الجهاز المركزي للمحاسبات بإعداد التقارير المالية في العام المالي المنتهي في ٣٠ يونيه مثل الشركات .

٣- تعتمد الدراسة التطبيقية على التقارير السنوية التي تعدها الجمعيات الأهلية وجمعيات تنمية المجتمع عينة الدراسة في محافظة المنوفية.

خامساً : خطة الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيم ما تبقى من الدراسة إلي ستة أقسام رئيسية , حيث تناول القسم السادس طيبة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية واشتقاق الفروض , وخصص القسم السابع لمنهجية الدراسة التطبيقية , بينما القسم الثامن فخصص لتحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض , وتناول القسم التاسع نتائج الدراسة , واخيراً تناول القسم العاشر خلاصة النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية وذلك علي النحو التالي :

سادساً : طبيعة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية واشتقاق الفروض:

تناولت العديد من الدراسات عن الإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح نذكر منها دراسة Gandía (2011) حيث استهدفت بحث مدى أهمية الإفصاح الطوعي على الإنترنت فيما يتعلق بتحسين الشفافية المعلوماتية للوحدات غير الحكومية للتنمية الإسبانية NGODs عن طريق تحليل كيفية استخدامهم لمواقع الإنترنت الخاصة بهم وتأثير مستويات الإفصاح على التبرعات التي يتلقونها , ولقد توصلت نتائج الدراسة إلي انخفاض مستويات الإفصاح بين مواقع تلك الوحدات , حيث أنها لا تستخدم صفحات الانترنت للإفصاح عن المعلومات العامة للوحدة وللأغراض الترويجية

وبالتالي لا يسمح للمستخدمين الاستفادة من صفحاتها الإلكترونية , بالإضافة إلي انخفاض في مستوى إفصاحها عن معلومات الحوكمة والمعلومات المالية.

أما عن دراسة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) (٢٠١٢) فإنها تهدف إلي وضع أسس العرض والإفصاح لعناصر القوائم المالية ذات الغرض العام التي تصدرها الوحدات غير الهادفة للربح , وأظهرت النتائج أن الإفصاح يكاد يكون متشابهاً في القطاعات الثلاثة وتختلف طرق العرض , وعدم وحدة المصطلحات نتيجة لعدم وجود أسس ومعايير محاسبية تتناسب مع نشاط هذه الوحدات, وكذلك العناصر الموجودة في القوائم المالية تظهر بعدة مسميات , وعدم وحدة القوائم المالية المنشورة حيث أن بعض الوحدات لا تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية , وأيضاً عدم اتساق القوائم المالية مع أهدافها (أموال موقوفة , أموال مقيدة لاستخدام محدد) , الايضاحات المرفقة لا تخدم المستخدمين المتوقعين للقوائم المالية (عدم وجود ايضاحات عن موارد الانشطة ومصارفها مميزة حسب النشاط) , اختلاف طريقة عرض البنود في القوائم مما يصعب معها المقارنة بين الوحدات , وبالتالي لم يظهر العرض والإفصاح في القوائم المالية للوحدات غير الهادفة للربح بما يفي ويلبي احتياجات المستخدمين الأساسيين لتلك القوائم وذلك نتيجة لعدم وجود خصوصية لطريقة العرض والإفصاح للأنشطة في تلك الوحدات .

ولقد استهدفت دراسة **Razali, et.,al (2013)** بحث مدى الإفصاح عن مخاطر الوحدات غير الربحية في ماليزيا, ويستند مستوى الإفصاح عن المخاطر الذي تم فحصه إلى ستة مخاطر رئيسية وهي المخاطر التنظيمية , مخاطر التشغيل , مخاطر الامتثال , المخاطر المالية , مخاطر السمعة , ومخاطر غسل الأموال , وتوصلت نتائج الدراسة إلي أن الوحدات غير الهادفة للربح تركز بدرجة أكبر على الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بمعلوماتهم المالية مثل الإيرادات والنقد والتقرير عن إدارة المخاطر المالية , في حين أن هناك تركيزاً أقل في الإفصاح عن المعلومات مثل الرؤية والرسالة وقواعد السلوك والمعلومات المتعلقة بتكوين مجلس الإدارة و عدد الموظفين ومعلومات حول الاجتماع العام السنوي والإذن بجمع التبرعات وتقديم الخدمات , بالإضافة إلي عدم وجود بند الإفصاح عن المخاطر المبلغ عنها في التقرير السنوي وأنه سيزيد من احتمال المخاطر التي قد تضرر الوحدات. ولقد استهدفت دراسة **Roslan, et.,al (2017)** بحث ممارسات الإفصاح الحالية للوحدات غير الربحية في ماليزيا من خلال قياس الإفصاح الطوعي والإلزامي في التقرير السنوي مع التركيز علي كل من المعلومات المالية وغير المالية , من خلال الاعتماد على مؤشر للإفصاح , ويتضمن مؤشر الإفصاح الاجمالي TDI في الفئات التالية : (١) الميزانية العمومية ١٣ عنصراً و(٢) قائمة الأنشطة المالية ١٥ عنصراً و (٣) التقارير غير المالية ١١ عنصراً . ولقد أظهرت نتائج الدراسة أن المعلومات المالية وغير المالية التي أفصحت عنها الوحدات غير الربحية ضعيفة نسبياً , وأن المعلومات غير المالية المفصح عنها مرتفعة نسبياً مقارنة بالمعلومات المالية .

بينما استهدفت دراسة **Ghoorah (2017)** بحث العوامل التي تؤثر على مدى الإفصاحات المحاسبية التي يتم إجراؤها في التقارير السنوية المنشورة للوحدات غير الربحية الاسترالية . وذلك من خلال النظر في ثلاثة قوائم مالية هي قائمة الدخل , وقائمة الوضع المالي , وقائمة التدفقات النقدية وكذلك الملاحظات التي ترافق هذه البيانات , وقسمت الدراسة العوامل إلي عوامل داخلية وهي العوامل الخاصة بالوحدة وهي الخصائص الفردية للوحدة , الاعتماد على الموارد , هيكل المجلس وعوامل خارجية وهي تلك العوامل المرتبطة بالبيئة التي تعمل فيها الوحدة , القطاع الفرعي (المتغيرات المستقلة) ويعد المتغير التابع هو مدى الإفصاحات المحاسبية . وتوصلت نتائج الدراسة أن هناك عاملاً محدداً واحداً هو تركيز الإيرادات يؤثر على مدى الإفصاحات المحاسبية, كما أن لديها الحد الأدنى من الإفصاحات المتعلقة ببرامجها و / أو نفقات جمع الأموال , وهناك مستوى من عدم التناسق في الإفصاحات المحاسبية التي قدمتها هذه الوحدات .

واستهدفت دراسة **Kamaruddin, et.,al (2018)** تقييم مؤشر الإفصاح عن الوقف الذي يغطي كلا من معلومات المنظمة ، المعلومات الاستراتيجية ، معلومات الأداء المالي ، معلومات القوائم المالية ومعلومات الأداء غير المالية من قبل ثلاث مؤسسات للأوقاف المختارة في ماليزيا وسنغافورة وهي **Perbadanan Wakaf Selangor (PWS), Pusat Wakaf MAIWP** و **Sdn Bhd (PWM) and Majlis Ugama Islam Singapura (MUIS)** . وكشفت النتائج أن اتجاه الإفصاح عن الوقف لكل من العناصر المالية وغير المالية في الممارسات جيدة عموماً ، حيث تبين أن من بين جميع عناصر الإفصاح الوقفية الخمسة معلومات القوائم المالية كانت أعلى ممارسات الإفصاح من قبل مؤسسات الأوقاف المختارة عندما سجلت ١٠٠ ٪ ، تليها عن كثب المعلومات الاستراتيجية ٦٨,٩ ٪ ، معلومات الأداء المالي ٦٦,٧ ٪ ، معلومات الشركات ٦١,٧ ٪ ، وأخيراً من خلال معلومات الأداء غير المالي ٣٧,٥ ٪ ، كما سلطت هذه الدراسة الضوء أيضاً على ممارسات الإفصاح عن الأوقاف الجيدة من قبل **MUIS** والتي من المحتمل أن تصبح معياراً من قبل مؤسسة الأوقاف الأخرى في إعداد الإفصاح عن الوقف في المستقبل .

ركزت دراسة **Yu and Shuang (2022)** البحث في العوامل الداخلية والخارجية ذات الصلة التي تؤثر على جودة الإفصاح عن المعلومات في وحدات التوعية العامة والخاصة في الصين لعام ٢٠١٩ ، وتمثلت العوامل الداخلية في اصول الوحدة ، عمر الوحدة ، حجم مجلس الإدارة ، وكفاءة الإدارة اما العوامل الخارجية فتمثلت في درجة الأهمية السياسية والاعتماد على التبرع ، تم الاعتماد على بيانات التقارير المالية لـ ٨٥ وحدة توعيه عامه و ٩١ وحدة توعيه خاصة ، وتوصلت نتائج الدراسة الي أن اصول الوحدة ، عمر الوحدة ، والاعتماد على الجهات المانحة هي العوامل الرئيسية التي تؤثر على جودة الإفصاح عن المعلومات في الوحدات غير الهادفة للربح ، وهي تعمل بشكل مختلف في وحدات التوعية العامة والخاصة .

ولقد اهتمت عدد من الدراسات بجودة التقارير المالية في الوحدات غير الهادفة للربح نذكر منها دراسة **Zainon, et .,al (2013)** حيث استهدفت تحديد الوضع الحالي لممارسات إعداد التقارير من قبل الوحدات غير الهادفة للربح الماليزية ووصف محتويات مجموعة من التقارير السنوية وعرض القوائم المالية لتلك الوحدات . ولقد أظهرت نتائج الدراسة إلى أن معظم الوحدات غير الربحية لا تركز على معلومات الإفصاح كما هو مطلوب من قبل **ROS** ، وأن هذه الوحدات لا تستخدم القوائم المالية بفعالية كوسيلة للاتصال لتمكين المستخدمين في الحصول على المعلومات ، كما لم تقدم أي من تلك الوحدات التي أخذت عينات منها معلومات موحدة بسبب عدم وجود مبادئ توجيهية موحدة ، مما أدى إلى ممارسات محاسبية مختلفة من قبل هذه الوحدات ، وأن الاختلافات في عرض القوائم المالية أدت إلى صعوبات في مقارنة أداء الوحدات عينة الدراسة . وبالتالي يؤدي عدم وجود إطار تنظيمي ومبادئ توجيهية مناسبة بشأن الإفصاح عن المعلومات إلى الإفصاح غير المتسق في التقارير السنوية للوحدات التي لا تستهدف الربح ، ومن الصعب أيضاً على أصحاب المصلحة قراءة المعلومات المطلوبة والعثور عليها في التقارير السنوية .

بينما استهدفت دراسة **Paeleman and Torck (2015)** استكشاف ما إذا كان يمكن استخدام تاريخ حفظ القوائم المالية كمؤشر للضعف المالي في الوحدات غير الهادفة للربح **NPOs** ، حيث تعتبر الدراسة بعدد من الالتزام بالوقت المناسب هما مدة الإبلاغ والتأخر . توصلت نتائج الدراسة إلى أن ترتبط فائدة القوائم المالية عكسيا بتاريخ الإفصاح ، وعلى الرغم من أن الموعد النهائي لتقديم التقارير المالية شهراً واحداً إلا أن يصل تأخير التقارير إلى سبع أشهر مما يعد انتهاك للقوانين ويشير إلى ضعف تلك التقارير ، وأن الاعتماد على التبرعات والمنح لا يوفر حافزاً لتلك الوحدات للإبلاغ عن خدماتها المالية بسرعة أكبر وفي الوقت المناسب ، وأن شركات المراجعة الكبيرة لديها قدرة أكبر في ممارسة الضغط على هذه الوحدات لإيداع حساباتها المالية بسرعة أكبر من شركات المراجعة الصغيرة ، كما أن هناك توافق نتائج مدة الإبلاغ وتأخر الإبلاغ وذلك لأن الوحدات التي تحتاج إلى

مزيد من الوقت لتقديم طلباتها المالية تنطوي على مخاطرة أكبر لانتهاك الموعد النهائي , كما أن العقوبات الحالية ليست صارمة للضغط على هذه الوحدات من أجل تقديم قوائمها المالية في الموعد المحدد .

كما قامت دراسة **Lokman et al (2023)** بتحليل مستوى الحوكمة والمساءلة وممارسات اعداد التقارير بين ٤٥ وحدة غير هادفة للربح في ماليزيا من خلال فحص المعلومات الموجودة على الموقع الإلكتروني والتقارير السنوي للوحدة . وجدت النتائج أن مستوى الحوكمة والمساءلة وممارسات اعداد التقارير في الوحدات غير الهادفة للربح الماليزية منخفض نسبياً بشكل عام ، مما يشير إلى أن الوحدات تمارس الحد الأدنى من متطلبات اعداد التقارير , ويتجلى ذلك من خلال امتناعها عن تقديم معلومات مفصلة عن أنشطتها أو هيكل إدارتها على المواقع الإلكترونية أو التقارير السنوية , يوضح التحليل أن معظم الوحدات ليس لديها موقع ويب مخصص، وإذا كان هناك موقع، فإن المعلومات المقدمة محدودة للغاية , مما يجعل من الصعب على أصحاب المصلحة تقييم ومراقبة أداء تلك الوحدات بسبب انعدام الشفافية في أنشطتها , مما يؤدي الى عدم تناسق المعلومات مما سيعيق قدرة المتبرع على اتخاذ قرار مستنير بالتبرع , مما يؤثر على حقوق المستفيدين.

