

جامعة طنطا
كلية التجارة
قسم المحاسبة

دراسة مقارنة لآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير
المحاسبة المالية الدولية والمصرية

رسالة مقدمه للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

مقدمه من

حماده السعيد المعصراوي
المعيد بقسم المحاسبة

تحت إشراف

الدكتور

علاء الدين توفيق إبراهيم
المدرس بقسم المحاسبة

الأستاذ الدكتور

محمد أحمد العسيلي
أستاذ المحاسبة المالية

وكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب الأسبق

٢٠١٤ / ١٤٣٥ هـ / ٢٠١٤ م

بسم الله الرحمن الرحيم
{فَتَعَالَى اللَّهُ الْمَلِكُ الْحَقُّ وَلَا تَعْجَلْ بِالْقُرْآنِ مِنْ قَبْلِ أَنْ
يُقْضَىٰ إِلَيْكَ وَحْيُهُ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا}
صدق الله العظيم
(طه : ١١٤)

لجنة المناقشة والحكم

الأستاذ الدكتور / السيد عبدالمقصود دبيان
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة- جامعه الإسكندرية

" رئيساً وعضواً من الخارج "

الأستاذ الدكتور / محمد أحمد العسيلي
أستاذ المحاسبة المالية
كلية التجارة- جامعة طنطا

" مشرفاً وعضواً "

الأستاذ الدكتور / مدثر طه أبو الخير
أستاذ المحاسبة المالية
عميد الكلية
كلية التجارة- جامعة طنطا

" عضواً من الداخل "

تاريخ المناقشة: ٢٠١٤/٦/١٥

قرار اللجنة:

قرار مجلس الكلية:

شكر وتقدير

الحمد لله الملك المعبود، ذو العطاء والمن و الجود، واهب الحياة وخالق الوجود، الذي اتصف بالصمدية و تفرد بالوحدانية و الملائكة وأولو العلم على ذلك شهود. الحمد لله لا نحصى ثناء عليه هو كما أثنى على نفسه حيث كان و لم يكن هناك وجود.

واصلي واسلم على إمام المرسلين واشرف الخلق أجمعين سيدنا ونبيا وحبیب قلوبنا خاتم النبيين أبي القاسم محمد بن عبدالله وعلي اله الطيبين الطاهرين وأصحابه الأخيار وعلي جميع الأنبياء والمرسلين.

بعد التوجه بالشكر لله عز وجل، أتوجه بجميل الشكر والتقدير وخالص العرفان إلي الأستاذ الدكتور /محمد أحمد العسيلي – أستاذ المحاسبة المالية بالكلية ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب الأسبق، على حسن عنايته ورعايته لهذا البحث الذي لولا جهوده المتواصلة وفكره الثاقب لما كان على هذه الصورة. فكان نعم المشرف، وخير قدوة يحتذى به لأخلاقه الكريمة وتوجيهاته سيادته السديدة فجزاه الله عنى خير الجزاء.

والشكر الجزيل للأستاذين الكبيرين والعالمين الجليلين: الأستاذ الدكتور /السيد عبدالمقصود ديبان- أستاذ المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة- جامعه الإسكندرية ، و الأستاذ الدكتور /مدثر طه أبو الخير- أستاذ المحاسبة المالية وعميد الكلية ، على قبولهما الاشتراك في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة رغم أعبائهما الكبيرة، شكر الله لهما وأفادني بعلمهما.

كما يطيب لي ان أتقدم بخالص الشكر والتقدير للدكتور/ علاء الدين توفيق إبراهيم- المدرس بقسم المحاسبة بالكلية ، على تفضله بقبول الاشتراك في الإشراف على هذه الرسالة فقد كان خير المعلم وخير المربي ، فلم يخل قط على الباحث باي نصيحة أو أرشاد أو توجيه فجزاه الله عنى خير الجزاء .

كما أود ان أسجل عميق الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور / نصر إبراهيم رشوان أبوزيد- أستاذ الإحصاء المساعد بالكلية على مساهمته القيمة في اتمام الدراسة الميدانية الخاصة بهذه الرسالة فجزاه الله عنى خير الجزاء.

ولذا اتوجه إلى الله تعالى ان يمنحهم موفور الصحة والعافية وطول العمر، لينهل من فيض علمهم الباحثون وان يبارك الله أعمالهم

كما أتوجه بالشكر والتقدير والاحترام إلى كل أساتذتي بقسم المحاسبة بالكلية والذين لهم الفضل في التكوين والبناء العلمي للباحث، وأيضا إلي كل زملائي من المعيدين والمدرسين المساعدين بقسم المحاسبة بالكلية ، ولكل من مد لي يد العون.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى جميع العاملين بالكلية وبخاصة العاملين بالمكتبة وإدارة الدراسات العليا والبحوث على جهودهم.

اللهم اجعل عملي هذا عملا مقبولا، وسعيي فية مرضيا مشكورا، مبتغيا به وجهك الكريم، وآخر دعوانا ان الحمد لله رب العالمين

الباحث

إهداء

إلى الزهرتين اليانعتين والقلبين الكبيرين: أمي وأبي،
اللذين كان لدعائهما لي ورضاهما عني كبير الأثر في
توفيق الله لي، وتيسيره كل عسير.

إلى روح شقيقتي الكبرى كريمه
تقبلها الله في الصالحين

إلى أخي العزيز عمرو... إلى أختي الحبيبة هبه
حفظهما الله

إلى زوجتي التي كانت لي سكناً ورحمة وقرة عين، وركناً
شديداً؛ آوي إليه، وأشركه في أمري، ويستند إليه ظهري،
ويشد أذري.

إلى زهرتي وأميرتي وحبيبة قلبي ابنتي منة الله
الباحث

مستخلص

يهدف هذا البحث إلي بيان كيف ساهمت الأزمات المالية المختلفة في معالجة نقاط الضعف أو القصور في معايير المحاسبة الدولية والمصرية، بمعنى آخر بيان كيف ساهمت تلك الأزمات المختلفة في تطوير معايير المحاسبة الدولية والمصرية، من أجل صياغة الإستراتيجية اللازمة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية لمواجهة والتعامل مع تلك الأزمات والتحديات، من خلال المقارنة بين درجة وسرعة استجابة الجهات المصدرة لمعايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية.

ومن خلال الدراسة النظرية والميدانية التي اعتمدت على بطاقة الأداء المتوازن في قياس آثار الأزمات المالية على تطوير المعايير، وجد الباحث أن هناك آثارا إيجابية للأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية، في حين أن التطور في معايير المحاسبة المصرية كان ضعيفا لكافة منظورات بطاقة الأداء المتوازن. ومن خلال استقصاء عينة البحث، اقترح الباحث استراتيجية لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية، كما قام الباحث باقتراح خطة للتوافق بين معايير المحاسبة المصرية والدولية.

Abstract

The research aims at demonstrating how different financial crises has contributed in remedying the weaknesses of the international and Egyptian accounting standards. In other words, the objective is to demonstrate how financial crises had contributed in the development of the international and Egyptian standards, for the purpose of formulating a strategy necessary for the issuing body of Egyptian accounting standards to deal with these crises and challenges, through comparing the degree and speed of response of the issuing bodies of international and the Egyptian accounting standards.

Through theoretical and empirical studies that had used the balanced scorecard in the measurement of the effects of financial crises on the development of accounting standards, the researcher concluded that there are positive effects of global financial crises on the development of international accounting standards, compared to poor development of Egyptian accounting standards for all perspectives of the balanced scorecard. Through the questionnaire of the sample of research, the researcher proposed a strategy for the issuing body of the Egyptian accounting standards, and also proposed a plan for compromising between the Egyptian and international accounting standards.

المحتويات

الصفحة	الموضوع
	الفصل الأول
	إطار عام للبحث
٢	١/١ مقدمه
٣	٢/١ مشكله البحث
٧	٣/١ أهداف البحث
٨	٤/١ أهمية البحث
٨	٥/١ منهج البحث
٩	٦/١ فروض البحث
٩	٧/١ مصطلحات البحث
٩	٨/١ تنظيم البحث
	الفصل الثاني
	الدراسات السابقة
١١	١/٢ مقدمه
١١	٢/٢ الدراسات التي تناولت دور المحاسبة في حدوث الأزمات المالية العالمية
٢٠	٣/٢ الدراسات التي تناولت اثر الأزمات المالية العالمية على المحاسبة
٢٤	٤/٢ الدراسات المقارنة بين المجموعات المختلفة من المعايير
٣٢	٥/٢ الدراسات المرتبطة بتقييم إصدار معايير المحاسبة
٣٧	٦/٢ خلاصة الفصل
	الفصل الثالث
	اثر الأزمات المالية على تطوير معايير المحاسبة الدولية والمصرية
٣٩	١/٣ مقدمه
٤٣	٢/٣ منظور النجاح في الأداء
٤٤	١/٢/٣ قياس آثار الأزمات المالية العالمية على التقارب بين معايير المحاسبة على المستوى الدولي مع معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية (التقارب الرسمي).
٤٤	١/١/٢/٣ معايير المحاسبة الدولية
٤٧	٢/١/٢/٣ معايير المحاسبة المصرية
٤٨	٢/٢/٣ قياس آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير مجموعه متكاملة من المعايير
٥٥	٣/٣ منظور أصحاب المصالح في معايير المحاسبة
٥٥	١/٣/٣ جوده التقارير المالية
٥٩	٢/٣/٣ الفترة الزمنية المستغرقة في الوفاء باحتياجات المستخدمين من المعايير نتيجة للاثزمات المالية العالمية
٦٠	٤/٣ منظور العمليات الداخلية (بناء المعايير ومراجعتها وفقا للاثزمات المالية)
٦١	١/٤/٣ إدارة عمليات بناء معايير المحاسبة
٦١	١/١/٤/٣ تطور الأساس الذي تستند عليه عملية بناء المعايير المحاسبية (الإستراتيجية المعيارية)

الصفحة	الموضوع
٦٢	٢/١/٤/٣ الاستناد إلى الواقع العملي كأساس لبناء المعايير المحاسبية (الإستراتيجية الإيجابية)
٦٤	٢/٤/٣ إدارة عمليات مستخدمي المعايير المحاسبية
٦٦	٣/٤/٣ إدارة مراحل الابتكار
٦٦	٤/٤/٣ إدارة المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية
٦٨	٥/٣ منظور التعلم والنمو
٦٨	١/٥/٣ رأس المال التنظيمي
٦٨	١/١/٥/٣ معايير المحاسبة الدولية
٦٩	١/١/١/٥/٣ مجلس المراقبة
٦٩	٢/١/١/٥/٣ مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٦٩	٣/١/١/٥/٣ مجلس معايير المحاسبة الدولية
٧٠	٤/١/١/٥/٣ المجلس الاستشاري للمعايير
٧٠	٥/١/١/٥/٣ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٧٢	٢/١/٥/٣ معايير المحاسبة المصرية
٧٢	٢/٥/٣ رأس المال البشري
٧٣	١/٢/٥/٣ معايير المحاسبة الدولية
٧٣	١/٢/١/٥/٣ مجلس المراقبة
٧٣	٢/٢/١/٥/٣ مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٧٤	٣/٢/١/٥/٣ مجلس معايير المحاسبة الدولية
٧٥	٤/٢/١/٥/٣ المجلس الاستشاري للمعايير
٧٥	٥/٢/١/٥/٣ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
٧٦	٢/٢/٥/٣ معايير المحاسبة المصرية
٧٦	٣/٥/٣ رأس المال المعلوماتي
٧٨	٦/٣ خلاصة الفصل
	الفصل الرابع
	الدراسة الميدانية
٨١	١/٤ مقدمه
٨١	٢/٤ هدف الدراسة
٨١	٣/٤ فروض الدراسة
٨١	٤/٤ أداة جمع البيانات
٨٢	٥/٤ مجتمع الدراسة
٨٢	٦/٤ عينة الدراسة
٨٣	٧/٤ خصائص عينة الدراسة
٨٣	٨/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة
٨٣	٩/٤ ترميز البيانات
٨٤	١٠/٤ نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفروض
٨٤	١/١٠/٤ اختبار الفرض الفرعي الأول
٨٦	٢/١٠/٤ اختبار الفرض الفرعي الثاني
٨٧	٣/١٠/٤ اختبار الفرض الفرعي الثالث
٨٩	٤/١٠/٤ اختبار الفرض الفرعي الرابع
٩٠	١١/٤ تحليل الإجابات علي الإستراتيجية المقترحة.
١٠١	١٢/٤ خلاصة الفصل

الصفحة	الموضوع
	الفصل الخامس
	الإستراتيجية المقترحة لجهة إصدار المعايير المصرية
١٠٣	١/٥ مقدمه
١٠٥	٢/٥ هيئه معايير المحاسبة المصرية
١٠٧	١/٢/٥ مجلس معايير المحاسبة المصري
١١١	٢/٢/٥ لجنة تفسيرات معايير المحاسبة المصرية
١١٤	٣/٢/٥ لجنة القضايا الطارئة
١١٤	٤/٢/٥ لجنة التواصل الدولي
١١٥	٣/٥ قاعدة بيانات
١١٥	٤/٥ الإطار الفكري للمحاسبة المالية
١١٧	٦/٥ مصادر التمويل
١١٩	٧/٥ خطه إصدار معايير المحاسبة المصرية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية
١٢٤	٨/٥ خلاصه الفصل
	الفصل السادس
	الخلاصة والنتائج والتوصيات
١٢٦	١/٦ مقدمه
١٢٦	٢/٦ خلاصة البحث
١٢٩	٣/٦ نتائج البحث
١٣٠	٤/٦ توصيات البحث
١٣٠	٥/٦ أبحاث مستقبلية مقترحه
	قائمه المراجع
١٣٢	أولاً: المراجع العربية
١٣٧	ثانياً: المراجع الانجليزية
	ملاحق البحث
١٤٣	الملحق الأول: قائمه الاستقصاء
١٥٠	الملحق الثاني: البيانات الإحصائية

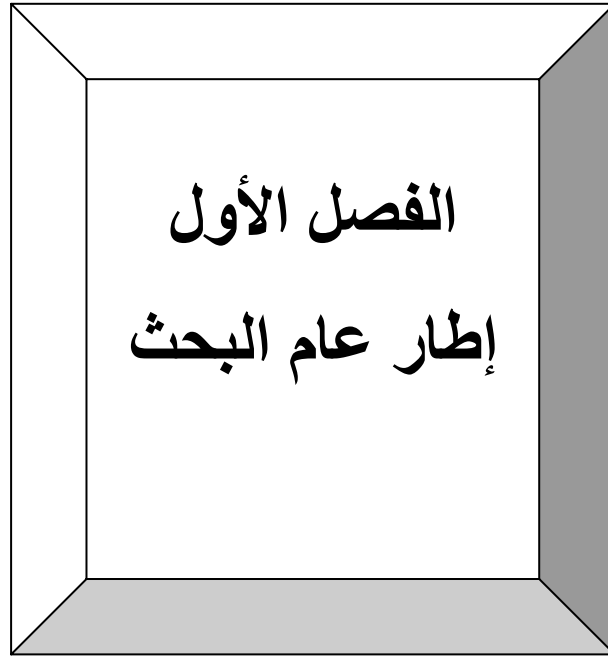
قائمة الأشكال

الصفحة	الموضوع
٨	شكل (١-١) أهداف البحث
١٩	شكل (١-٢) الدور الذي لعبته المحاسبة في الأزمات المالية العالمية
٢٤	شكل (٢-٢) اثر الأزمات المالية العالمية على المحاسبة
٣١	شكل (٣-٢) كيفية الاستفادة من الدراسات المقارنة عند إصدار معايير المحاسبة القومية.
٦٥	شكل (١-٣) بيان مشاركته مستخدمي معايير المحاسبة في جميع مراحل بناء المعايير
٦٨	شكل (٢-٣) الهيكل التنظيمي والهيئات المختلفة التي تقوم بتطوير معايير المحاسبة الدولية.
٩٠	شكل (٤-١) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الأول في الإستراتيجية المقترحة.
٩١	شكل (٤-٢) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الثاني في الإستراتيجية المقترحة.
٩١	شكل (٤-٣) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الثالث في الإستراتيجية المقترحة.
٩٢	شكل (٤-٤) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الرابع في الإستراتيجية المقترحة.
٩٢	شكل (٤-٥) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الخامس في الإستراتيجية المقترحة.
٩٣	شكل (٤-٦) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال السادس في الإستراتيجية المقترحة.
٩٣	شكل (٤-٧) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال السابع في الإستراتيجية المقترحة.
٩٤	شكل (٤-٨) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الثامن في الإستراتيجية المقترحة.
٩٤	شكل (٤-٩) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال التاسع في الإستراتيجية المقترحة.
٩٥	شكل (٤-١٠) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال العاشر في الإستراتيجية المقترحة.
٩٥	شكل (٤-١١) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الحادي عشر في الإستراتيجية المقترحة.
٩٦	شكل (٤-١٢) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الثاني عشر في الإستراتيجية المقترحة.
٩٦	شكل (٤-١٣) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الثالث عشر في الإستراتيجية المقترحة.
٩٧	شكل (٤-١٤) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الرابع عشر في الإستراتيجية المقترحة.
٩٧	شكل (٤-١٥) إجابات فئات عينة البحث علي السؤال الخامس عشر في الإستراتيجية المقترحة.
١٠٥	شكل (١-٥) مكونات هيئة معايير المحاسبة المصرية المقترحة.
١١٠	شكل (٥-٢) خطوات وإجراءات إصدار المعايير المصرية المقترحة أو تعديلها.
١١٣	شكل (٥-٣) خطوات وإجراءات إصدار تفسيرات المعايير المصرية المقترحة.
١١٨	شكل (٥-٤) عناصر الإستراتيجية الكاملة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية.
١٢٣	شكل (٥-٥) خطه التوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

قائمة الجداول

الموضوع	الصفحة
جدول (١-١) أمثله لمعايير المحاسبة الدولية التي تم تطويرها بعد أزمة الرهن العقاري.	٥
جدول (١-٢) مقارنه بين الإصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية مع معايير المحاسبة بدول الخليج والمعايير الأمريكية والدولية.	٢٥
جدول (١-٣) الأهداف الإستراتيجية ومقاييس الأداء الرئيسية وفقا للمنظورات المقترحة لقياس الأداء في المنظمات التي تهدف إلى تطوير معايير المحاسبة المالية.	٤٠
جدول (٢-٣) الأهداف الإستراتيجية ومقاييس الأداء الرئيسية وفقا للمنظورات المقترحة لقياس الأداء لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية وجهه إصدار معايير المحاسبة المالية في مصر مع ربطها بالآثار المختلفة للآزمات المالية العالمية.	٤١
جدول (٣-٣) الاستعمال الحالي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في مجموعه دول العشرين.	٤٦
جدول (٤-٣) اثر الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة الدولية والمصرية (معايير تتعلق بالإفصاح المحاسبي).	٤٩
جدول (٥-٣) اثر الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة الدولية والمصرية (معايير تتعلق بالقياس المحاسبي).	٥٠
جدول (٦-٣) اثر الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة الدولية والمصرية (معايير تتعلق بأنشطه اقتصاديه محدد).	٥٣
جدول (٧-٣) اثر الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة الدولية والمصرية (معايير تتعلق بمتغيرات مجتمعيه معينه).	٥٤
جدول (٨-٣) اثر الأزمات المالية على جوده التقارير المالية المنشورة وتخفيض درجه عدم تماثل المعلومات بالأسواق المالية.	٥٨
جدول (٩-٣) آثار الأزمات المالية العالمية على التطور الحادث في الإطار الفكري لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية.	٦١
جدول (١٠-٣) قياس مستوى الالتزام الفعلي باستخدام المعايير الدولية والمصرية في الممارسات العملية.	٦٣
جدول (١١ - ٣) عناصر إدارة عمليات مستخدمي المعايير المحاسبية الدولية والمصرية.	٦٥
جدول (١٢ - ٣) إدارة المتغيرات البيئية على المستوى الدولي والمصري.	٦٧
جدول (١٣-٣) مقارنه رأس المال المعلوماتي لجهات إصدار معايير المحاسبة الدولية والمصرية.	٧٥
جدول (١-٤) مقياس ترتيبى من خمس درجات لتحديد درجه أهميه كل بند من بنود استمارة الاستقصاء.	٨٢
جدول (٢-٤) فئات عينه البحث وحجم الاستثمارات الاستبيان المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي.	٨٢
جدول (٣-٤) خصائص عينة البحث	٨٣
جدول (٤-٤) نتائج اختبار ت للفرض الفرعى الأول .	٨٤
جدول (٥-٤) التعليق علي نتائج اختبار ت الفرض الأول.	٨٤
جدول (٦-٤) نتائج تحليل ANOVA للفرض الفرعى الأول.	٨٥
جدول (٧-٤) التعليق علي تحليل نتائج ANOVA للفرض الفرعى الأول.	٨٥
جدول (٨-٤) نتائج اختبار LSD للفرض الفرعى الأول.	٨٥
جدول (٩-٤) التعليق نتائج اختبار LSD للفرض الفرعى الأول.	٨٥

الصفحة	الموضوع
٨٦	جدول (١٠-٤) نتائج اختبار ت للفرض الفرعي الثاني .
٨٦	جدول (١١-٤) التعليق علي نتائج اختبار ت الفرض الثاني.
٨٦	جدول (١٢-٤) نتائج تحليل ANOVA للفرض الفرعي الثاني.
٨٧	جدول (١٣-٤) التعليق علي نتائج ANOVA للفرض الفرعي الثاني.
٨٧	جدول (١٤-٤) نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الثاني.
٨٧	جدول (١٥-٤) التعليق نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الثاني.
٨٧	جدول (١٦-٤) نتائج اختبار ت للفرض الفرعي الثالث .
٨٨	جدول (١٧-٤) التعليق علي نتائج اختبار ت الفرض الثالث
٨٨	جدول (١٨-٤) نتائج تحليل ANOVA للفرض الفرعي الثالث.
٨٨	جدول (١٩-٤) التعليق علي نتائج ANOVA للفرض الفرعي الثالث.
٨٨	جدول (٢٠-٤) نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الثالث.
٨٩	جدول (٢١-٤) التعليق نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الثالث.
٨٩	جدول (٢٢-٤) نتائج اختبار ت للفرض الفرعي الرابع.
٨٩	جدول (٢٣-٤) التعليق علي نتائج اختبار ت الفرض الرابع.
٩٠	جدول (٢٤-٤) نتائج تحليل ANOVA للفرض الفرعي الرابع.
٩٠	جدول (٢٥-٤) التعليق علي نتائج ANOVA للفرض الفرعي الرابع.
٩٨	جدول (٢٦-٤) ملخص إجابات عينه البحث بشأن الإستراتيجية المقترحة.
١٠٩	جدول (١-٥) مساهمه الجهات المهتمة بمعايير المحاسبة المصرية في المراحل المختلفة لإصدار المعايير.
١٢٠	جدول (٢-٥) تقسيم المعايير طبقا هيئه المحاسبين القانونيين في السعودية إلى ١٤ مجموعته مترابطة ووفقا لجدول زمني مناسب.



الفصل الأول إطار عام البحث

١/١ مقدمة

مر العالم في العقود الأخيرة بالعديد من الأزمات المالية والتي أدت إلى انهيار العديد من المؤسسات والشركات العملاقة حول العالم. فعلى سبيل المثال، الأزمة المالية لمجموعه النمرور الآسيوية والتي بدأت من تايلاند في ١٩٩٧ وسرعان ما انتقلت إلى دول أخرى مثل اندونيسيا وماليزيا والفلبين وهونج كونج، وما تبع ذلك من تأثير العالم كله. مروراً بالانهيارات المالية للعديد من الشركات العالمية في بداية الألفية الثالثة وأبرزها انهيار شركة انرون للطاقة (Enron) والتي بلغ حجم خسائر المستثمرين بها ٧٠ بليون دولار، وقد بلغ نصيب الاستثمارات العربية من هذه الخسارة بليون دولار، وما تبعها من انهيارات لمكتب آرثر أندرسون (Arther Anderson) بالإضافة لما حدث من اختلاسات وتلاعبات في شركات متعددة مثل (WorldCom) للاتصالات، واتصالات أدلفيا، وأمريكا أون لاين وشركة (Paramalate) للأغذية الأوروبية. وصولاً إلى الأزمة المالية العالمية والتي حدثت في عام ٢٠٠٨ والتي بدأت كأزمة للرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية والتي سرعان ما انعكست آثارها السلبية على أسواق المال واقتصاديات دول العالم المختلفة.

ودائماً ما توجه الانتقادات إلى المحاسبة في معظم الأزمات المالية والاقتصادية. ويرجع ذلك إلى عجز التقارير المالية عن تقديم المعلومات الملانة التي تساعد في التنبؤ بهذه الأزمات أو معالجتها الآثار الناتجة عن هذه الأزمات، أو بعبارة أخرى تم توجيه العديد من الانتقادات إلى النظام المحاسبي لقصوره في مواجهته المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية.

وإذا كانت المحاسبة علماً اجتماعياً يتفاعل مع التغيرات والمستجدات التي تحدث في المجتمع فكان لابد أن تتطور المحاسبة مع التغيرات التي تحدث، ولما كانت تساهم نظرية المحاسبة في ترشيد التطبيق المهني للمحاسبة عن طريق إرساء المبادئ العلمية المتعلقة بتحديد أسس القياس، وعرض العمليات المالية، فتكون الخطوة التالية لترجمة هذه المبادئ إلى تطبيق عملي إنما يتم عن طريق إصدار المعايير المحاسبية (يحيى أبو طالب، ٢٠٠٩، ص ٧٥).

ومن هنا فيمكن اعتبار الأزمات المالية العالمية المختلفة ناقوس خطر ينذرنا بوجوب الاهتمام بالعديد من الأمور أو القصور أو النقاط الهامة التي لم يكن يركز عليها القائلون بعملية إصدار معايير المحاسبة المالية. فعلى سبيل المثال كان إفلاس إحدى الشركات الأمريكية الكبرى (شركة W.T. Grant) قد أدى إلى تغيير في طرق تحليل القوائم المالية وأهميتها، وكذلك الطريقة التي تفصح بها الشركات عن المعلومات المالية، فقد كان من الملفت للنظر في حالة الشركة الأمريكية هذه إنها كانت تفصح عن أرباح متزايدة في الوقت الذي كانت تتجه فيه الشركة نحو الإفلاس، لذلك بدأ البحث عن أسباب ذلك؟ وكانت الإجابة بعد الفحص والتحليل إن قصور ونقص التدفقات النقدية من التشغيل هو الذي يوضح الأمر إلى حد كبير. ولذلك اتجهت الجهات التي تضع معايير المحاسبة إلى إصدار معايير ملزمة للمنشآت بإعداد قوائم تدفقات نقدية وأصبحت إحدى القوائم الأساسية منذ ذلك الوقت (طارق حماد، ٢٠٠٨، ص ١٣٥). نقلاً عن (Harrison&Horngren, 1998).

فما لا شك فيه أن الأزمات المالية المختلفة تؤدي إلى خلق معايير جديدة للمحاسبة من أجل الحد من الغش أو الاحتيال المحاسبي سواء كان متعمداً أم لا (Holt&Eccles, 2002). لذلك فالأزمات المالية العالمية دفعت العديد من الجهات المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة إلى إحداث تطوير مستمر لبعض المعايير المحاسبية في محاوله منها للتغلب على الثغرات والقصور

الموجود في بعض المعايير والتي أظهرتها الأزمات المالية المتعاقبة، وكذلك التجاوب مع الجوانب الاقتصادية الجديدة التي أفرزتها .

٢/١ مشكلة البحث

كانت المحاسبة في الماضي تعمل في ضوء المبادئ أو الأصول المحاسبية المتعارف عليها، ويقصد بهذا التعبير كل ما هو متفق على أنه مقبول في العمل المحاسبي في مكان ما ووقت ما، حيث تجمعت هذه المبادئ أو الأصول المحاسبية تدريجياً لمعالجة المشاكل المحاسبية التي تظهر مع الزمن. وكان لتبنى بعض الشركات لطريقه محاسبية ما لعلاج مشكله محاسبية ظهرت حتى ولو لم يحدث إجماع عليها، واتبعت بعض الشركات طرق محاسبية مختلفة لمعالجة نفس المشكلة وبالتالي أصبحت كلتا الطريقتين من المتعارف عليهما، لذلك أصبح تعبير متعارف عليه يمثل مشكله في حد ذاته (مصطفى هديب، ٢٠٠٦، ص ١٦٦-١٦٧. نقلا عن يحيى أبو طالب، ١٩٩٤، ص ٨-٩).

ومن هنا بدأت تظهر ما تسمى المعايير المحاسبية التي تعد بمثابة مجموعة من القواعد المحاسبية المتفق علي استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي وكيفيه إيصال المعلومات الناتجة عن تلك المعالجات إلى الأطراف المستفيدة منها (احمد حسانين، ٢٠٠٣، ص ١٢٩) .

وإذا كانت المعايير المحاسبية توفر قواعد في متناول اليد للعمل المحاسبي اليومي ، وهى بذلك تماثل القواعد التي يتضمنها دليل الإجراءات المحاسبية الذي يعتبر أحد عناصر النظام المحاسبي ، ومن ثم فان تطوير المعايير سوف يؤدي إلى تطوير التقارير المالية من خلال إمداد مستخدمي هذه التقارير بمعلومات أكثر شمولاً، وأكثر وضوحاً وأكثر ثباتاً، أو بعبارة أخرى سوف يؤدي تطوير المعايير إلى زيادة درجة الملائمة، والاعتماد على المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي . ومن ثم فان استخدام المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى زيادة إمكانيات المقارنة بين التقارير المالية للشركات المختلفة من خلال اتباع أسس ثابتة للاعتراف ، والقياس ، والإفصاح، والعرض المحاسبي (محمد العسيلي، ٢٠٠٨، ص ٣٤٥ نقلا عن Baxtar, 1981, pp.6-7).

