أثر التحفظ المحاسبي علي جودة التقرير المالي
في بيئة الأعمال المصرية
إعداد الباحث
أحمد فتحي إسماعيل سليمان

الملخص:
تناولت الدراسة أثر التحفظ المحاسبي على درجة الإفصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية بالقوائم المالية مستخدمًا المعايير المحاسبية المرتبطة بتحديد تأثير تطبيق التحفظ المحاسبي على عدالة ومصداقية القوائم المالية في ضوء حوكمة الشركات (مبدأ الإفصاح والشفافية)، وتحديد الأبعاد الإيجابية والسلبية للتحفظ المحاسبي على القوائم المالية، ومحاولة إظهار الجوانب السلبية لتطبيق التحفظ المحاسبي على القوائم المالية من خلال استخدام مبدأ الإفصاح والشفافية فهذا المبدأ يتناقض مع التحفظ المحاسبي لأن وجود بعض العناصر في القوائم المالية تعد وفق تقديرات شخصية، وتكون أهمية البحث للتحفظ المحاسبي (إيجابي - سلبي) في ضوء حوكمة الشركات (الإفصاح والشفافية)، وهو الأمر الذي دفع الباحث لمحاولة قياس أثر التحفظ المحاسبي على جودة الأداء المحاسبي ومحاسبة الخاص بالقوائم المالية، وكذلك التوجه نحو التوسع أو التطبيق أو الإبقاء لتطبيق سياسات التحفظ المحاسبي عند القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية وذلك حسبًا في الفكر المحاسبي بتأثير التحفظ المحاسبي على خصائص جودة المعلومات المحاسبية، وبوصي الباحث بإجراء المزيد من الدراسات لاختبار جدوى إلغاء التحفظ المحاسبي وتأثيره على جودة مخرجات التقرير المالي في البيئة المصرية، وبوصي الباحث بالاتجاه لإلغاء الاعتماد على التحفظ المحاسبي كسياسة وركزية محاسبية أساسية عند إعداد التقرير المالي.
Abstract:
The study examined the effect of the accounting reservation on the degree of disclosure and transparency of the accounting information in the financial statements using the accounting standards related to determining the effect of application of the accounting reservation on the fairness and credibility of the financial statements in the light of corporate governance (disclosure and transparency principle), determining the positive and negative aspects of the accounting reserve on the financial statements. The negative effect of the application of the accounting reservation on the financial statements through the use of the principle of disclosure and transparency prompted the researcher to try to measure the effect of the accounting reservation on the quality. The financial and accounting performance of the financial statements, as well as the trend towards expansion, application or retention of the application of accounting accounting policies when measuring accounting and disclosure in the financial statements. There is controversy in accounting thinking about the effect of the accounting reservation on the quality characteristics of the accounting information. The researcher recommends conducting further studies to test the feasibility of canceling the reservation. Accounting and its impact on the quality of the outputs of the financial report in the Egyptian environment, and recommends the researcher towards the abolition of reliance on the accounting reservation as a policy and the basis of accounting in the preparation of the financial report.
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أنشأت المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية ذات الصلة (مثل الهيئات المشرفة على الأسواق المالية) في مناقشة تلك المبادئ والسياسات وتطويرها مما يؤدي إلى تقديم المعلومات الملائمة والأكثر منفردة لاحتياجات المستخدمين (بوسف، 2012)، حيث أن التحفظ المحاسبي يعد من المفاهيم الأساسية التي قامت عليها نظرية المحاسبة منذ زمن بعيد باعتباره قيد على تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية في ظل ظروف عدم التأكد، كما يشير (Ballet et al, 2000, pp.13) أن يوجد التحفظ المحاسبي ذات التأثير الواضح في بيئة إعداد التقارير المالية، حيث أن جوهر الإفصاح والشفافية يكم في تطبيق التحفظ المحاسبياً لإعلان التقارير المالية في موعدها.

ويشير (حمدان، 2011، ص 415) إلى أن التحفظ المحاسبي يمثل جوهر الإفصاح والشفافية لأنه يثير تساؤلات حول جودة المعلومات المفصّل عنها من قبل الإدارة، وضالاً عن دوره في الحد من عدم تمتّل المعلومات بين المديرين وحملة الأصول، وهنا قد اتّهم أصحاب المصالح بوجود الإفصاح和服务 التقارير المالية حيث كانت جوهر التقارير ولا زالت ضغط التخلي شاغر للعديد من الأطراف. التحقيق الميداني يعتمد على هذه التقارير في إتخاذ قراراتها الاقتصادية، كما أشار أيضاً (حمدان، 2012، ص 22) أن الحاجة للتحظن المحاسبائي التقارير المالية ارتبعت مع ظهور نظرية الوكالة، حيث أدى فصل الملكية عن الإدارة إلى استعانت ملاك الشركة وحملة الأسهماءين مديرين محترفين لإدارة الشركة، وفي ضوء العلاقة الاستفادة (عقود الحفاظ) بين المديرين والشركة اتجاه المديرين إلى تعظيم منافعهم الذاتية على حساب الملاك وأصحاب المصالح ومن ثم بدأت تفقد التقارير المالية جوهرها وزادت معها مشاكل الوكالة ولذلك أصبح التحفظ مؤشراً على مدى كفاءة الأسواق المالية الناشئة.

وفي هذا الإطار، بالرغم من الجدل الذي يثيره التحفظ المحاسبي (الحيطة والحذر) بين مؤيد ومعارض، إلا أنه بقي أكثر المفاهيم والعناصر الأساسية المحددة لخصائص التقارير المالية، ومثل هذا الأمر أهميته الخاصة في ظل تطورات بحثية وفكرية آخذت قياس هذه الخبرة في إطار هذه العملية المحاسبية في أسواق المال. إذ تعددت المقاييس التي قدرت للتحظن المحاسبي. كما تعددت المجالات التي استخدمت فيها هذه المقاييس ليثبت وتوضح أثر هذا التحفظ ومسبباته ودوره في تحديد منفعة التقارير المالية واستخداماتها، الضرورية والاقتصادية والتنظيمية وغيرها. خلال العقود السابقين تنازلت البيروت المحاسبية في مجال التحفظ المحاسبي حيث يستخدم المحاسب التحفظ المحاسبي لمراقبة حالة عدم التأكد التي تتطلب أخذ الحيطة والحذر في المعلومات والبيانات عند إعداد القوائم المالية بحيث لاينتج عنها
أثر التحفظ المحاسبي علي جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع
العدد الأول

توضيح للدخل أو تقليل للمصروفات والالتزامات، وبصفة عامة فإن الباحث يعتقد أن هناك ثلاثة أسئلة بحثية أساسية لبحث التحفظ المحاسبي وهي:

السؤال الأول: لماذا تكون مجموعة من معايير المحاسبة المالية أكثر تحفظاً من مجموعة أخرى (معايير المحاسبة الأمريكية مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية)؟

السؤال الثاني: لماذا تكون القوائم المالية في بيئة معينة أكثر تحفظاً منها في بيئة أخرى؟

السؤال الثالث: لماذا تكون القوائم المالية التي تنتجها شركة أو شركات معينة في بيئة معينة للتقرير المالي أكثر تحفظاً من القوائم المالية التي تنتجها شركة أو شركات أخرى في نفس البيئة؟ وتسهير اختلاف درجات التحفظ فيما بين الشركات.

