إطار مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبى عن بنود الدخل الشامل الأخر - دراسة ميدانية

الدكتور
عماد سعد محمد الصايغ
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة (بنين) – جامعة الأزهر بالقاهرة

إطار مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر – دراسة ميدانية –

د. عماد سعد محمد الصايغ(*)

ملخص

تهدف الدراسة الي وضع إطار يساعد في تطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال المصرية، من خلال تحديد اهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح عنها، وتحديد الطريقة والتوقيت المناسبين للإفصاح عنها في التقارير المالية، وتوفير إطار للإفصاح المحاسبي يتضمن اهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر وكيفية وتوقيت عرض تلك المعلومات في التقارير المالية لمساعدة كافة مستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية، واستطلاع أراء معدي التقارير المالية وأساتذة المحاسبة والمراجعة والمحللين الماليين باعتبارهم من أهم الفئات المهتمة بموضوع البحث للتعرف على مدى كفاية الإطار المقترح في تطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

وتوصلت الدراسة الي عدم وجود إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية، وأهمية معلومات الدخل الشامل الأخر لمستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية، وعدم وجود فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو كيفية وتوقيت الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية، وعدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين فئات العينة نحو مدي كفاية الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

واوصت الدراسة بالزام منشآت الأعمال المصرية بالإفصاح عن التعديلات الناجمة عن اعادة تصنيف بعض البنود وما يرتبط بها من ضريبة دخل والمتعلقة ببنود قائمة الدخل الشامل، وحث منشآت الأعمال علي اعداد قائمة الدخل الشامل الأخر والتي تحتوى على عناصر الدخل الشامل الأخرى وذلك لبيان المعلومات عن التحركات في رؤوس الاموال سواء المحقق او غير المحقق وذلك لتوفير المعلومات الملاءمة للمستثمرين في قراراتهم الاستثمارية.

الكلمات المفتاحية: *قائمة الدخل؛ بنود الدخل الشامل الأخر؛ الإفصاح المحاسبي؛ مستخدمي المعلومات المحاسبية.*

(*) أستاذ المحاسبة المساعد، كلية التجارة (بنين)، جامعة الأزهر بالقاهرة، elsayghemad@gmail.com

The Accounting Disclosure on Other Comprehensive Income - A Field Study-

Abstract

The research aims to develop a framework that helps in the development of accounting disclosure of other comprehensive income items in Egyptian business establishments. By determining the most important information for other comprehensive income items which should be disclosed, determine how and when to disclose them in financial reports, provide a framework for accounting disclosure including the most important information of other comprehensive income items, how and when the information is presented in the financial reporting to assist all users of the financial reporting in the Egyptian environment, and reconnaissance opinions financial reporting preparers, accounting and auditing professors, financial analysts, as one of the most important groups interested in the research to identify the adequacy of the proposed framework in the development of accounting disclosure for other comprehensive income items in the Egyptian environment.

The research concluded that there is no integrated accounting disclosure framework for other comprehensive income information in the Egyptian environment, the importance of other comprehensive income information for financial reporting users in the Egyptian environment, there are no substantial significant differences between the views of the sample categories about how and timing of the disclosure and accounting for the other comprehensive income information in the financial reports, and no statistically significant differences between the sample groups regarding the adequacy of the proposed framework for accounting disclosure of other comprehensive income in the Egyptian environment.

The research recommended that Egyptian businesses be obliged to disclose the adjustments resulting from the reclassification of certain items and the associated income tax relating to the items of the comprehensive income statement, and urging businesses to prepare a statement of other comprehensive income that includes other comprehensive income items to indicate information on movements in capital, whether realized or not, in order to provide investors with appropriate information in their investment decisions.

Key words*: *Comprehensive Income; Other Comprehensive Income; Accounting Disclosure; Users of Accounting Information.

١. مقدمة الدراسة:

١,١ مشكلة الدراسة:

تعد المعلومات المتعلقة بالربحية وتقييم الأداء المالي لمنشآت الأعمال من أهم المعلومات التي يحتاجها كافة مستخدمي التقارير المالية عند اتخاذهم لمختلف قراراتهم الاقتصادية، ولما كان رقم صافى الدخل من العمليات الجارية من أهم مؤشرات تقييم الأداء المالي في تلك المنشآت اتجه الفكر المحاسبي إلى اعتماد مفهوم بنود الدخل الشامل الأخر Other Comprehensive Income(OCI) كواحد من اهم المقاييس في مجال تقييم الاداء المالي.

ويجب التنويه الي ان الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر لمنشآت الأعمال ليس بديلاً عن بنود صافي الدخل التقليدية ولكن لتقديم معلومات إضافية عن بنود صافي الربح او الخسارة بالإضافة الي اشتمال الدخل الشامل علي بنود تؤثر علي حقوق المساهمين بالرغم من انها ليست ناتجة من تعاملاتهم مع الشركة(Gunther, 2015, p7). خلافاً لمنهج الدخل التقليدي الذي يعتمد على مقابلة الايرادات بالمصروفات المحققة فقط من عمليات الشركة يتضمن الدخل الشامل جميع الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر سواء كانت عادية أو غير عادية محققة أو غير محققة، ولعل الفكرة من وراء ذلك هو أن الدخل على أساس شامل هو مقياس أفضل للأداء المالي لمنشآت الأعمال من مقياس ملخص الدخل المحدود لأنه يتضمن جميع التغيرات في حقوق الملكية أو صافى أصول الشركة الناتجة من مصادر بخلاف مالكيها (Ferraro and Stefania, 2012, p.1524).

لقد حظي وما زال موضوع الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر باهتمامات المنظمات العلمية والمهنية وادباء الفكر المحاسبي، حيث ان معلومات الدخل الشامل وكيفية وتوقيت عرضها في التقارير المالية ما زال حتي الآن محل نقاش وجدل. ان واضعو المعايير المحاسبية مازالوا يتجادلون حول الاختلافات المفاهيميه بين مكونات الدخل والدخل الشامل الأخر وكيفية عرض تلك المكونات في القوائم المالية (Black, 2016, p. 10).

وعلى الرغم من أن تعريف الدخل الشامل الأخر منصوص عليه في المعايير المحاسبية، فإنه غالبا ما يعتبر غير كامل ويفتقر إلى الوضوح بسبب الخلط الموجود حول بنود الدخل الشامل التي يجب تضمينها في عناصر الدخل الشامل الأخر. بالإضافة الى ذلك الجدال الذى طرأ بخصوص اين يتم الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر في

القوائم المالية فضلا عن نماذج وصيغ العرض لهذه البنود التي مرت بتغيرات كبيرة في الإصدارات المهنية وابحاث الباحثين. فعلي سبيل المثال اشارت دراسة (Du at al., 2015, p. 284) إلى أن المستمرين يفضلون إدراج المعلومات عن الدخل الشامل في قائمة واحدة تعطي فكرة شاملة عن الأداء المالي للمنشأة في مكان واحد. بينما توصلت دراسة(Kim,2016) إلى أن غالبية منشآت الأعمال(٩٢%) يقومون بالإفصاح عن معلومات الدخل الشامل في قائمتين منفصلتين حين يرون ان الإفصاح عن صافي الدخل وبنود الدخل الشامل في قائمة واحدة قد يخلق التباسا وخلط عند مستخدمي التقارير المالية.

ولقد صدرت النسخة الأخيرة من معايير المحاسبة المصرية في يوليو عام ٢٠١٥م ليلزم معيار المحاسبة المصري الأول (معيار عرض التقارير المالية) بشكل مباشر منشآت الأعمال المصرية بالإفصاح عن الدخل الشامل في قائمة مستقلة عن قائمة الدخل التقليدية، الأمر الذى يتوقع أن يعطى مفهوم الدخل الشامل زخماً بحثياً كبيراً في الدراسات الأكاديمية التي ستتناوله بالبحث والدراسة من كافة جوانبه، وسيتناول هذا البحث احدها والمتعلق بأهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح المحاسبي عنها في التقارير المالية، والطريقة والتوقيت المناسبين للإفصاح عن هذه البنود في التقارير المالية. وبالتالي فان مشكلة الدراسة تتخلص في الإجابة علي التساؤل الرئيس الآتي: ما هو معلومات بنود الدخل الشامل الأخر التي يحتاجها مستخدمي التقارير المالية لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وما هي الطريقة والتوقيت المناسبين للإفصاح المحاسبي عن هذه البنود في التقارير المالية؟ فمن خلال بيان مفهوم ومكونات بنود الدخل الشامل الأخر، وكيفية وتوقيت الإفصاح المحاسبي عنها في التقارير المالية، واهم مستخدمي بنود الدخل الشامل الأخر ومن خلال تحليل الدراسات السابقة سواء إصدارات المنظمات العلمية والمهنية او التي قام بها الباحثين المتخصصين في مجال المحاسبة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وفي ضوء التطبيق العملي لهيكل افصاح منشآت الأعمال المصرية تظهر مجموعة من الأسئلة سيحاول الباحث الإجابة عليها وهى:

١- ما هي معلومات الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح المحاسبي عنها في التقارير المالية؟

٢- ما هو الطريقة والتوقيت المناسبين للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر؟

٣- هل توفير اطار يحتوي علي اهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر بالطريقة والتوقيت المناسبين يساعد كافة مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذهم لقراراتهم الاقتصادية؟

وتساعد الإجابة على الأسئلة السابقة في تقديم حلول لمشكلة الدراسة والوصول إلى نتائج وتقديم توصيات تمكن من تقديم إضافة علمية يمكن من خلالها تطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر ويساعد مختلف مستخدمي القوائم المالية عند اتخاذهم لمختلف قراراتهم الاقتصادية ويساهم في تحسين الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية في البيئة المصرية.

١,٢ هدف الدراسة:

تهدف الدراسة بصفه رئيسة الي وضع إطار يساعد في تطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال المصرية، وتحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١- تحديد اهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح المحاسبي عنها في التقارير المالية لمنشآت الأعمال المصرية.

٢- تحديد الطريقة والتوقيت المناسبين للإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية لمنشآت الأعمال المصرية.

٣- توفير إطار للإفصاح المحاسبي يتضمن اهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر وكيفية وتوقيت عرض تلك المعلومات في القوائم المالية لمنشآت الأعمال المصرية لمساعدة مختلف مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية عند اتخاذ قرارتهم الاقتصادية.

٤- استطلاع أراء الفئات المهتمة بموضوع الدراسة للتعرف على مدى كفاية الإطار المحاسبي المقترح في تطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

١,٣ أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة أهميتها من تعرضها لواحد من أهم مجالات البحث المثار حولها كثير من الجدل في الفكر المحاسبي محلياً ودولياً في الفترة الأخيرة وهو كيفية الافصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية لمنشآت الأعمال، حيث تتناول الدراسة واحدة من تلك المجالات والمتعلقة بتوفير اطار يحتوي علي اهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال المصرية، وتزداد أهمية هذا الدراسة نتيجة الاعتبارات الآتية:

١- تعد هذا الدراسة من الدراسات القليلة نسبياً(في حدود علم الباحث) التي تهدف إلي توفير اطار متكامل للإفصاح المحاسبي المحاسبة عن بنود الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

٢- تحسين هيكل الإفصاح المحاسبي مما يؤدي إلي زيادة فعالية التوصيات التي يمكن تقديمها.

٣- توفير اطار محاسبي يتغلب علي نقاط الخلاف في جهود المنظمات العلمية والمهنية وكتابات أدباء الفكر المحاسبي فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل يفيد الباحثين وواضعي المعايير المحاسبية عند تناول هذا الموضوع بالدراسة والتحليل والتطوير.

٤- تبني مصر لمعايير محاسبية دولية تتصف بالجودة العالية من الشفافية والقابلية للمقارنة مما يساعد فى اجتذاب استثمارات اكثر وزيادة الرفاهية المالية ومعدلات النمو الاقتصادي.

١,٤ منهج الدراسة:

تعتمد الدراسة علي استخدام كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي، حيث تم استخدام المنهج الاستنباطي في صياغة الإطار النظري للدراسة من حيث مشكلتها وأهدافها وأهميتها واهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر والأسلوب التي يمكن بها عرض تلك المعلومات وتوقيت عرضها في التقارير المالية لمنشآت الأعمال، وذلك من خلال ما أمكن التوصل إليه من مراجع ودوريات علمية وما أصدرته المنظمات العلمية والمهنية من دراسات وتوصيات وتحديد نتائج تلك الدراسات. كما تم استخدام المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية التي تمت بهدف استطلاع أراء معدي التقارير المالية وأساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية والمحللين الماليين باعتبارهم من أهم الفئات المهتمة بموضوع الدراسة للتعرف على مدى كفاية الإطار المحاسبي المقترح في تطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

١,٥ فروض الدراسة:

الفرض الأول: لا يوجد إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

الفرض الثاني: أهمية معلومات الدخل الشامل الأخر لمستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية.

الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو كيفية الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية.

الفرض الرابع: لا توجد فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو توقيت الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية.

الفرض الخامس: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين اراء فئات العينة نحو كفاية الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

١,٦ نطاق الدراسة:

١- تقتصر الدراسة علي منشآت الأعمال التي تمارس أنشطتها في البيئة المصرية.

٢- تقتصر الدراسة الميدانية علي معدي التقارير المالية في منشآت الأعمال وأساتذة والمراجعة بالجامعات والمحللين الماليين باعتبارهم من اهم الفئات المهتمة بالموضوع.

١,٧ تقسيم الدراسة:

يهدف الجزء التالي إلى جهود المنظمات العلمية والدراسات السابقة، بينما يتم في الجزء الثالث الإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر، أما الاطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر فقد خصص له الجزء الرابع، بعد ذلك دراسة ميدانية لتقييم مدي كفاية الاطار المقترح للإفصاح المحاسبي في الجزء الخامس، وقد تم عرض الخلاصة والنتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية في الجزء السادس، وأخيراً تم عرض قائمة المراجع.

٢. جهود المنظمات العلمية والدراسات السابقة:

٢,١ مقدمة:

تعددت الدراسات التي تناولت الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر سواء الجهود التي قامت بها المنظمات العلمية والمهنية أو الدراسات التي قام بها الباحثون المتخصصون، وسوف يتم تناول هذه الجهود والدراسات بالتحليل والتقييم للاستفادة منها عند تحديد الجوانب المختلفة لمشكلة الإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل لتحديد الفجوة البحثية(اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة)، فضلاً عن الاستفادة منها عند صياغة الاطار الفكري المقترح تطبيقه في منشآت الأعمال.

٢,٢ جهود المنظمات العلمية والمهنية المحاسبية:

أكدت المنظمات العلمية والمهنية بضرورة الأخذ بالدخل الشامل مع توضيح الأرباح والخسائر العادية لتقييم كفاءة وفاعلية الإدارة في إدارة المنشأة. وذكرت أن الأهداف

السابق إصدارها قد حددت أنه يجب توفير معلومات عن الأداء المالي ومن ثم يجب توضيح ما هي المعلومات التي تتأثر مباشرة بأداء الإدارة من أجل الفصل بين الأرباح والخسائر العادية وبنود الدخل الشامل الأخر، ولقد حظي موضوع الدخل الشامل الأخر باهتمام كبير من قبل المنظمات العلمية والمهنية المحاسبية(الامريكية والدولية والمصرية)، حيث ظهر أول مفهوم للدخل الشامل بقائمة المحاسبة المالية عام ١٩٨٠م بعنوان "عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال" (SFAC, NO.3, 1981) ، وفي عام ١٩٨٥م استبدلت هذه القائمة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية تحت عنوان "عناصر القوائم المالية"(SFAC, NO.6, 1985)، وفي عام ١٩٩٧م صدر معيار المحاسبة الأمريكي رقم (١٣٠) "الافصاح عن الدخل الشامل"(FASB, NO. 130, 1997).

وفي عام ٢٠٠٤م اعلن (FASB) و(IASB) عن مشروعهما المشترك للتقرير عن الأداء وفقاً لمفهوم الدخل الشامل حيث هدف الي انجاز تصميم لقائمة الدخل الشامل تصنف وتعرض كافة مصادر الدخل ومصروفات الفترة بطريقة تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأداء المالي لمنشآت الأعمال وتمكنهم من تقييم الأداء المستقبلي لها(IASB,2004)، وفي عام ٢٠٠٧م اصدر (IASB) معيار عرض القوائم المالية المعدل لتطبيق مفهوم الدخل الشامل الأخر لتقييم الأداء المالي، وفى مايو ٢٠١٠م أفرد (IASB) مسودة عرض لقائمة الدخل الشامل الأخر Exposure Draft on Statement of Comprehensive Income طلب فيها من منشآت الأعمال عرض الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر في أقسام منفصلة بقائمة واحدة. وفى يونيو ٢٠١١م تم تحديث معيار المحاسبة المالية الأمريكي رقم SFAC(130) وطبقاً للتحديث الجديد أصبح أمام الشركات الأمريكية بديلين للإفصاح عن الدخل الشامل الأخر ومكوناته وهما بقائمة الدخل متصلة أو بقائمة منفصلة عن قائمة الدخل وألغى البديل الثالث وهو الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر بقائمة التغير في حقوق الملكية.

وفى يوليو ٢٠١١م أصدر(IASB) تعديلاته على المعيار الأول" عرض القوائم المالية " بإضافة قائمة الدخل الشامل الأخر كقائمة رئيسة ضمن المجموعة الكاملة للقوائم المالية. وفى يوليو ٢٠١٢م تم تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم(١) وأصبح هناك حق للمنشآت في الإفصاح عن الدخل الخاص بها إما في قائمة واحدة وهي قائمة الدخل الشامل وإما في قائمتين وهي قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل الأخر. وفى فبراير(٢٠١٣) أفرد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي للدخل الشامل Topic (220) بعنوان الدخل الشامل " Comprehensive income " كان الهدف منه تحسين الافصاح عن الدخل الشامل

الأخر وبيان أثر تسويات إعادة التبويب على صافى الدخل بطريقة تحقق التوازن بين عوائد مستخدمي المعلومات المالية وتكاليف معدى البيانات المالية(FASB, 2013, P.15) ، ومؤخراً تم تعديل معايير المحاسبة المصرية لتخرج النسخة الأخيرة من هذه المعايير في يوليو عام ٢٠١٥م لتلتزم المنشآت المصرية بتطبيقه ابتداء من اول يناير ٢٠١٦م.

٢,٣ دراسات الباحثين المتخصصين في المحاسبة:

٢,٣,١ دراسات باللغة العربية:

توصلت دراسة(شتيوي،٢٠١٤) الى أن احتمال صافى الدخل قد يكون أكثر استمرارية من إجمالي الدخل الشامل واحتمال أن يفسر صافى الدخل عوائد الأسهم بشكل أفضل من إجمالي الدخل الشامل، إلا أنه لم تكشف الدراسة وجود فرق معنوي في القابلية للتغاير والقدرة التنبؤية لكل من صافى الدخل وإجمالي الدخل الشامل كما توصلت الدراسة الى دليل ضعيف على أن ملائمة إجمالي الدخل الشامل لتفسير أسعار الأسهم تعتمد على مكان عرضه.

وخلصت دراسة(فريحات،٢٠١٤) دراسة الي ان بنود الدخل الشامل الأخر تلعب دور مهم في الدخل الشامل ككل ولها تأثير ذو دلالة إحصائية في إدارة الأرباح، وان الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر يرتبط بعلاقة سلبية مع إدارة الأرباح لان هذا الإفصاح يحد من إدارة الأرباح ويحقق فهم افضل لأداء المنشآت.

٢,٣,٢ دراسات باللغة الاجنبية:

خلصت دراسة(Bamber, et al,2010) الى أن النظريات التقليدية للحوافز التعاقدية لا يمكن أن تفسر في أي مكان قد يكون عرض بيانات الدخل الشامل أكثر تأثيرا، ففي حين أن قيم صافي الدخل قابلة للتذبذب فإن أرقام بنود الدخل الشامل الأخر وقيمة الدخل الشامل ثابتة تماما بغض النظر عن المكان الذي تفصح فيه الشركة عن الدخل الشامل.

وتوصلت دراسة (Jones and Smith, 2011) الي ان كلا من العناصر الأخر وبنود الدخل الشامل الأخر تظهر استمرارية القيم السالبة، وتوصلت أيضا الي ان أرباح وخسائر العناصر الخاصة لها قيمة تنبؤيه لصافي الدخل المستقبلي والتدفقات النقدية المستقبلية، بينما عناصر الدخل الشامل الأخر لها قيمة تنبؤيه أقل.

وناقشت دراسة(keiichi at al., 2011) المحتوى المعلوماتي لصافي الدخل وبنود الدخل الشامل الأخر والدخل الشامل "المزيف" للشركات اليابانية من أجل التحقق مما اذا كان الافصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر يمكن أن يساعد المستثمرين في تقييم العوائد المستقبلية لأسهم الشركات ومساعدة المديرين في تحسين قرارات سياساتهم المالية.

وأوضحت دراسة(Kabir and Laswad, 2011) أن صافى الدخل يحتمل أن يكون أكثر ثباتاً من إجمالي الدخل الشامل، ولا توجد فروق جوهرية بالنسبة لخاصية التقلب والقدرة على التنبؤ بين صافى الدخل وإجمالي الدخل الشامل، كما أن هناك ادلة ضعيفة على أن القيمة الملائمة لإجمالي الدخل الشامل تعتمد على موقع عرضه وأن بنود الدخل الشامل الأخر لديها القدرة الإضافية للتنبؤ لسنة واحدة فقط.

ولم تتوصل دراسة(Paul and Zülch,2011) الي دليل على أن الدخل الشامل لديه قدرة تنبؤيه أعلى للأداء التشغيلي المستقبلي للمنشاة من صافى الدخل، وعلاوة على ذلك فقد فشلت الدراسة في الحصول على تأكيد بأن مكونات الدخل الشامل مجتمعة أو متفرقة تعمل على زيادة القدرة التنبؤية للأداء التشغيلي للمنشأة مستقبلا.

وتوصلت دراسة(Ferraro,2012) الي وجود تماثل كبير بين منشآت الأعمال في القوائم المالية، وان اختيار قائمتين منفصلتين ربما يكون افضل عند تغطية الحجم المناسب لصافي الدخل.

وتوصلت دراسة(Wang and Rong,2012) أن الافصاح عن الدخل الشامل قد لعب دوراً هاما في التأثير على إدارة الأرباح بشكل كبير، وأثبتت الدراسة ارتباط الافصاح عن الدخل الشامل بشكل عكسي مع إدارة الأرباح فمن خلال الافصاح عن الدخل الشامل امكن التوقف عن إدارة الأرباح إلى حد كبير واعطاء فرصة لجمهور مستخدمي القوائم المالية لفهم أداء منشآه معينة بشكل أفضل.

وتوصلت دراسة(Ferraro, and Veltri, 2012) الي ان فروق ترجمة العملات الأجنبية المفصح عنها FCTAs تكون ذات قيمة ملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية وبشكل متزايد عندما يسمح بالتفاوت في التقديرات لأسعار العملات عبر المنشآت.

وتوصلت دراسة (Harjinder, 2013) الي أن الدخل الشامل وبعض مكوناته التفصيلية لها علاقة بالتنبؤ بالأرباح غير العادية في المستقبل والعلاقة بين الدخل الشامل وبعض مكوناته وبين القدرة على التنبؤ بصافي الدخل والتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية، ووجود علاقة قوية بين الدخل الشامل وبعض مكوناته وبين توقعات المحللين للأرباح، وأخيراً ارتباط الدخل الشامل بصورة كبيرة بشكل عكسي مع الأخطاء المتوقعة للمحللين.

وتوصلت دراسة(Alessandro and Cimini, 2014) الي أن اشتراط إصدار قائمة الدخل الشامل لم ينتج تغييرات جوهرية في أهمية قيمة كل من الدخل الشامل وإجمالي

الدخل الشامل للفترة ما يؤدي إلى استنتاج مفاده أن موقع العرض لا يؤثر على أهمية قيمة هذه البنود.

وتوصلت دراسة(Du et al., 2015) الي ان مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين يفضلون الافصاح عن معلومات الدخل الشامل في قائمة واحدة عن تفصيلها الى قائمتين على أساس ان ذلك قد يلفت نظر القارئ الى الدخل الشامل بشكل أكبر من صافى الدخل اذا تم ادراج بنود الدخل الشامل أسفل الخط وخاصة عندما تعاني الشركة من الخسائر الاقتصادية.

وتوصلت دراسة(Marchini et al., 2015) الي أن المكاسب غير المحققة والخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة يمكن أن تؤثر تأثيرا كبيرا على حساب نسبة العائد على حقوق الملكية وبالتالي التأثير على قرارات الاستثمار.

