

أثر القابلية للمقارنة على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة تحليلية)

الباحث	الأستاذ الدكتور	الأستاذ الدكتور
محمود أحمد أبوبكر محمد معيد بقسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة سوهاج	خالد إسماعيل عبد الرحيم عقيلي الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة سوهاج	صفاء محمود السيد حامد أستاذ المحاسبة والمراجعة ونائب رئيس جامعة سوهاج الأسبق

أولاً: مقدمة ومشكلة الدراسة:

شهدت أدبيات المحاسبة تركيزها الواضح على موضوع مقارنة القوائم المالية (محمد مصطفى حسن، ٢٠١٧م، ص١٢)، وقد أصبح سؤالاً بحثياً مثيراً للجدل في الوقت الحاضر (Zhang, 2018, P.246). كما تُعتبر القابلية للمقارنة أحد أهم الأهداف التي تسعى الجهات التنظيمية وواضعي المعايير المحاسبية إلى تحقيقها؛ لما لها من آثار اقتصادية عديدة على معلومات القوائم المالية (FASB, 2010, SFAC No.8) إذ تزداد منفعة المعلومات الخاصة بالمنشأة بزيادة قابليتها للمقارنة مع المعلومات المشابهة للمنشآت المختلفة، أو لنفس المنشأة خلال الفترات المختلفة (د. عفت أبوبكر محمد، ٢٠١٩م، ص٢٠٨ - FASB, 2018).

وتُعتبر القابلية للمقارنة إحدى الخاصة النوعية الهامة التي تُسهم في تحسين منفعة المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات، كما أنها تُحسن من القيمة المعلوماتية لأسعار الأسهم، وتُزيد من قدرة المستثمرين على التنبؤ بالأداء المستقبلي للمنشآت (د. أيمن يوسف محمود، ٢٠٢١م، ص٣ - Choi et al., 2019, P.391). وتؤدي زيادة القابلية للمقارنة إلى تخفيض تكاليف اقتناء وتشغيل ومعالجة المعلومات؛ ومن ثم، تخفيض عدم تماثل المعلومات، وتخفيض مخاطر التقديرات والتنبؤات من قبل المستثمرين والمحللين ومُستخدمي القوائم المالية (د. أسامة مجدي فؤاد، ٢٠٢١م، ص٣ - Khazaei et al., 2021, P.3).

وتُعرف القابلية للمقارنة على إنها "صلاحية المعلومات المحاسبية لإجراء المقارنات المكانية والزمانية سواءً بين التكاليف والعوائد، أو بين النتائج الفعلية والنتائج المتوقعة للقرارات سواءً لنفس القرار بالمنشأة الاقتصادية، أو بالمقارنة بالمنشآت الاقتصادية المماثلة" (د. مصطفى على الباز، ١٩٩٠م، ص١١٧). كما عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بأنها "خاصية محاسبية تُمكن المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق والاختلاف بين الظواهر الاقتصادية، طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية مماثلة" (FASB, 1980, SFAC NO. 2 - FASB, 2010, SFAC NO. 8).

وتبرز أهمية القابلية للمقارنة تجاه قرارات المستخدمين في الاختيار من بين البدائل المحاسبية. على سبيل المثال: قرارات الاحتفاظ بالاستثمار أو الاستثمار بالمنشأة أو المنشآت الأخرى تكون أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها مع منشآت مماثلة لنفس الفترة الزمنية، أو لنفس المنشأة عن فترات زمنية مختلفة. كما أنها تُساعد مستخدمو المعلومات في تحديد أي من الطريقتين أفضل لتصوير الظاهرة محل الدراسة، إذ أُعتبر كلا الطريقتين متساويين في الملاءمة والمصادقية (FASB, 2018 - IASB, 2018).

وتشمل خاصية القابلية للمقارنة على مفهوم الثبات (الاتساق) المحاسبي، ورغم ذلك فهما مختلفان. فالثبات (الاتساق) يُشير إلى استخدام نفس الطرق والإجراءات لنفس البنود أو لعناصر القوائم المالية، سواءً من فترة مالية إلى أخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير، أو في الفترة واحدة عبر المنشآت المختلفة. ومن ثم، تُعد خاصية القابلية للمقارنة الهدف من معلومات القوائم المالية؛ أما الثبات (الاتساق) فهو الوسيلة على تحقيق ذلك الهدف (وزارة الاستثمار، ٢٠١٥م، الفقرة خ ن ٣٣).

وكذلك، القابلية للمقارنة لا تُعني التطابق التام (التوحيد). فحتى تكون المعلومات قابلة للمقارنة، فإن الأشياء المتشابهة يجب أن تبدو متشابهة، والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا تُعزّز قابلية المعلومات المالية للمقارنة عن طريق جعل الأشياء المختلفة تبدو متشابهة، مثلما لا يُعزّزها جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة (FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2018, Para23.3).

وفي ضوء العلاقة بين خاصية القابلية للمقارنة والخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية، فمن المرجح تحقيق درجة ما من خاصية القابلية للمقارنة عن طريق استيفاء الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين للمعلومات المحاسبية. فإذا ما كانت الملاءمة والتعبير الصادق (التمثيل الصادق) هما الاهتمام الرئيسي لمعدي المعايير المحاسبية أو اللذان يجعلان المعلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات، فإن القابلية للمقارنة هي إحدى الخصائص النوعية التعزيزية (التدعيمية) والتي تتفاعل مع الملاءمة والتعبير الصادق لكي تُحقق الفائدة المرجوة منها. وبطبيعة الحال، ينبغي أن يكون التعبير الصادق عن ظاهرة اقتصادية مُلائمة يحتوي على درجة ما من القابلية للمقارنة مع التعبير الصادق من جانب منشأة أخرى من المنشآت المعدة للتقرير عن ظاهرة اقتصادية ملائمة مشابهة (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٥م، الفقرة خ ن ٣٣ - FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2018, Para23.3).

وعلى الرغم من ذلك، فإنه يُمكن التعبير عن ظاهرة اقتصادية معينة تعبيراً صادقاً بطرق متعددة، إلا أن السماح باستخدام طرق محاسبية بديلة لنفس الظاهرة الاقتصادية يُقلص من مدى قابليتها للمقارنة. وكذلك، فإنه يُمكن التقليل من أحد الخصائص المُعززة في سبيل تحسين خاصية الملاءمة أو التعبير الصادق. فمثلاً، قد يكون التخفيض المؤقت في خاصية القابلية للمقارنة نتيجةً لتطبيق معيار جديد بأثر مستقبلي أمراً مفيداً لتحسين خاصية الملاءمة أو التعبير الصادق على المدى الأطول. ويُمكن للإفصاحات المناسبة أن تُعوض جزئياً، عن عدم القابلية للمقارنة (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٥م، الفقرة خ ن ٣٣ - FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2018, Para23.3).

كما أن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم المالية يُساعد على توافر معلومات أكثر قابلية للفهم للمستخدمين. حيث تُوفر خاصية القابلية للمقارنة مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية تجعل المعلومات المحاسبية واضحة وسهلة وخالية من التعقيد، بما يُمكن المستخدمين من إجراء التحليلات اللازمة التي تُزيد من فهمهم لبنود القوائم المالية، كما أنها تُسهل عملية الفهم لمستخدميها والتعرف على الوضع المالي الحقيقي للمنشأة (د. حسين القاضي ود. مأمون حمدان، ٢٠١٣م، ص ٤٧٦ - إكرام أحمد سعيد ٢٠١٥م، ص ٦٥). ومن ثم، توجد علاقة إيجابية بين القابلية للمقارنة وخاصية القابلية للفهم.

وفي ذلك السياق، تُشير دراسة Kim إلى أن المعلومات المحاسبية الأكثر قابلية للمقارنة تُقلل بشكل فعال من تكلفة الحصول على المعلومات، وتُزيد من كمية ونوعية المعلومات المتاحة للتحليل.

وبالتالي، فإن مقارنة القوائم المالية تُقلل من درجة عدم تماثل المعلومات، وتُحسن من قابلية المعلومات للفهم والتطبيق العملي لها (Kim et al., 2013, P.785-787).

وكذلك، تحتاج الإدارة إلى الملاءمة بين المزايا النسبية الناتجة عن توفير المعلومات في الوقت المناسب من جهة، والحاجة إلى توفير خاصية القابلية للمقارنة والوثوق بها من جهة أخرى (IASC, 1989, QC.43). فقد يتطلب توفير المعلومات في توقيت مناسب في العديد من الحالات التقرير عن عملية أو حدث ما قبل معرفة آفاق أبعاد تلك العملية أو الحدث، مما قد يؤثر سلباً على الدقة في المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها. وعلى العكس من ذلك، فإن تأخير التقرير عن العملية أو الحدث لحين معرفة آفاق الأبعاد المتعلقة بالعملية أو الحدث، يُزيد تأثيراً من الثقة في المعلومات، ولكنها تُصبح قليلة الفائدة في مساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات في غضون ذلك (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م، الفقرة ٣-٤-٦ - FASB, 1980, SFAC No.2, QC.57). ولتحقيق نوع من التوازن بين التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية والقابلية للمقارنة للمعلومات المالية وإمكانية الاعتماد عليها يجب دائماً أخذ احتياجات عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية (IASC, 1989, QC.43).

ويمكن القول أن هناك علاقة تكاملية بين خاصيتي القابلية للمقارنة والتوقيت المناسب في زيادة فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية. بمعنى أن توافر المعلومات في التوقيت المناسب يحتاج إلى قابلية المعلومات للمقارنة، كما أن قابلية المعلومات للمقارنة تحتاج إلى عرض المعلومات في الوقت المناسب، وذلك لزيادة نفعية وفائدة المعلومات في اتخاذ القرارات. وعلى الرغم من ذلك، فإن توفير المعلومات في التوقيت المناسب لا يُعنى أنها قابلة للمقارنة، كما أن قابلية المعلومات للمقارنة لا تُعنى أنها تحقق التوقيت المناسب. فالتوقيت والمقارنة كلاهما خاصيتين مستقلتين لجودة المعلومات المحاسبية، وأن التكامل فيما بينهما هو أمر مطلوب، لتحقيق نفعية وفائدة المعلومات في اتخاذ القرارات بصورة رشيدة.

وتأسيساً على ما سبق، فإنه يمكن القول أن هناك علاقة متداخلة بين القابلية للمقارنة وخصائص جودة المعلومات المحاسبية الأخرى. فهناك بعض التداخل والتفاعل فيما بين قابلية المعلومات للمقارنة وبين ملاءمة المعلومات المحاسبية وأمانتها (التميل الصادق). وأن الجوانب المتعددة للخاصية الأولى تُعتبر على قدر كبير من الأهمية في إتاحة معلومات محاسبية أكثر نفعية وإفادة للقرارات الاقتصادية. وكذلك، تعمل خاصية القابلية للمقارنة مع الخصائص التدعيمية الأخرى على زيادة جودة المعلومات المحاسبية وتحسين نفعيتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية بصورة رشيدة ومعقولة.

وعلى ذلك، فإن ما سبق يقودنا إلى تساؤل رئيسي يُمثل مشكلة البحث الحالي وهو: **ما هي علاقة القابلية للمقارنة بخصائص جودة المعلومات المحاسبية؟** وينبثق عن هذا التساؤل مجموعة من التساؤلات الفرعية تتمثل في الآتي:

- ١- ماهية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟
- ٢- ماهية القابلية للمقارنة، وموقعها بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟
- ٣- ما هي علاقة القابلية للمقارنة بالخصائص النوعية الأخرى للمعلومات المحاسبية؟

ثانياً: الدراسات السابقة:

ثمة عديد من الدراسات المحاسبية التي تناولت موضوع القابلية للمقارنة، إذ ركز البعض منها على أثر اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) على زيادة خاصية القابلية للمقارنة بين القوائم المالية، بينما ركز البعض الآخر على منافع تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، والعوامل المؤثرة في تحقيقها، كما أن هناك مجموعة من الدراسات أهتمت بقياس مستوى القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم المالية. وعلى الرغم من أن تلك الدراسات تُمثل أهمية ومرجعية للباحث في دراسته الحالية، إلا أن التركيز في الدراسات السابقة تناول أهم الدراسات التي تناولت موضوع القابلية للمقارنة وعلاقتها بخصائص جودة المعلومات المحاسبية، لتحديد إسهاماتها في هذا المجال، وتحديد النقاط التي لم تتعرض لها، وذلك لإبراز دور وأهمية الدراسة الحالية كما يلي:

- دراسة (Ortega, 2012):

هدفت الدراسة إلى: تحديد أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على كل من خاصيتي القابلية للمقارنة والعرض الصادق (التمثيل الصادق) للظواهر الاقتصادية.

وقد توصلت الدراسة إلى: أن الاعتماد على المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) ينتج عنه نوع من المفاضلة بين الزيادة في خاصية القابلية للمقارنة والتخفيض من خاصية العرض الصادق للظواهر الاقتصادية، حيث أن الاستمرار في تطبيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية، والتي تتضمن العديد من أوجه القصور مع عدم التغلب عليها، يؤدي إلى تخفيض خاصية العرض (التمثيل) الصادق للمعلومات المحاسبية، في سبيل تحسين درجة (مستوى) القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم المالية، وهو أمر ليس مشروطاً بالمرونة بين كل من المعايير المحلية المطبقة فعلاً والمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) قبل تطبيقها.

- دراسة (Kimet al., 2018):

هدفت الدراسة إلى: تحليل العلاقة بين خاصية القابلية للمقارنة وخاصية الملاءمة للمعلومات، في ضوء التحسين المطلوب في قابلية القوائم المالية للمقارنة.

وقد توصلت الدراسة إلى: أن قابلية القوائم المالية للمقارنة ترتبط بشكل إيجابي ومؤثر بخاصية الملاءمة باستخدام معامل استجابة الأرباح. وأن هذه العلاقة بين معامل استجابة الأرباح وقابلية القوائم المالية للمقارنة هي أكثر وضوحاً للمنشآت ذات التطور العالي للمستثمرين، وتتأقص المعلومات بشكل أقل بين المستثمرين. وقد أشارت الدراسة أن قابلية القوائم المالية للمقارنة تعمل على تحسين قدرة مستخدمي المعلومات على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين المنشآت المختلفة، ويكون ذلك إلى أكبر حد عندما تكون قاعدة المستثمرين أكثر تطوراً، وتكون المعلومات الخاصة أقل انتشاراً. كما تشير هذه النتائج إلى أنه ينبغي على القائمين بالتنظيمات القياسية والمنظمين والممارسين إيلاء المزيد من الاهتمام لدور قابلية المقارنة في المنشآت التي يكون مستثمروها أقل تطوراً.

