

أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة
المعلومات المحاسبية- دراسة تطبيقية على الشركات
المقيدة بالبورصة المصرية

د/ سحر سعيد حامد محمد
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة- جامعة دمنهور

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، وكذلك دراسة واختبار مدى تأثير العلاقة محل الدراسة ببعض المتغيرات المعدلة والتي تتمثل في؛ حجم الشركة ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات. لتحقيق هدف البحث، واختبار فروضه قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، خلال الفترة من 2013 إلى 2018، وفقا لمدخل Firm- Year Observation، حيث بلغت عينة الدراسة النهائية ٦٠ شركة بإجمالي ٣٠٠ مشاهدة. وقد أظهرت النتائج وجود تأثير معنوي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، ووجود تأثير ايجابي غير معنوي للأثر التفاعلي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، ووجود تأثير ايجابي ومعنوي للأثر التفاعلي لحجم الشركة وتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS، جودة المعلومات المحاسبية، درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

E. mail: saharsarhan@yahoo.com

sabdelgilil1567@com.dmu.edu.eg

The impact of international financial reporting standards adopting on accounting information quality- An Applied Study in Listed Companies in the Egyptian Stock Exchange

Abstract

The research aimed to study and test the relationship between adoption of international financial reporting standards IFRS and accounting information quality, as well as to study and test the extent to which the relationship under study was affected by some modified variables, which are represented in; company size and the auditor specialization. To achieve the goal of the research, and to test the research hypotheses, the researcher conducted an applied study on a sample of Non- Financial companies Listed in the Egyptian stock exchange, during the period from 2013 to 2018, according to the Firm- Year Observation approach, where the final study sample reached 60 companies with a total of 300 Firm\Years Observations. The results showed a significant effect of adoption of IFRS on Accounting information quality, and auditor specialization has a positive, non-significant impact of the interactive effect of auditor specialization and adoption of IFRS on Accounting information quality, and company size has a significant positive impact of the interactive effect of the company size and adoption of IFRS on Accounting information quality.

Keywords: Adoption of International Financial Report Standards (IFRS), Accounting information quality, auditor specialization.

١. مقدمة البحث

تعد المعلومات المحاسبية من أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون والدائنون والمحللون الماليون، وغيرهم من أصحاب المصالح، في اتخاذ القرارات. ولكي تتسم هذه القرارات بالرشد الاقتصادي ينبغي أن تكون تلك المعلومات ذات جودة مرتفعة، وذلك من خلال استيفائها خصائصها النوعية (زكي، ٢٠٢١؛ طلخان، ٢٠١٧). ولكي تحقق المعلومات المحاسبية هذا الغرض، يجب أن تستمد من تقارير مالية أعدت على أساس معايير عالية الجودة. حيث تعد المعايير والمبادئ المحاسبية بمثابة الإطار المنظم للإفصاح عن مخرجات نظام معلومات المحاسبة المالية متمثلاً في القوائم والتقارير المالية، وبالتالي فإنه من الطبيعي أن تكون جودة تلك التقارير المالية مرتبطة بجودة وقوة المعايير المحاسبية (محمد، ٢٠٢٠). ومن ناحية أخرى، أدت عولمة النشاط الاقتصادي إلى زيادة الطلب على المعلومات المالية ذات الجودة المرتفعة والقابلة للمقارنة على المستوى الدولي. الأمر الذي أدى إلى مطالبات العديد من المنظمات والهيئات المهنية والمحاسبية الدولية والإقليمية المعنية بتنظيم وتطوير المهنة بضرورة توحيد المعايير المحاسبية التي تعد على أساسها التقارير المالية.

ونتيجة لذلك سعى كل FASB وIASB إلى التقارب الدولي International Convergence من خلال الحد من الاختلافات الجوهرية بين المعايير المحاسبية المحلية، التي تختلف تبعاً لاختلاف العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية بين الدول (Yurisandi & Puspitasari, 2010; IASB, 2010; Frintrup et al., 2020; 2015). وبناءً على ذلك، تم إصدار IFRS كأحد المخرجات الأساسية لجهود التقارب الدولي والتي تعرف بأنها مجموعة موحدة من معايير المحاسبة المالية القائمة على أساس المبادئ، Principles Based Accounting Standards مرتفعة الجودة وتتمتع بالقبول الدولي لإعداد التقارير المالية. بما يمكن الشركات من التعبير عن الجوهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات الاقتصادية ذات الصلة (طلخان، ٢٠١٧؛ علي وعطية، ٢٠٢١). ويساعد وجود مثل هذه المعايير على توحيد الأسس والسياسات والإجراءات والمبادئ المحاسبية بين الدول المختلفة، مما يساهم في إمكانية إجراء مقارنات بين التقارير المالية للشركات التي تعمل في هذه الدول مع المنافسين من الشركات التي تعمل في الدول الأخرى، الأمر الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات اقتصادية أكثر فعالية.

ولقد تبنت العديد من دول العالم المتقدمة والنامية على حد سواء، تطبيق IFRS، فهناك ١٣٥ دولة تطبق IFRS تطبيقاً إلزامياً، وعلى رأسها دول الاتحاد الأوروبي، سنغافورة وجنوب أفريقيا، في حين هناك دولاً لم تطبق IFRS منها الولايات المتحدة الأمريكية واليابان (Houque et al., 2016). أما على المستوى المحلي، فلقد تبنت مصر معايير التقارير المالي الدولية من خلال النسخة الجديدة

المعدلة لمعايير المحاسبة المصرية لسنة ٢٠١٥ وهي ترجمة لمعايير التقارير المالي الدولية التي تحتاج لتكييفها بما يتناسب مع ظروف البيئة المصرية، وبيئة التقارير المالية في مصر.

ولقد أدى تبني IFRS إلى ظهور العديد من الدراسات العربية والأجنبية التي جادلت بشأن المنافع والتكاليف المترتبة على هذا التبني (شيتوي ٢٠١٥؛ شرف، ٢٠١٧؛ موسى، ٢٠١٩؛ على وعطية، ٢٠٢١؛ Dang et al., 2020; Kim & Koga, 2020; Key & Kim, 2020). وقد إنقسمت تلك الدراسات مابين مؤيد ومعارض للتبني. وفيما يتعلق بتأثير تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية فقد أكدت نتائج بعض هذه الدراسات (Romadhoni & Purwanti, 2018; Turki & Boujelbene, 2017; Key & Kim, 2020; Kim & Koga, 2020; Dang et al., 2020) على أن تبني IFRS يؤدي إلي تحسين القوة التفسيرية للأرقام المحاسبية وتعزيز شفافية التقارير المالية وزيادة قابليتها للمقارنة، كما أن الأرباح المعلنة في ظل تطبيق هذه المعايير تكون أكثر تعبيراً عن حقيقة أداء الشركة بعد تبني IFRS، مما يشير إلى ارتفاع جودة المعلومات المحاسبية ومن ثم زيادة منفعتها للمستثمرين لأغراض التنبؤ والتقييم.

وعلى النقيض من ذلك، ورغم تعدد الآثار الايجابية المرتبطة بتبني معايير التقرير المالي الدولية، أشارت دراسات (Latridis & Rouvolis, 2010; Bouchareb et al., 2014; Firmansyah & Irawan, 2019; Habib et al., 2019) إلى أن جودة المعلومات المحاسبية لم تختلف بشكل كبير قبل وبعد تطبيق IFRS، وأن جودة المعلومات المحاسبية لم تتحسن. وقد يرجع ذلك لعدم وجود إرشادات كافية للتنفيذ، وزيادة تقلبات الأرباح بالإضافة للتحديات المرتبطة بعدم توافر التأهيل والمعرفة الكافية للمحاسبين لتطبيق تلك المعايير، فضلاً عن الصعوبات المتعلقة بالاختلافات الفنية والتسويات وتكلفة التحول.

وعلى الجانب الآخر، توجد مجموعة من المتغيرات التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية بجانب IFRS، مثل؛ حجم الشركة ودرجة الالتزام الحوكمي للشركات ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات. وفي ظل عدم اتفاق وتناقض النتائج التي توصلت إليها بعض الدراسات السابقة (Latridis & Rouvolis, 2010; Bouchareb et al., 2014; Romadhoni & Purwanti, 2018; Turki & Boujelbene, 2017; Firmansyah & Irawan, 2019; Habib et al., 2020; Key & Kim, 2020; Kim & Koga, 2020; Dang et al., 2020) بشأن العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، يجب إجراء المزيد من البحوث الأكاديمية التي تتناول دراسة واختبار هذه العلاقات، خاصة في الدول النامية مثل مصر.

٢. مشكلة البحث

لقد أكدت العديد من الدراسات (Romadhoni & Purwanti, 2018; Turki & Boujelbene, 2017; Key & Kim, 2020; Kim & Koga, 2020; Dang et al., 2020) على أن تطبيق IFRS سيؤدي لتحسين مستوى جودة الإفصاح المحاسبي من خلال تحسين القابلية للمقارنة وزيادة حجم ونوعية الإفصاحات المنشورة في التقارير المالية من حيث ارتفاع عدد صفحات التقارير المالية بصفة عامة وارتفاع عدد صفحات الأقسام الخاصة بالملاحظات عليها بصفة خاصة وزيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، وانخفاض ممارسات إدارة الأرباح، وزيادة الاعتراف بالخسائر في التوقيت المناسب.

ويمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة نظريًا وعمليًا على الأسئلة الآتية؛ هل يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS على جودة المعلومات المحاسبية؟ وهل يؤثر كل من؛ درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، كمتغيرات معدلة، على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية عام ٢٠١٥ وجودة المعلومات المحاسبية؟

٣. هدف البحث

يستهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. كما يستهدف البحث دراسة واختبار مدى تأثير هذه العلاقة بكل من درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، كمتغيرات معدلة. وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، خلال الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٨.

٤. أهمية ودوافع البحث

تتبع أهمية البحث الأكاديمية من مسيرته للبحوث التي عنيت واهتمت بدراسة واختبار مردود تبني IFRS على أصحاب المصالح، خاصة من خلال أثره على جودة المعلومات المحاسبية. والبحث بذلك يدفع في اتجاه مسايرة البحث المحاسبي في مصر في مجال المحاسبة المالية لأحدث القضايا ذات الصلة. كما يستمد البحث أهميته العملية من أنه يختبر الدور الفعال لتبني IFRS في التأثير على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. وبالرغم من كثرة دوافع البحث، إلا أن أهمها؛ ندرة الدراسات التطبيقية في مجال مردود تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية عمليًا في مصر. وهو ماسعت إليه الدراسة كمحاولة لتضييق هذه الفجوة البحثية. وذلك من خلال منهجية متكاملة تساهم في تطوير منهجيات البحث المتطورة في الدول المتقدمة، باتباع مدخل

التحليلات الأخرى للتحقق من مدى صلاحية النماذج المستخدمة في التحقق من العلاقات محل الدراسة وتأييد صحة النتائج.

٥. حدود البحث وخطته

لمعالجة مشكلة البحث يقتصر البحث على التحقق نظرياً وعملياً من أثر تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. بالإضافة إلى التحقق من مدى تأثير تلك العلاقة بكل من درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، كمتغيرات معدلة. وذلك في إطار القيود الزمنية للبحث، حيث تمتد فترة الدراسة خلال الفترة الزمنية من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٨. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث دراسة واختبار أثر أى محددات أخرى لجودة المعلومات المحاسبية بخلاف تبني IFRS (مثل؛ عمر الشركة ومستوى الرفع المالي، وهيكل الملكية، وملموسية الأصول). كما يخرج عن نطاق البحث اختبار العلاقات محل الدراسة في المؤسسات المالية، وكذلك الشركات التي تعد قوائمها المالية بالعملة الأجنبية. وأخيراً فإن قابلية نتائج البحث للتعميم مشروطة بضوابطه المنهجية، خاصة فيما يتعلق بقياس المتغيرات وفترة الدراسة.

ولتحقيق هدف البحث سوف يستكمل من خلال تناول كلا من؛ تحليل العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية من منظور أكاديمي ومنهجية البحث وأخيراً النتائج والخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة، كما يلي:

٦. تحليل العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية من منظور

أكاديمي

٦-١ تبني معايير التقرير المالي الدولية

لقد أصبح تطبيق معايير محاسبة وطنية تتفق مع المعايير الدولية أمراً ملحاً، في ضوء المتغيرات التي طرأت على النظام الاقتصادي العالمي. كما أنه في ظل الحاجة إلى الاندماج في الأسواق الأجنبية بهدف دعم الاقتصاد وتشجيع وجذب الاستثمارات المالية العالمية، صار لزاماً على الدولة المصرية أن ترضخ للتطورات العالمية بشأن معايير التقارير المالي الدولية (السواح، ٢٠١٩؛ أبوظالب، ٢٠١٣). ولقد شهدت السنوات الأخيرة العديد من التطورات التشريعية والتنظيمية التي استهدفت تطوير وتحسين معايير المحاسبة المصرية، وهو ما ظهر جلياً في عام ٢٠١٥، حيث صدر قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بإصدار معايير المحاسبة المصرية وعددها ٣٩ معياراً والذي يقضي بإلغاء المعايير السابق إصدارها بالقرار الوزاري رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ على أن تحل المعايير الجديدة

محل المعايير السابقة، ويبدأ العمل الفعلي بالإصدار الجديد لمعايير المحاسبة المصرية اعتبارًا من الأول من يناير ٢٠١٦ وتطبق على المنشآت التي تبدأ سنتها المالية من هذا التاريخ أو بعده.