إن عملية إعداد معايير المحاسبة عملية مركبة ومنظمة تساهم فيها أطراف وجهات عديدة. فهي عملية منظّمة لأنه لا يترك للشركات إعداد معاييرها المحاسبية الخاصة، وإنما شرط تحقيق المصلحة العامة يجعل منها عملية منظّمة على مستوى الدولة. كما أنها عملية مركبة حيث تعتبر بمثابة قرار اجتماعي تساهم فيها، وتتأثر بها، جهات وأطراف عديدة بحيث تسفر عن معايير يمكن أن تحقق مصالح كافة الأطراف المعنية وعلى الأخص حماية المستثمرين في الأوراق المالية التي تصدرها الشركات (زكريا الصادق، ١٩٨٩).

ونظراً لأن المعايير المحاسبية تعد أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة. فقد قام احد الباحثين (يحيى أبو طالب، ٢٠٠٩، ص ٧٦ نقلا عن عباس الشيرازي، ١٩٩٠) بتحديد مجموعه من الخصائص التي يجب أن تتصف بها معايير المحاسبة حتى تفي بالغرض التي أنشئت من أجله وهى:

١- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية، والسياسية، والقانونية، والبيئية المحيطة بالمجتمع .

- ٢- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات ، بل لابد أن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر ، فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة .
- ٣- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد.
- ٤- يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية.
- ٥- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية فنية وبيئية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة.
- ٦- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير .

ومن هنا يمكن طرح السؤال الآتي

ما الدور الذي لعبته المعايير المحاسبية في مواجهه المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية المتعددة ؟ أو بعبارة أخرى هل نجحت الجهات المسؤولة عن عملية إصدار المعايير في مواجهة هذه المتغيرات؟ وما هي مجموعة الآليات التي استخدمتها في هذه المواجهة؟

في سبيل الإجابة على هذا السؤال ،لاحظ الباحث قيام العديد من الجهات المصدرة لمعايير المحاسبة بالاستجابة لتلك الأزمات .فعلى سبيل المثال

- في أعقاب انهيار شركة انرون عام ٢٠٠١ وغيرها من الشركات نشر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) مشروعا لإمكانية تبني مدخل المبادئ في إعداد معايير المحاسبة المالية الأمريكية بدلا من مدخل القواعد بعدما تعرضت المعايير الأمريكية لانتقادات شديدة(مدثر أبو الخير ،٢٠٠٩، ص٣) وهو نفس العام الذي تم فيه هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standard Committee لتصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standard Board ، وفي ٢٠٠٣ قام المجلس بإصدار المعيار الأول من المعايير الدولية للتقارير المالية Accounting Standard Board International Financial Reporting Standards (IFRS) حيث يتضمن إرشادات عن كيفية تطبيق المعايير الدولية لأول مرة.

- كذلك ازداد الاهتمام بشكل كبير بحوكمة الشركات والذي يعد مبدأ الإفصاح والشفافية جوهر مبادئها وما انعكس على زيادة متطلبات الإفصاح الموجودة بمعايير المحاسبة وأولت دول العالم المختلفة اهتماماً كبيراً بالبحث عن الوسائل الملائمة لتحسين الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة للشركات (علاء الدين توفيق، ٢٠٠٩، ص٥٦). وأصبح من الضروري الإفصاح الصادق وفي الوقت المناسب عن النواحي التشغيلية والمالية، وعن أولئك الذين يمتلكون حصة كبيرة من رأسمال الشركة وحقوق التصويت المقررة للفئات المختلفة وكيفية اختيار أعضاء مجلس الإدارة ومؤهلاتهم ،وما إذا كانوا يعملون كأعضاء مجالس إدارة في شركات أخرى ،والمكافآت التي يحصل عليها أعضاء المجلس وكبار المديرين التنفيذيين وخاصة خيارات الأسهم Stock options والمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة على النحو الذي أظهرته الممارسة كما حدث في شركة انرون الأمريكية (منير هندي، ٢٠٠٩، ص ص ٢٣: ٢٤).

ولقد أصدرت منظمه التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئها متضمنة العناصر السابقة وجاء دليل حوكمة الشركات المصرية الصادر عن وزاره الاستثمار سنه ٢٠٠٥ مشابهاً لمبادئ

حوكمة الشركات الصادرة عن منظمه التعاون الاقتصادي والتنمية ،وعلى الرغم من عدم تضمين دليل الحوكمة المصري مبدأ للإفصاح والشفافية في صلب الدليل ، إلا انه جاء بصورة غير مباشره فى قواعد الدليل مثل الإفصاح عن السياسات الاجتماعية وكذلك القواعد الخاصة بمسؤوليات وحقوق مجلس الإدارة . وكذلك تضمن القرار رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ الصادر عن الهيئة العامة لسوق المال بشأن القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وغير المقيدة في البورصة قسما خاصا للالتزامات المرتبطة بالإفصاح والشفافية مبوبة في خمسة أجزاء (علاء الدين توفيق، ٢٠٠٩، ص ص ٦٠:٦٢). وهو ما يجب أن ينعكس في عملية إصدار وتطوير معايير المحاسبة المالية.

- وفي ظل أزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة والتي تحولت لأزمة مالية عالمية في ٢٠٠٨ لم توجه الانتقادات، والمسئولية عن حدوث تلك الأزمة بقدر ما وجهت لمعايير المحاسبة بوجه عام، ولمعيار المحاسبة الأمريكي ١٥٧ الخاص بقياسات القيمة العادلة بشكل خاص (علي الرغم من ما جاء بها المعيار من تحديد مفهوم القيمة العادلة وكيفية قياسها ومدي اتفاق ذلك مع الإطار المفاهيمي للمحاسبة قد شكل (وقت إصدار المعيار) تطوراً هائلاً في الفكر المحاسبي استغرق سنوات عديدة من النقاش، ومدي إمكانية الاعتماد علي التكلفة التاريخية من عدمه). أشرف عبد البديع، ٢٠٠٩) وقد جاء في المذكرة التي أرسلها رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية السابق إلى مجلس العموم البريطاني أن استجابة مجلس معايير المحاسبة الدولية للأزمة يقع ضمن ثلاث مراحل رئيسية(ظاهر القشى ٢٠٠٩)هي:

- أ- تنفيذ مقترحات ،وتوصيات منتدى الاستقرار المالي المنشأ بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية.
- ب- إضافة تعديلات على المعايير الحالية ودلائل إرشاد متخصصة في ظل الأزمة.
- ت- إحداث تطويرات، وتحسينات طويلة الأمد على المعايير.

- يضاف إلى ما سبق قيامه بتكوين المجموعة الاستشارية للأزمات وقد أنيط بها مهام تحديد القضايا المتعلقة بإعداد التقارير المالية في ظل الأزمة الاقتصادية.

- تم إجراء العديد من التعديلات التي تمت على المعايير الدولية لجعلها تتماشى مع الأوضاع التي يمر بها العالم بشكل عام ،والمؤسسات المالية بشكل خاص، والتغلب على الجوانب المعقدة التي يخطأ في تفسيرها وتطبيقها ،ومن المعايير التي تم تعديلها أو تطويرها على سبيل المثال في الجدول التالي (١-١).

رقم المعيار	عنوان المعيار	تاريخ التعديلات
١	عرض القوائم المالية	٢٠٠٧-٢٠٠٨-مايو ٢٠٠٨ – أبريل ٢٠٠٩
٧	قائمه التدفقات النقدية	ابريل ٢٠٠٩
١٦	الممتلكات والمعدات	مايو ٢٠٠٨
١٧	عقود الإيجار	ابريل ٢٠٠٩
١٩	مزايا الموظفين	مايو ٢٠٠٨
٢٠	المنح الحكومية	مايو ٢٠٠٨
٣٢	الأدوات المالية: العرض	٢٠٠٩، ٢٠٠٨ م
٣٦	انخفاض قيمة الأصول	مايو، ابريل ٢٠٠٩
٣٨	الأصول غير الملموسة	٢٠٠٩، ٢٠٠٨
٣٩	الأدوات المالية :الاعتراف والقياس	مايو،يونيو ٢٠٠٨،ابريل ٢٠٠٩

(جورج بيداويد، ٢٠١٠)

وعلي الرغم من الاتهامات والانتقادات التي وجهت للمعيار ١٥٧ بشكل خاص، ولمهنة المحاسبة بشكل عام إلا أن المنظمات المهنية وعلي رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي Financial Accounting Standard Board (FASB)، ومجلس معايير المحاسبة بالملكة المتحدة Accounting Standard Board (ASB) وغيرها من الجهات دافعت عن المحاسبة وعن دورها في الأمانة وجاء ذلك علي سبيل المثال في مذكرة رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية السابق Sir David Tweedie أمام لجنة خزانة مجلس العموم HCTC (ظاهر القش، ٢٠٠٩ نقلًا & IASB, 2008) في جلسة التحقيق في الأمانة المالية، ويمكن تلخيص أهم ما فيها بما يلي:

- ١- إن مجلس معايير المحاسبة الدولية جهة مستقلة ملتزمة نحو العموم بتطوير معايير محاسبة مالية دولية تجعل القوائم المالية تتمتع بمعلومات ذات شفافية عالية جدًا.
- ٢- إن السبب الحقيقي وراء الأمانة المالية الائتمانية يعود إلى الممارسات السيئة التي اتبعت في عمليات الإقراض، واقتصر دور المحاسبة على عكس حقيقة تلك الممارسات الاقتصادية للبنوك .
- ٣- إن أردنا إعادة الثقة للسوق فيجب أن نواجه الخسائر كاملة، وإلا لن تستطيع البنوك في المستقبل إقراض بعضها البعض ولا حتى إقراض عملائها، ولم يكن لمعايير القيمة العادلة دور إلا إنها أظهرت الخسائر الحقيقية، ولم تساهم فيها، ولو كان هناك محاولة لإخفاء الشفافية من خلال عدم استخدام معايير القيمة العادلة لساهم ذلك في تأجيل ظهور الخسائر وليس منعها.
- ٤- يجب أن يتم الاستمرار باستخدام معايير القيمة العادلة وبشكل مكثف أكثر من السابق، وبغض النظر عن أي أزمات وخصوصاً أن لها دور لا يستهان به في إضفاء الشفافية على معلومات القوائم المالية، وفي حالة عدم تطبيقها سوف يفقد المستثمر الثقة بالقوائم المالية، وتم الاستشهاد بهذه الحقيقة على نتائج الاستفتاء الذي تم من قبل اتحاد المستثمرين العالميين لـ ٥٩٧ مستثمر، والذي أشار إلى:
أ- أن ٧٩% من المستثمرين لا يؤيدون وقف التعامل بمعايير القيمة العادلة.
ب- أن ٨٥% من المستثمرين يعتقدون أنه في حالة إيقاف استخدام معايير القيمة العادلة سوف يكون له أثر مباشر على تدني الثقة بالنظام البنكي.

أما بالنسبة ل**جمهورية مصر العربية** فترجع بداية المعايير في مصر إلى عام ١٩٨٠ عندما عقد في القاهرة المؤتمر الدولي للمحاسبة والذي خصص لبحث إمكانية وضع معايير المحاسبة في البيئة المصرية، وتحديد انساب الأساليب لوضع تلك المعايير. وصدرت توصيات المؤتمر باختيار المعايير الدولية كأساس لتصميم المعايير المحاسبية مع إدخال بعض التعديلات الضرورية لكي تتلاءم مع البيئة المحلية (أحمد حسنين، ٢٠٠٣).

وتوثق ارتباط معايير المحاسبة المصرية بمعايير المحاسبة الدولية بمتطلبات قانون سوق المال ٩٥، ولائحته التنفيذية لسنة ١٩٩٢ في الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في مصر، وظل هذا الالتزام قائماً حتي صدور قرار وزير الاقتصاد الأسبق رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية حيث تم إلزام الشركات بضرورة إعداد، وعرض قوائمها المالية وفقاً لهذه المعايير (عارف عبد الكريم وآخرون، ٢٠١١، ص ٢٠٩)، ثم قرار وزير التجارة الخارجية الأسبق رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢، وحتى صدور معايير المحاسبة المصرية التي تم إصدارها بقرار وزير الاستثمار الأسبق رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦ م وتعديلاتها ٢٠٠٨ م، والتي جاءت ترجمة حرفية لمعايير المحاسبة الدولية فيما عدا تعديلات طفيفة أدخلت عليها لتلائم البيئة المصرية .

يتضح من ذلك انه ليس هناك إستراتيجية لبناء معايير محاسبية مصرية ، سواء كانت إستراتيجية معيارية أو ايجابية ، وإنما هناك إستراتيجية لإصدار المعايير تقوم على مجرد أقلمة وتمصير ، أو تعريب المعايير الدولية متبعين في ذلك إستراتيجيه الحل الوسط في استيراد المعايير التي تقوم على الالتزام الكامل بمعايير المحاسبة الدولية، وعدم الحيدة عنها إلا في أضيق الحدود وفقاً لظروف البيئة المحاسبية المصرية وان كان هناك تساؤلات حول المراعاة الحقيقية لظروف البيئة المصرية (محمد العسيلي، ٢٠٠١، ص ٤٧٤).

واقترعت استجابة الجهة المصدرة للمعايير في جمهورية مصر العربية للأزمة المالية عام ٢٠٠٨ في إصدار وزير الاستثمار الأسبق قراراً لعام ٢٠٠٨ بتعديل معايير المحاسبة المصرية. وقد كان مجلس معايير المحاسبة الدولية قد قام بتعديل بعض معايير المحاسبة الدولية، والخاصة بمعايير القياس، والإفصاح عن الأدوات المالية المختلفة لمواجهة آثار الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨. ولما كانت معايير المحاسبة المصرية قد تبنت إعداد القوائم المالية للشركات وفقاً للمتطلبات الدولية لإعداد التقارير المالية، وبناءً عليه فقد أصدر وزير الاستثمار قراراً بتعديل المعيارين رقم ٢٥ و ٢٦ الخاصين بالأدوات المالية من معايير المحاسبة المصرية لتصبح متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية، وتتضمن قواعد للتيسير على الشركات.

في ضوء ما تقدم فإن هذا البحث يركز بشكل عام على مقارنة استجابة ، أو ردود أفعال جهات إصدار المعايير المحاسبية سواء الدولية أو المصرية لتلك الأزمات ، وتطويرها وإصدارها لمعايير تتجاوب مع الجوانب الاقتصادية المعاصرة التي أفرزتها الأزمات المالية، وكذلك سرعه وكيفية استجابة هذه الجهات المصدرة لمعايير المحاسبة سواء المصرية، أو الدولية.

وعلى ذلك تكون الأسئلة البحثية لهذا البحث هي:

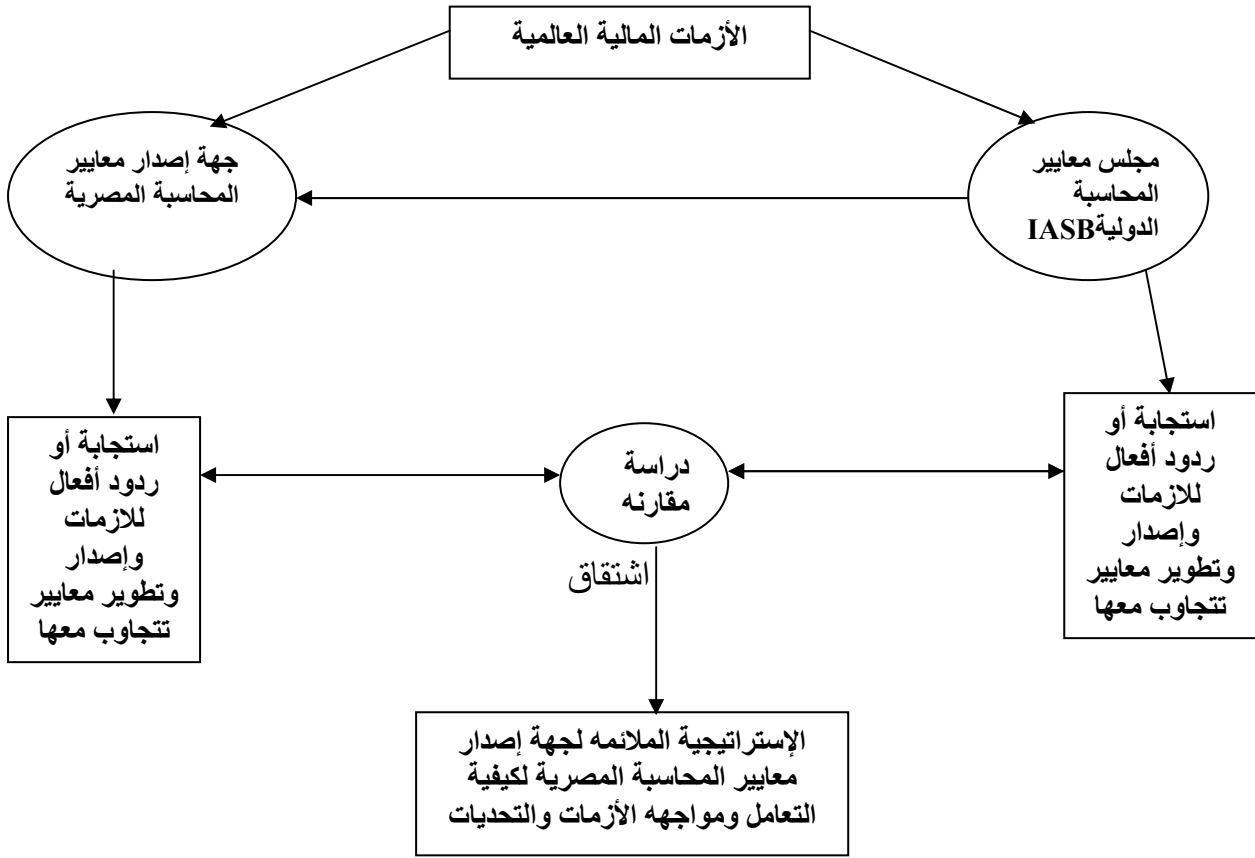
- ١- ما أثر المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة الدولية؟
- ٢- ما أثر المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المصرية؟
- ٣- هل تختلف سرعه وكيفية استجابة الجهات المصدرة للمعايير سواء الدولية، أو المصرية في مواجهه المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية ؟
- ٤- كيف يمكن تحقيق التوازن بين دراجات استجابة الجهات المصدرة للمعايير الدولية والمصرية؟

٣/١ أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:

- ١- بيان كيف ساهمت الأزمات المالية العالمية في معالجة نقاط الضعف، أو القصور في معايير المحاسبة الدولية، بمعنى آخر بيان كيف ساهمت هذه الأزمات المختلفة في تطوير معايير المحاسبة الدولية.
- ٢- بيان كيف ساهمت الأزمات المالية العالمية في معالجة نقاط الضعف، أو القصور في معايير المحاسبة المصرية، بمعنى آخر بيان كيف ساهمت هذه الأزمات المختلفة في تطوير معايير المحاسبة المصرية.
- ٣- صياغة الإستراتيجية الملائمة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية لكيفية التعامل، ومواجهه تلك الأزمات، والتحديات من خلال المقارنة بين درجة وسرعة استجابة الجهات المصدرة لمعايير المحاسبة المالية الدولية، والمصرية.

ويمكن توضيح أهداف البحث في الشكل التالي (١-١)



المصدر: إعداد الباحث

٤/١ أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته من كونه يتصدى لموضوع آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية ، وكيفية استجابة هذه الجهات المصدرة للمعايير للآزمات المالية المختلفة ، الأمر الذي سيساعد على اشتقاق إستراتيجية متكاملة يمكن تبنيها من قبل الجهة المصدرة للمعايير في مصر من أجل مواجهة الآزمات، والتحديات المختلفة ،وسبل التعامل معها، وذلك حتى تحقق المعايير أفضل أداء ممكن .

٥/١ منهج البحث

سوف يعتمد الباحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال فحص ، وتحليل الجوانب المختلفة الخاصة بالعلاقة بين الأزمات المالية العالمية، وتطوير معايير المحاسبة الدولية، والمصرية في سبيل الإجابة علي الأسئلة البحثية ، وكذلك سوف يتم الاعتماد على المنهج المقارن وذلك في مقارنة ردود أفعال ، أو كيفية استجابة جهات إصدار المعايير الدولية ، والمصرية من اجل صياغة إستراتيجية وطنية تساعد الجهة المصدرة للمعايير في مصر في مواجهة والتعامل مع الآزمات ، والتحديات المختلفة. وقد اختار الباحث المنهج المقارن عند مقارنه الآثار المختلفة للآزمات لأنه يمكننا من التعلم من نجاح وانجازات جهات إصدار المعايير وتجنب الفشل والأخطاء التي وقعت فيها هذه الجهات عند حدوث الآزمات المالية وكيفية الاستجابة لها وكذلك اختيار معايير المحاسبة الدولية في المقارنة لأنه يساعدنا في تفسير سبب

إصرار جهات إصدار معايير المحاسبة وعلى الأخص المصرية علي التوافق مع المعايير الدولية كاستجابة للآزمات المالية المختلفة. مع الاعتماد على قوائم الاستقصاء وأساليب التحليل الإحصائي.

٦/١ فروض البحث

الفرض الرئيسي لهذه للدراسة هو "للآزمات المالية العالمية آثار إيجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".
وتم تجزئته الفرض الرئيسي إلى أربعة فروض فرعية بما يتماشى مع المنظورات المختلفة لبطاقه الاداء المتوازن هي كالآتي:
الفرض الفرعي الأول: "للآزمات المالية العالمية آثار إيجابية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء".
الفرض الفرعي الثاني: "للآزمات المالية العالمية آثار إيجابية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".
الفرض الفرعي الثالث: "للآزمات المالية العالمية آثار إيجابية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية".
الفرض الفرعي الرابع: "للآزمات المالية العالمية آثار إيجابية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو".

٧/١ مصطلحات البحث

سوف يستخدم الباحث في هذا البحث مصطلح معايير المحاسبة الدولية ليذل على معايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير التقارير المالية IFRS معا. وكذلك مصطلح مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ليذل على مؤسسه لجنه معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

٨/١ هيكل البحث

الفصل الأول : إطار عام للبحث.
الفصل الثاني: الدراسات السابقة.
الفصل الثالث: أثر الآزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية.
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.
الفصل الخامس: الإستراتيجية المقترحة لجهة إصدار المعايير المصرية.
الفصل السادس: الخلاصة، والنتائج، والتوصيات

الفصل الثاني
الدراسات
السابقة

الفصل الثاني الدراسات السابقة

١/٢ مقدمة

تطبع التحولات الاقتصادية العالمية المعاصرة بصماتها على مختلف المجالات السياسية والاجتماعية. ولذا كان لزاما تحليل هذه التحولات وآثارها بهدف الاستفادة منها، والتصدي لمشكلاتها. والمحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات مبنيا على المعايير المقبولة قبولا عاما، تهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لكل من يهمة الأمر، لذا فهي تعتبر من أهم المجالات ذات الصلة بالتحولات سالفة الذكر (برنس ميخائيل، ٢٠٠٨).

وفى أعقاب هذه التحولات والأزمات المالية المختلفة نشط باحثو المحاسبة في تناول الآثار المختلفة لها على المحاسبة في دراساتهم وأبحاثهم المختلفة. وعلى ذلك سيتناول الباحث في هذا الفصل الدراسات السابقة المرتبطة بمقارنه آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية. وقد لاحظ الباحث إن العديد من الدراسات ركزت على الدور الذي لعبته المحاسبة في حدوث الانهيارات والأزمات المالية العالمية، في حين ركزت دراسات أخرى على أثر الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية، واهتمت العديد من الدراسات الأخرى بالمقارنة بين المجموعات المختلفة من المعايير، واهتمت دراسات أخرى بتقييم معايير المحاسبة المالية المصدرة. وفى هذا السياق يمكن تصنيف الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث على النحو التالي:

٢/٢ الدراسات التي تناولت دور المحاسبة في حدوث الأزمات المالية العالمية

٣/٢ الدراسات التي تناولت اثر الأزمات المالية العالمية على المحاسبة.

٤/٢ الدراسات المقارنة بين المجموعات المختلفة من المعايير .

٥/٢ الدراسات المرتبطة بتقييم وإصدار معايير المحاسبة.

٢/٢ الدراسات التي تناولت دور المحاسبة في حدوث الأزمات المالية العالمية

شهدت الألفية الثالثة جدلا واسعا حول دور ومسئولية المحاسبة عن حدوث الأزمات والانهيارات التي تتعرض لها الشركات أو المؤسسات من عامه أو خاصة وزادت حدة هذا الجدل كثيرا بعد انهيار شركه أنرون وما تلاه من اختفاء شركه آرثر أندرسون وانهيار كبير لبعض الشركات الأمريكية والعالمية وصولا إلى أزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية والتي سرعان ما تأثر العالم بآثره بها. لذلك قام العديد من الباحثين بتحليل الدور الذي لعبته المحاسبة في الأزمات المالية العالمية ابتداء من أزمة الكساد العظيم في ثلاثينات القرن الماضي إلى الآن .

وذهب البعض منهم إلى تحميل المحاسبة السبب في كل الأزمات المالية التي تحدث في حين برأها البعض الآخر من كل الانتقادات التي وجهت إليها ورجح أن تكون الأزمات المالية العالمية المختلفة ترجع لأسباب غير محاسبية وان دور المحاسبة ينحصر في توفير المعلومات الملائمة والتي تظهر الفساد وما يتبعه من أزمات ولا تكون سببا في حدوثها، في حين ذهب فريق آخر من الباحثين إلى القول أن القصور الموجود في المحاسبة سبب من أسباب الأزمات المالية العالمية. في حين حمل البعض على بعض معايير المحاسبة وليس كل المعايير كسبب من أسباب حدوث الانهيارات والأزمات المالية العالمية، في حين حمل البعض مهنة المحاسبة مسؤولية حدوث الأزمات المالية العالمية .

فقد حاولت العديد من الدراسات أن تحصى جميع العوامل التي أدت إلى حدوث الأزمات المالية المختلفة وركزت بصفه أساسية على الدور المحاسبي ومن هذه الدراسات كانت دراسة (ظاهر القشي، ٢٠٠٥) التي حاولت التعرف علي أسباب انهيار شركات انرون وآرثر

أندرسون وآخرين ، وتحليل انعكاساتها علي بيئة المحاسبة ، وتعرض الباحث للتغيرات التي طرأت علي حوكمة الشركات ، وهدفت التعديلات الى إعادة الثقة للمستثمر وذلك من خلال تعزيز محاسبة الشركات وتقوية حوكمة الشركات Corporate Governance. وركزت التعديلات بشكل رئيسي علي جعل لجنة المراجعة في الشركة مسؤولة بشكل كامل علي مراقبة أعمال المراجع الخارجي وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال المراجعة والأعمال الأخرى. وكذلك تناول بالتحليل الآثار المتوقعة لصدور قانون SOX علي مهنة المحاسبة. وكانت أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

- ١- إن ما حصل من انهيار للشركتين موضوع الدراسة لم يكن بسبب قصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير المراجعة المعمول بها، ولكن المشكلة الرئيسية في أخلاقيات المهنة ذاتها، حيث أن شركة أنرون لم تتقيد بآليات القياس والإفصاح الخاص بالوحدات ذات الهدف الخاص، وتبعها تواطؤ مراجعها آرثر أندرسون بعدم الإفصاح عن ذلك، وإصداره للتقرير النظيف.
- ٢- لقد اظهر التحقيق بأن شركة المراجعة Arthur Anderson كانت تقوم بعدة أعمال مزدوجة، فهي من جهة المراجع الخارجي لشركة Enron ومستشارها المالي من جهة أخرى. كما أنها تمثل جهاز الرقابة الداخلي للشركة أي أن شركة Arthur Anderson لم تكن مستقلة بل كانت موظف من موظفي شركة Enron مما جعلها تسلك السلوك الأخلاقي.
- ٣- لا يكمن الحل في تطبيق القوانين والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة فقط، ولكن الحل يكمن في تحسين أخلاقيات مطبقي هذه القوانين سواء كانوا من الحوكمه أو مراجعي الحسابات .
- ٤- من مهام لجان المراجعة القيام بالتحقق من كفاءة أداء وظيفة المراجع الخارجي والداخلي وضمان استقلالية المراجع الخارجي وضمان تماشي القوائم المالية المفصح عنها مع القوانين المنصوص عليها، فضلا عن قيامها بالمساعدة في إدارة المخاطر من خلال تحديد الخطوات التي يجب أن تتبعها إدارة الشركة للسيطرة علي المخاطر المالية المتعددة.

وحاولت دراسة (Ryan,2008) معرفه الدور الذي لعبته القيمة العادلة في نشأة أزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية ، وخلصت إلى أنه لا يمكن تحميل عامل واحد السبب في حدوث الأزمة، وان النظام الاقتصادي فشل في التنبؤ بحجم المخاطر والخسائر التي يمكن أن تترتب على التساهل في منح قروض الرهن العقاري وركزت الدراسة بشكل أساسي على الجانب السلوكي في هذه الأزمة ،وانتقدت الدراسة السياسات الاقتصادية والجهات المشرفة على النظام المصرفي وإدارات الشركات والتقارير المالية المنشورة وجميع السياسات الوقائية لأنها لم تستطع الحد من السلوكيات الخطأ التي لعبت دوراً كبيراً في الأزمة. ونبهت الدراسة إلى أن المحاسبة يمكن أن تلعب دوراً كبيراً في الحد من هذه السلوكيات من خلال الآتي:

- ١- توفير المعلومات للمتعاملين في الأسواق المالية وإعادة النظر في المعايير وتقييم المخاطر خلال الدورة الاقتصادية.
- ٢- تقديم التقارير المالية الدورية لتزويد المتعاملين في الأسواق المالية بالمعلومات بصفه مستمرة لكي يكونوا أكثر دراية مما يؤدي إلى التخفيف من الآثار السلبية لهذه السلوكيات.