- دراسة (Chen et al., 2020):

هدفت الدراسة إلى: ما إذا كانت قابلية القوائم المالية للمقارنة بين أقران الصناعة تُعزز من ملائمة قيمة الأرباح، والقيمة الدفترية لقرارات المستثمرين. وخاصةً أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ولجنة الأوراق المالية يسعيان إلى تحقيق أكبر قدر من مقارنة القوائم المالية.

ولقد توصلت الدراسة إلى: أهمية تحقيق خاصية القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم المالية، لما لها من العديد من الآثار الإيجابية على مُستخدمي القوائم المالية، وكذلك على المنشأة المعدة للتقارير المالية. كما أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين خاصية القابلية للمقارنة وخاصية الملائمة للمعلومات، حيثُ أن قابلية القوائم المالية المقارنة تُزيد من ملائمة قيمة الأرباح، وليس القيمة الدفترية. أي عندما تُظهر المنشآت قابلية أكبر للمقارنة المحاسبية مقارنةً بأقرانها في نفس الصناعة، يعلق المستثمرون قيمة أعلى على ملائمة الأرباح المُبلغ عنها. حيثُ إن ملائمة قيمة الأرباح تكون أعلى بنسبة ٢٥.٢% عندما تكون القابلية للمقارنة المحاسبية أعلى بمقدار انحراف معياري واحد. وعلى الرغم من ذلك، فإن الفوائد الإضافية لقابلية المقارنة المحاسبية تكون ضعيفة عندما تكون درجة عدم تماثل التقارير المالية عالية، أو عندما يكون هناك ضعف جوهري في جودة الرقابة الداخلية على التقارير المالية. في مقابل ذلك، يتم تعزيز مزايا القابلية للمقارنة عند تعيين مراجع متخصص في الصناعة.

- دراسة (Dehchi et al., 2020):

هدفت الدراسة إلى: التحقق في تأثير مدى إمكانية قابلية القوائم المالية للمقارنة على ملائمة المعلومات المحاسبية، مع التركيز على دور المستثمرين المتمرسين، ودرجة عدم تناسق المعلومات.

ولقد توصلت الدراسة إلى: أن مقارنة القوائم المالية لها تأثير إيجابي وهام على خاصية الملائمة. حيثُ أنه عندما يكون المستثمرون متمرسون بدرجة مرتفعة، يزداد تأثير قابلية القوائم المالية للمقارنة على مدى ملائمة المعلومات المحاسبية. وكذلك، عندما يكون عدم تناسق المعلومات منخفضاً، يزداد تأثير خاصية القابلية للمقارنة على ملائمة المعلومات المحاسبية. وقد أظهرت نتائج الدراسة أنه عندما يكون هناك مستثمرون أكثر تطوراً والمعلومات أقل خصوصية، فإن القابلية للمقارنة تعمل على تحسين قدرة مُستخدمي المعلومات على تحديد أوجه التشابه والاختلاف عبر الظواهر الاقتصادية. نتيجةً لذلك، يختار المستثمرون أفضل خيار استثمار يؤدي إلى تخصيص الموارد بكفاءة مقارنةً بما يتعلق بأقرانها من نفس القطاع، وتؤدي إلى المزيد من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات بصورة رشيدة.

- دراسة (Guimarães and Rover, 2022):

هدفت الدراسة إلى: تحليل العلاقة بين خصائص التوحيد المحاسبي، وخاصية القابلية للمقارنة والملائمة كأحد الخصائص النوعية لجودة التقارير المالية، بالتطبيق على عينة من شركات سوق رأس المال البرازيلي.

وقد توصلت الدراسة إلى: أن التوحيد المحاسبي ليس هدفاً في حد ذاته، حيثُ أنه وسيلة للمساعدة في جعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة مع غيرها من المعلومات الأخرى، إلا أنه قد يتصادم مع القابلية للمقارنة من خلال جعل الأشياء المختلفة تبدو متشابهة، من خلال استخدام أساليب موحدة.

وفيما يتعلق بتحليل العلاقة بين القابلية للمقارنة والملاءمة، تُشير النتائج إلى وجود علاقة إيجابية ومهمة بين خاصية القابلية للمقارنة و خاصية الملاءمة، حيث تُوفر القابلية للمقارنة فهمًا وتقييمًا أفضل للأداء المالي للمنشآت فيما يتعلق بأقرانها من المنشآت الأخرى في نفس القطاع، وتؤدي إلى المزيد من المعلومات الملاءمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت جوانب الدراسة، يُمكن استنتاج النقاط الآتية:

١- أن هناك ندرة في الدراسات الأجنبية التي حاولت تحليل العلاقة بين قابلية القوام المالية للمقارنة والخصائص النوعية الأخرى لجودة المعلومات المحاسبية، كما أن الدراسات العربية (في حدود علم الباحث) لم تتطرق لموضوع البحث من قبل.

٢- أن الدراسات السابقة أهتمت بتحليل العلاقة بين خاصية القابلية للمقارنة والخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية، وأنه هناك ندرة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين القابلية للمقارنة والخصائص التوعيمية (التعزيزية) الأخرى لجودة المعلومات.

٣- إن الدراسات التي أهتمت بدراسة القابلية للمقارنة وعلاقتها بخصائص جودة المعلومات الأخرى، تمت في بيئات أجنبية مختلفة غنية بالمعلومات، وذات ثقافة تنظيمية مختلفة عن البيئة المصرية، وهو الأمر الذي يستدعي اختبار ما تم التوصل إليه من نتائج في البيئة المصرية.

ثالثاً: أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في تحليل العلاقة بين خاصية القابلية للمقارنة والخصائص النوعية الأخرى لجودة المعلومات المحاسبية، وينبثق عن هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- ١- تحديد الإطار العام للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- ٢- تحديد الإطار العام للقابلية للمقارنة، وموقعها بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- ٣- تحديد علاقة القابلية للمقارنة بالخصائص النوعية الأخرى للمعلومات المحاسبية.

رابعاً: أهمية الدراسة:

تكتسب الدراسة الحالية أهميتها الأساسية من النقاط التالية:

- حادثة موضوع الدراسة وندرة الكتابات العربية، حيث لا يزال هناك جدل في الكتابات والدراسات الأجنبية حول علاقة القابلية للمقارنة بالخصائص النوعية الأخرى لجودة المعلومات المحاسبية، والعوامل المؤثرة فيها.
- إبراز أهمية تحقيق خاصية القابلية للمقارنة لما لها من العديد من الآثار الإيجابية، ودورها في حل العديد من المشكلات المحاسبية التي لها آثار سلبية على الاستثمار مثل تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات، والحد من إدارة الربحية، وزيادة شفافية وجودة المعلومات.
- أهمية حماية مصالح مستخدمي المعلومات في البيئة المصرية، وترشيد ما يتخذونه من قرارات، بناءً على تلك المعلومات القابلة للمقارنة، وذلك على اعتبار أنه من الصعب الحديث عن حماية تلك المصالح، وترشيد هذه القرارات في ظل وجود تقارير مالية تفتقد جودة المعلومات وقابليتها للمقارنة.

- مُساعدة واضعي المعايير المحاسبية المصرية في تحديد آليات تدعيم خاصية القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية، من خلال إصدار أو تبني معايير محاسبية جديدة، تُدعم هذه الخاصية، وتُزيد من جودة وشفافية المعلومات المحاسبية.
- الحاجة إلى تخفيض الفجوة البحثية المرتبطة بمدى تأثير تحقيق خاصية القابلية للمقارنة على خصائص جودة المعلومات في البيئة المصرية.
- رفع كفاءة سوق الأوراق المالية من خلال تبني الآليات المُقترحة لتحقيق خاصية القابلية للمقارنة بما يُحقق التخصيص الكفء للموارد الاقتصادية المتاحة.

خامساً: منهجية البحث:

يتبع البحث الحالي منهجية البحث التحليلي، حيث تعتمد هذه المنهجية على إعمال الفكر، والاستناد إلى الخبرة والتجربة في تفسير الظواهر وتحليلها، ومنطقية الأشياء. ولذلك، سوف تستند هذه الدراسة إلى التحليل النظري المنطقي، بغرض التوصل إلى النتائج.

سادساً: تنظيم البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث، سوف يتم تقسيمه إلى الآتي:

القسم الأول: ماهية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

القسم الثاني: ماهية القابلية للمقارنة وموقعها بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

القسم الثالث: علاقة القابلية للمقارنة بخصائص جودة المعلومات المحاسبية الأخرى.

القسم الأول: ماهية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

تُعرف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على أنها "تلك الصفات التي تجعل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية أكثر نفعاً لمستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وذلك في ضوء احتياجاتهم المتنوعة من المعلومات" (IASB, 2018 - FASB, 2010, SFAC NO.8). كما تُعرف بأنها "جسر يربط بين أهداف التقارير المالية من ناحية، ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى، وهي الرابط الهام بين مصادر المعلومات المحاسبية ومستخدميها" (د. داليا عادل عباس، ٢٠١٥م، ص ١٢٥-١٢٦ - د. علاء علي أحمد، ٢٠١٥م، ص ٢٥٥ - IASC, 1989).

وتبرز أهمية توافر خصائص جودة المعلومات في عدة مجالات أهمها: (د. عبد المحسن محمد دسوقي، ٢٠٠٨م، ص ٢٦١ - أشرف محمد فاروق، ٢٠١٥م، ص ١١٣ - FASB, 1980, SFAC NO.2).

- تحسين جودة وتقييم منفعة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.
- تقديم إرشاد لمعدي القوائم المالية في الاختيار بين البدائل المحاسبية.
- قياس مدى ثقة المستخدمين في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.
- تحديد أهمية المعلومات، ومدى تكرار تقديمها، والدقة المطلوبة في هذه المعلومات.
- الحكم على مدى الرضا على معيار محاسبي محدد، أو مدى الحاجة إلى تعديله، أو تقييم مقترحات لأي معايير جديدة.

- حل المشكلات التي تواجه الممارسين للمهنة، وخاصةً في المراحل الأولى من تطبيق المعايير، أو في ظل عدم وجود معيار محاسبي محدد.

وتجدر الإشارة إلى أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتسم بالتداخل والتشابك بحيث يصعب الفصل بينهما، كما أنه يصعب قياسها كمياً بدقة (تامر محمود محمد، ٢٠٠٩م، ص ٤٠). هذا، وقد بُذلت العديد من المحاولات في الفكر المحاسبي لتحديد الخصائص التي يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية من خلال إسهامات الهيئات العلمية والمهنية. إلا أنه يُمكن القول إن أهم هذه الدراسات هي:

▪ دراسة جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام ١٩٦٦م:

حدد التقرير الصادر عن الـ AAA في عام ١٩٦٦م بعنوان: النظرية الأساسية للمحاسبة، أربعة معايير لجودة المعلومات المحاسبية والتي رأى التقرير أنها تمثل الأساس لتقييم مدى جودة المعلومات المحاسبية، وتتمثل هذه المعايير في الآتي: (AAA,1966)

- الملاءمة.

- القابلية للتحقق.

- عدم التحيز.

- القابلية للقياس.

وقد حددت اللجنة خمس مرشحات عامة للتطبيق هي: الملاءمة مع الاستخدام المتوقع، الإفصاح عن العلاقات ذي المغزى، إدخال المعلومات المتعلقة بالبيئة، توحيد الممارسة داخل وبين المنشآت المختلفة، الاستمرار في إتباع الممارسات نفسها عبر الزمن (د. حسين القاضي و د. مأمون حمدان، ٢٠١٣م، ص ٦٦ - AAA,1966).

▪ قائمة المفاهيم رقم (٢) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام ١٩٨٠م:

حدد الـ FASB في هذه القائمة الفائدة في اتخاذ القرار كقاعدة عامة للخصائص النوعية للمعلومات، وأن تحقيق ذلك يتطلب توافر خاصيتين رئيسيتين هما:

- أ- **الملاءمة:** ولكي تكون المعلومات مُلائمة يلزم توافر مجموعة من الخصائص الفرعية لتحقيقها وهي: التوقيت المناسب، القدرة على التنبؤ، التغذية العكسية.
- ب- **الثقة:** ولكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنه يلزم أيضاً توافر مجموعة من الخصائص الفرعية وهي: أمانة العرض، القابلية للتحقق، الحياد.

وقد أشارت القائمة أن خاصية القابلية للمقارنة، تُعبر خاصية متداخلة مع خاصيتي الملاءمة والثقة، وبما يُحقق ذلك زيادة فائدة المعلومات. كما أشارت القائمة بأن متخذ القرار لا بد وأن يكون على قدرة من الفهم والإدراك. وأن هناك قيدين على المعلومات هما الأهمية النسبية، والتكلفة والعائد.

▪ الإطار الفكري الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام ١٩٨٩م:

ذكرت اللجنة في الإطار الفكري الصادر عنها عام ١٩٨٩م، بأن الخصائص النوعية للمعلومات تجعل المعلومات الواردة في التقارير المالية مفيدة، وتتمثل هذه الخصائص في الآتي:

- القابلية للفهم:
- الملاءمة: وتتحقق عن طريق توافر عنصرين هما: القدرة التنبؤية، الأهمية النسبية.
- المصداقية: وتتحقق عن طريق توافر العناصر التالية وهي: الخلو من الأخطاء الهامة، إمكانية الاعتماد عليها، الجوهر قبل الشكل، الحياد، الحيطة والحذر، الاكتمال.
- القابلية للمقارنة:

وقد أشارت اللجنة إلى أن هناك ثلاثة قيود على المعلومات هي التوقيت المناسب، والموازنة بين التكلفة والعائد، والموازنة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

■ الإطار الفكري الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام ٢٠١٠م، وقائمة المفاهيم رقم (٨) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام ٢٠١٠م.

تُعتبر قائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٨)، والإطار الفكري الدولي هما أحد ثمار المشروع المشترك بين الـ FASB والـ IASB في إطار تحقيق التوافق وتحسين كلاً من الإطارين الدولي والأمريكي تبعاً لذلك (FASB, 2010, SFAC No.8).

وقد اتفق الإطار الفكري الدولي الصادر عن الـ (IASB)، وقائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٨) الصادرة عن الـ (FASB) على أن الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات، تتمثل فيما يلي: (FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2010)

أ- الخصائص الأساسية: وتتمثل هذه الخصائص في الآتي:

- الملاءمة: ويُمكن تحقيقها من خلال الخصائص الفرعية التالية: القيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية، الأهمية النسبية.
- التمثيل الصادق: ويُمكن تحقيقها من خلال الخصائص الفرعية التالية: الاكتمال، الحياد، الخلو من الأخطاء الهامة والجوهرية.