تظهر أهمية مبدأ التحفظ المحاسبي ودوره المؤثر في التطبيق المحاسبي من خلال ما قام به مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عند تفسيره للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للقوائم المالية في البيان الثانى للمفاهيم (SFAC2, 1980) حيث أوضح أن التحفظ المحاسبي يمثيل إلى استخدام التقدير الأقل تفاؤلاً فضلاً عن أخطاء القياس تكون في اتخاذ تخفيف صافي الدخل وصافي الأصول وليس زيادةهما (FASB, 1980, p.36) كما تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال إطاره لإعداد وعرض القوائم المالية وجهت النظر الشائعة للتحفظ والتي من خلالها يتم الاعتراف الفوري لأي مصروف أو نقص في الأصول وتأجيل الاعتراف بأي أرباح أو زيادة في الأصول إلى أن يتم التأكد من تحقيقها (IASB, 1989, P.12).

إلا أن الإطار المفاهيمي الحديث والذي يمثل عملاً مشترك بين المجالس قد تضمن هيئة جديد للخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية صدر ضمن البيان الثامن لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB, SFAC,8,2010)، حيث كان من أبرز ما مارود به إسقاط التحفظ المحاسبي من الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية نتيجة أن وجوده يؤدي إلى نوع من التحيز وهو ما يتعارض مع بعض الخصائص الأساسية الأخرى لجودة تلك المعلومات وأهمها الحيادية والقابلية للمقارنة والتمثيل الصادق والعائد فضلاً عن انخفاض القيمة الملاءمة للمعلومات المحاسبية للمعلومات المحاسبية بالمقارنات المالية.

يشير (أبوالخير، 2008، ص 47) أنه مع تطور بيئة الأعمال وتزايد الدور التعاقدي للمعلومات المحاسبية في ظل نظرية الوكالة، زادت حدة التعارضات في المصالح بين الأطراف المختلفة المرتبطة بالشركة، واتسعت المعلومات المحاسبية
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالية في بيئات الأعمال المصرية

بعدم التماضي بين مستخدمي التقارير المالية وهو ما أدى إلى اتجاه الإدارة لتطوير السياسات والتقييمات المحاسبية للتأثير في الأرباح المحاسبية المنشورة حسب استراتيجيات الإدارة وقت الإعلان عن الأرباح ولذلك يرى (عبدالفتاح، 2009، ص 2) أن صداق القوائم المالية وملائمات المعلومات المحاسبية التي تضمنها من أهم سمات جودة القوائم المالية بصفة خاصة والتقارير المالية بصفة عامة، حيث يعتمد المستثمرين في بورصة الأوراق المالية على هذه التقارير في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

ومن المتفق عليه أن المعايير المحاسبية هي المسئولة عن تحديد ملامح الممارسة المحاسبية التي تطبق في أي دولة وذلك من خلال المجالات التي تقدمها المعايير لتطبيق الحكم المهني في حالات عدم التأكد ويعكس عدم التأكد في الشك والخوف من المستقبلي على القانونين بإعداد القوائم المالية خاصة عند إعداد التقديرات المحاسبية والتي تعد البيئة الخصبة للممارسة التحفظ المحاسبى التقديرات المحاسبية والتي تعد البيئة الخصبة لتمارسة التحفظ المحاسبى إلا أن هناك تفاوت ملحوظ في درجة التحفظ التي تنطوي عليها القوائم المالية للشركات.

وترتيبا على ما سبق تزايد الاهتمام بدراسة دوافع معدي القوائم المالية خاصة مع وجود تضارب بين معدي القوائم المالية وطور تضارب بين بعض هذه الدوافع أحيانا، حيث تمثل هذه الدوافع أسباب استمرار تطبيق التحفظ المحاسبى وزيادة الطلب على من جانب مستخدمي القوائم المالية، حيث يعد التحفظ المحاسبى مطلبا أساسيا في الوقت الراهن من جانب جميع الأطراف ذوى العلاقة بالقرير البالغ على اعتبار أن جوهر الشفافية يكمن في التحفظ المحاسبى نظرا إلى تأثيره الكبير على دالة القوائم المالية وذالى تزايد الطلب على إعداد قوائم مالية أكثر تحفظا لمواجهة ممارسات عمليات إدارة الربح والتي تزايدت مؤخرًا.

ومع وجود دوافع عديدة لاستمرار تطبيق التحفظ المحاسبى رغم جميع الانتقادات الموجهة له تتضمن أهمية وضرورة قياس مستوى التحفظ المحاسبى وتحديد الدافع وراء تطبيقه في البيئة المصرية، كما أن قياس التحفظ المحاسبى مازال يمثل تحديا كبيرا أمام الباحثين في الآونة الأخيرة فقد تمثلت القضية الأساسية للدراسات المحاسبية المعاصرة في إيجاد مقياس لتقرير ما إذا كانت قيم عناصر المركز المالي متحفظة أم لا، خاصة مع وجود اتفاق في الدراسات السابقة على عدم صلاحية أي نموذج لقياس التحفظ المحاسبى بشكل عام فكل نموذج يحبط به بعض أوجه القصور فلا يوجد نموذج يستطيع قياس التحفظ المحاسبى الكلى بحيث يعبر عن كافة جوانب
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

امجد فقي، إسماعيل ملحن

التحفظ المحاسبي ولهذا أوصت جميع الدراسات المعاصرة بضرورة تطبيق أكثر من مقياس التحفظ المحاسبي على نفس العينة المستخدمة في القياس.

وترتيباً على ما سبق يرى الباحث أن مشكلة البحث تكمن في دراسة المفاهيم المختلفة للتحفظ المحاسبي والتقسيمات النوعية للتحفظ المحاسبي، لتحقيق فهم مبكر للتحفظ المحاسبي، ولم يمكن اعتباره بدلاً من المبادئ التي تتضمن النظريات المحاسبية، يستطيع أن يشير المحاسب يراسخاً وعميقاً في الممارسات المحاسبية، إلا أنه مازال متداولاً للجدل في كل من الفكر والممارسة المحاسبية، حيث تؤثر ممارسة التحفظ المحاسبي على العديد من المبادئ والسياسات الأخرى، وبالتالي يكون له تأثير واضح على خصائص التقرير المالي، والمعلومات المحاسبية المعلنة في القوائم المالية، ما هي إلا انخساق وتجسيد للمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعدادها.

وبإضافةً لما سبق، يحاول البحث دراسة الانتقادات التي وجهت للتحفظ، مؤخراً، والتي وصلت وحد المطالبة بهدف استمرار تطبيقه في الممارسة المحاسبية، لمحاولة تقييم خاصة وأن التحفظ المحاسبي يعتبر من أهم مبادئ القدرة في الأونة الأخيرة، وهذه النظرة الجدية للتحفظ المحاسبي تطرح عدة أسئلة مهمة منها: هل أسباب ممارسة التحفظ المحاسبي مازالت قائمة وكافية للدفاع عنها في مقابل الانتقادات التي يواجهها والتي من أهمها تعارضه مع حياد المعلومات، وأنه إحدى التلاعب في القوائم المالية، ولذلك كان من الضروري دراسة دوافع التحفظ المحاسبي بشكل عام مع التركيز على القياس والإصلاح المحاسبي في القوائم المالية.