في ضوء الدراسات السابقة ذات الصلة يمكن صياغة فروض الدراسة الحالية علي النحو التالي

- ١- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الأهلية وجمعيات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوى الإفصاح المحاسبي .
- ٢- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الأهلية وجمعيات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوى جودة التقارير المالية .
- ٣- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مستوي الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية.
- ٤- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية.
- ٥- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبنود الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية .

سابعاً : منهجية الدراسة التطبيقية :

تتمثل منهجية الدراسة التطبيقية في العناصر التالية :

١- مجال الدراسة والنطاق الزمني لها

اقتصرت الدراسة علي الوحدات غير الهادفة للربح المتمثلة في الدراسة في الجمعيات الأهلية وجمعيات تنمية المجتمع العاملة في مصر والخاضعة لإشراف وزارة التضامن الاجتماعي خلال الفترة من عام ٢٠١٦م الى عام ٢٠٢٠م , وقد تم اختيار هذه الفترة وفقاً للبيانات المتاحة .

٢- متغيرات الدراسة وطرق قياسها

المتغير التابع

جودة التقارير المالية (Y)

يتمثل المتغير التابع في جودة التقارير المالية , ولقد عرض الفكر المحاسبي العديد من المقاييس لقياس جودة التقارير المالية منها الاستحقاقات الاختيارية . تعتبر جودة التقارير المالية أداء ملائمة لاكتشاف إدارة الربح , وبالتالي يمكن تحديد الشركات التي تقوم بهذه الممارسات والرقابة عليها (صالح , ٢٠١٠ , ص ١٤) , وبالرغم من قلة الدراسات المحاسبية المتعلقة بإدارة الأرباح في الوحدات غير الهادفة للربح , فلقد أكدت العديد من الدراسات (Omer and Yetman , 2003) , (Verbruggen , 2011) , (Beisland and Mersland , 2014) , (Huang and Liu , 2005) , (Leone and Van Horn , 2005) , (Tan , 2011) , (2011) قيام الوحدات غير الهادفة للربح بإدارة الأرباح , وذلك من خلال التلاعب بالنفقات من أجل تحسين نسبة كفاءتها أو تجنب الضرائب - التلاعب في الدخل الخاضع للضريبة - أو تجنب الخسائر الصغيرة , ولقد استخدمت عدة دراسات محاسبية (Verbruggen and Nguyen and Soobaroyen , 2019) , (Jegers , 2013) ,

[Christiaens, 2012) Jones مقياس 1991 لقياس مدى قيام إدارة تلك الوحدات بإدارة الأرباح . وفي هذه الدراسة سيتم قياس جودة التقارير المالية باستخدام جودة الاستحقاقات الاختيارية الذي يعتبر أحد المقاييس الأكثر استخداماً في الدراسات السابقة لاكتشاف ممارسات إدارة الربح , كما أنه يعد الأكثر دقة وقدرة لاكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من النماذج الاخرى لقياس جودة الاستحقاقات الاختيارية , وسوف تستند الدراسة في قياس جودة الاستحقاقات الاختيارية على نموذج Jones المعدل من قبل (Dechow et ., al , 1995) لكثرة استخدامه في الدراسات المحاسبية [(الحنوي , ٢٠١٩ (حسين , ٢٠١٩) , (شهيد والعيسى , ٢٠١٨)] , وذلك لكونه أكثر دقة وقدرة من نماذج القياس الأخرى في قياس جودة الاستحقاقات الاختيارية واكتشاف إدارة الربح , ويتم قياس نموذج جونز المعدل modified jones model من قبل (Dechow et ., al , 1995) باتتبع الخطوات التالية (السيد , ٢٠١٧ , ص ص ١٢٥-١٢٦) :

١ - تقدير إجمالي الاستحقاقات من خلال الفرق بين صافي الدخل والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية , وتوضحه المعادلة التالية :

$$TAC_{it} = NI_{it} - CFO_{it}$$

حيث إن :

TAC_{it} : إجمالي الاستحقاقات للوحدة (i) في الفترة (t)

NI_{it} : صافي الدخل من العمليات التشغيلية للوحدة (i) في الفترة (t)

CFO_{it} : التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للوحدة (i) في الفترة (t)

٢ - تقدير الميل (B1, B2, B3) في نموذج الانحدار الآتي :

$$A_{it-1} + \div A_{it-1} + B_{i2} ((\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) \div A_{it-1}) = [\alpha_{it} + B_{i1} (1 \div TAC_{it} + \sum_{it}] \div B_{i3} (PPE_{it})$$

حيث إن :

A_{it-1} : إجمالي الأصول للوحدة (i) في بداية الفترة (t)

ΔREV_{it} : التغير في إيرادات الوحدة (i) من الفترة (t-1) إلى الفترة (t)

ΔREC_{it} : التغير في الحسابات المدينة للوحدة (i) من الفترة (t-1) إلى الفترة (t)

PPE_{it} : إجمالي الممتلكات , المعدات , والتجهيزات للوحدة (i) في بداية الفترة (t)

٣- تقدير الاستحقاقات غير الاختيارية باستخدام (B1, B2, B3) المتوقعة في الخطوة رقم ٢ من خلال المعادلة الآتية :

$$A_{it-1} + \div A_{it-1} + B_{i2} ((\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) \div A_{it-1}) = [\alpha_{it} + B_{i1} (1 \div NEDAC_{it} + \sum_{it}] \div B_{i3} (PPE_{it})$$

حيث إن :

NEDAC_{it} : الاستحقاقات غير الاختيارية للوحدة (i) في الفترة (t)

٤- تحديد الاستحقاقات الاختيارية من خلال الفرق بين إجمالي الاستحقاقات والاستحقاقات غير الاختيارية كما في المعادلة الآتية :

$$EDAC_{it} = TAC_{it} - NEDAC_{it}$$

حيث إن :

EDAC_{it} : الاستحقاقات الاختيارية للوحدة (i) في الفترة (t)

٥ - ويتم حساب القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية لوحدة العينة خلال فترة الدراسة ومتوسط هذه القيمة , فإذا كانت القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية السنوية أقل من متوسطها فهذا يدل على عدم قيام الوحدة بممارسات إدارة الأرباح خلال تلك السنة مما يدل على ارتفاع مستوى جودة الاستحقاقات الاختيارية ويعبر عنها بمتغير وهمي (١) وبالتالي ارتفاع جودة التقارير المالية , أما إذا كانت القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية السنوية أكبر من متوسطها فهذا يدل على قيام الوحدة

بممارسات إدارة الأرباح خلال تلك السنة مما يؤدي إلي انخفاض جودة الاستحقاقات الاختيارية والتعبير عنها بمتغير وهمي (٠) ويدل ذلك علي تدني جودة التقارير المالية .

المتغير المستقل

الإفصاح المحاسبي (x)

يتمثل المتغير المستقل في الإفصاح المحاسبي , ولقد اعتمد البحث في اقتراح هذا الإطار علي معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار والمنقحة مع معايير المحاسبة المالية الدولية IFRS , حيث تُعد اهم مصادر تحديد بنود الإفصاح المحاسبي لاحتواء كل معيار على قسم خاص بالإفصاح يتضمن البنود الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية , ونتائج وتوصيات الدراسات السابقة المتعلقة بالوحدات غير الهادفة للربح , ثم تم سرد عناصر الإطار على شكل بنود تمثل مؤشر للإفصاح المحاسبي يتوافق مع طبيعة وخصائص الوحدات غير الهادفة للربح المختلفة .

جدول (١) بنود مؤشر الإفصاح المحاسبي المقترح

م	البيان
	المجموعة الأولى : معلومات عامة X1 (٢١) بند
١	الاسم القانوني
٢	نبذه تاريخية
٣	الغرض من الانشاء
٤	الشكل القانوني / الموطن / بلد التأسيس / العنوان
٥	سنة التأسيس / تاريخ التسجيل / رقم التسجيل
٦	معلومات الاتصال (الهاتف / الفاكس / البريد الالكتروني / صفحة الويب / الوسائط الاجتماعية)
٧	الرؤية والرسالة
٨	الأهداف الاستراتيجية
٩	الهيكل التنظيمي
١٠	الفترة التي تغطيها القوائم المالية
١١	أسس إعداد القوائم المالية
١٢	عملة عرض القوائم المالية
١٣	عملة التعامل , وسبب استخدام عملة عرض مختلفة عن عملة التعامل .
١٤	وصف طبيعة النشاط
١٥	الأحداث الهامة خلال فترة القوائم المالية , ومدى تأثرها , وكيفية مواجهتها .
١٦	الأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية .
١٧	الإصدارات الجديدة والتعديلات التي تمت على معايير المحاسبة المصرية , تاريخ التطبيق , والتأثير المحتمل علي القوائم المالية .
١٨	اسم وعنوان جمعية أو جمعية مرتبطة أو منتسبة أو اى هيئة أخرى من الأشخاص سواء كانت متحدة أو غير متحدة داخل مصر .
١٩	اسم وعنوان جمعية او جمعية مرتبطة أو منتسبة أو اى هيئة أخرى من الاشخاص سواء كانت متحدة أو غير متحدة خارج مصر .
٢٠	الإعانات العينية السنوية (وصفها / الجهة المقدمة / المستفيدين منها)
٢١	الدعوي والمنازعات القضائية والتحكيمية الهامة

المجموعة الثانية : معلومات قائمة المركز المالي X2 (١٠) بنداً	
٢٢	الأصول المتداولة منفصلة عن الأصول غير المتداولة
٢٣	الالتزامات المتداولة منفصلة عن الالتزامات غير المتداولة
٢٤	النقدية وما في حكمها (النقدية والارصدة لدى البنوك)
٢٥	المخزون
٢٦	الاستثمارات (المالية بغرض المتاجرة , المالية بغرض الاحتفاظ , المالية متاحة للبيع , العقارية)
٢٧	حسابات المدينين [(الأرصدة لدى البنوك سواء كانت حسابات جارية أو ودائع)(قروض وسلفيات للعملاء والبنوك)]
٢٨	حسابات الدائنين (الارصدة المستحقة لدى البنوك – حسابات جارية وودائع وقروض الاجل قصيرة)
٢٩	المخصصات (مثل مخصص الاهلاك)
٣٠	الاحتياطات
٣١	مقارنة بنود قائمة المركز المالي في نهاية السنة المالية بالفترة السابقة
المجموعة الثالثة : معلومات قائمة الانشطة X3 (١٠) بنود	
٣٢	الدخل الناتج من العملية الانتاجية .
٣٣	الدخل من أنشطة جمع التبرعات .
٣٤	الدخل من المنح (الحكومية , الخاصة).
٣٥	الدخل من الأنشطة الاستثمارية .
٣٦	إيرادات أخرى .
٣٧	تكلفة التشغيل .
٣٨	تكلفة أنشطة جمع الأموال .
٣٩	مصاريف إدارية .
٤٠	مصاريف أخرى .
٤١	مقارنة بنود قائمة الأنشطة في نهاية السنة المالية بالفترة السابقة
المجموعة الرابعة : معلومات قائمة التدفقات النقدية X4 (٦) بنود	
٤٢	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية .
٤٣	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية .
٤٤	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية .
٤٥	التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد .
٤٦	صافي الأصول (غير مقيدة / مقيدة مؤقتاً / مقيدة بشكل دائم) .
٤٧	مقارنة بنود قائمة التدفقات النقدية في نهاية السنة المالية بالفترة السابقة
المجموعة الخامسة : معلومات عن السياسات المحاسبية X5 (١٩) بنداً	
٤٨	أسس القياس المتبعة في اعداد القوائم المالية .
٤٩	التأكيد علي التوافق مع معايير المحاسبة المصرية .