ب- الخصائص المعززة للخصائص الأساسية: وتتمثل هذه الخصائص في القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب، القابلية للفهم.

كما حدد الإطار قيد التكلفة على التقارير المالية المفيدة.

■ الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام ٢٠١٠م، وقائمة المفاهيم رقم (٨) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام ٢٠١٠م.

تُعتبر قائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٨)، والإطار المفاهيمي الدولي هما أحد ثمار المشروع المشترك بين الـ FASB والـ IASB في إطار تحقيق التوافق الدولي وتحسين كلاً من الإطارين الدولي والأمريكي. وقد اتفق الإطار المفاهيمي الدولي الصادر عن الـ (IASB)، وقائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٨) الصادرة

عن الـ (FASB) على أن الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات، تتمثل فيما يلي: (FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2010)

أ- الخصائص الأساسية: وتتمثل هذه الخصائص في الآتي:

- **الملاءمة:** ويُمكن تحقيقها من خلال الخصائص الفرعية التالية: القيمة التنبؤية، القيمة التأكيدية، الأهمية النسبية.

- **التمثيل الصادق:** ويُمكن تحقيقها من خلال الخصائص الفرعية التالية: الاكتمال، الحياد، الخلو من الأخطاء الهامة والجوهرية.

ب- **الخصائص المعززة للخصائص الأساسية:** وتتمثل هذه الخصائص في القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، التوقيت المناسب، القابلية للفهم.

ومن الجدير بالذكر، أن الإطار الفكري المُنتج الصادر عن الـ (IASB) في عام ٢٠١٨م، تناول الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية المفيدة وفقاً لما جاء في قائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٨)، والإطار الفكري الدولي عام ٢٠١٠م، مع إجراء بعض التعديل على مفهوم الأهمية النسبية.

■ إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصري:

تناول إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصري الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة من خلال تصنيفها إلى مستويين هما: (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٥م، ص ٢٦-٢٧).

أ- **الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية:** وتتضمن كل من الملاءمة والتعبير الصادق.

ب- **الخصائص التعزيزية للخصائص الأساسية:** وتتضمن كل من القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والتوقيت المناسب والقابلية للفهم.

كما حدد الإطار قيد التكلفة على التقارير المالية المفيدة.

ويبدو للباحث أن الاهتمام المصري بخاصية القابلية للمقارنة قد جاء على غرار الإطار الدولي الصادر عن الـ IASB عام ٢٠١٠م، وقائمة المفاهيم رقم (٨) الصادرة عن الـ FASB عام ٢٠١٠م. حيث جاءت القابلية للمقارنة كخاصية تعزيزية (تدعيمية) للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية. ولعل النظرة السابقة للقابلية للمقارنة (كخاصية تعزيزية) تختلف عن النسخة السابقة للمعايير المصرية الصادرة عام ٢٠٠٦م، حيث جاءت القابلية للمقارنة كخاصية أساسية لجودة المعلومات المحاسبية بجانب كل من الملاءمة والثقة والقابلية للفهم.

ومن خلال العرض السابق لأهم الاسهامات المهنية والعملية لتحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية، يُمكن القول إنها تدور حول نفس الخصائص تقريباً، مع اختلاف ترتيب وتصنيف هذه الخصائص من حيث أهميتها (محمود تغيان حساين، ٢٠٢٠م، ص ١١٥). وقد أُنقِص الفكر المحاسبي مؤخراً على تصنيف هذه الخصائص طبقاً لما اتفق عليه الإطار الفكري الصادر عن الـ IASB وقائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٨) الصادرة عن الـ FASB والذي ركز فيه المجلسين على إجراء بعض التعديلات على

الخصائص النوعية للمعلومات، بحيث تكون أكثر نفعاً وفائدة لمتخذي القرارات، وقد جاءت هذه الخصائص في مجموعتين أساسيتين هما: (IASB, 2018, SFAC No.8 - FASB, 2010)

- **الخصائص الأساسية:** وتتمثل في خاصيتي الملاءمة، والتمثيل الصادق.
- **الخصائص المعززة للخصائص الأساسية:** وتشمل على أربعة خصائص هي، القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم.

وقد أشار كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى أنه لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها، يجب أن تكون ملائمة وتعرض بصدق ما يجب عرضه. وتحسن فائدة المعلومات المحاسبية إذا كانت قابلة للمقارنة، ويمكن التحقق منها، وتصدر في الوقت المناسب لمستخدميها، وتكون قابلة للفهم (FASB, 2010, SFAC NO.8 - IASB, 2018).

القسم الثاني: ماهية القابلية للمقارنة، وموقعها بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

تُعرف القابلية للمقارنة على أنها "تلك الخاصية النوعية التي تُمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين عناصر (بنود) القوائم المالية"، وبخلاف الخصائص النوعية الأخرى، لا ترتبط القابلية للمقارنة بعنصر واحد فقط، وإنما تتطلب المقارنة عنصرين أو أكثر من عناصر القوائم المالية (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٥م، الفقرة خ ن ٣٣ - FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2018, Para23.3).

كما يُشير مجلس معايير المحاسبة الأسترالي (AASB) إلى القابلية للمقارنة بأنها خاصية محاسبية تهدف إلى اتساق المعالجات المحاسبية، من خلال معالجة الأحداث المالية المتشابهة والإفصاح عنها بنفس الطرق المحاسبية المستخدمة، سواءً من فترة زمنية لأخرى لنفس المنشأة، أو في خلال فترة زمنية واحدة بين المنشآت المتماثلة (AASB, 2009, P.18). هذا، وقد أعتمد العديد من الباحثين في تعريف القابلية للمقارنة على التعريف الوارد بالأطر الفكرية للمحاسبة المالية.

وتشمل خاصية القابلية للمقارنة على خاصية الثبات (الاتساق) المحاسبي، ورغم ذلك فهم مختلفان. فالثبات (الاتساق) يُشير إلى استخدام نفس الطرق والإجراءات لنفس البنود أو لعناصر القوائم المالية، سواءً من فترة مالية إلى أخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير المالي، أو في الفترة واحدة عبر المنشآت المختلفة. ومن ثم تُعد القابلية للمقارنة الهدف من معلومات القوائم المالية؛ أما الثبات (الاتساق) فهو الوسيلة على تحقيق ذلك الهدف (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٥م، الفقرة خ ن ٣٣ - FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2018, Para23.3).

وكذلك، القابلية للمقارنة لا تُعني التطابق التام (التوحيد). فحتى تكون المعلومات قابلة للمقارنة، فإن الأشياء المتشابهة يجب أن تبدو متشابهة، والأشياء المختلفة يجب أن تبدو مختلفة. ولا تُعزز قابلية المعلومات المالية للمقارنة عن طريق جعل الأشياء المختلفة تبدو متشابهة، مثلما لا يُعززها جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٥م، الفقرة خ ن ٣٣ - FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2018, Para23.3).

ويُشير الأدب المحاسبي إلى وجود أكثر من نوع للقابلية للمقارنة (Staubus, 1959, P.50-51). وعامةً، فإنه يُمكن التمييز بين المنظور الطولي للقابلية للمقارنة (Longitudinal) والمنظور العرضي للقابلية للمقارنة (Cross-Sectional). إذ يتضمن المنظور الطولي قابلية القوائم المالية للمقارنة داخل المنشأة الواحدة عبر الفترات الزمنية المختلفة، بما يُساعد على تقييم ما إذا كانت بنود (عناصر) القوائم المالية قد تغيرت على مرور الوقت، وإلى أي مدى هذا التغيير. أما المنظور العرضي يهتم بقابلية القوائم المالية للمنشأة للمقارنة مع المنشآت الأخرى في نقطة زمنية معينة، وهذا يُعد هام بالنسبة لوسطاء السوق مثل المحللين الماليين (د. عفت أبوبكر محمد، ٢٠١٩م، ص٢١٨).

وتتبع أهمية خاصية القابلية للمقارنة أساساً من مدى حاجة المستثمرين والفئات الأخرى من مستخدمي القوائم المالية إلى قوائم مالية تكون قابلة للمقارنة بين المنشأة والمنشآت الأخرى داخل نفس الصناعة، أو بين منشآت مماثلة في صناعات مختلفة، أو بين منشآت لعدة دول مختلفة، وذلك لصنع قرارات الاستثمار والاقتراض بصورة أكثر كفاءة (إكرام أحمد سعيد، ٢٠١٥م، ص٦٣ - Edmond et al., 2018, P.104-105).

وفي ذات السياق، يُشير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) إلى أن المعلومات المتعلقة بمشروع معين تكتسب درجة كبيرة من المنفعة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مماثلة عن المشروعات الأخرى، وإذا أمكن مقارنتها بالمعلومات المماثلة عن نفس المشروع في فترات زمنية مختلفة. فإمكانية المقارنة بين المشروعات، والاستمرار في تطبيق نفس الطرق المحاسبية خلال الفترات الزمنية المتوالية، تؤدي إلى زيادة القيمة الإعلامية للمقارنات التي يتم إجراؤها. وذلك لأن أهمية المعلومات - ولا سيما المعلومات الكمية - تتوقف إلى حد كبير على إمكانية من يستخدم هذه المعلومات على مقارنتها بمقياس يُمكن الاهتداء بها (FASB, 1980, SFAC No.2).

وفي ظل وجود قوائم مالية للمنشأة أكثر قابلية للمقارنة مع غيرها من المنشآت المماثلة، يترتب على القابلية للمقارنة زيادة كمية وجودة المعلومات المتاحة لمستخدمي القوائم المالية، خاصةً المستثمرون وغيرهم من أصحاب المصالح في المنشأة، حيث تُمثل المعلومات الخاصة بالمنشآت الأخرى القابلة للمقارنة بمثابة مُدخلات إضافية مفيدة لتقييم المعلومات الخاصة بالمنشأة المعنية (Zhang, 2018, P.246 - Habib et al., 2020, P.385-387). ومن ثم يقل عدم تماثل المعلومات، وتحسن بيئة معلومات المنشأة، مما يجعل مستخدمي القوائم المالية في وضع أفضل لفهم والتنبؤ بالأحداث الاقتصادية للمنشأة (د. عفت أبوبكر محمد، ٢٠١٩م، ص٢١١ - Huang and Yan, 2020, P.301-302 - Sohn, 2016, P.514-517).

وعلى الرغم من الآثار الإيجابية التي تتحقق من توافر خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات المحاسبية، إلا أنها تُواجه بمجموعة من العوامل والمعوقات التي تقف دون إمكانية تعزيز تلك الخاصية (أنظر في ذلك: د. عفت أبوبكر محمد، ٢٠١٩م، ص٢٢٧ - د. أيمن يوسف محمود، ٢٠٢١م، ص٨ - Zeff, 2007, P.291 - Fang et al., 2015, P.594 - Endrawes et al., 2020, P. 2362). حيث تتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بمجموعة من العوامل المتعددة التي تؤثر على درجة أو مستوى القابلية للمقارنة بين القوائم المالية للمنشآت المختلفة، ومن أهمها: أسس وضع المعايير، ولغة تقارير الأعمال القابلة الموسعة، وأسلوب ونمط المراجعة، وهيكل الملكية، وبيئة العمل التنظيمية، والتكامل الاقتصادي بين الدول.

وفي ضوء موقف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من القابلية للمقارنة. فطبقاً لما ورد في قائمة المفاهيم رقم (٨) الصادرة عن الـ FASB، والإطار الفكري الدولي الصادر عن الـ IASB عام ٢٠١٠م، وإطار إعداد وعرض القوائم المالية المصري الصادر عام ٢٠١٥م. وأيضاً الإطار الفكري المنفح الصادر عن الـ IASB عام ٢٠١٨م، تُعد القابلية للمقارنة خاصية نوعية تعزيزية (تدعيمية) للخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٥م، الفقرة ١٩ - (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.33 - IASB, 2010 - IASB, 2018, Para23.3).

ولعل المعالجة السابقة للقابلية للمقارنة (كخاصية تعزيزية أو تدعيمية)، تختلف عن كونها كخاصية أساسية أو ثانوية للمعلومات المحاسبية. وفي ذلك السياق، تُعتبر قابلية القوائم المالية للمقارنة مفهوم ذا أهمية لكل من قائمة المفاهيم رقم (٢) الصادرة عن الـ FASB عام ١٩٨٠م، والإطار الفكري الدولي الصادر عن الـ IASB عام ١٩٨٩م، ولكن كلا الإطارين السابقين اختلفا في مدى أهميتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية (FASB, 1980, SFAC No.2 - IASB, 1989 - FASB, 2010, SFAC No.8, (BC3.32).

حيثُ وصفت قائمة المفاهيم رقم (٢) القابلية للمقارنة بأنها: نوع من العلاقة بين اثنين أو أكثر من مفردات المعلومات، وتُشير القائمة إلى أن فائدة المعلومات المحاسبية تتعاضد بصورة كبيرة كلما كان عرضها بأسلوب يُمكن المستخدمين من مقارنة نتائج المنشأة مع المنشآت الأخرى، أو مقارنة نتائج سنوات متعددة لنفس المنشأة الاقتصادية، وعلى الرغم من أهمية القابلية للمقارنة، فهي تُعتبر ثانوية بالنسبة إلى الملاءمة والثقة (تم استبداله بمصطلح التمثيل الصادق). وعلى ذلك، لا ينبغي المُبالغة في التشديد على القابلية للمقارنة على حساب تحسين الملاءمة أو الثقة، وهو ما يُعني أن القابلية للمقارنة تأتي بعد الملاءمة والثقة أي في مرتبة أقل من حيث الأهمية (FASB, 1980, SFAC No.2).

بينما يُناقش الإطار الفكري الدولي الصادر عن الـ IASB عام ١٩٨٩م، قابلية القوائم المالية المقارنة بصفاتها خاصة نوعية أساسية للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وعلى قدم المساواة مع كل من الملاءمة، والمصادقية، والقابلية للفهم. ومن ثم فإن القابلية للمقارنة لا تُقل أهمية عن الملاءمة والمصادقية في نفعية المعلومات المحاسبية، أي أنها في نفس المرتبة من حيث الأهمية (IASB, 1989). وهو ما يختلف أيضاً عن كونها كخاصية ثانوية أو تدعيمية للمعلومات، حيث تأتي القابلية للمقارنة حينئذ بعد الملاءمة والتمثيل الصادق أي في مرتبة أقل من حيث الأهمية.