وإطلاقاً ما يقترح، يواجه الباحث في هذا المجال التساؤلات التالية:

1. هل توجد اختلافات جوهرية عند إعادة التقارير المالية بمعايير محاسبية محدثة؟
   وفقاً لمبادئ القواعد أو سياسات؟

2. هل توجد مؤشرات للحكم على جودة القوائم والتقارير المالية المحدثة وفقاً لدرجة التحفظ المحاسبي المصاحبة لعملية إعادة التقرير المالي؟

3. هل الاستمرار في تطبيق سياسات التحفظ المحاسبي تزيد جودة التقرير المالي في ضوء العولمة الاقتصادية؟

وفي الحقيقة فإن مستند العملية النظامية في طلب التحفظ المحاسبي يكمن في شرعية الجهات النظامية، والسند القانوني، أو النظامي الذي تستند إلى ممارسة دورها، وعلى سبيل المثال مصدر السلطة لهيئة السوق المالية الأمريكية أو المصرية يأتي من القانون الذي ألقى على هذه الجهات مسؤولية حماية المستثمرين، وأعطى القانون لهيئة السوق كافة الصلاحيات التي يمكنها من أداء مسؤوليتها بما في ذلك إصدار معايير...
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

الباحث: إسماعيل مليمان

محاسبية، أو توفير الغطاء لمجموعة معايير المحاسبة الصادرة عن أي جهة مهنية مفوضة في ذلك، وهي القياس المحاسبة المقبولة للمؤسسات الأمريكية، فان مجلس معايير المحاسبة المحاسبية الأمريكية (FASB) هو المعنى لمعايير المحاسبة المقبولة للشركات الأمريكية، ومن ناحية أخرى فإن دول أخرى ومنها مصر تعتمد على معايير المحاسبة الدولية كمصدر أساسي للمعايير الوطنية المطبقة في هذه الدول وفي معايير المحاسبة الأمريكية أكثر تحديدا وتحفظاً من المعايير الدولية بسبب الالتزام القانوني والتنظيمي الناشئ عن كون مجلس معايير المحاسبة الأمريكية كيان وطني، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية فقد اكتسب شرعيته من القبول العام العالمي دون إلزام وطني محدد، ومن هنا فإن كثير من الدول ومنها انجلترا ومصر واستراليا تعترف تصدير المحاسبة الدولية بعد الأخذ في الاعتبار المتطلبات القانونية والتنظيمية المحلية.

بالرغم من أن الغطاء القانوني والتنظيمي يدفع هيئات المعايير إلى مزيد من التحفظ، إلا أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بدأ في التخلي عن بعض تخفيفه في إطار الخطة الاستراتيجية التي تهدف إلى التوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

وأما سبق يلخص الباحث المشكلة البحثية في الآتي:

1. يؤثر التحفظ المحاسبي على جودة القياس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.
2. أن هناك بعض التعارض بين بدأ التحقيق المحاسب ومساحة القوائم المالية.
3. اهتمام جميع الدراسات الأكاديمية بإظهار الجوانب الإيجابية فقط للتحفظ المحاسبي دون الجوانب السلبية.

ثانياً: أهداف البحث:

بناءً على المقدمة ومشكلة البحث يستخلص الباحث الأهداف التالية للدراسة:

1. تحديد تأثير تطبيق التحفظ المحاسبي على عدالة ومصداقية القوائم المالية في ضوء حوكم الشركات (مبدأ الإفصاح والشفافية).
2. تحديد الإبعاد الإيجابية والسلبية للتحفظ المحاسبي على القوائم المالية.

ثالثاً: أهمية البحث:

وفمن خلال المشكلة والأهداف يستخلص الباحث أهمية الدراسة فيما يلي:

1. الأهمية العلمية:
   - التأصيل العلمي ل إطار المحاسبة الحالي للتحفظ المحاسبي (إيجابي- سلبي) في ضوء حوكم الشركات (الإفصاح والشفافية).
   - عدم اهتمام أغلبية المعايير المحاسبية المصرية والدولية بإظهار أثر التحفظ المحاسبي على جودة القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية، وهو الأمر

العدد الأول

المجلد التاسع

٢٠١٨

٥٤
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

الباحث: أحمد فتحي إسماعيل سليمان

العدد الأول 2018
المجلد التاسع

525
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

الأحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع

الفصل الأول: أثر التحفظ المحاسبي على الممارسات المحاسبية

أولاً مفهوم التحفظ المحاسبي:

بعد التحفظ المحاسبي من أهم السياسات المحاسبية التي أولى الفكرة المحاسبية لها اهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة لما له من تأثير ملحوظ في تحسين درجة الملاءمة والاعتمادية على التقارير المالية المنشورة، وهو ما عبر عنه (Ball, R., et al., 2000) بقوله "أن جوهر الشفافية يكمن في التحفظ المحاسبي والإفصاح عن القوائم المالية في موعدها"، ولعل هذا يرجع إلى فلسفة التحفظ المحاسبي والتي تتطلب وجود درجة عالية من القابلية للتحقيق بالاعتراف بالإنباء الحسن كمكاسب بالمقارنة بالاعتراف بالإنباء السيئة كخسائر (مليجي، 2014).

وعلى الرغم من وجود اختلاف بين تعريفات التحفظ المحاسبي من جانب الجهات المهنية المعنية بإصدار المعايير المحاسبية لكن المضمون واحد في كل هذه التعريفات وتأثيره في الممارسة المحاسبية واحد. كما أنه لا يوجد تعريف موحد للحفظ المحاسبي (الحيطة والحذر) فما زال يحظى بمجال واسع من الجدل البحثي، وهذا ما دعي الباحث لدراسة مفهوم التحفظ المحاسبي من أجل التعرف على ماهية التحفظ المحاسبي ومكوناته (أنواعه).

International Accounting Standards Board كما أوضح أن المفهوم العام للحفظ هو توخي الحذر في الأحكام الشخصية اللازمة لإعداد التقديرات التي تضمنها القوائم المالية في ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يتم المبالغة في تقدير الأصول والمكاسب ولا يتم تنفيذ قيم الالتزامات والحسابات (Wang, 2008, p9).

المجلد التاسع

العدد الأول

2018

526
وينى الباحث أنه على الرّغم من وجود اختلاف بين تعريفات التنظيف المحاسبى من جانب الجهات المهنية المعنية بإصدار المعايير المحاسبية لكن المضمون واحد في كل هذه التعريفات وهو أن وجود التنظيف المحاسبى ضرورة حتمية لمواجهة حالة عدم التأكد المحيطة بالمنشأة بشرط لا يكون ذلك مبرراً لتكوين احتياطات سريه.