٥٠	طريقة تقييم الاستثمارات (المالية بغرض المتاجرة , المالية بغرض الاحتفاظ , المالية متاحة للبيع)
٥١	السياسات المحاسبية المتبعة عند قياس قيمة المخزون بما في ذلك الطريقة المستخدمة لحساب التكلفة .
٥٢	المعاملات مع الاطراف ذات العلاقة من حيث (طبيعة العلاقة , حجم المعاملات , الارصدة المستحقة)
٥٣	السياسات المحاسبية المتبعة للاعتراف بالإيراد , وذلك لكل نوع من انواع الايراد .
٥٤	توزيع الايراد المعترف به خلال الفترة علي العناصر الاساسية المكونة له بما يتضمن الايراد الناتج عن بيع السلع , او تأدية الخدمات , الاستثمارات , العوائد .
٥٥	السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة تكلفة الاقتراض
٥٦	السياسة المحاسبية التي توضح أسس تحميل القروض والسلفيات غير القابلة للتحويل , وعند إعدامها توضيح أسس الإعدام .
٥٧	السياسة المحاسبية الخاصة بالمشروعات تحت التنفيذ
٥٨	السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة الاستثمارات العقارية
٥٩	التغيرات في السياسات المحاسبية الهامة , وكيفية تسويتها بالقوائم المالية
٦٠	السياسة المحاسبية الخاصة بالمنح / التبرعات
٦١	السياسة المحاسبية المتبعة للاعتراف بالمخصص
٦٢	طريقة تحديد مبلغ المخصص المعترف به , وكيفية تسويته في القوائم المالية
٦٣	السياسة المحاسبية المتبعة لتكوين الاحتياطات بأنواعها , وتحديد تلك الأنواع
٦٤	مراجعة التقديرات والافتراضات بصفة دورية
٦٥	الاعتراف بالتغيير في التقديرات المحاسبية في الفترة التي يتم التقدير فيها اذا كان التغيير يؤثر علي هذه الفترة فقط , أو في فترة التغيير والفترات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر علي كليهما .
٦٦	الأخطاء المحاسبية وتصحيحها
المجموعة السادسة : معلومات عن الاصول الملموسة X6 (١٥) بند	
٦٧	أسس القياس المتبعة في تحديد اجمالي القيمة الدفترية للأصول الثابتة
٦٨	إجمالي القيمة الدفترية ومجمع الاهلاك مضافا اليه مجمع الخسارة عن اضمحلال قيمة الأصل الثابت في بداية ونهاية الفترة .
٦٩	الأعمار الانتاجية المقدره / معدلات الاهلاك المستخدمة للأصول الثابتة
٧٠	طرق الإهلاك المستخدمة للأصول الثابتة
٧١	مقدار الإهلاك المحمل للفترة في حالة الاعتراف به في قائمة الدخل .
٧٢	رصيد مجمع الاهلاك في نهاية الفترة .
٧٣	كشف تسوية للأصول الثابتة : يوضح القيمة الدفترية للأصل الثابت في بداية ونهاية الفترة يتضمن [(الإضافات , الاستبعادات , الزيادات والتخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم , الخسارة الناشئة عن اضمحلال القيمة (المدرجة بقائمة الدخل) , الإهلاك , صافي فروق العملة الناتجة من ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية)]
٧٤	قيمة النفقات علي الأصول الثابتة خلال فترة تكوينها .

٧٥	إجمالي القيمة الدفترية للأصول الثابتة التي تم إهلاكها بالكامل ولا زالت تستخدم .
٧٦	صافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة المتوقفة عن الاستخدام والمحتفظ بها لحين التصرف بها .
٧٧	قيمة الخسائر الناتجة عن استبعاد أو تكهين الأصول الثابتة علي أساس الفرق بين صافي عائد الاستبعاد (ان وجد) والقيمة الدفترية لتلك الأصول , ويتم ادراجها بقائمة الدخل خلال الفترة .
٧٨	تحديد القيمة الاستردادية (للأصل او الوحدة المولدة للنقد) علي اساس صافي القيمة البيعية (يتم تحديد الأساس المستخدم) أو القيمة الاستخدامية (أسعار الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والسابق للقيمة الاستخدامية) أو الافتراضات المستخدمة لتحديد القيمة الاستردادية (للأصل او الوحدة المولدة للنقد) أثناء الفترة .
٧٩	طرق تقييم الانخفاض في قيمة الأصول
٨٠	إجمالي القيمة الدفترية للمخزون مبوبة بما يتناسب وطبيعة نشاط الوحدة .
٨١	أساس قياس قيمة المخزون بالتكلفة (تحديد الطريقة المتبعة) أو صافي القيمة البيعية (علي أساس سعر البيع المتوقع في الظروف العادية مخصوماً منه التكاليف التقديرية اللازمة للإتمام وأي تكاليف أخرى لإتمام البيع) ايهما اقل .
المجموعة السابعة : معلومات عن الأدوات المالية والمخاطر X7 (١٠) بند	
٨٢	طبيعة الأدوات المالية (يشمل أهم الأحكام والشروط والتي قد تؤثر علي مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية بالنسبة لكل من الأصول المالية والالتزامات المالية) .
٨٣	أسس تحديد حالات الاعتراف / الاستبعاد من الدفاتر للأصول المالية / الالتزامات المالية .
٨٤	معايير الاعتراف واسس القياس لكل من الأصول المالية والالتزامات المالية.
٨٥	أسس القياس المطبقة عند الاعتراف الأولي ولاحقاً للأصول المالية والالتزامات المالية .
٨٦	أسس الاعتراف والقياس للدخل والمصروفات الناشئة عن الأصول المالية والالتزامات المالية .
٨٧	القيمة العادلة بحيث تسمح بالمقارنة مع القيمة الدفترية المقابلة في الميزانية لكل من الأصول المالية والالتزامات المالية.
٨٨	طرق تحديد القيمة العادلة والافتراضات الجوهرية المطبقة لكل مجموعة من مجموعات الأصول المالية والالتزامات المالية.
٨٩	أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية متضمن (تحديد أنواع المخاطر الحالية والمتوقعة , وتحديد المعاملات التي تتأثر بكل نوع من المخاطر, سياسة التغطية لكل نوع من هذه المعاملات)
٩٠	وصف الأدوات المالية المحددة كأدوات تغطية وقيمها العادلة في تاريخ الميزانية .
٩١	خسائر غير قابلة للقياس .
المجموعة الثامنة : معلومات عن الإدارة والمشاركين X8 (١٤) بند	
٩٢	رئيس مجلس الإدارة (الاسم, الجنسية, التعليم , المؤهلات , الخبرة السابقة , كيفية اختياره)
٩٣	أعضاء مجلس الإدارة (الاسم , الجنسية , التعليم , المؤهلات , الخبرة السابقة , كيفية اختيارهم)

٩٤	بيانات الموظفين (الاسم , الجنسية , التعليم , المؤهلات , الخبرة السابقة , العدد الموظفين , المرتبات , عدد المتعاقدين)
٩٥	معلومات حول الإطار القانوني ونوع عقود العمل للموظفين .
٩٦	المشاركين / المطوعين في العمل بالوحدة (الاسم , الجنسية).
٩٧	مدى مشاركة المطوعين في وضع الخطط الاستراتيجية
٩٨	إحصائيات عن المستفيدين .
٩٩	الاستراتيجية الرئيسية للإدارة لتحقيق الأهداف
١٠٠	الثبات او عدم الثبات بالاستراتيجية
١٠١	خطط الاستثمار المقرر تنفيذها في السنوات القادمة , تفاصيل تلك الخطط .
١٠٢	المشاركة في الاحداث الاقليمية .
١٠٣	المشاركة في الاحداث الدولية .
١٠٤	التغيرات في مجلس الادارة وأخر تشكيل للمجلس .
١٠٥	مدفوعات الادارة العليا (مرتبات ومزايا , مكافآت , بدلات حضور مجلس الادارة)
المجموعة التاسعة : معلومات عن الممولين X9 (٤) بند	
١٠٦	أسماء الممولين المحليين , ومقدار التبرع .
١٠٧	أسماء الجهات المانحة للتبرعات المحلية , ومقدار التبرع .
١٠٨	أسماء الممولين الأجانب , ومقدار التبرع والغرض منه .
١٠٩	أسماء الجهات الدولية المانحة للتبرعات , مقدار التبرع والغرض منه .
المجموعة العاشرة : معلومات عن المراجعة X10 (٤) بند	
١١٠	بيانات المراجع الداخلي (الاسم , الرقم القومي , الجنسية , رقم القيد , الخبرة السابقة)
١١١	تقرير المراجع مرفق بالقوائم .
١١٢	قيام المراجع مقابل خدمات أخرى
١١٣	بيانات مراجع الحسابات الخارجي (الاسم , المهام , تاريخ التعيين)

(المصدر : من إعداد الباحثة)

بالنسبة للمجموعة السابعة والمجموعة التاسعة المتمثلة في معلومات عن الأدوات المالية والمخاطر (X7) ومعلومات عن الممولين (X9) تم استبعادها من التحليل الإحصائي لعدم إفصاح كل من الجمعيات الأهلية و وحدات تنمية المجتمع عينة البحث وخلال فترة البحث عن اى من هذه المعلومات , والذي يعتبر أحد جوانب القصور في الإفصاح المحاسبي للوحدات عينة البحث . وقد أشارت دراسة (Razali, et.,al ,2013,p454) وجود نقص في الإفصاح عن المخاطر الوارد في التقرير السنوي والذي سيزيد من احتمالية المخاطر التي قد تضر بتلك الوحدات , وإن كانت المعلومات عن الأدوات المالية والمخاطر هي هامة لكونها مؤشر عن مدى استمرارية الوحدة رغم تعرضها للمخاطر المالية وغيرها , إلا أن الإفصاح عن الممولين يعد تهديد امن قومي إذا ما تلقت احدي هذه الوحدات لتبرعات من جهات خارج الدولة وكان التمويل مستهدف لزعة امن واستقرار الدولة , ولم تفصح الوحدة في تقريرها السنوي عن مصادر التمويل والجهات المتبرعة .

• المتغيرات الحاكمة

المتغيرات الحاكمة هي متغيرات مستقلة غير مرتبطة بأهداف الدراسة ولا تدخل في نطاق الدراسة محل البحث وفي نفس الوقت يكون لها تأثير علي المتغير التابع التي تنطوي عليه الدراسة , وتم إضافتها لضبط العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل , وقد تناولت الدراسة المتغيرات

الحاكمة التالية : حجم الوحدة (Z1) , الفائض النقدي (Z2) , الرافعة المالية للوحدة (Z3) , عمر الوحدة (Z4).

جدول (٢) متغيرات الدراسة وطرق قياسها

المتغيرات	الرمز	طريقة القياس
أولاً : المتغير المستقل : الإفصاح المحاسبي		
الإفصاح المحاسبي	X	تحليل المحتوي : ويتم بإعطاء بند المؤشر واحد إذا تم الإفصاح عنه وصفر إذا لم يتم الإفصاح عنه [(Haniffa & Cooke) (Razali, et.,al, 2013,p454);(2005,pp404-405),
ثانياً : المتغير التابع : جودة التقارير المالية		
جودة التقارير المالية	Y	نموذج الاستحقاقات الاختيارية - نموذج جونز المعدل modified jones model من قبل (Dechow et ., al , 1995)
ثالثاً : المتغيرات الحاكمة		
حجم الوحدة	Z1	يستخدم للتحكم في أثر حجم الشركة ويقاس باللوغاريتم الطبيعي للقيمة الدفترية لإجمالي الأصول في نهاية العام (Klai,2011,p161).
الفائض النقدي	Z2	الفائض النقدي في الوحدات غير الهادفة للربح هو ما تبقى من إجمالي الدخل بعد خصم إجمالي المصروفات (Barned, 2009,P4)
الرفع المالي (المديونية)	Z3	يستخدم للتحكم في الجوانب التمويلية للشركة ويتم قياسه بنسبة القيمة الدفترية للالتزامات طويلة الأجل إلي إجمالي الأصول (p465) (Dang,et .,al,2018).
عمر الوحدة	Z4	عدد السنوات منذ إنشاء الوحدة حتي سنة الدراسة (Ghoorah 2017,P213).

(المصدر : من إعداد الباحثة)

٣- مصادر جمع البيانات

اعتمدت الباحثة على البيانات والتقارير السنوية المتاحة للوحدات عينة الدراسة لتقييم أثر تطوير الإفصاح المحاسبي في ضوء IFRS على جودة التقارير المالية بالوحدات محل الدراسة.

٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة

لاختبار مدى صحة فروض الدراسة، تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- اختبار كولموجوروف سميرنوف One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test : لتحديد مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وما يترتب عليه من اختيار الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة.
- ٢- التحليل الوصفي للبيانات Descriptive Analysis : باستخدام المتوسطات الحسابية كأحد مقاييس النزعة المركزية ، والانحرافات المعيارية كأحد مقاييس التشتت ، الحد الأدنى، الحد الأعلى بالوحدات محل الدراسة لفحص مدى تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي وتحديد الأساليب الإحصائية المعلمية أو اللامعلمية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة بغرض تحديد مدى أهمية الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية.

٣- اختبار مان ويتنى Mann-Whitney test : لتحديد الفروق بين متغيرات الدراسة الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية منهم طبقاً لكل من الجمعيات الاهلية وجمعيات تنمية المجتمع.
٤- اختبار التداخل الخطى Multicollinearity : لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطى وتحديد مدى قدرة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على جودة التقارير المالية ، وقد اعتمدت الدراسة على استخدام مقياس Collinearity Diagnostics : من خلال تحديد قيمة تضخم التباين وقيمة التباين المسموح به.

٥- اختبار الارتباط الذاتي Autocorrelation : لفحص مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج وتحديد مدى وجود أثر حقيقي للإفصاح المحاسبي علي جودة التقارير المالية ، وقد اعتمدت دراسة (Drukker, 2003,P169) على استخدام قيمة Wooldridge's test .