وتوصلت دراسة (Günther,2015) الي أن الدخل الشامل ذو قيمة ملائمة أكبر من صافي الدخل وأن بعض مكونات الدخل الشامل الأخر وهي فروق تحويل العملات الأجنبية والمكاسب والخسائر من الأصول المالية المتاحة للبيع والجزء الفعال من مكاسب أو خسائر تحوطات التدفق النقدي ذات قيمة ملائمة قوية لنموذج السعر ونموذج العائد.

وتوصلت دراسة(Schaberl and Victoravich, 2015) الي أن أهمية قيمة الدخل الشامل الأخر يختلف عبر خيارات الإدارة في اختيار موقع الافصاح عن الدخل الشامل الأخر قبل تطبيق المعيار الجديد (ASU 2011-05). واشارت نتائج الدراسة إلى أن أهمية قيمة مؤشر الدخل الشامل تتحدد من حيث كون موقع الإفصاح عنه متماثل مع تاريخ تقارير الشركة وأن الهدف من المعيار لزيادة الشفافية قد لا يظهر بشكل مباشر في السنوات الأولى من تطبيق المعيار ولكن يمكن أن تزيد الشفافية بعد تكيف المستثمرين مع المعيار الجديد.

وتوصلت دراسة(Brian at al., 2016) الي ان تعديلات القيمة العادلة التي تتضمنها قائمة الدخل الشامل يمكنها التنبؤ بالأرباح، ومع ذلك ليست كل القيم العادلة المتعلقة بالمكاسب أو الخسائر غير المحققة المدرجة في قائمة الدخل الشامل لها آثار مماثلة على الأداء المستقبلي، فبينما ترتبط المكاسب والخسائر غير المحققة من الأوراق المالية المتاحة للبيع بشكل إيجابي مع العوائد المستقبلية فإن المكاسب والخسائر غير المحققة على عقود المشتقات التي تصنف على أنها تحوط للتدفقات النقدية ترتبط سلبا مع هذه العوائد المستقبلية.

وخلصت دراسة(Kim,2016) إلى أن ٩٢% من المنشآت تقوم بالإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر في قائمتين منفصلتين متتاليتين بعد صدور تعديل رقم ASU 2011-05 و٩٤% من المنشآت والتي كانت تقوم بالإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر في قائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل تعديل رقم ASU 2011-05 تحولت الي الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر في قائمتين منفصلين ولكن متتاليين بعد تعديل رقم ASU 2011-05 وهذا يعكس وجهة نظر الممارسين من ان الإفصاح عن صافي الدخل وبنود الدخل الشامل الأخر معا في قائمة واحدة قد يخلق التباسا وخلط بين مستخدمي القوائم المالية.

وتوصلت دراسة (Khan,2017) بالتحقيق في أهمية قيمة الدخل الشامل ومكوناته لعينة من (٩٢) شركة نيوزيلندية خلال الفترة. الدراسة الي وجود ارتباط قوى بين الدخل الشامل وسعر السهم وعائد السوق نسبة إلى صافي الدخل وان التغير في احتياطي إعادة تقييم الأصول والتغير في القيمة العادلة للأوراق المالية المتاحة للبيع هو الذى يقود هذا الارتباط.

٢,٤ تقييم الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

١- ركزت كل دراسة من الدراسات السابقة علي جانب واحد فقط من جوانب الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر مثل مدي ملائمة الإفصاح عنه في تحسين عملية التنبؤ وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وتفسير أسعار الأسهم، او دوره في إدارة الأرباح، او مدي ملائمته في اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية داخل منشآت الأعمال وخارجها، او أثره علي حساب نسبة العائد علي حقوق الملكية، او بنود معلومات الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح عنها، او كيفية الإفصاح عنه التقارير المالية. ولم تقم أي دراسة بتقديم اطار متكامل يتناول كافة جوانب الإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر.

٢- تباينت جهود المنظمات العلمية والمهنية ودراسات الباحثين المتخصصين في المحاسبة بشأن:

- مدي أهمية معلومات الدخل الشامل الأخر لكافة مستخدمي التقارير المالية.
- كمية معلومات الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية.
- كيفية الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل في التقارير المالية.

٣- لم تقم أي دراسة في البيئة المصرية (في حدود علم الباحث) بتقديم اطار متكامل يتناول كافة جوانب الإفصاح المحاسبي سوي المعيار المحاسبي المصري في النسخة

الأخيرة الصادرة في عام ٢٠١٥م رقم (١) بعنون "معيار عرض القوائم المالية" الذي إلزام الشركات المساهمة المصرية بالإفصاح عن الدخل الشامل وبالتالي لم يتم تقييمه لمعرفة ما اذا كان يحقق توقعات مستخدمين التقارير ام لا.

وسيقوم البحث الحالي بتوفير اطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل لمنشآت الأعمال في البيئة المصرية يحدد فيه احتياجات مستخدمي التقارير المالية من معلومات الدخل الشامل التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم المختلفة، واهم معلومات الدخل الشامل التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية، وكيفية وتوقيت الإفصاح عن تلك المعلومات في التقارير المالية. بالإضافة الي تقييم مدي كفاية الاطار المقترح من خلال استطلاع اراء اهم الأطراف المهتمة بهذا الموضوع.

٣. الإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر:

٣,١ مقدمة:

تبين من خلال تحليل وتقييم الدراسات السابقة أن هناك آثاراً جوهرية للإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر علي منشآت الأعمال التي تقوم بالإفصاح المحاسبي الفعال عن هذه البنود، وان هناك اختلاف بين اصدرات المنظمات المهنية وكتابات الباحثين عن كمية وكيفية الإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر، وأن الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر سيؤدى إلى العديد من المزايا وتحسين الأداء الاقتصادي لمنشآت الأعمال.

لذلك سيقوم الباحث بدراسة تحليلية لموضوع الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الأخر في الفكر المحاسبي والتطبيق العملي لبيان الجوانب المختلفة المتعلقة بهذه الموضوع بهدف الاستفادة منه عند صياغة الاطار المقترح تطبيقه.

٣,٢ خلفية تاريخية عن الدخل الشامل الأخر:

تاريخياً قبل عام ١٩٩٧م لم يكن هناك الزام بالإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر بأي القوائم المالية، كما ان الكثير من بنوده لم تظهر في قائمة الدخل وكانت تذهب مباشرة إلى قائمة التغيرات في حقوق الملكية. وفي عام ١٩٩٧م أصدر FASB المعيار FAS 130 (ASC topic 220 حالياً) والزم المنشآت بعرض الدخل الشامل ومكوناته في قائمة مالية اساسية. وفي عام ٢٠٠٧م اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نسخة معدلة من معيار المحاسبة الدولي رقم (١) لجعل الدخل الشامل الأخر يتماشى مع متطلبات الإفصاح طبقا للمعيار FAS 130 (ASC 220 حالياً). ويستمد

مفهوم الدخل الشامل من مفهوم قائمة الدخل لشاملة (قائمة دخل تحتوى على جميع البنود من الايرادات والمصروفات والارباح والخسائر) الذي يشير إلى جميع التغيرات في الاصول والالتزامات بخلاف تلك التي تخص المعاملات مع الملاك.

ويرتبط مفهوم الدخل الشامل ارتباطاً وثيقاً بمفهوم الفائض "النظيف" مقابل "القذر"[1] (Clean vs. Dirtily-Surplus Concept) فطبقا لمدخل الفائض النظيف ان جميع بنود الدخل لابد ان تظهر في قائمة الدخل والتي يطلق عليها في بعض الاحيان البنود التي يتم الافصاح عنها قبل احتساب صافى الدخل أي ان هذا الفائض النظيف يتم اكتسابه. بينما طبقا لمدخل الفائض القذر تتجاوز بنود معينة قائمة الدخل يتم إدراجها مباشرة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية. وقد أعطيت هذه البنود اسم "بنود الدخل الشامل الأخر". وبناء على ذلك يشمل مفهوم الفائض القذر البنود التي يتم الافصاح عنها بعد احتساب صافى الدخل(Du at al., 2015).

وتعكس معظم المعاملات المسجلة في الدخل الشامل الأخر التغيرات في القيمة العادلة للأصول المختلفة وتتكون في الغالب من أرباح أو خسائر غير محققة مدفوعة بعوامل السوق الخارجية، وعلى الرغم من أن المعلومات عن الدخل والتدفقات النقدية في المستقبل هي معلومات ذات قيمة الا ان المستثمرين العاديين قد لا يفهمون طبيعة الدخل الشامل الأخر وقد يواجهون صعوبة في مشاهدته كمقياس أداء موثوق. وتزيد المعايير الحديثة مثل المعايير المتعلقة بالأدوات المالية ومزايا العاملين ما بعد انتهاء الخدمة من أهمية القيمة العادلة باعتبارها سمة القياس الأولية وبالتالي توسيع استخدام مفهوم الدخل الشامل الأخر. فعلى سبيل المثال مطالبة الشركات بتسجيل التغيرات في القيمة العادلة للعديد من الادوات المالية(بما في ذلك معظم القروض والديون الصادرة) طبقا للدخل الشامل الأخر يؤدى الى تضخيم الفرق بين مفهوم صافى الدخل ومفهوم الدخل الشامل الأخر في القوائم المالية. وبجانب ذلك فإن قضايا مفاهيميه اخرى أكثر أهمية مثل ما إذا كان مؤشر الدخل الشامل هو مقياس للأداء، بالإضافة الي ما هي البنود المدرجة في الدخل الشامل الأخر التي تظل مشكلة ومثيرة للجدل(أي ما إذا كانت تستوفي معايير الايرادات أو النفقات أو بدلا من ذلك تمثل التغيرات الأخرى غير الخاصة بالملاك).

---

[1] Book Value t_1 = Book Value t + Dividends t – Earnings t. Some researchers refer to OCI As 'dirty surplus' (Landsman et al., 2011)

إن عدم وجود تعريف مفاهيمي واضح لما ينبغي الافصاح عنه في صافى الدخل وما يجب الافصاح عنه في بنود الدخل الشامل الأخر يعقد عملية اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية. وعلى الرغم من جهود التقارب الأخيرة بين كل من FASB و IASB فانهما يختلفان بشدة في إعادة تصنيف بنود الدخل الشامل الأخر(إعادة التدوير) الى بنود صافى الدخل.

وقد أصدر IASB عام ٢٠١٣م ورقة نقاش تعرض الفروق المفاهيمية المحتملة بين بنود الدخل الشامل الأخر وصافي الدخل(IASB, 2013). وفي حدود علم الباحث لا توجد اختلافات مفاهيمية معتمدة رسمياً (حتي وقت كتابة هذا البحث) بين البنود التي تظهر في صافي الدخل مقابل تلك التي تظهر في الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية المجمعة المعدة وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الولايات المتحدة أو المعايير الدولية للتقارير المالية. لذا فان الفجوة المفاهيمية في ارشادات وضع المعايير مثيرة للانتباه وذلك بسبب أن تشابه المعاملات الاقتصادية التي تتدفق إلى كلا من صافي الدخل والدخل الشامل الأخر. فعلى سبيل المثال الارباح والخسائر غير المحققة من الاوراق المالية لغرض المتاجرة والمكاسب والخسائر غير المحققة من أدوات المالية لتحوط القيمة العادلة(بنود صافي الدخل) مقابل الارباح والخسائر غير المحققة للأوراق المالية المتاحة للبيع ومقابل أدوات المالية لتحوط التدفقات النقدية (بنود الدخل الشامل الأخر).