ويعد هذا الإصدار ثمرة جهود لجنة تضم خبراء من الهيئة العامة للرقابة المالية وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والجهاز المركزي للمحاسبات والهيئة العامة للاستثمار والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين وشعبة مزاوله مهنة المحاسبة بنقابة التجارئين. وتأتي أهمية هذا الإصدار من أن مصر لم تشهد تحديثاً لمعايير المحاسبة بها منذ عام ٢٠٠٦ على الرغم مما شهدته المعايير الدولية من تطور، لذا كان من الضروري العمل على إصدار نسخة محدثة بما يخدم الاستثمار وسوق المال في مصر ويزيد من تنافسيته (موسى، ٢٠١٩).

وعلى الرغم من الجدل الكبير الموجود بين الكتابات المحاسبية حول مزايا وعيوب تبني IFRS، إلا أن الغالبية العظمى من الدراسات الأجنبية والعربية (علي وعطية، ٢٠٢١؛ موسى، ٢٠١٩؛ طلخان، ٢٠١٧؛ شرف، ٢٠١٧؛ Richards & Basasemir, 2018; Farkas & Mensah, 2020; Staden, 2015) تشير إلى أن تبني مجموعة موحدة من معايير المحاسبة المالية مرتفعة الجودة، القائمة على أساس المبادئ، والتي تتمتع بالقبول الدولي لإعداد التقارير المالية يساهم في تحسين ملاءمة المعلومات، وزيادة قابليتها للمقارنة، ومساعدة الشركات في الإفصاح عن معلومات محاسبية أكثر شمولية ودقة ووقتية وقدرة على التعبير عن الجوهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات ذات الصلة بصورة أفضل.

٦-٢ جودة المعلومات المحاسبية: المفهوم والمقاييس والمحددات

تعد المعلومات المحاسبية المنتج الأساسي لنظم المعلومات المحاسبية، والتي على أساسها يتم إعداد القوائم المالية لأصحاب المصلحة بالشركات وعلى قدر ماتحتويه المعلومات المحاسبية من منفعة للأطراف ذات الصلة تعرف جودتها من عدمه (Alasbahi & Ishwara, 2021). وبناءً على ذلك فقد ركزت FASB, IASB على الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ومدى استيفاء المعلومات المحاسبية لخصائصها النوعية، كما حددها هذا الإطار، للتعبير عن جودة هذه المعلومات (علي وعطية، ٢٠٢١). ووفقاً للإطار المفاهيمي تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عندما تكون ملائمة وتمثل بصدق ما يجب أن تمثله. كما يتم تعزيز فائدة المعلومات المحاسبية عندما تكون قابلة للمقارنة ويمكن التحقق منها وقابلة للفهم ويتم الإفصاح عنها في الوقت المناسب (IASB, 2010).

وبشأن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، لا يوجد اتفاق عام على مفهوم موحد لهذه الجودة، فهو يعتبر مفهوم غامض يرتبط بتفسيرات مختلفة في أذهان مستخدميها (Verleun et al., 2011).

ويرجع ذلك إلى إختلاف الأهداف والقرارات التي يتخذها مستخدموا المعلومات المحاسبية، وأيضًا لتعدد مداخل تحديد وقياس جودة المعلومات المحاسبية. ولقد ظهرت أربعة مداخل رئيسية لقياس مستوى جودة المعلومات المحاسبية وهي؛ **المدخل الأول جودة الأرباح**، ويستند مؤيدوا هذا المدخل إلى أن الربح المحاسبي هو أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لمعظم أصحاب المصالح. ويقتصر هذا المدخل على المدى الذي تعكس فيه المعلومات المحاسبية الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث الاقتصادية للشركة بصدق، ومدى قدرة هذه المعلومات على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، وإستدامة الأرباح وإستمراريتها في المستقبل (علي وعطية، ٢٠٢١؛ موسى، ٢٠١٩؛ الحوشي، ٢٠١٩).

والمدخل الثاني هو مدخل جودة الاستحقاقات، ويرى مؤيدوا هذا المدخل (Pascan, 2015; Bassemir & Farkas, 2018) أن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يرتبط بمدى خلوها من التحريفات الجوهرية، وانخفاض الممارسات الإدارية الإنتهازية. **والمدخل الثالث جودة الإفصاح المحاسبي**، ويرى مؤيدو هذا المدخل (علي وعطية، ٢٠٢١؛ موسى، ٢٠١٩؛ الحناوي، ٢٠١٩؛ Bassemir & Farkas, 2018) أن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يتحقق من خلال شمولية الإفصاح، وكفاية المعلومات المفصوح عنها. أما **المدخل الرابع والأخير** فهو يربط مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بمدى استيفاء هذه المعلومات لخصائصها النوعية (الحناوي، ٢٠١٩؛ Dechow et al., 2020). وطبقًا لهذا المدخل يكون مفهوم جودة المعلومات المحاسبية مرادفًا لمفهوم جودة التقارير المالية (علي وعطية، ٢٠٢١؛ الحناوي، ٢٠١٩؛ Krismiaji, 2018). وفي هذا الشأن عرف الصيرفي (٢٠١٥) جودة التقارير المالية بأنها إعداد التقارير المالية وفقًا لإطار إعداد التقرير المالي المطبق وأن تساعد على توصيل محتواها لمستخدميها في التوقيت المناسب، وبمستوى تجميع ملائم، مع تجنب التحريف الجوهرى في هذا المحتوى وبالتالي تعبر التقارير المالية بصدق عن الوضع الاقتصادى للشركة خلال فترة زمنية معينة.

ويرى الباحث أن توفير معلومات محاسبية عالية الجودة ليس هدفًا في حد ذاته، وإنما ضرورة لكي تكون هذه المعلومات ذات نفع لمستخدميها من خلال تأثيرها على سلوكهم عند اتخاذ القرارات، بقدر تخفيضها لمستوى خطر المعلومات الذي يواجهونه عند اتخاذهم لهذه القرارات التي تحقق مصالحهم. وبالتالي يمكن القول بأن المنفعة التي يحصل عليها أصحاب المصلحة ترتبط بحصولهم على معلومات محاسبية ذات قيمة تنبؤية وتأكيديّة، وتصف بدقة ما حدث بالفعل بدون حذف أو إضافة، وخالية من أي إنحياز تجاه أي طرف. ولذلك سوف يعتمد الباحث على المدخل الرابع لتوضيح مفهوم جودة المعلومات المحاسبية استنادًا على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وفي هذا الشأن يعتبر الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الركيزة والمصدر الأساسي لتعريف جودة المعلومات المحاسبية، حيث تحدد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مدى نفعية هذه المعلومات لمستخدميها. وتنقسم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى مجموعتين هما؛ مجموعة الخصائص النوعية الأساسية Primary Qualitative Characteristics، وتتضمن خاصيتين، الأولى: الملاءمة Relevance، والتي تعني أن تكون المعلومة قادرة على المساعدة في اتخاذ القرارات بشكل أفضل مع وجودها، بحيث تحدث تغييراً في قرارات مستخدميها. ولكي تُحدث المعلومة فرق في قرار معين يجب أن تتطوي على قيمة تنبؤية Predictive value، وقيمة تأكيدية Confirmatory value أو تغذية عكسية تؤكد أو تنفي الأحداث السابقة. أما الخاصية النوعية الأساسية الثانية، فهي التمثيل الصادق Faithful representation، وتعني أن تقدم المعلومات المحاسبية صورة صادقة وحقيقية للأوضاع المالية والإقتصادية داخل الشركة، ويحدث ذلك إذا كانت المعلومة مكتملة Complete، وحيادية Neutral، وخالية من الأخطاء Free from error.

ومجموعة الخصائص النوعية المعززة/المحسنة، Enhancing Qualitative Characteristics، وتشمل أربع خصائص وهي؛ القابلية للمقارنة Comparability، القابلية للتحقق Verifiability، الوقتية Timeliness، والقابلية للفهم Understandability.

ويخلص الباحث مما سبق؛ إلى عدم وجود تعريف محدد متفق عليه لجودة المعلومات المحاسبية. وبالرغم من وجود بعض الجوانب المتداخلة بين التعريفات السابق ذكرها، إلا أن أكثر هذه التعريفات شمولاً واتساقاً مع هدف الدراسة الحالية، والذي سنتبناه الدراسة في جانبها التطبيقي، هو التعريف الذي يركز على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالأخص مجموعة الخصائص النوعية الأساسية. وبناءً على ذلك يقترح الباحث تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها المعلومات المحاسبية المعده وفقاً للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية المطبق، والمستوفاه لخصائصها النوعية، الأساسية والمعززة، بما يعكس الوضع الإقتصادي للشركة، وخصائصها التشغيلية وسلامتها المالية، الأمر الذي يؤدي بالتبعية إلى الحد من المخاطر المرتبطة بعملية اتخاذ القرار لأصحاب المصلحة.

وبشأن محددات جودة المعلومات المحاسبية؛ فقد أوضح علي وعطية (٢٠٢١) أن جودة المعلومات المحاسبية تختلف بين الشركات باختلاف مجموعة من المحددات، والتي يمكن تقسيمها إلى أربعة محددات رئيسية هي؛ حوكمة الشركات وبيئة الممارسة المهنية والمراجعة الخارجية وأخيراً الخصائص التشغيلية للشركات.

أما بشأن مقاييس جودة المعلومات المحاسبية؛ يتضح للباحث من تحليل الدراسات السابقة، تعدد نماذج قياس جودة المعلومات المحاسبية، فمنها ما يرتبط بالأرقام المحاسبية متمثلة في نماذج جودة

الأرباح والمقدرة التقييمية والاستحقاق والاعتراف بالمكاسب والخسائر. وأخرى ترتبط بالخصائص التشغيلية والمتغيرات المؤسسية ذات الصلة بالشركة مثل؛ حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية وهيكل الملكية. وأخيراً نماذج تستند إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تم استخدامها لقياس هذه الجودة ما بين نماذج كمية، وأخرى نوعية، ونماذج تستند إلى الخصائص النوعية للمعلومات (علي وعطية، ٢٠٢١؛ موسى، ٢٠١٩؛ Firmansyah & Irawan, 2019).

ويرى الباحث أفضلية نموذج الخصائص النوعية للمعلومات Qualitative Characteristics Model نظرًا لاعتباره أكثر المداخل ارتباطًا واتساقًا بهدف البحث الحالي لقياس جودة المعلومات المحاسبية. وتتميز هذه النماذج، بأنها تعتمد على الجوانب المختلفة للتقارير المالية والإفصاح عن كل من المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد أصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (علي وعطية، ٢٠٢١؛ بدوى، ٢٠١٧؛ Hussin et al., 2021). ولذلك سوف يعتمد الباحث في هذا البحث على هذا النموذج لقياس جودة المعلومات المحاسبية.

٦-٣ تحليل العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية واشتقاق فرض

البحث (H₁)

تناولت العديد من الدراسات الأجنبية منها والعربية (علي وعطية، ٢٠٢١؛ السواح ٢٠١٩؛ موسى، ٢٠١٩؛ شرف، ٢٠١٧؛ طلخان، ٢٠١٧؛ عبد الوهاب والقرنشاوي، ٢٠١٧؛ Hussin et al., 2021؛ Malo–Alian et al., 2021؛ Mensah, 2020؛ Key & Kim, 2020؛ Kim & Koga, 2017؛ Peña & Franco, 2017؛ Amida & Issahaku, 2019) العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، وانتقلت على تحسن جودة المعلومات المحاسبية بعد تبني IFRS، مقارنة بقبل التبني، حيث تم الحد من تكوين الاحتياطات السرية وتقليل الممارسات الإدارية الانتهازية، وتقليل ممارسات إدارة الأرباح، وذلك نتيجة تضيق نطاق بدائل المعالجات المحاسبية المتاحة. بالإضافة إلى تقديم تقارير أكثر شمولاً من أجل تلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات المحاسبية، الأمر الذي أدى إلى زيادة مستوى الإفصاح في التقارير المالية المحاسبية وزيادة مستوى الإفصاح الإضافي، ومن ثم تعزيز شفافية المعلومات المحاسبية، مما يعود في نهاية الأمر بالنفع على أصحاب المصلحة.

وفي نفس السياق أوضح (علي وعطية، ٢٠٢١؛ موسى، ٢٠١٩؛ شرف، ٢٠١٧؛ عبد الوهاب والقرنشاوي، ٢٠١٧؛ Hussin et al., 2021؛ Mensah, 2020؛ Key & Kim, 2020؛ Kim & Koga, 2020؛ Amida & Issahaku, 2019؛ Demmer et al., 2019؛ Peña & Franco, 2015؛ Yurisandi & Puspitasari, 2015؛ Pascan, 2015) أن تبني IFRS أدى إلى زيادة

قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة نتيجة توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي. بالإضافة إلى أن الإعراف بالخسائر في الوقت المناسب، أدى إلى زيادة جودة ودقة تنبؤات المحللين الماليين.