وعلى نفس المنوال السابق، جاءت القابلية للمقارنة كخاصية أساسية لجودة المعلومات المحاسبية في كل من: الإطار الفكري السعودي الصادر عام ١٩٩٩م (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م)، الإطار الفكري البريطاني الصادر عام ١٩٩٩م (ASB, 1999)، والإطار الفكري المصري الصادر عام ٢٠٠٦م (وزارة الاستثمار، ٢٠٠٦م)، والإطار الفكري الأسترالي الصادر عام ٢٠٠٦م (AASB, 2009)، بجانب كل من الملاءمة والثقة والقابلية للفهم. وأن هذه الخصائص النوعية متساوية من حيث نفعيتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

هذا، وقد أُنشِئ الفكر المحاسبي مؤخراً على تصنيف القابلية للمقارنة كخاصية تعزيزية (تدعيمية) للخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية. وذلك طبقاً لما اتفق عليه الإطار الفكري الصادر عن الـ IASB، وقائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٨) الصادرة عن الـ FASB، حيث تكون القابلية للمقارنة أكثر فائدة ونفعاً لمتخذي القرارات. وأيضاً، جاء إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصري الصادر عام ٢٠١٥م متفقاً مع الرؤية السابقة.

القسم الثالث: علاقة القابلية للمقارنة بالخصائص جودة المعلومات المحاسبية.

يُمكن تناول العلاقة بين القابلية للمقارنة والخصائص النوعية الأخرى للمعلومات المحاسبية على النحو التالي:

١ - القابلية للمقارنة والخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية:

تناولت قائمة المفاهيم رقم (٨) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام ٢٠١٠م، والإطار الفكري المنقح الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام ٢٠١٨م، خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق كخصائص أساسية للمعلومات المحاسبية (FASB, 2010, SFAC, 2018 - IASB, No.8). وفيما يلي نتناول العلاقة بين القابلية للمقارنة والخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية بشيء من التفصيل كما يلي:

■ القابلية للمقارنة وخاصية الملاءمة:

تُعتبر الملاءمة أحد الخصائص الأساسية التي ينبغي توافرها في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، حتى يُمكن أن تكون ذات منفعة لمستخدميها في اتخاذ القرارات. وتتوافر خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية عندما تُؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو عندما تُؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية (FASB, 2010, SFAC, 2018 - IASB, No.8, QC.6-10, Para2.5).

ويُشير مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى المعلومات الملائمة بأنها "تلك المعلومات التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون. ويمكن أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في قرار، حتى ولو اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها، أو كانوا بالفعل على علم بها من مصادر أخرى" (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.10 - IASB, 2018, Para2.6).

ولقد أثارت العلاقة بين كل من القابلية للمقارنة وخاصية الملاءمة الكثير من الجدل والخلاف بين الهيئات والباحثين الأفراد في مجال المحاسبة، نتيجةً لاختلاف وجهات النظر، والتي نتج عنها ثلاث اتجاهات هي:

الاتجاه الأول: أن القابلية للمقارنة تؤدي إلى تحقيق خاصية الملاءمة:

يُشير أنصار هذا الاتجاه إلى أن القابلية للمقارنة هي إحدى العناصر اللازمة لتحقيق خاصية الملاءمة (د. محمود إبراهيم عبد السلام، ١٩٨١م، ص ١٠٦). ويستند أنصار هذا الاتجاه إلى أن تحقيق القابلية للمقارنة يُزيد من القيمة التنبؤية والقيمة الاستراتيجية للمعلومات المحاسبية في القوائم المالية، مما يؤدي

إلى زيادة في ملائمة المعلومات المحاسبية، ومن ثم تكون القابلية للمقارنة أحد عناصر تحقيق خاصية الملائمة (صفا محمود السيد، ١٩٨٨م، ص ٣٩ - د. حسين القاضي و د. مأمون حمدان، ٢٠١٣م، ص ٤٧٦).

الاتجاه الثاني: أن القابلية للمقارنة وخاصية الملائمة متعارضين:

أشار بعض الباحثين إلى وجود تعارض بين تحقيق خاصيتي الملائمة والقابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية. ويستند أنصار هذا الاتجاه إلى الآتي:

- أن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة يُعطى نوعاً من تقييد الحرية لمعدي القوائم المالية، بأن يلتزموا بتطبيق سياسة محاسبية معينة دون غيرها، بغض النظر عن تقديم معلومات ملائمة من غيرها، مما قد يُخرج تلك المعلومات عن مُلائمتها لاحتياجات المستخدمين. فمثلاً، تطبيق طريقة القسط الثابت في معالجة إهلاك الأصول الثابتة (ما لم تحصل المنشأة على موافقة من الهيئات التنظيمية باستخدام طرق محاسبية أخرى)، إن كان يُحقق خاصية القابلية للمقارنة بين القوائم المالية، إلا أنه قد لا يُقدم معلومات ملائمة تتوافق مع احتياجات المستثمرين وغيرهم من مستخدمي معلومات القوائم المالية (د. أمين السيد أحمد، ٢٠٠٦م، ص ٨٩ - أسامة أحمد جمال، ٢٠١١م، ص ١١٣ - Hong, 2008, P.60-65).

- أن مسألة التوحيد في السياسات المحاسبية بين المنشآت المختلفة، وكذلك الاستمرار في تطبيق نفس الطرق والأساليب المحاسبية على مر الزمن، ما زالت مطلباً هاماً لتحقيق خاصية القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم المالية، إلا أنه قد ينتج عنها معلومات أقل ملائمة لاحتياجات المستخدمين، وخاصةً إذا ما تغيرت الظروف الاقتصادية بشكل كبير. وعلى العكس من ذلك، فبالرغم من انخفاض القابلية للمقارنة الذي قد ينتج من تطبيق أحد المعايير الجديدة، إلا أنه قد يترتب عليه معلومات أكثر ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية (FASB, 2010, SFAC) (No.8, QC.34 - IASB, 2018, Para2.38).

- على الرغم من أن تقليص مساحة الاختلافات في الإفصاح المحاسبي بين المنشآت المختلفة، قد يكون هدفاً من أهداف السياسة المحاسبية، إلا أنه قد يتناقض مع خاصية الملائمة. حيث أنه كلما عرضت المعلومات المحاسبية بشكل أكثر تفصيلاً، كلما كانت أكثر ملائمة للمستخدمين، ولكن ذلك يُقلل من القابلية للمقارنة بسبب ازدياد مساحة الاختلافات في الإفصاح المحاسبي، وبالتالي تقليص المقارنة بين المنشآت المختلفة (أكرم يحيى على، ٢٠٠٩م، ص ١٨ - د. إسماعيل خليل إسماعيل و د. ريان نعيم، ٢٠١٢م، ص ٢٩٦).

الاتجاه الثالث: أن القابلية للمقارنة تُعزز وتُحسن من خاصية الملائمة:

يرى أنصار هذا الاتجاه ضرورة التكامل والتفاعل بين خاصيتي القابلية للمقارنة والملائمة في معلومات القوائم المالية، حيث أن تحقيق خاصيتي القابلية للمقارنة والملائمة يُزيد من نفعية المعلومات المحاسبية لمستخدميها (د. حسين القاضي و د. مأمون حمدان، ٢٠١٣م، ص ٤٧٦-٤٧٧ - FASB, 2010, SFAC) (No.8 - IASB, 2018).

وفي ذلك السياق، توصلت مجموعة من الدراسات المحاسبية (أنظر في ذلك: Kothari et al., 2009 - Drake et al., 2014 - Gross and Perotti, 2017 - Kim et al., 2018 - Chen et al., 2020) إلى وجود علاقة تأثير إيجابية بين خاصيتي القابلية للمقارنة والملاءمة، حيث تعمل مقارنة القوائم المالية بشكل أفضل على تعزيز فائدة المعلومات المحاسبية وفقاً لردود أفعال أسعار الأسهم على إعلانات الأرباح. وقد توصلت نتائج تلك الدراسات، إلى أن الملاءمة والقابلية للمقارنة هما إحدى الصفات النوعية التي يجب أن تمتلكها معلومات القوائم المالية، وأن التكامل والتفاعل بين هاتين الخاصيتين هو ضرورة حتمية لتحقيق احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

وتأسيساً على ما سبق، فإنه يُمكن القول أن هناك عدم اتفاق في الآراء بشأن العلاقة بين القابلية للمقارنة وخاصية الملاءمة. لذا، فإن تبني أيّاً من الاتجاهات السابقة يتطلب استجلاء للعلاقة بين القابلية للمقارنة والخصائص الفرعية المحققة للملاءمة، والمتمثلة في: القيمة التنبؤية للمعلومات، والقيمة التأكيدية (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.7 - IASB, 2018, Para2.7).

وفي حدود العلاقة بين القابلية للمقارنة والقيمة التنبؤية للمعلومات، فقد أشار مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، إلى أن المعلومات المحاسبية يكون لها قيمة تنبؤية إذا أمكن استخدامها كمدخلات للعمليات التي يُعتمد عليها المستخدمون للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، وأن هذه المعلومات لا يلزم أن تكون تنبؤات أو توقعات حتى يكون لها قيمة تنبؤية، وإنما المعلومات المالية ذات القيمة التنبؤية هي التي يُعتمد عليها المستخدمون في صنع تنبؤاتهم وتحديد اتجاهاتهم (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.8 - IASB, 2018, Para2.8).

هذا، وتؤكد العديد من الدراسات المحاسبية إلى أن هناك علاقة تأثير إيجابية بين القابلية للمقارنة والقيمة التنبؤية للمعلومات، وقد قدمت تلك الدراسات العديد من المبررات منها:

- إن الهدف من مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة هو تسهيل عملية التنبؤات واتخاذ القرارات الاقتصادية بواسطة الدائنين والمستثمرين وغيرهم من المستخدمين. حيث أنه كلما كثرت الخصائص المتشابهة في القوائم المالية للمنشآت، كلما كانت المقارنة ملائمة لقرارات المستخدمين، وكلما أمكن استخدام هذه المعلومات في إجراء تنبؤات مستقبلية تُدعم أو تدحض تنبؤات الإدارة (د. فؤاد محمد الليثي، ٢٠١٠م، ص ١٣٦ - حيدر مطلوب كوشان، ٢٠١٥م، ص ٩٨).

- أن الثبات الذي يتطلبه تحقيق خاصية القابلية للمقارنة يُدعم خاصية الملاءمة من خلال المساعدة في توفير أحد عناصر الملاءمة وهي القدرة التنبؤية، وذلك لأن الحاجة إلى معرفة ما تكون أحوال المستقبل يستلزم تحليل اتجاهات الماضي، وحتى يُمكن للمعلومات المحاسبية أن تخدم كمؤشرات يُمكن تحليلها لبيان الاتجاه، فإنه يجب إعدادها طبقاً لمفاهيم وإجراءات ثابتة من فترة إلى أخرى. ومن ثم، فإن استخدام قواعد وإجراءات مختلفة يُعني تعذر بيان اتجاهات النشاط الاقتصادي أو تمييز آثاره على المنشأة ومن هنا تفقد المعلومات المحاسبية القدرة التنبؤية (صفا محمود السيد، ١٩٨٨م، ص ١٠١).

- إن أهمية تحقيق خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية تزداد عندما يكون الأمر متعلق بالمستقبل، حيث تُوفر خاصية القابلية للمقارنة مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية التي

تُساعد المستخدم في اتخاذ قرارات سليمة، خاصةً في حالة النقص في البيانات المالية التي قد تواجه المستخدم (د. إسماعيل خليل إسماعيل و د. ريان نعوم، ٢٠١٢م، ص ٢٩٦ - Chen and Gong, 2019, P.2 - Zheng, 2019, P.215).

- إن القابلية للمقارنة تجعل المعلومات المحاسبية ذات علاقة أكبر بالقرار، ولها دور في عملية اتخاذه، سواءً كانت عملية اتخاذ القرارات تتعلق بقرارات تنبؤية لها علاقة بالمستقبل، أو أنها تُمثل تصحيحاً لنتائج قرارات سابقة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع ما كان متوقعاً (د. حسين القاضي و د. مأمون حمدان، ٢٠١٣م، ص ٤٧٧ - Guimarães and Rover, 2022, P.268-269).

ويبدو الباحث أن الاعتماد على خاصية القابلية للمقارنة يتزايد في ظل التعقيدات التي تواجه بيئة الأعمال في الوقت الحالي من المنافسة الشديدة، وحالات عدم التأكد، والنقص في فهم العلاقات بين مقاييس الماضي والمستقبل، وصعوبة صياغة نماذج كمية أو وصفية لاتخاذ القرارات اللازمة. الأمر الذي يجعل القيام بعملية التنبؤ صعبة التطبيق دون توافر خاصية القابلية للمقارنة في المعلومات التي توفرها القوائم المالية، ومما سبق. يُعني أن خاصية القابلية للمقارنة تُدعم خاصية القيمة التنبؤية كأحد الخصائص الفرعية لخاصية الملاءمة.

أما بشأن خاصية القيمة الاسترجاعية أو التأكيدية، فقد أشار الـ (FASB) والـ (IASB) على أنها تُعني "قدرة المعلومات على تأكيد أو تصحيح التوقعات المستقبلية لمتخذي القرار، بما يُمكنه من تحديد إلى أين تقف المنشأة في الوقت الحاضر، والتي تُدل ضمناً على مقدار نجاح إدارة المنشأة في إنجاز المهام المكلفة بها" (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.9 - IASB, 2018, Para2.9).

ولا شك أن تحديد العلاقة بين القابلية للمقارنة والقيمة الاسترجاعية (التأكيدية) للمعلومات المحاسبية، يُمكن بلورتها من خلال ما يلي:

- إن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة تُزِيد من الدورين التأكيدي والتنبؤي لمعلومات القوائم المالية، حيث تُوفر قابلية القوائم المالية للمقارنة معلومات ذي قيمة للمستخدمين في محاولة التنبؤ بقدرة المنشأة على انتهاز الفرص والتعدي على الأوضاع المعاكسة، كما أنها تلعب دوراً أيضاً في الدور التأكيدي فيما يتعلق بتلك التنبؤات الماضية (FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2018).

