

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية وآثار المتغيرات المعدلة على تلك العلاقة - دليل من البورصة المصرية
دكتور : حسن شلقامي محمود (*)

(*) أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة بني سويف .

ملخص البحث :

استهدفت الدراسة تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم - باعتبار التكامل بين تلك الخاصيتين متغير مستقل - على جودة التقارير المالية كمتغير تابع ، وتحليل آثار المتغيرات المعدلة على تلك العلاقة ، ولتحقيق ذلك الهدف تم إجراء دراسة نظرية لتحليل متغيرات البحث ، والوقوف على طبيعة العلاقات بين تلك المتغيرات ، كما تم إجراء دراسة تطبيقية لاختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة ، والوقوف على إدراك مفردات العينة لآثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، وتتمثل أهم نتائج الدراسة في أنه كلما تم إعداد القوائم المالية السنوية بمستوى عال من الجودة كلما انخفض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي تلك التقارير وزادت ثقة هؤلاء المستخدمين ، كما تتمثل أهم توصياتها في ضرورة أن تتضمن القوائم المالية السنوية في الملاحظات التفسيرية كيفية قياس بعض العناصر بها مثل قياسات القيمة العادلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم ، وكذلك ضرورة إطلاع لجنة المراجعة بمسئوليتها في تحسين جودة التقارير المالية .

الكلمات المفتاحية: قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة - قابلية القوائم المالية السنوية للفهم - التكامل - جودة التقارير المالية - بورصة الأوراق المالية المصرية .

" Analyzing The Effects of Integration Between Annual Financial Statements readability and Understandability on Financial Reporting Quality, The Effects of Modified Variables on this Relation – An Evidence from Egyptian Stock Exchange "

Abstract:

The aim of this study is to analyze the effects of the integration between annual financial statements readability and their understandability on the financial reporting quality , and to analyze the effects of modified variables on this relation , to achieve this goal it carried out a theoretical study to analyze the nature of the relations among research variables , it also carried out an applied study to check the statistical realization of study's assumptions , and to determine how the sample realizes the effects of integration between annual financial statements readability and understandability on the financial reporting quality , this study reached a group of conclusions such as the more the integration between annual financial statements readability and understandability , the more improvement in financial reporting quality , it recommends with the necessity of showing – in the annual financial statements - how to measure some elements such as fair value measurements , and the necessity to show audit committee's responsibility in the improvement of annual financial statements quality .

Key words: Annual financial statements readability, annual financial statements understandability, financial reporting quality, integration, Egyptian Stock exchange.

(1) مقدمة البحث :

أشار معيار المحاسبة المصري رقم (1) إلى أن مصطلح التقارير المالية يتضمن العديد من العناصر التي من بينها القوائم المالية ، ومرفقات القوائم المالية مثل تقرير الإدارة التنفيذية ، والأدوات الأخرى المساعدة للإفصاح عن المعلومات مثل الجداول والأشكال (محمد ، نهى ، 2022) ، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات التي تكشف عن كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للمشروع خلال الفترة ، هذه المعلومات تحتاج إلى توافر مجموعة من الخصائص الوصفية لتحقيق جودة التقارير المالية بما يحقق أقصى منفعة ممكنة لمستخدمي تلك المعلومات . (Bauer 2016)

إن من الأهداف الرئيسية للقوائم المالية هو تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة التي قامت بإعداد ونشر تلك التقارير وبين مستخدمي تلك التقارير خاصة المستثمرين في أسواق رأس المال من خلال تزويدهم بمعلومات دقيقة وفي الوقت المناسب . (يوسف وإبراهيم ، 2016 ، ص. 1086)

وتعتبر قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة عن درجة الصعوبة في الجمل والفقرات ، ومدى استخدام ألفاظ غامضة أو مبهمه ، حيث أنه كلما زاد استخدام الفاظ سهلة وواضحة وفقرات غير مطولة كلما زادت فرصة قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة ، وفي المقابل كلما زاد استخدام ألفاظ مبهمه وفقرات مطولة كلما دل على رغبة الإدارة في التشويش وصعوبة القراءة مما يمنع المستخدم من معرفة أساليب إدارة الأرباح التي اتبعتها الإدارة في قياس وعرض عناصر القوائم المالية (طنطاوي ، 2021 ، ص. 4) ، كما أنها تعكس مدى استيفاء المعلومات المحاسبية لخصائصها النوعية ، وإمكانية دعم مستوى المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية . (Blance & Others , 2021 , P. 135)

وعند ربط قابلية القوائم المالية للقراءة بأداء المنظمة يمكن القول أن مديري المنشآت ذات الأداء المتدني يسعون إلى التعتيم والتشويش رغبة منهم في عدم معرفة المستخدم بالأداء السيئ من خلال إخفاء الطبيعة المؤقتة للأخبار الجيدة والطبيعة الدائمة للأخبار السيئة ، وقد يتم إنتاج تقارير مالية معقدة يصعب قراءتها وذلك عن عوامل غير متعمدة لا تتعلق بمديري المنشآت ، وتتمثل أهم تلك العوامل فيما يلي : (طنطاوي ، 2021 ، ص. 7)

(1) تعقد عمليات وأنشطة المنشأة حيث أن زيادة درجة تعقد تلك الأنشطة يؤدي إلى زيادة صعوبة تناولها في شكل إفصاحات محاسبية ، بالإضافة إلى أنها تتطلب المزيد من الإفصاحات الاختيارية .
(2) تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والذي يترتب عليه تقليل سهولة قراءة الإفصاحات المتممة للقوائم المالية على الرغم من زيادة كمية الإفصاحات في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية وتطبيق معيار الأدوات المالية والأصول غير الملموسة .

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم .د. حسن شلقامي محمود

كما تعبر محددات قابلية القوائم المالية السنوية للفهم عن دوافع تستند إليها الإدارة عند اتخاذها لقرار تخفيض مستوى القابلية للقراءة من عدمه والذي يمكن اعتباره بمثابة إحدى ممارسات السلوك الانتهازي للإدارة بإضافة المزيد من الإفصاحات غير المبررة مثل الإفصاح عن المعلومات الفنية والتشغيلية غير المبررة والتي ترتفع فيها درجة التعقد اللغوي (محمد ، نهى ، 2022 ، ص. 181) ، وأشارت دراسة (الجندي ، 2020 ، ص. 2) إلى أنه يحدث الإفصاح الزائد للمعلومات عندما تشتمل التقارير المالية على كم ضخم من المعلومات بما يؤدي إلى حدوث حالة من الارتباك من جانب المستخدمين ، وقد يؤثر ذلك على فهمهم للوضع المالي .

إن انخفاض قابلية التقارير المالية للقراءة والفهم تدفع المراجع إلى تقديم فقرات توضيحية إضافية في تقريره ، وقد يؤدي ذلك إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة ، كما تنعكس جهود المراجع المتزايدة في زيادة أتعابه (طنطاوي ، 2021) ، وقد قامت هيئة تداول الأوراق المالية Securities and Exchange Commission (SEC) باتخاذ خطوات محددة لتحسين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم من خلال نشر إرشاد يمد كل معدي القوائم المالية بوسائل تحسين الاتصال بالمستثمر . (حسين ، 2021)

وتشير جودة التقارير المالية إلى درجة خلو القوائم المالية من الأخطاء بمعنى درجة الدقة التي تجعل التقارير المالية ذات قدرة على نقل معلومات إلى مستخدمي التقارير المالية عن عمليات المنشأة بالشكل الذي يمكنهم من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة وقيمة المنشأة . (الصايغ ، عبد المجيد 2015)

ويترتب على تحقيق جودة التقارير المالية بمعدل مرتفع تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي تلك التقارير ، حيث تعتبر العلاقة بين جودة التقارير المالية وعدم تماثل المعلومات علاقة عكسية فكما زادت جودة التقارير المالية كلما انخفض عدم تماثل المعلومات والعكس صحيح (Irwandi & Pamunhkas , 2020) ، كما أن ارتفاع جودة التقارير المالية يضمن ويقوي الإدارة على عرض معلومات جيدة ودقيقة ، ويضمن تخفيض مخاطر السيولة ، ويساعد المستثمر في اتخاذ قرارات استثمارية مناسبة وذات كفاءة ، ويعطي صورة كاملة وواضحة للمحللين عن الأداء الكلي لمنشأة . (Al-Dmour & Others , 2018) ، (Financial Reporting Council , 2018)

(2) مشكلة البحث :

اهتمت الدراسات المحاسبية بالنواحي التي تتعلق بكل من قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم ، وجودة التقارير المالية ، حيث يمكن تقسيم بعض تلك الدراسات حسب موضوع الاهتمام إلى ما يلي :

1 / 3 : دراسات تناولت قابلية القوائم المالية السنوية لكل من القراءة والفهم : اهتمت الدراسات المحاسبية بموضوع قابلية القوائم المالية للقراءة ، فمن حيث مقاييس القابلية للقراءة ألفت دراسة (Bansall & Others) (2015) الضوء على مزايا استخدام المقاييس متعددة الأوجه لقابلية القوائم المالية السنوية للقراءة ، وتوصلت إلى أن حجم الملف وحجم الأخطاء به يحددان مدى قابلية الملف للقراءة ، وربطت دراسة (Ertugrul & Others , 2017 , PP. 811 – 836) قابلية القوائم المالية للقراءة ومحتوى وشكل الإفصاح المحاسبي .

ومن حيث أهمية قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة اختبرت دراسة (Aymen & Others , 2018) أثر قابلية القوائم المالية للقراءة على سلوك المحللين الماليين ، وتوصلت إلى أن قابلية القوائم المالية للقراءة تخفض من تكاليف الوكالة ، كما تخفض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي القوائم المالية .

وفي ضوء آثار انخفاض قابلية التقارير للقراءة خلصت دراسة (Toit , 2018) إلى أن اللغة المعقدة المستخدمة في كتابة التقارير المتكاملة تحد من سهولة قراءتها ، وتوصلت دراسة (Saleh & Others) (2020) إلى أن هناك علاقة موجبة قوية بين تأخير تقرير المراجعة وقابلية القوائم المالية للقراءة ، ومن ناحية أخرى توصلت دراسة (Hidayratullah & Setyaningrum , 2019) إلى أن هناك علاقة سلبية قوية بين آثار تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS وقابلية القوائم المالية للقراءة ، ، وربطت دراسة (Abernathy & Others , 2019) بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقيام المديرين بتعقيد التقارير المالية ومن ثم إعاقه مستخدمي تلك التقارير في اتخاذ القرارات ، وقدم (حسين ، 2021) دراسة توصلت إلى وجود تأثير معنوي لقابلية التقارير المالية للقراءة على أتعاب المراجعة .

وفي ضوء علاقة قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة بأتعاب المراجع الخارجي توصلت دراسة (طنطاوي ، 2021) إلى أن القوائم المالية الأقل قابلية للقراءة تثير مخاوف المراجعين خاصة إذا كانت بسبب التشويش الانتهازي للإدارة ، وكتابة تقارير مالية يصعب قراءتها لإخفاء ممارسات سلبية لهم ، لذلك فإنه من المرجح أن يستمر المراجعون الذين يتعاملون مع تلك المنشآت في بذل جهود مراجعة عالية لتقليل خطر المراجعة وفرض أتعاب علاوة إضافية ، وتوصلت دراسة (شرف ، 2021) إلى وجود تأثير معنوي لدرجة قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة على تكلفة التمويل في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .

وفي ضوء مسببات انخفاض قابلية التقارير المالية السنوية للقراءة أشارت دراسة (شرف ، 2021) إلى العوامل التالية :

- (1) قيام الإدارة بالتعتيم لإخفاء الأخبار غير السارة ويسمى ذلك بفوضى التشويش .
 - (2) قيام الإدارة بالتلاعب من خلال استخدام جمل زائدة وكمية مفرطة من المعلومات بطريقة تؤثر على إدراك المستخدمين وانطباعاتهم وقراراتهم ويعرف ذلك بإدارة الانطباعات *impression management* .
 - (3) استخدام الإدارة كلمات يصعب قراءتها بما يؤدي إلى إعداد تقارير مالية أكثر تعقيداً أو أقل قابلية للقراءة .
- وفي ضوء تحليل قابلية القوائم المالية السنوية للفهم قدم (Manli , 2007) دراسة استكشافية بهدف تحديد أثر الصعوبات الناتجة عن التخصصات المرتفعة لأشكال الكتابة على قابلية التقارير المالية السنوية للفهم للشركات المسجلة بالبورصة الصينية ، وتوصلت الدراسة إلى أن قابلية التقارير المالية السنوية للفهم مرتبطة بإمكانيات المستثمرين المتهنين مقارنة بالمستثمرين غير المتهنين ، كما اقترحت الدراسة عدة طرق لتحسين القابلية للفهم .

وتناولت دراسة (Hasan & Habib , 2020) نطاق إعداد التقارير المالية حيث أصبحت المعلومات غير المالية تمثل جزءاً كبيراً من التقرير السنوي وتعرف تلك المعلومات بالإفصاح السري أو الإفصاح غير المالي ، والذي يشير إلى إفصاح الإدارة عن معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية للمعلومات المالية بهدف زيادة قابلية القوائم المالية للقراءة والفهم ، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستخدمين والإدارة التي تعلم محتوى ومدلول الأرقام المنشورة بالقوائم المالية .

وفي ضوء العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وتكاليف الوكالة والأداء المالي توصلت دراسة (خميس وعبد الرحيم ، 2022) إلى وجود تأثير سلبي معنوي لدرجة قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة على تكاليف الوكالة ، وجود تأثير إيجابي معنوي لدرجة قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة على الأداء المالي .

3 / 2 : دراسات تناولت جودة التقارير المالية : اهتمت الدراسات المحاسبية بموضوع جودة التقارير المالية ، فمن حيث العوامل أو المتغيرات التي تؤثر فيها أوضحت دراسة (Zhing , 2010) أن عدم ثقة المستثمر سوف تؤثر في جودة التقارير المالية ، وتعتبر الخبرة القانونية للجنة المراجعة متغير وسيط بين عدم ثقة المستثمر وجودة التقارير المالية .

وفي ضوء العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة توصلت دراسة كل من (السواح ، 2019) ، (Chowdhury & Others , 2020) إلى وجود علاقة طردية بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة .

وتوصلت دراسة (يوسف وإبراهيم ، 2016) إلى وجود تأثير لشكل ومحتوى التقارير المالية على جودة تلك التقارير ، غير أن محتوى التقارير المالية أكثر تأثيراً على قرارات المستثمر مقارنة بشكل التقارير المالية ،

وبهدف الوقوف على المحددات الرئيسية لجودة التقارير المالية توصلت دراسة (Mahboub , 2017) إلى أن جودة التقارير المالية تعتبر دالة في الرافعة المالية ، وحجم الشركة ، ومعدل الربحية ، وخصائص وقواعد الحوكمة ، واستقلال لجنة المراجعة ، وهيكل الملكية ، وحجم وعدد أعضاء مجلس الإدارة .

وبهدف تحليل محددات جودة التقارير المالية والمتغيرات التي تؤثر فيها خلصت دراسة (Herath & Albarqi 2017) إلى أن هناك فجوة بحثية تتمثل في قصور الدراسات فيما يتعلق بجودة التقارير المالية ، وأشارت دراسة (Mulyani & Others , 2021) إلى أن نظام الرقابة الداخلية يعتبر أهم العوامل الضرورية من حيث التأثير على جودة التقارير المالية ، ومن الضروري توثيق الرقابة الداخلية وذلك لوجود علاقة طردية قوية بين ذلك النظام وجودة التقارير المالية حيث يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق موثوقية التقارير المالية ،

وبهدف تحديد طبيعة العلاقة بين حجم لجنة المراجعة وجودة التقارير المالية في نيجيريا خلصت دراسة (Eyenubo & Others , 2017) إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية موجبة بين حجم لجنة المراجعة بالمنشأة وجودة التقارير المالية ، وتوصلت دراسة (Irwandi & Pamunhkas , 2020) إلى أن عدم ثقة المستثمر سوف تؤثر في جودة التقارير المالية ، وأن الخبرة القانونية للجنة المراجعة تتوسط العلاقة بين عدم ثقة المستثمر وجودة التقارير المالية ، كما توصلت دراسة (الحربي ، 2021 ، ص ص. 223 - 253) إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات وجودة التقارير المالية .

وفي إطار العلاقة بين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية توصلت دراسة (بدوي ، 2017) إلى وجود أثر معنوي لجودة المراجعة مقاسة بحجم المكتب على جودة التقارير المالية مقاسة بخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل ، ومن ناحية أخرى توصلت دراسة (يوسف وإبراهيم ، 2016 ، ص ص. 1076 - 1098) إلى وجود تأثير لشكل ومحتوى القوائم المالية على جودة التقارير المالية .

وبهدف تحليل العلاقة بين جودة التقارير المالية وأداء المنشآت غير المالية المسجلة ببورصة المغرب خلصت دراسة (Al-Dmour & Others , 2018) إلى أن مكونات جودة التقارير المالية تؤثر على أداء المنشآت غير المالية ، وأن الانحراف في جودة التقارير المالية لتلك المنشآت يرجع إلى الحجم والخبرة وليس للنوع ، وتوصلت دراسة (Vlad & Others , 2021) إلى أن جودة التقارير المالية تتأثر بذكر اسم الشريك المتعهد أو توقيعه على تقرير المراجعة ، في حين توصلت دراسة (عبدالعزيز ، 2019) إلى عدم وجود فروق معنوية بين فئات الدراسة حول أهمية توافر مستوى العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقارير المالية ، كما توصلت دراسة (الجندي ، 2020 ، ص ص. 1 - 52) إلى وجود تأثير معنوي لزيادة حجم التقارير المالية وانخفاض قابليتها للقراءة على أتعاب المراجعة .

ويقوم هذا البحث على تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية وذلك من خلال تحديد مؤشرات قياس قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة ومؤشرات قياس قابلية تلك القوائم للفهم ، وتحديد كيفية تحقيق التكامل بينهما بما يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية ؛ وبالتالي يختلف البحث الحالي عن الدراسات السابقة فيما يلي :

(1) يستخدم الباحث متغيرات معدلة للعلاقة بين المتغيرين المستقلين وجودة التقارير المالية وذلك غير موجود في الدراسات السابقة .

(2) يقوم البحث على أن هناك ترابط بين المتغيرين المستقلين وأن قابلية القوائم المالية للقراءة تمثل سبباً رئيسياً في قابلية تلك القوائم للفهم .

(3) يقوم البحث على قياس أثر التكامل بين المتغيرين المستقلين على المتغير التابع وهو جودة التقارير المالية .

(4) يقوم البحث على قياس أثر التكامل بين المتغيرين المستقلين من ناحية معدي القوائم المالية دون أن يتضمن محددات المتغيرين المستقلين من وجهة نظر المستخدم .

وتتمثل مشكلة البحث في وجود فجوة بحثية فيما يتعلق بتحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ؛ وبالتالي يمكن بلورة مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

التساؤل الأول : ما هي طبيعة العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وجودة التقارير المالية .

التساؤل الثاني : ما هي طبيعة العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للفهم وجودة التقارير المالية .

التساؤل الثالث : ما هي طبيعة العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .

التساؤل الرابع : ما هي آثار المتغيرات المعدلة على العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية وذلك باعتبار ذلك التكامل متغير مستقل وجودة التقارير المالية متغير تابع ؟

(3) هدف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، وتحليل آثار المتغيرات المعدلة على تلك العلاقة ، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية :

1 / 3 : تحديد طبيعة العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وجودة التقارير المالية .

2 / 3 : تحديد طبيعة العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للفهم وجودة التقارير المالية .

3 / 2 : تحديد طبيعة العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .

3 / 4 : تحديد آثار المتغيرات المعدلة على العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .

(4) دوافع البحث :

تتبع أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي يتناوله ، ويمكن إبراز أهمية ودوافع البحث في النقاط التالية :

4 / 1 : إن سهولة قراءة القوائم المالية السنوية هي قضية محورية جديرة بالاهتمام وذلك للمساهمة في حث الإدارة على تقديم قوائم مالية يسهل قراءتها من قبل مستخدميها من مستثمرين ومقرضين مما قد يؤثر على تخصيص الموارد في المجتمع لذلك تجدر أهمية البحث في هذا المجال .

4 / 2 : تمثل قابلية القوائم المالية للفهم أهمية فائقة بالنسبة لمستخدمي تلك القوائم من مستثمرين ، ومقرضين ، ومحللين ماليين وغيرهم لذلك تجدر أهمية البحث في هذا المجال .

4 / 3 : يسعى البحث نحو استخدام منهجية تساير البحوث الأجنبية ذات الصلة بموضوع ومتغيرات البحث في الدول المتقدمة بما يؤدي إلى تضيق الفجوة بين الدراسات الأكاديمية التي تمت في دول متقدمة والتي تمت في مصر في هذا المجال .

(5) فروض ومتغيرات البحث :

يشترك الباحث فروض البحث من آخر ما توصلت إليه الدراسات السابقة والنقاط التي لم تتناولها فيما يتعلق بموضوع البحث ، وبالرغم من الاستفادة من الدراسات السابقة في إثراء الدراسة الحالية ، والمساعدة في تحليل وتفسير نتائجها ، والاستفادة منها في تصميم وتطوير أداة الدراسة لتحقيق أهدافها ، ومن تحليل تلك الدراسات يتضح أن هناك فجوة بحثية حيث أن تلك الدراسات لم تقم بتحليل عدة علاقات وآثارها فيما يتعلق بموضوع البحث وذلك كما يلي :

5 / 1 : لم تتناول تلك الدراسات آثار قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة على جودة التقارير المالية ، لذلك يتم اشتقاق الفرض الأول للبحث كما يلي : " تؤثر قابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية " ، وفي ظل هذا الفرض يتمثل المتغير المستقل في قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة ، بينما يتمثل المتغير التابع في جودة التقارير المالية .

5 / 2 : لم تتناول تلك الدراسات آثار قابلية القوائم المالية السنوية لفهم على جودة التقارير المالية ، لذلك يتم اشتقاق الفرض الثاني للبحث كما يلي : " تؤثر قابلية القوائم المالية السنوية لفهم على جودة التقارير المالية " ،

وفي ظل هذا الفرض يتمثل المتغير المستقل في قابلية القوائم المالية السنوية للفهم ، بينما يتمثل المتغير التابع في جودة التقارير المالية .

3 / 5 : لم تتناول تلك الدراسات العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية ، لذلك يتم اشتقاق الفرض الثالث للبحث كما يلي : " يؤثر تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية " ، وفي ظل هذا الفرض يتمثل المتغير المستقل في التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة ، بينما يتمثل المتغير التابع في جودة التقارير المالية .

4 / 5 : لم تتناول تلك الدراسات آثار المتغيرات المعدلة على العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وجودة التقارير المالية ، لذلك يتم اشتقاق الفرض الرابع للبحث كما يلي : " تؤثر المتغيرات المعدلة على العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية " ، وفي ظل هذا الفرض يتمثل المتغير المستقل في آثار المتغيرات المعدلة ، بينما يتمثل المتغير التابع في العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .

(6) حدود البحث :

يقتصر البحث على تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية من جانب إعداد القوائم المالية بواسطة الإدارة لذلك يخرج عن نطاق البحث تحليل العلاقة بين المتغيرين المستقلين من جانب مستخدمي تلك التقارير ، كما يقتصر البحث على تحليل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة والفهم من حيث طريقة الإفصاح من جانب الإدارة بالتقرير السنوي دون أن يتضمن العوامل التي تتعلق بقابلية المستخدم لقراءة وفهم تلك التقارير .

وتتمثل الحدود الزمنية للبحث في البيانات من عام 2016 حتى 2021 ، بينما تتمثل الحدود المكانية في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية دون أن تتضمن القطاع المالي وقطاع البنوك خلال تلك الفترة ، مع مراعاة أن التحليل الإحصائي يقتصر على القوائم المالية السنوية وليست الفترية مثل القوائم الربع سنوية .

(7) أهمية البحث :

يستمد البحث أهميته الأكاديمية من كونه امتداداً لسلسلة البحوث في مجال تحليل العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم بما يحقق جودة التقارير المالية ، كما تتبع أهمية البحث على المستوى الأكاديمي من أهمية موضوع البحث حيث تمثل القوائم المالية السنوية بما تتميز به المصدر الرئيسي للمعلومات وتخدم العديد من المستخدمين ، ويقوم البحث على بناء إطار نظري يعكس آثار العلاقات المترابطة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية .

أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في إجراء دراسة تطبيقية على مجتمع يتضمن الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية دون أن يتضمن القطاع المالي وقطاع البنوك خلال تلك الفترة مع الربط

بين المتغيرات التي تعكس الفروض الفرعية للفروض الرئيسية للبحث والتوصل إلى دليل تطبيقي يعكس آثار العلاقات المترابطة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير .

(8) منهجية البحث :

يعتمد الباحث لتحقيق الهدف الرئيسي للبحث وأهدافه الفرعية على منهجين هما :

8 / 1 : المنهج الاستقرائي ومنهج تحليل المحتوى : قام الباحث باستقراء الكتابات المحاسبية في مجال قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وجودة التقارير المالية ، كما قام باستخدام منهج تحليل المحتوى لتلك الكتابات وذلك لتجميع المعلومات عن العناصر الرئيسية للبحث وتحليلها وتفسيرها لتحليل آثار الترابط بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية .

8 / 2 : المنهج الاستنباطي : ويتم من خلال إجراء دراسة تطبيقية على عدد شركة من الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية دون أن تتضمن القطاع المالي وقطاع البنوك خلال تلك الفترة مع الربط بين المتغيرات التي تعكس الفروض الفرعية للفروض الرئيسية للبحث .

(9) خطة البحث: تحقيقاً لأهداف البحث ولمعالجة مشكلته بصورة منطقية يتم استكمالها على النحو التالي :

9 / 1 : توضيح العناصر الرئيسية للبحث .

9 / 2 : تحليل العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وجودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الأول.

9 / 3 : تحليل العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للفهم وجودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الثاني.

9 / 4 : تحليل العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الثالث للبحث .

9 / 5 : تحليل العلاقة بين آثار المتغيرات المعدلة على العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم وجودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الرابع للبحث .

9 / 6 : منهجية البحث .

9 / 6 / 1 : نموذج البحث .

9 / 6 / 2 : أهداف الدراسة التطبيقية .

9 / 6 / 3 : مجتمع وعينة الدراسة .

9 / 6 / 4 : أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية .

9 / 6 / 5 : نتائج اختبار الفروض .

9 / 6 / 7 : نتائج البحث والاجابة عن أسئلته .

9 / 6 / 8 : توصيات البحث .

9 / 6 / 9 : مجالات البحث المستقبلية .

9 / 1 : توضيح العناصر الرئيسية للبحث : يوضح الباحث للقارئ العناصر الرئيسية للبحث بشئ من التفصيل وذلك على النحو التالي :

9 / 1 / 1 : قابلية القوائم المالية للقراءة : تشير القابلية للقراءة إلى السهولة التي يمكن من خلالها قراءة الكلمات والجمل والنص وفهمها بالسرعة الملائمة ، وقد يتم استخدام جمل وكلمات معقدة يكون لها تأثير سلبي على قراءة التقارير المالية من جانب مستخدميها (شرف ، 2021) ، وأشارت دراسة Manli (2007) إلى أن قابلية القوائم المالية للفهم تلعب دوراً حيوياً مباشراً على فعالية تخصيص الموارد في أسواق رأس المال ، وأوضحت دراسة Chowdhury & Others (2020) أن قابلية القوائم المالية للقراءة تخفض مخاطر المعلومات بالنسبة للدائنين ويخفض تكاليف المديونية ، ويعزز سياسة المدفوعات .

إن إعداد تقارير مطولة وغامضة وصعبة القراءة يترتب عليه زيادة عدم تماثل المعلومات ، ويثقل المستثمرين بحمل زائد من المعلومات ، ويمنعهم من القدرة على الاستيعاب والتفسير مما يؤثر على إدراكهم لمخاطر المنشأة ، ويدفعهم إلى المطالبة بالمزيد من العوائد . (Abernathy & Others , 2019)

وأشارت دراسة Aymen (2018) إلى أن أهمية قابلية القوائم المالية للقراءة تساعد فيما يلي :

- (1) تعظيم جودة المعلومات التي تساعد في التحقق من الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية .
- (2) تخفيض الوقت المنقضي لفهم وتفسير المعلومات المنشورة بالقوائم المالية .
- (3) إنتاج النص الذي يمكن فهمه بواسطة القاعدة العريضة من الأفراد .

ويشير بعض الباحثين إلى وجود بعدين لجودة الإفصاح من خلال التقارير المالية يتمثلان فيما يلي :

(خميس وعبد الرحيم ، 2022)

(1) تعقيد وحجم المعلومات الواردة في التقرير السنوي ويطلق على ذلك القابلية للقراءة .

(2) قدرة المستخدم على تفسير وفهم المعلومات الواردة في التقرير السنوي ويطلق على ذلك القابلية للفهم .

وتتمثل مقاييس قابلية القوائم المالية للقراءة فيما يلي :

(1) مقياس طول أو حجم القوائم السنوية (القوائم المالية والإيضاحات المتممة) ، ويشير أحد الباحثين

(السواح ، 2019) إلى تميز تلك المقاييس بأنها أقل تعقيداً ، وتتماشى مع أي لغة تكتب بها التقارير المالية

سواء بالعربية أو غيرها من اللغات ، ويستخدم هذا المقياس لقياس تعقيد التقرير مؤشر fog indey والذي يتم

حسابه لكل فقرة مكونة من مائة كلمة بالمعادلة التالية : (خميس وعبدالرحيم ، 2022) ، (Toit , 2018) ،

(Loughran , 2014) ، (محمد ، نهى ، 2022)

مؤشر fog = (متوسط الكلمات المعروضة × نسبة الكلمات المعقدة) × 0,4 (متوسط طول الجملة) .

متوسط طول الجملة = عدد الكلمات ÷ عدد الجمل .

نسبة الكلمات المعقدة = (عدد الكلمات المعقدة ذات ثلاث مقاطع أو أكثر ÷ إجمالي عدد الكلمات × 100) .
وتتراوح قيمة المؤشر بين 8 شديد السهولة وأكبر من أو تساوي 18 غير قابلة للقراءة .
ويؤثر حجم المنشأة على جودة التقارير المالية حيث أن الشركات كبيرة الحجم يكون لديها نظام قوي وفعال للرقابة الداخلية ، ويتم مراجعة قوائمها المالية من خلال مكاتب مراجعة كبيرة الحجم مما يترتب انخفاض أو عدم لجوء ادارة الشركة لاتباعها الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح وبالتالي ارتفاع جودة التقارير المالية .
(Bhandara & Others , 2018) ، (عيسى ، 2017) .

(2) مقياس التعقيد في التقارير المالية السنوية ويتضمن هذا المقياس المقاييس الفرعية التالية :

أ- متوسط طول الجملة ونسبة الكلمات المعقدة حيث أنه كلما زاد عدد الكلمات في الجملة زادت صعوبة القابلية للقراءة .

ب- سهولة القراءة وتعتمد على الأفعال التي تتلاعب بمهاني الجمل .

ج- مقياس الصيغ لقياس مستوى القابلية للقراءة فمقياس طول الجملة يعكس عدد الكلمات لكل جملة ، وعدد الكلمات المعقدة ، وعدد المقاطع لكل جملة ، والنسبة المئوية للكلمات المكونة من ستة أو سبعة أحرف .

(3) مقياس قابلية أي أجزاء سردية أخرى من التقرير السنوي للقراءة مثل تقرير مجلس الإدارة . (محمد ، نهى ، 2022)

(4) مقاييس تعتمد على طول التقرير وذلك بدلالة عدد الصفحات أو عدد الكلمات أو حجم التقرير ، وتتميز تلك المقاييس بأنها أقل تعقيداً وتتمشى مع أي لغة تكتب بها التقارير المالية سواء الإنجليزية أو العربية أو غيرها من اللغات (السواح ، 2019) ، وطالبت دراسة الجندي (2020 ، ص. 3) بتخفيض حجم الإفصاحات ولكن بالطريقة التي تساعد المستخدمين في الوصول على المعلومات اللازمة لفهم الأداء المالي للمنشأة ، وما يترتب على ذلك من اتخاذ القرار بصورة أسهل وأسرع .

يشير الباحث إلى استخدام المؤشرات التالية لقياس قابلية القوائم المالية للقراءة :

(1) طول كل قائمة مالية (الدخل - المركز المالي - التغيير في حقوق الملكية - التدفقات النقدية) : يشير

البعض (خميس وعبدالرحيم ، 2022) إلى أن هناك علاقة عكسية بين طول التقرير وقابليته للقراءة .

(2) الإفصاح السردى الزائد عن اللازم : يشير أحد الباحثين (راشد ، 2020) إلى أنه مع اتساع نطاق إعداد التقارير المالية أصبحت المعلومات غير المالية تمثل جزءاً كبيراً من التقرير السنوي ويعرف ذلك بالإفصاح السردى narrative disclosure والذي يتضمن معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية للمعلومات المالية بهدف تخفيض عدم تماثل المعلومات وزيادة القابلية للقراءة .

(3) طريقة عرض الإيضاح المتمم للقائمة المالية وتعتبر عما إذا كانت الطريقة سهلة أم أن هناك طريقة للعرض أفضل من ذلك كما في حالة عرض الإيضاح المتمم للأصول الثابتة كما في الجدول رقم (1) :

جدول رقم (1) : عرض الإيضاح المتمم للأصول الثابتة . المصدر : من إعداد الباحث .

التكلفة	أراضي	مباني	تجهيزات	آلات ومعدات	وسائل نقل	عدد وأدوات	أثاث ومعدات مكتبية وحاسبات	إجمالي
1/1								
إضافات								
استبعادات								
12 / 31								

2 / 1 / 9 : قابلية القوائم المالية للفهم : تشير القابلية للفهم إلى مدى عرض التقارير المالية السنوية بطريقة منظمة ، ومدى شمولية المعلومات التي يتضمنها التقرير ، والقدرة على معرفة قيم وطبيعة الأصول ، ووضوح الملاحظات الواردة بقائمة الملاحظات التفسيرية (Herath & Albarqi 2017) ، كما تشير إلى مدى قدرة المستخدم على فهم ما بداخل القوائم المالية ويعتمد ذلك على كيفية تبويب وعرض عناصر القوائم المالية من المعلومات التي تتضمنها (Al-Dmour & Others , 2018) ، وأوضحت دراسة Avi (2018) أن تساوي قابلية القوائم المالية للفهم من حيث الأهمية النسبية مع العرض الواضح لقياس آثار الأحداث الاقتصادية للمنشأة .

وتتبعكس قابلية القوائم المالية للفهم في المقاييس التالية : (Al-Dmour & Others , 2018)

- (1) مدى عرض التقارير المالية السنوية بطريقة منظمة .
 - (2) مدى استخدام لغة تمكن من متابعة ما بداخل التقرير من معلومات .
 - (3) مدى شمولية المعلومات التي يتضمنها التقرير .
 - (4) مدى سهولة فهم مصادر الإيرادات ومستويات الانفاق .
 - (5) مدى القدرة على معرفة قيم وطبيعة الأصول .
 - (6) مدى قدرة الجداول والخرائط على عرض المعلومات بالقوائم المالية .
 - (7) مدى وضوح الملاحظات الواردة بقائمة الدخل وقائمة المركز المالي .
- وقدمت دراسة Manli (2007) المقترحات التالية لزيادة فهم التقارير المالية :
- (1) تقديم تقارير سنوية متخصصة .
 - (2) تقديم تقارير سنوية متخصصة مع إدماجها بالمصطلحات المحاسبية .
 - (3) استخدام الخرائط البيانية لعرض المحتويات المالية .
- ويشير الباحث إلى استخدام المؤشرات التالية لقياس قابلية القوائم المالية للفهم :

- (1) طول كل قائمة مالية (الدخل - المركز المالي - التغير في حقوق الملكية - التدفقات النقدية) : يشير البعض (خميس وعبدالرحيم ، 2022) إلى أن هناك علاقة عكسية بين طول التقرير وقابليته للفهم ، ويقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية باعتبار أن متوسط طول القائمة صفحة واحدة ومتوسط إجمالي طول القوائم أربع صفحات ، ولأخذ في الاعتبار حجم المنشأة وضرورة الإفصاح عن عناصر إضافية مثل قياسات القيمة العادلة يفترض متوسط إجمالي طول القوائم خمس صفحات .
- (2) الإفصاح السردي الزائد عن اللازم : يتضمن الإفصاح السردي معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية للمعلومات المالية بهدف زيادة القابلية للفهم ، ومن ناحية أخرى فإن هذا النوع من الإفصاح يؤدي إلى زيادة تكلفة عرض البيانات بالقوائم المالية . (Desouze & J. , 2019)
- (3) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية (الإهلاك ومخزون بضاعة آخر المدة) ، حيث أن تلك العناصر تتعدد البدائل المحاسبية لقياسها ، ويساعد ذلك النوع من الإفصاح في فهم كيفية قياس تلك العناصر ، والوقوف على الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح ، حيث أن هناك علاقة عكسية بين إدارة الأرباح وما تلجأ إليه الإدارة من تعميم وقابلية القوائم المالية للفهم .
- (4) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين بعض عناصر القوائم المالية مثل الربط بين رصيد المخزون أول وآخر المدة وبين ما طرأ على المدينين والدائنين من تغيرات خلال المدة ، ويفيد ذلك الإفصاح في فهم كيفية قياس تلك العناصر والتوصل إلى استنتاجات معينة تفيد في اكتشاف حجم التلاعب بالقوائم المالية ، وأشارت دراسة Pitenoei & Gerayli (2019) إلى أن قابلية القوائم المالية للقراءة والفهم تساعد في اكتشاف الغش بتلك القوائم .
- (5) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية مثل التعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والتعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ، ويفيد ذلك الإفصاح في فهم كيفية قياس الآثار المالية لتلك التعاملات ، وما ينتج عنه من زيادة قابلية القوائم المالية للفهم .
- (6) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة ، ويفيد ذلك الإفصاح في فهم كيفية قياس عناصر الأصول التي استخدمت القيمة العادلة لقياسها مما يترتب عليه زيادة قابلية القوائم المالية للفهم .
- 3 / 1 / 9 : جودة التقارير المالية :** تعكس جودة التقارير المالية درجة خلو تلك التقارير من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ؛ وبالتالي ارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للمنشأة (موسى 2011) ، (أبو العلا 2018) ، (نصر ، الصيرفي 2015) ، ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية أحد المتغيرات الرقابية والذي يعكس جودة التقارير المالية وهو تقرير المراجع للسنة السابقة حيث أن تقرير المراجعة النظيف يعكس ارتفاع جودة التقارير المالية والعكس صحيح .