كما أوضحت دراسات (نونفل، ٢٠١٣، عبد الوهاب والقرنشاوي، ٢٠١٧؛ Kim & Koga, 2020; Perfán & Franco, 2017; Krismiaji & Suhardjanto, 2016) إيجابي على خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات، وذلك من خلال تحسين القيمة التنبؤية والتوكيدية للمعلومات المحاسبية، الأمر الذي أدى بالتبعية إلى زيادة اعتماد المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية على هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.

وعلى النقيض مما سبق، أوضحت دراسات (شيتوي، ٢٠١٥؛ Zaitul, 2021; Trimble, 2018; Tahat et al., 2016; Ahmed et al., 2013) بأن تبني IFRS لم يحسن من جودة المعلومات المحاسبية. ويرجع ذلك إلى أن IFRS قائمة على أساس المبادئ ولا توجد قواعد تفصيلية تساعد الإدارة ومعدّي التقارير المالية على كيفية تطبيق المعالجات المحاسبية، مما يؤدي إلى تنوع المعالجات المحاسبية للمعاملات، الأمر الذي يترتب عليه زيادة السلطة التقديرية للإدارة حول كيفية الإفصاح عن مركزها المالي لأصحاب المصالح ومن ثم زيادة الممارسات الانتهازية للإدارة.

كما بين (Trimble, 2018; Ahmed et al., 2013) أن الأرقام المحاسبية في ظل تبني IFRS أقل إعرافاً بالخسائر في الوقت المناسب وأن الأرباح المحاسبية أصبحت أكثر تقلباً الأمر الذي يؤثر بالسلب على جودة الأرباح المحاسبية، ومن ثم انخفاض دقة التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، وهو الأمر الذي يتناقض مع المردود الإيجابي والمتوقع لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، فضلاً عن تكاليف التحول والتي تمثل عائق لتطبيق IFRS. ومن ناحية أخرى فقد أوضح على وعطية (٢٠٢١) بأن تأثير تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية ليس تأثير مطلق، ولكنه تأثير مشروط بفعالية آليات الإنفاذ والعوامل المؤسسية والتي من الصعب توحيدها على المستوى الدولي. وبناءً على ذلك يمكن القول أن شكل واتجاه العلاقة التأثيرية بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف سمات بيئة التطبيق.

ويخلص الباحث من تتبع التطور التاريخي للدراسات السابقة، والتي منها (علي وعطية، ٢٠٢١؛

موسى، ٢٠١٩؛ شرف، ٢٠١٧؛ عبد الوهاب والقرنشاوي، ٢٠١٧؛ Hussin et al., 2021; Mensah, 2020; Key & Kim, 2020; Kim & Koga, 2020; Amida & Issahaku, 2019; Demmer et al., 2019; Perfán & Franco, 2017; Pascan, 2015) اتفاق بين أغلبها على التأثير الإيجابي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية. وذلك على خلاف ماتوصل إليه البعض (شيتوي، ٢٠١٥؛ Zaitul, 2021; Trimble, 2018; Tahat et al.,

(2016; Ahmed et al., 2013) بشأن عدم معنوية تأثير تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية.

وبتحليل منهجية تلك الدراسات؛ يتضح للباحث اعتماد معظم هذه الدراسات على منهجية الدراسة التطبيقية، من خلال استخدام وتحليل البيانات الفعلية الواردة بالقوائم المالية، وتطبيق نماذج الانحدار (علي وعطية، ٢٠٢١؛ موسى، ٢٠١٩؛ شرف، ٢٠١٧؛ عبد الوهاب والقرنشاوي، ٢٠١٧، Hussin et al., 2021; Mensah, 2020; Key & Kim, 2020; Kim & Koga, 2020; ؛ Amida & Issahaku, 2019; Demmer et al., 2019; Perfan & Franco, 2017 وهو الأمر الذي يبرر توجه الباحث في اختياره للمنهج التطبيقي لاختبار العلاقة التأثيرية محل الدراسة، باعتبارها أكثر المنهجيات الملائمة لذلك.

كما يتضح للباحث أيضًا من تحليل الدراسات السابقة **تنوع مجال** تطبيقها من دراسة لأخرى؛ حيث تطرقت دراسة (Zaitul (2021) بالتحقق من العلاقة محل الدراسة في اندونيسيا، في حين قامت دراسة (Ahmed et al. (2013) بالتحقق من العلاقة في ٢٠ دولة من دول أوروبا وأمريكا الجنوبية. كما قامت دراسات (Key & Kim, 2020; Kim & Koga, 2020) بالتحقق من العلاقة محل الدراسة في الشركات الكورية، ودراسة (Hussin et al., (2021 طبقت على الشركات الماليزية، ودراسة (Mensah (2020 طبقت على الشركات الغانية. أما بشأن الدراسات العربية فقد اعتمدت دراسات (الوشاح وآخرون، ٢٠١٨؛ Habib et al., 2016) على الشركات الأردنية. كما اعتمدت دراسة (Zakari & Amarif (2018 على شركات النفط الليبية، في حين تناول البعض الآخر من الدراسات العربية (Eбайд, 201 ;Alfaraih, 2009; Mousa & Desoky, 2014) التطبيق على البنوك السعودية والشركات الكويتية والإماراتية.

أما فيما يتعلق بالدارسات المصرية، فقد تطرقت بعض الدراسات المصرية (علي وعطية، ٢٠٢١؛ موسى، ٢٠١٩؛ شرف، ٢٠١٧؛ طلخان، ٢٠١٧؛ شيتوي، ٢٠١٥) إلى الشركات المصرية. ويتتبع التطور التاريخي للدارسات المصرية، يتضح أن هناك ندرة في الدراسات التي تناقش العوامل التي تؤثر على شكل ومحتوى القوائم المالية، حيث توجد دراسات قليلة فقط مثل (علي وعطية، ٢٠٢١؛ موسى، ٢٠١٩) تناقش بشكل مباشر أو غير مباشر، جودة المعلومات المحاسبية في إطار IFRS، وذلك في حدود علمنا، حيث أن أغلب الدراسات المصرية مثل (شرف، ٢٠١٧؛ طلخان، ٢٠١٧؛ شيتوي، ٢٠١٥) ركزت على التحقق من العلاقة محل الدراسة، في إطار الإصدار الثاني للمعايير المصرية الصادرة عام ٢٠٠٦، وفق مدخل التكيف، والتي يصعب تعميم نتائجها على إطار الإصدار الثالث للمعايير المصرية الصادر عام ٢٠١٥، وفق مدخل التبني، الذي ركزت عليه الدراسات الأجنبية

التي اهتمت باختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية. كما ركزت هذه الدراسات على تحليل منفعة المعلومات المحاسبية بالنسبة، لقرارات أصحاب المصالح بعد التبني، دون مقارنتها بمنفعتها قبل التبني. فضلاً عن اختلاف نتائج الدراسات التي تمت في بيئة الأعمال المصرية.

واستناداً على ماسبق، يمكن القول بأن نتائج الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية غير حاسمة سواءً في الدول المتقدمة أو الدول النامية على حد سواء، حيث أظهرت نتائج هذه الدراسات أن تبني IFRS يؤدي لحدوث تغييرات جوهرية في جودة المعلومات المحاسبية، ولكن اتجاه هذا التغيير، سواء كان إيجابياً أو سلبياً، يتحدد وفق مجموعة من العوامل المؤسسية والخصائص التشغيلية على مستوى الشركة ومقاييس جودة المعلومات المحاسبية المستخدمة وفترات الدراسة وما إذا كان قرار التبني اختياري أو اجباري. لذلك يتوقع الباحث أن يؤثر تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية دون تحديد اتجاه معين للعلاقة محل الدراسة. وبناءً عليه يمكن اشتقاق فرض البحث (H₁) كالتالي:

H₁: يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية معنوياً على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

ومن ناحية أخرى، فقد أوضحت العديد من الدراسات (على وعطية، ٢٠٢١؛ موسي، ٢٠١٩؛ شرف، ٢٠١٧؛ طلخان، ٢٠١٧؛ Key & Kim, 2020; Kim & Koga, 2020; Miah et al., 2020; Jerry & Saidu, 2018; Salehi & Mahmoudi, 2019; Amida & Issahaku, 2019) بأن تبني معايير التقرير المالي الدولية لايعتبر المتغير الوحيد الذي يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، بل يوجد العديد من المتغيرات الأخرى التي لها تأثير مباشر على جودة المعلومات المحاسبية والتي يصعب تجاهل تأثيرها. وتتمثل هذه المتغيرات، في الخصائص التشغيلية للشركات، متمثلة في مجلس الإدارة، ولجنة المراجعة الداخلية والإفصاح والشفافية وبيئة الممارسة المحاسبية، وجودة المراجعة المدركة مدفوعة بحجم مكتب المراجعة، ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وفترة تدوير مكتب المراجعة، وأتعاب مراقب الحسابات، بالإضافة إلى حجم الشركة ونتيجة نشاط الشركة، ودرجة الرفع المالي ونوع القطاع الصناعي، ودرجة تركيز الملكية، ومعدل العائد على الأصول وغيرها من العوامل الأخرى. إلا أن حجم الشركة، ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كانت أكثر هذه المتغيرات اهتماماً من قبل الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة التأثيرية مجال الفرض (H₁).

وتتم معالجة هذه المتغيرات كمتغيرات معدلة^١ Moderating Variables تؤثر على العلاقة بين تبني IFR و جودة المعلومات المحاسبية وهو المدخل الذي سوف يتبناه الباحث في البحث الحالي لإختبار أثر هذه المتغيرات على العلاقة التأثيرية مجال الفرض (H_{1a}). وبناءً عليه يمكن اشتقاق فرضي البحث الفرعيه (H_{1a}) و (H_{1b}) و (H_{1c}) كالتالي:

H_{1a} : يختلف التأثير المعنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

H_{1b} : يختلف التأثير المعنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم الشركة.

H_{1c} : يختلف التأثير المعنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة معاً.

٧. منهجية البحث

يستهدف البحث في هذا القسم عرض منهجية البحث وذلك من خلال تناول كل من؛ أهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج الدراسة توصيف وقياس متغيراتها، أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية، أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة في تحليل البيانات، وذلك على النحو التالي:

٧-١ أهداف الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فروض البحث عملياً، للتحقق من تأثير تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية مقاسة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (خاصية الملاءمة وخاصة التمثيل الصادق)، وذلك قياساً على بعض الدراسات السابقة مثل (طلخان، ٢٠١٧؛ عطية، ٢٠٢١؛ Yuridsndi & Puspitasari, 2015; Turki et al., 2017; Kao, 201). كما تستهدف الدراسة التطبيقية التحقق من مدى تأثر العلاقة محل الدراسة ببعض المتغيرات المعدلة والتي تتمثل في؛ حجم الشركة ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

^١ يعرف المتغير المعدل بذلك المتغير الذي يؤثر على ، أو يعدل العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، وبذلك يؤثر تأثيراً تفاعلياً interaction effect. ويختلف عن المتغير الرقابي control variables والذي يشير لذلك المتغير الذي يؤثر على المتغير التابع ولا يكون محل اهتمام البحث (ابو الخير، ٢٠٠٧).

٧-٢ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات غير المالية^٢ المقيدة بالبورصة المصرية. وتتكون عينة الدراسة من عينة حكمية من هذه الشركات وذلك خلال الفترة من ٢٠١٣ حتى ٢٠١٨، روعي في اختيارها أن تكون الشركة مقيدة في البورصة في تلك السنة، تداول أسهم الشركة في البورصة خلال الفترة الزمنية التي تغطيها الدراسة التطبيقية. وقد تمت الدراسة على ٣٠٠ مشاهدة خاصة بعدد ٦٠ شركة خلال تلك الفترة.