٣,٣ مفهوم الدخل الشامل الأخر:

عرفت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية الامريكية رقم(٣) الدخل الشامل بأنه" التغيرات في حقوق الملكية خلال الفترة الناتجة من العمليات وكذلك التغيرات الناتجة من الاحداث الأخر من مصادر غير الملاك"(SAES. No.3, 1980, P.23)، ولم تغير قائمة مفاهيم المحاسبة المالية الامريكية رقم(٦) مفهوم الدخل الشامل حيث عرفته بأنه" التغير في حقوق الملكية- صافي الأصول- لاحدي المنشآت اثناء فترة معينة المترتبة علي العمليات وكذلك التغيرات المترتبة علي الاحداث والظروف الأخر من مصادر بخلاف الملاك ويتضمن كافة التغيرات في حقوق الملكية باستثناء تلك الناتجة من الاستثمارات عن طريق الملاك أو توزيعات الأرباح الي الملاك اثناء فترة زمنية معينة"(SAES. No.3, 1985, P.28) ، أما معيار المحاسبة المالية الأمريكي رقم(١٣٠) المعيار(FAS 130 ASC 220حالياً) قد عرف الدخل الشامل بأنه الدخل الذى يحتوى على كلا من صافى الدخل وبنود الدخل الشامل الأخر. وتعرف بنود الدخل الشامل الأخر بانها الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) والتي يتم إدراجها

ضمن الدخل الشامل ولكن تم استبعادها من صافى الدخل. اما معيار المحاسبة الدولي رقم (١) فيري ان البنود الأخر للدخل الشامل تتمثل في البنود من الدخل او المصروفات التي لم يتم الاعتراف بها ضمن الربح أو الخسارة في ضوء ما تتطلبه او تسمح به المعايير الدولية للتقرير المال(IAS, No. 1, 2011)، ولقد عرف معيار المحاسبة المصري رقم(١) الدخل الشامل بانه "بنود الدخل والمصروف بما فى ذلك تسويات إعادة التبويب والتي لا يعترف بها فى الأرباح أو الخسائر "قائمة الدخل" طبقاً لما تتطلبه أو تسمح به معايير المحاسبة المصرية الأخر(المعايير المصرية،٢٠١٥، ص ص١-٢)

وفيما يتعلق بالمفاهيم التي قدمها الباحثين فلقد أشار(Firscu,2015,p219) الي ان الدخل الشامل هو" مقياس واسع لكافة الآثار المترتبة والاحداث الأخرى للمنشأة بمعني كل التغيرات في حقوق المساهمين باستثناء تلك الناجمة عن المساهمات والتوزيعات علي المالكين"، في حين يري (Tsujiyama, 2007,p32) بانه" التغير في صافي الموجودات- الأصول- بالميزانية باستثناء المعاملات المباشرة مع المساهمين"، في حين لخص(Bragg, 2011,p78) الدخل الشامل في واعتبره مقياساً لأداء المنشأة ككل علي خلاف صافي الدخل الذي يعتبر مقياساً لأداء إدارة المنشأة. ويرجع جزء كبيرا من الجدال حول الاعتراف والافصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر إلى عدم وجود تعريف دقيق عن الأداء المالي أو الأرباح. كما ناقش (Barker, 2004) هذه المسألة (الفصل بين عناصر الدخل الشامل الأخر وبين اداء المنشأة). وتوصلت دراسة (Barton et al., 2010) لنتيجة هامة أنه لا يوجد قياس أداء (مثل صافي الدخل أو الدخل الشامل الأخر) سائد وثابت حول العالم.

ويتفق الباحث مع المفهوم الذي أورده معيار المحاسبة الأمريكي ويري انه باتباع مدخل الدخل من العمليات الجارية Transaction Approach بدلا من مدخل المحافظة علي راس المال Capital Maintenance Approach بالإضافة الي تطور الحياة الاقتصادية وتعقد عمليات المنشاة هو الذي ادي الي ظهور مفهومان للدخل: أولهما الدخل من العمليات الجارية Current Operating Income وهو المتولد من الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة والخاص بالفترة المحاسبية بعيد عن البنود غير العادية او العرضية التي تحدث خلال الفترة، وثانيهما الدخل الشامل Comprehensive Income والذي يتضمن كافة التغييرات في حقوق الملكية بغض النظر عن ما اذا كانت تلك التغييرات ناتجة عن بنود عادية او غير عادية مع استبعاد العمليات التي تتم مع ملاك المنشأة.

ويخلص الباحث مما سبق الي ان الدخل الشامل يجب أن يتضمن الدخل أثر كافة العمليات والأحداث التي تمت خلال الفترة باستثناء اثر العمليات الرأسمالية مع أصحاب رأس المال بوصفهم ملاكاً للمنشأة. أي أن إجمالي الدخل الشامل عبارة عن مجموع الربح أو الخسارة للفترة مضافاً إليه صافي بنود الدخل الشامل الأخر أي يضاف الى الدخل الناتج من العمليات التشغيلية الدخل الناتج من العمليات غير المستمرة أو الناتجة من التحول من مبدأ محاسبي إلى مبدأ محاسبي آخر كالتحول من القياس طبقاً للتكلفة التاريخية إلى القياس طبقاً للقيمة العادلة.

٣,٤ بنود الدخل الشامل الأخر:

بداية يجب التنويه الي ان بنود الدخل الشامل الأخر هي بنود غير عادية Extra Ordinary عرفها معيار المحاسبة الدولي رقم(٨) بانها " بنود الدخل او المصروفات التي تنشأ عن احداث او عمليات يمكن تميزها بوضوح عن الأنشطة العادية للمنشأة وبالتالي لا يتوقع حدوثها بانتظام وانما تحدث بشكل غير متكرر" وبالتالي فلكي يكون البند غير عادي يجب ان تتوفر فيه ثلاثة شروط مجتمعة وهي: أن يحدث هذا البند عن عمليات أو أنشطة لا تقع في اطار النشاط العادي للمنشأة، والا يتصف البند بالتكرار، وان يتصف حجمة بالأهمية النسبية(IAS. No.8, Para 6).

يقوم الرأي المبدئي لـIASB علي التفرقة والفصل بين الربح والخسارة وعناصر الدخل الشامل الأخر يجب ان تبقى وأن بنود الدخل الشامل الأخر يحب ان يتم الاعتراف بها لان ذلك سوف يحسن ويعزز من ملاءمة مبلغ الربح والخسارة عن الفترة، ولا يتضمن الإطار المفاهيمي الحالي مفهوماً محددا لبنود الدخل الشامل الأخر، إن مؤيدي الافصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر يرون ان مكاسب وخسائر بنود الدخل الشامل الأخر هي بنود عرضية غير دائمة ولذلك لا ينبغي اعتبارها مثل الأرباح المتكررة للشركة، ويرجع جزء كبيرا من الجدال حول الاعتراف والافصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر إلى عدم وجود تعريف دقيق عن الأداء المالي أو الأرباح. وقد تناولت دراسة (Rees and Shane,2012) ماهية بنود الدخل الأخر لإدراجها ضمن الأرباح والخسائر (بنود اساسية، بنود مستمرة، بنود تحت سيطرة ورقابة الادارة، بنود اعادة القياس)، وتوصل الباحثين باستثناء بنود إعادة القياس فإن هذه البنود مستمرة في الطبيعة مما يؤدي إلى صعوبات في الفصل والتجزئة لهذه البنود عن الارباح والخسائر، وقد استنتج الباحثين أن واضعي المعايير ينبغي أن يركزوا ليس على ما هو قياس الأداء الافضل في فترة معينة، ولكن على البنود الاساسية التي يجدها المستثمرون الأكثر ملاءمة.

ويميل الباحث الي انه لا يوجد فرق بين البنود الغير عادية والبنود الاستثنائية سوي ان الأخيرة تدخل في تحديد دخل العمليات المستمرة Net Operating Income مع ادراجها في قائمة الدخل بقيمتها الاجمالية في بند منفصل، علي عكس البنود الغير عادية التي تدخل في تحديد دخل العمليات لمستمرة وانما تدخل في تحديد صافي الربح(الدخل الشامل).

ويري الباحث ان بنود الدخل الشامل الأخر تختلف مفاهيمياً عن صافى الدخل. حيث ان صافى الدخل يلخص الاداء المالي الحالي الناتج من العمليات التشغيلية للمنشأة ولكن بنود الدخل الشامل الأخر تقدم معلومات عن الدخل المحتمل للمنشأة والتدفقات النقدية من المعاملات والتي عادة ما يتم تسويتها مستقبلا بسبب تعقيد بنود الدخل الشامل الأخر، ويري إن تحديد كيفية استخدام المعلومات الخاصة ببنود الدخل الشامل الأخر ليست بالمهمة السهلة خاصة بالنسبة للمستثمرين العاديين لأن لديهم فهم محدود في التحليل المالي.

وفيما يتعلق ببنود الدخل الشامل الأخر الذي اوجب مجلس التقارير المالية الدولية IRESالإفصاح عنها في قائمة الدخل الشامل فتتمثل في(IFRS, 2015, p. 17) :

١- معلومات عن التغيرات في فائض إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة(IAS 16, IAS 38) .

٢- معلومات عن التغيرات في إعادة قياس لصافي أصول أو التزامات المنافع المحددة(IAS 19).

٣- معلومات عن مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية(IAS 21).

٤- معلومات عن مكاسب وخسائر غير محققة من الأصول المالية المتاحة للبيع (IAS 39).

٥- معلومات عن مكاسب وخسائر الجزء الفعال من التحوط في التدفقات النقدية (IAS 39, IFRS 9).

٦- معلومات عن أرباح وخسائر غير المحققة من الاستثمارات في الاسهم المختارة لعرضها في صافي الدخل الأخر(IFRS 9).

٧- معلومات عن التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الدخل(IFRS 9).

٨- معلومات عن تصحيح الأخطاء والتغييرات في السياسة المحاسبية (IAS 8).

ويري الباحث انه يجب تصنيف بنود الدخل الشامل الأخر الى مجموعتين:

(أ) *مجموعة قد ينتج عنها تعديلات اعادة التصنيف:* وتشمل مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية(IAS 21)، مكاسب وخسائر غير محققة من الأصول المالية المتاحة للبيع (IAS 39)، المكاسب والخسائر الجزء الفعال من في تحوط التدفقات النقدية (IAS 39, IFRS 9) فعلى سبيل المثال فان الارباح المتحققة عند بيع اصول مالية متاحة للبيع يتم الاعتراف بها ضمن ارباح الفترة الحالية هذه المبالغ قد يكون تم الاعتراف بها سابقا ضمن بنود الدخل الشامل الأخر مثل التغير في القيمة العادلة للأصول المالية المتاحة للبيع. ان هذه المبالغ المعترف بها سابقا ضمن بنود الدخل الشامل الأخر يجب ان تطرح من بنود الدخل الشامل الأخر في الفترة التي يتم فيها اعادة تصنيف هذه المبالغ وادراجها ضمن ارباح (خسائر) السنة وذلك لمنع ظهور هذه البنود مرتين في قائمة الدخل الشامل.

(ب) *مجموعة لا ينتج عنها تعديلات اعادة التصنيف:* وتشمل التغيرات في فائض إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة (IAS 16, IAS 38) ، التغيرات في إعادة قياس لصافي أصول أو التزامات المنافع المحددة (IAS 19) ، الأرباح والخسائر غير المحققة من الاستثمارات في الاسهم المختارة لعرضها في صافي الدخل الأخر (IFRS 9)، التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الدخل (IFRS 9). ان المبالغ المسجلة كأرباح (خسائر) ضمن بنود الدخل الشامل للحالات السابقة لا يتم اعادة تصنيفها في فترات لاحقة لتظهر ضمن الارباح (الخسائر) للسنة. فمثلا عند التخلص من اصل معاد تقييمه وله فائض اعادة تقييم ظهر في بنود الدخل الشامل الأخر، فان المعالجة المحاسبية تقضي بإغلاق هذا الفائض في الارباح المدورة/ Remesuerment (الدخل الشامل) ولا يتم اظهاره ضمن ارباح الفترة في قائمة الدخل.

٣,٥ اشكال ونماذج الافصاح عن الدخل الشامل الأخر:

قبل عام ١٩٩٧م لم يكن هناك الزام بالإفصاح عن بنود الدخل الشامل الأخر بأي مكان في القوائم المالية، كما ان الكثير من بنوده كانت تذهب مباشرة إلى قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وفي عام ١٩٩٧ أصدر FASB المعيار130 FAS (ASC topic 220حاليا)" بعنوان التقرير عن الدخل الشامل " الذي حدد ثلاثة خيارات لتقرير عن الدخل الشامل وهم: (١) قائمة واحدة متصلة، أو (٢) قائمتين منفصلتين (٣) أو قائمة التغيرات في حقوق الملكية (وتمثل الطريقتين الاولى والثانية خيار عرض الدخل الشامل كمقياس

للأداء اما الطريقة الثالثة وهو خيار عرض الدخل الشامل خلاف قياس الاداء). ويعرض شكل القائمة الواحدة (القائمة الواحدة لصافى الدخل والدخل الشامل) مكونات الدخل الشامل الأخر بعد احتساب صافى الدخل في عمود المجموع في قائمة الدخل التقليدية. بينما يعرض نهج القائمتين كل مكون للدخل الشامل الأخر في قائمة منفصله للدخل الشامل والتي تبدأ بصافي الدخل وتنتهى كلا الشكلين بالدخل الشامل، أما بالنسبة لمدخل حقوق الملكية يعتبر المدخل الاكثر شعبية وانتشارا بين مديري الشركات حيث يتم الافصاح عن الدخل الشامل كجزء من قائمة التغيرات في حقوق الملكية. وفي حين ان الخيارات الثلاثة مقبولة قد شجعFASB الافصاح عن عناصر الدخل الشامل الأخر في قائمة الأداء (الدخل) الذي يستخدم إما صيغة واحدة أو اثنتين من القوائم وأدى إلى تثبيط استخدام شكل حقوق الملكية لأنه نظرا لاستنتاجFASB يفتقر شكل الافصاح في التغيرات حقوق الملكية إلى الشفافية من خلال إخفاء الدخل الشامل في قائمة لا تظهر الاداء.