- إن قابلية القوائم المالية للمقارنة تُوفر معلومات محاسبية تسمح لمستخدمي القوائم المالية، بتقييم أداء المنشأة ومركزها المالي بصورة حقيقية، حيث أنها تسمح له بإجراء مقارنة بين المؤشرات الخاصة بالسنة المالية والسنة السابقة لها، أو بين المؤشرات الخاصة بالمنشأة والمؤشرات الخاصة بالمنشآت الأخرى، أو بين المؤشرات المتوقعة والمؤشرات الفعلية للمنشأة (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.8 - IASB, 2018, Para2.8).

وبناءً على ما سبق، يخلص الباحث إلى أن القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية للمعلومات المالية مترابطة مع تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، فعلى سبيل المثال: معلومات العائد عن السنة الحالية والتي يُمكن استخدامها كأساس للتنبؤ بالعوائد في السنوات القادمة، عادةً ما يُمكن مقارنتها مع معلومات العائد لنفس المنشأة من الأعوام الماضية، كما أنه يُمكن مقارنتها مع معلومات العائد لنفس الفترة مع المنشآت

المماثلة الأخرى. ومن ثم، فإن نتائج تلك المقارنات يُمكن أن تُساعد المستثمرين وغيرهم من مستخدمي المعلومات على تأكيد أو تصحيح وتحسين القرارات أو العمليات التي استخدمت في عمل تلك التنبؤات.

وأخيراً، وفي ضوء العلاقة بين القابلية للمقارنة وخاصية الملاءمة، يتفق الباحث مع وجهة النظر الأخيرة، والتي ترى أن قابلية القوائم المالية للمقارنة تُعزز وتُحسن من ملاءمة المعلومات المالية لمستخدميها، كما يُشير هذا الاتجاه إلى ضرورة التكامل والتفاعل بين خاصيتي القابلية للمقارنة والملاءمة. ومن ثم، لا تُعد القابلية للمقارنة أحد مكونات خاصية الملاءمة، كما أنه لا يُوجد تعارض بينهما. ويُشير الباحث إلى أن العلاقة بين خاصية القابلية للمقارنة وخاصية الملاءمة هي علاقة تأثير إيجابية حيث أن توافر خاصية القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية يُزيد من ملاءمة المعلومات المالية لقرارات المستخدمين، وبفي باحتياجاتهم المتنوعة.

■ القابلية للمقارنة وخاصية التمثيل الصادق (العادل):

تُشير خاصية التمثيل الصادق (العادل) وفقاً لما ورد في الإطار الفكري الصادر عن الـ (IASB) وقائمة المفاهيم رقم (٨) الصادرة عن الـ (FASB) إلى "تمثيل الظاهرة الاقتصادية في شكل كلمات وأرقام، ولكي تكون المعلومات مفيدة لا يجب على المعلومات المالية تمثيل الظواهر ذات الصلة فقط، ولكن يجب أيضاً أن تمثل الظاهرة التي تسعى إلى تمثيلها بصدق" (FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2018). أو أنها هي "تعبير معلومات القوائم المالية بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى للمنشأة، طبقاً لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في تاريخ إعداد القوائم المالية للمنشأة" (AASB, 2009, Para.33-34).

وبشأن العلاقة بين القابلية للمقارنة وخاصية التمثيل الصادق (العادل)، فإنه يُمكن التمييز بين اتجاهين هما:

الاتجاه الأول: وجود علاقة إيجابية بين القابلية للمقارنة وخاصية التمثيل الصادق:

قدم أنصار هذا الاتجاه مجموعة من المبررات تتمثل في الآتي:

- إن تقييم أوجه التشابه والاختلاف بين القوائم المالية للمنشآت تحقيقاً لخاصية القابلية للمقارنة، يعتمد على تحقيق خاصية التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية، كشرط أولى للتحقق من مدى دقة النتائج التي يتم التوصل إليها (Gordon and Gallery, 2012, P.13-14).
- إن تحقيق خاصية التمثيل الصادق بين المنشآت المختلفة يُدعم القابلية للمقارنة، حيث إن التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية لمنشأة ما يجب أن يكون مماثل مع التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية المشابهة بالنسبة لمنشأة أخرى (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.24).
- إن توحيد السياسات المحاسبية بين المنشآت المختلفة، والثبات فيها على مدار الفترات الزمنية، يجعل المعلومات المحاسبية تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، وهو ما يُدعم التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية (أحمد محمود أحمد، ٢٠١٥م، ص ١٠٥-١٠٦).

الاتجاه الثاني: وجود علاقة عكسية بين القابلية للمقارنة وخاصية التمثيل الصادق:

وقدم أنصار هذا الاتجاه مجموعة من المبررات تتمثل في الآتي:

- على الرغم من أن الظواهر الاقتصادية للأحداث الاقتصادية قد تكون ممثلة بصدق بطرق متعددة، فإن السماح بالطرق المحاسبية البديلة عن نفس الظاهرة الاقتصادية، يُقلل من قابلية القوائم المالية للمقارنة (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.25 - IASB, 2018 - Costa, 2019, P.2).

- إن الثبات في تطبيق سياسة محاسبية وحيدة تحقيقاً لخاصية القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية، قد يترتب عليه عدم عرض الظاهرة الاقتصادية بشكل جيد، مما يُحد من تحقيق خاصية التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية (Ortega, 2012, P.1).

- إن الاعتماد على المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) يُنتج عنه نوع من المفاضلة بين الزيادة في خاصية القابلية للمقارنة والتخفيض من خاصية التمثيل الصادق، حيث إن الاعتماد على مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية بهدف زيادة قدرة القوائم المالية على المقارنة، يؤدي إلى مجموعة من الظواهر الاقتصادية التي لا يمكن تمثيلها بشكل لائق، وهو ما قد يؤثر على خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية (Ortega, 2012, P.2-3).

وتجدر الإشارة إلى أن التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية والقابلية للمقارنة يُوصف كلاهما على حد سواء بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المرغوب فيها. إلا أن الإطار المفاهيمي ينظر إلى القابلية للمقارنة كخاصية تعزيزية أو تدعيمية للمعلومات، بينما ينظر الإطار إلى التمثيل الصادق كخاصية أساسية للمعلومات، الأمر الذي يُعنى أن الزيادة في القابلية للمقارنة هو أمر مفضل أو مرغوب فيه، وذلك بشرط أن تكون المعلومات المحاسبية تُحقق التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية (FASB, 2010, SFAC No.8 - Ortega, 2012, P.2-3 - IASB, 2018).

هذا، ويتفق الباحث مع أنصار الاتجاه الأول، والتي ترى وجود علاقة إيجابية بين القابلية للمقارنة وخاصية التمثيل الصادق (العادل) للظواهر الاقتصادية. حيث أن المعلومات الملائمة والممثلة بصدق تكون أكثر إفادة إذا أمكن مقارنتها بسهولة مع معلومات مماثلة من المنشآت الأخرى، أو لنفس المنشأة في فترات زمنية مختلفة.

ولتوضيح أكثر لمدى العلاقة بين القابلية للمقارنة وخاصية التمثيل الصادق (العادل)، فإن الأمر يستلزم دراسة العلاقة بين القابلية للمقارنة والخصائص الفرعية للتمثيل الصادق (العادل) والتي تتمثل في كل من: الاكتمال، والحياد، والخلو من الأخطاء (FASB, 2010 - IASB, 2018).

وفيما يتعلق بخاصية الاكتمال. فيُقصد بالاكتمال "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات الضرورية ليفهم المستخدم كيفية حدوث الظاهرة، وضرورة أن تشمل التقارير على جميع التوصيفات والتفسيرات اللازمة لذلك". ويستلزم الوصف الكامل لبعض البنود توضيحات لحقائق مهمة عن جودة وطبيعة البنود، والعوامل والظروف التي يمكن أن تؤثر على جودتها وطبيعتها، وكذلك الإجراء المستخدم لتحديد الوصف الرقمي (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.13 - IASB, 2018, Para2.14).

ويُشير الـ FASB والـ IASB إلى أن الاكتمال يشمل جميع المعلومات اللازمة لمستخدم القوائم المالية لفهم الظاهرة التي تم تصويرها، بما في ذلك جميع التوصيفات والتفسيرات اللازمة. على سبيل المثال: فإن الاكتمال بالنسبة لمجموعة من الأصول تشمل - كحد أدنى - وصفاً لطبيعة الأصول في المجموعة، وتصوير رقمي لكل الأصول في المجموعة، ووصف الأسلوب المستخدم للوصول إلى رقم الأصل (على سبيل المثال: التكلفة الأصلية، أو التكلفة المعدلة، أو القيمة العادلة) (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.13 - IASB, 2018, Para2.14).

هذا، وترتبط خاصية القابلية للمقارنة بخاصية الاكتمال بعلاقة إيجابية ومؤثرة. حيث أن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية يتطلب الإفصاح الكافي والشامل عن المعلومات، إذ أن الإفصاح عن الطرق المتبعة والافتراضات والسياسات المستخدمة في إعداد القوائم المالية تُعتبر ضرورة حتمية لتحقيق خاصية القابلية للمقارنة، وحتى يستطيع مستخدمو القوائم المالية التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بشأن البنود المفصّل عنها، عن طريق مقارنتها بنفس البنود بسنوات سابقة للمنشأة نفسها، أو عن طريق مقارنتها بنفس البنود في منشآت مماثلة أخرى.

ومن منظور عكسي، فإن إخفاء أو حجب أية معلومات (معلومات غير مكتملة) من شأنها التأثير سلباً على قابلية القوائم المالية للمقارنة، مما يجعل خاصية القابلية للمقارنة تفقد الهدف الأساسي لها، وتكون المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم غير واضحة ومضللة للمستثمرين أو غيرهم من مستخدمي المعلومات المحاسبية.

وبناءً على ما سبق، يبدو للباحث وجود علاقة تأثير إيجابية ومتبادلة بين القابلية للمقارنة وخاصية الاكتمال كأحد الخصائص الفرعية للتمثيل الصادق. فمن ناحية، يتطلب تحقيق خاصية القابلية للمقارنة توافر درجة من الاكتمال في المعلومات، وأنه كلما زاد وصف وتفسير المعلومات المستخدمة في إعداد القوائم المالية، سواءً كانت هذه المعلومات تفسيرية أو توضيحية، زادت درجة القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم المالية، والعكس صحيح لذلك. ومن ناحية أخرى، تُساعد قابلية القوائم المالية للمقارنة في الحكم على درجة اكتمال المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

أما بشأن خاصية الحياد فإنها تُعني "البعد عن التحيز في اختيار أو عرض المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية"، ويُمثل مفهوم الحياد المنظور الآخر لزيادة قيمة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، الأمر الذي من شأنه مُساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات السليمة (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.14 - IASB, 2018, Para2.15).

فخاصية الحياد، تُشير إلى أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون موضوعية أي غير متحيزة حيال المصالح المتعارضة لمستخدميها، بحيث لا يتم إعداد وعرض التقارير المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي هذه التقارير على حساب الأطراف أو الجهات الأخرى، أو للتأثير على اتخاذ القرارات لتحقيق نتيجة محددة سلفاً، وإنما للاستخدام العام ودون أي تحيز شخصي (د. علاء علي أحمد، ٢٠١٥م، ص ٢٥٧-٢٥٨).

وعلى ذلك، فإن البُعد عن التحيز يُعني الحيادية. بمعنى أن التصوير المحايد للظاهرة الاقتصادية لا يكون متحيزاً، أو ينطوي محاباة، أو يكون مؤكداً، أو غير مؤكداً، أو يشوبه تلاعباً لزيادة احتمال تلقي

المعلومات - بشكل مرغوب أو غير مرغوب فيه - من قبل المستخدمين (FASB, 2010, SFAC No.8,)
IASB, 2018, Para2.16 - QC.14-16). وأضافت دراسة (Beest) إلى أن المعلومات المحايدة لا
تُشكل الصورة التي نريد توصيلها للمستخدمين، لكي تؤثر على سلوكه في اتجاه معين (Beest et al.,
2009, P.10).

وبناءً على ذلك، فإنه يمكن القول ان متطلبات تحقيق خاصية القابلية للمقارنة تُعتبر آلية للحكم
على مدى حيادية المعلومات، كما أنه يُعتبر أيضاً وسيلة للحد من تحيز الإدارة لضمان توفير معلومات
محايدة. حيث أن اعداد القوائم المالية وفقاً لسياسات محاسبية ثابتة للمنشأة الاقتصادية عبر الفترات
الزمنية المختلفة، أو وفقاً لأسس وقواعد ومعايير موحدة بين المنشآت المختلفة لنفس الفترة الزمنية تحقيقاً
لخاصية القابلية للمقارنة، يضمن توفير معلومات محاسبية محايدة (غير متحيزة) لمستخدميها، كما أنه
يُحد من التدخل المتعمد للإدارة، والتي قد تستخدمه الإدارة بغرض تحقيق هدف انتهازي لها، أو تحقيق
دور إعلامي للقوائم المالية تتطلبه حقيقة الواقع الافتراضي.

وفي ضوء ما سبق، يبدو للباحث وجود علاقة تأثير إيجابية بين القابلية للمقارنة وخاصية الحياد
كأحد الخصائص الفرعية للتمثيل الصادق، حيث أن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم
المالية يضمن توفير معلومات محايدة (غير متحيزة) لمستخدميها، بما يُساعد في اتخاذ القرارات
الاقتصادية بصورة رشيدة. وكذلك، فإن إلزام المنشآت بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة،
وعن أية تغيرات في هذه السياسات، وأسباب هذه التغيرات، والنتائج المترتبة على هذه التغيرات تحقيقاً
لقابلية القوائم المالية للمقارنة تُساعد المستخدمين في الحكم على مدى حيادية المعلومات، ومدى تحيز
الإدارة في إعداد القوائم المالية.

وفيما يتعلق بخاصية الخلو من الأخطاء، فإنها تُعني "عدم وجود أخطاء أو سهو أو تحريف في
وصف الظواهر الاقتصادية أو العمليات المستخدمة في وصف هذه الظواهر، ومن ثم اختيار وتطبيق
الإجراءات المستخدمة لإنتاج المعلومات التي يتم التقرير عنها بدون أخطاء في هذه العملية" (FASB,
2018 - IASB, QC.15 - SFAC No.8, 2010). إلا أن الخلو من الأخطاء لا يُعنى الدقة التامة في جميع
الأمور، لأن الكثير من المعلومات المستمدة من المحاسبة تتطوي على التقريب والتقديرات
الاجتهادية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م، ص ٢٤٠).