ويهتم المستثمرون ومستخدمو التقارير المالية بتحقيق مستوى مرتفع لجودة التقارير المالية وذلك من خلال مستوى مرتفع من جودة الأرباح (التقرير عن رقم الربح الحقيقي) ويحقق ذلك كفاءة مرتفعة لسوق الأوراق المالية ؛ وبالتالي من الضروري تحقيق مستوى مرتفع من موثوقية الأرباح التي يتم التقرير عنها (Chi & Friday , 2017 ، كما أنه يترتب على جودة التقارير المالية تفادي المنشأة المنازعات ومخاطر التقاضي ويترتب عليها انخفاض الفرص الاستثمارية . (Irwandi & Pamunhkas , 2020)

وتتأثر جودة التقارير المالية بالقياس وفقاً للقيمة العادلة وذلك لما لذلك القياس من مزايا متعددة منها أنه يوفر معلومات ملاءمة تعطي تلك المعلومات صورة أقرب للواقع وحالة الأسواق المالية فيما يرتبط بقيمة الأصول المسعرة مقارنة بالتكلفة التاريخية ، ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة بالقوائم المالية والقيمة السوقية . (أبو طالب 2017) ، (بن مالك ، غوالي 2015) ، (قاسم 2014) ، (Siekkinen 2016) ، ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية متغيراً رقابياً يعكس استخدام القيمة العادلة في تحديد قيم الأدوات المالية في أسواق نشطة من خلال أفراد مؤهلين ، وتحديد مدى مراجعة نماذج القيمة العادلة دورياً كأحد مكونات جودة التقارير المالية .

وتتشكل جودة التقارير المالية من العوامل التالية : (مع التصرف موسى ، 2011) ، (Bala & Others 2017) ، (إبراهيم ، 2018)

(1) حجم المنشأة محل المراجعة كمحدد لجودة التقارير المالية : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية باستخدام القيمة الدفترية للأصول وعدد الأسهم العادية .

(2) معدل دوران المراجع الخارجي كمحدد لجودة التقارير المالية : حيث أنه كلما زاد عدد سنوات المراجعة كلما علم معدوا القوائم المالية بقدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح ؛ وبالتالي يقل اتباع تلك الممارسات وترتفع بذلك جودة التقارير المالية ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال عدد سنوات عمل المراجع في مراجعة حسابات المنشأة . (Wiyantoro & Usman 2018)

(3) حجم مكتب المراجعة كمحدد لجودة التقارير المالية : حيث أنه كلما علم معدوا القوائم أن مكتب المراجعة كبير الحجم ولديه من الوسائل التي تمكنه من اكتشاف التلاعب في القوائم المالية كلما زاد حرصهم على تحقيق جودة تلك القوائم ، ويقاس حجم المكتب بعدة عوامل منها قيمة الأعمال وحجم الإيرادات ، وعدد المراجعين المساعدين .

(4) درجة الرافعة المالية leverage كمكون لجودة التقارير المالية : يتم قياس هذا المتغير في دراسة الحالة من خلال قسمة مجموع الالتزامات الخارجية على مجموع الأصول .

- (5) تقرير المراجع للسنة السابقة أو نوع تقرير المراجع كمكون لجودة التقارير المالية فإذا كان تقريراً نظيفاً دل ذلك على زيادة جودة التقارير المالية والعكس صحيح ، وخلو تلك التقارير من التحريفات الجوهرية ، واقتناع المراجع الخارجي بارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للمنشأة . (السعيد ، 2016) .
- (6) حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها كمحدد لجودة التقارير المالية : يتم قياس هذا المتغير من خلال عدد الأعضاء الذين تم انتخابهم من قبل مجلس الإدارة كلجنة للمراجعة ، كما يتم قياس هذا المتغير أيضاً من خلال قسمة عدد الأعضاء الذين يحملون شهادة في العلوم الإدارية والمصرفية على إجمالي عدد الأعضاء . (Omotosho & Others , 2017) ، (National Audit Office , 2012) ، (Mintah & Schadeitz , 2018)
- (7) حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمكون لجودة التقارير المالية : ويقصد بها العناصر التي يوجد عدة بدائل لتحديد قيمتها من الناحية المحاسبية ، ومن ثم تستطيع الإدارة الاختيار من بين تلك البدائل مما يترتب عليه وجود حرية أو مرونة في تحديد قيم هذه العناصر (الصايغ ، عبد المجيد 2015) ، (Bala & Others , 2018) ، (Diaz & Others 2017) ويستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية التطور في نسبة الإهلاك إلى إجمالي الأصول الثابتة حيث يعتبر الإهلاك من الاستحقاقات الاختيارية .
- (8) الإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الاستدامة كمكون لجودة التقارير المالية من خلال الإفصاح عن النفقات التي تتحملها المنشأة لوفاء بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية .
- 9 / 2 : تحليل العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الأول للبحث : يشير البعض إلى أن المتغيرات التي تعكس قابلية القوائم المالية للقراءة تتمثل فيما يلي : (خميس وعبد الرحيم ، 2022)
- (1) مقياس طول أو حجم القوائم المالية السنوية (القوائم المالية والإيضاحات المتممة) .
- (2) مقياس التعقيد في التقارير المالية السنوية ويتضمن هذا المقياس المقاييس الفرعية التالية :
- أ- متوسط طول الجملة ونسبة الكلمات المعقدة حيث أنه كلما زاد عدد الكلمات في الجملة زادت صعوبة القابلية للقراءة .
- ب- سهولة القراءة وتعتمد على الأفعال التي تتلاعب بمعاني الجمل .
- ج- مقياس الصيغ لقياس مستوى القابلية للقراءة فمقياس طول الجملة يعكس عدد الكلمات لكل جملة ، وعدد الكلمات المعقدة ، وعدد المقاطع لكل جملة ، والنسبة المئوية للكلمات المكونة من ستة أو سبعة أحرف .
- (3) قابلية أي أجزاء سردية أخرى من التقرير السنوي للقراءة مثل تقرير مجلس الإدارة .
- (4) تقارير المسؤولية الاجتماعية .

(5) مقاييس تعتمد على طول التقرير وذلك بدلالة عدد الصفحات أو عدد الكلمات أو حجم التقرير ، وتتميز تلك المقاييس بأنها أقل تعقيداً وتتمشى مع أي لغة تكتب بها التقارير المالية سواء الإنجليزية أو العربية أو غيرها من اللغات . (السواح ، 2019)

وتتمثل محددات جودة التقارير المالية بعدة متغيرات تتمثل أهمها فيما يلي : (Mahboub , 2017) ،
(Eyenubo & Others , 2017)

- (1) القدرة على الربحية وتقاس بمعدل العائد على الأصول .
- (2) الرافعة المالية وتقاس بقسمة إجمالي الديون على إجمالي الأصول .
- (3) حجم الشركة ويقاس بإجمالي الأصول .
- (4) هيكل الملكية ويقاس بقسمة عدد الأسهم على عدد حملة الأسهم .
- (5) لجنة المراجعة وتقاس بعدد القانونيين في لجنة المراجعة : تعتبر العلاقة إيجابية بين الخبرة القانونية لأعضاء لجان المراجعة بالشركة وجودة التقارير المالية ، حيث أنه مع زيادة الخبرة القانونية لأعضاء لجان المراجعة بالشركة كلما زادت جودة التقارير المالية والعكس صحيح . (Irwandi & Pamunhkas , 2020)
- (6) المراجع الخارجي ويقاس بحجم المكتب : أشارت دراسة (Carscallen , 2019) إلى أن كتابة اسم المراجع الشريك أو توقيعه على تقرير المراجعة يساعد في فهم مخاطر العميل والصناعة وزيادة قابلية القوائم المالية للفهم .
- (7) المراجعة الداخلية وتقاس بمكونات لجنة المراجعة الداخلية .
- (8) السيولة وتقاس بالتدفقات النقدية من أنشطة الشركة .

يشير الباحث إلى استخدام المؤشرات التالية لقياس قابلية القوائم المالية للقراءة :

- (1) مؤشر طول كل قائمة مالية (الدخل - المركز المالي - التغيير في حقوق الملكية - التدفقات النقدية) : يعكس هذا المؤشر قابلية القوائم المالية للقراءة من حيث طول القائمة المالية والافصاح عن العناصر التي يتطلبها المستخدم حيث أن هناك علاقة عكسية بين طول القائمة المالية وسهولة قراءتها ، ويشير البعض (يوسف وإبراهيم ، 2016) إلى أن حجم التقرير لا يعتبر مؤشراً على القابلية للقراءة أو الفهم فبعض التقارير تكون مختصرة ولكنها واضحة والبعض الآخر يكون مفصلاً ولكن غير مفهوم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف 1/1 المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي : " يؤثر طول القائمة المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية من حيث طول القائمة المالية والافصاح عن العناصر التي يتطلبها المستخدم " .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متغير متوسط طول القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة ومعدل دوران المراجع الخارجي كمحدد لجودة التقارير المالية .

(2) الإفصاح السردي الزائد عن اللازم : يمثل الإفصاح السردي إفصاحاً عن معلومات غير مالية لزيادة قراءة وفهم كيفية قياس معلومات مالية ، ويعكس هذا المؤشر قابلية القوائم المالية للقراءة من حيث قياسات القيمة العادلة وذلك مع مراعاة عوامل أخرى مثل تكلفة الإفصاح ومدى وجود ملل للقارئ .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني ف 1 / 2 المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي : " يؤثر الإفصاح السردي الزائد عن اللازم كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية من حيث حسابات الاستحقاقات الاختيارية والإفصاح عن النفقات التي تتحملها المنشأة للوفاء بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية كمقياسين لجودة التقارير المالية .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متغير الإفصاح الزائد عن معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمكون لجودة التقارير المالية ، والإفصاح المحاسبي باستخدام تقارير الاستدانة كمقياس لجودة التقارير المالية من خلال الإفصاح عن النفقات التي تتحملها المنشأة للوفاء بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية كمقياس لجودة التقارير المالية .

(3) طريقة عرض الإيضاح المتمم للقائمة المالية فإن كانت الطريقة سهلة فإن المتغير الوهمي يأخذ الرقم واحد في حين يأخذ الرقم صفر في حالة ما إذا كانت هناك طريقة للعرض أفضل من ذلك .

وهناك طريقة أفضل من العرض السابق من خلال وضع البيان في العمود الأول ويدرج به عناصر الأصول الثابتة ، ويوضح العمود الثاني الرصيد في 1 / 1 ، والعمود الثالث الاضافات ، والعمود الرابع الاستبعادات ، والعمود الخامس الرصيد في 31 / 12 ، لذلك فإن المتغير الوهمي في العرض السابق يأخذ الرقم صفر .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث ف 1 / 3 المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي : " تؤثر طريقة عرض الإيضاح المتمم للقائمة المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية من حيث حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية ، وحجم لجنة المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متغير طريقة عرض الإفصاح المتمم للقائمة المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمكون لجودة التقارير المالية ، وحجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .

(4) الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية (الإهلاك ومخزون بضاعة آخر المدة) ، حيث أن تلك العناصر تتعدد البدائل المحاسبية لقياسها ، ويساعد ذلك النوع من الإفصاح في فهم كيفية قياس تلك العناصر ، والوقوف على الممارسات المحاسبية لإدارة الأرباح بالنسبة لتلك العناصر حيث أن هناك علاقة عكسية بين إدارة الأرباح وما تلجأ إليه الإدارة من تعميم وقابلية القوائم المالية للفهم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث ف 3 / 1 المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي : " يؤثر الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة وبين جودة التقارير المالية من حيث حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمكون لجودة التقارير المالية ، وحجم لجنة المراجعة والخبرة المالية والربط بين عناصر القوائم المالية كمقياسين لجودة التقارير المالية .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متغير الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية ، وحجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها كمقياس لجودة التقارير المالية .

(5) الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية مثل الربط بين رصيد المخزون أول وآخر المدة وبين ما طرأ على المدينين والدائنين من تغيرات خلال المدة ، ويفيد ذلك الإفصاح في فهم كيفية قياس تلك العناصر والتوصل إلى استنتاجات معينة تفيد في اكتشاف حجم التلاعب بالقوائم المالية ، وأشارت دراسة (Pitenoel & Gerayli , 2019) إلى أن قابلية القوائم المالية للقراءة تساعد في اكتشاف الغش بتلك القوائم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع ف 4 / 1 المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي : " يؤثر الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية من حيث حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية ، وحجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متغير الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية ، وحجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها كمقياس لجودة التقارير المالية .

(6) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية مثل التعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والتعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ، ويفيد ذلك الإفصاح في فهم كيفية قياس الآثار المالية لتلك التعاملات وما ينتج عنه من زيادة قابلية القوائم المالية للفهم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس ف 5/1 المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي : " يؤثر الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية من حيث حجم لجنة المراجعة ، ونوع تقرير المراجع كمقياس لجودة التقارير المالية كمقياسين لجودة التقارير المالية .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متغير الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع حجم لجنة المراجعة ، ونوع تقرير المراجع كمقياسين لجودة التقارير المالية .

(7) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة حيث يفيد ذلك الإفصاح في فهم كيفية قياس عناصر الأصول التي استخدمت القيمة العادلة لقياسها مما يترتب عليه زيادة قابلية القوائم المالية للفهم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس ف 6/1 المنبثق من الفرض الرئيسي الأول كما يلي : " يؤثر الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية من حيث خبرة لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية ، ونوع تقرير المراجع كمقياس لجودة التقارير المالية كمقياسين لجودة التقارير المالية .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متغير الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية ، ونوع تقرير المراجع كمقياسين لجودة التقارير المالية .

ويتمثل الفرض الرئيسي الأول للبحث فيما يلي : " تؤثر قابلية القوائم المالية للقراءة على التقارير المالية .

9 / 3 : تحليل العلاقة بين قابلية القوائم المالية للفهم وجودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الثاني للبحث :

يشير الباحث إلى استخدام المؤشرات التالية لقياس قابلية القوائم المالية للفهم :

(1) طول كل قائمة مالية (الدخل - المركز المالي - التغير في حقوق الملكية - التدفقات النقدية) : يشير البعض (يوسف وإبراهيم ، 2016) إلى أن حجم التقرير لا يعتبر مؤشراً على القابلية للفهم فبعض التقارير تكون مختصرة ولكنها واضحة والبعض الآخر يكون مفصلاً ولكن غير مفهوم .

وفي ضوء العلاقة بين طول القائمة وقابليتها للفهم يشير الباحث إلى أن طول القائمة يكون في حدود صفحة واحدة غير متداخلة مع غيرها من القوائم وذلك باستخدام متوسط إجمالي طول القوائم ، ومتوسط طول القوائم المالية باعتبار أن هناك علاقة عكسية بين طول القائمة المالية وقابليتها للفهم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف 1/2 المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني كما يلي : " يؤثر طول القائمة المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم على جودة التقارير المالية من حيث حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية " .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متغير متوسط طول القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية .

(2) الإفصاح السري الزائد عن اللازم : يمثل الإفصاح السري إفصاحاً عن معلومات غير مالية لزيادة قراءة وفهم كيفية قياس معلومات مالية ، ويعكس هذا المؤشر زيادة قابلية القوائم المالية للفهم مثل قياسات القيمة العادلة ، وقياسات بعض عناصر القوائم المالية الإجمالية والعناصر التي تدرج تحتها ، ويترتب على مثل هذا الإفصاح زيادة القدرة على فهم القوائم المالية ، ومن ثم يترتب على زيادة الإفصاح السري زيادة قابلية القوائم المالية للفهم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني ف 2/2 المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني كما يلي : " يؤثر الإفصاح السري الزائد عن اللازم كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم على جودة التقارير المالية من حيث الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة ، والإفصاح المحاسبي عن قياسات بعض عناصر القوائم المالية الإجمالية والعناصر التي تدرج تحتها كمقياسين لجودة التقارير المالية " .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متغير الإفصاح الزائد عن معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة كمقياس لجودة التقارير المالية والإفصاح المحاسبي عن قياسات بعض عناصر القوائم المالية الإجمالية والعناصر التي تدرج تحتها كمقياس لجودة التقارير المالية .

(3) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية (الإهلاك ومخزون بضاعة آخر المدة) ، حيث أن تلك العناصر تتعدد البدائل المحاسبية لقياسها ، ويساعد الإفصاح عن كيفية قياس تلك العناصر في زيادة فهم القوائم المالية التي تتضمنها .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث ف 3/2 المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني كما يلي : " يؤثر الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم على جودة التقارير المالية من حيث حجم مكتب المراجعة ، وحجم لجنة المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لقابلية القوائم المالية لفهم مع الربط مع كل من حجم مكتب المراجعة وحجم لجنة المراجعة كمقياسين لجودة التقارير المالية .

(4) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية مثل الربط بين رصيد المخزون أول وآخر المدة وبين ما طرأ على المدينين والدائنين وقيمة المشتريات والمبيعات من البضاعة من تغيرات خلال المدة ، ويساعد الإفصاح عن كيفية قياس تلك العناصر واشتقاق نتائج معينة بناء على علاقات معينة ؛ وبالتالي زيادة فهم القوائم المالية التي تتضمنها .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع ف 4/2 المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني كما يلي : " يؤثر الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم على جودة التقارير المالية من حيث حجم مكتب المراجعة ، وحجم المنشأة محل المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم

المالية لفهم مع ربط هذا المقياس بكل من حجم مكتب المراجعة ، وحجم لجنة المراجعة كمقياسين لجودة التقارير المالية .

(5) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية مثل التعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والتعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة : يساعد هذا النوع من الإفصاح في سهولة القوائم المالية وزيادة قابليتها للفهم ، وفهم كيفية قياس والإفصاح عن تلك التعاملات .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس ف 5/2 المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني كما يلي : " يؤثر الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم على جودة التقارير المالية من حيث معدل دوران المراجع الخارجي وحجم لجنة المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع الربط مع معدل دوران المراجع الخارجي ، وحجم لجنة المراجعة كمقياسين لجودة التقارير المالية .

(6) الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة : يساعد هذا النوع من الإفصاح في سهولة القوائم المالية وزيادة قابليتها لفهم كيفية استخدام القيمة العادلة في قياس عناصر الأصول .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس ف 6/2 المنبثق من الفرض الرئيسي الثاني كما يلي : " يؤثر الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم على جودة التقارير المالية من حيث معدل دوران المراجع الخارجي وحجم لجنة المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع ربطه بكل من معدل دوران المراجع الخارجي ، وحجم لجنة المراجعة كمقياسين لجودة التقارير المالية .