وفي ١٦ يونيو ٢٠١١، أصدر FASB تحديث المعايير المحاسبية رقم 2011-5، عرض الدخل الشامل لتعديل(ASC TOPIC 220) الدخل الشامل. هذا المعيار يلغي خيار عرض بنود الدخل الشامل الأخر في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، ولكن يسمح باختيار عرض عناصر صافى الدخل وعناصر الدخل الشامل الأخر إما في قائمة واحدة متصلة أو في قائمتين منفصلتين ولكن متتاليين، وبالتالي لم يعد يسمح للمنشآت بعرض بنود الدخل الشامل الأخر في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ومن المتوقع أن يحسن اصدار هذا التعديل من قابلية المقارنة والاتساق وشفافية التقارير المالية وزيادة ظهور لبنود الدخل الشامل الأخر في القوائم المالية.

وقد اهتم الباحثين بفهم تأثيرات طرق عرض الدخل الشامل على مستخدمي القوائم المالية، وقامت العديد من الدراسات(Jordan and Pandit and Phillips 2004; Clark, 2002) بتحليل الخيارات الفعلية للشركة في اختيار أشكال الافصاح عن الدخل الشامل وتوصلت الي أن غالبية الشركات (أكثر من ٦٠%) تستخدم عرض الدخل الشامل من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية يليها شكل القائمة الواحدة للدخل الشامل ثم أخيرا شكل القائمتين المنفصلتين للدخل الشامل. وبالإضافة إلى ذلك تظهر الأدلة أن المنشآت ذات مؤشرات الأداء غير الجيدة عن الدخل الشامل تكون احتمالية عرض هذه الشركات للدخل الشامل في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، مما يعني أن المديرين يختارون العرض في قائمة مالية لا تظهر قياس الاداء وهى قائمة التغيرات في حقوق

الملكية وذلك لدفن(عدم اظهار) الخسارة في حقوق الملكية بدلا من أن تظهر الخسارة بشكل بارز في قائمة الدخل.

وقد تناولت دراسات اخرى آثار أشكال عرض معلومات لعناصر الدخل الشامل الأخر على العائد السوقي للمنشأة. فلقد وجدت الدراسات (Biddle and Choi, 2006; Cahan et al., 2000; Chambers et al., 2007) أن الدخل الشامل أكثر ملاءمة من صافى الدخل كمؤشر أداء بسبب ارتباط الدخل الشامل القوي بعائد الاسهم من صافى الدخل، على العكس توصلت دراسات اخرى(Dhaliwal et al., 1999) عدم وجود دليل على وجود علاقة قوية بين الدخل الشامل وأرباح سوق الأسهم الأمريكية. وتوصلت دراسة(Bamber et al., 2010) الى أن (أكثر من ٨٠%) من الشركات قامت بالإفصاح عن الدخل الشامل في قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وخلصت الدراسة إلى أن المديرين يكون لديهم دوافع قوية للعرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية اذا كان لديهم تهديد لاستقرارهم الوظيفي يكونوا شديدي القلق إزاء التقلب في الدخل الشامل عندما يتم إدراجه في قائمة الدخل وبالتالي يفضلون الافصاح في قائمة التغيرات بحقوق الملكية. وتوصلت دراسة(Hunton et al., 2006) الي ان المديرين التنفيذيون يفضلوا الافصاح عن الدخل الشامل من خلال نموذج اقل شفافية وهو نموذج العرض في قائمة التغيرات في حقوق الملكية لأغراض إدارة الأرباح ولكن عندما يطلب من المديرون الافصاح عن الدخل الشامل في قائمة واحدة فإنهم يتورطون في محاولات إدارة الارباح. وقد قامت دراسة (Maines and McDaniel 2000) بمقارنة الافصاح عن الدخل الشامل اما في قائمتين الدخل الشامل المنفصلتين او من خلال الافصاح في قائمة التغيرات في حقوق الملكية وتوصلت الي ان المحللين الماليين يفشلوا في تحديد الارباح والخسائر غير المحققة للأوراق المالية المتاحة للبيع عندما يتم عرض هذه المعلومات في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ولكن عندما يتم الافصاح عن هذه المعلومات في قائمتين منفصلتين للدخل الشامل فان ذلك يعزز قدرتهم للكشف عن أي ممارسات لإدارة الارباح من خلال البيع الاختياري للأوراق المالية المتاحة للبيع.

وقدمت دراسات (Chambers et al., 2007; Schaberl and Victoravich, 2015) أدلة علي ان شركات التأمين على الممتلكات تقوم بالإفصاح عن بنود الدخل الشامل في قائمة الاداء(الدخل). وأن شركات التأمين التي تقوم بإدارة الارباح من خلال مبيعات الاوراق المالية المتاحة للبيع والشركات ذات جودة افصاح منخفضة تكون أقل احتمالية في الإفصاح عن بنود الدخل الشامل في قائمة الدخل الشامل المنفصل عن

قائمة الاداء(الدخل) "قائمة التغيرات في حقوق الملكية". وتشير هذه النتائج إلى أن المديرين يعتقدون أن المستثمرين أكثر قدرة على الكشف عن إدارة الأرباح عند الافصاح عن الدخل الشامل في قائمة الأداء (الدخل).

وتوصلت دراسة (Lee et al, 2006) الي أن كيفية الافصاح عن الدخل الشامل لا يؤثر على أحكام مستخدمي التقارير المالية المحترفين في السوق مثل المحللين الماليين فهم يفهمون دور الدخل الشامل في تقييم المنشآت وسيقومون بعمل بحث موسعاً عن هذه المعلومات، لكن الوضع مختلف بالنسبة للمستثمرين العاديين(غير المحترفين).

يخلص الباحث مما سبق الي ان هناك ثلاثة نماذج(بدائل) للإفصاح عن معلومات الدخل الشامل: أولهما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية ويفضلها المديرون الماليون في منشآت الأعمال لأنها تخفي الأداء السيء في حالة حدوثه أو استخدامه لإدارة الأرباح وهذا البديل تم استبعاده من قبل المنظمات العلمية والمهنية، وثانيهما الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل في قائمة واحدة متصلة. وثالثهما الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل في قائمتين منفصلتين.

ويري الباحث افضلية البديل الثاني (الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل في قائمة واحدة متصلة) لأنه يحقق رغبات غالبية مستخدمي التقارير وخاصة المستثمرين العادين(غير المحترفين) ولان المستخدمين المحترفين(مثل المحللين الماليين) لا يؤثر عليهم كيفية الإفصاح لانهم يفهمون دور معلومات الدخل الشامل في تقييم المنشآت وسيقومون بعمل بحثاً موسعاً عن هذه المعلومات.

وفي ضوء ما تم تناوله وتحليله في الأجزاء السابقة من البحث سيتم بناء الاطار المقترح تطبيقه لتطوير الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل في البيئة المصرية.

٤. اطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر:

٤,١ مقدمة:

ناقشت الدراسة في الأجزاء السابقة مفهوم ومكونات بنود الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال التي تساهم في زيادة فعالية قرارات مستخدمي التقارير المالية، واختلاف جهود المنظمات العلمية والمهنية فضلا عن أبحاث الباحثين المتخصصين في مجال المحاسبة حول اهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر التي يحتاجها مختلف مستخدمي التقارير المالية لاتخاذ قراراتهم المتنوعة، وكيفية وتوقيت الإفصاح عن هذه المعلومات بالقوائم والتقارير المالية. لذلك فمن خلال الاطار الفكري الذي تم مناقشته في الأجزاء السابقة من البحث وما امكن التوصل اليه من نتائج تحليل وتقييم الدراسات السابقة حول أهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر التي يحتاجها كافة فئات المستخدمين والطريقة والتوقيت التي يمكن من خلالهما عرض تلك المعلومات في التقارير المالية لمنشآت الأعمال المصرية نستطيع بدرجة معقولة بناء الاطار الذي من خلاله نستطيع تطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال المصرية اخذاً في الحسبان مراعاته للعديد من الاعتبارات مثل الشمولية وتضمينه لغالبية معلومات الدخل الشامل الأخر التي تؤدي الي التقييم المالي والإداري الصحيح في هذا النوع من المنشآت، فضلاً عن مراعاة هذا الاطار للمنهج العلمي للإفصاح المحاسبي والذي يساهم في تحسين مستوي افصاح التقارير المالية في البيئة المصرية بوجه عام.

وبالتالي سيتم بناء الاطار الفكري لتطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال المصرية وذلك بتحديد مستخدمي التقارير المالية لتلك المنشآت، وبيان احتياجاتهم من المعلومات المرتبطة ببنود الدخل الشامل الأخر، وتحديد وسيلة الإفصاح عن تلك المعلومات في التقارير، بالإضافة إلي بيان الوقت المناسب للإفصاح عن تلك المعلومات في منشآت الأعمال المصرية.

٤,٢ مستخدمي التقارير المالية:

يحتاج مستخدمي التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية إلى معلومات عن مكونات الدخل بصفة عامة وعن بنود الدخل الشامل الأخر (العنصر محل الدراسة) بصفه خاصة تساعدهم في اتخاذ قراراتهم وترشيد أحكامهم، ويتضمن الاطار المقترح عن الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر ضرورة تحديد مستخدمي التقارير المالية لمنشآت الأعمال المصرية. وبناء على الخصائص

المالية والإدارية التي تتصف بها منشآت الأعمال المصرية فانه يمكن تقسيم مستخدمي التقارير المالية بها إلى نوعين من المستخدمين، يشمل النوع الأول المستخدمين الداخليين وهم العاملين والموظفين ومجلس الإدارة والمديرين بمنشآت الأعمال وغيرهم ممن يحتاجون إلى معلومات من داخل المنشأة ترتبط بمكونات الدخل بصفة عامة وبمكونات الدخل الشامل بصفة خاصة. ويشمل النوع الثاني المستخدمين الخارجيين وهم المستثمرين او المساهمين الحاليين والمرتقبين ومراقبي الحسابات والمحللين الماليين والجهات الحكومية وشبه الحكومية ذات الاهتمام بمنشآت الأعمال المصرية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية.

٤,٣ احتياجات مستخدمي التقارير المالية:

يحتاج مستخدمي التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية إلى المعلومات المرتبطة ببنود الدخل الشامل الأخر، حيث يحتاج المساهمين الحاليين إلى معلومات عن هيكل الدخل سواء من العمليات الجارية او من العمليات الأخرى بخلاف العمليات الجارية بصفة دورية للتأكد من وجود محفزات لاتخاذ القرارات التي من شأنها القيام بشراء الأسهم أو بيع أسهم في حدود معينة. كما يحتاج مجلس الإدارة إلى معلومات عن هيكل الدخل في المنشأة وذلك حتى تستطيع الإدارة القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورسم سياسات وتوجيه وتنسيق ورقابة على مختلف أوجه النشاط بالمنشأة بما يتفق مع مكونات هيكل الدخل وبما يحقق مصلحة حقوق أصحاب الملكية. ويحتاج المتعاملين في سوق المال كالمحللين الماليين الي معلومات عن هيكل الدخل سواء المتكرر او الغير متكرر للتأكد من استمرار نسب الربحية والسيولة والملاءة، ومتابعة التغيرات التي تطرأ على هيكل الدخل، والقيام بالتحليلات المختلفة لتقديم النصح والمشورة لاتخاذ القرارات المرتبطة بالاحتفاظ أو بيع أو شراء الأسهم. ويحتاج مراقبي الحسابات إلى معلومات عن هيكل الدخل وذلك للتأكد من اتفاق نسب هيكل الدخل مع النسب المماثلة لها في المنشآت المماثلة محليا ودولياً، ومتابعة التغيرات التي تطرأ عليها خلال الفترات المحاسبية المختلفة. كما تحتاج الجهات الحكومية وشبه الحكومية ذات الاهتمام بمنشآت الأعمال(مثل الهيئة العامة للرقابة المالية) إلى معلومات عن هيكل الدخل في منشآت الأعمال لاتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب، كما يحتاج أساتذة

المحاسبة والمراجعة بالجامعات والباحثين المتخصصين في مجال المحاسبة التي معلومات عن هيكل الدخل في منشآت الأعمال تساعدهم في اجراء الدراسات والبحوث وتقديم التوصيات الي القائمين عن إدارة المنظمات العلمية والمهنية المحاسبية التي تساهم في تطوير المحاسبة عن هيكل الدخل وتقييم الأداء المالي في تلك المنشآت.