وفى نفس الاتجاه كانت دراسة (توفيق جوادى، ٢٠٠٩) والتي أرجعت الأسباب الحقيقية لحدوث الأزمة المالية في ٢٠٠٨ إلى مجموعه من الأسباب (الاقتصادية- القانونية- الأخلاقية-

المحاسبية) ولقد فصلت الدراسة في الأسباب المحاسبية المتسببة في حدوث الأزمة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ومنها:

- ١- تعدد الجهات الرقابية على المعلومات المحاسبية واختلاف قوه الإلزام ولعل من أهم هذه الجهات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، هيئه تداول الأوراق المالية SEC، مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.
 - ٢- تأثير أصحاب المصالح على المؤسسات الواضعة لمعايير المحاسبة.
 - ٣- تأثير إدارة الشركة على جوده المعلومات المالية لان إدارة الشركة لها حرية كبيره في (اختيار الطرق المحاسبية- تحديد التقديرات المحاسبية-تقدير حجم الإفصاح المالي).
 - ٤- تأثير المراجع على جوده المعلومات المحاسبية.
 - ٥- مشكلات في قواعد ومعايير المحاسبة .
 - ٦- فجوه التوقعات بين ما يتوقعه الجمهور وبين ما يفصح عنه من معلومات .
- وحددت الدراسة مجموعه من التحديات تواجه المحاسبة تحتاج إلى وقت طويل لحلها منها :
- أ- قياس العمليات المالية غير النقدية.
 - ب- قياس المعلومات المستقبلية.
 - ت- الأصول غير الملموسة.
 - ث- التوقيت المناسب للإفصاح عن المعلومات.

وحاولت أيضا دراسة (سالم عبود، ٢٠٠٩) تحديد ماهية الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨، من منظور اقتصادي ومحاسبي وتحديد أثر الإفصاح والشفافية في إدارة الأزمة ،في محاولة لبناء إستراتيجية في استخدام المعايير والمبادئ المحاسبية للمؤسسات المالية الوطنية للوقاية من الأزمات ومعالجاتها ، ولقد توصلت الدراسة إلي مجموعه من النتائج أهمها ما يلي:

- ١- كانت هناك أسباب مركبة ومتنوعة وراء حدوث الأزمة المالية العالمية (أسباب سياسية ، اقتصادية ، محاسبية ، أخلاقية ، الخ).
- ٢- عدم التزام الشركات بالقواعد المحاسبية والمعايير مع عدم الرقابة والمراجعة علي شروط الاقتراض.
- ٣- ضعف النظام المحاسبي ،والرقابي، والتنظيمي فيما يتعلق بالديون المعدومة ، ونسبتها في محفظة البنوك الائتمانية وكذلك عدم الالتزام بالحد الأقصى للقروض.
- ٤- إن الجهات المسئولة عن عرض المعلومات المحاسبية أو الكشف الواجبة العرض، تسعى للالتفاف علي عرض المعلومات أو قد لا تعكس حقيقة الواقع أو عدم شموليتها أو ترحل بعضها بما يجعل هناك فجوة توقعات .
- ٥- ضعف الإفصاح عن المعلومات الواجب عرضها عن حركة النشاط والأموال ومصادر التمويل المركزي .

كما حاولت دراسة (تامر السواح & هبة بدوي، ٢٠٠٩) التعرف علي مسببات الأزمة المالية العالمية من الناحية المحاسبية، وانعكاساتها علي مهنة المراجعة ،وتقييم تجربة معايير المراجعة الدولية، بمعنى مدى نجاح المعايير الدولية الجديدة في تحفيز المهنة علي القيام بدورها الاجتماعي والمساعدة في التغلب علي جذور الأزمات ،وقد قسمت الدراسة الأسباب المؤدية لحدوث الأزمة المالية إلى جانبين أساسيين هما:

أولا: ضعف آليات الحوكمة وإدارة المخاطر.
ثانيا: التوسع في استخدام القيمة العادلة استنادا إلى الحكم الشخصي.
وقد انتهت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها:

- ١- إن التراخي في تطبيق آليات الحوكمة والتوسع في استخدام القيمة العادلة لعبت دوراً أساسياً في حدوث الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨ .
- ٢- كشفت الأزمة المالية في ٢٠٠٨ عن العديد من أوجه القصور مثل عدم تطبيق معيار الاستقلال بأسلوب سليم ، وعدم تفعيل آليات الحوكمة.
- ٣- يمكن إرجاع غالبية الانتقادات الموجهة لأساس القيمة العادلة المستخدم في إعداد القوائم المالية إلى ضعف آليات الحوكمة ، والرقابة علي قياس القيمة العادلة والسوء في التطبيق والفهم لهذا الأساس .
- ٤- هناك فجوة للتوقعات فيما يتعلق بدور مراجع الحسابات تجاه تقييم قدرة الشركة علي الاستمرار.
- ٥- لازال هناك قصور نسبي في المعايير الدولية فيما يتعلق بغياب نموذج شامل لخطر المراجعة يشتمل علي كافة مكونات الخطر.

واتسمت هذه الدراسات بإظهارها نتائج عامة ، وان كانت اتفقت في معظمها أن حدوث الأزمات لا يمكن إرجاعها لعنصر واحد وهو المحاسبة بل يمكن إرجاعها لمجموعه من العوامل (الاقتصادية- السياسية- القانونية- المحاسبية...الخ).

في حين اهتمت مجموعة من الدراسات بإرجاع سبب الأزمات إلى فشل الشركات في الالتزام بمبادئ واليات الحوكمة ومن هذه الدراسات ،دراسة (Mardjono,2005) التي حاولت معرفه الأسباب التي أدت إلى انهيار شركة انرون ومحاولة للوقاية من هذه الأزمات في البيئة الاسترالية ،وأرجعت الدراسة هذه الانهيارات المالية المفاجئة في مطلع الألفية الثالثة في الولايات المتحدة الأمريكية إلى عدم الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات الأساسية المتمثلة في الآتي :

- ١-الشفافية Transparency :حيث لم يكن المستثمرون على دراية بما يحدث في الشركة ولم يتم توصيل معلومات صحيحة توضح طبيعة عمليات الشركات ومصادر التمويل المختلفة التي كانت تتم من خارج الميزانية .
- ٢-القابلية للمساءلة Accountability:حيث انتهكت من قبل مجلس الإدارة تجاه أصحاب الحقوق الأخرى في الشركة Stakeholders.
- ونفس الشيء ينطبق على مبادئ النزاهة Integrity والكفاءة Efficiency فلم يتم الالتزام بها.

في حين حاولت دراسة (Kirkpatrick, 2009) تحليل أثر فشل حوكمة الشركات في حدوث الأزمة المالية خاصة فيما يتعلق بخطر النظم الإدارية ،ومرتبات التنفيذيين . ولقد أظهرت الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨ ضعف ، وفشل إجراءات حوكمة الشركات وإنها لم تؤدي الغرض الذي وضعت من أجله خاصة في شركات الخدمات المالية. كذلك أظهرت هذه الأزمة أن معايير المحاسبة لم تزودنا بالمعلومات المطلوبة خاصة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة الموجهة نحو القيمة العادلة بالنسبة للمستوي الثالث من المعيار ١٥٧ والخاص بالتقييم الشخصي للقيمة العادلة للأصول وسوء استغلال عمليات التمويل من خارج الميزانية . ولقد خلصت الدراسة إلى أن مبادئ الحوكمة تحتاج إلي المراجعة ،وأن هناك ضعفاً كامناً في تركيبة مجلس الإدارة وأهلية أعضائه، وان الأخطار الإدارية لابد أن تدرج في معايير مقبولة لجميع الشركات وليس المؤسسات المالية فقط.

أوضحت هذه الدراسات الخلل الموجود ليس فقط في عدم الالتزام بحوكمة الشركات وإنما يوجد أيضاً في الحوكمة ذاتها وبالتالي تحتاج قواعدا ومعاييرها إلى مراجعة والتي ستنعكس بصورة أساسية على المحاسبة.

واهتمت أيضا دراسات أخرى بالقصور الذي شاب بعض المعايير المحاسبية فأوضحت دراسة (Hartgraves & Benston, 2002) أنه لم يرد أي إشارة محاسبية صريحة عن الوحدات ذات الهدف الخاص في الإصدارات المحاسبية الرسمية خلال ٢٠ عام من ظهور وانتشار الوحدات ذات الهدف الخاص فمنذ الثمانينات وخلال التسعينات انتشرت الوحدات ذات الهدف الخاص بشكل كبير دون أن يصدر من مجالس معايير المحاسبة المختلفة أي توجيه واضح وصريح يذكر في هذا الشأن، وحاولت الدراسة أيضا مناقشه الإصدارات المحاسبية المختلفة التي ربما يكون لها صلة بالمعالجة المحاسبية الخاصة بالوحدات ذات الهدف الخاص مثل المعيار ١٢٥ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي عام ١٩٩٦ والذي عدل بالمعيار ١٤٠ والذي ركز عن الدور الضيق للوحدات ذات الهدف الخاص دون المناقشة الجوهرية للمخاطر المترتبة على هذه الوحدات وخلصت الدراسة إلى أن الانهيار المفاجئ لشركه انرون كان سبب رئيسي في اهتمام جهات إصدار المعايير المختلفة بقضية المحاسبة عن الوحدات ذات الهدف الخاص.

وفي دراسة أخرى (Benston & Hartgraves, 2002) حاولت تحليل ما حدث لشركه انرون والدروس المستفادة من الانهيار المفاجئ لهذه الشركة وخلص الباحثان إلى أن من أهم الأسباب التي أدت إلى انهيار الشركة قيامها بالتوسع في إنشاء الوحدات ذات الهدف الخاص Special Purpose Entities وعلى الرغم من توصيه لجنه هيئه تداول الأوراق المالية SEC منذ عام ١٩٩٠ لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB إلى ضرورة دمج القوائم المالية للوحدات ذات الهدف الخاص في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المستفيدة منها، إلا أن المجلس تجاهل ذلك الطلب لذلك حملت الدراسة كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وهيئه تداول الأوراق المالية SEC والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مسئولية ما حدث لشركه انرون والشركات الأخرى بسبب عدم إصدار قواعد ومعايير ملزمة للاعتراف والإفصاح عن الالتزامات التي تنتج عن التمويل من خارج الميزانية، كما أشارت الدراسة إلى مجموعه من الأسباب الأخرى التي ساعدت على الانهيار منها المحاسبة عن القيمة العادلة وكذلك عدم وجود إفصاح كافى عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة Related parties .

أظهرت هذه المجموعة من الدراسات مدى القصور والتباطؤ والذي ربما يرجع لضغوط خارج عن إرادة جهات إصدار المعايير في أن تستمر ٢٠ عاماً من ظهور هذه الوحدات دون أن تستجيب بإصدار معايير محاسبية للمحاسبة عنها ، وهذا يدفعنا إلى بحث هذه الضغوط لتلافيها في المستقبل وتكون استجابة جهات إصدار المعايير بأسرع وقت ممكن.

في حين اهتمت مجموعه أخرى من الدراسات بالدور الذي لعبته محاسبه القيمة العادلة في الأزمات المالية المختلفة ومن هذه الدراسات ، دراسة (Haldeman, 2006) التي حاولت معرفه الدور الذي لعبته القيمة العادلة في الانهيار الذي حدث لشركه انرون وتعرضت الدراسة للمعيار الأمريكي 157 وعرض للثلاث مداخل التي يمكن استخدامها عند تحديد القيمة العادلة. وقد تبين من خلال الدراسة إن القوائم المالية كانت تحتوى على معلومات مضللة ويرجع جزء من هذا التضليل إلى استخدام القيمة العادلة بكثافة من قبل شركه انرون والاعتماد بشكل كبير على مدخل الدخل The Income Approach والذي يعتمد على أساليب التقدير المختلفة في تحديد القيمة العادلة. والتي كانت البداية الحقيقية لهذه المحاسبة في عام ١٩٩٢ حينما أقتعت شركه انرون لجنه تداول الأوراق المالية أنها تستطيع استخدام محاسبه mark to market لتقييم المشتقات وعقود الغاز طويلة الأجل، والتي تعنى إن دخل الشركة الذي سيتم الاعتراف به في القوائم المالية سوف يمثل قيمه جميع الأرباح المستقبلية من عقود الغاز المختلفة. وبالتالي فان

الاستخدام المكثف للقيمة العادلة خلق فجوة في توقيت الاعتراف بصافي الدخل والتدفقات النقدية الداخلة مما دفع انرون إلى محاولة تغطيه هذه الفجوة من خلال الوحدات ذات الهدف الخاصة.

وفى نفس الاتجاه كانت دراسة (Strouhal et al.,2010) والتي بدأت بالقول "نحن لا نتعلم شيئاً من التاريخ we learn nothing from history" وتحاول هذه الدراسة توضيح المشكلة الكبيرة الموجودة في القياس المحاسبي وفشله في القياس المحاسبي السليم للمشتقات المالية مما أدى إلى حدوث أزمات مختلفة في الألفية الثالثة بداية من انرون إلى أزمة الرهن العقاري، وتناولت الدراسة بالشرح والتحليل التفصيلي لأسباب انهيار انرون من بدايات استخدام التأثير السوقي mark to market في الشركة في عقود الغاز المختلفة وما تبعه من استخدامها لتقييم المشتقات المالية، وعلى الرغم من الأبعاد العظيمة لانهيار انرون وأن مدخل المستوى الثالث في قياس القيمة العادلة لا يعكس أسعار سوق ملائمة وماله من تأثير على ملائمة التقارير المالية وموثوقيتها، إلا أن واضعي المعايير لم يكتفوا بتطبيق القيمة العادلة على عقود الطاقة فقط إلا أنهم توسعوا ليشمل العديد من الأصول الأخرى. ويستخدم ذلك في التقارير المالية سواء الخارجية أو حتى التقارير الداخلية اللتان بناء عليهما يتم تقييم العاملين ومكافأتهم وبالتالي كان من الطبيعي إن نصل إلى الأزمة المالية في ٢٠٠٨.

في حين حاولت دراسة (Magnan, 2009) تقديم رؤية واضحة عن دور القيمة العادلة في الأزمة المالية في ٢٠٠٨ وذلك من خلال تحقيق أربعة أهداف هي :
أولاً: تقديم نظرية كلية لمحاسبة القيمة العادلة وأثرها علي القوائم المالية وعرض لوجهات النظر المعارضة لمفهوم القيمة العادلة.
ثانياً: عرض و مناقشة نظرية وتجريبية لدعم القيمة العادلة .
ثالثاً: تحليل التحديات التي تواجه عمليات قياس وتقييم القيمة العادلة.
رابعاً: رسم صورة كاملة بناء علي ما سبق للدور الذي لعبته القيمة العادلة في الأزمة المالية.

ولقد توصلت الدراسة إلي أن استخدام القيمة العادلة خلق نوع من ديناميكية بيانات التقارير المالية وذلك بتزويد السوق ببيانات تكون مدخلات في قياس العديد من الأصول التي تؤثر بالضرورة علي أرباح الشركات بالتقارير المالية وبالتالي سوف يستخدمها المستثمر في تقييم قيمة الشركة ، وعلى الرغم من إنها تجعل القيم المحاسبية أكثر تقلباً واقل تحفظاً، إلا إنها تسمح في نفس الوقت للإدارة بتضليل المستثمرين وبالتالي ممكن أن تؤدي إلي فقاعات مالية غير محسوبة ومن هنا يمكن القول أن القيمة العادلة ساعدت في حدوث الأزمة المالية وتسارع وتيرتها .

وفى نفس الاتجاه كانت دراسة (Luax&Lauz,2009) التي حاولت التعرف على الدور الذي لعبته محاسبه القيمة العادلة في أزمة الرهن العقاري وذلك من خلال بيانات وصفية ودليل ميداني . واستخلصت الدراسة إن تطبيق القيمة العادلة يؤدي إلى تقلبات في الوضع المالي في الظروف الطبيعية، وأن محاسبه القيمة العادلة ليست مجرد نظام للقياس والتقارير المحاسبي عن قيم الأصول والالتزامات فحسب، بل إنها لها آثار سلبية خاصة في أوقات الأزمات ،حيث تعمل على انتقال سريع للعدوى Contagion Effects بين الشركات المختلفة وبالتالي فإنها تعمل على زيادة حدة حدوث وشده الأزمات المالية.

وعلى عكس الدراسات السابقة ونتائجها وتحليلاتها واستخلاصتها كانت هناك مجموعه من الدراسات برأت المحاسبة خاصة عن القيمة العادلة عن التسبب في حدوث الأزمات المالية المختلفة ومن هذه الدراسات كانت دراسة (Barlev&Haddad,2003)والتي أرجعت الانهيار

المفاجئ لشركه انرون إلى سوء تطبيق معايير القيمة العادلة وليس محاسبه القيمة العادلة في حد ذاتها بل تعدى الأمر إلى التلاعب في الأرباح عن طريق الاعتراف بالدخل وإنشاء الوحدات ذات الهدف الخاص وكذلك الضعف الموجود في نظام الرقابة والذي لا يناسب القيمة العادلة ولا التكلفة التاريخية لان تطبيق النظامين معا يضعف من الرقابة .وعلى الرغم من تبرئة هذه الدراسة لمحاسبه القيمة العادلة إلا إنها أرجعت الانهيار إلى أسباب محاسبية أخرى وبالتالي لم تبرئ المحاسبة تماما من المشاركة في إحداث الأزمات المختلفة.

وفى نفس الاتجاه كانت دراسة(عز الدين التهامي، ٢٠٠٩) التي حاولت إبراز المشكلات المرتبطة بتطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ضوء المعايير المحاسبية ومدى انعكاساتها في الأزمة المالية في ٢٠٠٨ وذلك من خلال:

- محاوله فهم مفهوم وأبعاد محاسبة القيمة العادلة ومبررات استخدامها.
 - بيان نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة في ضوء متطلبات المعايير المحاسبية.
 - دراسة وتحليل مشكلات التطبيق العملي للمحاسبة عن القيمة العادلة من خلال عرض وتحليل أهم الحجج المطروحة ضد القيمة العادلة.
 - بيان العلاقة بين الأزمة المالية والقيمة العادلة.
- ولقد توصلت الدراسة في هذا الصدد إلي عدة أمور هي :
- ١- يجب أن يرتبط التقرير عن الأصول والالتزامات بطبيعة ،والهدف من التقارير المالية بمعنى هل تركز علي النظرة المحافظة وتهدف إلي الرقابة على العقود وخيارات التوظيف وقدرات توظيف الموارد (التكلفة التاريخية) أما التركيز علي النظرة الأمامية من حيث القدرة علي التنبؤ بمقدار ووقت واحتمالات التدفقات النقدية.
 - ٢- إن محاسبة القيمة العادلة ليست السبب في حدوث الأزمة المالية في ٢٠٠٨ ، فالسبب الحقيقي يرجع إلي الممارسات الخاطئة في منح الائتمان بالبنوك ومضاعفة الديون وانفصال الاقتصاد المالي عن الاقتصاد الحقيقي .
 - ٣- إن إلغاء معايير القيمة العادلة أو إيقاف العمل بها لن يحل الأزمة المالية بل ربما يؤدي إلي تفاقمها فمحاسبة القيمة العادلة بما وفرته من شفافية ساعدت إلي كشف سوء الإدارة في المؤسسات التي حدثت بها تلك الأزمة .
 - ٤- إن تطبيق القيمة العادلة في حالة عدم توافر الأسواق النشطة يتطلب من المحاسبين جهداً كبيراً ،وتكلفة علاوة عن استخدامها من قبل المديرين في إدارة الأرباح.

في حين حاولت دراسة(أشرف عبد البديع ، ٢٠٠٩) بيان دور ومسئولية مهنة المحاسبة والمراجعة في حدوث الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨، وكذلك تداعيات تلك الأزمة علي المهنة وكذلك الأثر علي كل من فرض الاستمرارية وقياس القيمة العادلة بما يخلق تحديات ومصاعب لممارسة المهنة تجاه هاتين المسألتين في الوقت الحالي ،وكذلك مناقشة تداعيات تلك الأزمة علي الإطار العام لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر المتمثل في معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية وفي ذات الوقت توجيه انتباه جهات التشريع المحاسبي المصرية بما تخضع له تلك المعايير في الخارج من دراسات وتعديلات استجابة للأزمة، أو إجراء نوع من التعديلات طويلة الأمد علي تلك المعايير بما يمكن معه تجنب حدوث مثل تلك الأزمات .

ولقد توصلت الدراسة إلى:

- ١- لم يكن لمفهوم وقياسات و افصاحات القيمة العادلة دور في أزمة الرهن العقاري ، وإنما ترجع أسباب تلك الأزمة إلي نتيجة قرارات المسؤولين في هذه المؤسسات.
- ٢- إن هذه الأزمة تفرض علي إدارة المنشآت والمحاسبين تحديات خاصة بشأن تقييم مسائل الاستمرارية وهو ما يستدعي توفير مزيد من الإرشادات التي يمكن أن تساعد الإدارة ومراقبي الحسابات في هذا الشأن .

- ٣- إن قياسات القيمة العادلة التي تتطلب من المراجعين الفهم الكافي والمناسب لطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة ، وقد يتطلب الأمر إعادة تشكيل فريق المراجعة لكي يتضمن أحد الخبراء في مجال احتساب القيم العادلة .
- ٤- تبني إستراتيجية واضحة لبناء معايير مصرفية تلئم القيم المجتمعية والثقافية .

وفى نفس الاتجاه كانت دراسة (محمد مطر وآخرون، ٢٠٠٩) التي حاولت معرفة وتحليل أسباب نشوء الأزمة المالية في ٢٠٠٨ وتداعياتها ، وكذلك علاقة المعايير المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة بنشوء الأزمة المالية والإجراءات التي تم اتخاذها من قبل الجهات المهنية المختلفة لمواجهة ذلك وتداعيات ذلك على العالم العربي . وتمت الدراسة الميدانية في المملكة الأردنية وذلك بأخذ عينه عشوائية طبقية تتكون من ثلاث فئات هم : (١٤٠ مراجع حسابات - ٦٦ مديراً مالى في منتدى دليل المحاسبين - ٣٠ من الوسطاء الماليين في منتدى دليل المحاسبين) ، ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ١- هناك تخطيط ملحوظ بين الاقتصاديين والمحللين الماليين في تحديد سبب نشوء الأزمة وسبل علاجها، ولا يوجد اتفاق على السبب وآلية العلاج يمكن الاستناد عليه أو الوثوق به، مما زاد المشكلة تعقيداً وترك جل الأمور في مرمى التكهنات والمحاولات.
- ٢- إن اتهام معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة بتسبب إحداث الأزمة ما هو سوى اتهام باطل نتج عن التخطيط في التحليلات وفشل الاقتصاديين في تحديد واقع الأمور، وممارسة لعبة إلقاء اللائمة هنا وهناك دون دراسة مسبقة مؤكده.
- ٣- يؤكد المجتمع المهني بكل فئاته، المطبق والمعد لمعايير المحاسبة بأن معايير المحاسبة بشكل عام ومعايير القيمة العادلة بشكل خاص ليس لها علاقة في نشوء الأزمة المالية العالمية، وإنما كانت إحدى الأدوات التي أظهرت وكشفت العيوب وسوء الإدارة وخصوصاً الإدارة الائتمانية، أي لم تكن معايير المحاسبة سوى الجهة المشخصة للضعف.
- ٤- يؤكد كذلك كل من المستثمرين ومطبقي معاييرها بأن إلغاء معايير القيمة العادلة أو إيقافها ولو مؤقتاً سوف يفاقم من الأزمة من منطلق أن إيقاف استخدام تلك المعايير سوف يلغي عنصر الشفافية وبالتالي سوف يفقد المستثمر ثقته في القوائم المالية مما سيجعله يحجم عن التعامل في الأسواق المالية والذي سوف يؤدي إلى ركودها بشكل أكبر.
- ٥- تشير النتائج والاستناد على رأي الخبراء من جهة والإجراءات التي قامت بها مجالس معايير المحاسبة بأنه ستساهم مجالس معايير المحاسبة بشكل أو بآخر في حل هذه الأزمة مستقبلاً وخصوصاً أنها شكلت لجنة عالمية لدراسة الأمر، وأصدرت دليلاً استرشادياً لكيفية تطبيق معايير القيمة العادلة في الأسواق غير النشطة.

وتوصلت دراسة (ظاهر القشى & سليمة طباييه، ٢٠٠٩) إلى نفس نتائج الدراسة السابقة وإن كانت الدراسة اعتمدت على عينه من ٢٣٦ فرداً موزعين كالاتي (مراقبو الحسابات ١٤٠ - مديري ماليين ٦٦ - وسطاء ماليين ٣٠) من منتدى دليل المحاسبين .

وتناولت دراسة (عادل القطاونة & هيثم العبادي ، ٢٠١٠) قياس مدي وجود تأثير للممارسات المحاسبية ، وكذلك المراجعة الخارجية على الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨ ، ولقد قام بعمل دراسة ميدانية على ٤٨ شركة أردنية شملت جميع الشركات العاملة في القطاع المالي في الأردن والمدرجة أسهمها في البورصة ، ولقد خلصت هذه الدراسة إلي:

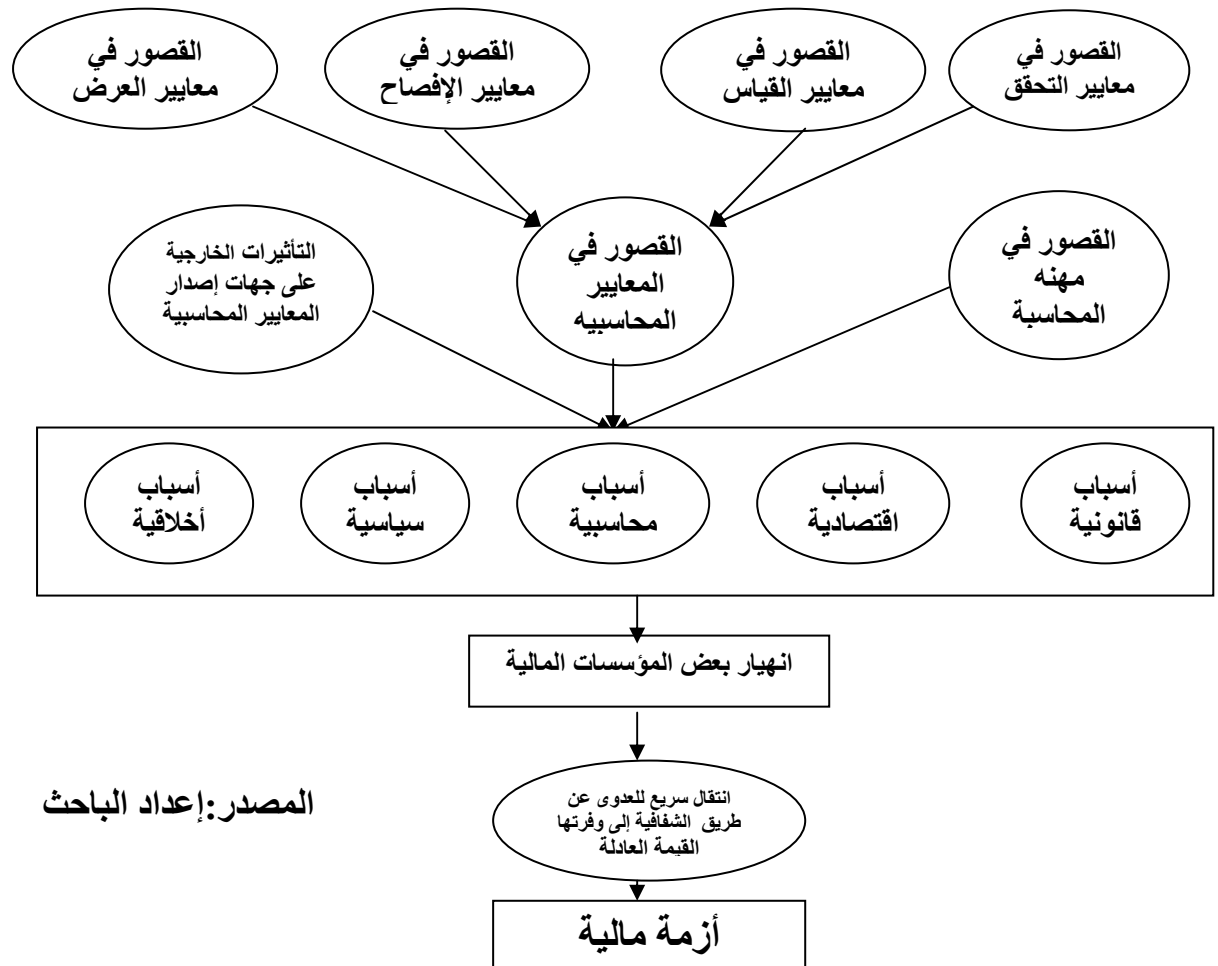
- ١- لا يوجد تأثير جوهري للممارسات المحاسبية في الأزمة المالية العالمية مع وجود التأثير الضعيف من وجهة نظر عينة من الدراسة فيما يتعلق بالقيمة العادلة ومدى استخدامها في الاستثمارات والأصول والأدوات المالية.
- ٢- لا يوجد تأثير جوهري للمراجعة الخارجية في الأزمة المالية العالمية مع وجود بعض الصعوبات التي ترافق التقديرات والقيم المستقبلية والتي تحتم على المراجع أخذها في الاعتبار عند المراجعة .

وتوصلت أيضا دراسة (عمرو إبراهيم، ٢٠١١) إلى إن المحاسبة سواء كانت عن القيمة العادلة أو غيرها من المفاهيم لم يكن لها دور في نشأة الأزمة المالية العالمية في مراحلها الأولى ولكنها على العكس من ذلك وفرت المعلومات المحاسبية لمستخدميها في الأسواق على النحو الذي مكنهم من إعادة النظر في معايير تقييم المؤسسات المالية.

هذه المجموعة من الدراسات حاولت تبرئة القيمة العادلة فبعضها أرجع أن نظام الرقابة الموجود لا يناسب القيمة العادلة والبعض الآخر برأها تماما من أن تكون السبب في حدوث الأزمات ، ويرى الباحث أن القيمة العادلة لم تكن السبب في حدوث الأزمات المالية العالمية المختلفة ، وإنما كان لها دور في زيادة اشتعال وارتفاع وتيرة انهيار الشركات بشكل كبير وهذا لا يرجع لسوء محاسبه القيمة العادلة في حد ذاتها وإنما لأنها عملت على إظهار الفساد الموجود .

وهذه الدراسات جميعها توضح المؤشرات أو مواضع القصور أو النقاط التي يجب إن يهتم بها القائمون على المحاسبة خاصة واضعي المعايير وبالتالي فإن القياس الحقيقي للآثار الإيجابية للآزمات على المعايير تكون عندما تكون أوفت أو عالجت الجهات القائمة على إصدار المعايير الخلل أو القصور التي أظهرته هذه الآزمات. وبالتالي فإن الباحث سوف يستفيد منها في قياس تطور المعايير وفي دراسته المقارنة.