لقد بدأ المفهوم المعاقر للتنظيم المحاسبى بوجهة النظر التي قدمها (Basu, 1997, p.7) معتداً على منظور القيم السوقية، والذي مثل حضور المعلومات لكل من الأرباح والقيم السوقية للأعمال في قياس درجة التنظيف المحاسبى، وقد فسر (Basu, 1997) التحقيق بأنه "اتجاه المحاسبين إلى طلب درجة عالية من التحقق للالتراف بالمكاسب كمؤشر للأخبار السارة مقارنة بدرجة التحقق المطلوبة للاعتراف بالخسائر كمؤشر للأخبار الغير سارة.

وفي ضوء ما سبق فإن الباحث يخلص من خلال استعراض المفهوم التقليدي والمعاقر للتنظيم المحاسبى إلى ما يلي:

1- لا يزال الفكر المحاسبى يقر بعدم وجود تعريف رسمي للتنظيم المحاسبى متفق عليه وصارد عن منظمات مهنية أو أكاديمية.

2- لا يوجد اختلاف جوهري بين المفهوم التقليدي والمعاقر للتنظيم المحاسبى حيث أن كلاهما يتبنى النظرية المشتركة عند الاختيار بين بانس السياسات المحاسبية لتقييم الأصول والالتزامات والإيرادات والمخاطر.

3- أن الهدف من التنظيف المحاسبى هو الاتجاه إلى تخفيض القيمة الفورية لصافي الأصول دون مبالغة مقارنة بقيماتها السوقية.

4- أن التنظيف المحاسبى يعد من المفاهيم التي تمثل جوهر بناء القواعد وسياسات المحاسبة التي تتضمنها المعايير المحاسبية وذلك في ضوء ما أصدرته المنظمات المهنية المعنية بإعداد وضع المعايير (IASB, FASB).

و بناءً على كل ما سبق يرى الباحث أنه يمكن تعريف التنظيف المحاسبى بأنه يعني الاختيار بين الأساليب والإجراءات المحاسبية المعترف عليها ما يؤدي إلى تدني الأرباح التي يعلن عنها من خلال الاعتراف البطيء بالأرباح المتوقعة والاعتراف السريع بالخسائر المتوقعة وتقني الأصول بقيمة منخفضة والالتزامات بقيمة مرتفعة لعكس احتمالات عدم التأكد المحيطة باشاعة المنشأة.

ثانياً: تبويبات التنظيف المحاسبى:
تأثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع

العدد الأول

528

1. سوف يتم توضيح هذه التقييمات أو يمكن تسميته بأنواع التحفظ المحاسبي.

2. قدمت دراسة (جندي، 2000، ص 16) العديد من التقييمات النوعية في التحفظ المحاسبي، وهي:

أولاً: تأثير التحفظ من حيث الإلزام إلى التحفظ الإ하다عي والإجباري (الالتزام):

1. يتمثل التحفظ الإجباري في الإلتزامات التي تقوم بها الإدارة لتحقيق أهداف إرباحية خاصة مثل اختيار بدائل السياسات المحاسبية التي تحقق من الاتجاه العام للإرباح المنشطة وعدم تخفيفها، ومن هذه السياسات على سبيل المثال اختيار طريقة الإهلاك المتناقص، والتي تؤدي إلى ارتفاع أسعار الإهلاك في السنوات الأولى من العمر الأصلي بدلاً من طريقة القسط الثابت.

2. يتمثل التحفظ الإجباري (الالتزام) في الإلتزامات الإرهاقية التي تفرض نتيجة قرار خارجي عن المناشة ك düşünبير التي تصدرها الجهات المهنية المنظمة بها ووضع السياسات المحاسبية كمجلس معايير المحاسبة ولجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة.

ثانياً: تأثير التحفظ من حيث الاستمرارية إلى دائم ومعدق:

1. يتمثل التحفظ الدائم في الإلتزامات الإدارية التي يمت بصورة دائمة خلال الزمن وتشمل في الغالب التحفظات الإجبارية التي تفرضها المعايير المحاسبية، فعلى سبيل المثال يقتضي المعيار المصري رقم (31) ضمن المعايير المحاسبية (100) أنه يغر النظر عن وجود أو عدم وجود مؤشر لاضمحلال القيمة.

2. يتمثل التحفظ المؤقت في الإلتزامات الإدارية التي يتم تعديتها وتعديها باختلاف المواقف والقرارات المطلوبة اتخاذها، بهدف تحقيق أهداف محددة في فترة محددة، وعلى سبيل المثال تقييم المخزون السلي بالطريقة التعددية أولاً؛ أما إذا تمت التفتيش قيمة مخزون آخر، فتعتبر قيمة مخزون أخر المدة وزيادة تكاليف الإنتاج.

ثالثًا: تأثير التحفظ من حيث الشمول كلي وأجباري:

1. يتمثل التحفظ الكلي في الإلتزامات الإدارية لكافحة التحفظ من الإيرادات ونفقات وخسائر والتزامات وأصول، بهدف جعل النظام المحاسبي أكثر تحفظاً، فعلى سبيل المثال، إذا تمت توضيح المعيار المصري رقم (23) الأصول غير الملموس في الفترة (70)، أنه بعد أن تم الإعتراف المبديي بالأصل غير الملموس يتم إثبات الأصل غير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه، وهو القيمة العادلة في تاريخ التقييم.
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع

العدد الأول

8102

529

أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

2. تمثل التحفظ الجزئي في اختيارات محددة لعناصر محدودة والتي يمكن تعديل قيمتها أو تقديرها بما يحقق أهداف جزئية وتوجب أمثلة كثيرة لتلك هذه الاختيارات ومنها القرارات الإدارية التي تتطلب الموقف مثل تخصيص التكلفة وصافي العائدات ورسالة أو إنفاق بعض أنواع التكاليف مثل نفقات الإعلان والصيانة في أوقات معينة لتأثير على صافي الربح.

رابعاً: تدريب التحفظ من حيث المستوى إلى أقصى وأدنى مستوى:

1. يتمثل التحفظ لأقصى مستوى في اختيارات الإدارة التي تصل إلى أقصى مستوى لزيادة الخسائر أو تخفيض الأرباح لأدنى حد يمكن لتحديد دوافع إدارية معينة فعلى سبيل المثال يقضي المعيار المصري رقم (11) المتعلق بالإيرادات بأنه يتم الاعتراف بالإيرادات (بما تحقيق الإيرادات) عندما يكون هناك توقعًا كافياً بأن هناك منافع إقتصادية مستقبلية سوف تتدفق إلى المنشأة، ويرى الباحث أن متطلبات الاعتراف بالإيرادات التي أوضحها المعيار تقتضى مستوى مرتفع من التحفظ، حيث لا يتم الاعتراف بالإيرادات المتولدة واستعداد الأرباح القابلة للتحقيق وذلك على عكس الوضع بالنسبة للخصائص النتائج المختللة التي يتم الاعتراف بها فوراً.