٦- تحليل ارتباط سبيرمان Spearman Correlation : لتحديد اتجاه وقوة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية بالوحدات محل الدراسة.

٧- تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression Analysis : ويعتبر أسلوب تحليل الانحدار المتعدد من أساليب التحليل الإحصائي التي تستخدم في حالة تعدد المتغيرات المستقلة ، وذلك بغرض الكشف عن نوع وقوة العلاقة ودرجة التأثير بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة ، بالإضافة إلى تقدير نموذج يساعد في التنبؤ بقيم المتغير التابع من خلال قيم المتغيرات المستقلة.

ثامنا : تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض

ولاختبار فروض الدراسة سنتبع الاساليب الاحصائية السابق عرضها وهي :

(أ) اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

اعتمدت الدراسة على اختبار كولموجروف سميرنوف (-One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test & Shapiro-Wilk) لتحديد مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وما يترتب عليه من اختيار الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل بيانات الدراسة ، ويمكن توضيح نتائج اختبار كولموجروف سميرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test & Shapiro-Wilk) من خلال الجدول رقم (٣).

جدول رقم (٣) نتائج اختبار (Kolmogorov-Smirnov و Shapiro-Wilk) للتوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

Shapiro-Wilk		Kolmogorov-Smirnov ^a			المتغير	الرمز
Sig.	Df	Statistic	Sig.	df		
0.000	200	0.222	0.000	200	0.399	Y
0.004	200	0.978	0.001	200	0.085	X
0.000	200	0.554	0.000	200	0.332	X ₁
0.000	200	0.924	0.000	200	0.19	X ₂
0.000	200	0.944	0.000	200	0.131	X ₃
0.000	200	0.737	0.000	200	0.323	X ₄
0.000	200	0.805	0.000	200	0.232	X ₅
0.000	200	0.893	0.000	200	0.201	X ₆

Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov ^a			المتغير	الرمز
Sig.	Df	Statistic	Sig.	df	Statistic		
0.000	200	0.557	0.000	200	0.463	معلومات عن الإدارة والمشاركين	X ₈
0.000	200	0.19	0.000	200	0.538	معلومات عن المراجعة	X ₁₀
0.000	200	0.96	0.000	200	0.107	حجم الوحدة	Z ₁
0.000	200	0.183	0.000	200	0.386	الفائض النقدي	Z ₂
0.000	200	0.396	0.000	200	0.408	الرفع المالي	Z ₃
0.000	200	0.905	0.000	200	0.182	عمر الوحدة	Z ₄

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

ويتضح من نتائج الجدول رقم (٣) أن مستوى المعنوية P-Value لجميع متغيرات الدراسة بقيمة أقل من (0.05) ، ويشير ذلك إلى عدم تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي، ولذلك سوف يتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية عند اختبار صحة فروض الدراسة.

(ب) الخصائص الإحصائية الوصفية لمتغيرات الدراسة:

يهدف التحليل الوصفي إلى تفسير البيانات بطريقة واضحة ومفصلة. في هذه الحالة ، يتم استخدام التحليل الوصفي لتحليل متغيرات الدراسة ، والتي تمثل مختلف جوانب الجمعيات الأهلية وجمعيات تنمية المجتمع المشاركة في الدراسة . يتضمن هذا التحليل الحسابات الإحصائية لكل متغير ، مثل المتوسط والانحراف المعياري والحد الأدنى والحد الأقصى ، والذي يوفر فكرة عامة عن توزيع البيانات في كل متغير ، ويمكن توضيح التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة من خلال الجدول رقم (٤) التالي:

جدول رقم (٤) الخصائص الإحصائية الوصفية لمتغيرات الدراسة المتعلقة بالمتغيرات المستقلة والتابعة والحاكمة

الحد الأدنى	الحد الأقصى	الانحراف المعياري	المتوسط	القطاع	المتغير	الرمز	الحد الأدنى	الحد الأقصى	المتوسط	القطاع	المتغير	الرمز	
0.357	0	0.084	0.14	الجمعيات الأهلية	الأصول المملوكة	X ₆	3.497	0	0.317	0.08	الجمعيات الأهلية	جودة التقارير المالية	Y
0.286	0	0.087	0.171	تنمية مجتمع			0.268	0	0.064	0.046	تنمية مجتمع		
0.357	0	0.085	0.148	الإجمالي			3.497	0	0.276	0.071	الإجمالي		
0.143	0	0.032	0.017	الجمعيات الأهلية	معلومات عن الإدارة والمشركين	X ₈	0.24	0.069	0.033	0.165	الجمعيات الأهلية	الإفصاح المحاسبي	X
0.071	0	0.034	0.023	تنمية مجتمع			0.249	0.099	0.047	0.185	تنمية مجتمع		
0.143	0	0.032	0.019	الإجمالي			0.249	0.069	0.038	0.17	الإجمالي		
0.3	0	0.053	0.239	الجمعيات الأهلية	معلومات عن المراجعة	X ₁₀	0.619	0.143	0.081	0.233	الجمعيات الأهلية	معلومات عامة	X ₁₁
0.25	0.25	0	0.25	تنمية مجتمع			0.19	0.143	0.093	0.189	تنمية مجتمع		
0.3	0	0.046	0.241	الإجمالي			0.619	0.143	0.073	0.222	الإجمالي		
6.853	2.176	0.939	5.04	الجمعيات الأهلية	حجم الوحدة	Z ₁	0.7	0.1	0.109	0.439	الجمعيات الأهلية	معلومات قائمة	X ₂
6.216	3.696	0.665	5.305	تنمية مجتمع			0.8	0.1	0.182	0.528	تنمية مجتمع		

إطار مقترح للإفصاح المحاسبي في الوحدات غير الهادفة للربح وأثره.....
والى، محمد زيدان ابراهيم؛ خليفة ، أشرف خليفة أحمد؛ مطاوع، دعاء فؤاد أحمد

الحد الأقصى	الحد الأدنى	الانحراف المعياري	المتوسط	القطاع	الرمز	الحد الأقصى	الحد الأدنى	المتوسط	القطاع	الرمز	
6.853	2.176	0.884	5.106	الاجمالي		0.8	0.1	0.136	0.462	الاجمالي	
4757	-	440836.	8128	الجمعيات الأهلية	الفائض النقدي	Z ₂	0.8	0	0.212	0.415	الجمعيات الأهلية
511.9	2009	43	5.059	تنمية مجتمع			0.9	0	0.253	0.606	تنمية مجتمع
9787	-	26700.3	8966.	الاجمالي			0.9	0	0.237	0.463	الاجمالي
8.1	3433	46	503	الاجمالي							
4757	-	382974.	6320	الجمعيات الأهلية	الرفع المالي	Z ₃	0.333	0	0.106	0.114	الجمعيات الأهلية
511.9	2009	56	5.42	تنمية مجتمع			0.167	0	0.067	0.033	تنمية مجتمع
1	0.742	0.035	0.991	الاجمالي			0.333	0	0.104	0.094	الاجمالي
1	0.656	0.108	0.935	الاجمالي							
40	2	9.52	18.03	الجمعيات الأهلية	عمر الوحدة	Z ₄	0.1	0	0.037	0.043	الجمعيات الأهلية
54	3	16.413	38.3	تنمية مجتمع			0.1	0	0.034	0.047	تنمية مجتمع
54	2	14.546	23.1	الاجمالي			0.1	0	0.037	0.044	الاجمالي

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

وكما يتضح من جدول رقم (٤) نتائج التحليل الإحصائي وهي :

- أن متوسط المتغير جودة التقارير المالية هو ٠,٠٧١، وانحراف معياري ٠,٢٧٦، وبحد أدنى صفر وبحد أقصى ٣,٤٩٧، وهذا يشير لوجود تباين كبير في جودة التقارير المالية بين الوحدات بشكل عام. وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط لجودة التقارير المالية في القطاع الأول (الجمعيات الأهلية) حيث بلغ ٠,٠٨، وانحراف معياري ٠,٣١٧.
- وأن متوسط الإفصاح المحاسبي هو ٠,١٧، وانحراف معياري ٠,٠٣٨، وبحد أدنى ٠,٠٦٩، وبحد أقصى ٠,٢٤٩، وهو ما يشير الي تدني الإفصاح المحاسبي في الوحدات بشكل عام وهو ما يتوافق مع دراسة (Zainon, et.,al, 2014)، وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط للإفصاح المحاسبي في القطاع الثاني (جمعيات تنمية المجتمع) حيث بلغ (٠,١٨٥).
- تظهر الانحرافات المعيارية الكبيرة أن هناك اختلافات كبيرة في ممارسات الإفصاح بين وحدات عينة الدراسة. تتوافق هذه النتيجة أيضاً مع الأدبيات التي ذكرت أن ممارسات الإفصاح عن الوحدات غير الربحية تختلف اختلافاً كبيراً (Miller, 1997; Nasir, et.,al, 2009; Connolly and Hyndman, 2001; Christensen and Mohr, 2003).
- أن متوسط المعلومات العامة هو ٠,٢٢٢، وانحراف معياري ٠,٠٧٣، وبحد أدنى ٠,١٤٣، وبحد أقصى ٠,٦١٩، وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط للمعلومات العامة في القطاع الأول (الجمعيات الأهلية) حيث بلغ (٠,٢٣٣).

- كما أن متوسط معلومات المركز المالي هو ٠,٤٦٢ وبانحراف معياري ٠,١٣٦ وبحد أدنى ٠,١ وبتوسط أقصى ٠,٨. وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط لمعلومات المركز المالي في القطاع الثاني (جمعيات تنمية المجتمع) حيث بلغ (٠,٥٢٨).
- وأن متوسط معلومات قائمة الانشطة هو ٠,٤٦٣ وبانحراف معياري ٠,٢٣٧ وبحد أدنى صفر وبتوسط أقصى ٠,٩. وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط لمعلومات قائمة الانشطة في القطاع الثاني (جمعيات تنمية المجتمع) حيث بلغ (٠,٦٠٦).
- وأن متوسط معلومات قائمة التدفقات النقدية هو ٠,٠٩٤ وبانحراف معياري ٠,١٠٤ وبحد أدنى صفر وبتوسط أقصى ٠,٣٣٣. وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط لمعلومات قائمة التدفقات النقدية في القطاع الاول (الجمعيات الاهلية) حيث بلغ (٠,١١٤).
- وأن متوسط المعلومات عن السياسات المحاسبية هو ٠,٠٤٤ وبانحراف معياري ٠,٠٣٧ وبحد أدنى صفر وبتوسط أقصى ٠,١. وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط لمعلومات السياسات المحاسبية في القطاع الثاني (جمعيات تنمية المجتمع) حيث بلغ (٠,٠٤٧).
- وأن متوسط معلومات الاصول الملموسة هو ٠,١٤٨ وبانحراف معياري ٠,٠٨٥ وبحد أدنى صفر وبتوسط أقصى ٠,٣٥٧. وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط لمعلومات الاصول الملموسة في القطاع الثاني (جمعيات تنمية المجتمع) حيث بلغ (٠,١٧١).
- وأن متوسط المعلومات عن الادارة والمشاركين هو ٠,٠١٩ وبانحراف معياري ٠,٠٣٢ وبحد أدنى صفر وبتوسط أقصى ٠,١٤٣. وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط لمعلومات الادارة والمشاركين في القطاع الثاني (جمعيات تنمية المجتمع) حيث بلغ (٠,٠٢٣).
- وأن متوسط المعلومات عن المراجعة هو ٠,٢٤١ وبانحراف معياري ٠,٠٤٦ وبحد أدنى صفر وبتوسط أقصى ٠,٣. وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط لمعلومات المراجعة في القطاع الثاني (جمعيات تنمية المجتمع) حيث بلغ (٠,٢٥).
- ومتوسط حجم الوحدة للقطاعين (الجمعيات الاهلية ووحدات تنمية المجتمع) هو ٥,١٠٦ وبمستوى حد أدنى وحد أعلى (٢,١٧٦, ٦,٨٥٣) على الترتيب، وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى متوسط حجم الوحدة في القطاع الثاني (جمعيات تنمية المجتمع) والذي بلغ (٥,٣٠٥) ، وأقل متوسط حجم الوحدة في القطاع الاول (الجمعيات الاهلية) والذي بلغ (٥,٠٤) وبمستوى بحد أدنى وحد أعلى (١٦,٩٧٧, ٢٥,٢٩) على الترتيب.
- أما عن الفائض النقدي فقد بلغ متوسطة ٦٣٢٠٥,٤٢ وبانحراف معياري ٣٨٢٩٧٤,٥٦ والحد الأدنى يساوي -٢٠٠٩٤٩,٢ والحد الأعلى يساوي ٤٧٥٧٥١١,٩. وعلى المستوى التفصيلي نجد أن أعلى متوسط فائض نقدي لدي القطاع الاول (الجمعيات الاهلية) حيث بلغ ٨١٢٨٥,٠٥٩ وبانحراف معياري ٤٤٠٨٣٦,٤٣ والحد الأدنى يساوي -٢٠٠٩٤٩,٢ والحد الأعلى يساوي ٤٧٥٧٥١١,٩.
- كما يتضح ارتفاع متوسط الرافعة المالية للوحدات محل الدراسة على المستوى الإجمالي للقطاعين حيث بلغ ٠,٩٧٧ وانحراف معياري ٠,٠٦٦ والحد الأدنى يساوي ٠,٦٥٦ والحد الأعلى يساوي ١,٠. وعلى المستوى التفصيلي نلاحظ أعلى ارتفاع لمتوسط الرافعة المالية في القطاع الاول (الجمعيات الاهلية) والذي بلغ (٠,٩٩١) ، وأقل متوسط الرافعة المالية في القطاع الثاني (جمعيات تنمية المجتمع) والذي بلغ (٠,٩٣٥).