ويمكن استخلاص الدور الذي لعبته المحاسبة في الآزمات المالية في الشكل التالي (٢-١)



٣/٢ الدراسات التي تناولت اثر الأزمات المالية العالمية على المحاسبة.

لعل من نتائج أزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية في ٢٠٠٨ النداءات لتعطيل تطبيق الممارسات المحاسبية والمعايير المهنية المنظمة لها بدعوى أنها تظهر البيانات المالية بصورة غير حقيقية وتساهم في تضليل متخذ القرار، وخير ما يستشهد به على ذلك المناداة بإيقاف العمل بالمعيار ١٥٧ بشأن القيمة العادلة وبغض النظر عن مدى صحة مثل هذه النداءات وتبريرها، فإن الأمر لا يخلو من خطورة بالغة تتمثل في تعريض استقلالية المهنة والتشريعات المنظمة للتدخل المباشر من جهات غير ذات صلة بالمهنة. الأمر الذي ينعكس تلقائياً على طبيعة النظام المحاسبي ومدى توافر الثقة والشفافية في الأسواق المالية (وائل الراشد، ٢٠١٠).

الأمر الذي دفع العديد من الباحثين إلى الاهتمام بالأثر الذي تحدثه الأزمات المالية المختلفة على المحاسبة، وفي محاولة منهم لعلاج الخلل والقصور الذي أوضحتته الأزمات المالية ومحاولة منهم لتطوير بعض الآليات والمعايير التي تعمل على منع هذه الاختلالات في المستقبل المنظور .

ولقد اهتم العديد من الباحثين بالأثر التي تحدثه الأزمات المالية العالمية على المحاسبة. فبعض الدراسات ركزت بشكل كبير على تطوير المعايير المحاسبية خاصة المتعلقة بالإفصاح المحاسبي والتي أظهرت الأزمات بعض العيوب أو الخلل بها كاستجابة للأزمات المالية العالمية ومن هذه الدراسات، حاولت دراسة (إبراهيم عبيد، ٢٠٠٧) تطوير أو وضع إطار فكري مقترح للإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والتهديدات التي تواجه الشركات في أعقاب الانهيارات في محاوله لتجنب الانهيارات المفاجئة كما حدث مع شركات كبيره مثل انرون ووردكوم، واتضح من خلال الدراسة أن هناك تركيزاً على الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر المرتبطة بالأدوات المالية وعدم تبني رؤية شاملة للمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركات بل تم تناول بعض تلك المخاطر في معايير متفرقة وكان الاهتمام مركزاً على المخاطر المالية وذلك في المعايير الدولية والأمريكية. وقد اقترحت الدراسة تدخل الجهات الرقابية المختصة كهيئة سوق المال لإجبار الشركات على الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر بدلاً من ترك هذا الإفصاح طوعاً للشركات. واقترحت أيضاً أن يكون الإفصاح عن هذه المخاطر في الإفصاحات المتممة، وأن تكون في صورته وصفية.

في حين حاولت دراسة (شحاتة السيد شحاتة، ٢٠٠٨) تطوير إطار للمحاسبة عن عمليات توريق الأصول المالية يأخذ تداعيات الأزمة المالية في ٢٠٠٨ في الحسبان، علي أن يراعي هذا الإطار معايير المحاسبة المصرية، والدولية، وفي سبيل ذلك تم استقراء للدراسات السابقة تبعها دراسة تطبيقية علي عينة من أصحاب المصلحة في المؤسسات المالية، والشركات العاملة في مجال توريق الأصول المالية. وتوصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها :

١. إن القياس الأولي للأصول المالية المحولة يجب أن يتم علي أساس القيمة العادلة ، وأن أنسب تقدير للقيمة العادلة هو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها باستخدام معدل خصم مناسب.
٢. إن القياس اللاحق للأصول المالية المترتبة علي عمليات التوريق، أي قياس قيمة تلك الأصول في تاريخ إعداد القوائم المالية يجب أن يتم بالقيمة العادلة في تاريخ إعداد القوائم المالية مع اخذ مخاطر الائتمان في الحسبان .
٣. وجود فجوة في الممارسة العملية في مجال محاسبة توريق الأصول المالية في مصر ، فعلي الرغم من ممارسة النشاط فعلياً إلا انه لا يوجد معيار محاسبي يتناول أسس القياس والإفصاح المحاسبي عن عمليات التوريق يلانم البيئة المصرية .

في حين حاولت دراسة (رضا صالح، ٢٠٠٩) التعرف على معايير محاسبة القيمة العادلة

الدولية والمصرية وأهم المشاكل المتوقعة في تطبيقها في شركات قطاع الخدمات المالية والبنوك في البورصة المصرية. ومعرفة انعكاسات تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة علي جودة التقارير المالية للشركات المدرجة في قطاع الخدمات المالية، والبنوك والبورصة المصرية وذلك من خلال فحص اثر تطبيق تلك المعايير علي الخصائص النوعية التالية (ملائمة المعلومات- موثقية المعلومات – قابلية المعلومات للفهم – القابلية للمقارنة). ولقد اعتمدت الدراسة على عينه من شركات الخدمات المالية المدرجة في البورصة المصرية عددها ٤٠ شركة. و توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معايير التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة سيؤثر بشكل ايجابي علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملائمة – الموثقية-القابلية للفهم –القابلية للمقارنة) الواردة في التقارير المالية للشركات المدرجة في قطاع الخدمات المالية والبنوك في البورصة المصرية . ولقد توصلت الدراسة إلى مجموعه من النتائج منها ما يلي:

١. إن معايير المحاسبة بشكل عام ، والمعايير الموجهة نحو القيمة العادلة بشكل خاص ليس لها علاقة بنشوء الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨ وإنما كانت احدي الأدوات التي أظهرت وكشفت العيوب وسوء الإدارة .
٢. تمثل مشكلة الموثوقية أهم صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة ، ولذلك ينبغي العمل علي توفير قواعد استرشادية واضحة ومحددة لقياس القيمة العادلة وتقليل الاعتمادات علي التقديرات الشخصية من قبل معدي التقارير المالية ، ولتجنب المشاكل الناتجة من عمليات إدارة الأرباح .
٣. إن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة لاحتياجات المستخدمين مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية .

في حين حاولت دراسة (احمد زكى متولي، ٢٠٠٩) تقديم مدخل مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي عن المعلومات القطاعية بما يساهم في التنبؤ بالأزمات المالية للشركات المصرية وذلك من خلال الاستفادة العلمية المتكاملة من جميع معايير المحاسبة. والمدخل المقترح للإفصاح القطاعي يتضمن مقياس الربح/الخسارة التشغيلية ثم صافي ربح القطاع، وكذلك إظهار بيانات أخرى هامة في تقييم لأداء القطاع وقد روعي في المدخل ما يلي:

١. انه قابل للتطبيق العملي.
٢. ألا يترتب عليه أعباء إضافية.
٣. أن يقدم بيانات مفيدة تراعى مصالح المعدين والمستخدمين.
٤. أن يتوافر فيه خصائص جوده المعلومات من سهوله الفهم،الملائمة،مراعاة ظروف الوحدة الاقتصادية.

ويقوم المدخل المقترح على مجموعه من الدعائم (مفاهيم – فروض- مبادئ- متطلبات) ويعمل هذا المدخل على توفير خاصية الإنذار المبكر عن الأزمات المالية للشركات مما ينبه الأطراف المختلفة المرتبطة باتخاذ كافه الإجراءات والقرارات الوقائية للحد من الأزمات المالية.

بينما اتجهت دراسة (Petkov, 2010) إلى محاوله تطوير مدخل مقترح للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة المتولدة داخليا التي يشار إليها بجانب مجموعة من العوامل الأخرى علي أنها من أسباب الأزمة المالية في ٢٠٠٨، ولما كان هناك قصور من الجهات المهنية في تعريف هذه الأصول أو السماح برسميتها أو حتى الإفصاح عنها. فقد استهدفت هذه الدراسة محاولة تقديم تصورات بشأن بعض القضايا العالقة مثل تعريف الأصول غير الملموسة المتولدة داخليا مع تقديم مدخل مقترح لكيفية الاعتراف بها في القوائم المالية كل ذلك مع الأخذ في الاعتبار آراء كل من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وهيئة تداول الأوراق المالية SEC ،ولقد اقترحت الدراسة طريقة الاعتراف بتلك الأصول بالاعتماد علي IAS38 .

في حين حاولت دراسة (Pounder, 2011) توضيح التضارب الحادث بين التعديلات التي أدخلها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) بشأن مشكلات إعادة جدولة الديون (Trouble Debt restructure (TDR)، وذلك من أجل تلبية احتياجات المستخدمين بحيث يتم تقديم معلومات أكثر تفصيلاً، وفي الوقت المناسب في تقارير الوحدات المختلفة، وأن كان الأسلوب المستخدم في التعديلات أحدث نوعاً من التضارب مع معدي التقارير المالية. وفي نفس الوقت إنشاء متطلبات إضافية للإفصاح، وذلك بالإفصاح عن كل مكون من مكونات هذه الديون وليس الإفصاح عنها كمجموعة واحدة، وأن هذه التعديلات سوف تطبق فقط على الشركات العامة.

ففي يونيو ٢٠١٠ قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بتعديل (ASU-NO-2010-20) الخاصة بالإفصاح عن جوده الديون ومخصص الديون المشكوك فيها، وتهدف إلى:

- ١- التعرف على طبيعة الديون (المخاطر الملازمة لهذه الديون).
- ٢- كيف يتم تكوين مخصص الديون المشكوك فيها؟
- ٣- أسباب التغيرات في مخصص الديون المشكوك فيها.

ويرى الباحث انه على الرغم من استجابة الجهات الأكاديمية (متمثلة في الباحثين) للآزمات بمحاولة وضع حلول لها ومعالجه نقاط الضعف التي أظهرتها، إلا إن استجابة الجهات المصدرة للمعايير تكون بطيئة للآزمات المختلفة، ويتضح ذلك من إن كثيراً من هذه الدراسات تمت في مصر إلا إن الجهة المسؤولة عن إصدار المعايير في مصر لم تهتم بأي منها.

في حين ركزت مجموعه من الدراسات الأخرى على تطوير معايير المحاسبة بصفة عامة نتيجة للآزمات المالية العالمية ومن هذه الدراسات كانت محاولة (Sawani, 2008) للتعرف بشكل رئيسي على تطورات معايير المحاسبة في البلدان المختلفة إلى أن وصلت أن معظم دول العالم تطبق معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال التعرف على العوامل التي تؤثر على تطور معايير المحاسبة في أي دولة والتي تم جمعها في العوامل الآتية (القيم الثقافية، والمجتمعية – الأنظمة السياسية، والقانونية – الطبيعة والظروف الاقتصادية لكل دولة – عمليات وضع معايير المحاسبة – الأسواق المالية، وهيكل الملكية للشركات – الجهود التعاونية من قبل الحكومات في البلدان المختلفة من أجل تطبيق معايير المحاسبة الدولية)، وكذلك تطور علاقة المعايير الدولية بمعايير المحاسبة الأمريكية.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن فكرة تبني المعايير الدولية انتظرت طويلاً حتى تم تنفيذها وإن طبيعة الأعمال، والنشاط الاقتصادي الخاضع للعولمة هو الذي دفع هذه الفكرة إلى النور بشكل كبير، فقد وصل عدد الدول المستخدمة لمعايير المحاسبة الدولية أكثر من ١٠٠ دولة حول العالم، ومع ذلك فلا يعني انه لا يوجد اختلافات بين هذه الدول على الإطلاق في المعايير. يضاف إلى ذلك تبني قادة مجموعة الدول العشرين لتطوير معايير محاسبية دولية عالية الجودة أعطي نوعاً من الدعم لتطور محاسبة عالمية عالية الجودة، يضاف إلى ذلك خطط التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB سوف تعطي مدي أوسع لانتشار معايير المحاسبة الدولية.

وفى نفس الاتجاه كانت دراسة (Wu&Pan, 2009) التي حاولت معرفه كيف يمكن أن تؤثر الأزمة المالية في ٢٠٠٨ علي تطور المحاسبة من خلال مجموعة من النقاط (معايير المحاسبة،

معلومات الإفصاح المحاسبي ، خصائص أو مواصفات القياس المحاسبي)، وفي سبيل ذلك استعرضت الدراسة أثر تلك الأزمة علي الجهات المهنية المختلفة فعلي سبيل المثال : اجتمع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في اكتوبر ٢٠٠٨ لمناقشة أثر المعايير الخاصة بالقيمة العادلة علي الأزمة المالية ، وكذلك التمويل من خارج الميزانية . وذلك من أجل مراجعة تلك المعايير ليقدم تعديل في المعيار ٣٩ الذي يسمح بإعادة تصنيف أصول البنك مع تجنب الحاجة للتأثير السوقي Mark To Market، وكذلك استعرضت الدراسة الأثر علي الجهات المهنية المختلفة وما اتخذته من إجراءات لمواجهة الأزمة واستنتجا أن ذلك سوف يحدث تطوراً كبيراً في معايير ومقاييس المحاسبة

وعلى الرغم من استعراض هذه المجموعة من الدراسات للتطورات التي حدثت على معايير المحاسبة الدولية إلا إنها لم تركز إلا على جانب واحد فقط لقياس مدى نجاح المعايير وهو محاوله إرضاء المستخدمين وأهملت قياس مدى نجاحها في تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها ، وكذلك مدى استفادة الجهات المصدرة للمعايير من هذه الأزمات في أصولها البشرية والمعرفية والتنظيمية على مواجهه الأزمات في المستقبل .

في حين اهتمت مجموعه من الدراسات بالتفاعل الحادث بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية ومن هذه دراسة (Eaton,2005) والتي اهتمت بالتفاعل الحادث بين مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في أعقاب أزمة انرون الشهيرة في مطلع الألفية الثالثة وذلك خلال الفترة من ٢٠٠١-٢٠٠٥ فبعد أن كان مجلس معايير المحاسبة الأمريكي عنده تحفظ كبير بشأن معايير المحاسبة الدولية ويعتقدون أن المعايير الأمريكية هي الأعلى جودة والأكثر صرامة. فبعد مرور أربع سنوات من انهيار انرون أصبح كل من هيئة تداول الأوراق المالية SEC ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB أكثر قابلية لمجهودات مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل التوافق المحاسبي لمعايير المحاسبة في العالم بآثره بالاعتماد على معايير المحاسبة الدولية وذلك بعد الفضائح المالية للعديد من الشركات الأمريكية الأمر الذي خلق مزيداً من الضغوط على واضعي المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية وتطلب إعادة النظر في المدخل المتبع في بناء المعايير الأمريكية ، فبعد ما كانت المعايير الأمريكية تتصف بارتفاع مستوى التفاصيل في صوره قواعد في المعايير ، ومنذ ٢٠٠٢ بدأت SEC تصدق على القواعد المرتبطة بالأهداف Objectives oriented rules وهي تعتبر جزء من الإطار المفاهيمي للمعايير على أساس المبادئ التي يتبناها مجلس معايير المحاسبة الدولية ، وكذلك في يوليو ٢٠٠٣ ناقشت SEC مدى استحقاقات المبادئ في قانون SOX.

ويمكن طرح السؤال الآتي: ما أثر هذا التوافق على قابلية المعايير الدولية للتطبيق في مصر في ضوء هذه التطورات كاستجابة للآزمات المختلفة؟ وهو بالضرورة ما يجب مراعاته عند بناء استراتيجيه بناء المعايير في مصر التي سيتم اقتراحها في هذه الرسالة.

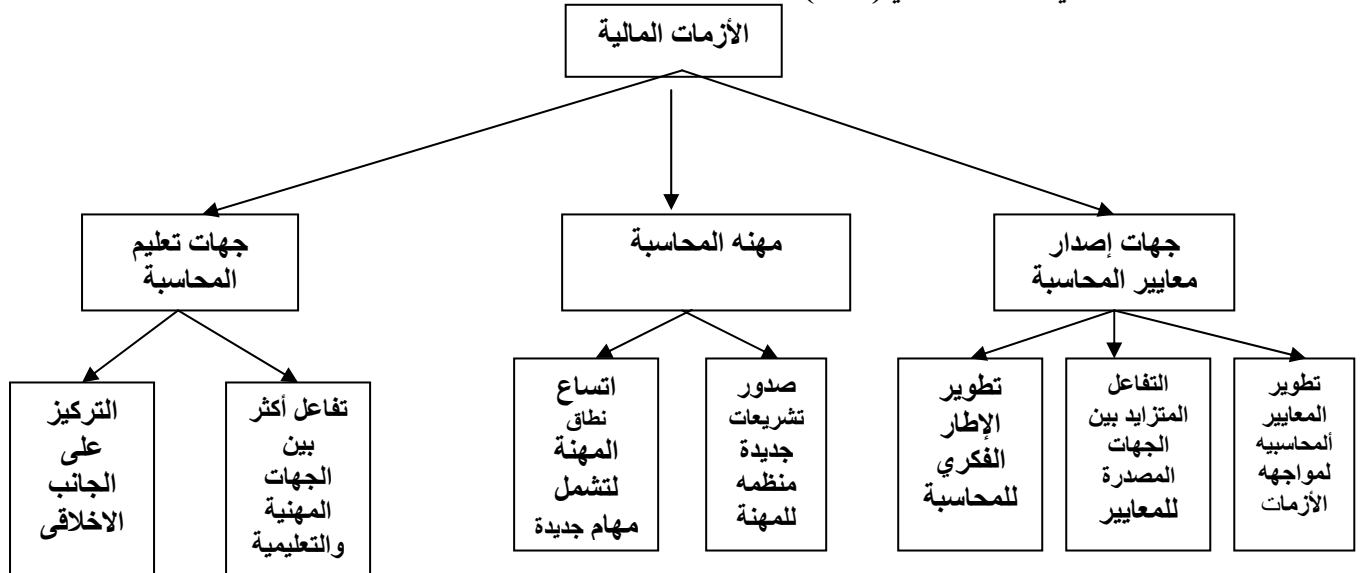
واهتمت دراسات أخرى عديدة بآثار الآزمات المالية العالمية على تطوير عملية التعليم المحاسبي ومن هذه الدراسات كانت دراسة (Zarkasyi,2009) والتي حاولت معرفه الأثر الذي يجب أخذه في الاعتبار في مؤسسات تعليم المحاسبة وذلك في ظل الانهيارات المالية الكبيرة منذ مطلع هذا القرن وصولاً إلى الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨ ، وما هو الشئ الذي يجب احداثه في تعليم المحاسبة حتى يصبح التعليم مرتبط بالممارسات العملية والمهنية للمحاسبة وحتى

يتم سد الفجوة بين التعليم النظري للمحاسبة والممارسة العملية وتمت الدراسة في البيئة الاندونيسية .

وقد خلصت الدراسة إلى أنه لابد من عمل الجهات والمنظمات المهنية مع المؤسسات التعليمية للتأكد من أن المقررات التعليمية والمعايير والقواعد التعليمية هي المطلوبة بالفعل في الواقع العملي لكي تخلق شخصاً مهنيًا وكذلك لابد من التركيز في المقررات التعليمية على الجانب الأخلاقي لأنه عنصر رئيسي في العديد من الانتقادات الموجهة للمحاسبة والمتسبب في حدوث الأزمات المالية العالمية.

من نتائج هذه الدراسة يمكن القول انه لابد من إعادة النظر في التعليم المحاسبي في جمهورية مصر العربية، وان الإستراتيجية المقترحة ستحتاج تعليماً معيناً يمكن من خلالها تفاعل الجهة المصدرة للمعايير مع الجهات التعليمية لتطوير التعليم المحاسبي بما يناسب المرحلة.

ويمكن تلخيص الدراسات المختلفة التي تناولت اثر الأزمات المالية العالمية على المحاسبة في الشكل التالي (٢-٢)



المصدر: إعداد الباحث

٤/٢ الدراسات المقارنة بين المجموعات المختلفة من المعايير

في هذا الجزء من الدراسات السابقة سوف يستعرض الباحث مجموعه من الدراسات المقارنة بين المعايير المختلفة ومدى الالتزام بها في الواقع العملي بهدف الاستفادة من نتائجها في تحقيق أهداف هذا البحث .

وهناك مجموعه من الدراسات اهتمت بالمقارنة بين المعايير الدولية وغيرها من المعايير ومن هذه الدراسات ،كانت دراسة (Neves,2004) التي حاولت مقارنة المعايير الدولية والأوربية والأمريكية فيما يتعلق بالمعايير الخاصة بصناعة العقارات خاصة(تكلفة الاستثمارات، وتوقيت الاعتراف بالإيراد ،والمحاسبة عن الضمانات المقدمة للعملاء). وقد وجدت الدراسة إن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ومجلس معايير المحاسبة المالية نشر مجموعة من الإرشادات الخاصة بالبنود السابقة في حين إن هذه الإرشادات ليست موجودة في المعايير

الأوروبية والدولية لذلك حاولت الدراسة تطوير مجموعه من الأسس المحاسبية لهذا الشأن وفى نفس الوقت مقارنتها بالإرشادات الأمريكية وذلك بأخذ عينه من أربع دول أوروبية (فرنسا-ألمانيا-البرتغال- المملكة المتحدة). ووجدت الدراسة أن القوانين الخاصة والقواعد الضريبية لا تزال تؤثر في كل من ألمانيا وفرنسا والبرتغال بعكس المملكة المتحدة وخلصت الدراسة إن المعايير الدولية تسمح بفروق جوهرية في التقديرات المحاسبية الخاصة بصناعة العقارات فيما يتعلق:

١. توقيت الاعتراف بالإيراد والذي ربما يؤدي إلى تفسيرات مختلفة في الوقت وفى المواقف المتشابهة أيضا.
 ٢. تعطى خيارات لرسملة الفوائد سواء للمخزون أو الأصول.
 ٣. تترك عدد من الخيارات في حساب تكلفه المخزون والتي تكون مصدراً لعدم التجانس في الممارسة المحاسبية.
- وإذا أضفنا الطبيعة الخاصة لهذا القطاع في كل دولة من حيث الممارسة المحاسبية والمفاهيم المستخدمة، لذلك من غير المحتمل إيجاد توحيد محاسبي عبر الدول المختلفة في هذا القطاع .

في حين حاولت دراسة (شريف توفيق، ٢٠١١) عمل مقارنه بين الإصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية مع معايير المحاسبة في دول الخليج والمعايير الدولية والأمريكية. وقامت المقارنة على أساس أجهزه إصدار المعايير واستراتيجياتها يمكن بيانها في الجدول التالي (١-٢).

الدولة	جهة إصدار المعايير	استراتيجية إصدار المعايير
جمهورية مصر العربية	وزارة الاستثمار	ترجمة المعايير الدولية مع محاوله توفيقها محليا.
دول مجلس التعاون الخليجي	هيئه المحاسبة والمراجعة الخليجية	بناء معايير محليه بخلفيه المعايير الأمريكية
الولايات المتحدة الأمريكية	مجلس معايير المحاسبة المالية	بناء معايير محليه مع الاتجاه لتوفيقها مع المعايير الدولية
	مجلس معايير المحاسبة الدولية	إعداد واصدار معايير عاليه الجودة والتشجيع على تطبيقها دوليا

وتم مقارنة خواص المعايير محل البحث (المحور التنظيمي- أسلوب بناء المعايير- نوعيه المعايير - وجود موقع على الانترنت) . مع استخدام أسلوب ليكرت لقياس الخاصية (نقطان للخاصية بالكامل- نقطه لوجود الخاصية جزئيا- صفر في حاله عدم وجود الخاصية). وتبين من الدراسة مدى تجانس خواص المعايير الدولية والأمريكية وانخفاض هذا التجانس في المعايير الخليجية وبشكل اكبر في المعايير المصرية وأرجعت الدراسة سبب ذلك إلى درجه تقدم المعايير في مصر.

أوضحت هذه الدراسات إن خبره الدول في بناء المعايير يؤثر على تطور المعايير ونموها وتجانسها وبالتالي فيجب علينا عند بناء استراتيجيه مقترحه أن نستفيد من تجارب الدول التي لها نفس تاريخنا في بناء المعايير وتقدمت الآن في نظامها المحاسبي.

بينما اهتمت مجموعه من الدراسات الأخرى المقارنة بقياس درجة التوافق المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية من قبل الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي يمكن الاستفادة من نتائج هذه الدراسات وتطويرها للحالة المصرية كلما كانت المتغيرات البيئية مشابهة. ومن هذه الدراسات كانت دراسة (Ekberg&lindgren,2007) التي حاولت مقارنة المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في شركات التقنية الحيوية biotechnology في كل من استراليا والسويد وذلك بعد تبني الدولتين معايير المحاسبة الدولية وذلك على الرغم من إن الدولتين لديهما عادات وتقاليدها محاسبية مختلفة عن تلك التي بنيت على أساسها معايير المحاسبة الدولية خاصة بالنسبة للمعيار الدولي (IAS,38) وهذا المعيار تم تعديله في الدولتين عن المعيار الدولي وقد وجدت الدراسة أن السويد تقوم برسملة مصروفات البحوث والتطوير لذلك تمثل نسبه الأصول غير الملموسة في عينة الشركات التي أجري عليها البحث تمثل ١٣% من إجمالي الأصول. في حين إن استراليا لا تقوم برسملة مصروفات البحوث والتطوير لذلك تمثل نسبة الأصول غير الملموسة ٤% من إجمالي الأصول. كذلك وجدت الدراسة اختلافاً في المفاهيم المستخدمة لبعض الأصول غير الملموسة بين الدولتين فعلى سبيل المثال الأصول غير الملموسة غير الخاصة Non Specified Intangible Assets تسمى في استراليا الملكية الفكرية intellectual property أما في السويد فتسمى الأصول الأخرى غير الملموسة . other intangible

في حين قامت دراسة (Barbu et al:2009) بعمل تحليل مقارنة لمدى الالتزام بالإفصاح البيئي الإلزامي طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية في كل من فرنسا وألمانيا والمملكة المتحدة وهذه الدول جميعها تطبق معايير المحاسبة الدولية. ومن خلال تحليل بيانات التقارير المالية لـ ١٤٠ شركة بالدول الثلاث تبين إن الإفصاح عن المعلومات البيئية أعلى في فرنسا ثم المملكة المتحدة ثم ألمانيا ويرجع ذلك للالتزامات القانونية الموجودة في كل من فرنسا والمملكة المتحدة وإلى إن واضعي المعايير في فرنسا يقدمون قوائم أو نماذج للمعلومات البيئية تكون الشركات ملزمة بالإفصاح عنها وطبقاً لها، في حين إن المديرين في المملكة المتحدة يمتلكون حرية أكبر في الإفصاح عن نوع وكمية المعلومات البيئية.

بينما حاولت دراسة (Alves et al.,2011) معرفه مدى التوافق الأوروبي مع المعايير الدولية وذلك من خلال دولتين هما (بولندا- والبرتغال) وذلك بالاعتماد على البيانات المنشورة في الدولتين وكذلك الدراسات العلمية. واستعرضت الدراسة تطور علاقة المعايير في كل دولة من الدولتين بمعايير المحاسبة الدولية. وتبين من خلال الدراسة إن التحول الاقتصادي والتغيرات القانونية في الدولتين ساعدا في التوافق مع المعايير الدولية، إلا أن العوامل الثقافية والاجتماعية نتيجة الخلفية التاريخية والسياسية للدولتين لا تزال تلعب دوراً في عدم حدوث التوافق التام مع المعايير الدولية. وتبين أيضاً إن خطوات التوافق المحاسبي مع المعايير الدولية لم ترق بعد ويجب أن تكون أكثر مرونة من ذلك حتى تكون نتائج تبني المعايير الدولية أكثر ايجابية. وإن تبني هذه المعايير سيتطلب تغييراً في بعض الممارسات المحاسبية وأيضاً في الثقافة والاتجاه نحو المهنة أكثر في هذه الدول.

أظهرت هذه الدراسات إن تبني المعايير الدولية في ظل اختلاف العوامل الاجتماعية والثقافية في الدول المختلفة يؤدي إلى عدم التطبيق الملزم لها وكذلك تبنيها يستدعي عمل بعض التغييرات في النظام القانوني والاقتصادي في الدول.

وفي نفس الوقت كانت هناك مجموعه من الدراسات المحاسبية المقارنة التي هدفت إلى تبني الآلية أو الإستراتيجية الملائمة لبناء معايير المحاسبة المصرية وتقييمها، ومن هذه الدراسات، حاولت دراسة (محمد العسيلي، ٢٠٠١) عمل تحليل مقارنا لاستراتيجيات تطوير معايير المحاسبة في مجموعه من الدول بهدف التعرف على عناصر الإستراتيجية المتكاملة لتطوير المعايير وقد تمثلت عناصر هذه الإستراتيجية في أربعة عناصر هي (استراتيجيات بناء المعايير - استراتيجيات استيراد المعايير - استراتيجيات إصدار المعايير - استراتيجيات متابعه المعايير)، واختبرت الدراسة مدى توفر عناصر الإستراتيجية المتكاملة في منهجية معايير المحاسبة المصرية وخلصت إلى ما يلي :

١. ليست هناك إستراتيجية لبناء معايير المحاسبة المصرية سواء كانت إستراتيجية ايجابية أو معيارية إنما تقتصر مهمة الجهة المصرية المصدرة للمعايير على مجرد أقله أو تمصير معايير المحاسبة الدولية.

٢. بالنسبة لاستراتيجيات استيراد المعايير المحاسبية فإن الجهة المصدرة لمعايير المحاسبة المصرية اتبعت استراتيجيه الحل الوسط التي تقوم على الالتزام الكامل بمعايير المحاسبة الدولية وعدم الحيدة عنها إلا في أضيق الحدود وفقا لظروف البيئة المحاسبية المصرية وإن كانت أجريت بعض التعديلات الطفيفة على المعايير وكان يجب أن يتم إجراء تعديلات جوهرية حتى تتناسب الواقع المصري.