٧-٣ أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية

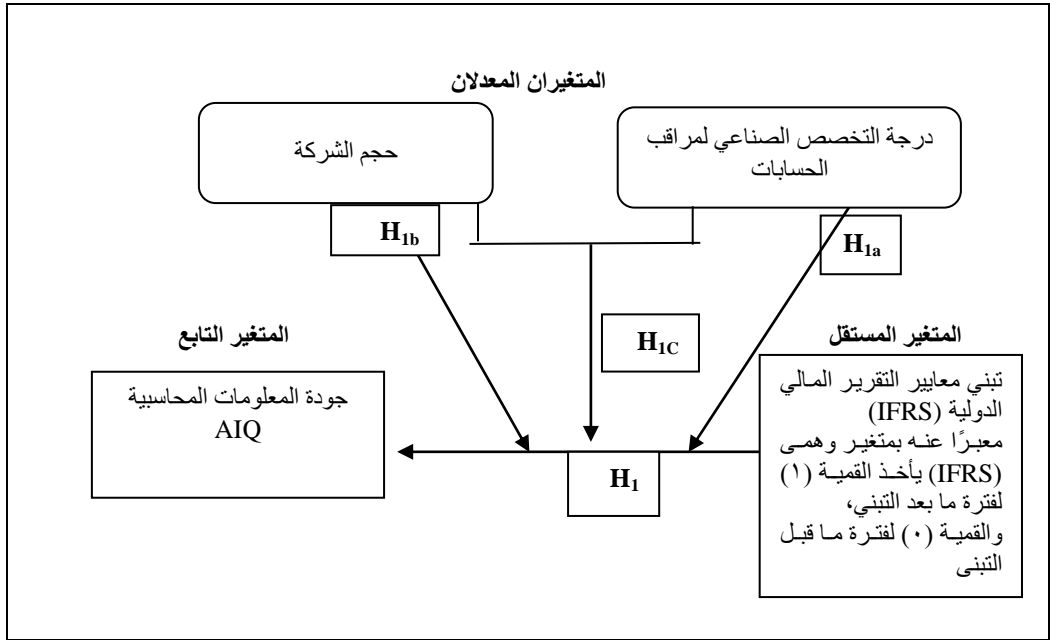
تتمثل أدوات الدراسة التطبيقية في البيانات الثانوية Secondary Data الواردة بالتقارير المالية لشركات العينة، والبيانات المتاحة على موقع مباشر، خاصة بيانات أسعار الأسهم، وكذلك البيانات الرئيسية التي تفصح عنها الشركات إلكترونياً عبر صفحتها الرسمية على الانترنت. وتحليل محتوى التقارير المالية، والمواقع أو النشرات الرسمية (طلخان، ٢٠١٧؛ زكى، ٢٠١٨؛ علي وعطية، ٢٠٢١). فضلاً عن الاستعانة بالنماذج الرياضية والإحصائية التي يوفرها برنامج EXCEL لأغراض حساب قيم المتغيرات، وكذلك البرامج الإحصائية الجاهزة مثل STATA Corp 15 لاختبار فروض البحث. وبشأن إجراءات الدراسة التطبيقية فقد قام الباحث بقياس جودة المعلومات المحاسبية AIQ من خلال تحليل محتوى التقارير المالية المستقلة السنوية التاريخية الكاملة وإيضاحاتها المتممة، لتحديد مدى استيفاء هذه المعلومات لخاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق. ولأغراض قياس أثر تبني IFRS على كل من المتغير التابع، تم تقسيم فترة الدراسة إلى فترتين؛ فترة ما قبل تبني IFRS وهي الفترة من ٢٠١٣ حتى ٢٠١٤، وفترة ما بعد تبني IFRS وهي الفترة من ٢٠١٦ حتى ٢٠١٨، مع استبعاد عام ٢٠١٥ من التحليل. أما بالنسبة لباقي متغيرات الدراسة، فقد تم استخراج البيانات اللازمة من التقارير المالية لقياس هذه المتغيرات، وقد تم الاعتماد على برنامج Microsoft Excel لإحتساب معادلات وقيم متغيرات الدراسة المستهدف اختبارها، تمهيداً لإجراء التحليل الإحصائي لها باستخدام البرنامج الإحصائي STATA Corp 15. وقد امتدت فترة الدراسة من عام ٢٠١٣ حتى عام ٢٠١٨.

٧-٤ نموذج البحث وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة

فيما يلي يعرض الباحث نموذج البحث، وتوصيف وقياس المتغيرات:

^٢ لأن المؤسسات المالية ذات طبيعة خاصة، وتخضع لمتطلبات إفصاح ولوائح تنظيمية تختلف عن باقي القطاعات.

٧-٤-١ نموذج البحث



٧-٤-٢ توصيف وقياس متغيرات الدراسة

تم توصيف وقياس متغيرات الدراسة كما يلي:

القياس	التوصيف	التأثير المتوقع	نوعه	المتغير
متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت الشركة تتبني معايير IFRS، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك، قياساً على (عطية، ٢٠٢١؛ Hagen, 2016; De Lima, et al., 2018)	تطبيق IFRS الصادرة عن IASB كما هي في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية، بدون إجراء أية تعديلات جوهرية عليها، باعتبارها المكون الأساسي لإطار إعداد التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك وفقاً لقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥، وتعديلاته (شرف، ٢٠١٧؛ موسى، ٢٠١٩؛ علي وعطية، ٢٠٢١)	-/+	مستقل	تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS)

تم قياس الملاءمة ^٣ التمثيل الصادق ^٤ من خلال تحليل محتوى القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة في ضوء الأسئلة المطورة من قبل (بدوي، ٢٠١٧؛ Beest, 2009)	وتعني أن تستوفي هذه المعلومات خصائصها النوعية، وتحديداً خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق، حيث تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عندما تكون ملائمة وتعرض بصدق ما يجب أن تمثله (علي وعطية، ٢٠٢١؛ بدوي، ٢٠١٧؛ Kao, 2014 ;)	-----	تابع	جودة المعلومات المحاسبية AIQ
خارج قسمة صافي إيرادات نشاط عملاء مراقب الحسابات في الصناعة علي إجمالي صافي إيرادات نشاط جميع عملاء مراقبي الحسابات في نفس الصناعة. أو استخدام عدد العملاء لحساب الحصة السوقية لمراقب الحسابات في صناعة معينة، قياساً علي (Liu, et al., 2017)	تمتع مراقب الحسابات بخبرة طويلة وفهم عميق لعملاء صناعة معينة (الصيرفي، ٢٠١٥)	-/+	معدل	درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
باللوغار يتم الطبيعي لإجمالي القيمة الدفترية للأصول، قياساً علي (Hegan, 2016; De Lima et al., 2018; علي وعطية، ٢٠٢١)	إحدى الخصائص التشغيلية المميزة للشركة التي تحدد قدرة وشركة، المتولدة من الموارد البشرية والمادية والتكنولوجية المقتناه، علي تحقيق أهدافها التشغيلية والمالية، وغير المالية، في الأجل القصيرة والمتوسطة والطويلة، وخلق ميزة تنافسية، وإملاك حصة سوقية أكبر من سوق المنتج، مقارنة بمنافسيها في الصناعة (علي وعطية، ٢٠٢١)	-/+	معدل	حجم الشركة

٧-٥ أدوات التحليل الإحصائي

استخدم الباحث بعض أساليب الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة مثل المتوسط، والوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وأكبر وأدنى قيمة، لتحديد الخصائص الرئيسية لمتغيرات الدراسة. وكذلك تم استخدام معامل الارتباط بيرسون Pearson لقياس مدى الارتباط بين متغيرات الدراسة. كما استخدم الباحث تحليل الانحدار البسيط والانحدار المتعدد لاختبار فروض البحث. وكذلك تقدير معالم

^٣ الملاءمة Relevance تم قياسها من خلال تحليل محتوى التقارير المالية والتركيز على القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية.
^٤ التمثيل الصادق Faithful Representation تم قياسها من خلال تحليل محتوى التقارير المالية والتركيز على الحيادية والخلو من الأخطاء.

نماذج الانحدار، وتحديد قيمة معامل التحديد المعدل ($Adj R^2$) لكل نموذج، وتحليل التباين ANOVA لاختبار معنوية النموذج باستخدام F-test، واستخدام اختبار T-Test لاختبار معنوية معاملات الانحدار.

ولأن الدراسة الحالية تعتمد على بيانات عينة مكونة من ٦٠ شركة خلال الفترة الزمنية من ٢٠١٣ وحتى ٢٠١٨، واتباع الباحث مدخل Firm-Year-Observation، فقد تم استخدام تحليل الانحدار Panel Data Linear Regression، وذلك من خلال تحليل نماذج انحدار البيانات Panel Data مرتين متتاليتين؛ باستخدام نموذج الانحدار ذو التأثيرات الثابتة Fixed Effect Model مرة، ثم يتم إعادة الاختبار باستخدام نموذج الانحدار ذو التأثيرات العشوائية Random Effect Model مرة أخرى (عطية، ٢٠٢١؛ Vijayamohanam, 2017)، ولتحديد النموذج الذي يمثل البيانات بشكل أفضل، يتم استخدام اختبار Hausman specification test للمقارنة بين النموذجين السابقين.

٦-٧ نتائج الدراسة التطبيقية

يمكن عرض نتائج الدراسة التطبيقية كما يلي:

أ- نتائج الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics :

بدءاً بنتائج الإحصاءات الوصفية المرتبطة بالمتغيرات مجال البحث، فيمكن توضيحها على النحو التالي:

جدول ١: الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

Variable	Obs	Mean	Std. Dev	Min	Max
IFRS	300	.5173502	.4999618	0	1
QIA	300	1.128097	.2803191	.44	1.9
size	300	8.834791	.6670263	7.204937	10.73715
audit	300	22.73274	20.27792	2.2	100

حيث؛ تعبر (IFRS) عن تبني معايير التقرير المالي الدولية، وتمثل (QIAR) جودة المعلومات المحاسبية، وتشير (SIZE) لحجم الشركة، وأخيراً تمثل (audit) درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

وبتحليل النتائج بالجدول (١)، فقد تبين وجود مدى مرتفع إلى حد ما بين القيم العظمى Maximum والقيم الصغرى Minimum للمتغيرات (IFRS; QIA; size; audit). فتظهر الإحصاءات الوصفية الخاصة بتبني معايير التقرير المالي الدولية أنها تتراوح ما بين الـ ١٠٠% والصفر بمتوسط ٥١.٧٣٥٠٢. كما تبين انخفاض وسطه الحسابي عن انحرافه المعياري ويشير ذلك إلى التزام الشركات

بتبني معايير التقرير المالي الدولية، كما يمكن ارجاع ذلك إلى أن حجم العينة بعد التبني كان أكبر من حجم العينة قبل التبني. ويبلغ متوسط جودة المعلومات المحاسبية 1.128097 بنسبة تتراوح ما بين 0.44 و 1.9، وانخفاض وسطه الحسابي عن انحرافه المعياري وهو ما يشير لوجود تفاوت في جودة المعلومات المحاسبية قبل وبعد التبني.

وفيما يتعلق بحجم الشركة يتراوح اللوغاريتم الطبيعي لاجمالي أصول الشركات بين 7.204937 و 10.73715 بمتوسط 8.834791 وهو ما يوضح أن عينة الدراسة تشمل شركات متفاوتة من حيث حجم أصولها، وهو ما يفسر حجم الارتفاع في الانحراف المعياري. وبشأن درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات فيتراوح ما بين 2.2 و 100 بمتوسط 22.73274 وهو ما يشير إلى التفاوت الكبير في نسبة الإيرادات التي يتقاضاها مراقبي الحسابات فيما بينهم.

وبالنسبة لنتائج الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل في نموذج اختبار الفرض (H_1)، يوضح جدول رقم (٢)، مصفوفة الارتباط، وتشير إلى وجود علاقة ارتباط موجبة منخفضة بين تبني IFRS، المتغير المستقل، وجودة المعلومات المحاسبية، المتغير التابع، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.1017 وتتفق هذه النتيجة مع ماتتوقعة الدراسة من نتائج، بأنه يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية.

كما توجد علاقة ارتباط موجبة منخفضة بين جودة المعلومات المحاسبية، وحجم الشركة ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، حيث بلغت معاملات الارتباط 0.3872 و 0.0340 على التوالي.

جدول ٢: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

	IFRS	QIAR	SIZE	audit
IFRS	1.0000			
QIAR	0.1017	1.0000		
SIZE	0.1293	0.3872	1.0000	
audit	0.0437	0.0340	0.3057	1.0000

ب- نتائج اختبار فروض البحث في ظل التحليل الأساسي Fundamental Analysis

تم الاعتماد على نماذج الانحدار، المشار إليها أعلاه، لاختبار فروض البحث، كل على حده، على النحو التالي:

ب-١ نتيجة اختبار الفرض الرئيسي (H₁)

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان تبني IFRS يؤثر معنوياً على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته في صورة فرض عدم كما يلي :

H₀: لا يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية معنوياً على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

وتم اختياره باستخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط، وفقاً للمعادلة التالية:

$$AIQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

حيث: (AIQ_{it}) تمثل جودة المعلومات المحاسبية للشركة *i* خلال الفترة *t*، و(IFRS_{it}) تمثل تبني الشركة *i* لـ IFRS خلال الفترة *t*. وسيتم قبول هذا الفرض بناءً على معنوية المتغير (IFRS_{it}) من عدمه. ولتحديد النموذج الأفضل لاختبار هذه العلاقة تم إجراء اختبار Hausman. ويوضح الجدول رقم (٣) نتائج اختبار Hausman لفرض البحث الرئيسي H₁.