- وبالنسبة لمتوسط عمر الوحدة فقد بلغ ٢٣,١ بانحراف معياري ١٤,٥٤٦ وبتحدي أدني ٢ وحد أعلى ٥٤, وعلى المستوي التفصيلي نجد أن أعلى متوسط لعمر الوحدة في القطاع الثاني (وحدات تنمية المجتمع) حيث بلغ ٣٨,٣ وبتحدي معياري ١٦,٤١٣ وبتحدي أدني ٣ وحد أعلى ٥٤.

بالنسبة للنتائج التي تم الحصول عليها ، يمكن استنتاج أن متوسط جودة التقارير المالية والإفصاح عن المعلومات العامة ومعلومات التدفقات النقدية والفائض النقدي والرفع المالي اعلي في الجمعيات الأهلية عن وحدات تنمية المجتمع . أما فيما يتعلق بمتوسط الإفصاح المحاسبي ومعلومات المركز المالي ومعلومات قائمة الأنشطة والسياسات المحاسبية والأصول الملموسة ومعلومات الإدارة والمشاركين والمراجعة وكذلك حجم الوحدة وعمرها فهو الأعلى في وحدات تنمية المجتمع عن الجمعيات الأهلية , وهو ما يتوافق مع دراسة (Razali, et.,al, 2013,p452) إلى أنه من المتوقع أن تفصح الوحدات الأكبر بشكل أكثر شمولاً في تقارير سنوية.

وبشكل عام , يمكن استخدام هذه المعلومات للتعرف على الاختلافات بين القطاعين والتركيز على نقاط القوة والضعف في كل منها لتطوير وتحسين الأداء المالي والمحاسبي للجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع على حد سواء .

تاسعاً: اختبار فروض الدراسة وتحليل النتائج

١/٩ - نتائج اختبار الفرض الأول:

يهدف الفرض الأول القائل بأنه: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوي الإفصاح المحاسبي " إلى التحقق مما إذا كان هناك اختلاف بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوي الإفصاح المحاسبي.

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار Mann-Whitney لاختبار الفروق بين كل من الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع حول مستوي الإفصاح المحاسبي ، حيث تم استخدام هذا الاختبار للتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط الرتب في الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع بالنسبة لمستوي الإفصاح المحاسبي. يتم تقدير قيمة الاختبار (بالإحصاء المستخدم) ومستوى المعنوية، والذي يشير إلى مدى تأكيد وجود الفروق بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع. جدول رقم (٥) اختبار Mann-Whitney لاختبار الفروق بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع حول مستوي الإفصاح المحاسبي

الرمز	المتغير	متوسط الرتب		اختبار Mann-Whitney	
		الجمعيات الأهلية	وحدات تنمية المجتمع	الإحصاء المستخدم	مستوى المعنوية
X	الإفصاح المحاسبي	91.21	128.38	2356	0.000
X ₁	معلومات عامة	111.6	67.34	2092	0.000
X ₂	معلومات قائمة المركز المالي	89.89	132.33	2158.5	0.000
X ₃	معلومات قائمة الأنشطة	88.24	137.29	1910.5	0.000
X ₄	معلومات قائمة التدفقات النقدية	110.8	69.6	2205	0.000
X ₅	معلومات عن السياسات المحاسبية	99	104.99	3525.5	0.495
X ₆	معلومات عن الأصول الملموسة	95.57	115.3	3010	0.03

الرمز	المتغير	متوسط الرتب		اختبار Mann-Whitney	
		الجمعيات الاهلية	وحدات تنمية المجتمع	الإحصاء المستخدم	مستوى المعنوية
X ₈	معلومات عن الإدارة والمشاركين	98.39	106.84	3433	0.237
X ₁₀	معلومات عن المراجعة	99.5	103.5	3600	0.212

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

يتضح من الجدول رقم (٥) ، أنه تم الاستدلال على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بالمعلومات عن السياسات المحاسبية , معلومات عن الإدارة والمشاركين , ومعلومات عن المراجعة وذلك بمستوى معنوية (٥,٤٩٥ و ٥,٢٣٧ و ٥,٢١٢) على الترتيب، وهو أكبر من مستوى المعنوية ٥٪. على الجانب الآخر يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي , والمعلومات العامة , معلومات قائمة المركز المالي , معلومات قائمة الأنشطة , معلومات قائمة التدفقات النقدية , وذلك بمستوى معنوية أقل من مستوى المعنوية ٥٪.

ومما سبق يتم رفض الفرض الأول القائل بأنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوي الإفصاح المحاسبي "، ونقبل الفرض البديل القائل بأنه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوى الإفصاح المحاسبي " .

٢/٩- نتائج اختبار الفرض الثاني :

يهدف الفرض الثاني القائل بأنه: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوى جودة التقارير المالية " إلى التحقق مما إذا كان هناك اختلاف بين الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوى جودة التقارير المالية. ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار Mann-Whitney لاختبار الفروق بين كل من الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع حول مستوى جودة التقارير المالية ، حيث تم استخدام هذا الاختبار للتحقق من وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط الرتب في الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع بالنسبة لمستوى جودة التقارير المالية . يتم تقدير قيمة الاختبار (بالإحصاء المستخدم) ومستوى المعنوية، والذي يشير إلى مدى تأكيد وجود الفروق بين الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع.

جدول رقم (٦) اختبار Mann-Whitney لاختبار الفروق بين الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع حول مستوى جودة التقارير المالية

الرمز	المتغير	متوسط الرتب		اختبار Mann-Whitney	
		الجمعيات الاهلية	وحدات تنمية المجتمع	الإحصاء المستخدم	مستوى المعنوية
Y	جودة التقارير المالية	97.25	110.26	3262	0.169

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

يتضح من الجدول رقم (٦) ، أنه تم الاستدلال على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الاهلية و وحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق جودة التقارير المالية , وذلك بمستوى معنوية ٥,١٦٩ ، وهو أكبر من مستوى المعنوية ٥٪ .

ومما سبق يتم قبول الفرض الثاني القائل بأنه : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع الدراسة فيما يتعلق بمستوى جودة التقارير المالية " .

٣/٩- نتائج اختبار الفرض الثالث :

لاختبار مدى صحة الفرض الثالث القائل بأنه " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية " ، تم استخدام تحليل ارتباط سبيرمان لمتغيرات الدراسة في الوحدات محل الدراسة ، وتمثلت نتائج تحليل ارتباط سبيرمان في الجدول (٧).

جدول (٧) تحليل ارتباط سبيرمان لمتغيرات الدراسة

الرمز	المتغير	Y	X	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₁₀	X ₈	X ₆	X ₅	X ₄	X ₃	X ₂	X ₁	X	Y
	جودة التقارير المالية	1.000																	
	الإفصاح المحاسبي	.190**	1.000																
	معلومات عامة	0.079	0.040	1.000															
	معلومات قائمة المركز المالي	.277**	.461**	0.000	1.000														
	معلومات قائمة الأنشطة	.757**	0.056	0.119	0.164*	1.000													
	معلومات قائمة التدفقات النقدية	0.126	.231**	0.018	.182**	.139*	1.000												
	معلومات عن السياسات المحاسبية	.190**	.409**	.233*	.348**	.615**	.193**	1.000											
	معلومات عن الأصول الملموسة	.251**	.346**	-.028	.375**	0.020	0.059	0.006	1.000										

المرمز	المتغير	Y	X	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X8	X10	Z1	Z2	Z3	Z4
		0.00	0.00	0.697	0.00	0.78	0.40	0.55							
	معلومات عن الإدارة والمشركين	0.03	0.473	-0.012	0.10	0.283	0.13	0.225	0.189	1.00					
		0.67	0.00	0.868	0.14	0.00	0.05	0.00	0.00						
	معلومات عن المراجعة	0.259	0.290	0.007	0.13	0.144	0.12	0.04	0.144	0.08	1.00				
		0.00	0.00	0.923	0.06	0.04	0.06	0.55	0.04	0.20					
	حجم الوحدة	0.01	0.637	0.073	0.239	0.503	0.150	0.290	0.330	0.372	1.00				
		0.81	0.00	0.306	0.00	0.00	0.03	0.00	0.00	0.00					
	الفائض النقدي	0.282	0.231	-0.012	0.05	0.246	0.13	0.255	0.09	0.172					
		0.00	0.00	0.870	0.45	0.00	0.05	0.00	0.16	0.01					
	الرفع المالي	0.06	0.279	0.233	0.577	0.12	0.03	0.142	0.154	0.323					
		0.33	0.00	0.001	0.00	0.07	0.65	0.04	0.03	0.00					
	عمر الوحدة	0.02	0.292	0.419	0.471	0.278	0.03	0.04	0.05	0.12					
		0.75	0.00	0.000	0.00	0.00	0.59	0.48	0.40	0.07					

$p < 0.1$ *** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$, *

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

ويتضح من جدول تحليل ارتباط سبيرمان ما يلي :

وجود علاقة ارتباط طردي قوي بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية وحجم الوحدة والفائض النقدي وعمر الوحدة , حيث بلغ معامل الارتباط (0.190, **, 0.637, **, 0.231, **, 0.292, **) علي التوالي عند مستوى معنوية أقل من 5% , ووجود علاقة ارتباط عكسي قوي بين الإفصاح المحاسبي والرفع المالي , حيث بلغ معامل الارتباط (-0.279, **, 0.419, **) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%.

ووجود علاقة ارتباط قوي بين الإفصاح المحاسبي ومعلومات المركز المالي ومعلومات قائمة التدفقات النقدية ومعلومات السياسات المحاسبية ومعلومات عن الأصول الملموسة ومعلومات عن الإدارة والمشاركين ومعلومات عن المراجعة , حيث بلغ معامل الارتباط (0.461, **, 0.231, **, 0.409, **, 0.346, **, 0.473, **, 0.290, **) علي التوالي , عند مستوى معنوية أقل من 5% . كما أيضاً توجد علاقة ارتباط طردي قوي بين جودة التقارير المالية ومعلومات قائمة الأنشطة ومعلومات الأصول الملموسة ومعلومات المراجعة والفائض النقدي , حيث بلغ معامل الارتباط (0.757, **, 0.251, **, 0.259, **, 0.282, **) علي التوالي , وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5% . ووجود علاقة ارتباط عكسي قوي بين جودة التقارير المالية وكل من معلومات قائمة المركز

المالي ومعلومات السياسات المحاسبية , حيث بلغ معامل الارتباط (-, ٢٧٧, **, -١٩٠, **, *) علي التوالي , وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪. وكذلك يوضح الجدول العلاقة بين المتغيرات الحاكمة بعضها البعض مثل حجم الوحدة , الفائض النقدي حيث بلغ معامل الارتباط (٢٩٤, **, *) عند مستوى معنوية أقل من ٥٪. وكذلك علاقة ارتباط عكسي بين حجم الوحدة والرفع المالي , حيث بلغ معامل الارتباط (-١٥١, *) , وذلك عند مستوى معنوية أقل من ١٪. كما توجد علاقة ارتباط عكسي بين الرفع المالي وعمر الوحدة , حيث بلغ معامل الارتباط (-٣١٠, **, *) , وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٥٪. ومما سبق يتم رفض الفرض الثاني القائل بأنه " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية بالوحدات محل الدراسة " , ويتم قبول الفرض البديل بأنه " توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية بالوحدات محل الدراسة "

٤/٩ - نتائج اختبار الفرض الرابع :

لاختبار مدى صحة الفرض الرابع القائل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية " , فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد لتحديد تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية بالوحدات محل الدراسة , وصياغة نموذج الانحدار الذي يمكن من تحديد تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية .

لاختبار الفرض الرابع للبحث تم إجراء تحليل متعدد Multivariate Analysis وذلك بالاعتماد على تحليل الانحدار لاختبار فروض البحث من خلال برنامج (15) Stata لتحليل البيانات الزمنية المنقطعة Panel Data , حيث يجمع هذا البرنامج بين أسلوب البيانات القطاعية Cross Sectional Data (٤٠ وحدة) وأسلوب بيانات السلاسل الزمنية Time Series Data (٥ سنوات من عام ٢٠١٦م الي عام ٢٠٢٠م) , ويتم ذلك كالآتي :

أولاً : تطبيق ثلاثة نماذج بيانات طولية وهي :

- ١- نموذج الانحدار التجميعي Pooled Regression Model .
- ٢- نموذج التأثيرات الثابت Fixed Effect Model .
- ٣- نموذج التأثيرات العشوائية Random Effect Model لتقدير المعلمات.