2. يتمثل التحفظ لأدنى مستوى في اختيار سياسة التحفظ العادية التي لا تؤثر على نتائج أعمال المنشأة من فترة لأخرى وليس لها أهداف محددة سوى الالتزام بسياسة إدارية وطريقة تقييم واحدة، فعلى سبيل المثال أوضح المعيار المصري رقم (5) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والإخطاء في الفترة (10) أنه في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يمكن تطبيقه بشكل محدد على معاملة أو خطأ أو ظرف آخر يكون على الإدارة أن تتخذ ما تراه لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تؤدي إلى معلومات تتسم بأنها مناسبة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية، ويمكن الاعتماد عليها حيث أنها تجعل القوائم المالية محايدة وتعبر بدرجة موثوق بها عن المركز المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

ويرى الباحث أن الفترة توضح أن السياسة المحاسبية التي تختارها الإدارة في مثل هذه المواضيع يجب أن تكون المعلومات الناتجة عنها متفوقة ومحاولة في نفس الوقت مما يعني مستوى معتدل وربما يكون منخفض من التحفظ المحاسبي.
وهي نهاية هذا البحث يلخص الباحث مما سبق إلى:

1. الاختلاف بين المفاهيم السابقة يرجع إلى تركيز البعض على تعريف مفهوم التحفظ المحاسبي والبعض الآخر يركز على تعريف مفهوم الحيطة والحذر.

2. لا يوجد تصرف موحد للتحفظ المحاسبي في كافة الإصدارات المحاسبية الصادرة عن الجهات المهنية وفي الدراسات الأكاديمية، حيث لا يوجد صياغة موحدة للتوصيف القواعدي للتحفظ المحاسبي على الرغم من عدم وجود اختلاف بينهم في المضمون بالإضافة إلى عدم وجود خلاف بينهم حول الدور الجوهري في الممارسة المحاسبية.

3. ركز تعريف على أن الهدف من التحفظ المحاسبي حيث أوضح أن التحفظ المحاسبي يعني على قاعدة موديا تأجيل الاعتراف بالإثبات إلى أن يتوفر الدليل الكافى لتبرير الاعتراف بها، أما التعريف IASB درجة التحفظ المحاسبي توقف على درجة القائد بإعداد التقديرات المحاسبية بشرط الاعتدال والحذر عند أعداد هذه التقديرات المحاسبية وبالتالي التحفيظ المحاسبي ليس مبررا لتكوين احتياطيات سرية أي أنه لا يهدد خيالية القوائم المالية بالعكس يجعل المنشأة في الجانب الأحمر.

4. الاختلاف بين المفاهيم السابقة يرجع إلى تركيز البعض على تعريف مفهوم التحفظ المحاسبي والبعض الآخر يركز على مفهوم الحيطة والحذر فعلى الرغم من اختلاف المصطلحين من الناحية اللغوية لكن مضمون كل منهما واحد والتأثير في الممارسة المحاسبية واحد، فالحيطة والحذر يمكن تقسيمه إلى شقين الأول الاحتياط من الخسائر المحتملة في المستقبل والاعتراف بها سواء حدثت فعلًا أو لا والشق الثاني الحذر من الاعتراف بأي مكاسب محتملة في المستقبل بحيث لا يتم الاعتراف بها إلا عند تحقيقه وهذا لا يختلف عند التحفيظ المحاسبي.

5. السبب الرئيسي لسوء الفهم الذي يواجه التحفيز المحاسبي الاعتقاد بأن كل ما يفعله التحفيز المحاسبي أن يساعد المحاسب على تقدير صافي الأصول وصافي الدخل باقل من قيمتهما وبالتالي ينظر إلى التحفيز المحاسبي على أنه التحيز المحاسبي تجاه تخفيض القيمة الدفترية لحقوق المساهمين، ويرى الباحث أن هذا الرأى فيه بحس لدور التحفيز الجوهر في الممارسة المحاسبية لهذا التخفيض لا يتم إلا في ظروف محددة وهي عدم التأكد بشأن أعمال المنشأة في المستقبل وبالتالي التحفيز المحاسبي بمثابة شك صحي

العدد الأول 2018
المجلد التاسع

53
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

اهمد فهمي إسماعيل صليمان

ضروري في مثل هذه الظروف، بمعنى آخر يمكن اعتبار أن التحفظ المحاسبي بمثابة رد فعل طبيعي في ظل ظروف عدم التأكد.

6. على الرغم من الاختلاف بين التعريفات السابقة إلا أنها متوقفة في شئ واحد هو وجود درجات متفاوتة من التحفظ المحاسبي بسبب الحرية المتاحة أمام الإدارة في الاختيار من بين بدائل السياسات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية مستغلة بذلك مرونة المعايير المحاسبية ويعد هذا التفاوت في درجة التحفظ المحاسبى لذلك برى الباحث أنه من أجل تحقيق القابلية للمقارنة بالنسبة للقوائم المالية يجب قياس التحفظ المحاسبى في القوائم المالية.

7. يعتبر أقدم تعريف للتحفظ المحاسبي أنه على المحاسب أن يتوقف تحقيق كل الخسائر ولا يتوقف تحقيق الأرباح، وبرى الباحث أن التحفظ المحاسبى له دور أكثر أهمية من ذلك بكثير في الممارسة المحاسبية في الوقت الحالي فتحفظ المحاسبى عندما يطبق بصورة صحيحة يرشد المحاسب في المواقف الصعبة والتي تتمثل في ظروف عدم التأكد وعند الاختيار من بين بدائل الطرق المحاسبية.

8. كلمة الشروطية في التحفظ المشروط ترجع إلى الزام المعايير المحاسبية بهذا النوع من التحفظ بالإضافة إلى الظروف الاقتصادية المتقلبة وعلم التأكد والتي جعلت المحاسبين بالفترة يأخذوا الجانب الأحمر والأقل تفاولا عند القياس والإفصاح المحاسبي خوفا من توزيع أرباح صورية على المساهمين أي ان التحفظ حتمي وغريزي، أما التحفظ غير المشروط فيرجع إلى الرغبة في تخفيض صافي الأصول أي أنه يتوقف على رغبة الإدارة في التأثير على الأرباح، فتحفظ غير المشروط مستقل عن وقوع أحداث وينتج عن اختيار البدائل المحاسبية التي تؤدي إلى تدني في صافي الأصول، وذلك برى الباحث أن هذا النوع من التحفظ هو السبب الرئيسي في توجه الانتقادات للتحفظ والتي سيتم عرضها بالتفصيل في الفصل الثاني.

9. أن التبويضات العديدة التي قدمتها الدراسات السابقة لتحقيق المحاسبى وان كانت تتضمن مشابهة من حيث مسميات هذه التبويضات إلا أنها تعتبر مسميات متفردة من حيث المضمون، حيث يتقيد مضمون التحفظ المشروط مع مضمون التحفظ الإلزامي بالإضافة إلى وجود تراث بين مضمون التحفظ غير المشروط مع مضمون التحفظ الاختياري.