٣. بالنسبة لاستراتيجيات إصدار المعايير المحاسبية اتضح أنه تم إتباع إستراتيجية المشاركة الخارجية في سلطه إصدار المعايير حيث ضمت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني عضويه الجهات المهنية مثل جمعيه المحاسبين والمراجعين المصرية بالإضافة إلى الجهات الأخرى مثل هيئه سوق المال.

٤. بالنسبة لاستراتيجيات متابعه المعايير المحاسبية :

- أ- استراتيجيات متابعه الالتزام بإتباع المعايير المحاسبية: فقد تضمنت منهجية إصدار المعايير مجموعه من الضوابط لضمان الالتزام بالمعايير المصدرة منها على سبيل المثال إلزام المراجع أن يتضمن تقرير المراجعة رأيا صريحا بشأن مدى إتباع معايير المحاسبة المصرية.
- ب- استراتيجيات متابعه أداء المعايير المحاسبية و استراتيجيات اتخاذ الإجراءات التصحيحية فعلى الرغم من تحديد الأمانة الفنية للجنة الدائمة لمعايير لتلقى الشكاوى والملاحظات لكي يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية، إلا انه من الناحية العملية لم يتم اتخاذ أي إجراء تصحيحي حتى تاريخ تلك الدراسة .

وفي نفس الاتجاه كانت دراسة (شريف توفيق & محمود عبد الفتاح، ٢٠٠٤) التي اختبرت إمكانية وضع آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبة المالية العربية وذلك من خلال تقييم كل من التجربة المصرية والسعودية في إصدار معايير المحاسبة المالية وكذلك تجربة مجلس التعاون الخليجي مع دراسة اختباريه مقارنه بالمعايير الدولية وذلك في سبيل

اقترح آلية لبناء معايير المحاسبة المالية العربية والإلزام بها. وتم بإجراء الدراسة الاختبارية المقارنة وإعطاء أوزان نسبية لمدى كفاءة مصادر بناء المعايير وفقا لما يلي: (المعايير والتفسيرات ووجود موقع خاص بالمعايير على الانترنت ووجود كتب مطبوعة وإمكانية تحميل الملفات بصيغه PDF ومدى توافر المعايير كاملة في صورة اسطوانة CD وكذلك مدى توافر إطار فكري لمراعاة الظروف البيئية لكل دولة). وخلصت الدراسة إلى انه لكي يتم بناء آلية ملائمة لوضع معايير المحاسبة العربية والإلزام بها يجب توافر مجموعه من العناصر أهمها ما يلي:

١. بناء إطار فكري يتم من خلاله بناء المعايير العربية.
٢. قيام لجنة على المستوى العربي بترتيب أولويات إصدار المعايير العربية وفقا للظروف البيئية وتنقيح وتحديث هذه المعايير باستمرار .
٣. على الأجهزة المعنية بمعايير المحاسبة المالية على مستوى كل الدول العربية الالتزام بما يصدر عن هذه اللجنة.
٤. لابد من تحديد النطاق الجغرافي لسريان كل معيار (كل الدول العربية- مجموعه معينه من الدول – دولة واحدة) والتاريخ الفعلي لسريان المعيار.

في حين هدفت دراسة (شريف توفيق، ٢٠٠٨) إلى تقييم استراتيجيات بناء المعايير في كل من ماليزيا والمملكة العربية السعودية وجمهورية مصر العربية ومجلس التعاون الخليجي، مع مقارنة تجارب الدول المختلفة بالتجربة الماليزية في إصدار معايير المحاسبة الوطنية الإسلامية . من أجل تقديم إطار مقترح لاستكمال بناء المعايير الوطنية متضمنا معايير إسلامية لمحاسبة الزكاة وعرض القوائم المالية للمؤسسات المالية الإسلامية. وانتهت الدراسة إلى مدى شمول وجودة التجربة الماليزية لاحتوائها على هيكل رائد لبناء المعايير، يرتبط من ناحية بالمعايير الدولية للمحاسبة، ومن ناحية أخرى يشمل أيضا على معايير مطوره محليا ومعيار إسلامي بعنوان عرض القوائم المالية في المؤسسات المالية الإسلامية . ووجدت أوجه قصور في التجارب العربية لبناء المعايير المحاسبية وبالتالي لابد من استكمال محورها التنظيمي وإنشاء مجالس لمعايير المحاسبة ومواقع لها على شبكة الانترنت وبناء معايير إسلاميه ودعمها بكل جديد ويتعين على هذه الدول الاسترشاد بتجربة معايير المحاسبة الإسلامية الصادرة عن هيئه المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية Accounting and Auditing organization for Islamic financial institutions في مملكة البحرين.

وحاولت دراسة (محمد العسيلي، ٢٠٠٨) تقديم تحليلا علميا لخاصية التأثير المحاسبي على النظم المحاسبية الدولية بهدف التعرف على الآثار الايجابية والسلبية لهذا الخاصية، كما حاولت الدراسة تقديم إطار للمقارنة بين آليات تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة القومية ومعايير المحاسبة الدولية في مناطق التأثير المحاسبي على النظم المحاسبية الدولية (الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة)، ومناطق التأثير المحاسبي بالنظم المحاسبية الدولية (جمهورية الصين الشعبية وجمهورية مصر العربية) .

وقد خلصت الدراسة إلى أن التأثير المحاسبي على النظم المحاسبية الدولية وفقا للجيل الأول (ما قبل ١٩٧٣) في تأثير النظام المحاسبي لدوله معينه على النظام المحاسبي في دول أخرى بسبب مجموعه من المتغيرات البيئية المحيطة بتطبيق النظم المحاسبية في تلك الدول، وتلخصت أسباب التأثير المحاسبي على النظم المحاسبية الدولية وفقا للجيل

الثاني(من ١٩٧٣ الى ٢٠٠١) في تأثير معايير المحاسبة الدولية، وتلخصت أسباب التأثير المحاسبي على النظم المحاسبية الدولية وفقاً للجيل الثالث(من ٢٠٠١ وما بعدها) في تأثير محاولات تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة القومية ومعايير المحاسبة الدولية في الدول المختلفة.

ولقد تم تطوير إطار لمقارنة آليات تحقيق التقارب يتكون من (طبيعة آليات التقارب بين المعايير القومية والدولية- الجهة الأساسية المسؤولة عن وضع وتنفيذ آليات تحقيق التقارب)(الرسمي وغير الرسمي) – أهم معوقات تحقيق التقارب بين المعايير القومية والدولية – تقييم آليات التقارب- انعكاس خاصية التأثير المحاسبي على آليات تحقيق التقارب) وقد تبين إن هناك اتفاقاً في الآليات المستخدمة لتحقيق التقارب بين معايير المحاسبة القومية والدولية في مناطق التأثير المحاسبي(الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة). وهناك اتفاق في آليات تحقيق التقارب في مناطق التأثير المحاسبي(جمهورية الصين الشعبية وجمهورية مصر العربية) إلا إن آليات التقارب بين معايير المحاسبة القومية والدولية في مناطق التأثير تختلف عن آليات التقارب في مناطق التأثير.

يتضح من هذه الدراسات إن هناك مجموعة من المقومات لا بد من مراعاتها عند تبني إستراتيجية ناجحة مثل وجود إطار فكري يناسب البيئة المصرية. أما بالنسبة لتبني معايير المحاسبة الدولية فلا بد من دراسة تجارب الدول الأخرى وآليات تقاربها معها حتى يكون هذا التقارب مبنى على أسس سليمة ينتج لنا معايير نستفيد منها في بيئتنا.

وهناك مجموعة أخرى من الدراسات المقارنة التي اهتمت بتقييم المعايير المحاسبية المصدرة ومدى تطبيقها في الواقع، ومن هذه الدراسات كانت محاوله (احمد حسنين، ٢٠٠٣) لتقييم جوده معايير المحاسبة في كل من جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية، من خلال دراسة ميدانية على سوق الأوراق المالية في الدولتين. وقد تبين من الدراسة إن هناك محتوى إعلامياً إضافياً إيجابياً للمعلومات المحاسبية باعتبارها نتاج تطبيق المعايير المحاسبية وقد ظهر ذلك من خلال زيادة المقدرة التفسيرية للمعلومات المحاسبية خلال الفترة ما بعد تطبيق المعايير المحاسبية عن الفترة ما قبل تطبيق المعايير المحاسبية وذلك من خلال اختيار الدراسة عام فاصل في الدولتين هو عام ١٩٩٧م وهو يناسب الدولتين على السواء. كما أوضحت الدراسة إن منهجية وضع وإعداد المعايير تؤثر على مدى جودة المعايير المحاسبية، حيث أوضحت الدراسة إن منهج وفلسفة إعداد المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية يعد أكثر نجاحاً في تفعيل دور المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية. وقد اتضح ذلك من خلال ارتفاع المقدرة التفسيرية الإضافية التي أضافتها تلك المعايير للمعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية السعودي عن تلك الخاصة بالبيئة المصرية.

في حين حاولت دراسة (Ellabbar&Havard,2005)مقارنة تطور الإفصاح المحاسبي في كل من جمهورية مصر العربية وليبيا فعلى الرغم من تشابه الدولتان في العديد من العوامل إلا أنه هناك عاملاً جوهرياً مختلف بين الدولتين. فحتى أواخر عام ٢٠٠٤ لم يوجد سوق للأوراق المالية في ليبيا على الرغم من سن قوانين وتشريعات تنبأ بالعمل على إنشاء سوق للأوراق المالية بعد هذا التاريخ وبالتالي فإن جمهورية مصر العربية يوجد بها سوق للأوراق المالية وليبيا لا يوجد بها. وبأخذ عينه من شركات

المقاولات والبناء في الدوليتين تبين أن مستوى الإفصاح في ليبيا اقل من مستوى الإفصاح عن المعلومات للشركات المصرية ويتضح من ذلك أهميه وجود سوق للأوراق المالية للعمل على رفع مستوى الإفصاح المحاسبي في الدولة.

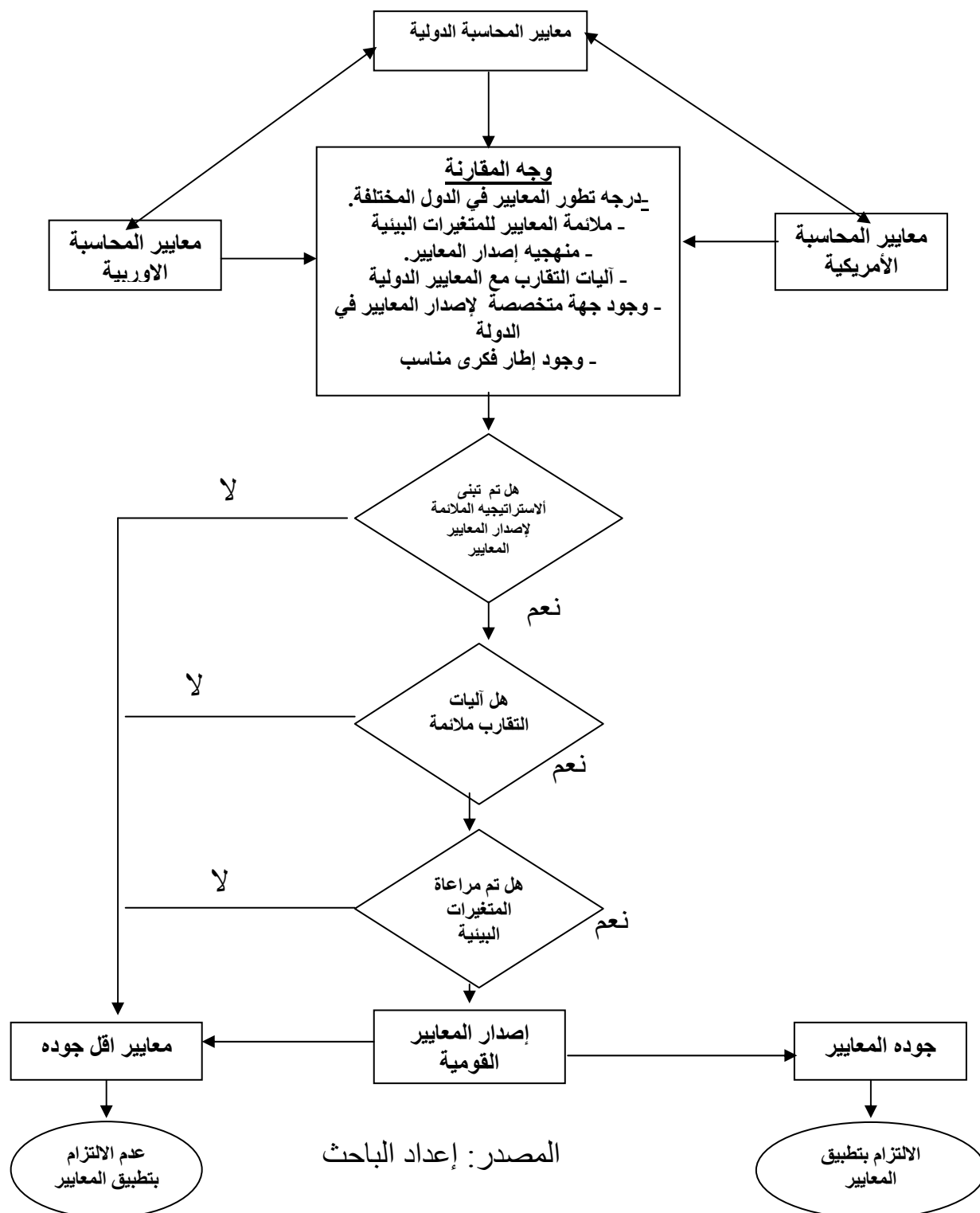
في حين حاولت دراسة (مدثر أبو الخير، ٢٠٠٩) إمكانية استخدام القيمة العادلة كأساس للتقرير المحاسبي عن الأصول غير المالية بالتطبيق على شركات الاستثمار العقاري مع دراسة ميدانية مقارنة على أسواق المال العربية الكبرى (مجموع رؤوس أموال الأسواق التي شملتها الدراسة يمثل ٩٥% من مجموع رؤوس أموال السوق العربية مجتمعة)، وهذه الأسواق هي أسواق الدول التالية (مصر - السعودية - الأردن - الإمارات - قطر - البحرين - الكويت). فمعظم الدول العربية تبنت معايير المحاسبة الدولية صراحة والقليل منها يطبقها بصورة ضمنية، فالمعيار الدولي رقم ٤٠ قدم نموذج القيمة العادلة على التكلفة التاريخية في التقرير عن الاستثمارات العقارية، كما حدد المعيار ضرورة الإفصاح عن القيمة العادلة في حاله استخدام نموذج التكلفة التاريخية في التقرير عن الاستثمارات العقارية. ورجحت الدراسة الآراء المتحفظة بشأن التوسع في استخدام القيمة العادلة كأساس للتقرير عن الأصول غير المالية عامه والاستثمار العقاري خاصة، وأوضحت إن هناك تفاوت بين الدول العربية في تبني القيمة العادلة كأساس للتقرير عن الاستثمارات العقارية ويرجع ذلك إلى اختلاف البيئات العربية من حيث توافر المتطلبات اللازمة للوصول إلى قيمه عادلة يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها وهذه المتطلبات هي ما يلي:

١. وجود الأسواق النشطة لنفس الأصل (خبراء مؤهلون ذوو خبره).
٢. وجود تنظيم لمهنة التقييم العقاري، فبعض الدول العربية لم تقدم بعد على تنظيم مهنة التقييم العقاري أو موجودة بصورة جزئية.

في حين ركزت دراسة (ايمن شتيوى، ٢٠١٢) على فحص العلاقة بين جوده التقارير المالية والتوافق المحاسبي الدولي من خلال دراسة مقارنه على الشركات المقيدة في أسواق المال العربية (مصر - المملكة العربية السعودية - الكويت - الأردن - سلطنة عمان - الإمارات العربية المتحدة - قطر - البحرين). حيث اختبرت الدراسة مدى تقلص الفروق المحاسبية بين الدول العربية منعكسة في الفروق بين نسبة الأرباح/ السعر بمرور الوقت و مدى وجود علاقة ايجابية بين جودة التقارير المالية والتوافق المحاسبي الدولي . وأوضحت النتائج تقلص الفروق المحاسبية بين معظم الدول العربية في العينة بمرور الوقت وان التوافق المحاسبي الدولي يعتبر توجه محاسبي سائد بين الدول العربية .وأوضحت نتائج تحليل الانحدار لبيانات الدول المتوافقة مع المعايير الدولية وجود دليل ضعيف على وجود علاقة ايجابية معنوية بين التوافق المحاسبي الدولي وجوده التقارير المالية. حيث ترتبط القدرة التنبؤية بعلاقة ايجابية ومعنوية إحصائيا مع التوافق المحاسبي الدولي، بينما يرتبط استمرارية الأرباح وتمهيد الدخل بعلاقة سلبية ومعنوية إحصائيا بالتوافق المحاسبي الدولي ، ولكن كانت كل تلك العلاقات غير معنوية إحصائيا. وخلصت الدراسة إلى أنه من غير الضروري أن يترتب على التوافق المحاسبي الدولي تحسين جودة التقارير المالية.

يتضح من هذه الدراسات إن المتغيرات البيئية تؤثر على المعلومات المحاسبية فعلى الرغم من أن كل الدول العربية تقريبا تلتزم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية سواء بشكل

ضمني أو صراحة، إلا إنها تفاوتت في تطبيق كل أو بعض المعايير، كذلك المنهجية المتبعة في بناء المعايير تؤثر على جوده المعايير حتى بين الدول المستوردة للمعايير وبالتالي فيجب مراعاة هذه العوامل عند بناء الإستراتيجية المقترحة لبناء المعايير المصرية. ويمكن تلخيص الدارسات السابقة في الشكل التالي (٢-٣) و ذلك في ضوء مقارنة المعايير المحاسبية في الدول المختلفة وجهود التوافق مع معايير المحاسبية الدولية، وكيف يمكن الاستفادة من نتائج هذه المقارنات عند إصدار معايير المحاسبة المحلية والحكم على جودتها.



٥/٢ الدراسات المرتبطة بتقييم وإصدار معايير المحاسبة

إن المعايير هدفها تحقيق عدالة تعبير البيانات عما تمثله من ظواهر اقتصادية واستيفاء متطلبات الإفصاح المالي فيها وموضوعية قياس هذه البيانات وملائمتها للغرض المحدد لها في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (أحمد حسنين، ٢٠٠٣، ص ١٣٠). ومن هنا أهتمت العديد من الدراسات

- ١- بكيفية صناعه المعايير والطريقة المثلى لبنائها محلياً
- ٢- بمدى توافق المعايير مع متغيرات البيئة المحلية
- ٣- تقييم الجهة التي تقوم بإصدار معايير المحاسبة ذاتها.

وسيحاول الباحث اختيار الدراسات التي تخدم موضوع البحث وبالتالي فإن معظمها سوف يكون مرتبطاً بالحالة المصرية حتى نستفيد منها في بناء الإستراتيجية المقترحة، ومن هذه الدراسات كانت محاوله (أبو زيد كامل، ١٩٩٨) إجراء دراسة انتقادية لمنهجيته الإصدار الأول لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ وذلك من خلال دراسة نظرية واختبارية بالاعتماد على دراسة وتحليل نتائج الاستبيان الذي قام بتوزيعه على الفئات المهتمة بتنظيم السياسة المحاسبية على المستوى القومي والقطاعي مقسمة إلى عشرة فئات (المحاسب القانوني الحر - المحاسب بالجهاز المركزي للمحاسبات - أساتذة المحاسبة في الجامعات - المحاسبين التنفيذيين بالقطاع العام - المحاسبين التنفيذيين بالقطاع الخاص - ممثلي وزاره الاقتصاد - ممثلي وزارة المالية - ممثلي المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين - وممثلي المستثمرين - فئات أخرى مهتمة)، وذلك في محاولة لاختبار الفروض التالية:

- ١- ضرورة ارتكاز المعايير على إطار فكري يحكمها وينظم العمل المحاسبي.
 - ٢- مدى حاجة البيئة المصرية لمنهجيته واضحة ومحددة وضرورة وجود نوع من التوحيد الجزئي.
 - ٣- الوضع القائم لعملية تنظيم السياسة المحاسبية يحتاج إلى إعادة صياغة ليتلائم مع ظروف البيئة المصرية.
- وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعه من النتائج أهمها ما يلي :
- أ- من الضروري أن يكون هناك إطاراً فكرياً بمكوناته المختلفة تركز عليه المعايير المحاسبية المصدرة.
 - ب- من الضروري إن يكون هناك منهجيته واضحة ومحددة ومعلنة لعملية إصدار معايير المحاسبة.
 - ت- صدور المعايير كملحق من ملاحق اللائحة التنفيذية لقانون سوق المال لا يعطى هذه المعايير القوة والدعم المطلوبين لها حتى تكون ملزمة لكافة الشركات المساهمة التي تعمل في البيئة المصرية.
 - ث- إن صياغة المعايير المحاسبية المصرية يحتاج إلى إعادة نظر حتى تحقق الغرض من إصدارها وحتى توضح المشكلة التي يعالجها المعيار والهدف منه ونطاق سريان المعيار وتاريخ سريانه وكذلك أمثله توضيحية لكيفية تطبيق المعيار.

وحاولت دراسة (Ragab&Omran,2002) تقييم المعايير من خلال عمل فحص تجريبي للقوائم المالية للشركات في سوق الأوراق المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (معايير المحاسبة الدولية مع وجود تعديلات طفيفة) لقياس مدى منفعتها في تقييم الأسهم في السوق باستخدام عينه من كل الشركات المدرجة في قاعدة بيانات السوق الصاعدة Emerging Market Data base (EMDB) خلال الفترة من ١٩٩٨ حتى ٢٠٠٢ وحصلت الدراسة على دليل عملي عن ملائمة المعلومات المحاسبية باستخدام نماذج العائد والسعر. بل إن أكثر النتائج أهميه تشير إلى أن سعر السهم في مصر يكون أقل غنى أو احتواء على معلومات عن القيمة

المستقبلية للشركات عن المعلومات المحاسبية، إما في الأسواق ذات الكفاءة أو الناضجة Mature Market فإن أسعار الأسهم تعكس مصادر متنافسة من المعلومات والتوقعات المستقبلية لها وكذلك أبحاث وتحليلات المحللين الماليين للشركات. وبالتالي فإن السوق المصري يحتاج إلى مصادر مكمله للتقارير المالية المنشورة.

على الرغم من أن هاتين الدراستين تمتا قبل صدور الإصدار الثالث من معايير المحاسبة المصرية إلا إن نتائجها لابد أن تأخذ في الحسبان، فعلى الرغم من إصدار النسخة الأخيرة بها إطار فكري إلا أنه يعاني من قصور، وكذلك عدم وجود منهجية واضحة لإصدار معايير المحاسبة، وبالتالي يجب أخذ هذه النتائج في الاعتبار عند صياغة الإستراتيجية المقترحة .

وذهبت دراسة (هشام المليجي، ٢٠٠٦) في اتجاه آخر حيث حاولت تحديد محددات قرار بناء معايير المحاسبة في المجتمع المصري واختيار نموذج الإفصاح المحاسبي المطبق وعلاقتها بالمحددات الاقتصادية والقانونية السائدة وذلك من أجل الوصول إلى نموذج يربط بين آثار محددات صنع قرار بناء معايير المحاسبة، وكل من عناصر القرار ونموذج الإفصاح المحاسبي المطبق. واستنتجت الدراسة أن تجارب مصر في بناء المعايير المحاسبية تأثرت بمجموعه من المحددات، وكذلك نماذج الإفصاح المحاسبي . وتم باقتراح نموذج لآثار محددات صنع قرار بناء معايير المحاسبة على نموذج الإفصاح المحاسبي، ويشمل على محددات التأثير العامة، ومحددات التأثير الفرعية، ونطاق وشكل تأثير المحددات القانونية والمحددات الاقتصادية على عناصر قرار بناء معايير المحاسبة ونماذج الإفصاح المحاسبي.

واهتمت مجموعه كبيره من الدراسات بمدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للحالة المصرية، ومدى تمشيها مع المتغيرات البيئية في المجتمع المصري ومن هذه الدراسات، ذهبت دراسة (ممدوح الرشيد، ٢٠٠٦) إلى إلقاء الضوء على مدى تأثير الثقافة المجتمعية على المحاسبة عموماً وعلى وضع معايير المحاسبة في ظل التجربة المصرية وتم اختيار (الديانة والتعليم والنظام الأسري) كمتغيرات أساسية للثقافة المجتمعية. وقد خلصت الدراسة إلى الآتي:

- ١ - قيام الحكومة أو أحد أجهزتها بإصدار معايير المحاسبة يلائم الثقافة السائدة في المجتمع المصري، والتي تميل إلى الجماعية والتباين الكبير في السلطة.
- ٢ - اقتصر عمليه وضع معايير المحاسبة المصرية على ترجمه معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقرير، مع بعض التعديلات البسيطة، ولذلك افتقدت عمليه وضع معايير المحاسبة المصرية لخطه تحدد المجالات والأنشطة والموضوعات التي تلزم إصدار معايير بشأنها.
- ٣ - رغم اهتمام المعايير المحاسبية المصرية بإضافة أمثله ونماذج توضح التطبيق في بعض المعايير، إلا إن هناك عددا كبيرا من المعايير الصادرة افتقدت لوجود ملحق توضيحي لتطبيقها.
- ٤ - إن خروج المعايير المصرية في بعض النقاط عن المعايير الدولية، يمثل اتجاها محمودا لمراعاة الظروف والعوامل البيئية المصرية، والتي جاءت لتتوافق مع المتطلبات القانونية.
- ٥ - رغم النزعة الدينية الواضحة للمجتمع المصري، إلا أن هذا المتغير لم يلاحظ تأثيره على معايير المحاسبة المصرية، في حين كان له تأثير على معايير المحاسبة السعودية والتي أصدرت معيار الزكاة.
- ٦ - هناك تعارض بين السرية كثقافة سائدة في المجتمع المصري، وبين متطلبات الإفصاح المحاسبي للمعايير، والأمر الذي قد يترتب عليه مقاومة هذه المعايير أو عدم تطبيقها بشكل حقيقي.

وأوضحت دراسة (حاتم الشيشيني، ٢٠٠٧) أن الثقافة المصرية تتميز بعدم التأكد، والذي بدوره ينعكس في قيم محاسبية تتمثل في الحيطة والحذر، وينعكس ذلك على القياس المحاسبي. ولقد انعكس ذلك فيما يتعلق بتكوين المخصصات المالية للقروض والسلفيات، وكذلك في اعتبار كل الأصول المؤجرة أنها تأجير تشغيلي وبالتالي يقوم المؤجر بإهلاكها في دفاتره. كما تتميز بانخفاض النزعة الفردية وتزداد الرغبة في تجنب عدم التأكد كلما ازدادت الرقابة القانونية. ويتضح ذلك في نقاط الخروج على معايير المحاسبة الدولية حيث أنها مجتمعة تعتبر استجابة للرقابة القانونية الموجودة في الثقافة المصرية. فالخروج على معيار عرض القوائم المالية وتكوين مخصص للقروض والسلفيات ومعالجه الأصول المؤجرة كلها لتتماشى مع المتطلبات القانونية للقوانين المختلفة. ويمكن القول بأنه كلما زاد التوافق بين معايير المحاسبة والثقافة المصرية كلما ازدادت الاتجاهات الإيجابية نحو معايير المحاسبة المصرية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية المصري. إما بالنسبة لمستخدم القوائم المالية العالمي (مثل المستثمر العالمي) يعتمد توجهاته نحو معايير المحاسبة على مدى اختلاف أو اتفاق ثقافته مع الثقافة المصرية.

في حين اهتمت دراسة (Dahawy&Conover, 2007) بقياس مستوى الإفصاح المحاسبي طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية للشركات التجارية المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري. وتبين إن العامل الثقافي له أثر كبير على مستوى الإفصاح المحاسبي، فقد وجد إن الإفصاح المحاسبي للشركات التجارية في السوق المصري في حدود ٦١% من متطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وارجع ذلك إلى إن ثقافة السرية تؤثر بشكل كبير على ذلك فعلى سبيل المثال كانت معظم الشركات تفشل في الالتزام بالإفصاح عن السياسات المحاسبية ومن هنا كان على واضعي المعايير في مصر مراعاة هذا العامل الثقافي.

أوضحت هذه الدراسات انه لا بد من اخذ المتغيرات الاقتصادية والقانونية والثقافية في الاعتبار عند تبني أي إستراتيجية ناجحة.

في حين حاولت دراسة (برنس ميخائيل، ٢٠٠٨) إجراء حصر للمتغيرات البيئية المؤثرة على تصميم النظم المحاسبية. وتقويم مدى مراعاة هذه المتغيرات عند إصدار المعايير المحاسبية، وإبراز أهميه وكيفيه إحداث التوافق الملائم والمرن مع المعايير الدولية، بغرض جذب الاستثمار الأجنبي (مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية). وخلصت الدراسة إلى أن نقاط الخروج التي في معايير المحاسبة المصرية عن معايير المحاسبة الدولية ما هي إلا محاولة لتوافق المعايير مع التشريعات القانونية السارية، وليست محاولة لإحداث توافق مبنى على المتغيرات البيئية الشاملة (الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية) في مصر. وفي سبيل إحداث التوافق الملائم والمرن مع معايير المحاسبة الدولية يتم تبويب معايير المحاسبة المصرية في إطار المعايير الدولية إلى المجموعات التالية:

- ١- معايير تتعلق بالقياس المحاسبي: يتم الالتزام بالمعايير الدولية، بما يتفق مع التشريعات القانونية المنظمة في المجتمع المحلي.
- ٢- معايير تتعلق بالإفصاح المحاسبي: يتم الالتزام بها حسب المعايير الدولية الصادرة، لما لهذه المعايير من ارتباط بمصداقية القوائم المالية، ومعدل الثقة سواء في مضامينها أو في شكل عرضها أو دوريه النشر والإعلام عنها.
- ٣- معايير تتعلق بأنشطه اقتصادية محدده: يراعى عند إعدادها وإصدارها الاجتهاد في إحداث التوافق المرن مع المتغيرات البيئية في كل دولة بسبب اختلاف المؤثرات التشريعية والاقتصادية والاجتماعية لممارسه الأنشطة الاقتصادية في كثير من الأحيان.