ثانياً: اختيار النموذج الأفضل لتمثيل البيانات من النماذج الثلاثة

١ - يستخدم اختبار Wald' test للتمييز بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة، حيث إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار P-Value أكبر من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ كان نموذج التجميعي هو الأفضل لتمثيل البيانات، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار p-value أقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ دل ذلك على أن نموذج التأثيرات الثابتة هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات.

٢- ويستخدم اختبار Breusch & Pagan Lagrange Multiplier للتمييز بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية ، حيث إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار P-Value أكبر من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ كان نموذج التجميعي هو الأفضل لتمثيل البيانات، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار P-Value أقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ دل ذلك على أن نموذج التأثيرات العشوائية هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات.

٣ - وأخيراً يستخدم اختبار Hausman' test للتمييز بين نموذج التأثيرات الثابتة ونموذج التأثيرات العشوائية، حيث إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار P-Value أكبر من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ كان نموذج التأثيرات العشوائية هو الأفضل لتمثيل البيانات، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار P-Value أقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha=0.05$ دل ذلك على أن نموذج التأثيرات الثابتة هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات.

وفيما يلي يتم عرض نتائج النماذج الثلاثة (النموذج التجميعي، نموذج التأثيرات الثابتة ، ونموذج التأثيرات العشوائية) لمتغيرات الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (٨) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية (النموذج التجميعي)

المحاور	الترميز	B	Std. Error	T	P-value	VIF	Tol
الإفصاح المحاسبي	X	3.1235091	0.62794944	4.97	0.000	1.796	0.557
حجم الوحدة	Z ₁	-0.1382245	0.02597311	-5.32	0.000	1.697	0.589
الفائض النقدي	Z ₂	0.00000025	0.00000005	5.06	0.000	1.289	0.776
الرفع المالي	Z ₃	0.00811242	0.30121483	-0.03	0.979	1.259	0.794
عمر الوحدة	Z ₄	0.00244986	0.00135973	-1.8	0.073	1.119	0.894
(Constant)					0.29567558		
معامل الارتباط المتعدد R					0.459379767		
معامل التحديد R ²					0.21102977		
قيمة F					10.37802808		
P-value					0.000		

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

الجدول رقم (٩) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية (نموذج التأثيرات الثابتة)

المحاور	الترميز	B	Std. Error	T	.P-value	VIF	Tol
الإفصاح المحاسبي	X	7.2129326	1.177573	6.13	0.000	1.796	0.557
حجم الوحدة	Z ₁	-0.57766299	0.05658008	-10.21	0.000	1.697	0.589
الفائض النقدي	Z ₂	0.00000024	0.00000004	5.49	0.000	1.289	0.776
الرفع المالي	Z ₃	3.1894322	0.57859787	5.51	0.000	1.259	0.794
عمر الوحدة	Z ₄	0.00735405	0.0093089	-0.79	0.431	1.119	0.894
(Constant)							
معامل الارتباط المتعدد R							
معامل التحديد R²							
قيمة F							
.P-value							

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)
الجدول رقم (١٠) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية (نموذج التأثيرات العشوائية)

المحاور	الترميز	B	Std. Error	T	.P-value	VIF	Tol
الإفصاح المحاسبي	X	5.4379956	0.80335891	6.77	0.000	1.796	0.557
حجم الوحدة	Z ₁	-0.2470418	0.03299815	-7.49	0.000	1.697	0.589
الفائض النقدي	Z ₂	0.00000024	0.00000005	5.28	0.00000013	1.289	0.776
الرفع المالي	Z ₃	0.52340721	0.40094972	1.31	0.19175036	1.259	0.794
عمر الوحدة	Z ₄	0.00298815	0.00204703	-1.46	0.14435863	1.119	0.894
(Constant)							
معامل الارتباط المتعدد R							
معامل التحديد R²							
قيمة F							
.P-value							

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

جدول (١١) اختبارات النموذج الأفضل لاختبار مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي علي جودة التقارير المالية

Hausman Test		Lagrange Multiplier Test		Wald Test	
2χ	p-value	Breusch & pagan	p-value	Test statistic	p-value
18.29	0.000	50.28	0.000	39.92	0.000

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

وفقا لاختبار **Wald Test** المقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل حيث أن ($P . Value < 0.05$) , ووفقا لاختبار **Lagane Multiplier** للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية يكون نموذج التأثيرات العشوائية هو الأمثل حيث أن ($P . Value < 0.05$). ونظرا لأنه تبين من الاختبارات السابقة أن كل من نمودجي التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية أفضل من النموذج التجميعي تم تطبيق اختبار **Hausman Test** للمقارنة بين النموذجين، ووفقاً لذلك فإن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للاعتماد عليه في تمثيل البيانات حيث كانت ($P . Value < 0.05$).

وفي ضوء ما سبق فإن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للاعتماد عليه في تمثيل بيانات الفرض الرابع للدراسة، ويظهر النموذج تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي علي جودة التقارير المالية بالوحدات محل الدراسة ، ووفقاً لذلك يتضح ما يلي :

يوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية (نموذج التأثيرات الثابتة) معنوية النموذج المستخدم ككل في اختبار أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر على كفاءة العمليات ، حيث بلغت قيمة (F - test (39.67) بمستوى معنوية (0,000) وهى أقل من ٥ % ، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (Y) والنتائج لها دلالة مما يساعدنا في اتخاذ القرار، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغير المستقل والتابع بلغ (0.749)، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد (R^2) بلغت (56.14%)، وهذا يعنى أن المتغير المستقل (الإفصاح المحاسبي) تفسر ما مقداره ٥٦,١٤% من المتغير التابع (جودة التقارير المالية).

يتم إجراء اختبار التداخل الخطى **Multicollinearity** لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطى في النموذج حيث تؤدي هذه المشكلة إلى ضعف قدرة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على المتغير التابع، ويتم إجراء هذا الاختبار باستخدام مقياس **Collinearity Diagnostics** حيث يتم تحديد قيمة تضخم التباين (**Variance Inflation Factor - VIF**) وقيمة التباين المسموح به (**Tolerance**)، فإذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من (١٠)، وقيمة التباين المسموح به أكبر من (٠,٠١) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطى في نموذج الدراسة (O'Brien, 2007) ، ويمكن توضيح مدى وجود مشكلة التداخل الخطى في نموذج الدراسة. وبذلك ان عامل تضخم التباين (**VIF**) لكل متغير أقل من (١٠) وقيمة التباين المسموح به (**Tolerance**) أكبر من (٠,١) لكل متغير ، مما يعني أنه لا توجد علاقة خطية متعددة بين المتغيرات التوضيحية بحيث يمكن للباحثة الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

نتائج النموذج أيضاً عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء من خلال أن مستوى المعنوية (٠,٠٦١٢) لاختبار الارتباط الذاتي من الدرجة الأولى ($Wooldridge's test = ٣,٤٥٧$) للبيانات أكثر من ٥% .

وتوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي (X) وحجم الوحدة (Z₁) والفائض النقدي (Z₂) والرفع المالي (Z₃) معنوياً على جودة التقارير المالية وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥٪ ، إلا أنه لا يوجد تأثير معنوي لعمر الوحدة (Z₄) على جودة التقارير المالية حيث أن مستوى المعنوية أكبر من ٥٪ ، وتكون معادلة انحدار X على Y كما يلي:

$$Y = -1.1646285 + 7.2129326X - 0.57766299 Z_1 + 0.00000024 Z_2 + 3.1894322 Z_3 - 0.00735405 Z_4$$

ومما سبق فإننا نرفض الفرض القائل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية "، حيث اتضح أن هناك تأثير للإفصاح المحاسبي وحجم الوحدة والفائض النقدي والرفع المالي والتي تؤثر معنوياً على جودة التقارير المالية وذلك بمستوى معنوية أقل من ٥٪ ، وبالتالي قبول الفرض البديل القائل بأن: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية "

٥/٩- نتائج اختبار الفرض الخامس:

لاختبار مدى صحة الفرض الخامس القائل بأنه: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبنود الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية "، فقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الانحدار الخطي المتعدد لتحديد تأثير بنود الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية بالوحدات محل الدراسة ، وصياغة نموذج الانحدار الذي يمكن من تحديد تأثير بنود الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية .
لاختبار الفرض الخامس للبحث تم إجراء تحليل متعدد Multivariate Analysis وذلك بالاعتماد على تحليل الانحدار لاختبار فروض البحث وذلك بنفس خطوات وإجراءات الفرض الرابع ، ويتم ذلك كالآتي :

الجدول رقم (١٢) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية (النموذج التجميعي)

المحاور	الترميز	B	Std. Error	T	P-value	VIF	Tol
معلومات عامة	X ₁	0.26013811	0.28658905	0.91	0.365	1.338	0.747
معلومات قائمة المركز المالي	X ₂	0.57566758	0.21287585	-2.7	0.007	2.584	0.387
معلومات قائمة الأنشطة	X ₃	0.32734264	0.12244492	2.67	0.008	2.609	0.383
معلومات قائمة التدفقات النقدية	X ₄	0.64728748	0.19883221	3.26	0.001	1.315	0.76
معلومات عن السياسات المحاسبية	X ₅	-1.3309334	0.80568138	-1.65	0.100	2.679	0.373
معلومات عن الأصول الملموسة	X ₆	0.40568807	0.2734427	1.48	0.140	1.681	0.595
معلومات عن الإدارة والمشاركين	X ₈	0.79384477	0.65060125	1.22	0.224	1.357	0.737

Tol	VIF	P-value	T	Std. Error	B	الترميز	المحاور
0.905	1.105	0.016	2.43	0.40895331	0.99441314	X ₁₀	معلومات عن المراجعة
0.503	1.989	0.001	-3.42	0.02869718	-0.09824382	Z ₁	حجم الوحدة
0.826	1.211	0.000	5.01	5.00E-08	2.60E-07	Z ₂	الفائض النقدي
0.657	1.522	0.104	-1.63	0.33406652	-0.54565868	Z ₃	الرفع المالي
0.574	1.743	0.721	0.36	0.00163314	0.00058457	Z ₄	عمر الوحدة
0.84493103							(Constant)
0.45593267							معامل الارتباط المتعدد R
0.2078746							معامل التحديد R ²
4.0894777							قيمة F
0.000							.P-value

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)
الجدول رقم (١٣) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية (نموذج التأثيرات الثابتة)

Tol	VIF	P-value	T	Std. Error	B	الترميز	المحاور
0.747	1.338	0.185	1.33	0.90793314	1.2096609	X ₁	معلومات عامة
0.387	2.584	0.441	-0.77	0.44039325	-0.34021565	X ₂	معلومات قائمة المركز المالي
0.383	2.609	0.027	2.23	0.30163936	0.67383254	X ₃	معلومات قائمة الأنشطة
0.76	1.315	0.429	0.79	0.68807322	0.5453229	X ₄	معلومات قائمة التدفقات النقدية
0.373	2.679	0.359	-0.92	1.3096543	-1.2062986	X ₅	معلومات عن السياسات المحاسبية
0.595	1.681	0.167	-1.39	0.45340032	-0.62901537	X ₆	معلومات عن الأصول الملموسة
0.737	1.357	0.467	0.73	0.95840642	0.69878006	X ₈	معلومات عن الإدارة والمشاركين
0.905	1.105	0.178	1.35	0.44906336	0.60835733	X ₁₀	معلومات عن المراجعة
0.503	1.989	0.000	-8.73	0.06750389	-0.58945091	Z ₁	حجم الوحدة
0.826	1.211	0.000	5.52	5.00E-08	2.60E-07	Z ₂	الفائض النقدي
0.657	1.522	0.000	4.34	0.71792326	3.1151465	Z ₃	الرفع المالي

Tol	VIF	P-value	T	Std. Error	B	الترميز	المحاور
0.574	1.743	0.873	-0.16	0.01031884	-	Z ₄	عمر الوحدة
-0.42857974							(Constant)
0.7062929845							معامل الارتباط المتعدد R
0.49884978							معامل التحديد R ²
12.27671921							قيمة F
0.000							.P-value

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)
الجدول رقم (١٤) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية (نموذج التأثيرات العشوائية)

Tol	VIF	.P-value	T	Std. Error	B	الترميز	المحاور
0.747	1.338	0.376	0.88	0.40252766	0.35602045	X ₁	معلومات عامة
0.387	2.584	0.003	-2.97	0.1825452	0.54252065	X ₂	معلومات قائمة المركز المالي
0.383	2.609	0.004	2.90	0.16010358	0.46438374	X ₃	معلومات قائمة الأنشطة
0.76	1.315	0.013	2.49	0.27944643	0.69612383	X ₄	معلومات قائمة التدفقات النقدية
0.373	2.679	0.001	-3.36	0.49461936	-1.6622272	X ₅	معلومات عن السياسات المحاسبية
0.595	1.681	0.578	0.56	0.34309062	0.1906697	X ₆	معلومات عن الأصول الملموسة
0.737	1.357	0.925	-0.09	0.79100985	0.07485003	X ₈	معلومات عن الإدارة والمشاركين
0.905	1.105	0.035	2.11	0.42902425	0.90482491	X ₁₀	معلومات عن المراجعة
0.503	1.989	0.000	-4.34	0.03782306	0.16399013	Z ₁	حجم الوحدة
0.826	1.211	0.000	4.99	0.00000005	0.00000025	Z ₂	الفائض النقدي
0.657	1.522	0.641	-0.47	0.44242836	0.20611745	Z ₃	الرفع المالي
0.574	1.743	0.858	0.18	0.0023406	0.00041796	Z ₄	عمر الوحدة
0.80340462							(Constant)
0.4193227635							معامل الارتباط المتعدد R
0.17583158							معامل التحديد R ²
52.7181967							قيمة F
0.000							.P-value

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

جدول (١٥) اختبارات النموذج الأفضل لاختبار مدى تأثير مستوى الإفصاح المحاسبي علي جودة التقارير المالية

Hausman Test		Lagrange Multiplier Test		Wald Test	
2χ	p-value	Breusch & pagan	p-value	Test statistic	p-value
0.872	0.529	58.92	0.000	42.28	0.000

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة)

وفقا لاختبار Wald Test المقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل حيث أن $(P. Value < 0.05)$ وفقا لاختبار Lagane Multiplier للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية يكون نموذج التأثيرات العشوائية هو الأمثل حيث أن $(P. Value < 0.05)$ ونظراً لأنه تبين من الاختبارات السابقة أن كل من نموذجي التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية أفضل من النموذج التجميعي تم تطبيق اختبار Hausman Test للمقارنة بين النموذجين، ووفقاً لذلك فإن نموذج التأثيرات العشوائية هو الأفضل للاعتماد عليه في تمثيل البيانات حيث كانت $(P-Value > 0.05)$.