أي أن خاصية الخلو من الأخطاء تُشير إلى أن المعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير
المالية وحتى تكون معبرة بصدق عن كافة العمليات والأحداث الأخرى، يجب أن تخلو من الأخطاء
الهامة والمؤثرة والحذف، وأن المراحل المستخدمة لإنتاج تلك المعلومات المفصح عنها قد تم اختيارها
وتطبيقها بدون أي أخطاء أو حذف (د. علاء علي أحمد، ٢٠١٥م، ص ٢٥٨). وبناءً على ذلك، يهدف كل من
ال FASB وال IASB إلى تحقيق أقصى قدر من الخلو من الخطأ وليس بالضرورة تحقيقه بدقة تامة،
وهذا ينصب على تقليل الخطأ فيما يتعلق بالأحداث المستقبلية (محمود تغيان حساتين، ٢٠٢٠م، ص ١٢١).

وفي حدود العلاقة بين القابلية للمقارنة والخلو من الأخطاء، فإنه يمكن القول إن خاصية القابلية
للمقارنة تُوفر معلومات إضافية تُمكن المستخدمين في التأكد من مدى صحة المعلومات المنشورة بالقوائم
المالية وخلوها من الأخطاء. فمثلاً: متطلبات القابلية للمقارنة بين مخصصين للإهلاك أو أكثر، يُساعد

المستخدم في التعرف على قيمة مخصصات الإهلاك عبر السنوات المالية، وطريقة الإهلاك، وأية تغيرات طرأت عليه على مدار السنوات المختلفة، وكذلك التحقق من مدى صحتها. الأمر الذي يُعنى وجود علاقة تأثير إيجابية بين مقارنة القوائم المالية وخاصية الخلو من الأخطاء.

وأخيراً، وفي ضوء ما تناولته الدراسة من حيث العلاقة بين القابلية للمقارنة والخصائص الفرعية للتمثيل الصادق (العادل)، يخلص الباحث إلى وجود علاقة تأثير إيجابية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة والتمثيل الصادق (العادل) للظواهر الاقتصادية. حيث أن خاصية القابلية للمقارنة تُعزز من فائدة المعلومات المحاسبية إذا ما كانت تحقق خاصية التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية، وهو ما يتفق مع معالجة الإطار الفكري للقابلية للمقارنة كخاصية معززة للمعلومات، فضلاً على عدم وجود تعارض بين تحقيق خاصية القابلية للمقارنة وخاصية التمثيل الصادق لمعلومات القوائم المالية.

وتلخيصاً لما سبق، وفي ضوء العلاقة بين القابلية للمقارنة والخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية. نخلص إلى أنه على الرغم من أن الملاءمة والتمثيل الصادق هما الاهتمام الرئيسي لمعدي المعايير المحاسبية كخاصيتين أساسيتين للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات، إلا أن القابلية للمقارنة هي إحدى الخصائص النوعية الهامة والداعمة لخاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق لكي تُحقق الفائدة المرجوة منهما، وأن التكامل والتفاعل فيما بينهما هو أمراً ضرورياً وهاماً لزيادة نفعية المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وإشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية المتنوعة.

٢ - القابلية للمقارنة والخصائص المعززة للمعلومات المحاسبية:

تناولت قائمة المفاهيم الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام ٢٠١٠م، والإطار الفكري المنقح الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام ٢٠١٨م، مجموعة من الخصائص أطلق عليها الخصائص المعززة للخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية، وتتمثل هذه الخصائص في كل من القابلية للمقارنة، القابلية للتحقق، القابلية للفهم، والتوقيت المناسب (FASB, 2010, SFAC No.8 - IASB, 2018). وفيما يلي نتناول العلاقة بين القابلية للمقارنة والخصائص التعزيزية الأخرى لجودة المعلومات المحاسبية كما يلي:

■ القابلية للمقارنة وخاصية القابلية للتحقق:

تُعد القابلية للتحقق خاصية تعزيزية في المعلومات المحاسبية تهتم بمنع التمثيل الخاطئ للظواهر الاقتصادية، حيث تُساعد القابلية للتحقق مستخدمي القوائم المالية في التأكد من أن المعلومات المحاسبية تُمثل بصدق الظواهر والأحداث الاقتصادية (Wu et al., 2015, P.4). ويُعتبر التحقق الأساس أو الركيزة التي تعكس خاصية موضوعية القياس المحاسبي (د. عبد الرحمن إبراهيم الحميد، ٢٠٠٩م، ص ١١٦). فهي الاصطلاح المستخدم حالياً في مجال المحاسبة للتعبير عن شرط الموضوعية الذي يجب أن يتوفر في أي قياس علمي (د. عباس مهدي الشيرازي، ١٩٩٠م، ص ٢٠٣).

ويُقصد بالقابلية للتحقق "أن يصل مجموعة من الأشخاص المؤهلين إلى نفس النتائج أو المقاييس بناءً على دراسة نفس دليل الإثبات أو استخدام نفس الأساليب وبشرط أن يعمل كل منهم مستقلاً عن الآخر" (FASB, 1980, SFAC No.2). كما تُعرف بأنها "إمكانية توصل أفراد مختلفين مؤهلين ومستقلين

عن بعضهم البعض إلى إجماع أو اتفاق - وإن لم يكن بالضرورة اتفاق كامل - على أن وصف محدد هو تمثيل صادق للظاهرة" (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.26 - IASB, 2018, para2.30). أي أن المعلومات المحاسبية لها دلالة واحدة، بمعنى أنه يُمكن الوصول إلى نفس النتائج بصرف النظر عن من يقوم بإعدادها واستخدامها (محمود تغيان حساني، ٢٠٢٠م، ص١٢٨).

وقد أشار كلاً من الـ (FASB) والـ (IASB) إلى أن القابلية للتحقق تُساعد على طمأنينة المستخدمين من أن المعلومات تعرض الظاهرة الاقتصادية التي تمثلها (FASB, 2010, SFAC NO.8, QC.26 - IASB, 2018, Para2.31). ومن ثم، فإن القابلية للتحقق تهدف إلى وجود اتفاق عام حول ما إذا كانت: (دعاء محمد صادق، ٢٠١٥م، ص٧٩)

أ- المعلومات المحاسبية تعرض الظاهرة الاقتصادية التي يجب التقرير عنها بدون أخطاء جوهرية وبدون تحيز أم لا.

ب- طريقة القياس المستخدمة طبقت بدون أخطاء جوهرية أو تحيز، أم لا.

والقابلية للتحقق يُمكن أن تكون نوعان هما: (FASB, 2010, SFAC NO.8 - IASB, 2018)

- **تحقق مباشر:** وهو التحقق من قيمة أو تأكد آخر من خلال الملاحظة المباشرة، مثل جرد النقدية.

- **تحقق غير مباشر:** وهو التحقق من مدخلات نموذج ما، أو صيغة أو تقنية أخرى وإعادة حساب المخرجات باستخدام نفس المنهجية، مثال ذلك التحقق من إهلاكات الأصول الثابتة، والتحقق من تقديرات القيمة العادلة.

وفي ظل التحقق المباشر، يتم التحقق من القيم المقاسة نفسها. مثال على ذلك، عد النقدية للتحقق من رصيد النقدية، أو الرجوع إلى مصدر خارجي مثل البنك، أو مراقبة الأسعار المعروضة للأوراق المالية القابلة للتداول، أو حصر المخزون للتحقق من كميته. أما في ظل التحقق غير المباشر، فيتم التحقق من القيم المحاسبية المقاسة عن طريق التحقق من المدخلات وإعادة حساب المخرجات، باستخدام نفس المنهجية المحاسبية. مثال على ذلك، القيمة الدفترية للمخزون، والتي يتم التحقق منها بشكل غير مباشر عن طريق التحقق من المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة حساب المخزون النهائي باستخدام نفس افتراض تدفق التكلفة (أي FIFO أو LIFO)، والتحقق غير المباشر من مقدار الإهلاك لفترة زمنية معينة، وذلك من خلال التحقق من طرق حساب الإهلاك والثبات في تطبيق الطرق (محمود تغيان حساني، ٢٠٢٠م، ص١٢٨).

ومن الجديد بالذكر، أن النوع الأول من القابلية للتحقق يُدعم خاصية القابلية للمقارنة بشكل إيجابي، نظراً لوجود درجة عالية من الدقة والاكتمال لبنوده، الأمر الذي يترك تأثيراً إيجابياً على قابلية القوائم المالية للمقارنة. وبصورة أكبر من النوع الثاني، والذي يقوم على مجموعة من الافتراضات والتقديرات التي قد تختلف من منشأة لأخرى ومن فترة لأخرى، فضلاً عن عدم وجود أسس وقواعد ثابتة عند قياس البند المتحقق منه، الأمر الذي قد يترك تأثيراً سلبياً على قابلية القوائم المالية للمقارنة.

ومن ناحية أخرى، فإن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم المالية تُزِيد من فعالية القابلية للتحقق، حيث تُوفر قابلية القوائم المالية للمقارنة معلومات كمية تحليلية عن المنشأة،

ومؤشرات ونسب مالية يُمكن من خلالها إجراء تقييم سليم للمنشأة، والتحقق من مدى صحة تلك المعلومات الواردة في القوائم المالية، ومُساعدة المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة بفاعلية. ومن ثم، فإن القابلية للمقارنة تُدعم خاصية القابلية للتحقق.

كما أن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية يتطلب ضرورة الثبات في الطرق والسياسات المستخدمة في إعداد القوائم المالية، والإفصاح عن أية تغييرات في تلك السياسات، والآثار الناتجة عن تلك التغييرات. الأمر الذي يُساعد المستخدمون في التحقق من أن المعلومات المحاسبية تعرض بصدق الظواهر الاقتصادية. ومن ثم وجود علاقة تأثير إيجابية بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وخاصية القابلية للتحقق.

■ القابلية للمقارنة وخاصية القابلية للفهم:

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لها (د. طارق عبد حماد، ٢٠٠٨م، ص ٢٧ - د. علاء علي أحمد، ٢٠١٥م، ص ٢٥٩)، ويُقصد بها إن المعلومات الواردة في القوائم المالية تكون مفهومة لأولئك الذين لديهم فهم معقول حول الأعمال والأنشطة الاقتصادية الخاصة بالمنشأة (IASB, 2010, SFAC No.8, QC.30-32 - FASB, 2018, Para2.35).

وتُعرف القابلية للفهم على أنها "إظهار المعلومات المحاسبية بصورة مفهومة للمستخدمين لها، وأن يُعبر عنها في شكل مصطلحات فنية ملائمة لمدى فهم المستخدمين". ومن ثم، فإن القدرة على الفهم تأخذ مظهرين هما: أما في عملية عرض المعلومات المحاسبية، أو من خلال استخدام مصطلحات ملائمة للتعبير عنها (صفا محمود السيد، ١٩٨٨م، ص ٣٧). كما يُشار على أنها "تصنيف وتوصيف وعرض المعلومات بشكل واضح مما يجعلها هي أكثر وضوحاً (IASB, 2010, SFAC No.8, QC.30 - FASB, 2018, Para2.35).

وتتطلب خاصية القابلية للفهم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من الفهم والمعرفة والدراسة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، وأن يكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية (IASB, 2018, Para2.35 - FASB, 2010, SFAC No.8, QC.32). ولذلك، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية، إذا ما كانت ملائمة لصانعي القرارات الاقتصادية، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين (د. طارق عبد العال حماد، ٢٠٠٨م، ص ٢٧ - د. علاء علي أحمد، ٢٠١٥م، ص ٢٥٩ - IASB, 1989, Para25).

وفي ذات السياق، يُشير الـ (FASB) والـ (IASB) إلى أن بعض الظواهر الاقتصادية مُعقدة بطبيعتها، ولا يُمكن فهمها بسهولة. وربما باستثناء المعلومات عن هذه الظواهر في التقارير المالية، قد تجعل المعلومات في هذه التقارير أسهل فهماً. ومع ذلك، تكون هذه التقارير غير مكتملة، ومن المحتمل أن تكون مضللة للمستخدمين لها (IASB, 2018, QC.30 - FASB, 2010, SFAC No.8, Para2.35).

وفي حدود العلاقة بين القابلية للمقارنة وخاصية القابلية للفهم، فإنه يُمكن التمييز بين رأيين. حيث يرى الأول أن القابلية للمقارنة تُعد إحدى الخصائص الفرعية لخاصية القابلية للفهم، ويستند أنصار ذلك الاتجاه إلى أن المعلومات التي تُقدمها القوائم المالية ستكون أكثر قابلية للفهم حينما تُقدم لمستخدميها بشكل أكثر قابلية للمقارنة، بما يُمكنهم من إجراء المقارنات الضرورية. ومن ثم، تُعد القابلية للمقارنة أحد مكونات خاصية القابلية للفهم (د. حسين القاضي ود. مأمون حمدان، ٢٠١٣م، ص ٤٧٦ - إكرام أحمد سعيد ٢٠١٥م، ص ٦٥).

بينما يرى آخرون، أن القابلية للمقارنة هي خاصية أساسية أو ثانوية أو معززة لجودة المعلومات المحاسبية، وبخلاف خاصية القابلية للفهم (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م - وزارة الاستثمار، ٢٠٠٦م - IASC, 1989 - ASB, 1999 - AASB, 2009 - FASB, 1980, SFAC No.2 - FASB, 2010, - IASB, 2018 - SFAC No.8). كما أنه يُوجد علاقة تأثير إيجابية بين خاصيتي القابلية للمقارنة والقابلية للفهم، حيث أن مقارنة القوائم المالية يُساعد على توافر معلومات أكثر قابلية للفهم للمستخدمين لها (د. أمين السيد أحمد، ٢٠٠٦م، ص ٣٧٣ - د. حسين القاضي ود. مأمون حمدان، ٢٠١٢م، ص ٤٧٦ - إكرام أحمد سعيد ٢٠١٥م، ص ٦٥ - Kim et al., 2013).

ويُدعم ذلك، ما أشار إليه مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في قائمة المفاهيم رقم (٢) بأن القابلية للفهم تُعني القدرة على تفسير الظاهرة، والقدرة على تفسير الظاهرة غالباً ما يعتمد على التشخيص الجيد لأسباب الاختلاف، واكتشاف عوامل الاختلاف بدون خطورة، وهذا يُمكن توفيره عندما تكون المعلومة قابلة للمقارنة (FASB, 1980, SFAC No.2, QC.119).

وفي ذلك السياق، تُشير دراسة Kim إلى أن المعلومات المحاسبية الأكثر قابلية للمقارنة تُقل بشكل فعال من تكلفة الحصول على المعلومات، وتُزيد من كمية ونوعية المعلومات المتاحة للتحليل. وبالتالي، فإن مقارنة القوائم المالية تُقل من درجة عدم تماثل المعلومات، وتُحسن من قابلية المعلومات للفهم والتطبيق العملي لها (Kim et al., 2013, P.785-787).