ويهدف الإفصاح المحاسبي الي توفير المعلومات المالية وغير المالية عن الأحداث الجوهرية والتي قد تؤثر علي التقارير المالية، وبالتالي الوفاء باحتياجات مستخدمي التقارير المالية الداخليين والخارجيين والذي يترتب علية نتائج علي مستوي الشركة والاقتصاد بشكل عام. فالإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملائمة ذات المصداقية يؤدي الي تخفيض المخاطر التجارية بين الأطراف الداخلية والخارجية في السوق، وبالتالي تخفيض المخاطر السوقية لصغار المستثمرين بما يساعد علي انخفاض تكاليف رأس المال وتشجيع جذب رأس المال الأجنبي، كما يؤدي الي دقة التقديرات المالية للمحللين، فضلا عن كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة.

ويوضح الجدول رقم(١) مستخدمي التقارير المالية واحتياجاتهم من المعلومات المتعلقة ببنود الدخل الشامل الأخر.

جدول رقم (١)

مستخدمي التقارير المالية واحتياجاتهم

من المعلومات المتعلقة ببنود الدخل الشامل الأخر

المستخدمين	احتياجاتهم من المعلومات المرتبطة بهيكل الدخل
المساهمين الحاليين والمرتقبين	١- معرفة مكونات دخل المنشأة ونسبة الدخل الشامل الأخر فيها الي اجمالي الدخل، واثر ذلك علي جودة الأداء المالي للشركة، وبالتالي علي استمرارية الأرباح المحققة ونموها مقارنة بأنشطة المنشآت الأخرى. ٢- اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة من الاحتفاظ بالنسبة الحالية من استثماراتهم في اسهم المنشأة او زيادتها او التخلي عنها والتحول الي استثمارات اخري.
مجلس الإدارة	القيام بالوظائف المختلفة من تخطيط ورسم سياسات وتوجيه وتنسيق ورقابة في ضوء المعلومات المرتبطة بهيكل الدخل.
المحللين الماليين	١- التأكد من استمرار النسب التي تكون هيكل الدخل ونسبة الدخل الشامل الأخر الي اجمالي الدخل. ٢- متابعة التغيرات التي تطرأ على هيكل الدخل. ٣- القيام بالتحليلات المختلفة لتقديم النصح والمشورة لاتخاذ القرارات المرتبطة بالاحتفاظ أو بيع أو شراء الأسهم.
مراقبي الحسابات الخارجين	١-التأكد من اتفاق نسب هيكل الدخل ونسبة الدخل الشامل الأخر في المنشأة مع النسب المعمول بها في المنشآت المماثلة. ٢-متابعة التغيرات التي تطرأ علي هيكل الدخل ونسبة الدخل الشامل الأخر فيها خلال الفترة المحاسبية. ٣-ابداء الرأي في مدى سلامة هيكل الدخل ونسبة الدخل الشامل فيها أخر الفترة المحاسبية.
الجهات الحكومية	١-التأكد من أرصدة هيكل الدخل ومكوناته سواء كان من النشاط العادي ام الدخل الشامل الأخر. ٢- ضمان حقوق المساهمين.

٤,٤معلومات الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح عنها:

بناء علي ما تناولته الدراسات السابقة وفي ضوء احتياجات مستخدمي التقارير المالية لمنشآت الأعمال من المعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات تتعلق ببنود الدخل الشامل الأخر، يقترح الباحث توافر المعلومات الاتية:

١- معلومات عن التغيرات في فائض إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة (IAS 16, IAS 38).

٢- معلومات عن التغيرات في إعادة القياس لصافي أصول أو التزامات المنافع المحددة.(IAS 19)

٣- معلومات عن مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية(IAS 21).

٤- معلومات عن مكاسب وخسائر غير محققة من الأصول المالية المتاحة للبيع (IAS 39).

٥- معلومات عن مكاسب وخسائر الجزء الفعال من التحوط في التدفقات النقدية (IAS 39, IFRS).

٦- معلومات عن أرباح وخسائر غير المحققة من الاستثمارات في الاسهم المختارة لعرضها في صافي الدخل الأخر (IFRS 9).

٧- معلومات عن التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الدخل (IFRS 9).

٨- معلومات عن تصحيح الأخطاء والتغييرات في السياسة المحاسبية (IAS 8).

ويرى الباحث أن المعلومات السابق الإشارة إليها يجب أن يتوافر فيها العديد من الخصائص يذكر منها التالي: القابلية للاستخدام العام للمعلومات بين مستخدمي التقارير المالية، موافقة إدارة منشآت الأعمال على الإفصاح عنها، موافقة مراقبي الحسابات على مراجعتها.

ويوضح الجدول رقم(٢) معلومات الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية.جدول رقم (٢)

معلومات الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح عنها

م	معلومات الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية
١	معلومات عن التغيرات في فائض إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة.
٢	معلومات عن التغيرات في إعادة قياس لصافي أصول أو التزامات المنافع المحددة.
٣	معلومات عن مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية.
٤	معلومات عن مكاسب وخسائر غير محققة من الأصول المالية المتاحة للبيع.
٥	معلومات عن مكاسب وخسائر الجزء الفعال من التحوط في التدفقات النقدية.
٦	معلومات عن أرباح وخسائر غير المحققة من الاستثمارات في الاسهم المختارة لعرضها في صافي الدخل الأخر.
٧	معلومات عن التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الدخل.
٨	معلومات عن تصحيح الأخطاء والتغييرات في السياسة المحاسبية.

٤,٥ كيفية الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالدخل الشامل الأخر:

تتعدد وسائل الإفصاح عن المعلومات التي يمكن استخدامها من قبل المنشآت لتوصيل المعلومات إلى مستخدمي التقارير المالية حيث يمكن استخدام التقارير المالية الأساسية، والمصطلحات والمعلومات التفصيلية، والمعلومات بين الأقواس، والملاحظات الهامشية، الملاحق الإضافية والجداول. ويقترح الباحث فيما يتعلق بالإفصاح عن المعلومات المرتبطة ببنود الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال أن يتم الإفصاح عنه في قائمه واحدة متصلة توضح اجمالي الدخل من الأنشطة التشغيلية ومن الدخل الشامل الأخر.

٤,٦ توقيت الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر:

تتعدد التوقيتات التي يمكن فيها إعداد وعرض التقارير المالية، حيث يمكن للشركة إعداد تقارير مالية سنوية، كما يمكنها بجانب التقارير المالية السنوية أن تقوم بإعداد تقارير بينية ربع سنوية، وفيما يتعلق بتوقيت الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال فان الباحث يقترح بناء على دراسة وتحليل النماذج القرارية لمستخدمي التقارير المالية بمنشآت الأعمال المرتبطة بمعلومات الدخل الشامل الأخر وبناء علي حجم العمل الواجب بذله في التعديلات او التسويات علي بنود الدخل الشامل الأخر أن يتم إعداد وعرض تلك المعلومات في تاريخ إعداد التقارير المالية السنوية (١٢/٣١/من كل عام).

٥. الدراسة الميدانية لتقييم مدي كفاية الاطار المقترح:

٥,١ مقدمة:

قدم الباحث في الجزء السابق إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال، ويقوم في هذا الجزء بتقييم مدي كفاية الاطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل .

٥,٢ هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على اتجاهات معدي التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية، وأساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية، والمحللين الماليين باعتبارهم من أهم الفئات المهتمة بموضوع البحث للتعرف على مدى كفاية الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال المصرية، واختبارات الفروض.

٥,٣ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في المهتمين بالإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل في تقييم الأداء لمنشآت الأعمال، وقد تم اختيار مجموعة من المفردات من بينهم لتمثل عينة البحث. وقد تضمنت هذه العينة ٣٠ من معدي التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية، و٣٠ من أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، و١٥ محللاً ماليا، بحيث يكون المجموع الكلي للعينة المختارة ٧٥ مفردة.

٥,٤ فروض الدراسة الميدانية:

تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفروض التالية:

الفرض الأول: لا يوجد إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

الفرض الثاني: أهمية معلومات الدخل الشامل الأخر لمستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية.

الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو كيفية الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية.

الفرض الرابع: لا توجد فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو توقيت الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية.

الفرض الخامس: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين اراء فئات العينة نحو كفاية الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

٥,٥ البيانات اللازمة لاختبار الفروض:

يعتمد اختبار الفروض على ضرورة توافر المعلومات الآتية:

١-هل يتوافر لدى منشآت الأعمال المصرية إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر ؟

٢-هل تفي المعلومات المرتبطة بالإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر باحتياجات مستخدمي القوائم المالية لمنشآت الأعمال المصرية؟

٣-هل يتضمن الإطار المقترح الكيفية والتوقيت المناسبين للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر؟

٤-هل توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين الأطراف المختلفة المهتمة نحو مدي كفاية للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر؟

٥,٦ أساليب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية واختبار الفروض على أسلوبي *قائمة الاستبيان* حيث قام الباحث بتسليم القوائم لمفردات العينة وتحديد موعد للمقابلة الشخصية للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بقائمة الاستبيان واستلام القائمة. *وأسلوب المقابلة الشخصية* حيث تم اختيار ثمانية مفردات من عينة البحث (١١% من إجمالي حجم العينة) وتحديد موعد للمقابلة الشخصية ومناقشتهم لاستكمال ما أسفر عنه تحليل قوائم الاستبيان من قصور وملاحظات، وبالتالي استكمال نتائج التحليل.

٥,٧ أسلوب تحليل البيانات:

قام الباحث باستخدام الإحصاءات الوصفية والأساليب الإحصائية الآتية: *الوسط الحسابي المرجح* weighted average (مقياس ليكرت Likert Scale) حيث تم استخدم هذا المقياس لتحديد درجة أهمية العوامل أو المتغيرات محل الدراسة، وبالتالي درجة الموافقة عليها، بالإضافة إلي ترتيب هذه العوامل أو المتغيرات. *واختبار كروسكال- ويلز* (Kruskal-Wallis Test) للفرق بين المتوسطات حيث تم استخدم هذا الاختبار لتحديد ما إذا كانت متوسط إجابات العينة على الأسئلة المتعلقة العوامل أو بالمتغيرات محل الدراسة بينها فروق معنوية (جوهرية) أما لا، حيث يشير الفرض العدمي إلي أن جميع المتوسطات متساوية في حين يشير الفرض البديل الي أن المتوسطات ليست كلها متساوية. ويتمثل إحصاء هذا الاختبار test statistic في قيمة كا^2 Chi-Square (χ^2)، حيث توضح أساس اتخاذ القرار بناء على قيمة مستوى المعنوية المحسوبة، فإذا كانت اكبر من مستوى المعنوية المحدد مقدماً (وهو ٠,٠٥) يتم قبول الفرض العدمي والعكس صحيح. وتم قياس ثبات Reliability قائمة الاستقصاء باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ Cronbach Alpha، والذي أظهرت أن قائمة الاستقصاء أظهرت درجة عالية جدا من الثبات.

ويوضح الجدول رقم (٣) التالي قوائم الاستبيان المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل:

جدول رقم (٣)

بيان بقوائم الاستبيان المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل

مفردات العينة	القوائم المرسلة	القوائم المستلمة	نسبة الردود	قوائم التحليل
معدي التقارير المالية بالمنشآت	٣٠	٢١	%٧٠	٢١
أساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية	٣٠	١٨	%٦٠	١٨
المحللين الماليين	١٥	٩	%٦٠	٩
الإجمالي	٧٥	٤٨	%٦٤	٤٨

٥,٨ تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبارات الفروض:

٥,٨,١ تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الأول:

الفرض الأول: لا يوجد إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية. ويتضمن الجدول رقم(٤) التحليل الإحصائي لاتجاهات معدي التقارير المالية بالمنشآت المصرية، أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، والمحللين الماليين باعتبارهم ممثلين لمستخدمي التقارير المالية نحو مدي وجود إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية. وبناء على تحليل إجابات السؤال الاول المرتبط بالفرض الأول فانه يتم قبول الفرض العدمي مما يعني عدم وجود إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية. حيث يري ٨١% من معدي التقارير المالية بالمنشآت المصرية، ٧٨% من أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ٧٨% من المحللين الماليين باعتبارهم ممثلين لمستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية عدم وجود إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

جدول رقم (٤)

التحليل الإحصائي لاتجاهات عينة الدراسة الميدانية نحو مدي وجود إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل في البيئة المصرية

الفئة	نعم		لا		الإجمالي
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
معدي التقارير المالية بالمنشآت المصرية	٤	%١٩	١٧	%٨١	٢١
أساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية	٤	%٢٨	١٤	%٧٨	١٨
المحللين الماليين	٢	%٣٣	٧	%٧٨	٩
الإجمالي	١٢	%٢٥	٣٦	%٧٥	٤٨

٥,٨,٢ تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثاني:

الفرض الثاني: أهمية معلومات الدخل الشامل الأخر لمستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية.