وفي ضوء ما سبق فإن نموذج التأثيرات العشوائية هو الأفضل للاعتماد عليه في تمثيل بيانات الفرض الخامس للدراسة، ويظهر النموذج تأثير بنود الإفصاح المحاسبي علي جودة التقارير المالية ، ووفقاً لذلك يتضح ما يلي :

يوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار مدي تأثير بنود الإفصاح المحاسبي علي جودة التقارير المالية (نموذج التأثيرات العشوائية) معنوية النموذج المستخدم ككل في اختبار أهم المتغيرات المستقلة التي تؤثر على كفاءة العمليات ، حيث بلغت قيمة F - test (52.7181967) بمستوى معنوية (0,000) ، وهي أقل من ٥ % ، وبالتالي فإن النموذج صالح للتنبؤ بقيمة (Y) والنتائج لها دلالة مما يساعدنا في اتخاذ القرار ، أما فيما يتعلق بالقوة التفسيرية فإنه من الملاحظ أن قيمة معامل الارتباط المتعدد (R) بين المتغيرات المستقلة والتابعة بلغ (0.4193227635) ، والمساهمة النسبية لها والتي يعكسها معامل التحديد (R^2) بلغت (17.58 %) ، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة [معلومات عامة (X_1) ، معلومات قائمة المركز المالي (X_2) ، معلومات قائمة الأنشطة (X_3) ، معلومات التدفقات النقدية (X_4) ، معلومات عن السياسات المحاسبية (X_5) ، الأصول الملموسة (X_6) ، معلومات عن الإدارة والمشاركين (X_8) ، معلومات عن المراجعة (X_{10})] تفسر ما مقداره ١٧,٥٨٪ من المتغير التابع (جودة التقارير المالية).

يتم إجراء اختبار التداخل الخطي (Multicollinearity) لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في النموذج حيث تؤدي هذه المشكلة إلى ضعف قدرة نموذج الدراسة في تفسير الأثر على المتغير التابع، ويتم إجراء هذا الاختبار باستخدام مقياس (Collinearity Diagnostics) حيث يتم تحديد قيمة تضخم التباين (Variance Inflation Factor - VIF) وقيمة التباين المسموح به (Tolerance) ، فإذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من (١٠) ، وقيمة التباين المسموح به أكبر من (٠,٠١) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة (O'Brien, 2007) ، ويمكن توضيح مدى وجود مشكلة التداخل الخطي في نموذج الدراسة. وبذلك ان عامل تضخم التباين (VIF) لكل متغير أقل من (١٠) وقيمة التباين المسموح به (Tolerance) أكبر من (٠,١) لكل متغير ، مما يعني أنه لا توجد علاقة خطية متعددة بين المتغيرات التوضيحية بحيث يمكن للباحث الاعتماد على نتائج هذا النموذج.

من نتائج النموذج أيضاً عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي للأخطاء من خلال أن مستوى المعنوية (0,0759) لاختبار الارتباط الذاتي من الدرجة الأولى (Wooldridge's test = 2,362) للبيانات أكثر من 5% .

وتوضح نتائج تحليل الانحدار المتعدد تأثير معلومات قائمة المركز المالي (X2) , معلومات قائمة الأنشطة (X3) , معلومات قائمة التدفقات النقدية (X4) , معلومات عن السياسات المحاسبية (X5) , معلومات عن المراجعة (X10) , حجم الوحدة , والفائض النقدي معنوياً على جودة التقارير المالية وذلك بمستوى معنوية أقل من 5% , إلا أنه لا يوجد تأثير معنوي لكلاً من المعلومات العامة (X1) , الأصول الملموسة (X6) , معلومات عن الإدارة والمشاركين (X8) , الرفع المالي (Z3) , وعمر الوحدة (Z4) على جودة التقارير المالية حيث أن مستوى معنوية أكبر من 5% وتكون معادلة انحدار X على Y كما يلي:

$$Y = 0.80340462 + 0.35602045 X_1 - 0.54252065 X_2 + 0.46438374 X_3 + 0.69612383 X_4 - 1.6622272 X_5 + 0.1906697 X_6 - 0.07485003 X_8 + 0.90482491 X_{10} - 0.16399013 Z_1 + 0.00000025 Z_2 - 0.20611745 Z_3 + 0.00041796 Z_4$$

ومما سبق فإننا نرفض الفرض القائل بأنه : "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبنود الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية" ، حيث اتضح أن هناك تأثير لمعلومات قائمة المركز المالي (X2) , معلومات قائمة الأنشطة (X3) , معلومات قائمة التدفقات النقدية (X4) , معلومات عن السياسات المحاسبية (X5) , معلومات عن المراجعة (X10) , حجم الوحدة , والفائض النقدي معنوياً على جودة التقارير المالية وذلك بمستوى معنوية أقل من 5% , وقبول الفرض البديل القائل بأنه : " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبنود الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية" .

عاشراً : النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية:

١/١٠ : خلاصة النتائج :

هدفت الدراسة التطبيقية الى اختبار فروض الدراسة والتي استمدت من الاشكالية العامة للدراسة وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية علي ٤٠ وحدة غير هادفة للربح متمثلة في كل من الجمعيات الأهلية وعددها ٣٠ وحدة ووحدات تنمية المجتمع وعددها ١٠ وحدات, وهذا بالاعتماد علي التقارير المالية السنوية المتاحة والمتكاملة , وتوفرت خلال الفترة من ٢٠١٦م و٢٠٢٠م .

خلصت الدراسة الى رفض الفرض الاول القائل بأن : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوي الإفصاح المحاسبي " , حيث وجدت فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوي الإفصاح المحاسبي بشكل عام , وبنوده وهي : المعلومات العامة , معلومات قائمة المركز المالي , معلومات قائمة الدخل , معلومات قائمة التدفقات النقدية , وذلك بمستوي معنوية أقل من مستوي المعنوية ٥% , وبالتالي قبول الفرض البديل القائل بأن : " توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوي الإفصاح المحاسبي " .

كما أنه تم قبول الفرض الثاني القائل بأن : " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع الدراسة فيما يتعلق بمستوي جودة التقارير المالية " , حيث لم يستدل علي وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الجمعيات الأهلية ووحدات تنمية المجتمع فيما يتعلق بمستوي جودة التقارير المالية , وذلك بمستوي معنوية أكبر من مستوي المعنوية ٥% .

كما خلصت الدراسة إلى رفض الفرض الثالث القائل بأن : " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية " , حيث وجدت علاقة ارتباط طردي قوي بين الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية , وذلك عند مستوي معنوية أقل من مستوي المعنوية ٥% , وبالتالي قبول الفرض البديل القائل بأن : " توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية " .

بالإضافة إلى رفض الفرض الرابع القائل بأن : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوي الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية " , حيث اتضح وجود تأثير معنوي لمستوي الإفصاح المحاسبي علي جودة التقارير المالية وذلك عند مستوي معنوية أقل من مستوي معنوية ٥% , وبالتالي قبول الفرض البديل القائل بأن : " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمستوي الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية " .

كما توصلت الدراسة إلى رفض الفرض الخامس القائل بأن : " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبؤود الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية " , حيث اتضح أن هناك تأثير معنوي لمعلومات قائمة المركز المالي , معلومات قائمة الأنشطة , معلومات قائمة التدفقات النقدية , معلومات عن السياسات المحاسبية , معلومات عن المراجعة , معنوياً على جودة التقارير المالية وذلك بمستوي معنوية أقل من ٥% , وقبول الفرض البديل القائل بأنه : " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبؤود الإفصاح المحاسبي على جودة التقارير المالية " .

٢/١٠ : التوصيات :

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التالية:

١- ضرورة قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير محاسبية دولية للوحدات غير الهادفة للربح أسوة بالوحدات الهادفة للربح .

٢- ضرورة قيام مجلس معايير المراجعة الدولية بإصدار معايير مراجعة دولية للوحدات غير الهادفة للربح تتوافق طبيعتها وأنشطتها بغرض احكام الرقابة المالية عليها .

٣- يجب على الجهات المنوطة بمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر من جهات حكومية أو خاصة أو منظمات مهنية أو الجامعات التعاون مع وزارة التضامن الاجتماعي بوضع معايير محاسبية خاصة للوحدات غير الهادفة للربح تتوافق مع طبيعتها وأنشطتها .

٤- إلزام الوحدات غير الهادفة للربح بالإفصاح عن مصادر التمويل سواء الاجنبي او المحلي وواجه انفاقها وكذلك المكافآت والحوافز ضمن التقارير المالية , حتي تتمكن الجهات المنوطة بالإشراف والمراقبة عليها بتحليلها ومساندة تلك الوحدات .

٣/١٠ : مجالات الدراسات المستقبلية :

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة يمكن اقتراح العديد من مجالات الدراسات المستقبلية وهي :

١- أثر المحاسبة الابداعية في الوحدات غير الهادفة للربح على قرارات تبرعات المانحين.
٢- أثر مشروع التقارير المالية الدولية للمنظمات غير الهادفة للربح (IFR4NPO) علي جودة التقارير المالية .

٣- الإفصاح المحاسبي عن المخاطر في الوحدات غير الهادفة للربح وأثرها علي جودة التقارير المالية .

المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

أبو شلوع , هديل توفيق أبو اليزيد (٢٠١٣) , محددات الإفصاح الاختياري في شركات المساهمة دراسة نظرية وميدانية في بيئة الاعمال المصرية , رسالة ماجستير غير منشورة , كلية التجارة , جامعة طنطا

أحمد , عاطف محمود عبد العال (٢٠١٠) , نموذج مقترح لتعزيز الشفافية و المساءلة بإدارة الوحدات غير الحكومية في مصر , بحث منشور , كلية الاقتصاد والعلوم السياسية - قسم الإدارة العامة , جامعة القاهرة , ص ص ١-٤٧ .

حسين , محمد ابراهيم محمد (٢٠١٩) , قياس تأثير جودة التقارير المالية وآليات حوكمة الشركات وخصائص المديرين التنفيذيين على كفاءة القرارات الاستثمارية : دراسة تطبيقية , مجلة الفكر المحاسبي , كلية التجارة , جامعة عين شمس , المجلد ٢٣ , العدد ٢ , ص ص ١-٥٧ .

الحنوي , السيد محمود (٢٠١٩) , اثر هيكل الملكية علي جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية , مجلة البحوث المحاسبية , كلية التجارة , جامعة طنطا , العدد ١ , ص ص ٦٦-١١٤

السيد, محمد صابر حمودة (٢٠١٧) , أثر ضعف الرقابة الداخلية على مستوى جودة الاستحقاقات: دراسة تطبيقية على قطاع العقارات في مصر , مجلة الفكر المحاسبي , كلية التجارة , جامعة عين شمس, المجلد ٢١, العدد ٣, ص ص ٨٢ - ١٥٨ .

شرف , ابراهيم احمد ابراهيم (٢٠١٥) , اثر الإفصاح غير المالي عبر تقارير الاعمال المتكاملة علي تقييم اصحاب المصالح لمقدرة الشركة علي خلق القيمة - دراسة ميدانية وتجريبية , رسالة دكتوراه غير منشورة , كلية التجارة , جامعة دمنهور .