جدول ٣: Hausman Test للفرض (H₁)

Variables	Coeff		Prob > chi ²	The Best model	R2
IFRS	Fixed	Random	0.42	(Random Effects)	Over All
	0.0285	0.0100			

ويتضح من هذا الجدول أن χ^2 لاختبار Hausman أكبر من 0.05 ومن ثم يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل. وبالتالي سوف يعتمد الباحث على نموذج التأثيرات العشوائية Random Effects لاختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية. وسيتم اختبار معنوية المقدر التفسيرية للنموذج ذو التأثيرات العشوائية، باستخدام إحصائية χ^2 لاختبار Wald. ويؤدي ذلك لزيادة مصداقية نتائج اختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية. لأن تأثير التبني يتحسن بمرور الزمن (عطية، ٢٠٢١؛ Florou et al., 2017). ويمكن ارجاع ذلك إلى أنه في فترات التبني الأولى يواجه المحاسب المالي مشكلة كثرة الأحكام الشخصية، ودقتها. كما أجمعت دراسات التشغيل الإنساني للمعلومات Human Information Processing على أن جودة الأحكام تتحسن بمرور

الزمن بسبب أثر التعلم Learning Effect (علي وعطية، ٢٠٢١؛ Florou & Pope, 2017). وكل ذلك يؤيد مدخل التأثيرات العشوائية الذي يتبعه الباحث عند اختبار أثر تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، الذي يأخذ في الاعتبار اختلاف كل من الخصائص التشغيلية والفترة الزمنية للشركات محل الدراسة. ويوضح الجدول رقم (٤) نتائج اختبار الفرض (H_1) باستخدام نموذج الانحدار ذو التأثيرات العشوائية.

جدول ٤: نتائج اختبار الفرض (H_1)

Model	β	Std. Err.	Z	Sig	Hypothesis
Cons	1.099925	.0191558	57.42	0.000	
IFRS	.0502794	.0103671	4.85	0.000	
Wald chi ² (R1)	23.52				H₁: Accepted
Prob > chi ²	0.0000				
R ² overall	0.0100				

ويتضح من هذا الجدول؛ أن القيمة الاحتمالية لإحصائية χ^2 لاختبار wald 0.000، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05. ويشير ذلك إلى معنوية نموذج الانحدار الذي تم بناؤه، مما يدعم صلاحية النموذج لاختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية. كما بلغ معامل التحديد (R^2 overall) 0.0100، وهو ما يشير إلى قدرة تبني IFRS على تفسير 0.0100 من إجمالي التغيرات في جودة المعلومات المحاسبية. وترجع النسبة المتبقية 0.99. إلى عوامل أخرى من الممكن أن يكون لها تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، بخلاف تبني IFRS، والتي لم تتناولها الدراسة الحالية، وقد يتضمنها الخطأ العشوائي^٦.

ويري الباحث أن تضائل المقدرة التفسيرية للنموذج، على الرغم من صلاحيته لاختبار العلاقة مجال الفرض (H_1)، قد يرجع إلى صغر حجم مشاهدات العينة أو قد يرجع إلى أن تبني IFRS ذو أهمية كبيرة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، إلا أنه ليس المحدد الأساسي والوحيد لهذه الجودة. ولكن هناك العديد من العوامل الأخرى المرتبطة ببيئة التقرير المالي أو الخصائص التشغيلية للشركات التي تؤثر على العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية.

^٦ يتضمن الخطأ العشوائي مجموعة من الأخطاء التي يحتمل أن يتعرض لها نموذج الانحدار أو لبعضها، ومنها؛ أخطاء ناتجة عن عشوائية السلوك الإنساني و/ أو أخطاء قياس المتغير التابع و/ أو أخطاء المعاينة و/ أو أخطاء توصيف ترجع لحذف بعض المتغيرات المستقلة الهامة من النموذج، مما يضعف من قدرته التفسيرية (زكى، ٢٠١٨؛ علي وعطية، ٢٠٢١).

كما تشير النتائج، أيضاً، إلى وجود تأثير معنوي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية وذلك عند قيمة احتمالية 0.000، وعليه تم رفض فرض عدم وقبول الفرض (H₁) البديل القائل بأن "يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية يؤثر معنوياً على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. أما بشأن اتجاه هذه العلاقة فهي موجبة، حيث تساوي (β₁) 0.0502794. وتتسق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات الأجنبية (Gu et al., 2019; Amida & Issahaku, 2019; Lee, 2019; Key & Kim, 2020; Kim & Koga, 2020; Dang et al., 2020)، من جهة، وبعض الدراسات العربية (محمد، ٢٠١٦؛ طرخان، ٢٠١٧؛ شرف، ٢٠١٧؛ موسى، ٢٠١٩) بشأن تحسن جودة المعلومات المحاسبية بعد تبني IFRS، عنها قبل التبني. بينما تتناقض تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات الأجنبية (Houque et al., 2016; Habib et al., 2019) من جهة، وبعض الدراسات العربية (شتوي، ٢٠١٥؛ عطية، ٢٠٢١؛ Tahat et al., 2016) من جهة أخرى بأن تبني IFRS أدى إلى انخفاض جودة المعلومات المحاسبية.

ويرى الباحث أن هذه النتيجة ترجع إلى أن تبني معايير التقرير المالي الدولية بمصر عام ٢٠١٥، وهى معايير تتسم بالجودة العالية والشفافية، تؤدي إلى ادراك أصحاب المصلحة بسلامة ومصداقية القوائم المالية، وانها تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركة، كما أنها بمثابة ضمان بأن المعلومات المحاسبية تمثل الواقع الحقيقي للشركة.

ب-٢ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H_{1a}) الخاص بدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير المعنوي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات. واختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته في صورة فرض عدم كما يلي :

H₀: لا يختلف التأثير المعنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

وتم اختباره باستخدام نموذج الانحدار الخطى المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$AIQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 audit_{it} + \beta_3 IFRS_{it} * audit_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

حيث: (AIQ_{it}) تمثل جودة المعلومات المحاسبية للشركة i خلال الفترة t ، و $(IFRS_{it})$ تمثل تبني الشركة i ل $IFRS$ خلال الفترة t ، و $(audit_{it})$ يمثل درجة التخصص الصناعي لمراقب حسابات الشركة i خلال الفترة t . بينما يشير $(IFRS_{it} * audit_{it})$ للأثر التفاعلي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب حسابات وتبني $IFRS$. ولتحديد النموذج الأفضل لاختبار هذه العلاقة تم إجراء اختبار Hausman كما هو مشار إليه سابقاً في فرض البحث الرئيسي H_1 .

جدول ٥: Hausman Test للفرض الفرعي (H_{1a})

Variables	Coeff		Prob > chi2	The Best model	R2
	Fixed	Random			
IFRS audit	0.0297	0.0104	0.0679	(Random Effects)	Over All

ويتضح من هذا الجدول أن chi^2 لاختبار Hausman أكبر من 0.05 ومن ثم يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل. وبالتالي سوف يعتمد الباحث على نموذج التأثيرات العشوائية Random Effects لاختبار العلاقة مجال الفرض الفرعي (H_{1a}). ويوضح الجدول رقم (٦) نتائج اختبار الفرض (H_{1a}).

جدول ٦: نتائج اختبار الفرض الفرعي (H_{1a})

Model	Model Without Moderators (Random Effects)		Model With Moderators (Random Effects)				Hypothesis
	β	Sig	β	Std. Err.	Z	Sig	
Cons	1.099925	0.000	1.094935	.0253735	43.15	0.000	H _{1a} : Refused
IFRS audit	.0502794	0.000	.0561826	.0157181	3.57	0.000	
			.0002341	.0007774	0.30	0.763	
IFRS audit			.0002681	.0005182	-0.52	0.605	
Wald chi ² (R1)	23.52		23.60				
Prob > chi ²	0.0000		0.0000				
R ² overall	0.0100		0.0104				

ويتضح من هذا الجدول؛ استمرار معنوية نموذج الانحدار، بعد إدخال درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير معدل، حيث بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية chi^2 لاختبار wald 0.000، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05. ويشير ذلك إلى صلاحية النموذج لاختبار العلاقة مجال الفرض الفرعي (H_{1a})، بعد إدخال درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير معدل. وتبين النتائج، أيضاً، تحسناً وإن كان بسيطاً في المقدرة التفسيرية للنموذج من 0.0100 إلى 0.0104.

بعد إدخال درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير معدل للعلاقة مجال الفرض (H1). ويشير ذلك إلى مساهمة متغير تبني IFRS كمتغير مستقل، و متغير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير معدل، معاً في تفسير 0.0104. كما تشير النتائج، أيضاً، بوجود تأثير إيجابي غير معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بشكل منفرد على جودة المعلومات المحاسبية، وأيضاً وجود تأثير إيجابي غير معنوي للأثر التفاعلي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، وعليه تم قبول فرض العدم ورفض الفرض الفرعي البديل (H1a) القائل بأن "يختلف التأثير المعنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات. وتتفق هذه النتيجة مع (شرف، ٢٠١٧؛ علي وعطية، ٢٠٢١) بشأن عدم وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية. وتختلف مع (Dimitropoulos et al., 2013; Senyigit, 2014; Chen et al., 2014)

ويرى الباحث أن المتعاملين في سوق الأوراق المالية المصرية، لا يأخذون في اعتبارهم حجم واسم منشأة المراجعة، وليس لها تأثير عند اتخاذ قراراتهم، وبالتالي لم يكن لها مردود إيجابي على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. كما أن المستوى المهني لمراقبي الحسابات في بيئة التقرير المالي المصرية لا يتمتع بالتأهيل والمهارة المهنية الملائمة للتطبيق السليم لمعايير التقرير المالي الدولية والتي تستند إلى القيمة العادلة، وتحتاج إلى الخبرة والدراية المهنية الواعية بمتطلبات القياس والافصاح وتعقيدها، الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة المراجعة، ومن ثم على جودة المعلومات المحاسبية.

ب-٢ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1b) الخاص باختلاف حجم الشركة

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير المعنوي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم الشركة. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته في صورة فرض عدم كما يلي:

H0: لا يختلف التأثير المعنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف حجم الشركة.

وتم اختباره باستخدام نموذج الانحدار الخطى المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$AIQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 size_{it} + \beta_3 IFRS_{it} * size_{it} + \varepsilon_{ti} \quad (3)$$

حيث: (AIQ_{it}) تمثل جودة المعلومات المحاسبية للشركة *i* خلال الفترة *t*، و (IFRS_{it}) تمثل تبني الشركة *i* لـ IFRS خلال الفترة *t*، و (size_{it}) يمثل حجم الشركة *i* خلال الفترة *t*. بينما يشير (IFRS_{it}* (size_{it}) للأثر التفاعلي لحجم الشركة وتبني IFRS. ولتحديد النموذج الأفضل لاختبار هذه العلاقة تم إجراء اختبار Hausman كما هو مشار إليه سابقاً في فرض البحث الرئيسي H₁.

وقد أظهرت نتائج اختبار Hausman لهذا النموذج، كما هو مشار إليه في الفرض (H₁)، عدم وجود فروق معنوية بين نموذجي التأثيرات العشوائية والتأثيرات الثابتة، وفي هذه الحالة يكون نموذج التأثيرات العشوائية هو الأفضل لأنه يأخذ في الاعتبار كل من تأثير اختلافات الخصائص بين الشركات، وتأثير اختلاف الفترة الزمنية (Vijayamohanam, 2017). وبالتالي سوف يعتمد الباحث على نموذج التأثيرات العشوائية باستخدام إحصائية χ^2 . ويوضح الجدول رقم (7) نتائج اختبار الفرض (H_{1b}).

جدول ٧: نتائج اختبار الفرض الفرعي (H_{1b})

Model	Model Without Moderators (Random Effects)		Model With Moderators (Random Effects)				Hypothesis
	β	Sig	β	Std. Err.	Z	Sig	
Cons	1.099925	0.000	.1414752	.2010801	0.70	0.482	H _{1b} : accepted
IFRS	.0502794	0.000	-.3743169	.1396229	- 2.68	0.007	
size			.1091337	.0228605	4.77	0.000	
IFRS size			.0461132	.0158022	2.92	0.004	
Wald χ^2 (R1)	23.52		75.04				
Prob > χ^2	0.0000		0.0000				
R ² overall	0.0100		0.1577				

ويتضح من هذا الجدول؛ استمرار معنوية نموذج الانحدار، بعد إدخال حجم الشركة، كمتغير معدل، حيث بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية χ^2 لاختبار wald 0.000، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05. ويشير ذلك إلى صلاحية النموذج لاختبار العلاقة مجال الفرض الفرعي (H_{1b})، بعد إدخال حجم الشركة، كمتغير معدل. وتبين النتائج، أيضاً، تحسناً ملحوظاً في المقدرة التفسيرية للنموذج من 0.0100 إلى 0.1577 بعد إدخال حجم الشركة كمتغير معدل للعلاقة مجال الفرض (H). ويشير ذلك إلى مساهمة متغير تبني IFRS كمتغير مستقل، ومتغير حجم الشركة كمتغير معدل، معاً في تفسير 0.1577. كما تشير النتائج، أيضاً، إلى أن متغير حجم الشركة بشكل منفرد له معنوي وإيجابي على جودة المعلومات المحاسبية. وتشير النتائج، أيضاً، لوجود تأثير معنوي وإيجابي للأثر التفاعلي لحجم الشركة وتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، وعليه تم رفض فرض العدم وقبول الفرض

الفرعي البديل (H_{1b}) القائل بأن " يختلف التأثير المعنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف باختلاف حجم الشركة. وتتسق تلك النتيجة مع ماتوصلت إليه بعض الدراسات (علي وعطية، ٢٠٢١؛ موسى، ٢٠١٩؛ Ahmed et al., 2013; Bassiouny, 2016) بشأن وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وجودة المعلومات المحاسبية. بينما تأتي على النقيض مما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات (شرف، ٢٠١٧؛ Lam et al., 2013; Alali & Foote, 2012) بأن كبر حجم الشركة ليس سبباً كافياً لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ويري الباحث أن سبب الأثر المعنوي والايجابي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، عند الأخذ في الاعتبار حجم الشركة، كمتغير معدل، يرجع إلى أن الشركات كبيرة الحجم تمتلك آليات حوكمة قوية، ولديها هياكل رقابة داخلية مستقلة وذات فعالية، كما أنها تعتمد على أحد شركاء Big 4 لمراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية، لما يتمتعون به من خبرات أكبر في مجال مراجعة القوائم المالية، مما يؤدي إلى إكتشاف التحريفات الجوهرية، والحد من الممارسات الإدارية الانتهازية. كما أنه كلما كانت الشركات كبيرة الحجم كلما كانت أكثر فعالية في تطبيق IFRS، وذلك لتوافر الإمكانيات المادية والبشرية التي تمكنها من إعداد القوائم المالية بشكل سليم طبقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، مقارنة بالشركات صغيرة الحجم محدودة القدرات. كما أن الشركات كبيرة الحجم تسعى دائماً إلى جذب أكبر قدر ممكن من رأس المال الأجنبي، مما يحفزها لإعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة دولياً، مما يزيد دافعها لتبني IFRS وتطبيقها بفعالية.