ويتضمن الجدول رقم(٥) التالي التحليل الإحصائي لاتجاهات معدي التقارير المالية بالمنشآت المصرية، أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، والمحللين الماليين باعتبارهم ممثلين لمستخدمي التقارير المالية نحو درجة أهمية معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية. وبناء على تحليل إجابات السؤال الثاني المرتبط بالفرض الثاني فانه يتم قبول الفرض العدمي والذي يقضي بأهمية معلومات الدخل الشامل الأخر لمستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية، حيث اتفقت الفئات الثلاثة معا على ذلك.

جدول رقم (٥)

التحليل الإحصائي لاتجاهات العينة

نحو أهمية معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية

	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا	مجموع	المجموع الكلي	نسبة الأهمية	الوسط الحسابي المرجح ليكرت	الدلالة
	٥	٤	٣	٢	١					
التغيرات في فائض إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة.	٤٣	٥	-	-	-	٤٨	٢٣٥	%٩٨	٤,٨٨٩	موافق جدا
التغيرات في إعادة قياس لصافي أصول أو التزامات المنافع المحددة.	٤٠	٨	-	-	-	٤٨	٢٣٢	%٩٧	٤,٨٣٣	موافق جدا
مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية.	٤٢	٧	-	-	-	٤٨	٢٣٣	%٩٧	٤,٨٥٤	موافق جدا
مكاسب وخسائر غير محققة من أصول مالية متاحة للبيع.	٤١	٧	-	-	-	٤٨	٢٣٣	%٩٧	٤,٨٥٤	موافق جدا
مكاسب وخسائر الجزء الفعال من التحوط في التدفقات النقدية.	٣٢	٨	٦	-	-	٤٨	٢١٠	%٨٧	٤,٣٧٥	موافق جدا
أرباح وخسائر غير المحققة من الاستثمارات في الاسهم المختارة لعرضها في صافي الدخل الأخر.	٣٠	١٣	٥	-	-	٤٨	٢١٧	%٩٠	٤,٥٢	موافق جدا
التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة.	٢٨	١٣	٧	-	-	٤٨	٢١٣	%٨٩	٤,٤٣٧	موافق جدا

	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا	مجموع	المجموع الكلي	نسبة الأهمية	الوسط الحسابي المرجح ليكرت	الدلالة
	٥	٤	٣	٢	١					
تصحيح الأخطاء والتغييرات في السياسة المحاسبية.	٢٨	١٤	٦	-	-	٤٨	٢١٤	%٨٩	٤,٤٥٨	موافق جدا

٥,٨,٣ تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثالث:

الفرض الثالث: لا توجد فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو كيفية الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية.

ويتضمن الجدول رقم(٦) التالي التحليل الإحصائي لاتجاهات معدي التقارير المالية بالمنشآت المصرية، أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، والمحللين الماليين باعتبارهم ممثلين لمستخدمي التقارير المالية نحو كيفية الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية(قائمه واحدة متصلة ام قائمتين منفصلتين). وبناء على تحليل إجابات السؤال الثالث المرتبط بالفرض الثالث فانه يتم قبول الفرض العدمي الثالث بعدم وجود فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو كيفية الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية. حيث يري(٧١% من معدي التقارير المالية بالمنشآت المصرية، ٨٩% من أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ٦٧% من المحللين الماليين) علي ان الوسيلة المناسبة لذلك هي الإفصاح في قائمة واحدة متصلة، وبالتالي يتم قبول الفرض العدمي والذي يقضي بانه لا توجد فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو كيفية الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية.

جدول رقم (٦)

التحليل الإحصائي لاتجاهات عينة الدراسة الميدانية نحو كيفية الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل في البيئة المصرية

الفئة	قائمة واحدة متصلة		قائمتين منفصلتين		الإجمالي
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
معدي التقارير المالية بالمنشآت المصرية	١٥	%٧١	٦	%٢٩	٢١
أساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية	١٦	%٨٩	٢	%١١	١٨
المحللين الماليين	٦	%٦٧	٣	%٣٣	٩
الإجمالي	٣٧	%٧٧	١١	%٢٣	٤٨

٥,٨,٤ تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الرابع:

الفرض الرابع: لا توجد فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو توقيت الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية. ويتضمن الجدول رقم (٧) التحليل الإحصائي لاتجاهات اراء فئات العينة نحو توقيت الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية. وبناء على تحليل إجابات السؤال الرابع المرتبط بالفرض الرابع فانه يتم قبول الفرض العدمي حيث يري(٩٠% من معدي التقارير المالية بالمنشآت المصرية، ٩٤% من أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية، ٨٩% من المحللين الماليين) ان يتم الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية السنوية، وبالتالي يتم قبول الفرض العدمي والذي يقضي بانه لا توجد فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو توقيت الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية.

جدول رقم (٧)
التحليل الإحصائي لاتجاهات عينة الدراسة الميدانية نحو توقيت
الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل في البيئة المصرية

الفئة	التقارير المالية السنوية فقط		التقارير المالية السنوية والفترية		الإجمالي
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	
معدي التقارير المالية بالمنشآت المصرية	١٩	%٩٠	٢	%١٠	٢١
أساتذة المحاسبة بالجامعات المصرية	١٧	%٩٤	١	%٦	١٨
المحللين الماليين	٨	%٨٩	١	%١١	٩
الإجمالي	٤٤	%٩٢	٤	%٨	٤٨

٥,٨,٥تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الخامس:

الفرض الخامس: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين اراء فئات العينة نحو كفاية الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

وفيما يتعلق باختبار فرض تساوى الأوساط الحسابية لإجابات الفئات الثلاثة على السؤال الأول والثاني والثالث والرابع والتي تم تفريغها بالجدول رقم (٧) فإنه يتضح أن اختبار كروسكال ويلز قد اظهر قيما لمستوى المعنوية المحسوب تزيد عن ٠,٠٥لجميع الأسئلة. مما يعنى قبول فرض تساوى الأوساط الحسابية لإجابات الفئات الثلاثة، والذي يقضى بعدم وجود فروق جوهرية بين الإجابات، وبالتالي قبول الفرض العدمي الخامس، بمعني

انه لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الفئات ذات الاهتمام نحو مدي كفاية الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

جدول رقم (٧)

التحليل الإحصائي لفرض تساوي المتوسطات الحسابية لاتجاهات أفراد العينة بشان الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية

	Chi-Square	Asymp. Sig
مدي وجود إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل في البيئة	٣,٤٣	٠,١٨
التغيرات في فائض إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة.	٢,٣٢	٠,٣١
التغيرات في إعادة قياس لصافي أصول أو التزامات المنافع المحددة.	٠,٧٨	٠,٦٨
مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية.	١,١٠	٠,٥٨
مكاسب وخسائر غير محققة من الأصول المالية المتاحة للبيع.	١,٣١	٠,٥٢
مكاسب وخسائر الجزء الفعال من التحوط في التدفقات النقدية.	٠,٥٥	٠,٨٤
أرباح وخسائر غير المحققة من الاستثمارات في الاسهم المختارة لعرضها في صافي الدخل.	٦,٦٥	٠,٠٤
التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الدخل.	١,٥٣	٠,٤٧
تصحيح الأخطاء والتغييرات في السياسة المحاسبية.	٠,٥٥	٠,٨٤
كيفية الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية	١,٢٦٥	٠,٥٧٥
توقيت الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية	١,٢٦٠	٠,٦١٥

٦. النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

٦,١ نتائج البحث:

١- تطبيق منشآت الأعمال لمفهوم الدخل الشامل يحسن من جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية ويكون مفيد للمستخدمين في اتخاذ قرارتهم الاستثمارية حيث يوفر معلومات هامة تخص تقييم التدفقات النقدية المستقبلية والتي تستخدم في تحديد عوائد اسهم الشركات ودرجة مخاطر تلك الاسهم واسعار هذه الأسهم.

٢- تباينت جهود المنظمات العلمية والمهنية ودراسات الباحثين المتخصصين بشأن مدي أهمية معلومات الدخل الشامل الأخر لكافة مستخدمي التقارير المالية، ومعلومات الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية، وكيفية وتوقيت الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل في التقارير المالية بسبب اختلاف بيئات وعينات التطبيق.

٣- عدم وجود تعريف مفاهيمي واضح لما ينبغي الافصاح عنه في صافى الدخل وما يجب الافصاح عنه في بنود الدخل الشامل الأخر يعقد عملية اتخاذ القرارات لمستخدمي

القوائم المالية، وعلى الرغم من جهود التقارب الأخيرة بين كل من FASB و IASB فانهما يختلفان بشدة في إعادة تصنيف بنود الدخل الشامل الأخر(إعادة التدوير) الى بنود صافى الدخل.

٤- معلومات الدخل الشامل التي يجب الإفصاح عنها تتمثل في التغيرات في فائض إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة، والتغيرات في إعادة قياس لصافي أصول أو التزامات المنافع المحددة، ومكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية، ومكاسب وخسائر غير محققة من الأصول المالية المتاحة للبيع، ومكاسب وخسائر الجزء الفعال من التحوط في التدفقات النقدية، وأرباح وخسائر غير محققة من الاستثمارات في الاسهم المختارة لعرضها في صافي الدخل الأخر، والتعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الدخل، وتصحيح الأخطاء والتغييرات في السياسة المحاسبية.

٥- الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل في قائمة واحدة متصلة يحقق رغبات غالبية مستخدمي القوائم وخاصة المستثمرين العادين(غير المحترفين) ولان المستخدمين المحترفين(مثل المحللين الماليين) لا يؤثر عليهم شكل الإفصاح لانهم يفهمون دور معلومات الدخل الشامل في تقييم المنشآت وسيقومون بعمل بحثاً موسعاً عن هذه المعلومات.

٦- إعداد وعرض معلومات الدخل الشامل الأخر يكون في تاريخ إعداد التقارير المالية السنوية (١٢/٣١/من كل عام).

٧- رفض الفرض العدمي الأول مما يعني عدم وجود إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية، وقبول الفرض العدمي والذي يقضي بأهمية معلومات الدخل الشامل الأخر لمستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية، قبول الفرض العدمي الثالث بعدم وجود فروق ذات دلالة جوهرية بين اراء فئات العينة نحو الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية، قبول الفرض العدمي الرابع بعدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين فئات العينة نحو مدي كفاية الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية، قبول الفرض العدمي الخامس بعدم وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الفئات نحو مدي كفاية الإطار المقترح للإفصاح المحاسبي عن الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

٦,٢ توصيات البحث:

١- ضرورة الأخذ بالدخل الشامل الأخر مع توضيح الأرباح والخسائر العادية لتقييم كفاءة وفاعلية الإدارة في إدارة منشآت الأعمال.

٢- الزام منشآت الأعمال المصرية بالإفصاح عن التعديلات الناجمة عن اعادة تصنيف بعض البنود وما يرتبط بها من ضريبة دخل والمتعلقة ببنود قائمة الدخل الشامل.

٣- حث منشآت الأعمال علي اعداد قائمة الدخل الشامل الأخر والتي تحتوى على عناصر الدخل الشامل الأخرى وذلك لبيان المعلومات عن التحركات في رؤوس الاموال سواء المحقق او غير المحقق وذلك لتوفير المعلومات الملاءمة للمستثمرين في قرارتهم الاستثمارية.

٤- الامتثال لمتطلبات المعيار المصري رقم (١)الذى يتناول عرض القوائم المالية وذلك للحفاظ على مستويات الدخل من التقلبات والذى يعمل على ادارة الارباح من خلال تمهيده.

٦,٣ التوجهات البحثية المستقبلية:

في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج يقدم الباحث مجموعة الأفكار التالية كتوجهات بحثية مستقبلية:

١- إجراء دراسات تتضمن تقييم الإطار المقترح لقياس اثر الإفصاح المحاسبي عن معلومات الدخل الشامل الأخر علي مستوي الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية.