٤- معايير تتعلق بمتغيرات مجتمعية معينه: ويراعى بشأنها ما سبق ذكره بالنسبة للمعايير المتصلة بأنشطه اقتصاديه محددة

وحاولت دراسة(مدثر أبو الخير، ٢٠٠٧) تحليل آثار تبني معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية وعلى الأخص اثر تطبيق معيار الانخفاض في قيمه الأصول في رفع جودة التقارير المالية وقد أرجعت الدراسة انتشار معايير المحاسبة الدولية إلى مجموعه من العوامل هي :

- ١- تكلفه إعداد معايير المحاسبة
 - ٢- تكلفه إعداد ومراجعته القوائم المالية
 - ٣- تكلفه رأس المال
 - ٤- تكلفه الاستثمار الأجنبي(انخفاض في تكلفه الاستثمارات بالنسبة للمستثمرين الخارجيين).
- وتبين أيضا أن تطبيق المعايير ومتابعه الالتزام بها لا يرتبط بالمعايير ذاتها ولكنه يرتبط بالمتغيرات النظامية للدولة المعنية بتطبيق المعايير مثل :
- ١- البيئة القانونية: اتضح إن جودة التقارير المالية تكون أعلى في الدول التي تتبع القانون العام عن الدول التي تتبع القانون الخاص.
 - ٢- النظم المحاسبية: ففي الدول التي تسمح بفترة انتقالية لتوفيق أوضاعها وتحديث النظم المحاسبية بها للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية تكون جوده التقارير المالية بها أعلى من الدول التي أبقت على القواعد المحاسبية قائمة دون إدخال تعديلات عليها أي أنها تبنت التطبيق الظاهري للمعايير.
 - ٣- دوافع الإدارة تؤثر على جودة التقارير المالية.
- وكذلك توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي لا تخضع لرقابه الجهاز المركزي للمحاسبات تكون تقاريرها المالية اعلي جوده من التي تخضع لرقابه الجهاز وذلك في الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠٠٦ وذلك باستخدام معيار الانخفاض في قيمة الأصول.

وحاولت دراسة (مدثر أبو الخير ، ٢٠٠٩) قياس جوده معايير المحاسبة المالية من خلال المفاضلة بين مدخل المبادئ ومدخل القواعد في إعداد معايير المحاسبة .وقامت بدراسة تحليلية لعمليه وضع المعايير ودور البيئة النظامية والاقتصادية .وتمت دراسة ميدانيه على خمس معايير في المملكة العربية السعودية لأنها تعتمد في إعداد معاييرها على كل من المعايير الدولية(معايير المبادئ)،والمعايير الأمريكية(معايير القواعد) . ومن خلال تفضيل أربع مجموعات مرتبطة بالتقرير المالي وهي(مجموعه من معدي القوائم المالية كممثلين عن الإدارة- مجموعه من المراجعين- مجموعه من النظامين- مجموعه من المستفيدين من القوائم المالية). وأظهرت النتائج أن كل من الإدارة(معدي القوائم المالية) والمراجعين يفضلون القواعد المحاسبية ويرون أنها أقل إتاحة لممارسات أداره الربح في حين أن المستفيدين من القوائم المالية يرون عكس الإدارة والمراجعين أما النظامين فلم يحسموا أمرهم في تفضيل احد المداخل على الآخر وبالتالي فان الاستنتاج الرئيسي لهذه الدراسة انه لا غنى عن القواعد المحاسبية ويتبع ذلك أن أي دولة يمكنها تبني معايير المحاسبة الدولية(معايير المبادئ) للاستفادة من القبول الدولي العام وتحقيق القابلية للمقارنة على أساس عالمي،ولكن القواعد مطلوبة بما يتفق مع متطلبات البيئة النظامية بغية التحديد الواضح لمسئوليات الأطراف المرتبطة بالتقرير المالي.

يتضح من هاتين الدراستين أن جوده معايير المحاسبة لا تتوقف فقط على تبني معايير جيدة ولكن أيضا على تأهيل البيئة المحيطة لتبني هذه المعايير ومدى ملائمة المدخل التي أعدت على أساسه للبيئة المحلية.

في حين حاولت دراسة (محمد العسيلي، ٢٠٠٨) تقديم إطار يستند إلى استخدام عناصر إطار المبادئ للخرائط الإستراتيجية كأداة لقياس أداء معايير المحاسبة المالية بصفة عامة، ومعايير المحاسبة الدولية بصفه خاصة، وقد كشف التحليل المقدم أن هناك مجموعة من الأهداف الإستراتيجية، ومقاييس الأداء الرئيسية التي يمكن استخدامها في المنظمات التي تهدف إلى تطوير معايير المحاسبة المالية وفقاً للمنظورات المقترحة لقياس الأداء (منظور النجاح في الأداء - منظور مستخدمي المعايير المحاسبية (العملاء) - منظور العمليات الداخلية) بناء المعايير المحاسبية ومراجعة أدائها وفقاً للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية - منظور التعلم والنمو)، واتضح أن الخرائط تقدم توثيقاً لمجموعة من علاقات السبب والنتيجة بين المنظورات المقترحة لقياس الأداء من خلال الربط بين الرؤية الإستراتيجية لتحليل التطور الحادث في مستوى أداء معايير المحاسبة الدولية والنتائج عن عملية إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية وإحلالها بمجلس معايير المحاسبة الدولية ووجدت الدراسة أن عملية إعادة الهيكلة هذه أدت إلى تحسين مستوى أداء عناصر المنظورات الأربعة المقترحة لقياس الأداء.

وعلى الرغم من أن هذه الدراسة استخدمت مقياس الأداء المتوازن في تقييم المعايير إلا إنها لم تقس أثر الأزمات المالية على جهات إصدار المعايير، وكذلك لم تتناول التجربة المصرية.

نخلص من هذه الدراسات إلى أن كلاً منها تناول جزئيه تفيدنا في هذه البحث فبعضها أظهر لنا أوجه الخلل والقصور الموجود في المحاسبة بصفه عامه والمعايير بصفه خاصة، والبعض الآخر حاول تتبع تطور المعايير نتيجة للأزمات المالية العالمية واقترح تطوير بعض تلك المعايير، وأظهرت لنا الدراسات المقارنة كيف إن تطبيق المعايير الدولية يأتي بنتائج مختلفة في الدول التي تختلف عن بعضها في المتغيرات البيئية، والبعض حاول مقارنة التجربة المصرية في بناء المعايير بتجارب دول أخرى ناجحة حتى نستفيد منها في تبنى آلية أو إستراتيجية مناسبة لجمهورية مصر العربية. في حين تناولت دراسات تقييم المعايير ومقومات بناء معايير في مصر إلا أنها جميعاً لم تتناول الآثار التي يمكن أن تحدثها الأزمات المالية المختلفة على تطوير معايير المحاسبة المالية. ومن هنا تظهر الحاجة إلى أداة لقياس آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية، وهو ما سيتم تناوله في الفصل التالي..

:

١ - الدراسات التي تناولت دور المحاسبة في حدوث الأزمات المالية العالمية: وأوضحت أن الأزمات المالية ترجع للعديد من الأسباب (الاقتصادية- السياسية- القانونية- الأخلاقية- الخ)، وبالنسبة لدور المحاسبة في الأزمات فقد تبين أن هناك خلل في بعض معايير المحاسبة ، كما يوجد هناك تأثيرات خارجية على جهات إصدار معايير المحاسبة ، وساعدت محاسبه القيمة العادلة في اشتعال الأزمات المالية من خلال الشفافية التي وفرتها.

٢ - الدراسات التي تناولت أثر الأزمات المالية العالمية على المحاسبة: ظهرت الحاجة إلى تطوير المعايير المحاسبية في أعقاب الأزمات المالية ،وبعض الدراسات اظهر التقارب الحادث بين جهات إصدار المعايير في أعقاب الأزمات ،وركزت بعض الدراسات على التطورات في الإطار الفكري في حين ركز البعض الآخر على ضرورة تطوير العملية التعليمية لدراسي المحاسبة.

٣- الدراسات المقارنة بين المجموعات المختلفة من المعايير :اهتمت العديد من الدراسات بالمقارنة بين معايير المحاسبة الدولية وغيرها من المعايير وتبين أن خبره الدول تؤثر في بناء وتطوير المعايير وتجانسها ، وان اختلاف العوامل (الاجتماعية - السياسية- الاقتصادية- الثقافية- القانونية- الخ) يؤدي إلى عدم توافق الممارسات المحاسبية.

٤- الدراسات المرتبطة بتقييم وإصدار معايير المحاسبة: واتضح إن جوده معايير المحاسبة لا تتوقف فقط على تبني معايير جيدة ، ولكن أيضا على تأهيل البيئة المحيطة لتبني هذه المعايير ومدى ملائمة المدخل الذي أعدت على أساسه للبيئة المحلية.

الفصل الثالث
أثر الأزمات المالية
على تطوير معايير
المحاسبة الدولية
والمصرية

الفصل الثالث

أثر الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية

١/٣ مقدمه

كان عام ٢٠٠٢ نقطة تحول تاريخيه مهمة لإعادة هيكلة مهنة المحاسبة والمراجعة ليس على مستوى أمريكا وحدها بل امتد ذلك حول العالم سواء في الاتحاد الأوروبي أو دول شرق آسيا أو الشرق الأوسط. لقد تلقى العالم صفعه قويه عند سقوط سوق نازدك، تبعه تهاوى الأسواق المالية في دول عده وتوالى اكتشاف الفضائح المالية سواء لسوء نية، كما في شركة أنرون أو نتيجة التلاعب في المعالجات المحاسبية كما في شركة زيروكس (عبد الرحمن الحميد، ٢٠٠٩، ص ٦٧٧). ويمكن التدليل على ذلك أيضا من خلال كلمه Robert Herzh رئيس مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بمؤتمر لـ AICPA عام ٢٠٠٥ عن التحديات التي تواجه المحاسبة والتقارير المالية في أعقاب الانهيارات المالية الكبيرة مطلع هذا القرن ومن أهم هذه التحديات (جمال يوسف، ٢٠٠٩، ص ١٤٢) ما يلي :

- ١- ضرورة تطوير التقارير المالية لتلبية احتياجات المستخدمين خاصة في ظل زعزعة الثقة بالنظام المحاسبي الحالي عقب الانهيارات المالية.
- ٢- عدم اتساق بعض معايير المحاسبة مما ينتج عنه معالجات لا تتفق مع تغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.
- ٣- تجاهل التقارير المالية الحالية الاحتياجات الفعلية للمستخدمين.

ومن هنا يكون تتبع الآثار المختلفة للأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة تفرض علينا النظر بعمق وبطريقه كليه لكافه الآثار التي يمكن أن تحدثها الأزمات المالية العالمية المختلفة على تطوير معايير المحاسبة المالية المصرية والدولية وذلك في صورة مقارنة من أجل استخلاص الكيفية التي يمكن أن تتعامل بها جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية كاستجابة للأزمات المالية المختلفة، وليس النظر فقط إلى المنتج النهائي وهو معايير المحاسبة الصادرة وإنما لابد من تتبع الآثار المختلفة على تطوير الكيفية التي يتم بها إصدار المعايير، والتطور والخبرات والمهارات التي يكتسبها الأفراد القائمين بعملية إصدار المعايير، ومدى رضا مستخدمي المعايير عن التطورات المختلفة في المعايير، بل ومدى نجاح جهات إصدار المعايير في مقابله المتغيرات البيئية المختلفة المتمثلة في الأزمات المالية العالمية في تحقيق الغرض الذي من أجله وضعت المعايير. وبالتالي كان يجب اختيار مقياس مناسب لتتبع هذه الآثار المختلفة ومن هنا يكون أسلوب تتبع الآثار المختلفة التي تحدثها الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة هو بطاقة الأداء المتوازن Balance ScoreCard. وقد طرح مقياس الأداء المتوازن لأول مره بواسطة Kaplan and Norton ونوقشت لأول مره في جامعة هارفارد عام ١٩٩٢ (رضا صالح، ٢٠١١، ص ١٢٤).

ويقوم مقياس الأداء المتوازن في شكله العياري على أربعة منظورات هي المنظور المالي ومنظور العلاقات مع العملاء ومنظور عمليات التشغيل الداخلية ومنظور التعلم والنمو، كما يقوم على مجموعه من مؤشرات الأداء الأساسية Key Performance Indicators، ويربط المقاييس بين الأهداف الإستراتيجية الفرعية الخاصة بكل منظور من المنظورات الأربع، كما يربط بين مؤشرات الأداء الأساسية اللازمة لقياس مدى التقدم نحو تحقيق هذه الأهداف الإستراتيجية الفرعية، وذلك في إطار تنبوعي منظم من خلال علاقات السبب والنتيجة (جوده ز غول، ٢٠١٠).

وبالتالي سيتم مقارنه الآثار المختلفة للأزمات المالية العالمية على جهات إصدار معايير المحاسبة الدولية والمصرية من خلال الأربع منظورات المختلفة طبقا لطاقة الأداء المتوازن، ولقد تم اختيار هذا الأسلوب عند إجراء المقارنة لآثار الأزمات المالية على تطوير المعايير للأسباب الآتية:

- ١- قدره هذا الأسلوب على إيضاح الآثار المختلفة للأزمات المالية على تطوير معايير المحاسبة، وليس التركيز فقط على المنتج النهائي لجهات إصدار معايير المحاسبة وهو المعايير وإنما بيان آثار الأزمات على كافة مستويات جهات إصدار المعايير بما يجعلها في النهاية تصدر أو تستجيب بإصدار أحد المعايير .
- ٢- يحتوى هذا الأسلوب في طياته على خاصية استهداف أفضل أداء على مستوى تنظيمات الأعمال القائمة (جوده زغلول، ٢٠٠٣، ص ٣٢٩) .

وبالتالي نستطيع من خلال المقارنة استخلاص أفضل إستراتيجية يمكن تبنيها من قبل جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية . وقد حدد (محمد العسيلي، ٢٠٠٨، ص ٣٤٨- ٣٤٩) الأهداف الإستراتيجية ومقاييس الأداء الرئيسية وفقا للمنظورات المقترحة لقياس الأداء في المنظمات التي تهدف إلى تطوير معايير المحاسبة المالية في الجدول التالي (٣ - ١)

المنظورات المقترحة لقياس الأداء	الأهداف الإستراتيجية	مقاييس الأداء الرئيسية
١- منظور النجاح في الأداء	تعظيم صافي العائد لمستخدمي معلومات التقارير المالية من خلال الانتقال إلى وضع أفضل بالنسبة لخصائص جودة المعلومات كنتيجة لتطبيق معايير المحاسبة المالية.	- قياس فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية لإعداد التقارير المالية: بممارسات الاعتراف والقياس والإفصاح والعرض المحاسبي. - قياس التحسن الحادث في خصائص جوده المعلومات المحاسبية: زيادة درجة ملائمة المعلومات وزيادة درجة الاعتماد على المعلومات وزيادة إمكانيات المقارنة بين المعلومات الواردة في التقارير المالية.
منظور مستخدمي المعايير المحاسبية	تحقيق رضا مستخدمي المعايير عن أداء المنتج (المعايير) في التطبيق العملي من خلال وضع الحلول الملائمة لمشاكل الممارسات المحاسبية المختلفة.	- معدل الزيادة في عدد مستخدمي المعايير في حاله التطبيق الاختياري. - معدل الاستخدام الفعلي للمعايير في الممارسات المحاسبية المختلفة في حاله التطبيق الإلزامي. - قياس جوده قنوات الاتصال بين مستخدمي المعايير والمنظمات المسؤولة عن تطويرها. - الفترة الزمنية المستنفدة للرد على استفسارات مستخدمي المعايير.
منظور العمليات الداخلية (بناء المعايير المحاسبية ومراجعة أدائها وفقا للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية)	- استخدام الإستراتيجية المعيارية. - استخدام الإستراتيجية الإيجابية. - الجمع بين الإستراتيجية المعيارية والإيجابية. - مراجعه أداء المعايير القائمة واستحداث معايير جديدة وفقا للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية.	- قياس التطور الحادث في الأساس الذي تستند عليه عملية بناء المعايير (الإطار الفكري الذي يتضمن الأهداف والمفاهيم المحاسبية الأساسية). - قياس مستوى الالتزام الفعلي باستخدام المعايير في ممارسات الاعتراف والقياس والإفصاح والعرض المحاسبي. - عدد المعايير التي تم تعديلها سواء كانت تعديلات جوهرية أو محدودة. - عدد المعايير التي تم سحبها نهائيا. - درجة ملائمة المعايير للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية.

تابع جدول (١-٣)

المنظورات المقترحة لقياس الأداء	الأهداف الإستراتيجية	مقاييس الأداء الرئيسية
منظور التعلم والنمو	- تطوير رأس المال البشرى. - تطوير رأس المال المعلوماتى. - تطوير رأس المال التنظيمى.	- قياس التطور في عمليات تدريب القائمين على بناء المعايير أو مستخدمي المعايير المحاسبية أو من خلال استقطاب العناصر المميزة للعمل في هذا المجال. - معدل التطور في بناء قواعد البيانات الخاصة باستخدام المعايير. - عمليات إعادة الهيكلة في منظمات تطوير المعايير بهدف تفعيل أداء المعايير في التطبيق العملي.

ومن خلال الجدول السابق يمكن لنا استخلاص الأهداف الإستراتيجية ومقاييس الأداء لجهات اصدار معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية وفقا للمنظورات المختلفة لقياس الأداء، مع ربط أهداف هذه الجهات بالآثار المختلفة للآزمات المالية العالمية المختلفة والتي سيتم استخدامها في المقارنة بينهم في الجدول التالي (٣- ٢).

المنظورات المقترحة لقياس الأداء	معايير المحاسبة الدولية		معايير المحاسبة المصرية	
	الأهداف الإستراتيجية	مقاييس الأداء الرئيسية	الأهداف الإستراتيجية	مقاييس الأداء الرئيسية
١- منظور النجاح في الأداء	تطوير حزمه واحده من معايير المحاسبة الدولية عاليه الجودة المفهومة والمقبولة عالميا والقائمة على مبادئ مفصله بشكل واضح.	قياس آثار الأزمات المالية على التقارب بين معايير المحاسبة على المستوى الدولي مع معايير المحاسبة الدولية: لأعداد التقارير المالية (التقارب الرسمي) . - قياس آثار الأزمات المالية على التقارب بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي مع معايير المحاسبة الدولية. - قياس آثار الأزمات المالية على تطوير مجموعه متكاملة من معايير المحاسبة الدولية.	- إصدار وتطوير معايير محاسبه تكون أكثر توافقا مع معايير المحاسبة الدولية وفى نفس الوقت تراعى متغيرات البيئة المحلية من عوامل ثقافيه واقتصاديه وقانونيه وسياسيه وأخلاقيه.	- قياس آثار الأزمات المالية على تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة القومية ومعايير المحاسبة الدولية . - قياس آثار الأزمات المالية على التقارب بين الممارسات على المستوى القومي مع معايير المحاسبة الدولية - قياس آثار الأزمات المالية على تطوير مجموعه متكاملة من معايير المحاسبة المصرية.

تابع جدول (٢-٣)

معايير المحاسبة المصرية		معايير المحاسبة الدولية		المنظورات المقترحة لقياس الأداء
مقاييس الأداء الرئيسية	الأهداف الإستراتيجية	مقاييس الأداء الرئيسية	الأهداف الإستراتيجية	
٢- منظور مستخدمي المعايير المحاسبية - قياس آثار الأزمات المالية على تحسين جوده المعايير المصرية . - قياس جوده قنوات الاتصال بين مستخدمي المعايير والجهة المسئولة عن تطويرها في مصر . - جوده التقارير المالية في مصر . - تخفيض درجه عدم تماثل المعلومات في الأسواق المالية - تحسين خصائص جوده المعلومات المحاسبية. - الفترة الزمنية المستغرقة للوفاء باحتياجات المستخدمين من المعايير نتيجة للأزمات المالية.	تحقيق رضا مستخدمي المعايير عن أداء المنتج (معايير المحاسبة الدولية) في التطبيق العملي من خلال وضع الحلول الملائمة لمشاكل الممارسات المحاسبية المختلفة.	- قياس آثار الأزمات المالية على تحسين جوده المعايير الدولية. - قياس جوده قنوات الاتصال بين مستخدمي المعايير ومؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المسئولة عن تطويرها . - جوده التقارير المالية في الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية. - تخفيض درجه عدم تماثل المعلومات في الأسواق المالية - تحسين خصائص جوده المعلومات المحاسبية. - الفترة الزمنية المستغرقة للوفاء باحتياجات المستخدمين من المعايير نتيجة للأزمات المالية.	تحقيق رضا مستخدمي المعايير عن أداء المنتج (معايير المحاسبة الدولية) في التطبيق العملي من خلال وضع الحلول الملائمة لمشاكل الممارسات المحاسبية المختلفة.	
٣- منظور العمليات الداخلية (بناء المعايير المحاسبية ومراجعته أدائها وفقا للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية) - قياس التطور الحادث في الأساس الذي تستند عليه عملية بناء المعايير (الإطار الفكري الذي يتضمن الأهداف والمفاهيم المحاسبية الأساسية). - قياس مستوى الالتزام الفعلي باستخدام المعايير المصرية في ممارسات الاعتراف والقياس والإفصاح والعرض المحاسبي. - عدد المعايير التي تم تعديلها سواء كانت تعديلات جوهرية أو محدودة أو تم سحبها بشكل نهائي بسبب الأزمات المالية . - درجه ملائمة المعايير للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية. - كفاءة دوره إصدار المعايير الجديدة من الاقتراح إلى الاستخدام العملي.	- استخدام الإستراتيجية المعيارية. - استخدام الإستراتيجية الإيجابية. - الجمع بين الإستراتيجية المعيارية والإيجابية. - مراجعه أداء المعايير القائمة واستحداث معايير جديدة وفقا للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية	- قياس التطور الحادث في الأساس الذي تستند عليه عملية بناء المعايير (الإطار الفكري الذي يتضمن الأهداف والمفاهيم المحاسبية الأساسية). - قياس مستوى الالتزام الفعلي باستخدام المعايير الدولية في ممارسات الاعتراف والقياس والإفصاح والعرض المحاسبي. - عدد المعايير التي تم تعديلها سواء كانت تعديلات جوهرية أو محدودة أو تم سحبها بشكل نهائي بسبب الأزمات المالية . - درجه ملائمة المعايير للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية. - كفاءة دوره إصدار المعايير الجديدة من الاقتراح إلى الاستخدام العملي.	- استخدام الإستراتيجية المعيارية. - استخدام الإستراتيجية الإيجابية. - الجمع بين الإستراتيجية المعيارية والإيجابية. - مراجعه أداء المعايير القائمة واستحداث معايير جديدة وفقا للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية	

تابع جدول (٢-٣)

معايير المحاسبة المصرية		معايير المحاسبة الدولية		المنظورات المقترحة لقياس الأداء
مقاييس الأداء الرئيسية	الأهداف الإستراتيجية	مقاييس الأداء الرئيسية	الأهداف الإستراتيجية	
- قياس التطور في عمليات تدريب القائمين على بناء المعايير أو مستخدمي المعايير المحاسبية المصرية أو من خلال استقطاب العناصر المميزة للعمل في هذا المجال. - معدل التطور في بناء قواعد البيانات الخاصة باستخدام المعايير. عمليات إعادة الهيكلة في جهة تطوير معايير المحاسبة المصرية بهدف تفعيل أداء المعايير في التطبيق العملي.	- تطوير رأس المال البشري. - تطوير رأس المال المعلوماتي. - تطوير رأس المال التنظيمي.	- قياس التطور في عمليات تدريب القائمين على بناء المعايير أو مستخدمي المعايير المحاسبية الدولية أو من خلال استقطاب العناصر المميزة للعمل في هذا المجال. - معدل التطور في بناء قواعد البيانات الخاصة باستخدام المعايير. عمليات إعادة الهيكلة في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بهدف تفعيل أداء المعايير في التطبيق العملي.	- تطوير رأس المال البشري. - تطوير رأس المال المعلوماتي. - تطوير رأس المال التنظيمي.	٤- منظور التعلم والنمو

و سيقوم الباحث بتتبع الآثار التي أحدثتها الأزمات المالية على جهات إصدار معايير المحاسبة الدولية والمصرية في ضوء الأهداف ومقاييس الأداء الموضحة بالجدول السابق لكل منظور على حده.

٢/٣ منظور النجاح في الأداء

أشار (Kaplan and Norton, 2001) أن المقاييس المالية وحدها لا تعكس الرسالة التنظيمية للمنظمات الحكومية والمنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح. أضف إلى ذلك إن رسالة المنظمات الحكومية والمنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح يجب أن توضع على قمة مقياس الأداء المتوازن في القياس إذا كانت هذا المنظمات ستكون ناجحة أم لا ، وأيضا يساعد المنظمات في الحفاظ على رسالتها بصورة أكثر وضوحا وتحديدا (Farid, et al, 2008, p33). ومن هنا يمكن قياس نجاح المنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح بتحقيق الأهداف الإستراتيجية لها. وسيتناول الباحث هذا المنظور على معايير المحاسبة الدولية والمصرية ، وبالتالي يمكن قياس آثار الأزمات المالية على تحقيق هذه الأهداف من خلال المقاييس التالية:

١/٢/٣ قياس آثار الأزمات المالية على التقارب بين معايير المحاسبة على المستوى الدولي مع معايير المحاسبة الدولية (التقارب الرسمي) .

إن فكره توحيد العالم محاسبيا فكره ليست بالجديدة، فهي ترجع إلى منتصف القرن ١٩ في بريطانيا عند ظهور المنظمات المهنية، ثم انتقلت هذه الفكرة إلى الولايات المتحدة وتضاعف التوحيد المحاسبي بعد أزمة الكساد العالمي عام ١٩٢٩ الذي كشف عن الكثير من التلاعبات في الإفصاح المحاسبي، فظهرت هيئات محاسبية دولية، وعقدت المؤتمرات في مختلف البلدان لغرض إيجاد توافق دولي حول توحيد محاسبي ليتجسد بوضع معايير محاسبية دولية سنة ١٩٧٣ اتفق على تطبيقها في جميع دول العالم تقريبا (هشام صلوأتشي & يوسف بودله، ٢٠١٠). وسيتناول الباحث مدى تحقق هذا المقياس بالنسبة لمعايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية كما يلي:

١/١/٢/٣ معايير المحاسبة الدولية

يهدف مجلس معايير المحاسبة الدولية وهي الجهة المنوط بها إصدار معايير المحاسبة في مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى :

- ١- تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية عاليه الجودة والمفهومة والملزمة والتي تتطلب معلومات عاليه الجودة والشفافية والقابلية للمقارنة من خلال القوائم المالية وكافة عناصر التقارير المالية بهدف مساعده المشاركين في أسواق رأس المال العالمية وكافة المستخدمين الآخرين لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ٢- تشجيع الاستخدام والتطبيق الدقيق لهذه المعايير .
- ٣- السعي إلى تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة القومية ومعايير التقارير المالية الدولية من أجل الوصول إلى حلول عاليه الجودة (4: 3, IASB, 2006).

وقد تم تلخيص هذه الأهداف في هدف واحد لمجلس معايير المحاسبة الدولية هو " تطوير حزمه واحده من معايير المحاسبة الدولية عاليه الجودة المفهومة والمقبولة عالميا والقائمة على مبادئ مفصله بشكل واضح " (IFRS F, 2013, P1).

ولان فكره بناء المعايير تقابلها العديد من الصعوبات من أهمها ضرورة توافر بيئة محاسبية لها مواصفات خاصة يتم من خلالها بناء المعايير ،بالإضافة إلى الفترة الزمنية التي تستغرقها عملية بناء المعايير ،وكذلك التكاليف التي تتطلبها عملية البناء . وقد أدت هذه الصعوبات إلى لجوء بعض الدول إلى استخدام المعايير الجاهزة، ومن ثم كانت هناك استراتيجيات لاستيراد معايير المحاسبة كانت تتبعها العديد من دول العالم وهي :

- ١- إستراتيجية استخدام معايير المحاسبة الدولية.
 - ٢- إستراتيجية استخدام المعايير الإقليمية.
 - ٣- إستراتيجية استخدام معايير دوله ما.
- (محمد العسيلي، ٢٠٠١، ص ٤٨١: ٤٧٤)

فيبدووا جليا أن الأزمات المالية في مطلع هذا القرن جعلت إستراتيجية استخدام معايير المحاسبة الدولية تحل محل الاستراتيجيات الأخرى لمعظم دول العالم ومن الأدلة العملية على ذلك :

- إن دول الاتحاد الأوروبي كانت تطبق إستراتيجية استخدام المعايير الإقليمية فنجد إن البرلمان الأوروبي اصدر قراراً رقم ١٦٠٦ في ١٩ يوليو ٢٠٠٢ بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بالنسبة لكل سنة مالية تبدأ في الأول من يناير ٢٠٠٥ أو ما بعدها يجب على الشركات التي تخضع

لقوانين دوله عضو في الاتحاد الأوروبي أن تقوم بإعداد قوائمها الموحدة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية " إذا كانت أسهمها في تاريخ القوائم المالية مقيده في البورصة أو مقدمة للقيده في سوق رأس المال لدوله عضو في الاتحاد الأوروبي (the European Parliament,2002).

وأيضا الدول التي كانت تتبع استراتيجيه استخدام معايير دولة ما فقد بدأت تتخلى تدريجيا عن هذه الإستراتيجية وأتباع إستراتيجية معايير المحاسبة الدولية على سبيل المثال النظام المحاسبي في جمهوريه الصين الشعبية كانت بة آثار واضحة للنظام الاقتصادي المخطط مركزيا والنظام السياسي والنموذج المحاسبي المستخدم في الاتحاد السوفيتي سابقا على المعايير التي تتضمنها النظام المحاسبي الموحد (على الجوهري، محمد العسيلي، ٢٠٠٩، ص ٤٨١ نقلا عن zhou,1988,pp.212.214). ونفس الشئ ينطبق على النظام المحاسبي الموحد في جمهورية مصر العربية، ونفس الأمر ينطبق على المستعمرات الانجليزية والفرنسية القديمة .