ب-٢ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H_{1c}) الخاص باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة معاً

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير المعنوي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة معاً. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته في صورة فرض عدم كما يلي:

H_0 : لا يختلف التأثير المعنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة معاً.

وتم اختباره باستخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$AIQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 audit_{it} + \beta_3 size_{it} + \beta_4 IFRS_{it} * audit_{it} * size_{it} + \varepsilon_{ti} \quad (4)$$

وقد سبق الإشارة إلى متغيرات هذا النموذج في النماذج السابقة أرقام (١)، (٢)، (٣). وسيتم قبول هذا الفرض كلياً، في حالة معنوية كل المتغيرات المعدلة بهذا النموذج، بينما يتم القبول جزئياً في حالة معنوية بعض هذه المتغيرات المعدلة. وقد أظهرت نتائج اختبار Hausman للفرض الفرعي (H_{1c}) ، أن قيمة احتمالية إحصائية ch^2 لاختبار Hausman تبلغ 0.0049 أقل من 0.05. وبالتالي سوف يعتمد الباحث على نموذج التأثيرات الثابتة باستخدام إحصائية F. ويوضح الجدول رقم (٨) نتائج اختبار الفرض الفرعي (H_{1c}) .

جدول ٨: نتائج اختبار الفرض الفرعي (H_{1c})

Model	Model Without Moderators (Random Effects)		Model With Moderators (Fixed Effects)				Hypothesis
	β	Sig	β	Std. Err.	t	Sig	
Cons	1.099925	0.000	.8068579	.3387171	2.38	0.017	H _{1c} : Partially Accepted
IFRS	.0502794	0.000	-.4345914	.1444952	-3.01	0.003.	
audit			-.0005891	.0011467	-0.51	0.608	
IFRSAUDIT			-.0008846	.0005416	-1.63	0.103	
size			.0350443	.0386809	0.91	0.365	
IFRS size			.0564401	.0167534	3.37	0.001	
F/ chi ²	23.52		7.86				
Prob > F/ chi ₂	0.0000		0.0049				
R ²	0.0100		0.0487				

ويتضح من هذا الجدول، استمرار معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية chi^2 لاختبار F 0.0049، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05. ويشير ذلك إلى صلاحية النموذج لاختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، بعد إدخال درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، معاً كمتغيرات معدلة، ويؤكد ذلك أن P-Value للنموذج 0.017. كما تشير النتائج إلى حدوث تحسن جوهري في المقدرة التفسيرية للنموذج من 0.0100 إلى 0.0487 بعد إدخال درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، معاً كمتغيرات معدلة، ويدل ذلك على أن تبني IFRS، ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، معاً كمتغيرات معدلة، تفسر التغيرات في جودة المعلومات المحاسبية بنسبة 0.0487. ويؤكد ذلك فعالية تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، معاً كمتغيرات معدلة للعلاقة

مجال الفرض (H1)، من خلال تحسين المقدرة التفسيرية للنموذج. الأمر الذي يدعم وجهة نظر الباحث حول أهمية تبني IFRS في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وأنه ليس المحدد الوحيد لجودة المعلومات المحاسبية، ومن ثم فإن زيادة عدد المتغيرات المعدلة يؤدي إلى تحسين جوهرى في المقدرة التفسيرية للنموذج، ويؤيد ذلك تبني الباحث مدخل المتغيرات المعدلة.

كما يتضح من هذا الجدول انخفاض قوة التأثير الايجابي للتبني على جودة المعلومات المحاسبية وتحولها لعلاقة ذات تأثير سلبي، بصورة معنوية، بعد الأخذ في الاعتبار درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، معاً كمتغيرات معدلة للعلاقة مجال الفرض (H1)، الأمر الذي يدل على فعالية تأثير هذه الخصائص ويؤكد ذلك وجود تأثير إيجابي معنوي للأثر التفاعلي لحجم الشركة مع تبني IFRS بمقدار 0.0564401. وذلك عند مستوى معنوية 0.001. كما أن النتائج تشير إلى وجود تأثير سلبي للأثر التفاعلي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات مع تبني IFRS كمتغير معدل على جودة المعلومات المحاسبية بمقدار -0.0008846، إلا أن القيمة الاحتمالية لاختبار T بلغت 0.103 وهى أكبر من مستوى المعنوية المقبول 0.05. ويعنى ذلك عدم معنوية الأثر التفاعلي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات مع التبني كمتغير معدل على جودة المعلومات المحاسبية. وعليه تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل قبولاً جزئياً القائل بأنه "يختلف التأثير المعنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة معاً". ومن ثم تم قبول الفرض الفرعي (H1c) قبولاً جزئياً. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (شرف، ٢٠١٧؛ موسى، ٢٠١٩؛ علي وعطية، ٢٠٢١) بشأن إمكانية اختلاف جودة المعلومات المحاسبية باختلاف درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من جهه، وحجم الشركة من جهه أخرى معاً.

ج- التحليلات الأخرى

فيما يلي مجموعة من التحليلات الأخرى والهدف منها التحقق من صحة ومناة نتائج التحليل الأساسي

ج-١ تحليل الحساسية

تعتبر منهجية تحليل الحساسية (Sensitivity Analysis)^٧ أحد التحليلات الأخرى التى تستخدم في المنهجيات المتطورة للتحقق من صحة نتائج التحليل الأساسي، وذلك لأن قيم المعلمات

^٧ عرفه زكي (٢٠١٨) بأنه، أسلوب أو منهجية لتحديد مدى تأثير اختلاف، طرق قياس المتغيرات الرئيسية (المستقل، الوسيط، التابع)، حجم العينة، المدى الزمني المستند إليه بالتحليل، كل على حده، أو مجتمعة، على متانة التحليل

والافتراضات لأي نموذج عرضة للتغيير والخطأ، ومن ثم يجب القيام بعمل تحليل الحساسية، والذي يهدف إلى فحص والتحقق من مدى تأثير اختلاف طرق قياس المتغيرات الرئيسية (المستقل والتابع)، كل على حده، أو بصورة مجتمعة، على صحة ومتانة نتائج التحليل الأساسي، وتحديد ما إذا كانت طرق قياس المتغيرات، الرئيسية المستخدمة في التحليل الأساسي هي الأفضل لاختبار العلاقات محل الدراسة في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية، وذلك من خلال إجراء مقارنة بين نتائج التحليل الأساسي ونتائج تحليل الحساسية (زكي، ٢٠١٨؛ عطية، ٢٠٢١). وعليه تم إعادة تشغيل نموذج الانحدار المتعدد المستخدم في التحليل الأساسي لاختبار فرض البحث في ظل المدخل الرقابي، باستخدام طرق قياس بديلة للمتغير الرئيسي (المستقل) ومع ثبات كافة الافتراضات الأخرى التي تبناها الباحث عند بناء النموذج الأساسي.

وتحقيقاً لذلك تم قياس المتغير التابع مرة بدلالة خاصية الملاءمة ومرة أخرى بدلالة خاصية التمثيل الصادق. ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج اختبار الفرض (H_1) في ظل تحليل الحساسية.

جدول ٨: نتائج اختبار الفرض (H_1) في ظل تحليل الحساسية

Model	Sensitivity Analysis				Fundamental Model	
	Rel		PREsent		β	Sig
	β	Sig	β	Sig		
Cons	.441355	0.000	.6583918	0.000	1.099925	0.000
IFRS	.0817789	0.000	-.0313175	0.000	.0502794	0.000
Wald χ^2 (R1)	185.72		29.51		23.52	
Prob > χ^2	0.0000		0.2957		0.0000	
R ² overall	0.0563		0.0092		0.0100	
Hypothesis	H_1 : Accepted				H_1 : Accepted	

ويتضح من هذا الجدول استمرار معنوية النموذج، في ظل القياس البديل الأول، القياس بدلالة خاصية الملاءمة، وهي مساوية للقيمة الاحتمالية للنموذج في ظل التحليل الأساسي، وهي 0.0000 وهي أقل من مستوى المعنوية المقبول 0.05. الأمر الذي يشير إلى صلاحية النموذج لاختبار العلاقة التأثيرية الثانية بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، في ظل القياس البديل الأول، أما في ظل القياس البديل الثاني، القياس بدلالة خاصية التمثيل الصادق، فالنموذج غير معنوي حيث بلغت قيمة Prob > χ^2 مقدار 0.2957 وهي أكبر من مستوى المعنوية المقبول 0.05. الأمر الذي يشير

الأساسي، من خلال إجراء مقارنة بين النتائج في ظل التحليلين الأساسي والحساسية، ومن ثم تحديد أفضل نموذج لاختبار العلاقات محل الدراسة.

إلى عدم صلاحية النموذج لاختبار العلاقة التأثيرية الثانية بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، في ظل القياس البديل الثاني.

كما تظهر النتائج ارتفاع المقدرة التفسيرية للنموذج في ظل تحليل الحساسية لبديل القياس الأول، القياس بدلالة خاصية الملاءمة، مقارنة بالتحليل الأساسي، حيث زادت من 0.0100 إلى 0.0536 وانخفاضها في ظل القياس البديل الثاني (0.0092) وهو ما يعني أن قياس جودة المعلومات المحاسبية بدلالة خاصية الملاءمة أفضل عنه من القياس بدلالة الخاصيتين معاً. ويرى الباحث أن ذلك قد يرجع إلى صغر حجم العينة، و/أو التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية لم تلتزم بمتطلبات ال IFRS بشكل كامل، خاصة المتطلبات ذات الصلة بخاصية التمثيل الصادق رض الصادق الأمر الذي ترتب عليه انخفاض المردود الإيجابي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية.

أما بشأن اتجاه العلاقة مجال الفرض (H_1)، فقد جاءت نتائج تحليل الحساسية في ظل القياس البديل الأول، القياس بدلالة خاصية الملاءمة، متسقة مع نتائج التحليل الأساسي، حيث أظهرت النتائج وجود تأثير ايجابي معنوي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، في ظل تحليل الحساسية.

ج-٢ التحليلات الإضافية

بداية يرى البعض (زكي، ٢٠١٨؛ Wang & Fargher, 2017; Abbott et al., 2012; Arel, 2010) إمكانية اعتبار التحليل الإضافي، أو ما يعرف بـ (Further Analysis (Additional/ Supplemental) إحدى المنهجيات المتبعة لإضفاء المزيد من الوضوح أو الفهم على العلاقات محل الدراسة بالتحليل الأساسي Fundamental Analysis، ومعالجة أي خلل بنموذج البحث الأساسي، إن وجد، من خلال الاعتماد على متغيرات لم يسبق التحقق من أثرها، أو تغيير طريقة معالجة أثر المتغيرات، المستخدمة سلفاً، على العلاقات محل الدراسة. وبتحليل بعض الدراسات السابقة (زكي، ٢٠١٨؛ طلخان، ٢٠١٧؛ علي وعطية، ٢٠٢١؛ Wang & Fargher, 2017) اتضح للباحث اعتمادها على المتغيرات المعدلة، كمتغيرات رقابية، وهو ما أدى لإثارة التساؤل في ذهن الباحث عن مدى أفضلية اتباع أي المدخلين، الرقابي أو المعدل لمعالجة تلك المتغيرات. ومن أجل تحديد مدى أفضلية اتباع أي المدخلين الرقابي والمعدل لمعالجة هذه المتغيرات قام الباحث بإعادة اختبار فرعيات فرض البحث (الثلاث الأولى) بالاعتماد على المدخل الرقابي لمعالجة المتغيرات، ومن ثم استبدال هذه الفروض الفرعية محل الدراسة بأسئلة. وفيما يلي النتائج في ظل منهجية التحليل الإضافي كأحد مداخل منهجية تغيير التشغيل.