٢- قياس مدي الإفصاح عن الدخل الشامل في مصر مع احدي الدول المتقدمة(دراسة تحليلية مقارنة).

٣- قياس مدي الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر في تقارير الاستدامة، المواقع الالكترونية، نشرات الاكتتاب، تقارير المحللين الماليين.

٤- دراسة مقارنة بيان مدي الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر في كلا من التقارير السنوية للشركات، تقارير الاستدامة، المواقع الالكترونية، نشرات الاكتتاب، التقارير المالية للمحللين الماليين.

٥- دراسة العلاقة بين مدي الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر وحوكمة الشركات.

٧. قائمة المراجع

٧,١ المراجع العربية:

شتيوى، أيمن احمد احمد(٢٠١٤)؛ "دراسة ميدانية مقارنة لخصائص وملائمة صافى الدخل وإجمالي الدخل الشامل: بالتطبيق على البنوك المدرجة بهيئة السوق المالية السعودية"، *مجلة كلية التجارة للبحوث* العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص ص٧١-١١٣.

فريحات، محمد أحمد جبر(٢٠١٤)؛ " دور الإفصاح عن عناصر الدخل الشامل الأخرى علي ممارسة إدارة الأرباح- دراسة تطبيقية علي قطاع المصارف والخدمات المالية السعودية"، *المجلة العلمية*، كلية التجارة، جامعة أسيوط العدد السابع والخمسون، ص ص١٢٥-١٤٠.

٧,٢ المراجع الأجنبية:

Alessandro. M., and Cimini. R. (2014); "Is comprehensive income value relevant and does location matter? A European study." *Accounting in Europe*, **Vol. 11, No. 1, pp. 59-87.**

Bamber, L., J. Jiang, K. Petroni, and I. Wang, (2010); "Comprehensive Income: Who's Afraid of Performance Reporting?" *The Accounting Review*, **Vol. 85, No. 1, pp. 97-126.**

Barton, J., T. Hansen, and G. Pownall, (2010); "Which Performance Measures Do Investor Around The World Value The Most—and Why?", *The Accounting Review* **, Vol. 85, pp.753–789.**

Biddle. G., and J. Choi, (2006); "Is comprehensive income useful?" *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, **Vol. 2 No. 1, pp. 1-32.**

Black, D., (2014); ***"Essays on other comprehensive income"*****, Dissertation (Duke University and Dartmouth College).**

Bragg, S., (2011); ***"Interpretation and Application of Generally Accounting Principles"*****, Canada, P78.**

Brian, B., M. Causholli, and U. Khan, (2016); "Usefulness of fair values for predicting banks' future earnings: evidence from other comprehensive income and its components." *Review of Accounting Studies,* **Vol. 21, No.1, and pp.280-315.**

Choi, J., & Y. Zang, (2006); "Implications of Comprehensive Income Disclosure For Future Earning and Analysts' Forecasts", *Seoul Journal of Business*, **Vol. 12, NO. 2, pp. 77-109.**

Detzen, D., (2016); "From Compromise to Concept? – A Review of 'Other Comprehensive Income'", *Accounting and Business Research*, **Available at: http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2015.1135783.**

Du. N., Stevens. K. and J. McEnroe, (2015); "The effects of comprehensive income on investors' judgments: An investigation of one-statement vs. two-statement presentation formats." *Accounting Research Journal,* **Vol. (28), Iss. (3), pp. 284-299.**

Ferraro, O., (2012); "Comprehensive Income Disclosure: Evidence from Italy", *Accounting & Taxation*, **Vol.4, No.2, Available at: https://www.questia.com/library/journal/1P3-2848482301/comprehensive-income-disclosures-evidence-from-italy.**

Ferraro, O., and V. Stefania, (2012); "The Value Relevance of Foreign Currency Translation Adjustments in the Italian Stock Exchange." *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 8, No 10, pp. 1523-1534.

Financial Accounting standards Board (FASB) (1980); Statement of Financial Accounting Concepts No.3 "*Elements of Financial Statements of Business Enterprises*", FASB Site, p.23.

Financial Accounting standards Board (FASB) (1985); Statement of Financial Accounting Concepts No.6" *Elements of Financial Statements, Replacement of FASB Concepts Statement NO.3*", FASB Site., p.28.

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1997); "*Reporting Comprehensive Income*", Statement of Financial Accounting Standards No. 130 (FASB, Norwalk, CT).

Financial Accounting Standards Board (FASB), (2010); "*Conceptual Framework for Financial Reporting*", Statement of financial accounting concepts No. 8 (FASB, Norwalk, CT).

Financial Accounting Standards Board (FASB), (2011); "*Accounting Standards Update no.2011-05: Comprehensive Income (Topic 220)*" (FASB, Norwalk, CT).

Financial Accounting Standards Board FASB (1997); Statement of Financial Accounting Standards NO.130, " *Reporting Comprehensive income* "FASB Site, P.4.

Financial Accounting Standards Board FASB (2004); "*project updates, financial reporting performance business enterprises*", (FASB, Norwalk, CT).

Firescu. V., (2015); "Comprehensive Income, A New Dimension in Performance Measurement and Reporting", *Procedia Economics and finance*, Vol.20, pp.218-223.

Gordon. A., J. Bischof, H. Daske, P. Munter, C. Saka,. and V. Elmar, (2015); " IASB's Discussion Paper on the Conceptual Framework for Financial Reporting A Commentary and Research Review", *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 26, No.1, PP. 72-110.

Gunther, R.,(2015);" Value- Relevance of Other Comprehensive Income under IFRS", *Dissertation on the University of St.*, Gallen, School Of Management and Economic, Law of social science, P 7.

Harjinder. D., (2013); "The Decision Usefulness Of Comprehensive Income Reporting In Canada", *Diss. University of Calgary.*

Hunton. J., R. Libby. and C. Mazza., (2006), "Financial reporting transparency and earnings management", *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 1, pp. 135-157.

International Accounting Standards Board (IASB), (2013); "*A Review Of The Conceptual Framework For Financial Reporting, Discussion Paper Dp/2013/1*", (IFRS Foundation, London, UK).

International Accounting Standards Board (IASB), (2015): "*Conceptual Framework for Financial Reporting, Exposure Draft ED/2015/3*", (IFRS Foundation, London, UK).

Jones, D., & K. Smith., (2011); "Comparing the Value Relevance, Predictive Value, and Persistence of Other Comprehensive Income

and Special Items", *The Accounting Review,* Vol. 86, No. 6, pp. 2047-2073.

Jordan. C. and S. Clark., (2002), "Comprehensive income: how is it being reported and what are its effects?" *Journal of Applied Business Research*, Vol. 18. No. 2, pp. 1-8.

Kabir, H., and Laswad. F, (2011); "Properties of net income and total comprehensive income: New Zealand evidence." *Accounting Research Journal*, Vol.24, No.3, pp.268-289.

Keiichi. K., Kazuyuki. S., and Hitoshi. T., (2011); "Information content of other comprehensive income and net income: evidence for Japanese firms", *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, Vol.18. No. 2, pp. 145-168.

Kim. J., (2016); "Presentation formats of other comprehensive income after Accounting standards update 2011-05", *Research in Accounting Regulation*, Iss. 28, pp.118-122.

Landsman, W., B. Miller, K. Peasnell, and S. Yeh, (2011); "Do Investors Understand Really Dirty Surplus?" *The Accounting Review*, Vol.86, pp. 237–258.

Lee, Y., K. Petroni, and M. Shen, (2006); "Cherry Picking, Disclosure Quality, And Comprehensive Income Reporting Choices: The Case Of Property-Liability Insurers", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 23, pp. 655–692.

Maines. L. and L. McDaniel., (2000), "Effects Of Comprehensive-Income Characteristics On Nonprofessional Investors' Judgments: The Role Of Financial Statement Presentation Format", *The Accounting Review*, Vol. 75 No. 2, pp. 179-207.

Marchini, K., P. Luigi, and C. Deste, (2015); "Comprehensive Income and Financial Performance Ratios: Which Potential Effects on ROE and on Firm's Performance Evaluation?." *Procedia Economics and Finance*, Iss. 32, pp. 1724-1739.

Rees, L., and P. Shane, (2012); "Academic Research And Standard Setting: The Case Of Other Comprehensive Income", *Accounting Horizons*,Vol. 26, pp. 789–815.

Ryan, S., (2012); "Risk Reporting Quality: Implications Of Academic Research For Financial Reporting Policy", *Accounting and Business Research*, Vol. 42, pp. 295–324.

Schaberl, P., and L. Victoravich, (2015); "Reporting Location and the Value Relevance of Accounting Information: The Case of Other Comprehensive Income", *Advances in Accounting*, Vol. 31, pp. 239–246.

Tsujiyama. E., (2007); " Two Concepts of Comprehensive Income", *Accounting and Audit Journal*, Vol.19, NO.11, pp. 30-39.

Wang, L., and Rong. M, (2012); "Impacts of Other Comprehensive Income Disclosure on Earnings Management." *Nankai Business Review International,* Vol. 3, No.1, pp. 93-101.

ملحق البحث

(قائمة استقصاء)

إطار مقترح لتطوير الافصاح المحاسبي

عن بنود الدخل الشامل الأخر - دراسة ميدانية -

اعداد

د.عماد سعد محمد الصايغ

أستاذ المحاسبة المساعد، كلية التجارة، جامعة الازهر

يهدف البحث بصفه رئيسية الي وضع إطار يساعد في تطوير الإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في منشآت الأعمال المصرية، ويتم ذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١- تحديد اهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر التي يجب الإفصاح المحاسبي عنها في التقارير المالية لمنشآت الأعمال المصرية.

٢- تحديد الطريقة (الأسلوب) والتوقيت المناسبين للإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية لمنشآت الأعمال المصرية.

٣- توفير إطار للإفصاح المحاسبي يتضمن اهم معلومات بنود الدخل الشامل الأخر وكيفية وتوقيت عرض تلك المعلومات في القوائم المالية لمنشآت الأعمال المصرية لمساعدة مختلف مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

وباعتباركم من الأطراف ذات الاهتمام بهذا الموضوع فإن التعرف على رأيكم سوف يساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهداف هذا البحث. وأحب أن أؤكد لسيادتكم أن البيانات الواردة بهذه القائمة سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط ، ولن يطلع عليها سوي الباحث.

،،،،مع خالص الشكر والتقدير مقدماً علي تعاونكم،،،،

الباحث

الاسم (اختياري): .....

الوظيفة: برجاء تحديد نوع الوظيفة التي تعمل بها:

معد للقوائم المالية	أستاذ محاسبة ومراجعة	محلل مالي

تنويه (عام): الأسئلة التالية تحتمل الاختلاف في وجهات النظر، الرجاء من سيادتكم وضع علامة صح (√) في الخانة المخصصة للتعبير عن وجهة نظرك:

السؤال الأول: هل يوجد إطار متكامل للإفصاح المحاسبي عن بنود الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية. نعم ( ) لا ( )

السؤال الثاني: حدد درجة أهمية المعلومات التالية المرتبطة بمعلومات الدخل الشامل الأخر في البيئة المصرية.

م	السـؤال	مهم جدا	مهم	متوسط الأهمية	غير مهم	غير مهم إطلاقا
١/٢	التغيرات في فائض إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الملموسة.					
٢/٢	التغيرات في إعادة قياس لصافي أصول أو التزامات المنافع المحددة.					
٣/٢	مكاسب وخسائر الناتجة من ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية.					
٤/٢	معلومات عن مكاسب وخسائر غير محققة من الأصول المالية المتاحة للبيع.					
٥/٢	مكاسب وخسائر الجزء الفعال من التحوط في التدفقات النقدية.					
٦/٢	أرباح وخسائر غير المحققة من الاستثمارات في الاسهم المختارة لعرضها في صافي الدخل الأخر.					
٧/٢	التعديلات المتعلقة بالتغيرات في مخاطر الائتمان للالتزامات المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال صافي الدخل.					
٨/٢	معلومات عن تصحيح الأخطاء والتغييرات في السياسة المحاسبية.					

السؤال الثالث: حدد الاسلوب الذي تفضلون استخدامه في الإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر.

١/٤ قائمة واحدة متصلة ( ).

٢/٤ قائمتين متصلتين ( ).

السؤال الرابع: ما هو التوقيت المناسب للإفصاح عن معلومات الدخل الشامل الأخر في التقارير المالية.

١/٥ التقارير المالية السنوية( ).

٢/٥ التقارير المالية والفترية( ).