9 / 4 : تحليل العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية واشتقاق الفرض الثالث للبحث : يشير الباحث إلى استخدام المؤشرات التالية لقياس آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية :

(1) حاجة المستخدم من المعلومات (محتوى التقارير المالية) : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال حساب مؤشر الوفاء بالحد الأدنى من البيانات ، وينبغي أن تفصح قائمة المركز المالي عن المجموعات الرئيسية للأصول والخصوم وحقوق الملكية والعناصر التي تندرج تحت كل مجموعة ، أما قائمة الدخل فينبغي الإفصاح كحد أدنى عن عناصر المصروفات وعناصر الإيرادات ونتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة .

وفي نفس السياق ينبغي أن تفصح قائم التدفقات النقدية عن التدفقات النقد الداخلة والخارجة لكل من نشاط التشغيل ونشاط التمويل ونشاط الاستثمار ورصيد النقدية أول وآخر المدة ، بينما يجب أن تفصح قائمة التغير في حقوق الملكية عن رصيد حقوق الملكية أول المدة وما جرى عليها من تعديلات خلال المدة ورصيدا آخر المدة ، ويشير الباحث إلى أهمية مراعاة طول القائمة المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة للفهم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف 1/3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " يؤثر الوفاء بالحد الأدنى من البيانات كمقياس لقابلية القوائم المالية مع مراعاة طول القائمة المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة للفهم على جودة التقارير المالية من حيث حجم مكتب المراجعة ، وحجم لجنة المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن الإفصاح عن الحد الأدنى من البيانات كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم ومراعاة طول القائمة المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع ربطه بكل من حجم مكتب المراجعة وحجم لجنة المراجعة كمقياسين لجودة التقارير المالية .

(2) الوضوح وعدم استخدام كلمات غامضة : يعكس هذا المتغير قابلية القوائم المالية للقراءة من حيث الملاحظات التفسيرية وصلب القوائم المالية ، كما أن استخدام كلمات سهلة غير معقدة يساعد في زيادة فهم المستخدم للقوائم المالية : ويقاس ذلك المتغير الفرعي عدد الكلمات ذات الثلاث مقاطع أو أكثر مقارنة بإجمالي عدد كلمات التقرير (Tarjo , 2022) وطرحه من الرقم واحد ويكون الناتج هو نسبة وضوح التقارير المالية ، ويشير الباحث في هذه النقطة إلى ضرورة مراعاة عرض العناصر الرئيسية لكل مجموعة بشكل ثابت كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني ف 2/3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " يؤثر الوضوح وعدم استخدام كلمات غامضة كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم ومراعاة عرض العناصر الرئيسية لكل مجموعة بشكل متناسق كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة وبين جودة التقارير المالية من حيث خبرة لجنة المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن الوضوح وعدم استخدام كلمات غامضة كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع ربطه بخبرة لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .

(3) مدى وجود ملاحظات تفسيرية توضح كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي : يعكس هذا المتغير قابلية القوائم المالية للفهم حيث أن وجود تلك الملاحظات في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية توضح للمستخدم كيفية قياس العناصر المنشورة في تلك القوائم وتسهيل فهمها من جانب المستخدم ، والإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث ف 3/3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " يؤثر وجود ملاحظات تفسيرية توضح كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم والافصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية من حيث خبرة لجنة المراجعة ، ونوع تقرير المراجع .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن مدى وجود ملاحظات تفسيرية توضح كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم والافصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع ربطه بكل من خبرة لجنة المراجعة ، ونوع تقرير المراجعة كمقياسين لجودة التقارير المالية .

(4) مدى وجود ترتيب في المجموعات الرئيسية والعناصر التي تتدرج تحت أي منها : يساعد ذلك الترتيب في زيادة فهم المستخدم لطريقة عرض كل قائمة من القوائم المالية ، كما أن عرض القوائم المالية بطريقة معينة مثل البدء بالأصول الثابتة يليها الأصول المتداولة ، وفي الجانب المقابل يتم البدء بحقوق الملكية ثم الالتزامات طويلة الأجل فالالتزامات قصيرة الأجل يؤدي إلى زيادة فهم المستخدم للقوائم المالية ، مع عرض القوائم المالية بطريقة ثابتة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة وبين جودة التقارير المالية .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع ف 4/3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " يؤثر وجود ترتيب في المجموعات الرئيسية والعناصر التي تتدرج تحت أي منها كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع عرض القوائم المالية بطريقة معينة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية من حيث خبرة لجنة المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذ الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن مدى وجود ترتيب في المجموعات الرئيسية والعناصر التي تتدرج تحت أي منها كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم وعرض القوائم المالية بطريقة معينة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع ربطه بكل من خبرة لجنة المراجعة ، وحجم مكتب المراجعة .

(5) مدى وجود فهرست بعناصر التقرير المالي لتحديد العناصر التي يحتويها التقرير ، ورقم صفحة العنصر بالتقرير ، ويعكس هذا المتغير قابلية القوائم المالية للقراءة والفهم معاً .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع ف 5/3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " يؤثر وجود فهرست بعناصر التقرير المالي لتحديد العناصر التي يحتويها التقرير كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم على جودة التقارير المالية من حيث خبرة لجنة المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن مدى وجود فهرست بعناصر التقرير المالي لتحديد العناصر التي يحتويها التقرير كقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع ربطه بخبرة لجنة المراجعة كقياس لجودة التقارير المالية .

(6) متضمنات تقرير المراجع الخارجي : باعتبار أن تقرير المراجع الخارجي أحد عناصر التقرير المالي السنوي للشركة (راشد ، 2020) وأنه أداة لتوصيل المعلومات المالية للمستخدمين عن أداء المنشأة عن الفترة محل المراجعة (Fakhfakh , 2016) فإنه من الضروري أن يشير إلى اسم التقرير ، والجهة الموجه إليها التقرير ، ومسئولية الإدارة ، ومسئولية المراجع ، وكيفية تنفيذ عملية المراجعة ، وفقرة إبداء الرأي ، ويعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة لزيادة قابلية القوائم المالية للفهم .

وخلصت دراسة (Shuraki & Others , 2021) إلى أن هناك علاقة احصائية بين جودة التقارير المالية كمتغير مستقل ونوع تقرير المراجع الخارجي كمتغير تابع حيث أن بينهما علاقة إيجابية ، فارتفاع جودة التقارير المالية يزيد من احتمال اصدار المراجع الخارجي تقرير نظيف .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس ف 6/3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " تؤثر متضمنات تقرير المراجع الخارجي كقياس لقابلية القوائم المالية للفهم ومعدل دوران المراجع الخارجي كقياس لجودة التقارير المالية على جودة التقارير المالية من حيث نوع تقرير المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن متضمنات تقرير المراجع الخارجي كقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع ربط تلك المتضمنات بكل من نوع تقرير المراجعة ومعدل دوران المراجع الخارجي .

(7) ذكر رقم الإيضاح المستخدم في قياس العنصر بالقائمة المالية أمام ذلك العنصر : إن ذكر رقم الإيضاح المستخدم في قياس عنصر معين يساعد المستخدم في الرجوع إلى ذلك الإيضاح لمعرفة كيفية قياس ذلك العنصر مما يؤدي إلى زيادة فهم القائمة المالية ، كما يترتب عليه تقليل أو عدم وجود ملل من جانب المستخدم بما يؤدي إلى سهولة قراءة المستخدم للقوائم المالية ، كما أن الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية يزيد من قابلية القوائم المالية للقراءة .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السابع ف 7/3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " يؤثر ذكر رقم الإيضاح المستخدم في قياس العنصر بالقائمة المالية أمام ذلك العنصر كقياس لقابلية القوائم المالية للفهم والإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة على جودة التقارير المالية من حيث خبرة لجنة المراجعة .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن ذكر رقم الإيضاح المستخدم في قياس العنصر بالقائمة المالية أمام ذلك العنصر كقياس لقابلية القوائم المالية للفهم ، والافصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة مع ربط ذكر رقم الإيضاح بخبرة لجنة المراجعة .

(8) التقرير عن كل قائمة في صفحة مستقلة ويساعد ذلك في زيادة القابلية للقراءة والفهم من حيث استقلال القوائم المالية كل قائمة في صفحة مستقلة وسهولة الفصل بينها من جانب المستخدم ، كما يسهل ذلك فهم المستخدم للقوائم المالية وتحديد بداية ونهاية كل قائمة ، كما أن التقرير عن كل قائمة في صفحة مستقل يساعد المستخدم في فهم محتوياتها .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثامن ف 8/3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " يؤثر التقرير عن كل قائمة مالية في صفحة مستقلة كقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة والفهم على جودة التقارير المالية من حيث خبرة لجنة المراجعة ونوع تقرير المراجع " .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن التقرير عن كل قائمة في صفحة مستقلة كقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة والفهم مع ربطه بكل من خبرة لجنة المراجعة ونوع تقرير المراجع .

(9) ترتيب المجموعات الرئيسية بالقائمة والعناصر الفرعية التي تندرج تحتها وفقاً لأساس معين ، فقد يتم البدء بالأصول الثابتة ثم الأصول المتداولة ، وفي الجانب الآخر يتم البدء بحقوق الملكية فالخصوم المتداولة فالخصوم المتداولة ، ويساعد ذلك في زيادة القابلية للقراءة والفهم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي التاسع ف 9/3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " يؤثر ترتيب المجموعات الرئيسية بالقائمة والعناصر الفرعية التي تندرج تحتها وفقاً لأساس معين كقياس لقابلية القوائم المالية للفهم على جودة التقارير المالية من حيث معدل دوران المراجع الخارجي " .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن ترتيب المجموعات الرئيسية بالقائمة والعناصر الفرعية التي تندرج تحتها وفقاً لأساس معين مع ربط الترتيب بمعدل دوران المراجع الخارجي .

(10) الالتزام بشكل معين في كل قائمة مالية مثل تحديد صافي ربح أو خسارة العام ثم توزيعه على مساهمي الشركة القابضة وحقوق الأقلية ، ونصيب السهم من الأرباح أو الخسائر المحققة ، ويساعد ذلك في زيادة القابلية للقراءة والفهم .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي العاشر ف 10 / 3 المنبثق من الفرض الرئيسي الثالث كما يلي : " يؤثر الالتزام بشكل معين من الإفصاح في كل قائمة مالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم على جودة التقارير المالية من حيث معدل دوران المراجع الخارجي " .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن الالتزام بشكل معين في كل قائمة مالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع ربطه بمعدل دوران المراجع الخارجي .

5 / 9 : تحليل العلاقة بين أثر المتغيرات المعدلة للعلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية " واشتقاق الفرض الرابع للبحث : يشير الباحث إلى استخدام المؤشرات التالية لقياس آثار المتغيرات المعدلة :

(1) اتجاه المبيعات : يؤثر اتجاه المبيعات على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، حيث أنه كلما زاد اتجاه كمية وقيمة المبيعات كلما تطلب إفصاحات أكبر مما يترتب عليه التأثير على قابلية القوائم المالية للقراءة والفهم ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عند اتخاذ الاتجاه في السنة مقارنة بالسنة السابقة تزايداً ، والقيمة صفر في حالة العكس ، وقد يتم القياس بالفرق بين قيمة صافي المبيعات في السنة الحالية والسنة السابقة .

ويؤثر هذا المتغير المعدل على جودة التقارير المالية حيث أن حجم وخبرة لجنة المراجعة كمتغير يعكس جودة تلك التقارير يقفان حائلاً دون التأثير السلبي على جودة التقارير المالية .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الأول ف 1 / 4 المنبثق من الفرض الرئيسي الرابع كما يلي : " يؤثر اتجاه المبيعات كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية من حيث حجم المنشأة محل المراجعة " .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن اتجاه المبيعات كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية مع ربطه بحجم وخبرة لجنة المراجعة .

(2) اتجاه الأرباح المحققة : يؤثر اتجاه الأرباح المحققة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، حيث أشارت دراسة (Hassan & Others , 2019) إلى أن الشركات الأكثر ربحية تكون ذات قابلية للقراءة مرتفعة ، كما أشارت دراسة (محمد ، 2019) إلى أن الأداء المالي للمنشأة يؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة ، حيث أن المنشآت التي تحقق أداء مالي جيد (يرتفع فيها

معدل العائد على الأصول) تتجه نحو تقارير مطولة أو تقارير أكثر تعقيداً مما يكون له اتجاه عكسي على قابلية القوائم المالية للفهم .

ويؤثر اتجاه الأرباح المحققة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وجودة التقارير المالية ، حيث أنه كلما زاد اتجاه الأرباح المحققة كلما تطلب الأمر المزيد من الإفصاح عن الاستحقاقات الاختيارية وزادت قابلية القوائم المالية للقراءة والفهم ، كما أن حجم وخبرة لجنة المراجعة يقفان حائلاً دون التأثير السلبي على جودة التقارير المالية ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عند اتخاذ الاتجاه في السنة مقارنة بالسنة السابقة تزايداً ، والقيمة صفر في حالة العكس . ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الثاني ف 2/4 المنبثق من الفرض الرئيسي الرابع كما يلي : " يؤثر اتجاه الأرباح المحققة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية من حيث حجم المنشأة محل المراجعة " .

ويتيم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن اتجاه الأرباح المحققة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية مع الربط بحجم المنشأة محل المراجعة .

(3) اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة : يؤثر اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، حيث أنه كلما زاد اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة كلما تطلب الأمر المزيد من الإفصاح عن الاستحقاقات الاختيارية وزادت قابلية القوائم المالية للقراءة والفهم ، كما أن حجم وخبرة لجنة المراجعة يقفان حائلاً دون التأثير السلبي على جودة التقارير المالية ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عند اتخاذ الاتجاه في السنة مقارنة بالسنة السابقة تزايداً ، والقيمة صفر في حالة العكس .

ويتيم اشتقاق الفرض الفرعي الثالث ف 3/4 المنبثق من الفرض الرئيسي الرابع كما يلي : " يؤثر اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية من حيث الإفصاح عن الاستحقاقات الاختيارية " .

ويتيم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية مع ربط هذا الاتجاه بالإفصاح عن الاستحقاقات الاختيارية .

(4) اتجاه الأرباح الموزعة : يؤثر اتجاه الأرباح الموزعة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، حيث أن المنشآت التي تجري توزيعات أرباح تحتاج إلى إفصاح إضافي وما ينتج عن ذلك من زيادة في عدد الإيضاحات المتممة ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي

يأخذ القيمة واحد في حالة وجود إفصاح إضافي عن الأرباح الموزعة ونصيب السهم من تلك الأرباح ، والقيمة صفر في حالة عدم وجود مثل ذلك الإفصاح .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الرابع ف 4 / 4 المنبثق من الفرض الرئيسي الرابع كما يلي : " يؤثر اتجاه الأرباح الموزعة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية من حيث وجود إفصاح إضافي عن الأرباح الموزعة ونصيب السهم من تلك الأرباح " .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن اتجاه الأرباح الموزعة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية مع ربط هذا الاتجاه بوجود إفصاح إضافي عن الأرباح الموزعة ونصيب السهم من تلك الأرباح .

(5) اتجاه سعر السهم في بورصة الأوراق المالية : يؤثر اتجاه سعر السهم في بورصة الأوراق المالية على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، حيث يحتاج إلى إفصاح إضافي للمستثمر وما ينتج عن ذلك من زيادة في عدد الإيضاحات المتممة ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عند وجود إفصاح إضافي عن تطور سعر السهم خلال الفترة التي يتم التقرير عنها ، والقيمة صفر في حالة عدم وجود مثل ذلك الإفصاح .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي الخامس ف 5 / 4 المنبثق من الفرض الرئيسي الرابع كما يلي : " يؤثر اتجاه سعر السهم في بورصة الأوراق المالية كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية من حيث وجود إفصاح إضافي عن تطور سعر السهم خلال الفترة التي يتم التقرير عنها . ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن اتجاه سعر السهم في بورصة الأوراق المالية كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية ، مع ربط هذا الاتجاه بالإفصاح الإضافي عن تطور سعر السهم خلال الفترة التي يتم التقرير عنها .

(6) اتجاه عدد صفحات تقرير المراجع الخارجي : يؤثر اتجاه عدد صفحات تقرير المراجع الخارجي على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية وذلك لتأثير ذلك التقرير على كل من قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وجودة التقارير المالية ، ويتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عندما يكون حجم التقرير في المتوسط ثلاث صفحات أو أقل ، والقيمة صفر في حالة الزيادة عن ثلاث صفحات .

ويتم اشتقاق الفرض الفرعي السادس ف 6 / 4 المنبثق من الفرض الرئيسي الرابع كما يلي : " يؤثر اتجاه عدد صفحات تقرير المراجع الخارجي كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية من حيث حجم مكتب المراجعة ، ونوع تقرير المراجعة " .

ويتم في الدراسة التطبيقية اختبار التحقق الإحصائي لهذا الفرض الفرعي من خلال التحليل الإحصائي للبيانات عن اتجاه عدد صفحات تقرير المراجع الخارجي كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية مع ربط هذا الاتجاه بكل من حجم مكتب المراجعة ، ونوع تقرير المراجعة .

6 / 9 : منهجية البحث : سار البحث في شقه الأول كدراسة نظرية مكنت الباحث من اشتقاق الفروض الرئيسية للبحث وما ينبثق منها من فروض فرعية ، ويسير البحث في شقه الثاني كدراسة تطبيقية تتضمن الأركان التالية :

1 / 6 / 9 : نموذج البحث : يمكن التعبير عن نموذج البحث متضمناً قابلية القوائم المالية للقراءة كمتغير مستقل ، وقابلية القوائم المالية للفهم كمتغير مستقل ، وجودة التقارير المالية كمتغير تابع ، ويتم قياس كل من المتغيرات السابقة كما يلي :

1 / 1 / 6 / 9 : قياس قابلية القوائم المالية للقراءة : أشارت دراسة (Mironiuc & Others , 2015) إلى أن القابلية للقراءة تتأثر بكل من حجم المنشأة ، ومعدل نمو المنشأة ، والربحية ، ونسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية ، وكون مكتب المراجعة من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى أو المشاركة لها ، ويقوم الباحث بقياس ذلك المتغير في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام مقياس تجميعي حيث يتم قياس قابلية القوائم المالية للقراءة بالمعادلة التالية :

$$FSR = fsr_1 + fsr_2 + fsr_3 + fsr_4 + fsr_5 + fsr_6 + fsr_7 .$$

حيث :

FSR : قابلية القوائم المالية للقراءة (Financial statements readability) .

fsr₁ : طول كل قائمة مالية (قائمة الدخل - قائمة المركز المالي - قائمة التغير في حقوق الملكية - قائمة التدفقات النقدية) : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يسمى متغير متوسط طول القوائم المالية يأخذ القيمة واحد إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم خمس صفحات أو أقل ، والقيمة 0,8 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم ست صفحات ، ، والقيمة 0,6 إذا كان متوسط إجمالي متوسط طول القوائم سبع صفحات ، والقيمة 0,4 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم ثماني صفحات ، ، والقيمة 0,2 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم عشر صفحات ، والرقم صفر في حالة الزيادة عن عشر صفحات .

fsr_2 : الإفصاح السردى الزائد عن اللازم : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة الإفصاح عن المعلومات التفسيرية الضرورية ، والرقم صفر في حالة الإفصاح الزائد عن معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية .

fsr_3 : طريقة عرض الإفصاح المتمم للقائمة المالية فإن كانت الطريقة سهلة القراءة فإن المتغير الوهمي يأخذ الرقم واحد في حين يأخذ الرقم صفر في حالة ما إذا كانت هناك طريقة للعرض أفضل من ذلك .

fsr_4 : الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية (الإهلاك ومخزون بضاعة آخر المدة) : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة وجود مثل ذلك الإفصاح ، والرقم صفر في حالة عدم وجود مثل ذلك الإفصاح .