كما أن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم المالية يُساعد على توافر معلومات أكثر قابلية للفهم للمستخدمين. حيث تُوفر خاصية القابلية للمقارنة مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية تجعل المعلومات المحاسبية واضحة وسهلة وخالية من التعقيد، بما يُمكن المستخدمين من إجراء التحليلات اللازمة التي تُزيد من فهمهم لبنود القوائم المالية، كما أنها تُسهل عملية الفهم لمستخدميها والتعرف على الوضع المالي الحقيقي للمنشأة (د. حسين القاضي ود. مأمون حمدان، ٢٠١٢م، ص ٤٧٦ - إكرام أحمد سعيد ٢٠١٥م، ص ٦٥).

وكذلك فإن توافر خاصية القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية وما تتطلبه من ثبات في تطبيق السياسات المحاسبية على مدار الفترات الزمنية المختلفة، وكذلك توحيد تلك السياسات فيما بين المنشآت المختلفة، فضلاً عن ضرورة الإفصاح عن أية تغييرات في تلك السياسات، يترك تأثيراً إيجابياً على قابلية المستخدمين للفهم (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م، الفقرة ٢٠٦). حيث تُزيد قابلية القوائم المالية للمقارنة ومتطلبات تحقيقها من قدرة المستخدمين على فهم بنود القوائم المالية، وكذلك تُعزز

القابلية للمقارنة من قدرة المستخدمين على تفسير أوجه التشابه والاختلاف فيما بين البنود من فترة إلى أخرى للمنشأة الواحدة أو من منشأة إلى أخرى لنفس الفترة الزمنية.

وعلى ذلك، يتفق الباحث مع وجهة النظر الثانية، والتي ترى وجود علاقة إيجابية بين خاصيتي القابلية للمقارنة والقابلية للفهم. ومن ثم لا تُعد القابلية للمقارنة إحدى الخصائص الفرعية للقابلية للفهم، ويستند الباحث في ذلك إلى الآتي:

- أن قابلية المعلومات للفهم تكون محكومة بعدة عوامل منها خصائص المستخدم، وخصائص جودة المعلومات والتي من ضمنها خاصية القابلية للمقارنة، ومن ثم تُعد القابلية للمقارنة خاصية نوعية للمعلومات تُعزز أو تُحد من خاصية القابلية للفهم (FASB, 1980, SFAC No.2, QC.41).

- إن ثبات المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى يعمل على تسهيل التحليل والاستنتاج وزيادة القابلية للمقارنة بما يؤدي إلى زيادة القابلية للفهم. ومن ثم زيادة منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية (FASB, 1980, SFAC No.2, QC.119).

- عندما تكون المعلومة قابلة للمقارنة تكون أكثر قابلية للفهم، حيثُ تسمح مقارنة القوائم المالية من تحديد أوجه التشابه والاختلاف في المعلومة المعروضة عن مقارنتها بفترات أخرى، أو بمنشآت مماثلة أخرى.

واستناداً لما سبق، يُمكن القول إن هناك علاقة تأثير إيجابية بين خاصيتي القابلية للمقارنة والقابلية للفهم. حيث أن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ستكون أكثر قابلية للفهم حينما تُقدم لمستخدميها بشكل أكثر قابلية للمقارنة، بما يُمكنهم من فهم أوجه التشابه والاختلاف بين المنشآت المختلفة، أو للمنشأة الواحدة على مر الزمن. ومن ثم زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

■ القابلية للمقارنة وخاصية التوقيت المناسب:

إن المعلومات التي تُوفرها القوائم المالية تفقد منفعتها إن لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها، حيثُ تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها، ومن ثم فإنه يجب توفير المعلومات في الوقت المناسب (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م، الفقرة ٣-٤-٦).

ويُقصد بالتوقيت المناسب "توافر المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار قبل إن تفقد هذه المعلومات قدرتها على التأثير في اتخاذ القرارات، أي وجود المعلومات في نفس الوقت الذي يدرس فيه صانعوا القرار إجراءً معيناً" (صفا محمود السيد، ١٩٨٨م، ص ٤٤ - د. علاء علي أحمد، ٢٠١٥م، ص ٢٥٩). أو أنها هي "تقديم نفس المعلومات المحاسبية إلى كافة متخذي القرارات في التوقيت المناسب، ودون حدوث أي تأخير غير ضروري، وذلك قبل أن تفقد هذه المعلومات بمرور الزمن قيمتها ومنفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار" (FASB, 2010, SFAC No.8, QC.29 – IASB, 2018).

وتختلف خاصية التوقيت مع اختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات اللازمة، وهناك جانبان لخاصية التوقيت المناسب: (د. عباس مهدي الشيرازي، ١٩٩٠م، ص ٢٠١ - FASB, 1980, SFAC No.2, QC.57).

- دورية التقارير، بمعنى طول أو قصر الفترة الزمنية التي يلزم إعداد التقارير المالية للمنشأة عنها.
- المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة المالية التي تعد عنها التقارير، وبين تاريخ نشر هذه التقارير وإتاحتها للتداول. وأنه كلما كان الفارق الزمني طويلاً، كلما قلت منفعة المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم.

ومن جدير بالملاحظة، أن التوقيت المناسب يُقصد به توفير المعلومات لصانعي القرارات قبل أن تفقد هذه المعلومات بمرور الزمن قيمتها ومنفعتاتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار. إلا أن المعلومات لا تستمد منفعتها من مجرد إتاحتها في الوقت المناسب، فالتوقيت بمفرده لا يصنع معلومات مفيدة أو نافعة، حيث هناك عوامل أخرى إلى جانب ذلك. إلا أن التباطؤ في إتاحة هذه المعلومات يؤدي إلى تقليل منفعتها أو ضياع تلك المنفعة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م، الفقرة ٣-٤-٦ - FASB, 1980, SFAC No.2, QC.56).

وكذلك تحتاج الإدارة إلى الملاءمة بين المزايا النسبية الناتجة عن توفير المعلومات في الوقت المناسب من جهة، والحاجة إلى توفير خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات والوثوق بها من جهة أخرى (IASC, 1989, QC.43). فقد يتطلب توفير المعلومات في توقيت مناسب في العديد من الحالات التقرير عن عملية أو حدث ما قبل معرفة آفاق أبعاد تلك العملية أو الحدث، مما قد يؤثر سلباً على الدقة في المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها. وعلى العكس من ذلك، فإن تأخير التقرير عن العملية أو الحدث لحين معرفة آفاق الأبعاد المتعلقة بالعملية أو الحدث، يزيد تأثيراً من الثقة في المعلومات، ولكنها تُصبح قليلة الفائدة في مساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات في غضون ذلك (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م، الفقرة ٣-٤-٦ - FASB, 1980, SFAC No.2, QC.57). ولتحقيق نوع من التوازن بين التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها يجب دائماً أخذ احتياجات عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية (IASC, 1989, QC.43).

وفي ضوء العلاقة بين القابلية للمقارنة وخاصية التوقيت المناسب، فإنه يُمكن القول أن كل من القابلية للمقارنة والتوقيت المناسب خصائص مستقلة يجب توافرها في معلومات القوائم المالية المفيدة، وأن كل منهما تُدعم الأخرى. فالتقارير المحاسبية لأية سنة ستكون مفيدة في حد ذاتها، ولكنها ستكون أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها مع تقارير منشآت أخرى، ومع التقارير السابقة لنفس المنشأة. وعلى العكس من ذلك، فإذا ما كانت إحدى المنشآت هي المنشأة الوحيدة التي تقوم بإعداد تقارير فترية، فإن معلوماتها ستكون أقل فائدة، وذلك لأن المستخدم لا يمكنه ربطها بالتقارير الفترية لأية منشأة أخرى، ومن ثم، لا تُوجد قابلية للمقارنة (د. أمين السيد أحمد، ٢٠٠٦م، ص ١٩٧).

وكذلك، فإن تحديد التوقيت المناسب والثبات في ذلك التوقيت يُدعم خاصية القابلية للمقارنة، فالمقارنة الرأسية (الزمانية) والتي تكون بين نتائج الفترات الزمنية المختلفة للمنشأة الواحدة تتطلب الثبات في الفترة الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية موضوع المقارنة. ونفس الشيء، إذا ما تغيرت الطرق

والأساليب المحاسبية التي تستخدمها المنشأة في إعداد تقاريرها الفترية من فترة لأخرى، فإن المعلومات ستكون أقل فائدة لأن المستخدم لا يمكنه ربطها بالتقارير الفترية السابقة، أي بمعنى افتقادها لخاصية الثبات، ومن ثم صعوبة إجراء المقارنة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩م، الفقرة ٢٧٣-٢٧٤.د. أمين السيد أحمد، ٢٠٠٦م، ص ١٩٧).

وبناءً على ذلك، فإنه يمكن القول إن هناك علاقة تكاملية بين خاصيتي القابلية للمقارنة والتوقيت المناسب في زيادة فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية. بمعنى أن توافر المعلومات في التوقيت المناسب يحتاج إلى قابلية المعلومات للمقارنة، كما أن قابلية المعلومات للمقارنة تحتاج إلى عرض المعلومة في الوقت المناسب، وذلك لزيادة نفعية وفائدة المعلومات في اتخاذ القرارات. إلا أن توفير المعلومات في التوقيت المناسب لا يُعنى أنها قابلة للمقارنة، كما أن قابلية المعلومات للمقارنة لا تُعنى أنها تُحقق التوقيت المناسب. فالتوقيت والمقارنة كلاهما خاصيتين مستقلتين لجودة المعلومات المحاسبية، وأن التكامل والتداخل فيما بينهما هو أمر مطلوب، لتحقيق وزيادة نفعية وفائدة المعلومات في اتخاذ القرارات بصورة رشيدة.

وتلخيصاً لما سبق، ومن خلال استعراض الباحث لعلاقة القابلية للمقارنة بالخصائص التعزيزية (التدعيمية) لجودة المعلومات المحاسبية، يمكن القول أن هناك علاقة تأثير إيجابية بين القابلية للمقارنة وخاصيتي القابلية للفهم والقابلية للتحقق، كما أن هناك علاقة تكاملية بين القابلية للمقارنة وخاصية التوقيت المناسب في زيادة نفعية وجودة المعلومات المحاسبية. وهو الأمر الذي يدل على أن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة يُعتبر أمراً أساسياً وضرورياً لتدعيم الخصائص النوعية الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية، وذلك لزيادة فائدة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

وفي النهاية، وفي ضوء ما تناوله هذا الجزء من حيث العلاقة بين القابلية للمقارنة وخصائص جودة المعلومات المحاسبية الأخرى. يخلص الباحث إلى أن هناك بعض التداخل والتفاعل فيما بين قابلية المعلومات للمقارنة وبين ملائمة المعلومات المحاسبية وأمانتها (التميل الصادق). وأن الجوانب المتعددة للخاصية الأولى تُعتبر على قدر كبير من الأهمية في إتاحة معلومات محاسبية أكثر نفعية وإفادة، حيث يستفيد منها من يستخدمون هذه المعلومات، وتلبي احتياجاتهم. وكذلك تعمل خاصية القابلية للمقارنة مع الخصائص التدعيمية الأخرى على زيادة جودة المعلومات المحاسبية وتحسين نفعيتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية بصورة رشيدة ومعقولة.

سابعاً: الخلاصة والنتائج:

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في تحليل العلاقة بين خاصية القابلية للمقارنة والخصائص النوعية الأخرى لجودة المعلومات المحاسبية، وينبثق عن هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- تحديد الإطار العام للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- تحديد الإطار العام لخاصية القابلية للمقارنة، وموقعها بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- تحديد علاقة القابلية للمقارنة بالخصائص النوعية الأخرى للمعلومات المحاسبية.

ولتحقيق الأهداف السابقة، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة أقسام كالتالي:

القسم الأول: تناول ماهية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من حيث: مفهومها، وأهميتها، وأهم المحاولات لتحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وقد خلص هذا القسم إلى:

- تُعرف الخصائص النوعية بأنها "تلك الصفات التي تجعل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية أكثر نفعاً لمستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وذلك في ضوء احتياجاتهم المتنوعة من المعلومات.
- تبرز أهمية توافر خصائص جودة المعلومات في تحسين جودة وتقييم منفعة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، وتقديم إرشاد لمعدي القوائم المالية في الاختيار من بين البدائل المحاسبية.
- أُنشئ الفكر المحاسبي مؤخراً على تصنيف هذه الخصائص طبقاً لما اتفق عليه الإطار الفكري الصادر عن الـ IASB وقائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٨) الصادرة عن الـ FASB والذي ركز فيه المجلس على إجراء بعض التعديلات على الخصائص النوعية للمعلومات، بحيث تكون أكثر نفعاً وفائدة لمتخذي القرارات.
- أن المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة لمستخدميها، يجب أن تكون ملائمة وتعرض بصدق ما يجب عرضه. وتحسن فائدة المعلومات المحاسبية إذا كانت قابلة للمقارنة، ويمكن التحقق منها، وتصدر في الوقت المناسب لمستخدميها، وتكون قابلة للفهم.

القسم الثاني: تناول ماهية القابلية للمقارنة من حيث مفهومها، وأهميتها، والعوامل المؤثرة فيها، وموقعها بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وقد خلص هذا القسم إلى:

- تُعرف القابلية للمقارنة بأنها تلك الخاصية التي تُمكن مستخدمي المعلومات من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين عناصر القوائم المالية. وبخلاف الخصائص الأخرى، لا ترتبط القابلية للمقارنة بعنصر واحد فقط، وإنما ترتبط بعنصرين أو أكثر من عناصر القوائم المالية.
- يترتب على توافر خاصية القابلية للمقارنة زيادة كمية وجودة المعلومات المتاحة للمستخدمين، حيث تمثل المعلومات الخاصة بالمنشآت الأخرى القابلة للمقارنة بمثابة مدخلات إضافية مفيدة لتقييم المعلومات الخاصة بالمنشأة المعنية. ومن ثم، يقل عدم تماثل المعلومات، وتحسن بيئة معلومات المنشأة، مما يجعل المستخدمين في وضع أفضل لفهم والتنبؤ بالأحداث الاقتصادية للمنشأة.
- أُنشئ الفكر المحاسبي مؤخراً على تصنيف القابلية للمقارنة كخاصية تعزيزية (تدعيمية) للخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية. وذلك طبقاً لما اتفق عليه الإطار الفكري الصادر عن الـ IASB، وقائمة مفاهيم المحاسبة رقم (٨) الصادرة عن الـ FASB، حيث تكون القابلية للمقارنة أكثر فائدة ونفعاً لمتخذي القرارات. وأيضاً، جاء إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصري الصادر عام ٢٠١٥ م متفقاً مع الرؤية السابقة.