وللتحقق من ذلك الأثر، تم اختبار تأثير كل متغير من المتغيرات الرقابية على حده، من خلال تقسيم السؤال الأول (س ١) إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية، والإجابة بنعم أو لا على تلك الأسئلة بناءً على نتائج الإجابة على هذه الفرعات

فيما يتعلق بالعلاقة التأثيرية بين تبني الIFRS وجودة المعامات المحاسبية، استهدف السؤال الفرعي الأول اختبار ما إذا كانت درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (كمتغير رقابي) تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية في سياق العلاقة مجال الفرض الأول قياساً على (علي وعطية، ٢٠٢١).

وللإجابة على (س ١/أ) الخاص بدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، يوضح الجدول رقم (٩) مقارنة بين نتائج نموذجي الانحدار في ظل وجود/ وعدم وجود درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

جدول ٩: نتيجة اختبار السؤال (س ١/أ) في ظل التحليل الإضافي

Model	Without control variables		Audit as control variables	
	β	Sig	β	Sig
Cons	1.099925	0.000	1.123234	0.000
IFRS	.0502794	0.000	.0509148	0.000
audit	-----	-----	-.0009637	0.382
$\chi^2(R1)$	23.52		11.61	
Prob > χ^2	0.0000		0.0000	
R^2	0.0100		0.0293	
Hypothesis	Accepted		Refused	

وبالنظر إلى نتائج هذا الجدول يتضح إستمرار معنوية النموذج، ويشير ذلك إلى صلاحية النموذج لاختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، بعد إدخال درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمغير رقابي. ويؤكد ذلك أن P-Value للنموذج 0.000. كما تشير نتائج هذا الجدول إلى تحسن المقدرة التفسيرية R^2 للنموذج من 0.0100 إلى 0.0293 عند الأخذ في الاعتبار درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمغير رقابي. مما يشير إلى قدرة تبني IFRS ، كمغير مستقل، ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمغير رقابي، مجتمعة على تفسير 0.0293 من التغيير الكلي في جودة المعلومات، الأمر الذي يؤكد فعالية تأثير هذه المتغيرات الرقابية على جودة المعلومات المحاسبية بجانب تبني IFRS، من خلال تحسين المقدرة التفسيرية للنموذج، ويدل ذلك على أن تأثير تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية ليس تأثيراً مطلقاً ولكنه يختلف باختلاف العديد من العوامل الأخرى.

أما بشأن تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كمتغير رقابي، يتضح من هذا الجدول وجود تأثير سلبي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية يبلغ -0.0009637 ، إلا أن هذا التأثير كان غير معنوي، حيث بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار T لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات 0.382 وهي أكبر من القيمة الإحصائية 0.05 . لذا تمت الإجابة على السؤال الفرعي الأول (س/أ) القائل بأن "هل تؤثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية في سياق العلاقة التأثيرية بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية؟ ب "لا" وتتفق هذه النتيجة مع (شرف، ٢٠١٧؛ علي وعطية، ٢٠٢١) بشأن عدم وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية. وتختلف مع (Dimitropoulos et al., 2013; Senyigit, 2014 ; Chen et al., 2014).

وللإجابة على (س/ب) الخاص بحجم الشركة، يوضح الجدول رقم (١٠) مقارنة بين نتائج نموذجي الانحدار في ظل وجود/ وعدم وجود حجم الشركة.

جدول ١٠: نتيجة اختبار السؤال (س/ب) في ظل التحليل الإضافي

Model	Without control variables		Size as control variables	
	β	Sig	β	Sig
Cons	1.099925	0.000	-.0977923	0.595
IFRS	.0502794	0.000	.0318857	0.003
SIZE	-----	-----	.136562	0.000
chi ² (R1)	23.52		66.45	
Prob > chi ²	0.0000		0.0000	
R ²	0.0100		0.1536	
Hypothesis	Accepted		Accepted	

وبالنظر إلى نتائج هذا الجدول يتضح استمرار معنوية النموذج، ويشير ذلك إلى صلاحية النموذج لاختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، بعد إدخال درجة حجم الشركة، كمتغير رقابي. ويؤكد ذلك أن P-Value للنموذج 0.000 . كما تشير نتائج هذا الجدول إلى تحسن المقدرة التفسيرية R² للنموذج من 0.0100 إلى 0.1536 عند الأخذ في الاعتبار حجم الشركة، كمتغير رقابي. مما يشير إلى قدرة تبني IFRS، كمتغير مستقل، وحجم الشركة، كمتغير رقابي، مجتمعة على تفسير 0.1536 من التغيير الكلي في جودة المعلومات، الأمر الذي يؤكد فعالية تأثير هذه المتغيرات الرقابية على جودة المعلومات المحاسبية بجانب تبني IFRS، من خلال تحسين المقدرة التفسيرية

للمنموذج، ويدل ذلك على أن تأثير تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية ليس تأثيرًا مطلقًا ولكنه يختلف باختلاف العديد من العوامل الأخرى.

أما بشأن تأثير حجم الشركة، كمتغير رقابي، يتضح من هذا الجدول وجود تأثير إيجابي ومعنوي لحجم الشركة على جودة المعلومات المحاسبية يبلغ 136562. لذا تمت الإجابة على السؤال الفرعي الثاني (س/ب) القائل بأن "هل يؤثر حجم الشركة على جودة المعلومات المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية في سياق العلاقة التأثيرية بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية؟ ب "نعم". وتتسق تلك النتيجة مع ماتوصلت إليه بعض الدراسات (موسى، ٢٠١٩؛ عطية، ٢٠٢١؛ Ahmed et al., 2014; Bassiouny, 2016) بشأن وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وجودة المعلومات المحاسبية. بينما تأتي على النقيض مما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات (شرف، ٢٠١٧؛ Alali & Foote, 2012; Lam et al., 2013) بأن كبر حجم الشركة ليس سببًا كافيًا لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

وللإجابة على (س/ج) الخاص بدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، يوضح الجدول رقم (١١) مقارنة بين نتائج نموذجي الانحدار في ظل وجود/ وعدم وجود درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة.

جدول ١١: نتيجة اختبار السؤال (س/ج) في ظل التحليل الإضافي

Model	Without control variables		With as control variables	
	β	Sig	β	Sig
Cons	1.099925	0.000	-.1329329	0.475
IFRS	.0502794	<u>0.000</u>	.0324008	0.003
audit	-----	-----	-.0008705	0.205
SIZE	-----	-----	.1427108	0.000
chi ² (R1)	23.52		68.05	
Prob > chi ²	0.0000		0.0000	
R ²	0.0100		0.1601	

وبالنظر إلى نتائج هذا الجدول يتضح استمرار معنوية النموذج، ويشير ذلك إلى صلاحية النموذج لاختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة المعلومات المحاسبية، بعد إدخال درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة معًا. ويؤكد ذلك أن P-Value للنموذج 0.0000. كما تشير نتائج هذا الجدول إلى تحسن المقدرة التفسيرية R² للنموذج من 0.0100 إلى 0.1601 عند الأخذ في الاعتبار درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة. مما يشير إلى قدرة تبني

IFRS، كمتغير مستقل، درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة، على تفسير 0.1601 من التغيير الكلي في جودة المعلومات، الأمر الذي يؤكد فعالية تأثير هذه المتغيرات الرقابية على جودة المعلومات المحاسبية بجانب تبني IFRS، من خلال تحسين المقدرة التفسيرية للنموذج، ويدل ذلك على أن تأثير تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية ليس تأثيرًا مطلقًا ولكنه يختلف باختلاف العديد من العوامل الأخرى.

أما بشأن تأثير المتغيرات الرقابية على جودة المعلومات المحاسبية، يتضح من هذا الجدول وجود تأثير سلبي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية يبلغ -0.000870، إلا أن هذا التأثير كان غير معنوي، حيث بلغت القيمة الاحتمالية لاختبار T لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات 0.205 وهي أكبر من القيمة الإحصائية 0.05. كما يتبين وجود تأثير إيجابي ومعنوي لحجم الشركة على جودة المعلومات المحاسبية يبلغ 0.142710. وتتسق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات (موسى، ٢٠١٩؛ علي وعطية، ٢٠٢١؛ Ahmed et al., 2016; Bassiouny, 2016). بينما تأتي على النقيض مما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات (شرف، ٢٠١٧؛ Lam et al., 2013; Alali & Foote, 2012).

ويتضح مما سبق أنه عند تحويل المتغيرات المعدلة للعلاقة إلى متغيرات رقابية لم تختلف النتائج، حيث كان تأثير درجة التخصص الصناعي غير معنوي في كلاً من التحليلين الأساسي والإضافي، كما أن تأثير حجم الشركة معنوي في كلا التحليلين، وأيضًا لم تختلف النتيجة بالنسبة للأثر المشترك لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم الشركة في التحليلين. ويرى الباحث أن عدم اختلاف النتائج في كلا التحليلين يدعم متانة وصلاحية النتائج التي توصل إليها الباحث.

٨. الخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

استهدف البحث دراسة واختبار أثر تبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. ومن أهم ما توصل إليه الباحث من نتائج وجود تأثير معنوي لتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، ووجود تأثير إيجابي غير معنوي للأثر التفاعلي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية، فضلًا عن وجود تأثير معنوي وإيجابي للأثر التفاعلي لحجم الشركة وتبني IFRS على جودة المعلومات المحاسبية. وقد جاءت نتائج التحليلات الأخرى متسقة مع نتائج التحليل الأساسي مما يدعم متانة وصلاحية النتائج التي توصل إليها الباحث.

٨-١ التوصيات

في ضوء أهداف البحث ومشكلته وماتوصل إليه من نتائج يوصي الباحث **بضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية، بتطوير بيئة الممارسة المحاسبية بشكل فعال وتفعيل آليات الإنفاذ القوية لضمان تطبيق IFRS بشكل فعال، مثل تفعيل آليات الحوكمة، وحماية أصحاب المصالح، ودعم آليات الرقابة على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، لمتابعة مدى التزامها بتطبيق IFRS كما يجب. مع ضرورة فرض عقوبات رادعة، قد تصل إلى حد شطب قيد الشركة من البورصة، في حالة عدم التزام الشركات بتلك المعايير أو تطبيقها بشكل صوري. بشكل. بالإضافة إلى ضرورة قيام البورصة المصرية بإستكمال جهودها في تحسين التواصل بين البورصة والشركات المقيدة والمتعاملين في السوق المالي، والعمل على زيادة وعى العاملين بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية فيما يتعلق بمعايير التقرير المالي الدولية وقواعد الإفصاح الواردة فيها، من خلال ورش العمل والدورات التدريبية والندوات العلمية للمحاسبين في هذه المعايير، وتدريبها في الجامعات المصرية. كما يوصي الباحث بضرورة أن تحتفظ البورصة المصرية وهيئة الرقابة المالية بقواعد بيانات على غرار البورصات العالمية ذات بعد مالي ومحاسبي مثل إدارة الأرباح والخصائص التشغيلية. ويتم تحديثها بشكل دوري ومستمر، وإتاحة إمكانية الوصول لهذه القاعدة من قبل جميع الأطراف المشاركين في والمهتمين بهذه المعلومات مثل الباحثين، بسهولة، محاكاة يحدث في البورصات الدولية.**

٨-٢ مجالات البحث المقترحة

- بناءً على ما خلصت إليه الباحثة في الدراسة النظرية والتطبيقية من نتائج البحث، وفقاً لحدود البحث، تقترح الباحثة عدد من مجالات البحث المستقبلية، على النحو التالي :
- أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية في مصر عام ٢٠١٥ على تكلفة التمويل .
 - أثر هيكل الملكية وجودة المراجعة على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية في مصر عام ٢٠١٥ وجودة الإفصاح المحاسبي .
 - العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية بمصر عام ٢٠١٥ وبعض المقاييس البديلة لجودة الإفصاح المحاسبي في ظل تعدد نماذج قياسها مثل جودة الأرباح المحاسبية، حجم ومستوى الإفصاح المحاسبي الإجمالي والاختياري، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
 - أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية بمصر عام ٢٠١٥ على جودة الإفصاح المحاسبي في قطاع التمويل.

- أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية في مصر ٢٠١٥ على ملاءمة المعلومات ترتيبات الحوسبة السحابية- دراسة تجريبية.
- مدى قبول مراقب الحسابات في مصر لآطار المحاسبة عن الأصول المشفرة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية IFRS -دراسة تجريبية.

المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية

- أبو الخير، مدثر طه. ٢٠٠٧. اثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية ، دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، ٢(٢): ٣-٥٩.
- أبو طالب، احمد محمد. ٢٠١٣. دراسة تحليلية للدوافع والعوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار الإلزام بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في الدول النامية. *مجلة المحاسبة المصرية*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٦: ١-٧٤.
- الحناوى، السيد محمود. ٢٠١٩. أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة- جامعة طنطا: ٦-١١٤.
- الحناوى، السيد محمود. ٢٠١٩. أثر هيكل الملكية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة البحوث المحاسبية*، كلية التجارة- جامعة طنطا: ٦-١١٤.
- الحوشي، محمد محمود. ٢٠١٩. أثر دورة حياة الشركة على العلاقة بين المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة وجودة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، ٣(٣): ١٢٠-١٨٤.
- السواح، تامر إبراهيم. ٢٠١٩. أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٣(٣): ٢٦٧- ٣٣٤.