Fsr_5 : الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة وجود مثل ذلك الإفصاح في الإفصاحات المتممة ، والرقم صفر في حالة عدم وجود مثل ذلك الإفصاح .

Fsr_6 : الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن التعاملات غير العادية : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة وجود مثل ذلك الإفصاح في الإفصاحات المتممة ، والرقم صفر في حالة عدم وجود مثل ذلك الإفصاح .

Fsr_7 : الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة وجود مثل ذلك الإفصاح في الإفصاحات المتممة ، والرقم صفر في حالة عدم وجود مثل ذلك الإفصاح .

2 / 1 / 6 / 9 : قياس قابلية القوائم المالية للفهم : يقوم الباحث بقياس قابلية القوائم المالية للفهم في الدراسة التطبيقية بالمعادلة التالية :

$$FSU = fsu_1 + fsu_2 + fsu_3 + fsu_4 + fsu_5 + fsu_6 + fsu_7 + fsu_8 + fsu_9 + fsu_{10} + fsu_{11} + fsu_{12} .$$

حيث :

FSU : قابلية القوائم المالية للفهم (Financial statements understandability) .

fsu_1 : طول كل قائمة مالية (الدخل - المركز المالي - التغير في حقوق الملكية - التدفقات النقدية) : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يسمى متغير متوسط طول القوائم المالية يأخذ القيمة واحد إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم خمس صفحات أو أقل ، والقيمة 0,8 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم ست صفحات ، ، والقيمة 0,6 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم سبع صفحات ، ، والقيمة 0,4 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم ثمانى صفحات ، ، والقيمة 0,2 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم عشر صفحات ، والرقم صفر في حالة الزيادة عن عشر صفحات .

Fsu₂ : الالتزام بشكل معين في كل قائمة مالية : يقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة الالتزام بشكل معين ، والرقم صفر حالة عدم الالتزام بشكل معين . طول الإيضاح المتمم : يقاس ذلك المتغير بعدد الكلمات ذات مقطعين

fsu₃ : الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية (الإهلاك ومخزون بضاعة آخر المدة) ، ويتم قياس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 2 في حالة الإفصاح عن كيفية قياس الإهلاك ومخزون بضاعة آخر المدة ، والرقم واحد في حالة الإفصاح عن كيفية قياس أي منهما ، والرقم صفر في حالة عدم الإفصاح عن كيفية قياس أي منهما .

fsu₄ : الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية مثل الربط بين رصيد المخزون أول وآخر المدة وبين ما طرأ على المدينين والدائنين من تغيرات خلال المدة ، ويقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية ، والرقم صفر حالة عدم الإفصاح .

Fsu₅ : الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية مثل التعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والتعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة ، ويقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية ، والرقم صفر حالة عدم الإفصاح .

Fsu₆ : الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة ، ويقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة ، والرقم صفر حالة عدم الإفصاح .

Fsu₇ : الإفصاح في القوائم المالية عن الحد الأدنى من البيانات التي يجب أن تتضمنها القائمة ، ويقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة ، والرقم صفر حالة عدم الإفصاح .

Fsu₈ : مدى وجود ملاحظات تفسيرية توضح كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي ، ويقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة وجود ملاحظات تفسيرية ، والرقم صفر حالة عدم وجود مثل تلك الملاحظات .

Fsu₉ : مدى وجود ترتيب في المجموعات الرئيسية والعناصر التي تدرج تحت أي منها كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم ، ويقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة وجود مثل ذلك الترتيب ، والرقم صفر حالة عدم وجوده .

Fsu₁₀ : متضمنات تقرير المراجع الخارجي كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم : يقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة تضمين تقرير المراجع الخارجي الحد الأدنى من البيانات التي يجب أن يفصح عنها ، والرقم صفر حالة عدم تضمين تقرير المراجع الخارجي الحد الأدنى من البيانات .

Fsu₁₁ : ذكر رقم الإيضاح المستخدم في قياس العنصر بالقائمة المالية أمام ذلك العنصر : يقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة ذكر رقم الإيضاح ، والرقم صفر حالة عدم ذكر رقم الإيضاح .

Fsu₁₂ : التقرير عن كل قائمة في صفحة مستقلة : يقاس هذا المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة التقرير عن كل قائمة مالية في صفحة مستقلة ، والرقم صفر حالة العكس .

3 / 1 / 6 / 9 : قياس آثار التكامل بين قياس قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية : يتم قياس آثار التكامل بين قياس قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية في الدراسة التطبيقية بالمعادلة التالية :

$$I/FSR/FSU = i/fsr/fsu_1 + i/fsr/fsu_2 + i/fsr/fsu_3 + i/fsr/fsu_4 + i/fsr/fsu_5 + i/fsr/fsu_6 + i/fsr/fsu_7 + i/fsr/fsu_8 + i/fsr/fsu_9 + i/fsr/fsu_{10} + i/fsr/fsu_{11} + i/fsr/fsu_{12} .$$

حيث :

I/FSR/FSU : آثار التكامل بين قياس قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية (Integration between FRS & FSU) .

i/fsr/fsu₁ : حاجة المستخدم من المعلومات (محتوى التقارير المالية) : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال حساب مؤشر الوفاء بالحد الأدنى من البيانات ، ويحسب هذا المؤشر بإعطاء رقم واحد لكل قائمة من القوائم المالية الأربعة ، فإذا كانت كل قائمة تفصح عن الحد الأدنى فإن قيمة ذلك المؤشر تكون 4 ، وفي حالة إفصاح ثلاث قوائم عن الحد الأدنى فإن قيمة ذلك المؤشر تكون 3 وهكذا .

ولأخذ طول القائمة المالية في الحسبان يتم حساب متوسط مرجح بذلك الطول بضرب كل حالة من حالات الحد الأدنى في واحد إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم خمس صفحات أو أقل ، والقيمة 0,8 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم ست صفحات ، ، والقيمة 0,6 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم سبع صفحات ، ، والقيمة 0,4 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم ثماني صفحات ، ، والقيمة 0,2 إذا كان متوسط إجمالي طول القوائم عشر صفحات ، والرقم صفر في حالة الزيادة عن عشر صفحات .

$i/fsr/fsu_2$: الوضوح وعدم استخدام كلمات غامضة : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال قسمة عدد الكلمات ذات الثلاث مقاطع أو أكثر على إجمالي عدد كلمات التقرير (Tarjo , 2022) وطرحه من الرقم واحد ويكون الناتج هو نسبة وضوح التقارير المالية وضرورة مراعاة عرض العناصر الرئيسية لكل مجموعة بشكل ثابت ، وفي هذه الحالة يتم ضرب نسبة وضوح التقارير المالية في واحد في حالة الثبات في العرض وفي الرقم صفر في حالة عدم الثبات .

$i/fsr/fsu_3$: مدى وجود ملاحظات تفسيرية توضح كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي والافصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة وجود مثل تلك الملاحظات والإفصاحات ، والرقم صفر في حالة عدم وجود مثل تلك الملاحظات والإفصاحات .

$i/fsr/fsu_4$: مدى وجود ترتيب في المجموعات الرئيسية والعناصر التي تندرج تحت أي منها مع عرض القوائم المالية بطريقة ثابتة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة: يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة وجود كل من الترتيب والعرض والقيمة صفر حالة عدم وجود ذلك الترتيب والعرض .

$i/fsr/fsu_5$: مدى وجود فهرست بعناصر التقرير المالي لتحديد العناصر التي يحتويها التقرير ، ورقم صفحة العنصر بالتقرير : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة وجود ذلك الفهرست والقيمة صفر حالة عدم وجود ذلك الفهرست .

$i/fsr/fsu_6$: متضمنات تقرير المراجع الخارجي : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة وجود تضمين تقرير المراجع الخارجي الحد الأدنى من تلك البيانات والقيمة صفر حالة العكس ، ولأخذ نوع تقرير المراجع الخارجي كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة يتم ضرب الناتج السابق في 2 إذا كان تقرير المراجع نظيفاً ، وفي الرقم 1 إذا كان تقرير المراجع متحفظاً ، وفي الرقم صفر إذا كان تقرير المراجع سلبياً أو امتنع عن إبداء الرأي .

$i/fsr/fsu_7$: ذكر رقم الإفصاح المستخدم في قياس العنصر بالقائمة المالية أمام ذلك العنصر والافصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة ذكر رقم الإفصاح وذلك الإفصاح في الإفصاحات المتممة والقيمة صفر حالة عدم ذكر رقم الإفصاح وعدم الإفصاح في الإفصاحات المتممة

i/fsr/fsu₈ : التقرير عن كل قائمة في صفحة مستقل : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة ذكر رقم الإيضاح والقيمة صفر حالة عدم ذكر رقم الإيضاح .

i/fsr/fsu₉ : ترتيب المجموعات الرئيسية بالقائمة والعناصر الفرعية التي تدرج تحتها وفقاً لأساس معين : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة تحقيق ذلك الترتيب والقيمة صفر حالة عدم تحقيقه .

i/fsr/fsu₁₀ : الالتزام بشكل معين في كل قائمة مالية : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد في حالة تحقيق ذلك الالتزام والقيمة صفر حالة عدم تحقيقه .

i/fsr/fsu₁₁ : طول الإيضاحات المتممة : يتم قياس ذلك المتغير الفرعي في الدراسة التطبيقية من خلال حساب نسبة طول كل إيضاح متمم من خلال قسمة عدد كلمات الإيضاح على إجمالي عدد كلمات التقرير السنوي ، ويتم حساب متوسط طول الإيضاحات المتممة من خلال قسمة مجموع طول كل إيضاح متمم على عدد الإيضاحات المتممة .

i/fsr/fsu₁₂ : الإفصاح السردي الزائد عن اللازم : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة الإفصاح عن المعلومات التفسيرية الضرورية ، والرقم صفر في حالة الإفصاح الزائد عن معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية .

i/fsr/fsu₁₃ : وجود إفصاح إضافي عن الأرباح الموزعة ونصيب السهم من تلك الأرباح : يتم قياس هذا المتغير في الدراسة التطبيقية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة وجود إفصاح إضافي عن الأرباح الموزعة ونصيب السهم من تلك الأرباح ، والرقم صفر في حالة عدم وجود مثل ذلك الإفصاح .

4 / 1 / 6 / 9 : قياس آثار المتغير المعدلة : يقوم الباحث بقياس المتغيرات المعدلة لأثر العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية في الدراسة التطبيقية بالمعادلة التالية :

$$EMV = eiv_1 + eiv_2 + eiv_3 + eiv_4 + eiv_5 + eiv_6 + eiv_7 + eiv_8 + eiv_9.$$

EMV : آثار المتغيرات المعدلة (Effectives of modified variables) .

frq₁ : اتجاه المبيعات : يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عند اتخاذ الاتجاه في السنة مقارنة بالسنة السابقة تزايداً ، والقيمة صفر في حالة العكس ، وقد يتم القياس بالفرق بين قيمة صافي المبيعات في السنة الحالية والسنة السابقة .

frq₂ : اتجاه الأرباح المحققة : يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عند اتخاذ الاتجاه في السنة مقارنة بالسنة السابقة تزايداً ، والقيمة صفر في حالة العكس .

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم .د. حسن شلقامي محمود

Frq₃ : اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة : يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عند اتخاذ الاتجاه في السنة مقارنة بالسنة السابقة تزايداً ، والقيمة صفر في حالة العكس .

Frq₄ : اتجاه الأرباح الموزعة : يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عند اتخاذ الاتجاه في السنة مقارنة بالسنة السابقة تزايداً ، والقيمة صفر في حالة العكس .

Frq₅ : اتجاه سعر السهم في بورصة الأوراق المالية : يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عند اتخاذ الاتجاه في السنة مقارنة بالسنة السابقة تزايداً ، والقيمة صفر في حالة العكس .

Frq₆ : عدد صفحات تقرير المراجع الخارجي : يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة واحد عندما يكون حجم التقرير في المتوسط ثلاث صفحات أو أقل ، والقيمة صفر في حالة الزيادة عن ثلاث صفحات .

5 / 1 / 6 / 9 : قياس جودة التقارير المالية : قامت دراسة الحربي بقياس جودة التقارير المحاسبية بمستوى التحفظ المحاسبي ، ويقوم الباحث بقياس جودة التقارير المالية كمتغير تابع في الدراسة التطبيقية بالمعادلة التالية :

$$FRQ = frq_1 + frq_2 + frq_3 + frq_4 + frq_5 + frq_6 + frq_7 + frq_8 + frq_9 .$$

FRQ : جودة التقارير المالية .

frq₁ : حجم المنشأة محل المراجعة كمحدد لجودة التقارير المالية : يتم قياس هذا المتغير من خلال استخدام متغير اتجاه القيمة الدفترية للأصول ، ويأخذ المتغير الوهمي واحد إذا كان الاتجاه متزايداً ، والقيمة 5,0 إذا كان اتجاه ثابتاً مقارنة بالسنة السابقة ، بينما يأخذ القيمة صفر إذا كان الاتجاه متناقصاً .

frq₂ : معدل دوران المراجع الخارجي كمحدد لجودة التقارير المالية : يتم قياس هذا المتغير باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان معدل الدوران 5 سنوات ، والرقم 0,8 إذا كان معدل الدوران 4 سنوات ، والرقم 0,6 إذا كان معدل الدوران 3 سنوات ، والرقم 0,4 إذا كان معدل الدوران سنتين ، والرقم 0,2 إذا كان معدل الدوران سنة .

frq₃ : حجم مكتب المراجعة كمحدد لجودة التقارير المالية : يتم قياس هذا المتغير باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان المكتب من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم أو مشارك لأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى ، بينما يأخذ الرقم 0,5 إذا كان مكتب المراجعة متوسط الحجم ، ويأخذ الرقم صفر إذا كان مكتب المراجعة صغيرة الحجم .

Frq₄ : تقرير المراجع للسنة السابقة أو نوع تقرير المراجع كمكون لجودة التقارير المالية : يتم قياس هذا المتغير باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان تقريراً نظيفاً ، والرقم 0,5 إذا كان تقريراً متحفظاً ، والرقم صفر إذا كان تقريراً سلبياً .

Frq5 : حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها كمحدد لجودة التقارير المالية : يستخدم الباحث في الدراسة التطبيقية المؤشرات التالية والتي تعكس أهمية لجنة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة وقدرتها على الاشراف بكفاءة على تحقيق جودة التقارير المالية :

(1) حجم لجنة المراجعة ممثلاً في عدد أعضائها ، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان ذلك الحجم 5 أفراد ، بينما يأخذ الرقم 0,8 إذا كان ذلك الحجم 4 أفراد ، في حين يأخذ الرقم 0,6 إذا كان ذلك الحجم 3 أفراد ، ويأخذ الرقم صفر إذا كان ذلك الحجم أقل من 3 أفراد .

(2) خبرة لجنة المراجعة ممثلة في عدد السنوات منذ إنشاء تلك اللجنة ، ويتم التعبير عن هذا المؤشر بمتغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كانت خبرة اللجنة 20 سنة على الأقل ، بينما يأخذ الرقم 0,8 إذا كانت إذا كانت خبرة اللجنة من 10 إلى أقل من 20 سنة ، في حين يأخذ الرقم 0,6 إذا كانت خبرة اللجنة من 5 إلى أقل من 10 سنوات ، في حين يأخذ الرقم صفر إذا كانت خبرة اللجنة أقل من خمس سنوات .

ويستخدم الباحث مؤشر تجميحي تحت مسمى المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في الاشراف على تحقيق جودة التقارير المالية ، ويتم قياس هذا المؤشر بالمعادلة التالية :

المؤشر التجميحي لدور لجنة المراجعة في الاشراف على تحقيق جودة التقارير المالية = مج (حجم لجنة المراجعة + خبرة لجنة المراجعة) ÷ 2 .

Frq6 : حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية : يتم قياس هذا المتغير باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان هناك ثبات في طريقة حساب إهلاك الأصول الثابتة وطريقة تقييم المخزون ، والرقم صفر في حالة عدم الثبات .

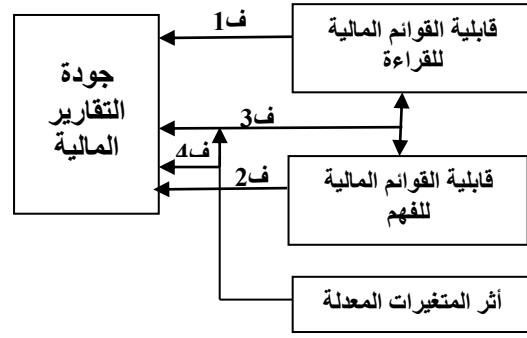
Frq7 : الإفصاح المحاسبي عن قياسات القيمة العادلة كمقياس لجودة التقارير المالية من خلال الإفصاح عن النفقات التي تتحملها المنشأة للوفاء بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية : يتم قياس هذا المتغير باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة وجود مثل هذا الإفصاح ، والرقم صفر في حالة عدم وجود مثل هذا الإفصاح .

Frq8 : الإفصاح المحاسبي عن قياسات بعض عناصر القوائم المالية الإجمالية والعناصر التي تندرج تحتها كمقياس لجودة التقارير المالية : يتم قياس هذا المتغير باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة وجود مثل هذا الإفصاح ، والرقم صفر في حالة عدم وجود مثل هذا الإفصاح .

Frq9 : وجود إفصاح إضافي عن تطور سعر السهم خلال الفترة التي يتم التقرير عنها : يتم قياس هذا المتغير باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد في حالة وجود مثل هذا الإفصاح ، والرقم صفر في حالة عدم وجود مثل هذا الإفصاح .

ويعبر الباحث عن نموذج البحث في الشكل التالي :

شكل (1) : نموذج البحث . المصدر : من إعداد الباحث .



يتضح من الشكل رقم (1) أن الفرض الأول يعكس العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية ، بينما يعكس الفرض الثاني يعكس العلاقة بين قابلية القوائم المالية للفهم وجودة التقارير المالية ، أما الفرض الثالث فإنه يعكس العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية ، في حين يعكس الفرض الرابع أثر المتغيرات المعدلة على العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .

2 / 6 / 9 : أهداف الدراسة التطبيقية ومجتمع وعينة الدراسة : يتم إجراء الدراسة التطبيقية بهدف اختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث والتعرف على مدى إدراك مفردات عينة البحث لآثار التكامل بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية .

ويتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المساهمة المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية مع الربط بينها وبين المراجع الذي يقوم بمراجعة حسابات كل شركة وذلك خلال الفترة من عام 2016 حتى عام 2021 ، وقد تم اختيار تلك الشركات في ضوء المعايير التالية :

(1) أن تنتهي السنة المالية للشركة في نهاية ديسمبر من كل عام وذلك بغرض استبعاد آثار العوامل الموسمية .