10. برى الباحث أن وجود نوعين من التحفظ لا يعني أنهما منفصلين في الممارسة المحاسبية فالشركات ترى أن كل النوعين مكملين لبعضهما البعض.
أثر التحفظ المحاسبي علي جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع

الفصل الثاني

دور التحفظ المحاسبي في تحقيق جودة القياس والإفصاح المحاسبي

مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيء من الغرض الذي أعد من أجله، كما أن جودة التقرير المالي ما تتضمن به المعلومات المحاسبية التي تشتمل عليها تلك التقارير من مصداقية وما تحقق من منفعة لمستخدميها، مع خلوا من التحريف والضليل، وإعدادها في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها (الصباح، 2003، ص 2) وتتمثل المعايير القانونية في الالتزام باللوائح والقوانين المنظمة وتشتمل المعايير الرقابية ممارسة الجهات المدنية مثل لجان المراجعة ومجالس الإدارات والجهات الرقابية بدورها، أما المعايير المهنية فيتمثل في الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة وآداب سلك المهنة وأخيرا أن المعايير الفنية تتضمن الملائمة والثقة في المعلومات المحاسبية ( صالح، 2010، ص 393).

أولًا: المداخل المتاحة لقياس التحفظ المحاسب: من أهم النتائج التي أكدها الدراسات السابقة في مجال التحفظ والساقع عرضها أنه يوجد تفاوت ملحوظ في مستوى التحفظ المحاسبي والتي تطور عليها القوائم المالية للشركات التي تتمتع لنفس الدولة وذلك لأسباب عدة أهمها المرونة التي تتميز بها المعايير المحاسبية والتي تتيح الفرصة لإدارة الشركات للتأثير على مستوى الأرباح مما يؤثر على مستوى ممارسة التحفظ المحاسبي، وعلى الجانب
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع

العدد الأول

533

العدد الأول 2018

باليد الحرفية التي يكتب بها المصور:

أخر هناك سبب رئيسي آخر لوجود هذا التفاوت في مستوى التحفظ يتمثل في اختلاف

المحاسب في القوائم المالية في الشركات في البيئة المصرية حتى يمكن تفسير

اختلاف مستوى تطبيق التحفظ فيما بين الشركات في البيئة المصرية حيث لا تعد

ملائحة وجود فوارق بين القيم المالية والسياسات المحاسبية المستخدمة في أعداد تلك

القوائم لهذه الشركات مقياس مقبول لظواهر معينة مثل مستوى التحفظ المطبق في

القوائم ولهذا يتمثل الهدف الأساسي للبحث في اختيار أسلوب القياس الملائم للتحفظ

المحاسب في القوائم المالية للشركات المصرية وتطويره بحيث يلام هذا القياس

بيانات القوائم المالية والتشريعات والقوانين المنظمة لبيئة الأعمال المصرية حتى

يمكن تفسير أسباب اختلاف مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية للشركات

المصرية وتحديد الدوافع وراء ممارسة التحفظ المحاسبي وتحديد مكونات التحفظ

المحاسب (المشروط، غير المشروط) لإيضاح المكون الذي يستجيب له النظام

المحاسب في البيئة المصرية.

وتحقيقاً لهذا الهدف يتم فيما يلي دراسة نماذج قياس التحفظ المحاسبية والتي

قدمها الفكر المحاسب والتي تختلف فيما بينها من حيث النموذج المستخدم في القياس

وكذلك في مستوى قياس التحفظ المحاسبي فبالرغم من الاختلاف بين هذه الدراسات

بإلا أنه يمكن تصنيف هذه النماذج المختلفة وفقاً للمدخل المتبعة في قياس التحفظ

المحاسب إلى:

1- نماذج قياس تركز على الأرباح وعائدات الأسهم (سعد الدين، 2014):

تستند هذه النماذج إلى العلاقة بين الأرباح المحاسبية وعائدات الأسهم

وتتضمن مقياسين هما:

أ- نموذج التوقيت غير المتماثل لقياس مكونات الربح:

يجب أن نقدم هذا النموذج الذي يعتمد على سرعة
استجابة الربح المحاسبي للأرباح غير السارة مقارنة بالأرباح السارة تجريبياً
وقد صاغ (Basu، 1997)
معادلة أنحدار تتضمن الربح المحاسب كمتعاف
وعوائد الأسهم كمثيرات مستقلة مع اعتبار العوائد الموجبة للأهم كدليل
للإرباح السارة والسالبة كدليل للأرباح غير السارة، وكلما زادت درجة التباين
في الاعتراف، كلما تدل قيمة صافي الأصول، وقد استخدمت العديد من
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع

العدد الأول

8102

534

C-score

Khan and Watts, 2009

MTB

Khan and Watts, 2009

Beaver and Ryan, 2000

Beatty et al., 2008, Artiachand Clarkson, 2013

Givoly and Hayn, 2000

Ahmed et al., 2002, Xu et al., 2012, Gao, 2013

1- نموذج درجة التحفظ (C-score) : 

اقترحت دراسة (Khan and Watts, 2009) تعديل نموذج (Basu) بإضافة بعض خصائص الشركات مثل الحجم وسعر السوق إلى التكلفة والرافعة المالية لا يمكن استخدامه عند قياس التحفظ على مستوي المشاهدة (الشركة/سنة)، كما يسعى C-score إلى التغلب على مشكلة التباين والنتائج عند قياس التحفظ الشرطي للشركات لسلسلة زمنية طويلة وفي التحويل القطاعي، وقد طبقت بعض الدراسات هذا النموذج مثل (and Hsu, 2013, Francis et al., 2013, Kim et al., 2013).

2- نموذج يستند إلى القيمة السوقية (سعود الدين، 2014) :

يستند هذا النموذج إلى إن الأثر المتجمّع للحفظ المحاسبي يتضح عند زيادة نسبة القيمة السوقية لحق الملكية إلى قيمته الدفترية (MTB) عن الواحد الصحيح، وتعتبر دراسة (Beaver and Ryan, 2000) أول من استخدم هذه النسبة، كما فسر هذه النتيجة بسبب عدم الاعتراف بعض الأصول أو تقليلها ناقل من قيمتها الفعلية نتيجة تطبيق السياسات المتحفظة، بالإضافة إلى تحيز الاعتراف المحاسبي بالكماسب وتأخره فيما يخص الخسائر، وبعد اتجاه نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية نحو الارتفاع مؤشراً علي زيادة درجة التحفظ، بينما بدلاً من ارتفاع هذه النسبة تمكّن درجة التحفظ بالقوائم المالية وقد استخدمت العديد من الدراسات هذا النموذج ومنها على سبيل المثال (Beatty et al., 2008, Artiachand Clarkson, 2013).