شهيد , رزان حسين , والعيسى, ضحى محمد (٢٠١٨) , أثر حوكمة الشركات في جودة التقارير المالية : دراسة تطبيقية على هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية , مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإنسانية والاجتماعية , جامعة القدس المفتوحة , فلسطين , المجلد ٢ , العدد ٤٤ , ص ص ٢٦٦ - ٢٧٧ .

عبد المالك , زين (٢٠١٥) , القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع صيدال - وحدة الحراش (٢٠١٢-٢٠١٣) , رسالة ماجستير منشورة , كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير , جامعة أمحمد بوقرة , بومرداس, الجزائر.

محمد ، ياسر أحمد السيد (٢٠١٠) ، إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن الأداء في الوحدات غير الهادفة للربح لتفعيل دورها في المجتمع بالتطبيق علي المراكز الخيرية (دراسة حالة)، *مجلة التجارة والتمويل* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد ٢ ، ص ص ٤٨٣ - ٥٣٨ .
مصطفى، أماني محمد عبدالحليم (٢٠١٨) ، المشكلات التسويقية التي تواجه المؤسسات الخيرية وطرق مقترحة لمواجهتها: دراسة استطلاعية على عينة من المؤسسات الخيرية في جمهورية مصر العربية ، *أعمال المؤتمر الدولي الثاني* : إدارة الوحدات الصناعية والخدمية : الممارسات الحالية والتوجهات المستقبلية ، كلية التجارة ، جامعة جنوب الوادي ، من ١ إلى ٣ سبتمبر ، مج ١ ، ص ص ١١٨ - ١٤٨ .
ويفر ، ليزا (٢٠١٦) ، إدارة التحول من US GAAB إلي IFRS ، تعريب لجنة البحوث والتطوير ، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين ، دار حميثرا للنشر ، الطبعة الاولى .
يوسف، جمال على محمد ، و إبراهيم، غادة أحمد نبيل (٢٠١٦) ، قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين ، *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠ ، العدد ٢ ، ص ص ١٠٧٩-١١١٨ .

مصادر أخرى :

القانون (٧٠) لسنة ٢٠١٧م الخاص بتنظيم الجمعيات وغيرها من المؤسسات الاملة في مجال العمل الأهلي ، ص ١٧ ، متاح :

<https://www.researchgate.net/publication/329466292>

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA ، ٢٠١٢ ، " الدراسة المرفقة بمعيار العرض والافصاح للقوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح " ، المعايير المحاسبية للمنشآت غير الهادفة للربح ، ص ١٢٧ - ٢٠٤ ، متاح :-<https://socpa.org.sa/SOCPA/files/39/395ff954-d64b-4d20-90c0-88c61c004b14.pdf>

ثانياً : المراجع باللغة الانجليزية

Abadi, A ,C. , Janani, M ,H ., (2013) " The role of disclosure quality in financial reporting " , **European Online Journal of Natural and Social Sciences** , Vol.2, No. 3, ISSN 1805-3602 , pp 439-443 .
Al-Dmour, A. , Abbod, M. , and Al Qadi, N ,(2018) , " The Impact of The Quality of Financial Reporting on Non-Financial Business Performance and The Role of Organizations Demographic' Attributes (Type, Size and Experience) " , **Academy of Accounting and Financial Studies Journal** , Vol. 22 , No. 1, pp 1-18 .
Arshad,R , Abu Bakar,N , Sakri,F ,H and Omar,N , (2013) , " Organizational Characteristics and Disclosure Practices of Non-profit Organizations in Malaysia " , **Asian Social Science** , Vol. 9, No. 1; 2013, ISSN 1911-2017, E-ISSN 1911-2025, p 209-217 , Published by Canadian Center of Science and Education , Doi:10.5539/ass.v9n1p209 .
Barned, J. (2009). Financial management of not-for-profit organisations. CPA Australia Limited.
Beisland, L. A. and Mersland, R., (2014), "Earnings Quality in Non-Profit versus For-Profit Organizations: Evidence from the Microfinance Industry" , **Nonprofit & Voluntary Sector Quarterly**. Vol. 43, No. 4, pp. 652-671

- Christensen, A. L., & Mohr, R. M. (2003). Not-for-profit annual reports: what do museum managers communicate?. **Financial accountability & management**, Vol.19 , No. 2, 139-158.
- Connolly, C., & Hyndman, N. (2001). A comparative study on the impact of revised SORP 2 on British and Irish charities. **Financial Accountability & Management**, Vol.17 ,No.1, 73-97.
- Dang, V.; E.,Lee; Y., Liu and C.,Zeng.(2018). Corporate debt maturity and stock price crash risk. **European Financial Management** , Vol. 24 , No. 3 , pp 451-484
- DeVries, D , (2007) . Voluntary Disclosure in Nonprofit Organizations: an Exploratory Study . **SSRN Electronic Journal** , p 1- 45 , available at: <http://ssrn.com/abstract=727363>.
- Drukker, D. M. (2003). Testing for serial correlation in linear panel-data models. **The stata journal**, Vol.3 ,No. 2, 168-177.
- Ferrero, J ,M , (2014) . Consequences of financial reporting quality on corporate performance. Evidence at the international level . **Estudios de Economía**, Vol. 41 , No. 1 , Junio , pp 49 – 88 .
- Gandía,J , (2011) . Internet Disclosure by Nonprofit Organizations: Empirical Evidence of Nongovernmental Organizations for Development in Spain . **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly** , Vol. 40 , No. 1 , pp 57– 78 , Reprints and permission , DOI: 10.1177/0899764009343782 , available at : <http://nvsq.sagepub.com> and <http://www.sagepub.com/journalsPermissions.nav>
- Ghoorah ,U ., (2017) . Factors influencing the extent of accounting disclosures made in the annual reports of publicly reporting Australian not-for-profit organisations . **A Thesis Submitted in Fulfillment of the Requirements of the Doctor of Philosophy** , School of Business , Western Sydney University , February 2017 , Vol. 1 .
- Huang, D. T. and Liu, Z. C. , (2011) . The relationships among governance and earnings management: An empirical study on non-profit hospitals in Taiwan . **African Journal of Business Management** ,Vol. 5 ,No. 14 , pp. 5468-5476 , ISSN 1993-8233 , DOI: 10.5897/AJBM10.566, Available at : <http://www.academicjournals.org/AJBM>
- Jegers, M. (2013) . Do Nonprofit Organisations Manage Earnings? An Empirical Study" , **International Journal of Voluntary and Nonprofit Organisations**, International Society for Third-Sector Research and The John's Hopkins University ,Vol. 24 ,No.4 , p 953–968 , available at : <https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s11266-012-9291-z.pdf>
- Kamaruddin,M , Masruki,R ,and Hanefah,M , (2018) . Financial and Non-Financial Disclosure Practices In Awqaf Institutions . **International Journal of Nusantara Islam**, Vol .06 , No.01 , pp 20 - 144 , Available at : <http://dx.doi.org/10.15575/ijni.v6i1.1929>.
- Klai, N. , Omri, A., , (2011) . Corporate Governance and Financial Reporting Quality: The Case of Tunisian Firms . **International Business Research** , Vol. 4, No. 1; January , ISSN 1913-9004 , E-ISSN 1913-9012, p p 158 – 166

Kravit , T and Muslu ,V , (2013) . Textual risk disclosures and investors' risk perceptions . *Review of Accounting Studies* , **Springer Science and Business Media** , December , Vol. 18, No. 4 , pp1088–1122 .

Leone, A. J.,and Van Horn, L. R. (2005) . How do non-profit hospitals manage earnings? . *Journal of Health Economics*, Vol.24, pp 815–837. available at : <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0167629605000299>

Miller, G. A. (1997). Charity accounting rules and annual reports in Hong Kong: A note. *Financial Accountability & Management*, Vol.13 ,No. 1,pp 71-79.

Nasir, N.M., Othman, R., Said, J. and Ghani, E.K., (2009) . Financial reporting practices of charity organisations: A Malaysian evidence. *International Bulletin of Business Administration* , No. 6, ISSN: 1451-243X , pp 19-27, available at : <http://www.eurojournals.com>.

Nguyen, T., and Soobaroyen, T. , (2019) . Earnings Management by Non-Profit Organisations : Evidence from UK Charities . *Australian Accounting Review* , CPA Australia , Vol. 29 , No. 88. Issue 1, pp124-142 , available at : <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/epdf/10.1111/auar.12242> and <https://nottingham-repository.worktribe.com/OutputFile/942438>

Ngwashi ,E ,A., (2019) . Financial Accountability in U.S. Nonprofit Organizations . **Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy Public Policy and Administration** , College of Social and Behavioral Sciences , Walden University , available at : <https://scholarworks.waldenu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=8690&context=dissertations>

Omar , N ., Arshad , A ., Ab Samad , N, H , and Ismail , R ,F , (2016) . Effectiveness, Accountability and Understanding Board Characteristics Of Non-Profit Organizations In Malaysia . *Malaysian Accounting Review*, Vol. 15, No. 2, P P 127 – 150

Omer, T. C., and Yetman, R. J. (2003) . Near zero taxable income reporting by non-profit organizations . *Journal of American Taxation Association*, Vol.25 , No.2, pp 19–34 , available at : <https://www.thefreelibrary.com/Near+zero+taxable+income+reporting+by+nonprofit+organizations.-a0111304467>

Paeleman , L & Torck ,E , (2015) . Financial health affecting the timeliness of Non-Profit Organisations' reporting . **Master's thesis candidate for a Master of Science degree in Applied Economics** , Faculty of Economics and Business Sciences , Ghent University .

Pope, J. , Isely, E , and Tutu, F , (2009) . Developing a Marketing Strategy for Nonprofit Organizations: An Exploratory Study . *Journal of Nonprofit & Public Sector Marketing* , DOI: 10.1080/10495140802529532, Review, Vol. 26 , No.3, Copyright Emerald Group Publishing Limited , pp 184-201.

Razali ,W ,A , Arshad ,R and Omar ,N , (2013) . Exploring Risk Management Disclosure Practices In Non Profit Organisations In Malaysia . *Journal of Energy Technologies and Policy* , ISSN 2224-3232 (Paper) ISSN 2225-0573 (Online) , Vol.3, No.11, Special Issue for International Conference on Energy, Environment

and Sustainable Economy , pp 446 – 456, available at : www.iiste.org_or_https://www.semanticscholar.org/paper/Exploring-Risk-Management-Disclosure-Practices-In-Razali-Arshad/802d71be34ba39faaa4a7b750c6d2d060f47694a

Roslan ,N., Arshad ,R. and Pauzi ,N. , (2017) . Accountability and governance reporting by non-profit organizations . **SHS Web of Conferences** , Vol.36,No. 00041 ,DOI: 10.1051/shsconf/2017360004, 2016 ICGA, pp 1-15 , available at , <https://www.researchgate.net/publication/318665521AccountabilityandGovernanceReportingbyNon-ProfitOrganizations>

Tan,H. F., (2011) . Earnings Management in Non-Profit Hospitals - Evidence from Taiwan . **International Journal of Electronic Business Management** , Vol. 9, No. 3, pp. 243-257 .

Tooley,S ,and Hooks,J , (2019) . Accounting for Volunteers : Enhancing Organizational Accountability and Legitimacy . **Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly** , Vol. 49 , No.1 , pp 93–112, Article reuse guidelines : sagepub.com/journals-permissions , DOI:10.1177/0899764019853041 , available at : journals.sagepub.com/home/nvs

Verbruggen, s , (2011) . Nonprofit Organizations: Financial Reporting , Auditing And Earnings Management . **Submitted to the Faculty of Economics and Business Administration of Ghent University (Belgium) in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor in Applied Economics** .

Verbruggen, S. and Christiaens, J. (2012) . Do Non-profit Organisations Manage Earnings Toward Zero Profit and Does Governmental Financing Play a Role? . **Canadian Journal of Administrative Sciences**, Vol.29 ,No.3 ,pp 205–217, available at : <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/pdfdirect/10.1002/cjas.1219?download=true> Vol. 14 No. 2 , pp. 235-250 .

Yu, S., & Shuang, L. (2022, December). Study on the Influence Factors of Non-profit Organization's Information Disclosure Quality. **In 2022 2nd International Conference on Financial Management and Economic Transition (FMET 2022)**. pp. 43-54. Atlantis Press.

Zainon, S., Atan, R., Abu Bakar, Z., & Yeow, R. T. (2013). Disclosure practices of funded and non-funded religious non-profit organizations: A comparison. **International Journal of Mathematical Models and Methods in Applied Sciences**, Vol.7 ,No.5, pp 559-567.

Zainon,S , Hashim,M , Yahaya,N and Atan,R , (2013) . Annual Reports of Non-profit Organizations (NPOs): An Analysis . **Journal of Modern Accounting and Auditing** , ISSN 1548-6583 , February , Vol. 9, No. 2, pp183-192 .

Zainon,S , Atan,R ,and Bee Wah,Y , (2014) . An empirical study on the determinants of information disclosure of Malaysian non-profit organizations . **Asian Review of Accounting** , Vol. 22 , No. 1, pp 35-55 , Emerald Group Publishing Limited 1321-7348 , DOI 10.1108/ARA-04-2013-0026 , The current issue and full text archive of this journal is available at : www.emeraldinsight.com/1321-7348.htm .