(2) أن تكون الشركة مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية على مدار الفترة من عام 2016 حتى عام 2021 .

(3) أن تتوفر البيانات عن الشركة خلال فترة الدراسة .

(4) أن لا تنتمي الشركة إلى قطاعي البنوك والخدمات المالية لوجود قواعد تنظيمية خاصة بها والتي تنعكس على المعلومات الواردة بالتقارير المالية ، وذلك قياساً على دراسة (Saleh & Others , 2020) ، ودراسة (طنطاوي ، 2021) ، ودراسة (محمد ، نهى ، 2022) .

(5) أن تكون الشركة مساهمة مصرية مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال فترة الدراسة .

وبعد تطبيق المعايير السابقة تم اختيار عينة بلغ عدد مفرداتها 40 شركة بإجمالي 240 مشاهدة (40 شركة × 6 سنوات) ، ويوضح الجدول رقم (1) القطاعات التي تم إجراء الدراسة التطبيقية على البيانات الخاصة بها :

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم .د. حسن شلقامي محمود

النسبة	عدد الشركات	القطاع
17,5 %	7	الاتصالات
17,5 %	7	الأغذية
17,5 %	7	الأدوية
17,5 %	7	التشييد ومواد البناء
15 %	6	منتجات منزلية
15 %	6	السياحة والترفيه
100 %	40	إجمالي

جدول (2) : قطاعات الدراسة التطبيقية . المصدر من إعداد الباحث .

ولاختبار فروض البحث التي تعكس تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية حصل الباحث على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية من التقرير السنوي للشركات وما يتضمنه من تقرير المراجعة والقوائم المالية السنوية وما تتضمنه من إيضاحات متممة لها وذلك من موقع البورصة المصرية <https://www.egx.com.eg/ar/homepage-as> ، وموقع معلومات مباشر <https://www.mubasher-info/countries/e> ، وموقع مصر لنشر المعلومات <https://www.egidegypt.com/arabi/c> .

3 / 6 / 9 : التحليل الإحصائي الأساسي ونتائج اختبار الفروض : قام الباحث بإجراء التحليل الأساسي لاختبار الفروض التي تعكس تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية وذلك في الشركات المساهمة المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من عام 2016 حتى عام 2021 وذلك كما يلي :

1 / 3 / 6 / 9 : توصيف عينة البحث واختبار صلاحية البيانات للتحليل : توصل الباحث إلى تحديد بعض سمات مفردات عينة البحث وشكل التوزيع لمتغيرات عينة البحث يتم ذلك من خلال استخدام المقاييس الإحصائية الوصفية (المتوسط الحسابي - الوسيط - الانحراف المعياري - معامل الاختلاف) كما بالجدول رقم (1) بملاحق البحث ، حيث يشير هذا الجدول إلى ما يلي :

(1) يتم ترتيب المؤشرات التي تتعلق بالفرض الأول من حيث الأهمية النسبية (الأقل قيمة معامل الاختلاف) من حيث التأثير على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية كما يلي :

أ- حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية .

ب- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .

ج- معدل دوران المراجع الخارجي كمقياس لجودة التقارير المالية .

د- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم .د. حسن شلقامي محمود
هـ- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .
و- حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية .

بناء على ما سبق يوصي الباحث بضرورة مراعاة الدقة في قياس الاستحقاقات الاختيارية وتقييم مدى معقولية الافتراضات التي تم في ضوئها وضع تقديرات القيمة العادلة وذلك لزيادة قابلية القوائم المالية للقراءة وتحسين جودة التقارير المالية .

(2) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الثاني من حيث الأهمية النسبية من حيث التأثير على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للفهم وبين جودة التقارير المالية كما يلي :
أ- حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية .
ب- متوسط طول القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .
ج- حجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .

د- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم .

بناء على ما سبق يوصي الباحث بضرورة العناية بقياس الاستحقاقات الاختيارية ، والإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياسين لقابلية القوائم المالية للفهم .
(3) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الثالث من حيث الأهمية النسبية من حيث تأثير التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم علة جودة التقارير المالية كما يلي :
أ- مدى وجود ملاحظات تفسيرية توضح كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم وعرض القوائم المالية بطريقة معينة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .
ب- حجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .
ج- نوع تقرير المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .

د- الوضوح وعدم استخدام كلمات غامضة كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم والإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .
د- التقرير عن كل قائمة في صفحة مستقلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة والفهم .

بناء على ما سبق يوصي الباحث بضرورة التنسيق بين كل من الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم ، وعرض القوائم المالية بطريقة معينة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة ، والتقرير عن كل قائمة في صفحة مستقلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة والفهم ، ودور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية .

(4) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الرابع من حيث الأهمية النسبية من حيث التأثير على

- المتغيرات المعدلة للعلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وجودة التقارير المالية كما يلي :
- أ- اتجاه عدد صفحات تقرير المراجع الخارجي كمتغير معدل لتلك العلاقة .
 - ب- اتجاه الأرباح الموزعة كمتغير معدل لتلك العلاقة .
 - ج- اتجاه المبيعات كمتغير معدل لتلك العلاقة .
 - د- اتجاه الأرباح المحققة كمتغير معدل لتلك العلاقة .
 - هـ- اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم .

بناء على ما سبق يوصي الباحث بضرورة الإفصاح عن كل من اتجاه كل من الأرباح المحققة والأرباح الموزعة ، واتجاه المبيعات ، واتجاه سعر السهم في البورصة كمتغيرات معدلة للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .

2 / 3 / 6 / 9 : قياس مدى صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي : يتم قياس تلك الصلاحية من خلال إجراء اختبار Jarque – Bera لقياس اعتدالية مؤشرات البحث حيث أنه إذا كانت p value أكبر من 0,05 دل ذلك على اعتدالية التوزيع لمؤشر القياس ، ويوضح الجدول رقم (1) بملاحق البحث ما يلي :

أ- بالنسبة للمؤشرات التي تعكس الفرض الأول : أوضح الجدول اعتدالية توزيع بعض المؤشرات والتي تزيد فيها قيمة p – value عن 0,05 مثل الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة وذلك بمستوى معنوية أقل من 0,05 .

وفي المقابل يوضح الجدول رقم (1) بملاحق البحث عدم اعتدالية توزيع المؤشرات والتي تزيد فيها قيمة p – value عن 0,05 مثل نوع تقرير المراجع كمقياس لجودة التقارير المالية وذلك بمستوى معنوية أقل من 0,05 .

ب- بالنسبة للمؤشرات التي تعكس الفرض الثاني : أوضح الجدول اعتدالية توزيع بعض المؤشرات مثل الإفصاح الزائد عن معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم وذلك بمستوى معنوية أقل من 0,05 ، وعدم اعتدالية توزيع البعض الآخر مثل حجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية وذلك بمستوى معنوية أقل من 0,05 .

ج- بالنسبة للمؤشرات التي تعكس الفرض الثالث : أوضح الجدول اعتدالية توزيع بعض المؤشرات مثل الإفصاح عن الحد الأدنى من البيانات كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم مع مراعاة طول القائمة المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة وذلك بمستوى معنوية أقل من 0,05 ، وعدم اعتدالية توزيع البعض الآخر مثل وعدم استخدام كلمات غامضة كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم والإفصاح في الإيضاحات المتممة عن

كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة وذلك بمستوى معنوية أقل من 0,05 .

د- بالنسبة للمؤشرات التي تعكس الفرض الرابع : أوضح الجدول اعتدالية توزيع بعض المؤشرات مثل اتجاه المبيعات كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وذلك بمستوى معنوية أقل من 0,05 ، وعدم اعتدالية توزيع البعض الآخر مثل اتجاه المبيعات كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وذلك بمستوى معنوية أقل من 0,05 .

9 / 3 / 3 : اختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث : استخدم الباحث لاختبار صحة فروض البحث نماذج السلاسل الزمنية المقطعية والتي تتضمن نموذج التأثيرات الثابتة fixed effects model والذي يحدد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في الفرض ، ويقاس نسبة تأثير المتغير المستقل والمتغير التابع ، ونموذج التأثيرات العشوائية random effects model والذي يحدد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في الفرض ، كما يقاس نسبة تأثير المتغير المستقل والمتغير التابع ، واختبار Hausman والذي يحدد أي من النموذجين السابقين أفضل في التنبؤ بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (حافظ ، 2019) ، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث باستخدام تلك النماذج كما يلي :

9 / 6 / 5 / 3 / 1 : اختبار التحقق الإحصائي للفرض الأول والذي يعكس العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة (كمتغير مستقل) وجودة التقارير المالية (كمتغير تابع) ، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي :

(1) باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة : يقوم هذا النموذج على أنه إذا كانت قيمة المتغير المستقل (X) أقل من 0,05 فإن هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض البديل ، أما إذا كانت قيمة المتغير المستقل أكبر من 0,05 فإنه ليس هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض العدم ، ويوضح جدول (2) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي 0,00373 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية وقبول الفرض البديل .

كما يوضح الجدول رقم (2) أن قيمة R – square هي 0,114145 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 11,4 % من التغير الكلي في المتغير التابع ، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة ، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج ، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة .

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية ، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من 0,05 فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح ، ويوضح الجدول رقم (2) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي

43,4511 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية .

(2) باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية : يقوم هذا النموذج على أنه إذا كانت قيمة المتغير المستقل أقل من 0,05 فإن هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض البديل ، أما إذا كانت قيمة المتغير المستقل أكبر من 0,05 فإنه ليس هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض العدم ، ويوضح الجدول رقم (3) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي -482,4 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية .

كما يوضح الجدول رقم (3) أن قيمة R – square هي 0,812359 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 81,24 % من التغير الكلي في المتغير التابع ، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة ، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج ، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة .

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية ، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من 0,05 فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح ، ويوضح الجدول رقم (3) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي 1,64915 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية .

ج- باستخدام اختبار Hausman : يستخدم هذا الاختبار لتحديد أي من النموذجين السابقين أفضل في التنبؤ بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع ، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت p-value أقل من 0,05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات الثابتة ، أما إذا كانت تلك القيمة أكبر من 0,05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات العشوائية ، ويوضح الجدول رقم (3) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي 0,00014914 أي أقل من 0,05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات الثابتة والتي تشير إلى قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية .

9 / 6 / 3 / 2 : اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثاني والذي يعكس العلاقة بين قابلية القوائم المالية للفهم كمتغير مستقل وجودة التقارير المالية كمتغير تابع ، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي :

أ- باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة : يوضح جدول (4) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي 0,000373 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قابلية القوائم المالية للفهم وجودة التقارير المالية وقبول الفرض البديل .

كما يوضح الجدول رقم (4) أن قيمة R – square هي 0,429636 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 42,96% من التغير الكلي في المتغير التابع ، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة ، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج ، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة .

وبإجراء اختبار Durbin – Watson test لقياس الارتباط الذاتي بين الأخطاء Autocorrelation أوضح الجدول رقم (4) أن القيمة المحسوبة 2,290561 الحدين (1,64 ، 1,7) أي تقع خارج الحد الأعلى مما يعني قبول فرض عدم وجود ارتباط تسلسلي بين بواقي النموذج .

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية ، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من 0,05 فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح ، ويوضح الجدول رقم (4) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي 43,4511 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين قابلية القوائم المالية للفهم وجودة التقارير المالية .

ب- باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية : يقوم هذا النموذج على أنه إذا كانت قيمة المتغير المستقل أقل من 0,05 فإن هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض البديل ، أما إذا كانت قيمة المتغير المستقل أكبر من 0,05 فإنه ليس هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض عدم ، ويوضح الجدول رقم (5) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي 0,000751 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية .

كما يوضح الجدول رقم (5) أن قيمة R – square هي 0,660127 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 66% من التغير الكلي في المتغير التابع ، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة ، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج ، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة .

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية ، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من 0,05 فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح ، ويوضح الجدول رقم (5) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي 0,062412 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين قابلية القوائم المالية للفهم وجودة التقارير المالية .

ج- باستخدام اختبار Hausman : يستخدم هذا الاختبار لتحديد أي من النموذجين السابقين أفضل في التنبؤ بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع ، ويوضح الجدول رقم (5) بملاحق البحث أن قيمة p-value

هي 2,79159 أي أكبر من 0,05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات العشوائية والتي تشير إلى قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قابلية القوائم المالية للفهم وجودة التقارير المالية .

9 / 6 / 3 / 3 : اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثالث والذي يعكس العلاقة بين التكامل بين مؤشرات قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم كمتغير مستقل وبين جودة التقارير المالية ، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي :

أ- باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة : يوضح الجدول رقم (6) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي - 3,2104 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين ، ويوضح الجدول رقم (6) بملاحق البحث أن قيمة R - square هي 0,546835 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 54,684 % من التغير الكلي في المتغير التابع .

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية ، ويوضح الجدول رقم (6) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي 0,0324 ويعني ذلك وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين التكامل بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .

ب- باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية : يوضح الجدول رقم (7) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي 0,000637 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم كمتغير مستقل وبين جودة التقارير المالية .

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية ، ويوضح الجدول رقم (7) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي صفر ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع .

ج- باستخدام اختبار Hausman حيث أن قيمة p- value هي صفر أي أكبر من 0,05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات العشوائية والتي تشير إلى قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم كمتغير مستقل وبين جودة التقارير المالية .

9 / 6 / 3 / 3 : اختبار التحقق الإحصائي للفرض الرابع والذي يعكس العلاقة بين أثر المتغيرات المعدلة العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي :

أ- باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة : يوضح الجدول رقم (8) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي 0,02145 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين التكامل بين أثر المتغيرات المعدلة وبين

تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، ويوضح الجدول رقم (8) بملاحق البحث أن قيمة R – square هي 0,289245 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 28,92 % من التغير الكلي في المتغير التابع .

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية ، ويوضح الجدول رقم (8) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي 0,00011 ويعني ذلك وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين التكامل بين أثر المتغيرات المعدلة على تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية .

ب- باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية : يوضح الجدول رقم (9) بملاحق البحث أن قيمة المتغير المستقل هي 0,000085 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم كمتغير مستقل وبين جودة التقارير المالية .

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية ، ويوضح الجدول رقم (9) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي 3- ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة .

ج- باستخدام اختبار Hausman : يوضح الجدول رقم (9) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي 1,46123 أي أكبر من 0,05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات العشوائية والتي تشير إلى قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين أثر المتغيرات المعدلة على علاقة تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم مع جودة التقارير المالية .

9 / 7 : نتائج البحث والاجابة عن أسئلته :

استهدف البحث تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ، وقد تبلورت مشكلة البحث في مجموعة من التساؤلات أمكن الاجابة عليها على النحو التالي :

التساؤل الأول : يتعلق بطبيعة العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية ، وتم اختبار مؤشرات الفرض الأول والذي يتعلق بهذا التساؤل ، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية .

التساؤل الثاني : يتعلق بطبيعة العلاقة بين قابلية القوائم المالية للفهم وجودة التقارير المالية ، وتم اختبار مؤشرات الفرض الثاني والذي يتعلق بهذا التساؤل ، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين قابلية القوائم المالية للفهم وجودة التقارير المالية .

التساؤل الثالث : يتعلق بطبيعة العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة ومؤشرات وقابليتها للفهم مع جودة التقارير المالية ، وتم اختبار مؤشرات الفرض الثالث والذي يتعلق بهذا التساؤل ، وكانت نتيجة اختبار هذا

الفرض قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .

التساؤل الرابع : يتعلق بطبيعة العلاقة بين آثار المتغيرات المعدلة على العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وجودة التقارير المالية ، وتم اختبار مؤشرات الفرض الرابع والذي يتعلق بهذا التساؤل ، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين آثار المتغيرات المعدلة على العلاقة بين تكامل قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .
كما توصل البحث من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية إلى النتائج التالية :

(1) يترتب على تحقيق جودة التقارير المالية تخفيض عدم تماثل المعلومات بين ادارة المنشأة ومستخدمي التقارير المالية حيث أنه كلما تم إعداد القوائم المالية بمستوى عال من الجودة كلما انخفض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومستخدمي تلك التقارير وزادت ثقة هؤلاء المستخدمين .

(2) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الأول من حيث الأهمية النسبية والتأثير على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وجودة التقارير المالية كما يلي :

أ- حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية .

ب- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .

ج- معدل دوران المراجع الخارجي كمقياس لجودة التقارير المالية .

د- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .

(3) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الثاني من حيث الأهمية النسبية والتأثير على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للفهم وجودة التقارير المالية كما يلي :

أ- حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية .

ب- متوسط طول القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .

ج- حجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .

د- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم .

(4) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الثالث من حيث الأهمية النسبية والتأثير على التكامل بين

قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وجودة التقارير المالية كما يلي :

أ- مدى وجود ملاحظات تفسيرية توضح كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم وعرض القوائم المالية بطريقة معينة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .

- ب- حجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .
- ج- نوع تقرير المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .
- د- الوضوح وعدم استخدام كلمات غامضة كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم والافصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .
- (5) يتم ترتيب أهم المؤشرات التي تتعلق بالفرض الرابع من حيث الأهمية النسبية وتأثير المتغيرات المعدلة على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وجودة التقارير المالية كما يلي :
- أ- اتجاه عدد صفحات تقرير المراجع الخارجي كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم .
- ب- اتجاه الأرباح الموزعة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم .
- ج- اتجاه المبيعات كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم .
- د- الإفصاح عن اتجاه سعر السهم في البورصة كمقياس لجودة التقارير المالية .
- (6) تتمثل مؤشرات قياس قابلية القوائم المالية للقراءة فيما يلي :
- أ- مؤشر طول كل قائمة مالية
- ب- الإفصاح السردي الزائد عن اللازم .
- ج- طريقة عرض الإيضاح المتمم للقائمة المالية .
- د- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية .
- هـ- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية .
- و- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية .
- ز- الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة .
- (7) تتمثل أهم مؤشرات قياس قابلية القوائم المالية للفهم فيما يلي :
- أ- حاجة المستخدم من المعلومات (محتوى التقارير المالية) .
- ب- الوضوح وعدم استخدام كلمات غامضة .
- ج- مدى وجود ملاحظات تفسيرية توضح كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي .
- د- مدى وجود ترتيب في المجموعات الرئيسية والعناصر التي تدرج تحت أي منها .
- هـ- مدى وجود فهرست بعناصر التقرير المالي لتحديد العناصر التي يحتويها التقرير ورقم صفحة العنصر بالتقرير .
- (8) تتمثل أهم المتغيرات المعدلة لعلاقة قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم بجودة القوائم المالية للفهم فيما يلي :

أ- اتجاه المبيعات فكلما زاد اتجاه كمية وقيمة المبيعات كلما تطلب إفصاحات أكبر مما يترتب عليه التأثير على قابلية القوائم المالية للقراءة والفهم .

ب- اتجاه الأرباح المحققة : فالشركات الأكثر ربحية تكون ذات قابلية للقراءة مرتفعة .