3- نموذج يعتمد على الاستحثاقات (سعود الدين، 2014) :

قدمت دراسة (Givoly and Hayn, 2000) مقياساً للحفظ يعتمد علي الاستحثاقات حيث يؤدي التحفظ إلى انخفاض الربح المحاسبي على أساس الاستحثاق عن صافي الصرفات الناتجة عن العمليات التشغيلية بقائمة التدفقات النقدية بسبب خفض التحفظ المحاسبي للأرباح المتراكمة عبر السنوات المالية، ويشير استمرار ظهور الاستحثاقات السالبة لفترة زمنية طويلة إلى إتباع سياسات متحفظة تؤدي إلى خفض الأرباح المعلنة، بينما تظل التدفقات النقدية مستمرة بسبب وجود أرباح جيدة غير معترف بها، وقد استخدم هذا النموذج بعض الدراسات مثل (et al., 2012, Gao, 2013).
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

ه. يفضل الباحث استخدام نموذج القيمة السوقية لحق الملكية عند قياس درجة التحفظ المحاسبي لشيوع استخدامه في العديد من الدراسات السابقة، بالإضافة إلى الأسباب التالية:

1. قابلية النموذج للتطبيق العملي وتوافر البيانات الخاصة بكل من القيمة الدفترية لحق الملكية بالفوائد المالية المتصلة (وتضم رأس المال المدفوع والأرباح المحجوزة بعد استبعاد أسهم الخزينة) والقيمة السوقية (عدد الأسهم المباعة) ضروريا في سعر أقل والسهولة في نهاية العام.
2. تعكس مكونات النموذج التحليز المحاسبي عند الاعتراف بالمكاسب والسخائر وメディ الاستمرارية في انخفاض القيمة الدفترية عن القيمة السوقية.
3. يستند نموذج (Basu) على فرضية كفاءة سوق المال حيث يفترض أن تجد أسعار الأسهم الأخبار السارة وغير السارة، الأمر الذي لا يتوفر في الأسواق المالية الناشئة مثل السوق المصرية.
4. سوف يستفيد الباحث أيضاً من المتغيرات الرقابية الواردة في نموذج التحفظ (socre) عند صياغة النموذج المستخدم في الدراسة التطبيقية.

التحلظ كأحد آليات الحوكمة:

يزداد التوجه نحو التقرير المالي المتطور في الشركات ضعيفة الاتزان بقواعد الحوكمة (Francis et al., 2013) حيث ينصح الممارسات الاحتياجية لإدارة ويزيد من الإفصاح والشفافية لتوفر معلومات محاسبية عالية الجودة لكافة المستخدمين، كما تدعم قواعد حوكمة الشركات نحو التقرير المالي المتطور ويؤكد هذه النتيجة العديد من الدراسات السابقة حيث وجدت دراسة (كساب، 2011) علاقة إيجابية طردية بين نسبة الأعضاء المستقلين وغير التنفيذيين ودرجة التحفظ المحاسبي بالقرير المالي وأكدت دراسات (عيد، 2011) أن زيادة نسبة الملكية المؤسسية في هيكل ملكية الشركات يؤدي إلى زيادة درجة التحفظ المحاسبي نظراً للدور الذي تمثله هذه المؤسسات ضمن حوكمة الشركات وفي الرقابة على سلوك الإدارة التنفيذية.

ويعتقد الباحث أن التحفظ المحاسبي يمثل أحد الآليات البدية التي تسعى إلى حماية وضمان حقوق المستثمرين والفئات ذات المصلحة.

ثانياً: ملامح الممارسات المحاسبية المصرية في مجال التحفظ المحاسبي:
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع · العدد الأول · 2018 · ٥٣

يتطلب التحفظ المحاسبي من المفاهيم المحاسبية التي حازت على جدل واسع وكان لها الأثر البالغ في الفكر المحاسبي والممارسات المحاسبية، بل التحفظ المحاسبي أيضاً من ابرز المبادئ المحاسبية التي أثرت بشكل واضح في القياس المحاسبي (Sterling, 1970, p.256) حيث مثل التحفظ المحاسبي أحد أهم المفاهيم الأساسية أحد المفاهيم الأساسية التي قامت عليها نظرية المحاسبة، باعتباره قيداً على تطبيق المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية في ظل ظروف عدم التأكد.

لقد حاز مبدأ التحفظ المحاسبى على انتشار واسع حيث عرف لفترة طويلة كأحد الملامح الرئيسية لجودة المقاراس المحاسبية بهدف دعم دور المحاسبة في إعداد التقارير المالية.


تضمن المشروع المشترك بين (FASB) و (IASB) لتطوير معايير التقارير المالية محاولة صريحة للت(contact) المحاسبية (IASC, 2008) مما حد بمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB, 2010) الذي حذف من الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية بدعوى أنه خاصية غير مرغوب في توافرها للمعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ونظراً لتعارضه مع خاصية الحدود وما يحدث من عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين في المنشأة، وأنه مازال هناك توجه لدى واضعي المعايير المحاسبية نحو التمسك بالحفظ المحاسبي بالرغم من التوسع في تطبيق محاسبة القيمة العادلة في القياس المحاسبي (سعود الدين, 2014).

يتم أعداد القوائم المالية بناءً على المعايير المحاسبية حيث تم عملية القياس والإصلاح المحاسبي لأعداد القوائم المالية من خلال التطبيق العملي للمعايير المحاسبية، فالمعايير المحاسبية هي المسئولة عن تحديد ملامح الممارسة المحاسبية التي تطبق في أي دولة وذلك من خلال المجالات التي تقدمها المعايير لتطبيق الحكم المهني، فإذا كان عدم التأكد هو الصفة العامة لبيئة الأعمال يكون من الطبيعي الشك والخوف من المستقبل لدى القائمين بإعداد القوائم المالية خاصة عند تطبيق الحكم

المجلد التاسع · العدد الأول · 2018 · ٥٣
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع
العدد الأول
8102

637

فرض الدورية

يتعرض فرض الدورية في المحاسبة مع التحفظ المحاسبي من حيث ضرورة تحديد التحقيق لقيادة صاحب الدخل، وذلك نتيجة لأن التمتع بوجهة النظر المتاحة عند تقرير صافي الأصول صافي الدخل قد يضطر أصحاب المستثمرين من فترة أخرى، وهو يخص أرباح المالك الحاليين في الدورة المحاسبية الحالية لحساب المالك المرتقبين خلال الدورات المحاسبية التالية، كما أنه يرتبط به صعوبة الاعتماد على ربح الفترة الحالية في التنبؤ بالربح في الفترات القادمة ومن ثم تخفيض جودة أرباح المحاسبى المستقبليين. المثير إجراءات الإيرادات للمصروفات

نقطة استغلال عبء الخسائر السابق تحويلها.

وارد الباحث أن استجابة الهيئات التنظيمية والمؤسسات المعمية بتنظيم الممارسات المحاسبية الضغوط السياسية والاجتماعية من شأنها أن تؤثر على تبني تلك التنظيمات للسياسات المحاسبية المحدّضة عند أعدادها لمعايير المحاسبة، حيث إنه تساهم بشكل رئيسي كأحد الألزامات التي تحمي مصالح المستثمرين ومستخدمي القوانين المالية بشكل عام من التصرفات الإنتهازية لإدارة الشركات، وهو ما يعني تنبؤ بصورة السوسي في الدراسات الميدانية التي يتناول تقييم مستوى تأثير العوامل السياسية والاجتماعية وتوزيعها على تدريج سياسات التحفظ المحاسبي بذك حماية المستثمرين، حيث أن هذه الدراسات يمكن من خلالها التوصل إلى مصدر وقوة وتأثير تلك العوامل ودورها في تدريج التحفظ المحاسبي بما يدعم مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قراراتهم.