إلا أن الباحث يلحظ على سبيل المثال في الصين نتيجة للانفتاح الاقتصادي النوعي بها ، بدأت معايير المحاسبة الدولية لها تأثير كبير وواضح على معايير المحاسبة الصينية وذلك من خلال مجموعه من القرارات لوزارة المالية في الصين بدأت في عام ١٩٩٢ التي تتضمن إجراءات محاسبية هي (تعليمات وإجراءات المحاسبة عن توزيعات الإرباح- المراجعة- إجراءات المحاسبة عن المشروعات الأجنبية والمشاركة) . إلا أن القرارات التي اتخذت في مطلع هذا القرن هي الأكثر أهميه في سبيل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والنسخة الأخيرة منها تكاد تكون مطابقة تماما لمعايير المحاسبة الدولية (Nobes,parker,2010.pp 320:323).

وفي أعقاب الانهيارات المالية مطلع هذا القرن وتحديدا في سبتمبر ٢٠٠٢ تم عقد اجتماع بين كل من FASB وIASB عرفت باسم اتفاقيه نورواك Norwalk Agreement للتقارب بين المجلسين وصولا إلى معايير عالية الجودة وتكون ملائمة للاستخدام على المستوى المحلي الأمريكي وعلى مستوى واسع حول العالم . وقد تعهد كل من FASB وIASB بإيجاد:

- ١- معايير للتقارير المالية كاملة وملائمة للممارسات العملية.
 - ٢- تنسيق برامج العمل المستقبلية من أجل التأكيد على انجاز الهدف السابق واستمرار المحافظة على ملائمة المعايير.
- وذلك من خلال الخطوات التالية:

- أ- تعهدات في المدى القصير تهدف إلى إزالة الاختلافات الفردية بين معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير التقارير المالية (تشمل معايير المحاسبة الدولية).
- ب- إزالة الاختلافات بين معايير التقارير المالية ومعايير المحاسبة الأمريكية التي تظل باقية بعد ١ يناير ٢٠٠٥ من خلال تنسيق برامج العمل المستقبلية .
- ت- استمرار البرامج على المشروعات المشتركة الحالية.
- ث- تشجيع خصوصية تفسيرات Respective interpretative الكيانات المختلفة في تنسيق أنشطتها (IASC F,2002).

وفي إطار سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية ليكون المجلس العالمي للمحاسبة نشر المجلس في ٢٠٠٩/٧ على موقعه ورقه بعنوان Who we are and what we do? بعدة لغات ليعرض على العالم كله هدفه وكيف يعمل وكم هو منظم? How we are structured ، وكيف يطور المعايير How we develop standard? ،بالإضافة إلى أعضاء ما قدم من عام ٢٠٠١ إلى الآن ، وأخيرا مصادر تمويل مجلس معايير المحاسبة المالية (احمد حلمي، ٢٠١٢، ص ١٣٦).

وفى أعقاب أزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية تم عقد أكثر من قمة لقادة مجموعه الدول العشرين **Twenty-Group** (واشنطن ٢٠٠٨، بتسبيرج ٢٠٠٩، تورنتو ٢٠١٠، سول ٢٠١٠، كان ٢٠١١) وفى كل هذه القمم جدد قاده هذه الدول دعمهم أن يكون هناك مجموعه واحد من معايير المحاسبة الدولية واكتمال التقارب بين معايير المحاسبة المالية الدولية والأمريكية (IFRS F,2011). فعلى سبيل المثال كانت هناك مجموعة من التوصيات في ختام اجتماع قمة مجموعة العشرين G20 المنعقدة عام 2008 في واشنطن (فيلب دانجو، ٢٠١٣، ص ٢١) كما يلي :

- يجب على هيئات معايير المحاسبة الرئيسية الموجودة بكافة أنحاء العالم العمل بشكل مكثف من أجل إيجاد مجموعة واحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة تستخدم على نطاق العالم.
- يجب على الجهات التنظيمية وجهات الإشراف، والجهات التي تتولى وضع معايير المحاسبة أن تعمل، حسب ما هو ملائم، مع بعضها البعض ومع القطاع الخاص على أساس مستمر للتأكد من التنفيذ والتطبيق المتسق مع المعايير المحاسبية عالية الجودة.
- يجب على هيئات معايير المحاسبة الرئيسية على نطاق العالم أن تعمل على تعزيز الإرشادات الخاصة بتقييم الأوراق المالية، وأن تأخذ أيضاً في الاعتبار تقييم المنتجات المعقدة غير القابلة للتحويل إلى نقد، خاصة في أوقات التوتر الاقتصادي.
- يجب على الجهات التي تتولى وضع معايير المحاسبة إحداث تقدم كبير في عملهم لمعالجة نقاط الضعف في مجال المحاسبة ومعايير الإفصاح الخاصة بالأدوات خارج الميزانية العمومية.
- يجب على الجهات التنظيمية والجهات التي تتولى وضع معايير المحاسبة تعزيز الإفصاح المطلوب بشأن الأدوات المالية المعقدة من قبل الشركات للمشاركين في السوق.
- ومن أجل تعزيز الاستقرار المالي ينبغي تقديم مزيد من الدعم لنظام حوكمة الجهة التي تتولى وضع معايير المحاسبة الدولية، ويشمل ذلك مراجعة عضويتها، لاسيما من أجل ضمان الشفافية، والمساءلة.

وقد كانت استجابة مجلس معايير المحاسبة الدولي لهذه التوصيات كما يلي :

- جدد كل من FASB, IASB في ٢٠٠٨ اتفاقهم وتفاهماتهم memorandum of understanding بشأن انجاز التقارب بين معايير التقارير المالية الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة الأمريكية بحلول عام ٢٠١١، وذلك بإعطاء أولوية للمشروعات المرتبطة بهذه التفاهمات مع تجنب أي انحرافات غير ضرورية خلال فترة الاتفاق.
- عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية وواضعي معايير المحاسبة القومية على المستوى الدولي من أجل ترويج وتشجيع تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IASCF,2009 P6). وقد قامت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC في الولايات المتحدة بالتصويت على خريطة طريق لتبني معايير المحاسبة الدولية في ٢٠١٤ (Sawani,2008).

وقد طلب منذ بداية عام ٢٠٠١ ما يقرب من ١٢٠ دولة أو سمح باستعمال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ووضعت جملة الاقتصاديات المتبقية أطراً زمنياً للمقارنة مع أو الاعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في القريب العاجل. والجدول التالي (٣ - ٣) يوضح استعمال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في دول مجموعه العشرين

الدولة	بالنسبة مدى التزام الشركات المدرجة في أسواق المال بداية من ابريل ٢٠١٠ بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
الأرجنتين	يتم الالتزام بها في السنوات المالية التي تبدأ في أول يناير ٢٠١٢.
استراليا	يتم الالتزام بها بالنسبة لجميع مؤسسات إعداد التقارير المالية التابعة للقطاع الخاص والعام منذ ٢٠٠٥

تابع جدول (٣-٣)

الدولة	بالنسبة مدى التزام الشركات المدرجة في أسواق المال بداية من ابريل ٢٠١٠ بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.
البرازيل	يتم الالتزام بإعداد البيانات المالية الموحدة للبنوك والشركات المدرجة في البورصة في الفترة من ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ والشركات الفردية تدريجياً منذ يناير ٢٠٠٨.
كندا	يتم التزام جميع الكيانات المدرجة والمسموح بها للقطاع الخاص بما في ذلك التي لا تهدف إلى تحقيق للربح بمعايير المحاسبة الدولية اعتباراً من ١ يناير ٢٠١١.
الاتحاد الأوروبي	تلتزم جميع الشركات المسجلة بالأسواق المالية بإعداد التقارير المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية اعتباراً من أول يناير ٢٠٠٥.
الهند	يوجد تقارب مع معايير التقارير المالية إلا أنه لم يتم تحديد موعد للالتزام بالشركات بها.
اندونيسيا	عمليات التقارب جارية، ومن المتوقع اتخاذ قرار بشأن الموعد المستهدف للامتثال الكامل لمعايير التقارير المالية الدولية إلى أن يتم في عام ٢٠١٢.
اليابان	سمح لعدد من الشركات الدولية بتبني معايير التقارير المالية في ٢٠١٠، أما القرار الخاص بالإلزام بتطبيق معايير التقارير المالية متوقع أن يكون في الفترة بين ٢٠١٢ و ٢٠١٦.
المكسيك	يتم الالتزام بتطبيق المعايير من ٢٠١١.
جمهورية كوريا	يتم الالتزام بتطبيق المعايير من ٢٠١١.
روسيا	يتم الالتزام بتطبيق المعايير من ٢٠١٢.
جنوب أفريقيا	يتطلب الالتزام بتطبيق المعايير من ٢٠٠٥.
تركيا	يتطلب الالتزام بتطبيق المعايير من ٢٠٠٥.
الصين	معايير وطنيه متقاربة بصوره جوهريه.
فرنسا	مطلوبة من الشركات من خلال اعتماد الاتحاد الأوروبي وعملية التنفيذ في ٢٠٠٥.
إيطاليا	مطلوبة من الشركات من خلال اعتماد الاتحاد الأوروبي وعملية التنفيذ في ٢٠٠٥.
ألمانيا	مطلوبة من الشركات من خلال اعتماد الاتحاد الأوروبي وعملية التنفيذ في ٢٠٠٥.
السعودية	مطلوبة من للبنوك والمصارف وشركات التأمين في ضوء المخطط الكامل للتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
المملكة المتحدة	مطلوبة من الشركات من خلال اعتماد الاتحاد الأوروبي وعملية التنفيذ في ٢٠٠٥.

المصدر (IFRS F,2013)

٢/١/٢/٣ معايير المحاسبة المصرية

يمكننا القول أن معيار نجاح جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية يتمثل في إصدار وتطوير معايير محاسبه تكون أكثر توافقاً مع معايير المحاسبة الدولية وفي نفس الوقت تراعى متغيرات البيئة المحلية من عوامل ثقافية واقتصادية وقانونية وسياسية وأخلاقية الخ.

و ترجع بداية المعايير في مصر إلى عام ١٩٨٠ عندما عقد في القاهرة المؤتمر الدولي للمحاسبة والذي خصص لبحث إمكانية وضع معايير محاسبية في البيئة المصرية وتحديد أنسب الأساليب لوضع تلك المعايير ، وصدرت توصيات المؤتمر باختيار معايير المحاسبة الدولية كأساس لتصميم المعايير المصرية مع إدخال بعض التعديلات عليها لتلائم البيئة المحلية . وصدر قرار وزير الاقتصاد والتعاون الدولي رقم ٢٣٢ لعام ١٩٩٦ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها ، وقامت اللجنة بإعداد المعايير

المحاسبية المصرية التي أنشأت في معظمها من معايير المحاسبة الدولية . وصدر بأول مجموعه من المعايير قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لعام ١٩٩٧ وكان المعيار الأول الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية هو أول هذه المعايير (احمد حسانين، ٢٠٠٣، ص ١٤٩). وكان عدد هذه المعايير ١٩ تلاها ٣ معايير إضافية أي أن المعايير الصادرة في ظل هذا القرار بلغ إجمالي عددها ٢٢ معياراً. ثم قرار وزير التجارة الخارجية رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ وبموجبه حل المعيار المصري رقم ١ المعدل والخاص بعرض القوائم المالية محل المعايير التالية:

- ١- معيار المحاسبة المصري رقم (١): الإفصاح عن السياسات المحاسبية.
- ٢- معيار المحاسبة المصري رقم (٣) المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- ٣- معيار المحاسبة المصري رقم (٩): عرض الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.
- ٤- كما تم تعديل المعيار الخاص بالأصول الثابتة واهلاكاتها رقم ١٠ ، كما تم أضافه معيار خاص بالأصول غير الملموسة برقم (٢٣) ليحل محل المعيار المصري رقم (٦) وبذلك أصبح عدد المعايير الصادرة بعد هذا القرار ٢٠ معياراً (ممدوح الرشيدى، ٢٠٠٦، ص ٣٤) .

وفى يولييه ٢٠٠٦ أصدرت وزاره الاستثمار مجموعة من المعايير المحاسبية بهدف تحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية تتكون من إطار لإعداد وعرض القوائم المالية وعددها ٣٥ معياراً محاسبياً تناولت تقريباً كافة المجالات التي تناولتها معايير المحاسبة الدولية. وتم إلغاء العمل بجميع المعايير المحاسبية الصادرة بقرارات سابقة وقد استندت هذه المعايير بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية باستثناء بعض التعديلات التي أجريت عليها لكي تتناسب مع المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية المصرية (محمد العسلى، ٢٠٠٨، ص ٩٨٨) . وقد حرصت جهات التشريع المحاسبى في مصر ممثلة في وزارة الاستثمار، وفور قيام مجلس معايير المحاسبة الدولية في أكتوبر ٢٠٠٨ بتعديل تلك المعايير المتصلة بقياس والإفصاح عن الأدوات المالية (في ظل الأزمة المالية العالمية) على تعديل المعيارين رقمي ٢٥، ٢٦ من معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع تلك التعديلات في المعايير الدولية وبما يؤكد ارتباط الممارسات المحاسبية في مصر بما هو معمول به دولياً (أشرف عبدالبديع، ٢٠٠٩، ص ٢٩٩).

ومما سبق يتضح أن جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية ركزت بشكل كبير على تحقيق عمليه التقارب الرسمي مع معايير المحاسبة الدولية ، بل تم النص صراحة علي أن الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية تخضع في معالجتها للمعايير الدولية لحين صدور معايير مصريه تتناول هذه الموضوعات .

٢/٢/٣ قياس آثار الأزمات المالية على تطوير مجموعة متكاملة من معايير المحاسبة

يمكن بيان الأثر على تطوير مجموعه متكاملة من المعايير من خلال المعايير المصدرة سواء المعايير الدولية أو المعايير المصرية وسيعتمد الباحث على التبويب الذي قام به (برنس ميخائيل، ٢٠٠٨) لمعايير المحاسبة المحلية في إطار المعايير الدولية إلى المجموعات التالية:

- ١- معايير تتعلق بالإفصاح المحاسبى
- ٢- معايير تختص بالقياس المحاسبى.
- ٣- معايير تتصل بأنشطه اقتصادية محددة.
- ٤- معايير ترتبط بمتغيرات مجتمعية معينة.

أولاً: معايير تتعلق الإفصاح المحاسبي (جدول ٣-٤)

معايير المحاسبة المصرية				معايير المحاسبة الدولية			
رقم المعيار	موضوع	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراء التعديلات	رقم المعيار	موضوع	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراء التعديلات
IAS 1	عرض البيانات المالية	٩/١٩٩٧	في ٩/١٩٩٧ أصبح يشمل المعايير أرقام (٢٥+٥+١) في ٢٠٠٣ تم إدخال تحسينات على المعيار. تم إدخال تحسينات على المعيار أيضا في أعوام ٢٠٠٧، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩، ٢٠١١،	١	إطار إعداد وعرض القوائم المالية	٢٠٠٢	- تم إصدار هذا المعيار في ٢٠٠٢ ليضم ثلاثاً من المعايير المصرية الصادرة في ١٩٩٧ وهي (١+٣+٩) ليتوافق مع المعيار الدولي الصادر في ١٩٩٧. تم إصدار معيار جديد طبقاً للمعايير الدولية في ٢٠٠٦.
IAS 7	قوائم التدفقات النقدية	١٢/١٩٩٢	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٧، ٢٠٠٩	٤	قوائم التدفقات النقدية	١٩٩٧	
IAS 8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	١٢/١٩٩٢	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣/١٢، ٢٠٠٧،	٥	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	١٩٩٧	- تم إصدار نسخته جديدة من المعيار في ٢٠٠٦
IAS 10	الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	١٠/١٩٧٨	- تم إدخال تعديلات عليه في ١٩٩٩/٥ - تم إدخال تحسينات على المعايير في ٢٠٠٣، ٢٠٠٧،	٧	الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	١٩٩٧	- تم إصدار نسخته جديدة في ٢٠٠٦
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	١٩٨٤	- تم إدخال تعديلات عليه في ١٩٩٤ و ٢٠٠٣، ٢٠٠٩	١٥	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	١٩٩٧	- تم إصدار نسخته جديدة معدله في ٢٠٠٦
IAS 27	القوائم المالية المجمعة والمستقلة	٤/١٩٨٩	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣/١٢، ٢٠٠٧، ٢٠٠٨/١، ٢٠١١	١٧	القوائم المالية المجمعة والمستقلة	١٩٩٧	- تم إصدار نسخته جديدة معدله في ٢٠٠٦
IAS 33	نصيب السهم في الأرباح	٢/١٩٩٧	- تم إجراء تعديلات عليه في ٢٠٠٣/١٢	٢٢	نصيب السهم في الأرباح	٢٠٠٦	

تابع جدول (٤-٣)

معايير المحاسبة المصرية				معايير المحاسبة الدولية			
رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراءات التعديلات	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراءات التعديلات
IAS32	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	١٩٩٥/٦	تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣ وفي ٢٠٠٥ حل محله المعيارين IAS32 الأدوات المالية العرض، والأدوات المالية الإفصاح IFRS 7 - تم إدخال تحسينات وتعديلات على IAS 32 و IFRS7 في أعوام ٢٠٠٨، ٢٠٠٩، ٢٠١١،	٢٥	الأدوات المالية الإفصاح والعرض	٢٠٠٦	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٨
IAS 34	القوائم المالية الدورية	١٩٨٢/٢	١٩٩٨/٢	٣٠	القوائم المالية الدورية	٢٠٠٦	
IAS 14	التقارير القطاعية	١٩٨١/١٨	- حل محله المعيار IFRS8 في ٢٠٠٦	٣٣	التقارير القطاعية	٢٠٠٦	
IFRS7	الأدوات المالية: الإفصاح	٢٠٠٥	تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٨، ٢٠٠٩، ٢٠١١،		لا يوجد معيار مقابل		
IFRS8	القطاعات التشغيلية	٢٠٠٦	تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٩		لا يوجد معيار مقابل		
IFRS10	البيانات المالية الموحدة	٢٠١١			لا يوجد معيار مقابل		
IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى	٢٠١١			لا يوجد معيار مقابل		

ثانيا: معايير تختص بالقياس المحاسبي (جدول ٥-٣)

معايير المحاسبة المصرية				معايير المحاسبة الدولية			
رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراءات التعديلات	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراءات التعديلات
IAS 2	المخزون	١٩٩٣/١٢	تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣/١٢	٢	المخزون	١٩٩٧	تم إصدار نسخته جديدة مطابقة للمعايير الدولية في ٢٠٠٦

تابع جدول (٣-٥)

معايير المحاسبة المصرية				معايير المحاسبة الدولية			
رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراءات التعديلات	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراءات التعديلات
IAS16	الممتلكات والمعدات	١٢/١٩٩٣	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣/١٢ وفي مايو ٢٠٠٨	١٠	الأصول الثابتة واهلاكاتها	١٩٩٧	تم إصدار نسخة جديدة منه في ٢٠٠٦
IAS18	الإيراد	١٢/١٩٩٣	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠١، ٢٠١٤	١١	الاعتراف بالإيراد	١٩٩٧	تم إصدار نسخة جديدة منه في ٢٠٠٦
IAS21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	١٢/١٩٩٣	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣/١٢، ٢٠٠٥	١٣	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	١٩٩٧	- تم إصدار نسخة جديدة منه في ٢٠٠٦
IAS23	تكلفه الاقتراض	١١/١٩٨٣	- إدخال تعديلات عليه في ١٩٩٣/١٢ - تم مراجعته المعيار في ٢٠٠٧	١٤	تكلفه الاقتراض	١٩٩٧	
IAS28	الاستثمارات في الشركات الشقيقة	١٩٨٩/٤	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣/١٢ - تم إدخال تعديلات في ٢٠٠٨ وفي ٢٠١١	١٨	الاستثمارات في الشركات الشقيقة	١٩٩٧	- تم إصدار نسخة جديدة منه في ٢٠٠٦
IAS31	حصة الملكية في المشروعات المشتركة	١٢/١٩٩٠	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣/١٢ - تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٨	٢٧	حصة الملكية في المشروعات المشتركة	٢٠٠٦	
IAS37	المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	١٩٩٨/٧		٢٨	المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	٢٠٠٦	
IAS38	الأصول غير الملموسة	١٩٩٨/٧	- تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٤، ٢٠٠٨، ٢٠٠٩	٢٣	الأصول غير الملموسة	٢٠٠٢	تم إصدار نسخة جديدة منه في ٢٠٠٦
IFRS3	اتحاد الشركات	٢٠٠٤	تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٨		لا يوجد معيار مقابل		
IFRS9	الأدوات المالية	٢٠٠٩	تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠١٠		لا يوجد معيار مقابل		
IFRS13	قياس القيمة العادلة	٢٠١١			لا يوجد معيار مقابل		

تابع جدول (٣-٥)

معايير المحاسبة المصرية				معايير المحاسبة الدولية			
رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراءات التعديلات	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراءات التعديلات
IAS39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	١٩٩٩/٣	تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣/١٢ - تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٨/٥ - في إبريل ٢٠٠٩ تم الانتهاء من المرحلة الأولى من IFRS9 ليحل حله - تم إجراء تعديلات عليه في ٢٠١٠/١	٢٦	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	٢٠٠٦	تم إجراء تعديلات عليه في ٢٠٠٨
IAS22	اندماج الأعمال	١١/١٩٨٣	حل محله - المعيار IFRS3 في ٢٠٠٥/١٢	٢٩	اندماج الأعمال	١٩٩٧	تم إصدار نسخته جديدة معدله في ٢٠٠٦
IAS36	اضمحلال الأصول	١٩٩٨/٤	تم إجراء تعديلات عليه في ٢٠٠٤/٣ - تم إجراء تعديلات عليه في ٢٠٠٤/٣ - تم إدخال تحسينات عليه في ٢٠٠٩	٣١	الانخفاض في قيمة الأصول	٢٠٠٦	
IAS35	العمليات غير المستمرة	١٩٩٨/٤	حل محله - المعيار IFRS 5 وأصبح يسمى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة في ٢٠٠٤/٣	٣٢	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة	٢٠٠٦	
IFRS2	المدفوعات المبنية على أسهم	٢٠٠٤/٢	دخل تحسينات عليه في ٢٠٠٨، ٢٠٠٩	٣٩	المدفوعات المبنية على أسهم	٢٠٠٦	

ثالثاً: معايير تتصل بأنشطه اقتصادية محدده جدول (٦-٣)

معايير المحاسبة المصرية				معايير المحاسبة الدولية			
رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراء التعديلات	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراء التعديلات
IAS11	عقود الإنشاء	١٩٩٧	٨ - ادخل تعديلات عليه في ١٩٩٣/١٢				
IAS30	الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المشابهة	١٩٩٧	١٩			١٩٩٠/٨	
IAS17	محاسبه التاجير التمويلي	٢٠٠٦	٢٠ - فـ في ١٩٩٧/١٢ أصبح يسمى عقود الإيجار وتم إدخال تعديلات عليه. - تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠٠٣، ٢٠٠٩			١٩٨٢/٩	
IAS40	الاستثمار العقاري	٢٠٠٦	٣٤ - أدخل عليه تعديلات في ٢٠٠٣/١٢			٢٠٠٠/٣	
IFRS 6	لا يوجد معيار مقابل					٢٠٠٤	
IAS41	الزراعة	٢٠٠٦	٣٥ - تم إجراء تعديلات عليه في ٢٠٠١/٢			٢٠٠٠/١٢	
IFRS4	عقود التأمين	٢٠٠٦	٣٧			٢٠٠٤/١٢	
IFRS11	لا يوجد معيار مقابل					٢٠١١	

رابعاً: معايير ترتبط بمتغيرات مجتمعية معينة جدول (٣-٧)

معايير المحاسبة المصرية				معايير المحاسبة الدولية			
رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراء التعديلات	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراء التعديلات
IAS20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	١٩٨٣/٤	تم إدخال تعديلات عليه في ١٩٩٤	١٢	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	١٩٩٧	
IAS26	المحاسبة والتقرير عن مزايا التقاعد	١٩٩٤		٢١	المحاسبة والتقرير عن مزايا التقاعد	٢٠٠٦	
IAS 12	ضرائب الدخل	١٩٩٦/١٠		٢٤	ضرائب الدخل	٢٠٠٦	
IAS19	مزايا العاملين	١٩٩٨ / ٢	تم إدخال تعديلات عليه في ٢٠١١	٢٨	مزايا العاملين	٢٠٠٦	
IFRS14	الحسابات الحكومية المؤجلة	٢٠١٤			لا يوجد معيار مقابل		

المصادر:

(برنس ميخائيل، ٢٠٠٨)، (احمد حلمي وآخرون، ٢٠١٠، ص ص ٤٢٦ : ٤٢٨)، (جورج بيدوايد، ٢٠١٠)، (محمد العسيلي وآخرون، ٢٠١٣، ص ٤١ : ٥٠)، (مدثر أبو الخير، ٢٠١٤، ص ٤٥ : ٤٨)، (http://www.iasplus.com)، (http://www.ifrs.org).

يتضح من الجداول السابقة أنه في أعقاب الأزمات المالية العالمية تدخل تعديلات مكثفه على معايير المحاسبة الدولية فعلى سبيل المثال أدخلت تعديلات وأضيفت معايير جديدة في أعقاب الأزمة المالية بجنوب شرق اسيا ١٩٩٧ وكذلك بعد الانهيارات المالية مطلع القرن الحالي وفي أعقاب أيضا أزمة الرهن العقاري. كذلك يتضح من خلال الجدول أن استجابة IASB أسرع من جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية للأزمات المالية، وأن الجهة المصرية تحتاج إلى فترة زمنية كبيرة للغاية. فقد أصدرت معايير المحاسبة المصرية مترجمة من المعايير الدولية في ١٩٩٧ بالاعتماد على المعايير الدولية ١٩٩٦ على الرغم من إدخال تعديلات على المعايير الدولية في ١٩٩٧، كذلك معايير المحاسبة المصرية المعدلة في ٢٠٠٢ اعتمدت في الترجمة على المعايير الدولية لعام ١٩٩٧ على الرغم من إدخال تعديلات عليها، وكانت النسخة الأخيرة من المعايير المصرية ٢٠٠٦ معتمدة أيضا على المعايير الدولية وكانت استجابة الجهة المصرية لازمة الرهن العقاري بتعديل معيارين فقط بناء على التعديلات الدولية دون تعديل باقي

المعايير . وقامت أيضا لجنة تفسيرات المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية بإصدار ٢١ تفسير في الفترة من ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٣ .

يتضح مما سبق أن الجهة الدولية أكثر نجاحا في إصدار حزمة متكاملة من المعايير المحاسبية وكذلك سرعه استجابة الجهة الدولية لاحتياجات العملاء من المعايير.

٣/٣ منظور أصحاب المصالح في معايير المحاسبة

يعتبر هذا المنظور هو محور القياس المتوازن للأداء وبالتالي يتعين على أي جهة تعنى بإصدار معايير المحاسبة المالية أن تكون على دراية كاملة باحتياجات ومتطلبات مستخدمي المعايير على وجه الدقة حتى يتم الوفاء بها، ويمكن القول إن مستخدمي معايير المحاسبة هما (معدى ومراجعي القوائم المالية- مستخدمي القوائم المالية- الأسواق المالية). ويمكن قياس مدى رضا المستخدم من خلال المقاييس التي تم عرضها في جدول (٣- ٢). وسيتناول الباحث هذه المقاييس كما يلي:

١/٣/٣ جودة التقارير المالية

إن إصدار معايير المحاسبة يهدف إلى إيجاد المرجعية التي يمكن أن يستند إليها كل من الطرفين ... أي يجد المستثمر غايته في المعلومات والبيانات التي يطالب الشركة بالإفصاح عنها... حتى تتولد لديه الثقة التي تمكنه من القناعة بصناعة واتخاذ قرار رشيد. وتجد فيه الشركة أيضا غايته في البيانات والمعلومات التي يجب أن يتم الإفصاح عنها كحد أدنى بحيث تعطى تصورا سواء كامل أو منقوص عن طبيعة النشاط والأداء والنتائج المحققة والقيم التي ألت إليها الشركة في نهاية فتره ماليه معينه(طارق حماد، ٢٠١١، ص ٣٣٤، نقلا عن البارودي، ٢٠٠٠). ويمكننا القول أن معايير المحاسبة بمثابة كاميرا تستخدم في تصوير الشركة ، فإذا كانت المعايير على درجة عالية من الجودة يمكن ان تعطينا صورة أكثر دقة عن الشركة أما إذا كانت المعايير ضعيفة فتكون بمثابة كاميرا رديئة لا نستطيع إدراك الجوهر الحقيقي للشركة (levitt,1998,p80).

ولكي يتم تطوير معايير محاسبية عالية الجودة اصدر معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي عدة توصيات بهذا الشأن ركزت بشكل أساسي على جانبين هما : أن تتم عمليات التشغيل بشكل ملائم right process وكذلك أن يكون المحتوى أيضا مناسب right content وقد قام (Rogero,1998,pp 177-182) بتحديد أهم مواصفات كل جانب من هذه الجوانب - جانب المحتوى

- ١- يجب أن تكون المعايير مكتوبة بلغة واضحة ومفهومة وان تكون المبادئ التي بنيت عليها هذه المعايير عمليه وقابلة للتطبيق.
- ٢- يجب أن تقدم المعايير إرشادات بشأن عمليات القياس والتسجيل بشأن الأحداث والعمليات الاقتصادية.
- ٣- يجب أن يكون الإفصاح محدداً ويقدم إضافة جوهرية لمستخدمي القوائم المالية بما يمكنهم من تقييم الأداء المالي للمشروعات.

وقد تم إجراء تعديلات على شكل ومحتويات المعايير الدولية (يحيى أبو طالب، ٢٠٠٩، ص ٩٣) كما يلي

- ١- إضافة مقدمه قبل المعيار .
- ٢- زيادة الأمثلة ونقلها من صلب المعيار لتصبح كمرفق.
- ٣- أضافه إرشادات كمرفق للمعيار.
- ٤- أضافه مبررات الرأي كمرفق للمعيار.