ج- اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة فكلما زاد اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة كلما تطلب الأمر المزيد من الإفصاح عن الاستحقاقات الاختيارية وزادت قابلية القوائم المالية للقراءة والفهم .

د- اتجاه الأرباح الموزعة فالمنشآت التي تجري توزيعات أرباح تحتاج إلى إفصاح إضافي وما ينتج عن ذلك من زيادة في عدد الإفصاحات المتممة .

8 / 9 : توصيات البحث : يوصي الباحث في نهاية البحث بما يلي :

(1) التنسيق بين كل من الإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي كمقياس للقابلية للفهم ، وعرض القوائم المالية بطريقة معينة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة ، والتقرير عن كل قائمة في صفحة مستقلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة والفهم ، ودور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية .

(2) ضرورة الاهتمام بمتوسط طول القائمة المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة ، ودور لجنة المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية .

(3) ضرورة أن تتضمن القوائم المالية في الملاحظات التفسيرية كيفية قياس بعض العناصر بها- مثل قياسات القيمة العادلة - كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم ، وكذلك ضرورة عرض القوائم المالية بطريقة معينة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .

(4) ضرورة العناية بقياس الاستحقاقات الاختيارية ، والإفصاح في الإفصاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياسين لقابلية القوائم المالية للفهم .

(5) ضرورة الإفصاح عن كل من اتجاه كل من الأرباح المحققة والأرباح الموزعة ، واتجاه المبيعات ، واتجاه سعر السهم في البورصة كمتغيرات معدلة للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم وبين جودة التقارير المالية .

9 / 9 : مجالات البحث المستقبلية : يعتقد الباحث بجدوى توجيه البحوث المستقبلية في المراجعة نحو الموضوعات التي تعكس التكامل بين متغيرين من متغيرات تحقيق جودة التقارير المالية مثل موضوعية القياس ومصداقية القوائم المالية ، وأثر ذلك التكامل على متغير آخر .

9 / 10 : قائمة المراجع :

9 / 10 / 1 : المراجع العربية :

(1) إبراهيم ، خالد اسماعيل ، (2018) ، " العلاقة بين المكاشفة والإفصاح عن الأخطاء التنظيمية من قبل مراجع الحسابات وجودة التقارير المالية في ضوء توسيط جودة المراجعة - دراسة نظرية تطبيقية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، اتحاد الجامعات المصرية - جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، العدد الثاني .

(2) أبو العلا ، محمد عبد العزيز ، (2018) ، " أثر درجة التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، اتحاد الجامعات المصرية - جامعة بني سويف ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، العدد الثاني .

(3) أبو طالب ، يحيى ، (2017) " القيمة العادلة كنموذج للقياس في الفكر المحاسبي " ، نشرة جمعية الضرائب المصرية ، المجلد 27 ، العدد 106 ، مايو .

(4) الجندي ، تامر يوسف عبدالعزيز ، (2020) ، " قياس أثر زيادة حجم التقارير المالية وانخفاض قابليتها للقراءة على أتعاب المراجعة : دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالمؤشر المصري EXG100 " ، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية ، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، المجلد الرابع ، العدد الثالث ، سبتمبر .

(5) الحربي ، ألاء واصل ، (2021) ، " أثر حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على البنوك المدرجة في السوق المالية السعودية تداول " ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية ، المجلد 29 ، العدد الثالث .

(5) السواح تامر إبراهيم ، (2019) ، " أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، المجلد الثالث ، العدد الثالث ، سبتمبر .

(6) الصايغ ، عماد سعد محمد وعبد المجيد ، حميدة محمد ، (2015) ، " قياس أثر جودة التقارير المالية على كفاءة القرارات الاستثمارية للشركات المصرية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، اتحاد الجامعات المصرية ، جامعة بني سويف ، كلية التجارة قسم المحاسبة ، المجلد الثالث ، العدد الأول ، يونيو .

(7) بن مالك ، محمد حسان وغوالي ، محمد بشير ، (2015) ، " أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي " ، مجلة الباحث ، الجزائر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، العدد 15 .

- (8) خميس ، عمرو محمد وعبدالرحيم ، رضا محمد ، (2022) ، " دراسة واختبار العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وتكاليف الوكالة والأداء المالي في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، المجلة العلمية للبحوث التجارية ، العدد الرابع ، أكتوبر .
- (9) حسين ، محمد سعد ، (2021) ، " العلاقة بين قابلية التقارير المالية للقراءة وأتعب المراجعة - دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، المجلد الخامس ، العدد الثاني ، سبتمبر .
- (10) راشد ، محمد إبراهيم محمد ، (2020) ، " أثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على قابلية فقرة أساس الرأي وال فقرات الإيضاحية بتقرير مراقب الحسابات للقراءة دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، المجلد الرابع ، العدد الثالث ، سبتمبر .
- (11) شريعة ، بوبكر فرج والغزواني ، رحاب محمد رجب ، (2017) ، " مدى التزام المراجع الخارجي الليبي بمعيار المراجعة الدولي 240 المتعلق بالاحتيايات : دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة المقيدة في سجل مصرف ليبيا المركزي وسوق الأوراق المالية الليبي " ، مجلة البحوث المالية والاقتصادية ، العدد الثاني .
- (12) شرف ، إبراهيم أحمد إبراهيم ، (2021) ، " دراسة واختبار العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وتكلفة التمويل في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، المجلد الثالث .
- (13) طنطاوي ، سعاد موسى ، (2021) ، " تأثير قابلية التقارير المالية للقراءة على أتعب وتأخر تقرير المراجع الخارجي : دراسة تطبيقية " ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، اتحاد الجامعات المصرية ، العدد الثاني .
- (14) عبدالعزيز ، مروة فوزي ، (2019) ، " تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية " ، مجلة ، المجلد العاشر ، الجزء الثاني ، العدد الرابع .
- (15) عيسى ، عارف محمود كامل ، (2017) ، " قياس أثر الحمل الزائد للمعلومات في التقارير المالية على تكلفة رأس المال المملوك دراسة عملية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، العدد الرابع .
- (16) قاسم ، محمد قاسم ، (2014) " أثر آليات الحوكمة في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبية عند تطبيق القيمة العادلة دراسة ميدانية في المصارف التجارية اليمنية " ، مجلة العلوم الإدارية ، المجلد الرابع ، العدد 10 ، سبتمبر

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم د. حسن شلقامي محمود

(17) محمد ، أحمد سليم ، (2019) ، " تحليل ثنائية العلاقة والتأثير بين حوافز الاحتفاظ بالمراجع والأتعاب غير العادية وبين استدامة الشركات وتصنيفها الائتماني دراسة تطبيقية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، المجلد العشرون ، العدد الثاني .

(18) محمد ، نهى محمد ذكي ، (2022) ، " العلاقة بين قابلية التقارير المالية للقراءة وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ، جامعة الاسكندرية ، كلية التجارة ، المجلد الثالث .

(19) موسى ، علام محمد ، (2011) ، " أثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية " ، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، الجامعة الأهلية ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، البحرين ، المجلد السادس ، العدد الأول ، يناير .

(20) نصر ، عبد الوهاب علي والصيرفي ، أسماء أحمد ، (2015) " أثر مستوى الالتزام الأخلاقي للمحاسبين الماليين على جودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية : ، مجلة المحاسبة والمراجعة ، اتحاد الجامعات المصرية ، جامعة بني سويف ، كلية التجارة قسم المحاسبة ، المجلد الثالث ، العدد الثاني ، ديسمبر .

(21) يوسف ، جمال علي وإبراهيم ، غادة أحمد ، (2016) ، " قياس جودة التقارير المالية للشركات المساهمة المصرية وأثرها على قرارات المستثمرين " ، مجلة الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ، كلية التجارة ، قسم المحاسبة والمراجعة ، المجلد الثالث والعشرون ، العدد الثاني .

9 / 10 / 2 : المراجع الأجنبية :

(1) Abernathy , J. L. and Others , (2019) , : Financial Statements Footnote Readability and Corporate Audit Outcomes " , Auditing : A Journal of Practice and Theory , Vol. 38 , No. 2

(2) Al-Dmour , Ahmed Hani and Others , (2018) , " The Impact of the Quality of Financial Reporting on Non Financial Business Performance and The Role of Organizations Demographic 's Attributes (Type , Size and Experience) " , Academy of Accounting and Financial Studies Journal , Vol. 22 , No. 1 , March .

(3) Avi , Kinga , (2018) , " Understandability in Italian Financial Reporting and Jail : A Link Lived Dangerously " European Journal of Economics , Finance and Administrative Sciences , Vol. 49 , Aug. – Nov. .

(4) Aymen , Ajina and Others , (2018) , " The effect of Annual Report Readability and Financial Analysts ' Behavior " , Journal of Economics , Finance and Accounting " , Vol. 5 , No. 1 .

(5) Bala , Hussaini and Others , (2018) , " Audit Dees and Financial Reporting Quality A Case Study of Listed Companies in Nigeria " , International Review of Management and Business Research , Vol. 7 , N. 2 , June .

- (6) Bhandara , Aveshik and Others , (2018) , " CEO Political Ideology and Financial Reporting Quality " , bhandara @www.edu, Jan.
- (7) Blance , B. P. and Others , (2021) , " How do Auditors responde to Low Aiiual Report Teadability ? " Journal of Accounting and Public Policy , Vol. 40 , No. 3 .
- (8) Bonall , Samuel B. and Others , (2015) , " A plain English Measure of Financial Readability " , University of Miami , April .
- (9) Bouer , Kinga , (2016) , " The Understandability of Financial Statements in the Decision Making Process of Insolvency Proceedings " , <https://www.researchgate.net/publication/309330093> .
- (10) Carseallen , Kristen , (2019) , " 2018 Audit Quality Transparency Report " , kpmg.ca/audit .
- (11) Chi , Onuorah A. and Friday , Imene O. , (2016) , " Corporate Governance and Financial reporting Quality in Selected Nigerian Company " , International Journal of management Science and Business Administration " , Vol. 2 , No 3 .
- (12) Diaz , Jamie and Others , (2017) , " Does Auditor Locality Matter in financial Reporting Quality " , Current Issues in Auditing , Vol. 11 , No. 2 , Fall .
- (13) Dousza , J. A. and Others , (2019) , " The Linguistic Complexities of Narrative Accounting Disclosure on Financial Statements : An Analysid Based on Readability Characteristics " , Research in International Business and Finance " , Vol. 84 , No. 3 .
- (14) Ertugrul , Mine , (2017) , " Annual Report Readability , Ton Ambiguity and the Cost of Borrowing " , Journal of Financial and Quantitative Analysis , Vol. 52 , No. 2 , April .
- (15) Eyenubo , Samuel A. and Others , (2017) , " An Empirical Analysis on the Financial Reporting Quality of the Quoted Firms in Nigeria : Does Audit Committee Size Matter " , International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences , Vol. 7 , No. 9 .
- (16) Fakhfakg , Mondher , (2016) , " Understandability of unmodified Audit Report on Consolidated Financial Statements : A Normative and Advanced Study of the International Normalization " , <https://www.tandfonline.com/llloilobm> 20 .
- (17) Financial Reporting Council FRC , (2018) , " Developments in Audit " , The Financial Reporting Council Limited , London , Oct.
- (18) Hassan , M.M. and Habib , A. , (2020) , " Readability of Narrative Disclosure s and Corporate Liquidity and Payout Policies " , International Review of Financial Analysis " , Vol. 88 , 101460 .
- (19) Hassan , Mustafa Kamel and Others , (2019) , " Readability , Governance and Performane : A test of Obfuscation Hypothesis in Qatri Listed Firms " , International Journal of Business , Society , Vo;: 93 , No. 2 .
- (20) Herath , Siriyama K. and Albarqi , Norah , (2017) , " Financial Reporting Quality : A Literature Review " , International Journal of of Business , Management and Commerce , Vol. 2 , No. 2 , March .

- (21) Hidyatullah , Irfan and Setyangrum , Dyab , (2019) , " The effect of IFRS Adoption on the Readability of Annual Reports : An Empirical Study of Indonesian Public Companies " , Journal Akuntansidan Keuangan , Vol. 21 , No. 2 , Nov.
- (22) Loughran , Tim , (2014) , " Measuring Readability in Financial Disclosure " , The Journal of Finance , Vol. Lxix , No. 4 , August .
- (23) Irwandi , Soni Agus and Pamunhkas , Imang Dapit , (2020) , " Determinants of Financial Reporting Quality : Evidence from Indonesia " Journal of International Studies , Vol. 13 , No. 2 .
- (24) Mahboub , Rasha , (2017) , " Main Determinants of Financial Reporting Quality in Lebanese Banking Sector " European Research Studies Journal , Vol. XX , No. 4B .
- (25) Manli , Sum , (2007) , " An exploratory Study of the Understandability of Listed Companies 'Annual Reports " , Business Research China , Vol. 1 , No. 1 , E-mail : manlisun@sina.com.
- (26) Mintah , Peter A. and Schadeuitz , Hannu , (2018) , " Audit Committee and Firm Value : Evidence from UK Financial Institution " , International Journal of Accounting & Information Management , Vol. 26 , No. 3 .
- (27) Mironiuc , Marilena and Others , (2015) , " The Relevance of Financial Reporting n the Performance of Quated Romanian Companies in the Cntextual Adopting IFRS " , Proceeding Economic and Finance , Vol. 20 , No. 2 ,
- (28) Mulyani , Farida , S. and Others , (2021) , " Implementation and Performance of Accounting Information Systems , Internal Control and Organizational Culture in the Quality of Financial Information " Utopia y Praxis Latinomerkana , Vol. 26 , No. 1 .
- (29) National Audit Office , (2012) , " Helping Your Audit Committee to add Value " , Jan. www.nao-org.uk .
- (30) Omotosho , Salawa Mohamed and Others , (2017) , " Effect of Audit Committee Independence on Audit Quality of Listed Consumer Goods Companies in Nigeria " International Journal of Education and Research , Vol. 5 , No. 11 , 2017 .
- (31) Pitenoiei , Yasser R. and Gerayli , Mehsi Safari , (2019) , " Financial Reporting Readability and the Likelihood of Fraudulent Financial Reporting " , Journal of Financial Accounting Research , Vol. 10 , No. 4 .
- (32) Saleh , Mahdi and Others , (2020) , " Auditors' Response to Readability of Financial Statement Notes " , Asian Review of Accounting , June .
- (33) Shuraki , Mojtaba T. and Others , (2021) , " Accounting Comparability Financial Reporting Quality and Audit Openions : Evidence from Iran " Asian Review of Accounting , Vol. 29 , No. 1 .
- (34) Siekkinen , Jimi , (2017) , " Value Relevance of Fair Values in Different Investor Protection Environments " , Journal of Accounting and Economics , Vol. 3 .

- (35) Soyinka , Kazeem A. and Others , (2017) , " Decision Usefulness and Financial Reporting : The general Public Perspective " , International Journal of Academic Research in Accounting , Finance and Management Science , Vol. 7 , No. 4 , Oct .
- (36) Tarjo , Tarjo and Others , (2022) , Association Between Fraudulent Financial Reporting Readability of Annual Reports and Abusive Earnings Management : A case of Indonesia " , Investment Management and Financial Innovations , Vol. 19 , No. 1 .
- (37) Toit , E.du , (2018) , " The readability of Integrated Reports " , E=mail : elda.dutoit@up.ac.za
- (38) Vlad , Porumb and Others , (2021) , " The effect of Auditor Style on Reporting Quality " , A Journal of Accounting , Finance and Business Studies , Vol. 57 , No. 1 .
- (39) Wiyantoro , L, S. and Usman , F. , (2018 , " Audit Tenure and Quality to Audit Report Lag in Banking " , European Research Studies Journal , Vol. XXI , N. 3 .
- (40) Zheng , Xiaosong , (2010) , " A Comparative Study of Financial Reporting Quality " , 6th International Scientific Conference , May 13 – 14 , Vilnius Libnania .

9 / 11 : ملاحق البحث :

جدول رقم (1) اختبار Jarque Bera لقياس آثار العلاقات المترابطة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم على جودة التقارير المالية ملاحق البحث :

المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي .

Jarque Bera p-value	معامل الاختلاف	الوسيط	المتوسط الحسابي	البيــــــــــــــــان	كود م
0,000146844	2,100753	1.014	4.11	متغيرات الفرض الأول	
0,00013366	0,021169	0.876	4.4	1 من طول القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .	س1
3,567300	0,013537	1.012	3.92	2 من معدل دوران المراجع الخارجي كمقياس لجودة التقارير المالية .	س2
1,3571900	1,041569	0.918	4.18	3 من الإفصاح الزائد عن معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة	س3
0,11276127	0,010012	1.313	3.79	4 من حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية .	س4
2,568300	0,041533	1.25	3.63	5 من إفصاح عن النفقات التي تتحملها المنشأة للوفاء بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية كمقياس لجودة التقارير المالية .	س5
1,8754100	0,010012	1.102	4.08	6 من حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية .	س6
1,245600	0,014016	1.179	3.85	7 من الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .	س7
0,6543265	0,015412	1.747	4.4	8 من حجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .	س8
4,0222200	0,014016	1.031	3.97	9 من الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .	س9
4,543100	0,015412	0.936	4.2	10 من حجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .	س10
0,305553207	0,014516	0.954	3.93	11 من الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .	س11
5,6003418	0,015412	1.417	3.81	12 من حجم لجنة المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .	س12
0,008532156	2,217640	0.754	4.35	13 من نوع تقرير المراجع كمقياس لجودة التقارير المالية .	س13
6,001711453	0,013214	0.945	4.07	14 من الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .	س14
2,65001000	0,015412	0.750	4.28	15 من حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية كمقياس لجودة التقارير المالية .	س15
4,13629600	2,217640	0.595	4.44	16 من نوع تقرير المراجع كمقياس لجودة التقارير المالية .	س16
0,00006654	0,233016	1.009	4.15	متغيرات الفرض الثاني	
0,000147821	0,012665	1.098	3.88	1 من متوسط طول القوائم المالية كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .	ص1
2,2079400	0,010012	1.015	4.35	2 من حسابات الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لجودة التقارير المالية ومراجعة عرض العناصر الرئيسية لكل مجموعة بشكل متناسق كمقياس لقابلية القوائم المالية للقراءة .	ص2
1,1973900	0,018257	1.005	4.18	3 من الإفصاح الزائد عن معلومات تفسيرية أو توضيحية أو تكميلية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم .	ص3
0,00227127	0,016312	0.94	4.18	4 من الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة كمقياس لجودة التقارير المالية .	ص4
8,8974300	0,016533	1.053	4.14	5 من الإفصاح المحاسبي عن قياسات بعض عناصر القوائم المالية الإجمالية والعناصر التي تندرج تحتها كمقياس لجودة التقارير المالية .	ص5
5,4423700	0,017112	0.817	4.28	6 من الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس عناصر الاستحقاقات الاختيارية كمقياس لقابلية القوائم المالية للفهم .	ص6