القسم الثالث: تناول العلاقة بين خاصية القابلية للمقارنة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، من حيث علاقة القابلية للمقارنة بالخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، وعلاقة القابلية للمقارنة بالخصائص التعزيزية للمعلومات المحاسبية، وقد خلص هذا القسم إلى:

- توجد علاقة تأثير إيجابية بين القابلية للمقارنة وخاصية الملاءمة، حيث تعمل مقارنة القوائم المالية بشكل أفضل على تعزيز فائدة المعلومات المحاسبية. كما توصلت الدراسة إلى أن الملاءمة والقابلية للمقارنة هما إحدى الصفات النوعية التي يجب أن تمتلكها معلومات القوائم المالية، وأن التكامل والتفاعل بين هاتين الخاصيتين هو ضرورة حتمية لتحقيق احتياجات المستخدمين.

- إن تحقيق خاصية التمثيل الصادق بين المنشآت المختلفة يُدعم خاصية القابلية للمقارنة ويقويها، حيث إن التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية لمنشأة ما يجب أن يكون مماثل مع التمثيل الصادق للظواهر الاقتصادية المشابهة، وكذلك فإن توحيد السياسات المحاسبية يجعل المعلومات المحاسبية تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة، وهو ما يُدعم خاصية التمثيل الصادق.

- أن هناك علاقة تأثير إيجابية بين القابلية للمقارنة وخاصيتي القابلية للفهم والقابلية للتحقق، كما أن هناك علاقة تكاملية بين القابلية للمقارنة وخاصية التوقيت المناسب في زيادة نفعية وجودة المعلومات المحاسبية. وهو الأمر الذي يُدل على أن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة يُعتبر أمراً أساسياً وضرورياً لتدعيم الخصائص النوعية الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية.

وفي ضوء ما سبق، نستخلص مجموعة من النتائج تتمثل في:

- ضرورة تحقيق خاصية القابلية للمقارنة بين معلومات القوائم المالية لما لها من العديد من الآثار الإيجابية على مستخدمي القوائم المالية، والمنشأة المعدة للتقارير المالية، وكذلك دورها الإيجابي على مهنة المحاسبة والمراجعة.

- أن القابلية للمقارنة هي إحدى الخصائص النوعية الهامة والداعمة لخاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق لكي تُحقق الفائدة المرجوة منهما، وأن التكامل والتفاعل فيما بينهما هو أمراً ضرورياً وهاماً لزيادة نفعية المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وإشباع احتياجات المستخدمين.

- أن هناك علاقة تأثير إيجابية بين القابلية للمقارنة والخصائص التدعيمية للمعلومات المحاسبية، وهو الأمر الذي يُدل على أن تحقيق خاصية القابلية للمقارنة يُعتبر أمراً أساسياً وضرورياً لتدعيم الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية، وذلك لزيادة فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات.

ثامناً: مراجع الدراسة:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- أحمد محمود أحمد البراشي، ٢٠١٥م، محددات المعالجة الأصلية والمعالجة البديلة لتكلفة الاقتراض في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- أسامة أحمد جمال هلال، ٢٠١١م، معايير المحاسبة المالية بين القواعد والمبادئ (دراسة نظرية تطبيقية)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- أسامة مجدي فؤاد محمد (دكتور)، ٢٠٢١م، أثر الخصائص التشغيلية للشركات على العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وجهد المراجعة دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس، العدد الثاني، ص ١-٧٢.
- إسماعيل خليل إسماعيل (دكتور) وريان نعوم (دكتور)، ٢٠١٢م، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة الإسراء، العدد الثلاثون، ص ٢٨١-٣٠٩.
- أشرف محمد فاروق المنجي، ٢٠١٥م، أثر الإفصاح المحاسبي عن الضرائب المؤجلة على مدي قابلية القوائم المالية للمقارنة "بالتطبيق على سوق الأوراق المالية المصرية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- إكرام أحمد سعيد إديع، ٢٠١٥م، أثر اختلاف أساليب التقديرات للمخصصات على قابلية القوائم المالية للمقارنة في إطار معايير التقارير المالية الدولية: دراسة ميدانية على المنظمات الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- أكرم يحيى على الشامي، ٢٠٠٩م، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
- أيمن يوسف محمود يوسف (دكتور)، ٢٠٢١م، دور نمط مكتب وشريك المراجعة في تعزيز قابلية القوائم المالية للمقارنة: دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة دمنهور، المجلد الخامس، العدد الأول، ص ١-٤٦.
- تامر محمود محمد صالح، ٢٠٠٩م، أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في مجال المحاسبة عن الاستثمارات العقارية على منفعة القوائم المالية وقابليتها للمقارنة مع دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- حسين القاضي (دكتور)، مأمون حمدان (دكتور)، ٢٠١٣م، نظرية المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- حيدر مطلوب كوشان، ٢٠١٥م، أثر تطبيق المراجعة المستمرة على مستوى الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المالية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

- داليا عادل عباس السيد (دكتور)، ٢٠١٥م، تحليل لمستوي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير القطاعية: دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد التاسع عشر، العدد الثالث، ص ١٠٩-١٤٩.
- دعاء محمد صادق صالح، ٢٠١٥م، تطوير الإطار الفكري للمحاسبة المالية بهدف تحسين جودة التقارير المالية وتلبية احتياجات مستخدميها في ظل متطلبات حوكمة الشركات وإدارة المخاطر، **رسالة دكتوراه غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة بني سويف.
- صفا محمود السيد حامد، ١٩٨٨م، الملاءمة كمفهوم محاسبي- الأساس النظري والمجال التطبيقي بالتطبيق على هيئات القطاع العام الصناعي، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج.
- طارق عبد العال حماد (دكتور)، ٢٠٠٨م، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها (حالات عملية محلولة)، الجزء الأول، **معايير المحاسبة الدولية من ١-٣١**، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- عباس مهدي الشيرازي (دكتور)، ١٩٩٠م، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة، الكويت.
- عبد الرحمن إبراهيم الحميد (دكتور)، ٢٠٠٩م، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، مكتبة الملك فهد الوطنية، المملكة العربية السعودية.
- عبد المحسن محمد دسوقي (دكتور)، ٢٠٠٨م، دراسة ميدانية لخاصية القابلية للمقارنة للقوائم المالية المنشورة للشركات المسجلة بالبورصة المصرية، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد الثاني والعشرون، العدد الثاني، ص ٢٤٨-٢٨٤.
- عفت أبوبكر محمد الصاوي (دكتور)، ٢٠١٩م، أثر قابلية القوائم المالية للمقارنة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة في بورصة الأوراق المالية في الفترة من ٢٠١٦م-٢٠١٨م، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، ص ٢٠٦-٢٨٥.
- علاء على أحمد حسين (دكتور)، ٢٠١٥م، قياس وتفسير العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وجودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية: دراسة تطبيقية، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد التاسع عشر، العدد الأول، ص ٢٣٧-٣١٣.
- فؤاد محمد الليثي (دكتور)، ٢٠١٠م، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الرابعة، دار النهضة العربية، القاهرة.
- محمد مصطفى حسن إبراهيم، ٢٠١٧م، معايير المحاسبة المصرية وقابلية القوائم المالية للمقارنة: دراسة تطبيقية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الرابع والخمسون، العدد الأول، ص ١٥٧-١٨٦.
- محمود إبراهيم عبد السلام (دكتور)، ١٩٨١م، معيار الملاءمة كأساس لتقويم البيانات المحاسبية، **مجلة كلية العلوم الإدارية**، المجلد الثامن، جامعة الملك سعود.
- محمود تغيان حسانين عبدالنبي، ٢٠٢٠م، التقديرات المحاسبية وجودة التقارير المالية (دراسة نظرية تطبيقية)، **رسالة دكتوراه غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة سوهاج.

- مصطفى على الباز (دكتور)، ١٩٩٠م، مدخل مقترح لتحسين جودة المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ص ١١١-١٥٢.

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩، مفاهيم المحاسبة المالية، متاح على موقع الهيئة علي الإنترنت: www.socap.org.sa.

- وزارة الاستثمار، ٢٠٠٦م، قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦م بشأن معايير المحاسبة المصرية، الطبعة الثالثة، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية.

- -----، ٢٠١٥م، قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥م بشأن معايير المحاسبة المصرية المعدلة ٢٠١٥، **الوقائع المصرية**، العدد ١٥٨ تابع (أ)، ص ١-١٥٣٥.

ثانياً: مراجع باللغة الانجليزية:

- Accounting Standards Board (ASB), 1999, Statement of Principles for Financial Reporting, available at: www.asb.co.za.
- American Accounting Association's (AAA), 1966, **A Statement of Basic Accounting Theory**, American Accounting Association, Florida, Sarasota.
- Australian Accounting Standards Board (AASB), 2009, Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, available at: www.aasb.gov.au.
- Beest, F., Bram, G. and Boelens , S., 2009, **Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics**, Nijmegen Center For Economics (NICE), Institute for Management Research, Radboud University Nijmegen.
- Chen, A. and Gong, J., 2019, Accounting Comparability, Financial Reporting Quality, and The Pricing of Accruals, **Advances in Accounting**, 45:100-415.
- Chen, B., Kurt, A. and Wang, I., 2020, Accounting comparability and The Value Relevance of Earnings and Book Value, **Journal of Corporate Accounting and Finance**, 31(4):82-98.
- Choi, J., Choi, S., Myers, L. and Ziebart, D., 2019, Financial Statement Comparability and The in Formativeness of Stock Prices About Future Earnings, **Contemporary Accounting Research**, 36(1):389-417.
- Costa, P., Pinto, A., Nunes, F. and Lemes, S., 2019, Comparability of Accounting Choices in The Statement of Cash Flow: Evidence from Brazil, **Contaduría y Administración**, 64(3):1-20.
- Dehchi, M., Izadinia, N. and Amiri, H., 2020, The Effect of Financial Statement Comparability on The Relevance of Accounting Information with Emphasis on The Role of Sophistication Investors and Information Asymmetry, **Accounting and Auditing Review**, 27(3):473-494.

- Drake, M., Guest, N. and Twedt, B., 2014, The Media and Mispricing: The Role of The Business Press in The Pricing of Accounting Information, **The Accounting Review**, 89(5):1673-1701.
- Edmonds, M., Smith, D. and Stallings, M., 2018, Financial Statement Comparability and Segment Disclosure, **Research in Accounting Regulation**, 30(2):103-111.
- Endrawes, M., Feng, Z., Lu, M. and Shan, Y., 2020, Audit Committee Characteristics and Financial Statement Comparability, **Accounting and Finance**, 60(3):2361-2395.
- Fang, V., Maffett, M. and Zhang, B., 2015, Foreign Institutional Ownership and The Global Convergence of Financial Reporting Practices, **Journal of Accounting Research**, 53(3):593-631.
- Financial Accounting Standard Board (FASB), 1980, Qualitative Characteristics of Accounting Information, Statement of Financial Accounting Concepts No.2, Norwalk, **Available on The FASB website: www.fasb.org**.
- -----, 2010, Conceptual framework for financial reporting: Chapter 1: The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Norwalk, **Available on The FASB website: www.fasb.org**.
- -----, 2018, Conceptual framework for financial reporting, Chapter 8: Notes to Financial Statements, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Norwalk, **Available on The FASB website: www.fasb.org**.
- Gordon, I. and Gallery, N., 2012, Assessing Financial Reporting Comparability Across Institutional Settings: The Case of Pension Accounting, **The British Accounting Review**, 44(1):11-20.
- Guimarães, E. and Rover, S., 2022, Uniformity and Comparability: an Analysis of The Relevance for The Brazilian Capital Market, **Revista Contabilidade and Finanças**, 33(89):265-280.
- Habib, A., Hasan, M. and Al-Hadi, A., 2020, Financial Statement Comparability and Idiosyncratic Return Volatility, **International Review of Finance**, 20(2):383-413.
- Hong, Y., 2008, Do Principles-Based Accounting Standard Matter? Evidence From the Adoption of IFRS in China, **Ph.D. thesis**, Drexel University, U.S.
- International Accounting Standards Board (IASB), 2010, The Conceptual Framework for Financial Reporting, **Available on The IFRS website: www.ifrs.org**.

- -----, 2018, The Conceptual Framework For Financial Reporting, **Available on The IFRS website: www.ifrs.org.**
- International Accounting Standards Committee (IASC), 1989, Framework of the Preparation and Presentation of Financial Statements, **Available on The IASplus website: www.iasplus.org.**
- Khazaei, M., Zalaghi, H. and Aflatooni, A., 2021, The Moderating Effect of Ownership Structure on The Relationship Between Financial Statement Comparability and Earnings Management, **Empirical Research in Accounting**, 11(1):1-20.
- Kim, R., Kim, S. and Musa, P., 2018, When Does Comparability Better Enhance Relevance? Policy Implications From Empirical Evidence, **Journal of Accounting and Public Policy**, 37:436-457.
- Kim, S., Kraft, P. and Ryan, S., 2013, Financial Statement Comparability and Credit Risk, **Review of Accounting Studies**, 18(3):783-823.
- Kothari, S., Li, X. and Short, J., 2009, The Effect of Disclosures by Management, Analysts, and Business Press on Cost of Capital, Return Volatility, and Analyst Forecasts: A Study Using Content Analysis, **The Accounting Review**, 84(5):1639–1670.
- Ortega, X., 2012, The Trade-off Between Accounting Comparability and Representational Faithfulness With Mandatory International Financial Reporting Standards Adoption, **Ph.D. thesis**, The university Utah.
- Sohn, B., 2016, The Effect of Accounting Comparability on The Accrual-Based and Real Earning Management, **Journal of Accounting and Public Policy**, 35(5):513-539.
- Staubus, G., 1959, **Making Accounting Decision**, Houston, Texas.
- Zeff, S., 2007, Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at a High Level of Quality, **the British Accounting Review**, 39(4):290-302.
- Zhang, J., 2018, Accounting Comparability, Audit Effort, and Audit Outcomes, **Contemporary Accounting Research**, 35(1):245-276.
- Zheng, F., 2019, The Impact of Accounting Information Comparability on Audit Time Lag, **Advances in Social Science, Education and Humanities Research**, 428:214-224.