الصيرفي، أسماء أحمد. ٢٠١٥. أثر مدى وفاء الشركة بمسئوليتها الاجتماعية ومستوى إتزام محسبها أخلاقياً على جودة تقاريرها المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة دمنهور.

بدوي، هبة الله عبدالسلام. ٢٠١٧. أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل. *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ٢١(٣): ١٠٦-٢١٢.

زكي، نهى محمد. ٢٠٢١. أثر معلومات الأصول غير الملموسة على أسعار الأسهم كمؤشر لقيمة الشركة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة- جامعة دمياط، ٢(١) ج ٢ : ٥٩٩-٦٧١.

زكي، نهى محمد. ٢٠١٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية.

سليمانى، عبد الحكيم. ٢٠٢٠. دور جودة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرار الاستثمار في ظل النظام المحاسبي والمالي الجديد. رسالة دكتوراه غير منشورة. متاح على [/http://thesis.univ-biskra.dz/5013](http://thesis.univ-biskra.dz/5013)

شرف، إبراهيم أحمد. ٢٠١٧. أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة التقرير المالي دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٤: ٢٧٧-٣٢٤.

طلخان، السيدة مختار عبد الغني. ٢٠١٧. أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقياس قيمة الشركة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

عبد الوهاب، وائل محمد، والسيد عبد النبي السيد القرناوي. ٢٠١٧. قياس أثر تطبيق المعايير الدولية على الجودة المحاسبية من منظور العميل. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة - جامعة المنصورة، ٤١ (٣): ١-٤٨.

علي، عبدالوهاب نصر وعطية، سارة حمدي عبدالرسول. ٢٠٢١. دراسة واختبار العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، ٥(٢): ١٧١-٢٢٨.

محمد، سمير ابراهيم عبدالعظيم. ٢٠٢٠. أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على جودة التقارير المالية مقاسة بمستوى التحسن في دقة توقعات المحللين الماليين - دراسة تجريبية. *الفكر المحاسبي*، ٢٤(٢): ٤٢٥-٤٧٩.

موسي، بوسي حمدي حسن. ٢٠١٩. أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة الإفصاح المحاسبي: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية قبل وبعد عام ٢٠١٥. *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة - جامعة بني سويف، ١: ٣٥٦-٤٢٨.

نوفل، مدحت عبد الرشيد. ٢٠١٣. أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة الإفصاح المحاسبي للشركات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية (دراسة تطبيقية). *مجلة المحاسبة المصرية*، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٦(٣): ٥٦٣-٦١١.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. 2012. Internal audit assistance and external audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 3-20.
- Ahmed, A. S., Neel, M., & Wang, D. 2013. Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? Preliminary evidence. *Contemporary accounting research*, 30(4), 1344-1372.
- Ahmed, K.; K. Chalmers and H. Khelif. 2013. A Meta-analysis of IFRS Adoption Effects. *The International Journal of Accounting* 48 (2): 173-217.
- Alali, F. A., & Foote, P. S. 2012. The value relevance of international financial reporting standards: Empirical evidence in an emerging market. *The international journal of accounting*, 47(1), 85-108.

- Alasbahi, A. H. M. A., & Ishwara, P. 2021. Qualitative Characteristics As A Reliable Tool For Assessing The Quality Of Accounting Information: An Overview Study. *International Journal of Research-granthaalayah*, 9(5), 187-199.
- Alawaqleh, Q.A., 2020. Relationship between the application of IFRS and the accounting information quality in Jordan. *Investment Management & Financial Innovations*, 17(4), p.111.
- Alfaraih, M. 2009. **Compliance with International Financial Reporting Standards (IFRS) and the value relevance of accounting information in emerging stock markets: Evidence from Kuwait** (Doctoral Dissertation, Queensland University of Technology). Retrieved from <http://eprints.qut.ent.au/363774>
- Alnodel, A. A. 2018. The Impact of IFRS adoption on the value relevance of accounting information: evidence from the insurance sector. *International Journal of Business and Management*, 13 (4), 138-148.
- Arel, B. 2010. The influence of litigation risk and internal audit source on reliance decisions. *Advances in Accounting*, 26(2), 170-176.
- Bassiouny, S. W. 2016. The impact of firm characteristics on earnings management: an empirical study on the listed firms in Egypt. *Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR)* 10 (3): 34-45
- Bouchareb, M., Ajina, A., & Souid, S. 2014. Does the adoption of IAS/IFRS with a strong governance mechanism can deter earnings management. *International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences*, 3(1), 264-282.
- Chen, T.; L. Xie and Y. Zhang. 2017. How Does Analysts' Forecast Quality Relate to Corporate Investment Efficiency? *Journal of Corporate Finance* 43: 217-240

- Dang, D. Y., Akwe, J. A., & Garba, S. B. 2020. Credit relevance after mandatory IFRS adoption in deposit money banks of Nigeria: A difference-in-differences (D-in-D) approach. *Asian Journal of Accounting Research*.
- De Lima, V. S., de Lima, G. A. S. F., & Gotti, G. 2018. Effects of the adoption of IFRS on the credit market: Evidence from Brazil. *The International Journal of Accounting*, 53(2), 77-101.
- Dimitropoulos, P. E.; D. Asteriou; D. Kousenidis and S. Leventis. 2013. The Impact of IFRS on Accounting Quality: Evidence from Greece. *Advances in Accounting incorporating Advances in International Accounting* 29: 108-123
- Ebaid, I. E. S. 2021. Does IFRS Implementation Improve Qualitative Characteristics of Accounting Information: Evidence from Saudi Commercial Banks. *Journal of Advanced Research in Economics and Administrative Sciences*, 2(1), 17-27.
- Firmansyah, A. and Irawan, F., 2019. Do IFRS Adoption and Corporate Governance Increase Accounting Information Quality in Indonesia? . *Accounting Analysis Journal*, 8(1), pp.59-65.
- Florou, A., Kosi, U., & Pope, P. F. 2017. Are international accounting standards more credit relevant than domestic standards?. *Accounting and Business Research*, 47(1), 1-29.
- Frintrup, M., Schmidhuber, L., & Hilgers, D. 2020. Towards accounting harmonization in Europe: a multinational survey among budget experts. *International Review of Administrative Sciences*, 0020852320915640.
- Gu, Z.; J. Ng and A. Tsang. 2019. Mandatory IFRS adoption and management forecasts: The impact of enforcement changes. *China Journal of Accounting Research* 12: 33-61

- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., & Hasan, M. M. 2019. IFRS adoption, financial reporting quality and cost of capital: A life cycle perspective. *Pacific Accounting Review*.
- Hagen, W. (2016). Accounting quality as mediating factor between the adoption of IFRS and cost of equity capital. **Radboud University Working Paper**. Available at: <http://theses.uibn.ru.nl/handle>
- Houqe, M. N., Monem, R. M., & van Zijl, T. 2016. The economic consequences of IFRS adoption: Evidence from New Zealand. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 27, 40-48.
- Hussin, S. M., Zainol, S. S., Arifin, T. R. T., & Samsuri, A. S. 2021. Qualitative Characteristics of Financial Information Toward Quality of Financial Reporting in Malaysian Listed Manufacturing Firms. *Asian Journal of Research in Business and Management*, 3(2), 102-111.
- Iatridis, G., & Rouvolis, S. 2010. The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 19(1), 55-65.
- Jerry, M., & Saidu, S. 2018. The impact of audit firm size on financial reporting quality of listed insurance companies in Nigeria. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 2(1).
- Jilani, F. & Néfiss, B. 2019. The Impact of Early Adoption of IFRS on the Quality of Accounting Information. *International Journal of Accounting Research*, 7(1), 1-8.
- Kao, T. H. W. H. S. 2014. The effect of IFRS, information asymmetry and corporate governance on the quality of accounting information. *Asian Economic and Financial Review*, 4(2), 226.

- Kaushalya, P., & Kehelwalatenna, S. 2020. The Impact of IFRS Adoption on Value Relevance of Accounting Information: The Case of Sri Lanka. ***International Review of Business Research Papers***, 16(2).
- Key, K. G., & Kim, J. Y. 2020. IFRS and accounting quality: Additional evidence from Korea. ***Journal of International Accounting, Auditing and Taxation***, 39, 100306.
- Kim, J., & Koga, Y. 2020. The Value and Credit Relevance of IFRS versus JGAAP Accounting Information. ***Hitotsubashi Journal of commerce and management***, 53(1), 31-48.
- Krismiaji, K., & Surifah, S. 2020. Corporate governance, compliance level of IFRS disclosure and value relevance of accounting information– Indonesian evidence. ***Journal of International Studies***, 13(2).
- Kythreotis, A. 2014. Measurement of financial reporting quality based on IFRS conceptual framework's fundamental qualitative characteristics. ***European Journal of Accounting, Finance & Business***, 2(3), 4-29.
- Lam, K. C., H. Sami and H. Zhou. 2013. Changes in the value relevance of accounting information over time: Evidence from the emerging market of China. ***Journal of Contemporary Accounting and Economics*** 9(2): 123-135.
- Lee, W. J. 2019. Toward Sustainable Accounting Information: Evidence from IFRS Adoption in Korea. ***Sustainability Journal*** 11: 1-17.
- Liu, L. L., Xie, X., Chang, Y. S., & Forgione, D. A. 2017. New clients, audit quality, and audit partner industry expertise: Evidence from Taiwan. ***International Journal of Auditing***, 21(3), 288-303.
- Malo-Alain, A., Aldoseri, M., & Melegy, M. 2021. Measuring the effect of international financial reporting standards on quality of accounting performance and efficiency of investment decisions. ***Accounting***, 7(1), 249-256.

- Mensah, E. 2020. The effect of IFRS adoption on financial reporting quality: evidence from listed manufacturing firms in Ghana. ***Economic Research-Ekonomiska Istraživanja***, 1-16.
- Miah, M. S., Jiang, H., Rahman, A., & Stent, W. 2020. Audit effort, materiality and audit fees: evidence from the adoption of IFRS in Australia. ***Accounting Research Journal***.
- Pășcan, I. D. 2015. Measuring the effects of IFRS adoption on accounting quality: A review. ***Procedia Economics and Finance***, 32, 580-587.
- Peña, H. F. P., & Franco, J. B. 2017. Impact of IFRS on the quality of financial information in the United Kingdom and France: Evidence from a new perspective. ***Intangible Capital***, 13(4), 850-878.
- Richards, G., & Staden, v. C. 2015. The readability impact of international financial reporting standards. ***Pacific Accounting Review***.
- Roca, F. 2021. The influence of mandatory adoption of IFRS in Argentina on value relevance of accounting information. ***Journal of Applied Economics***, 24(1), 154-172.
- Salehi, M., Mahmoudi, M. R. F., & Gah, A. D. 2019. A meta-analysis approach for determinants of effective factors on audit quality: Evidence from emerging market. ***Journal of Accounting in Emerging Economies***.
- Senyit, Y. B. 2014. Determinants of voluntary IFRS adoption. ***Accounting and Management Information Systems***, 13(3), 449.
- Srivastava, A., & Muharam, H. 2021. Value relevance of accounting information during IFRS convergence period: comparative evidence between India and Indonesia. ***Accounting Research Journal***.
- Trimble, M. 2018. A reinvestigation into accounting quality following global IFRS adoption: Evidence via earnings distributions. ***Journal of International Accounting, Auditing and Taxation***, 33, 18-39.

- Turki, H., Wali, S., & Boujelbene, Y. 2017. IFRS mandatory adoption effect on the information asymmetry: immediate or delayed?. ***Australian Accounting, Business and Finance Journal***, 11(1), 55-77.
- Verleun, M., Georgakopoulos, G., Sotiropoulos, I., & Vasileiou, K. Z. (2011). The Sarbanes-Oxley Act and accounting quality: a comprehensive examination. ***International Journal of Economics and Finance***, 3(5), 49-64.
- Vijayamohanam, P. N. 2017. Panel Data Analysis with Stata Part 1: Fixed Effects and Random Effects Models. **MpRA Working Paper**. Available at: <https://www.researchgate.net>
- Wahyuni, E. T., Puspitasari, G., & Puspitasari, E. 2020. Has IFRS improved accounting quality in Indonesia? A systematic literature review of 2010-2016. ***Journal of Accounting and Investment***, 1(1), 19-44.
- Wang, I. Z., & Fargher, N. 2017. The effects of tone at the top and coordination with external auditors on internal auditors' fraud risk assessments. ***Accounting & Finance***, 57(4), 1177-1202.
- Yurisandi, T., & Puspitasari, E. 2015. Financial Reporting Quality-Before and After IFRS Adoption Using NiCE Qualitative Characteristics Measurement. ***Procedia-Social and Behavioral Sciences***, 211, 644-652.
- Zaitul, Z. 2021. Accounting Standard, Corporate governance, and accounting quality. ***Accounting Standard, Corporate governance, and accounting quality***, 12(2), 404-415.