1,199600	0,016889	0.122	4.55	7ص	حجم مكتب المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,30552865	0,015412	0.555	3.98	8ص	حجم لجنة المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
5,0510600	0,0155231	0.627	4.33	9ص	الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم
9,7080100	2,005423	0.707	4.16	10ص	حجم مكتب المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,30604107	1,344126	0.600	4.76	11ص	حجم المنشأة محل المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
7,06531670	1,020011	1.017	4.01	12ص	الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن التعاملات غير العادية كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم .
0,11154781	0,0224670	1.112	3.88	13ص	معدل دوران المراجع الخارجي كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,09647111	0,015412	0.917	4.58	14ص	حجم لجنة المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
3,08964113	1,021311	1.532	4.43	15ص	الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية قياس القيمة العادلة كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم .
1,1251109	0,0224670	1.017	4.11	16ص	معدل دوران المراجع الخارجي كميّاس لجودة التقارير المالية .
3,0005642	0,015412	0.855	4.21	17ص	حجم لجنة المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
					متغيرات الفرض الثالث
0,0045421	0,365705	1,0011325	4,77	1ع	الإفصاح عن الحد الأدنى من البيانات كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم مع مراعاة طول القائمة المالية كميّاس لقابلية القوائم المالية للقراءة .
2,2066600	0,873412	0,5643210	3,78	2ع	خبرة مكتب المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
1,5555900	0,015412	0,1154738	4,42	3ع	حجم لجنة المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,00224382	0,122110	1,7543128	4,63	4ع	عدم استخدام كلمات غامضة كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم والإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كميّاس لقابلية القوائم المالية للقراءة .
5,22204300	2,006312	0,4537861	3,91	5ع	خبرة لجنة المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
3,6665400	0,034721	1,07563412	4,11	6ع	مدى وجود ملاحظات تفسيرية توضح كيفية قياس بعض عناصر التقرير المالي كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم وعرض القوائم المالية بطريقة معينة كميّاس لقابلية القوائم المالية للقراءة . .
1,199600	2,006312	0,2357210	3,96	7ع	خبرة لجنة المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,30552865	0,9620012	0,8630981	4,19	8ع	نوع تقرير المراجع كميّاس لجودة التقارير المالية .
5,0510600	0,1,003811	0,6543087	4,38	9ع	مدى وجود ترتيب في المجموعات الرئيسية والعناصر التي تندرج تحت أي منها كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم .
9,7080100	0,764108	0,9750352	3,97	10ع	خبرة مكتب المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,30604107	0,015412	1,5643209	4,49	11ع	حجم لجنة المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,994563100	1,563240	0,7634100	4,55	12ع	مدى وجود فهرست بعناصر التقرير المالي كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم .
3,076452100	2,006312	1,352195	3,99	13ع	خبرة لجنة المراجعة .
5,945623117	0,511640	0,9745010	4,62	14ع	متضمنات تقرير المراجع الخارجي كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم ومعدل دوران المراجع الخارجي كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,675498221	0,132650	1,010011	4,33	15ع	نوع تقرير المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
1,976460022	0,298634	0,6753109	3,93	16ع	ذكر رقم الإيضاح المستخدم في قياس العنصر بالقائمة المالية أمام ذلك العنصر كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم والإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية الربط بين عناصر القوائم المالية كميّاس لقابلية القوائم المالية للقراءة
1,45387218	2,006312	0,441153	3,88	17ع	خبرة لجنة المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,66540072	06453861	0,658211	3,95	18ع	التقرير عن كل قائمة في صفحة مستقلة كميّاس لقابلية القوائم المالية للقراءة والفهم .
5,096519402	0,263741	0,338213	4,12	19ع	خبرة لجنة المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
2,330651164	1,370120	1,55570	3,99	20ع	نوع تقرير المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,346219750	0,543127	0,888410	4,33	21ع	ترتيب المجموعات الرئيسية بالقائمة والعناصر الفرعية التي تندرج تحتها وفقاً لأساس معين كميّاس لقابلية القوائم المالية للفهم .
0,340001550	0,472131	0,6667210	4,35	22ع	معدل دوران المراجع الخارجي كميّاس لجودة التقارير المالية .
4,76500451	0,569241	0,5780981	4,39	23ع	الالتزام بشكل معين للإفصاح في كل قائمة مالية كميّاس لقابلية القوائم المالية للقراءة والفهم .
0,34220014	0,472131	0,4538087	4,77	24ع	معدل دوران المراجع الخارجي كميّاس لجودة التقارير المالية .
0,997566331	0,9750352	1,2571004	3,92		متغيرات الفرض الرابع
0,6668700	0,298653	1,5643209	4,49	1ل	اتجاه المبيعات كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم .
2,3332600	0,935211	0,7654110	3,89	2ل	حجم المنشأة محل المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
3666500	0,547213	0,9765431	4,55	3ل	اتجاه الأرباح المحققة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم .
2,1111800	2,32170	2,0611322	3,88	4ل	حجم المنشأة محل المراجعة كميّاس لجودة التقارير المالية .
1,8880200	0,662410	0,6753098	4,72	5ل	اتجاه نصيب السهم من الأرباح المحققة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم .
0,00135749	1,162387	1,321064	4,44	6ل	الإفصاح عن الاستحقاقات الاختيارية كميّاس لجودة التقارير المالية .
7,8277900	0,145762	1,870111	4,15	7ل	اتجاه الأرباح الموزعة كمتغير معدل للعلاقة بين قابلية القوائم المالية للقراءة وقابليتها للفهم .

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم . د. حسن شلقامي محمود

0,7215200	0,698542	1,0094522	3.97	وجود إفصاح إضافي عن الأرباح الموزعة ونصيب السهم من تلك الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية .	ل8
6,7411800	0,290000	0,944000	4.18	الإفصاح عن اتجاه سعر السهم في البورصة كمقياس لجودة التقارير المالية .	ل9
1,7362500	0,853140	1,5504121	3.88	وجود إفصاح إضافي عن الأرباح الموزعة ونصيب السهم من تلك الأرباح كمقياس لجودة التقارير المالية .	ل10
0,1785600	0,117430	1,0456715	4.44	اتجاه عدد صفحات تقرير المراجع الخارجي كمقياس لجودة التقارير المالية .	ل11
0,0002260905	0,980012	0,7642980	4.58	حجم مكتب المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .	ل12
4,9659500	2,003425	0,9406281	4.31	نوع تقرير المراجعة كمقياس لجودة التقارير المالية .	ل13
0,00135634	1,007711	1,7538722	4.74		

جدول رقم (2) نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الأول . المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي .

table 2 Model 1: Fixed-effects, using 180 observations					
Included 30 cross-sectional units , Time-series length = 6 , Dependent variable: y1					
Robust (HAC) standard errors					
	Coefficient	Std. Error	t-ratio	p-value	
const	5.67729	0.209146	27.15	<0.0001	***
L1	-0.0311354	0.0702528	-0.4432	0.6609	
L3	-0.0681643	0.0849226	-0.8027	0.4287	
L5	0.268204	0.226206	1.186	0.2454	
L7	0.229623	0.207217	1.108	0.2769	
L9	0.0115837	0.202467	0.05721	0.9548	
L11	0.00568036	0.00834670	0.6806	0.5016	
L14	0.0548616	0.0934261	0.5872	0.5616	
X 0,00373					
Mean dependent var	5.932222	S.D. dependent var		0.844281	
Sum squared resid	6.508081	S.E. of regression		0.213333	
LSDV R-squared	0.948993	Within R-squared		0.114145	
Log-likelihood	43.38316	Akaike criterion		-12.76632	
Schwarz criterion	105.3731	Hannan-Quinn		35.13413	
rho	-0.537670	Durbin-Watson		2.480406	
Joint test on named regressors -					
Test statistic: F(7, 29) = 0.659804					
with p-value = P(F(7, 29) > 0.659804) = 0.703576					
Robust test for differing group intercepts -					
Null hypothesis: The groups have a common intercept					
Test statistic: Welch F(29, nan) = nan					
with p-value = P(F(29, nan) > nan) = 1.79769e+308					
Pesaran CD test for cross-sectional dependence					
Test statistic: z = nan, with p-value 43,4511					

جدول رقم (3) نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الأول . المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي .

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم .د .حسن شلقامي محمود

table 2 Model 2: Random-effects (GLS), using 180 observations
Included 30 cross-sectional units , Time-series length = 6 , Dependent variable: y1
Robust (HAC) standard errors

	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>z</i>	<i>p-value</i>
const	5.57906	0.202740	27.52	<0.0001
L1	-0.0100132	0.0568543	-0.1761	0.8602
L3	-0.0267751	0.0893601	-0.2996	0.7645
L5	0.291673	0.214167	1.362	0.1732
L7	0.236674	0.195454	1.211	0.2259
L9	0.0558486	0.167570	0.3333	0.7389
L11	0.0186474	0.0395578	0.4714	0.6374
L14	0.0516565	0.0892231	0.5790	0.5626

X -4,482

Mean dependent var	5.932222	S.D. dependent var	0.844281
Sum squared resid	0,812359	S.E. of regression	0.812359
Log-likelihood	-214.4327	Akaike criterion	444.8655
Schwarz criterion	470.4091	Hannan-Quinn	455.2223

'Between' variance = 0.51113
'Within' variance = 0.0455111
theta used for quasi-demeaning = 0.879074
Joint test on named regressors -
Asymptotic test statistic: Chi-square(7) = 5.37864
with p-value = 0.613859
Breusch-Pagan test -
Null hypothesis: Variance of the unit-specific error = 0
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 292.2
with p-value = 1.64915e-065
Hausman test -
Null hypothesis: GLS estimates are consistent
Asymptotic test statistic: Chi-square(7) = 28.9278
with p-value = 0.00014914
Pesaran CD test for cross-sectional dependence
Test statistic: z = nan, with p-value = 1,64915

جدول رقم (4) نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثاني . المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي .

Table 4 : Model 3: Fixed-effects, using 180 observations
Included 30 cross-sectional units
Time-series length = 6
Dependent variable: y2
Robust (HAC) standard errors

	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>t-ratio</i>	<i>p-value</i>	
const	7.20884	0.390252	18.47	<0.0001	***
M1	-0.869565	0.515216	-1.688	0.1022	
M3	0.500000	0.365780	1.367	0.1821	
M6	1.61865e-013	1.67275e-013	0.9677	0.3412	

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم . د. حسن شلقامي محمود

M9	0.125000	0.0914450	1.367	0.1821	
M12	1.34783	0.206086	6.540	<0.0001	***
M15	0.521739	0.216795	2.407	0.0227	**
Mean dependent var	8.142778	S.D. dependent var	1.844909		
Sum squared resid	0.06805	S.E. of regression	0.148422		
LSDV R-squared	0.994793	Within R-squared	0.429636		
Log-likelihood	108.0596	Akaike criterion	-144.1193		
Schwarz criterion	-29.17283	Hannan-Quinn	-97.51344		
rho	-0.432935	Durbin-Watson	2.290561		

X 0.000373

Joint test on named regressors -

Test statistic: $F(6, 29) = 1.73504$

with p-value = $P(F(6, 29) > 1.73504) = 0.148339$

Robust test for differing group intercepts -

Null hypothesis: The groups have a common intercept

Test statistic: Welch $F(29, \text{nan}) = \text{nan}$

with p-value = $P(F(29, \text{nan}) > \text{nan}) = 1.79769e+308$

Pesaran CD test for cross-sectional dependence

Test statistic: $z = \text{nan}$, with p-value = 43,4511

جدول رقم (5) نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثاني . المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي .

Table (5) : Model 4: Random-effects (GLS), using 180 observations
Included 30 cross-sectional units , Time-series length = 6 , Dependent variable: y2

Robust (HAC) standard errors

	Coefficient	Std. Error	z	p-value	
const	7.17074	0.655828	10.93	<0.0001	***
M1	-0.685727	0.473493	-1.448	0.1476	
M3	0.542602	0.363713	1.492	0.1357	
M6	-0.0834994	0.0942726	-0.8857	0.3758	
M9	0.0866272	0.0959623	0.9027	0.3667	
M12	1.18132	0.211521	5.585	<0.0001	***
M15	0.565351	0.196918	2.871	0.0041	***

Mean dependent var	8.142778	S.D. dependent var	1.844909
Sum squared resid	66.0127	S.E. of regression	1.803593
Log-likelihood	-358.5183	Akaike criterion	731.0366
Schwarz criterion	753.3873	Hannan-Quinn	740.0989

X 0.000751

'Between' variance = 1.63966

'Within' variance = 0.022029

theta used for quasi-demeaning = 0.952733

Joint test on named regressors -

Asymptotic test statistic: Chi-square(6) = 89.1912

with p-value = 4.46063e-017

Breusch-Pagan test -

Null hypothesis: Variance of the unit-specific error = 0

Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 333.151

with p-value = 1.97941e-074

Hausman test -

Null hypothesis: GLS estimates are consistent

Asymptotic test statistic: Chi-square(6) = 90.1713

with p-value = 2.79159e-017

Pesaran CD test for cross-sectional dependence

Test statistic: z = nan, with p-value = 0,062412

جدول رقم (6) نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثالث . المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي .

Table (6) : Model 1: Fixed-effects, using 180 observations

Included 30 cross-sectional units , Time-series length = 6 , Dependent variable: y3

	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>t-ratio</i>	<i>p-value</i>	
const	12.1744	0.154988	78.55	<0.0001	***
N12	1.23921e-013	0.0900995	1.375e-012	1.0000	
N9	-1.20000	0.127420	-9.418	<0.0001	***
N14	1.70530e-013	0.0955649	1.784e-012	1.0000	
Mean dependent var	11.55444	S.D. dependent var		1.543714	
Sum squared resid	1.790000	S.E. of regression		0.110349	
LSDV R-squared	0.995804	Within R-squared		0.546835	
LSDV F(32, 147)	1090.121	P-value(F)		6.2e-159	
Log-likelihood	159.5578	Akaike criterion		-253.1155	
Schwarz criterion	-147.7480	Hannan-Quinn		-210.3935	
rho	-0.301533	Durbin-Watson		1.810056	

X - 3,2104

Joint test on named regressors -

Test statistic: F(3, 147) = 59.1285

with p-value = P(F(3, 147) > 59.1285) = 3.92591e-025

Test for differing group intercepts -

Null hypothesis: The groups have a common intercept

Test statistic: F(23, 147) = 4.72174

with p-value = P(F(23, 147) > 4.72174) = 2.44954e-009

Pesaran CD test for cross-sectional dependence

Test statistic: z = nan,

with p-value = 0,324

جدول رقم (7) نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثالث . المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي .

Table (7) : Model 2: Random-effects (GLS), using 180 observations

Included 30 cross-sectional units , Time-series length = 6 , Dependent variable: y3

Robust (HAC) standard errors

	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>z</i>	<i>p-value</i>	
const	36.7543	0.515058	71.36	<0.0001	***
N1	-2.49908	0.135851	-18.40	<0.0001	***

تحليل آثار التكامل بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وقابليتها للفهم . د. حسن شلقامي محمود

N4	-15.0895	0.362390	-41.64	<0.0001	***
N12	0.000709466	0.000902396	0.7862	0.4317	
N9	-1.25007	0.0364580	-34.29	<0.0001	***
N14	-0.0744097	0.0300988	-2.472	0.0134	**
N17	-11.4600	0.274001	-41.82	<0.0001	***
N20	6.61368	0.207143	31.93	<0.0001	***
N22	-10.2682	0.180617	-56.85	<0.0001	***
N24	0.0222581	0.0194941	1.142	0.2535	
Mean dependent var	11.55444	S.D. dependent var	1.543714		
Sum squared resid	3.183720	S.E. of regression	0.136449		
Log-likelihood	107.7326	Akaike criterion	-195.4653		
Schwarz criterion	-163.5357	Hannan-Quinn	-182.5192		
X 0,000637					
'Between' variance = 0.0065343					
'Within' variance = 0.0121769					
theta used for quasi-demeaning = 0.51319					
Joint test on named regressors -					
Asymptotic test statistic: Chi-square(9) = 1.66163e+006					
with p-value = 0					
Breusch-Pagan test -					
Null hypothesis: Variance of the unit-specific error = 0					
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 33.1045					
with p-value = 8.73383e-009					
Hausman test -					
Null hypothesis: GLS estimates are consistent					
Asymptotic test statistic: Chi-square(3) = 2191.11					
with p-value = 0					
Pesaran CD test for cross-sectional dependence					
Test statistic: z = nan, with p-value = 0					

جدول رقم (8) نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الرابع . المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي .

Table (8) : Model 5: Fixed-effects, using 180 observations					
Included 30 cross-sectional units , Time-series length = 6 , Dependent variable: y4					
Robust (HAC) standard errors					
	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>t-ratio</i>	<i>p-value</i>	
const	5.00940	0.300901	16.65	<0.0001	***
O1	0.500000	0.362649	1.379	0.1785	
O5	0.307692	0.267604	1.150	0.2596	
O11	-0.0833333	0.0604415	-1.379	0.1785	
Mean dependent var	5.494444	S.D. dependent var	1.219704		
Sum squared resid	2.902244	S.E. of regression	0.140510		
LSDV R-squared	0.989101	Within R-squared	0.289246		
Log-likelihood	116.0636	Akaike criterion	-166.1272		
Schwarz criterion	-60.75965	Hannan-Quinn	-123.4052		

rho	-0.677132	Durbin-Watson	2.503816
X 0,002145			
Joint test on named regressors -			
Test statistic: $F(3, 29) = 1.70797$			
with p-value = $P(F(3, 29) > 1.70797) = 0.187242$			
Robust test for differing group intercepts -			
Null hypothesis: The groups have a common intercept			
Test statistic: Welch $F(29, \text{nan}) = \text{nan}$			
with p-value = $P(F(29, \text{nan}) > \text{nan}) = 1.79769e+308$			
Pesaran CD test for cross-sectional dependence			
Test statistic: $z = \text{nan}$, with p-value = 0,00011			

جدول رقم (9) نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الرابع . المصدر : من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي .

Table (9) : Model 6: Random-effects (GLS), using 180 observations					
Included 30 cross-sectional units , Time-series length = 6 , Dependent variable: y4					
Robust (HAC) standard errors					
	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>z</i>	<i>p-value</i>	
const	5.66787	0.131834	42.99	<0.0001	***
O1	0.509632	0.370014	1.377	0.1684	
O3	-2.67520	0.277086	-9.655	<0.0001	***
O5	0.307329	0.266967	1.151	0.2497	
O7	1.66396	0.557066	2.987	0.0028	***
O11	0.0249508	0.0992617	0.2514	0.8015	
Mean dependent var	5.494444	S.D. dependent var		1.219704	
Sum squared resid	220.1664	S.E. of regression		1.121648	
Log-likelihood	-273.5374	Akaike criterion		559.0747	
Schwarz criterion	578.2324	Hannan-Quinn		566.8423	
X 0,00085					
'Between' variance = 0.565921					
'Within' variance = 0.0197432					
theta used for quasi-demeaning = 0.923968					
Joint test on named regressors -					
Asymptotic test statistic: Chi-square(5) = 1173.17					
with p-value = 1.90675e-251					
Breusch-Pagan test -					
Null hypothesis: Variance of the unit-specific error = 0					
Asymptotic test statistic: Chi-square(1) = 277.473					
with p-value = 2.66831e-062					
Hausman test -					
Null hypothesis: GLS estimates are consistent					
Asymptotic test statistic: Chi-square(3) = 44.066					
with p-value = 1.46123e-009					
Pesaran CD test for cross-sectional dependence Test statistic: $z = \text{nan}$, with p-value = - 3					