تعارض التحفظ المحاسبي مع بعض المبادئ والفرص المحاسبية

<table>
<thead>
<tr>
<th>أسباب التعارض مع التحفظ المحاسبي</th>
<th>المبدأ وألفبر المحاسبية</th>
</tr>
</thead>
</table>
| يتعرض فرض الدورية في المحاسبة مع التحفظ المحاسبي من حيث ضرورة تحديد التحقيق لقيادة صاحب الدخل، وذلك نتيجة لأن التمتع بوجهة النظر المتاحة عند تقرير صافي الأصول صافي الدخل قد يضطر أصحاب المستثمرين من فترة أخرى، فهو يخص أرباح المالك الحاليين في الدورة المحاسبية الحالية لحساب المالك المرتقبين خلال الدورات المحاسبية التالية، كما أنه يرتبط به صعوبة الاعتماد على ربح الفترة الحالية في التنبؤ بالربح في الفترات القادمة ومن ثم تخفيض جودة أرباح المحاسبى المستقبليين. المثير إجراءات الإيرادات للمصروفات
| مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات |

العدد الأول
2018
أن تطبيق السياسات المحاسبية المتحفظة والتي تأخذ بالخسائر المتوقعة في الفترة الحالية عند حساب صافي الدخل، يؤثر على دلالة التقرير المالي من حيث موضوعية النتائج أو المعلومات المحاسبية الناجحة من النظام المحاسبي لتلك الفترة والفترات التالية التي تخص تلك الخسائر.

مبدأ الثبات والقابلية للمقارنة

الفصل الثالث

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج:

1. هناك اختلاف في الفكر المحاسبي حول مفهوم وتقسيمات التحفظ المحاسبي مما جعل منه موضوعاً حيوياً إلى وقتنا الحالي.

2. يعتبر التحفظ المحاسبي من الأسس والركائز الأساسية التي يعتمد عليها المحاسبين عند إعداد التقرير المالي.

3. وفقاً لاختبار الفرض الأول: هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على عدالة ومصداقية التقرير المالي من وجهة نظر جميع فئات الدراسة.

4. وفقاً لاختبار الفرض الثاني: هناك تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للتحفظ المحاسبي على أوجه الإصلاح والشفافية في التقرير المالي من وجهة نظر جميع فئات الدراسة.

5. وفقاً لاختبار الفرض الثالث: يؤدي إلغاء التحفظ المحاسبي إلى تحسين جودة مخرجات الوظيفة المحاسبية من وجهة نظر جميع فئات الدراسة.

6. أن حكومة الشركات تلعب دور كبير في درجة تطبيق ممارسات وسياسات التحفظ المحاسبي.

7. أن الأزمات المالية العالمية المتلاحقة أدت إلى زيادة استخدام سياسات وممارسات التحفظ المحاسبي في الشركات المساهمة المصرية.

8. هناك جدلاً في الفكر المحاسبي تأثير التحفظ المحاسبي على خصائص جودة المعلومات المحاسبية، بالإضافة لكونه أحد أدوات الإدارة للتعامل بالآرئاب من خلال تكوين الاحتياطات السري/ المستوردة.

9. رغم العديد من الانتقادات الموجهة للتحفظ المحاسبي إلا أن هناك إجماع حول دور التحفظ المحاسبي كالية لمواجهة عدم تماثل المعلومات والمشاكل الخاصة على الأطراف التي تتعامل معه.

المجلد التاسع

العدد الأول 2018

538
تأثر التحفظ المحاسبي علي جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال المصرية

أحمد فتحي إسماعيل سليمان

المجلد التاسع

العدد الأول

8102

539

ثانياً: التوصيات:

1. يوصي الباحث بإجراء المزيد من الدراسات لاختبار جدوى إلغاء التحفظ المحاسبي وتأثيره على جودة مخرجات التقرير المالي في البيئة المصرية.

2. يوصي الباحث بالاتجاه لإلغاء الاعتماد على التحفظ المحاسبي كسياسة ورزمة محاسبية أساسية عند إعداد التقرير المالي.

3. يوصي الباحث بالاتجاه للتوسع في تطبيق مفهوم القيمة العادلة لمواجهة التغيرات الحديثة في بيئة الأعمال المصرية.

قائمة المراجع:-

أولاً: المراجع العربية:

1. على يوسف، "أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تخفيض التقرير المالي- دراسة تطبيقية"، ص 2012، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 28، العدد الأول.

2. علام محمد حمدا، 2012، "العوامل المؤثرة في درجة التحفظ المحاسبي عند أعداد التقارير المالية- دليل من الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثامن، العدد الأول.

3. علام محمد حمدا، 2012، "العوامل المؤثرة في درجة التحفظ المحاسبي عند أعداد التقارير المالية- دليل من الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثامن، العدد الأول.

4. ميثل طه أبو الخير، 2008، "المنظور المعاصر للتشفير المحاسبي بالتطبيق على الشركات المتدفولة في سوق الأهم المصرية، المجلة العلمية: التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ".

5. عادر حمص عبدلأسميح محمد، ديسمبر 2009، "دراسة تحليلية لأثر التحفظ المحاسبي على جودة القوائم المالية المنشورة- مع التطبيق على الشركات المشاركة في المساهمة في المجلة ببورصة الأوراق المالية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد الخاص والعشرون ص 1-41.

6. ماجد ملخي عبد الحليم ملخي، "أثر هيكل الملكية وخصوصية مجلس الإدارة على التشفير المحاسبي في التقارير المالية: دليل من البيئة المصرية"، 2004، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد الأول، العدد الأول.

7. محمد صدقي جندي، 2004، "أثر الدور التعاوني للعلومات المحاسبية على درجة التشفير المحاسبي وانعكاس ذلك علي إدارة الأرباح- دراسة تحليلية"، المجلة العلمية: التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص 68-80.

المجلد التاسع

العدد الأول

2018
أثر التحفظ المحاسبي على جودة التقرير المالي، في بيئة الأعمال المصرية

أحمد أحمد إسماعيل سليمان

8. أحمد محمد سعد الدين، 2014 ، تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي للفاتورة المالية وآثرها على قيمة المنشأة، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بنى سويف.

9. ياسر السيد كساب، 2011، "العوامل المؤثرة في التحفظ المحاسبي - دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني.

10. إبراهيم السيد عبيد، يونيو 2011، "تأثير الأزمة المالية العالمية في درجة التحفظ في التقارير المالية المتشرورة للشركات المقيدة في السوق المالية السعودية"، المجلة المحاسبة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد (18)، ص 26-32.

11. أمين السيد أحمد لطفي، 2006، "نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.

12. عاطف محمد العوام، 2011، "دراسات في نظرية المحاسبة"، القاهرة، مكتبة عين شمس.

13. محمد أبونصار، جمعة حمويدات، 2013، "معايير المحاسبة والإعداد المالي الدولي - الأجانب النظرية والعملية "، عمان - الأردن.

14. أحمد عبد المولى الصباغ، "الإطار العام لرقابة جودة عملية المراجعة"، ورشة عمل مقدمة إلى مؤتمر: مهنة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص 2003، ص 2.

15. رضا إبراهيم صالح، "العلاقة بين حوكمة الشركات وجوء الأرباح وآثرها على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية - دراسة نظرية تطبيقة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص 271-274.

ثانيا: المراجع الأجنبية:


المجلد التاسع

العدد الأول

العدد الأول 2018

540