وهو ما تم العمل به أيضا وأخذ في الاعتبار عند إصدار النسخة الأخيرة من معايير المحاسبة المصرية، أما بالنسبة لعمليات التشغيل فسيتم مناقشتها في منظور العمليات الداخلية .

يضاف إلى ذلك ما يصدر في صورة إرشادات لكيفية التطبيق مثل إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية في ٣١ / ١٠ / ٢٠٠٨ كاستجابة لأزمة الرهن العقاري دليل استرشادي عن كيفية تطبيق قياس القيمة العادلة عندما يصبح السوق غير نشط وقد أشار إعلان نشر الدليل بأن هذا الدليل يتماشى جنبا إلى جنب مع التقرير الصادر في نفس الشأن من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB (وائل الراشد، ٢٠١٠).

وفى تقرير للهيئة الأمريكية (SEC, 2000) يتعلق بجودة معايير المحاسبة ، عرفت الهيئة جوده المعايير بان ينتج عن معايير المحاسبة معلومات ملائمة، موثوق بها، ويعتمد عليها بواسطة مستخدمي القوائم المالية، وحددت الهيئة عدداً من الخصائص التي يجب أن تتوفر في أي مجموعة من المعايير حتى تتصف بالجودة (مدثر أبو الخير، ٢٠٠٩، ص ٧) ومن هذه الخصائص:

- ١- أن تسمح تلك المعايير بالتطبيق المتسق بما يساعد على إجراء المقارنة مع الفترات الماضية ومع الشركات المماثلة.
- ٢- أن يترتب على تطبيقها شفافية كاملة بحيث تمكن القارئ من استقراء المعالجات والوقائع المحاسبية الضمنية وراء الأرقام التي تفصح عنها القوائم المالية.
- ٣- أن تحقق الإفصاح الكافي فيما يتعلق بالتطبيق المحكم للمعايير فان الهيئة ربطت ذلك بالدور التفسيري للهيئة المعنية بوضع معايير المحاسبة، فمجرد إصدار المعيار في حد ذاته لا يضمن ممارسات محاسبية تتصف بدرجة عالية من الجودة ما لم يتبع ذلك إصدار الآليات الفعالة والتفسيرات الكافية التي تساعد على اتساق التطبيق المحاسبي للمعيار من فتره لأخرى ومن شركه لأخرى.

وتمثل التقارير المالية منتجاً نهائياً من منتجات المحاسبة ووسيلة هامة من وسائل توصيل المعلومات للمستنفدين منها، وتمثل القوائم المالية عصب التقارير المالية (شعبان مبارز، ٢٠٠٥، ص ٥١٥). ويمكن تعريف جوده القوائم المالية بقدره تلك القوائم على تمكين مستخدميها أو قارئها من استخلاص الجوهر الاقتصادي الحقيقي Economic Substance للشركة، ويتحقق ذلك من خلال تضمين القوائم المالية لكافة المعلومات الملائمة والموثوقة فيها عن أداء الشركة، ووضعها المالي بما يساعد مستخدمها أو قارئها تلك القوائم على اتخاذ قرارات استثمارية أو ائتمانية سليمة . والحق إن جوده القوائم المالية بالمفهوم السابق ما هي إلا محصله لعدد من العناصر (هديه الحشاش، إبراهيم عبيد، ٢٠٠٩، ص ٣٤١ : ٣٤٢) أهمها:

- جودة معايير المحاسبة.
- جودة تطبيق معايير المحاسبة .
- جودة عملية المراجعة .

ولقد أدى انهيار وإفلاس بعض الشركات العالمية إلى بزوغ مفاهيم ومصطلحات جديدة، بهدف السيطرة على تلك التأثيرات وكذلك لتفادي حدوثها في المستقبل ، وهذا حدا بتكييف الفكر وإعمال التفكير للخروج برؤى جديدة للتخفيف من وطأه تلك التأثيرات وكانت النتيجة ظهور مفاهيم Corporate Governance والتي اصطلح على تسميتها حوكمة الشركات (مجدي سامي، ٢٠٠٩، ص ١٨٥). ويعد من أهم مبادئها المبدأ الخاص بالإفصاح والشفافية ، ويتوقف تحقيق الشفافية في القوائم المالية على مدى جودة المعايير المحاسبية المطبقة (هشام الأبياري، ٢٠٠٩، ص ٣٤٥) .

وتهدف حوكمة الشركات فيما يتعلق بالإفصاح والشفافية بالتقارير المالية إلى تحقيق هدفين:

الهدف الأول: إعداد وتوفير قوائم مالية متعددة وفقاً لمعايير ومعالجات محاسبية سليمة تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية، من خلال المعلومات المدرجة بها وبما يفي باحتياجات مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين وبنوك ومحللين ماليين وغيرهم وكذا إعداد وتوفير النشرات مثل الدعوة إلى الاكتتاب في الأسهم والسندات.

الهدف الثاني: توفير مصداقية في القوائم المالية ونشرات الاكتتاب وكذلك مراجعتها من قبل مراقب حسابات مستقل وفقاً لمعايير مراجعة عالمية وكذا من خلال مراجعتها بمعرفة الأجهزة الرقابية. (حازم حسن، ٢٠٠٣، ص ٨-١١).

ويتطلب تحقيق شفافية التقارير المالية مجموعة من الأبعاد للشفافية هي: (علاء الدين توفيق، ٢٠٠٩، ص ٧٨: ٧٩ نقلاً عن Patet and Mensah, 2006, pp.47-55: Dallas, 2002, pp.3-5)

- ١- شفافية المعاملات والأحداث: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن الأحداث والعمليات التي تمت خلال الفترة والتي تؤثر على القوائم المالية.
- ٢- شفافية المبادئ والطرق المحاسبية: ويقصد بذلك أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن المبادئ والطرق المحاسبية التي تم استخدامها.
- ٣- شفافية تقديرات الإدارة العليا: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن تقديرات الإدارة العليا المستخدمة في إعداد هذه التقارير والافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة العليا لتكوين التقديرات.
- ٤- شفافية التنبؤ: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية، بحيث يمكن لمستخدميها الاعتماد عليها في التنبؤ بالأحداث المستقبلية للشركة.
- ٥- شفافية عرض المعلومات: ويتعلق هذا النوع من الشفافية بطريقه عرض التقارير المالية المنشورة، حيث يجب عرض التقارير المالية المنشورة بطريقة يسهل فهمها وتتيح حصول جميع الأطراف المهتمة بالشركة على المعلومات في ان واحد.
- ٦- شفافية هيكل الملكية وحقوق المساهمين: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين مثل معلومات عن أنواع أسهم الشركة وأنواع المستثمرين بها.
- ٧- شفافية هيكل مجلس الإدارة: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن الهيكل العام والمهام الرئيسية لمجلس إدارة الشركة واللجان التابعة، وكذلك معلومات عن سياسات مكافآت وحوافز أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا بالشركة.

ومما هو جدير بالذكر أن الأبعاد السابقة للشفافية تتشابه إلى حد كبير مع الخصائص النوعية للمعلومات، وبالتالي يمكن القول إن مفهوم الشفافية من المنظور المحاسبي يشير إلى ضرورة توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية المنشورة للشركات، بحيث يمكن الاعتماد عليها بواسطة الأطراف المهتمة بها.

ومن هنا يمكن القول إن الاهتمام الكبير بحوكمة الشركات أدى إلى تحسين جوده التقارير المالية المنشورة وتحسين الخصائص النوعية للمعلومات وتخفيض عدم تماثل المعلومات في الأسواق المالية المختلفة. كذلك فقد أدت الأزمات المالية إلى تطوير وتعديل العديد من معايير المحاسبة الدولية والمصرية والتي بالتأكيد سيكون لها اثر على جوده التقارير المالية المنشورة.

ويمكن تلخيص اثر الأزمات المالية على جوده التقارير المالية المنشورة وتخفيض درجه عدم تماثل المعلومات بالأسواق المالية وزيادة جوده التقارير المالية في الجدول التالي(٣- ٨) من خلال بعض الأدلة العلمية .

وجه المقارنة	معايير المحاسبة الدولية	معايير المحاسبة المصرية
اثر الحوكمة على تحسين جوده التقارير المالية	يمكن معرفه الأثر الدولي لحوكمة الشركات من خلال القواعد التي وضعتها المنظمات الدولية كما يلي: - يقوم صندوق النقد الدولي بتشجيع الأعضاء على تطبيق الممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية، وهذه القواعد تؤكد على أن مسؤوليات الحكومة يجب أن تكون واضحة كما يجب توفير المعلومات الخاصة بالأنشطة الحكومية للمواطنين ويجب عند القيام بإعداد الميزانية وتقديم تقارير عنها، أن يتم ذلك بطريقه واضحة ويجب أن تتبع المعلومات المالية معايير الجودة المتفق عليها وان تخضع لضمانات تؤكد النزاهة. وتنظم القواعد التي يجب على الحكومة أن تقوم بها لتحقيق هذه الأهداف فيما يتعلق بالأسس والمهارات. - قام البنك الدولي بتصميم نموذج لتقويم نظم الإدارة للشركات في الدول النامية ، وهذا التقويم يسهم في التقرير الذي يعده البنك الدولي وصندوق النقد الدولي عن الالتزام بالمعايير ،الذي يلخص المدى التي وصلت إليه الدول في الالتزام ببعض المعايير المعترف بها دوليا. - في ٢٠٠٤ توصلت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى صيغه جديدة للمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات تتمثل في ضرورة وجود إطار فعال لحوكمة الشركات، ضمان حماية حقوق المساهمين، ضمان المعاملة العادلة بين كافة المساهمين، ضمان احترام دور كافة أصحاب المصالح في حوكمة الشركات، التركيز على الإفصاح والشفافية في كافة الأمور المالية التي تخص الشركة، التأكيد على مسؤوليه مجلس الإدارة(نجوى أبو جبل، ٢٠٠٨، ص ص ٣١-٣٢). ويمكن إظهار بعض الأدلة العملية على اثر الحوكمة على رضا مستخدمي التقارير المالية من خلال زيادة جودة التقارير المالية المنشورة وتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في الأسواق المالية كما يلي: - وجدت دراسة (Kanagaretnan,et al,2007) أن زيادة استخدام آليات الحوكمة يؤدي إلى تدنيه عدم تماثل المعلومات عند الإفصاح عن معلومات الأرباح ربع السنوية . - وقدمت دراسة (Myring, 2010) أدلة على أن التوسع في استخدام حوكمة الشركات له تأثير ايجابي على جودة المعلومات المالية المنشورة بالقوائم المالية . - ووجدت دراسة(Wardhani,2007) التي طبقت على مجموعة من الدول الآسيوية (اليابان- سنغافورة- الفلبين- تايوان هونج كونج- اندونيسيا- كوريا- ماليزيا) أن درجة الحوكمة المطبقة له أثر ايجابي على جوده التقارير المالية ، كما أن التقارب مع معايير التقارير المالية الدولية في هذه الدول له أثر ايجابي على جودة التقارير المالية المنشورة، ووجدت الدراسة أيضا انه في حاله التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ووجود ممارسات لحوكمة الشركة بالدولة سيكون له أثر كبير على جوده التقارير المالية بالنسبة للدول التي يضعف فيها حماية المستثمر، وكذلك وجدت أنه في حالة ضعف حوكمة الشركات بالدول فان تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيكون له أثر ايجابي على جودة التقارير المالية المنشورة.	- استخدمت الهيئة العامة لسوق المال مجموعه من الأدوات لتفعيل آليات المعايير المحاسبية (كأحد آليات الحوكمة) في التطبيق العملي مثل قائمة الالتزام بمتطلبات العرض والإفصاح والنشر للقوائم المالية التي تهدف إلى بيان مدى التزام الشركات المقيدة بالبورصة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والتي كشفت عن العديد من الممارسات الخاطئة المتعلقة بتطبيق المعايير ، وقد وصل حجم التعديلات المختلفة في القوائم المالية إلى ملايين الجنيهات ، واستجابت الشركات للتعديلات المختلفة وبالتالي تم تقليل الفجوة بين المعايير المصدرة والمعايير المطبقة. وحدث تحسن ملموس في خصائص جوده المعلومات المحاسبية على أرض الواقع وذلك من خلال قيام قطاع الخبرة الحاسبية والتحليل المالي والمعلومات بالهيئة العامة لسوق المال بفحص الوثائق المختلفة للتأكد من الالتزام بمتطلبات الإفصاح وفقا لقواعد القيد في البورصات التي تهدف إلى تحقيق عنصرى الملائمة والاعتماد على المعلومات(محمد العسيلي، ٢٠٠٥، ص ص ٩٠-٩٢). - ووجدت دراسة(يونس حسن، ٢٠٠٩) وجود علاقة عكسية بين مده إصدار التقارير المالية ومستوى حوكمة الشركات أي انه كلما تم الالتزام بحوكمة الشركات كلما تم إعداد التقارير المالية في الوقت المناسب ، ويعنى ذلك أن عمليات الحوكمة تحسن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية خاصة خاصية الوقتية أو التوقيت المناسب. - كما أثبتت دراسة (محمد خليل ، ٢٠٠٧) وجود علاقة ايجابية بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، وكذلك بين تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وبين تنشيط حركة سوق الأوراق المالية للوحدات الاقتصادية التي تطبق حوكمة الشركات ، ممثلاً ذلك زيادة حركة تداول الأوراق المالية وارتفاع أسعار أسهم هذه الوحدات.

تابع جدول (٣-٨)

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية	وجه المقارنة
- وجدت دراسة (احمد حسانيين، ٢٠٠٣) ان هناك محتوى إضافياً للمعلومات المحاسبية في البيئة المصرية والسعودية نتيجة تطبيق المعايير المحاسبية، وظهر ذلك من خلال زيادة المقدرة التفسيرية او المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية خلال الفترة اللاحقة لتطبيق المعايير المحاسبية عن الفترة السابقة على تطبيقها. وكذلك إن منهجية وضع المعايير تؤثر على مدى نفعية هذه المعايير ، وبالتالي على جودتها . - وجدت دراسة(مدثر أبو الخير، ٢٠٠٧، ص ٥٤) إن جودة التقارير المالية للشركات التي تخضع للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ تعتبر أعلى من تلك التي تخضع للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ أو تلك التي تخضع للقانون ١٥٩ ولكنها مازالت تحت رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات أو الشركات القابضة، كما أن تطبيق معيار الانخفاض في الأصول ترتب عليه جوده أعلى للتقارير المالية وخصوصا بالنسبة للتقارير الصادرة عام ٢٠٠٦. - أثبتت دراسة (رضا صالح، ٢٠٠٩، ص ٨٦-٨٧) إن توجهه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة له اثر ايجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية(الملائمة- الموثوقية- القابلية للفهم- القابلية للمقارنة) بالنسبة لقطاع الخدمات المالية في البورصة المصرية.	- وجدت دراسة (Gassen & Sellhorn, 2006) إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في ألمانيا نتج عنه تخفيض حاله عدم تماثل المعلومات في السوق الألماني وهو ما أرجعته الدراسة إلى أن التقارير المالية التي تم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية تكون أكثر جودة. - أثبتت دراسة (مدثر أبو الخير ، ٢٠٠٧) أن جودة التقارير المالية في المملكة العربية السعودية قد ارتفعت نتيجة السماح بتطبيق المعيار الدولي الذي لا يوجد ما يقابله في المعايير السعودية. - وجدت دراسة(Barth ,et al, 2008) من خلال اختبار خصائص الأرقام المحاسبية للشركات التي تطبق معايير المحاسبة الدولية مقارنة بخصائص الأرقام المحاسبية للشركات التي لا تطبق معايير المحاسبة الدولية ، إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يترتب عليه جوده أعلى بالمقارنة بالمعايير الوطنية وذلك من خلال دراسة ميدانية على ٢١ دولة. - ووجدت دراسة(Chen ,et al, 2009) إن مؤشرات جودة المحاسبة قد تحسنت في ١٥ دولة من دول الاتحاد الأوروبي وذلك بعد تعديلات IFRS خلال الفترة من (٢٠٠٥، ٢٠٠٧) . - ووجدت دراسة (lateridis, 2010) إن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يقلل من إدارة الأرباح ويساعد في الحد من الأزمات المالية نتيجة لتوحيد السياسات المحاسبية والشفافية التي تتم في عملية الإفصاح ، وأن الالتزام بهذه المعايير يزيد من جودة المعلومات المنشورة بالقوائم المالية . - وأظهرت دراسة (Chatham , 2008) إن الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في كل من فرنسا وسويسرا والسويد يؤثر بشكل ايجابي على الشفافية في المعلومات المالية المنشورة ويزيد من صفات القابلية للمقارنة والاعتمادية للتقارير المالية المنشورة.	اثر التعديلات والتغيرات في معايير المحاسبة نتيجة للازمات المالية على جوده التقارير المالية المنشورة

٢/٣/٣ الفترة الزمنية المستغرقة في الوفاء باحتياجات المستخدمين من المعايير نتيجة للأزمات المالية العالمية

يتضح من الجداول السابقة (٣-٤)، (٣-٥)، (٣-٦)، (٣-٧) انه في أعقاب الأزمات المالية العالمية تدخل تعديلات مكثفة على معايير المحاسبة الدولية فعلى سبيل المثال أدخلت تعديلات وأضيفت معايير جديدة في أعقاب الأزمة المالية بجنوب شرق أسيا ١٩٩٧ وكذلك بعد الانهيارات المالية مطلع القرن الحالي وفي أعقاب أيضا أزمة الرهن العقاري. كذلك يتضح من خلال الجدول أن استجابة IASB أسرع من جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية للازمات المالية وقامت أيضا لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بإصدار ٢١ تفسيراً في الفترة

من ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٣ مما يسهل على مستخدمي المعايير ويعطى استجابة أكثر سرعة لاستفساراتهم عن المعايير وكيفية تطبيقها . وان الجهة المصرية تحتاج إلى فترة زمنية كبيرة للغاية . فقد أصدرت معايير المحاسبة المصرية مترجمة من المعايير الدولية في ١٩٩٧ بالاعتماد على المعايير الدولية ١٩٩٦ على الرغم من إدخال تعديلات على المعايير الدولية في ١٩٩٧، كذلك معايير المحاسبة المصرية المعدلة في ٢٠٠٢ اعتمدت في الترجمة على المعايير الدولية لعام ١٩٩٧ على الرغم من إدخال تعديلات عليها، وكانت النسخة الأخيرة من المعايير المصرية ٢٠٠٦ معتمده أيضا على المعايير الدولية وكانت استجابة الجهة المصرية لأزمة الرهن العقاري بتعديل معيارين فقط بناء على التعديلات الدولية دون تعديل باقي المعايير يتضح أن هناك فجوة زمنية كبيرة في استجابة جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية والمثال الأكثر وضوحا هو أن معيار المحاسبة المصري رقم واحد المعدل والخاص بعرض القوائم المالية محل المعايير أرقام ١، ٣، ٩ وفقا لقرار وزير التجارة الخارجية رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ وهو نفس التعديل الذي أخذت به لجنة معايير المحاسبة الدولية ١٩٩٧ والجدول السابقة توضح الفجوة الزمنية بين إصدار المعيار على المستوى الدولي وتبنيه في مصر . كما يلاحظ التأخر الكبير في الاستجابة للآزمات المالية العالمية من قبل جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية إلا في حالة أزمة الرهن العقاري ٢٠٠٨ وكانت الاستجابة في تطوير معيارين فقط .

٤/٣ منظور العمليات الداخلية (بناء المعايير ومراجعتها وفقا للآزمات المالية)

يتضمن هذه المنظور كافة عمليات المنظمة الداخلية التي تقود إلى رضا مستخدمي معايير المحاسبة وتساعد منظمات إصدار معايير المحاسبة في تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها . وقد قام (Rogero, 1998, pp 177-182) بتحديد أهم مواصفات عمليات التشغيل لكي يتم بناء معايير محاسبه على درجة عالية كما يلي:

- ١- في حالة عدم وجود دليل مقنع على وجود مشاكل في المعايير القائمة، يجب أن تكون المعايير الجديدة قاصرة على المناطق أو المجالات التي ليس لها معايير قائمة.
- ٢- إن عملية تطوير معايير جديدة يجب أن تتم بمشاركة القوى المؤثرة وأن تخضع المعايير للاختبار الفعلي قبل الانتهاء من إعدادها بشكل نهائي.
- ٣- عند تطوير معايير جديدة يجب أن يتم الأخذ في الاعتبار المعايير المعمول بها في الدول الأخرى مما يزيد من فرص التوافق الدولي بدون المساومة على جودة المعايير.
- ٤- يجب أن تتضمن المعايير الصادرة كاستجابة لأحداث معينة قياساً جيداً وأن تراعى الأهمية النسبية لها.
- ٥- يجب أن تزودنا المعايير بإرشادات لمراجعته كل أو بعض البيانات المستقبلية .
- ٦- مشروعات وضع المعيار يجب أن تكون لها أهداف واقعية ويجب أن تتم خلال مدى زمني معين

وتتلخص العناصر الرئيسية للأداء (محمد العسيلي، ٢٠٠٨، ص ٣٨٤) وفقاً لهذا المنظور:

- ١- إدارة عمليات بناء معايير المحاسبة وينقسم إلى:
 - أ- تطور الأساس الذي تستند عليه عملية بناء المعايير المحاسبية (الإستراتيجية المعيارية).
 - ب- الاستناد إلى الواقع العملي كأساس لبناء المعايير المحاسبية (الإستراتيجية الإيجابية).
- ٢- إدارة عمليات مستخدمي المعايير المحاسبية وتنقسم إلى:
 - أ- تفعيل مشاركة مستخدمي المعايير في جميع مراحل بناء المعايير المحاسبية.
 - ب- ضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية.
 - ٣- إدارة مراحل الابتكار.
 - ٤- إدارة المتغيرات المحيطة بالممارسات المحاسبية في الدول المختلفة.

وسيتناول هذه العناصر كما يلي :
١/٤/٣ إدارة عمليات بناء معايير المحاسبة

وينقسم إلى:

- تطور الأساس الذي تستند عليه عملية بناء المعايير المحاسبية (الإستراتيجية المعيارية).
- الاستناد إلى الواقع العملي كأساس لبناء المعايير المحاسبية (الإستراتيجية الإيجابية).

١/١/٤/٣ تطور الأساس الذي تستند عليه عملية بناء المعايير المحاسبية (الإستراتيجية المعيارية)

تهتم الإستراتيجية المعيارية بالسياسات الواجبة التطبيق عند إعداد القوائم والتقارير المالية كمبرجات محاسبية على أن يتم إصدار توصيه بإتباع سياسة محاسبية معينة كأفضل سياسة من بين عدة سياسات بديلة، ويتم استنباط هذه التوصية في ضوء هدف افتراضي مع تطبيق قواعد الاستدلال المنطقي (watts&Zimmerman, 1986, pp.3-4). ويتم تجميع الأهداف والفروض والمفاهيم في إطار منظم يطلق عليه الإطار الفكري لمبادئ المحاسبة المالية (على الجوهري & محمد العسيلي، ٢٠٠٩، ص ٤٥٥).

ومما لا شك فيه أن وضع معايير عالية الجودة يعتمد على إطار فكري ومفاهيمي واضح ومحكم (طارق حماد، ٢٠٠٨، ص ١٠٩). ويساعد الإطار الفكري جهة إصدار المعايير على خلق خط ثابت في التفكير عند تناول القضايا المعقدة والصعبة وعرفه من قبل FASB بأنه بمثابة دستور وذلك لتأثيره البالغ على الممارسات المحاسبية، وفي حالة عدم وجود هذا الدستور سيكون الوضع (محمد الأرضي، ٢٠٠٨) كما يلي:

- ١- ذاتية المعايير طبقاً لوجهات نظر القائم بإعدادها.
- ٢- معايير غامضة ومعقدة.
- ٣- صعوبة الوصول إلى استنتاجات مماثلة.
- ٤- صعوبة التفاهم والتواصل بين مستخدمي التقارير المالية والجهات المعدة لها.

ويمكن التعرف على آثار الأزمات المالية على التطور الحادث في الإطار الفكري لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية في الجدول التالي (٣-٩).

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
- صدرت النسخة الأولى من معايير المحاسبة المصرية بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بدون إطار فكري ومفاهيمي تستند عليه معايير المحاسبة المصرية (أبوزيد كامل، ١٩٩٨).	- في أعقاب الانهيارات المالية مطلع هذا القرن وتحديدًا في سبتمبر ٢٠٠٢ تم عقد اجتماع بين كل من FASB و IASB عرفت باسم اتفاقيه نورواك Norwalk agreement للتقارب بين المجلسين وصولاً إلى معايير عالية الجودة وقد تم الاتفاق على تطوير إطار فكري مشترك (IASB, 2008).
- في عام ٢٠٠٢ أصدرت نسخة معدلة من معايير المحاسبة بموجب قرار وزير التجارة الخارجية رقم ٣٤٥، إلا أنه لم تشمل على إطار فكري ومفاهيمي (شريف توفيق، محمود عبد الفتاح، ٢٠٠٤).	- في ٢٠٠٤ وافق كل من IASB و FASB على أضافه مشروع خاص على أجندته التقارب بينهما يهدف إلى تطوير إطار مشترك بغرض استخدام هذا الإطار عند تطوير معايير المحاسبة الدولية (IASCF, 2004, p 9)

تابع جدول (٣-٩)

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
- تم إصدار النسخة الجديدة من معايير المحاسبة المصرية بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ واحتوت لأول مرة على إطار شبه متكامل لإعداد وعرض القوائم المالية حيث تتضمن الخصائص النوعية للقوائم (المعلومات) المالية (القابلية للفهم- الملائمة- المصادقية- القابلية للمقارنة) - الأهمية النسبية- أهداف القوائم المالية- المستخدمون وحاجتهم إلى المعلومات- التعبير العادل- عناصر القوائم المالية وقياسها والاعتراف بها- مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه(شريف توفيق، ٢٠١١). - في عام ٢٠٠٨ تم تعديل المعيارين ٢٥، ٢٦ كاستجابة للأزمة المالية العالمية ولم يحدث أي تعديل في الإطار الفكري.	ليحل محل الإطار الدولي القديم الصادر في ١٩٨٩ ومحل قوائم المفاهيم الأمريكية الصادرة خلال عقدي السبعينات والثمانينات من القرن الماضي على أن يتكون هذا الإطار من ثماني مراحل هي: المرحلة الأولى: الخصائص الكمية والأهداف المرحلة الثانية: العناصر Elements المرحلة الثالثة: القياس المرحلة الرابعة: تقرير الوحدة المرحلة الخامسة: العرض والإفصاح المرحلة السادسة: الأغراض والأوضاع purpose and status المرحلة السابعة: تطبيقات للوحدات غير الهادفة للربح المرحلة الثامنة: القضايا الأخرى Remaing Issues (Cotter,2012,p9) - في ٦/٧/٢٠٠٦ صدر مشروع الإطار المشترك بين IASB وFASB، وكان آخر موعد لتلقى التعديلات عليه في ٣/١١/٢٠٠٦ علما بأنه تناول من المكونات الأساسية للإطار الفكري كلا من أهداف التقارير المالية وخصائص جوده المعلومات المحاسبية - وفي ٢٩/٥/٢٠٠٨ تم إصدار مسودة عرض تتناول الأهداف والخصائص في ضوء ما تم تلقيه من ردود على المشروع الصادر في ٢٠٠٦ (محمد الارضى، ٢٠٠٨، ص ٧٥) - في ٢٨/٩/٢٠١٠ تم الانتهاء من المرحلة الأولى من الإطار الفكري وصدر فصل جديدة يحتوى على الأهداف والخصائص النوعية للمعلومات (IFRS F,2010)

يتضح مما سبق أن استجابة الجهة المصرية فيما يتعلق بالإطار الفكري تتسم بالبطء الشديد في استجابتها للآزمات المالية ، كما أنها لا تراعى التطورات الدولية والمتغيرات المحلية. فعلى الرغم من تبني السلطات المصرية لمعايير المحاسبة الدولية المؤسسة على مدخل المبادئ ، والتي أكدت الهيئة الأمريكية (SEC,1999) على أن معايير المبادئ تحتاج إلى فهم عريض للإطار النظري للمحاسبة وممارسه الحكم المهني بصوره موضوعيه من جانب الإدارة والمراجع ولجنة المراجعة لاستخدام هذا الإطار في الأمور التي لم يتناولها المعيار الأمر الذي قد يكون صعبا في بيئة معينة (مدثر أبو الخير، ٢٠٠٩، ص ٧) . فلم يتم إصدار إطار فكري إلا في نسخة المعايير المصرية ٢٠٠٦ ولم يتم مراعاة المتغيرات البيئية المصرية ولم تصدر أي تعديلات على الإطار الفكري حتى بعد أزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية على الرغم من تطوير الإطار الفكري للمعايير الدولية.

٣/٤/٢٠١١ الاستناد إلى الواقع العملي كأساس لبناء المعايير المحاسبية (الإستراتيجية الإيجابية)
تعتمد الإستراتيجية الإيجابية على البحوث التجريبية التي تشكل إطارا يمكن من خلاله إيجاد تفسير وشرح لاختيار طرق محاسبية معينة كجزء من اختيار كلى للسياسات المحاسبية ، وذلك في ضوء مجموعة من العوامل التي أثرت على هذا الاختيار لتلك السياسات مجتمعة ومتكاملة لتحقيق أهداف محددة. كما توفر لمستخدمي البيانات المحاسبية نموذجاً للتنبؤ بالسياسات المحاسبية يمكنهم من تفسير البيانات، والأسس التي تمت طبعا لها، والعوامل التي أثرت على

إنتاج تلك البيانات، مما يتيح لهم القدرة على التقييم السليم للمنشأة (رضا صالح، ٢٠٠٣، ص ٢١٢).

والنظرية الايجابية للمحاسبة لها جناحان هما:

الأول: يتمثل في التحليل النظري للظاهرة محل البحث وهذا التحليل هدفه تحليل سلوك واضعي السياسات المحاسبية (المجامع والجمعيات المهنية) ومختاري السياسات المحاسبية (الإدارة العليا في الوحدات الاقتصادية).
الثاني: فهو الفروض التي يستخلصها الباحث من التحليل النظري.

وتسعى النظرية الايجابية إلى تنظير المعرفة المحاسبية استناداً إلى مقومات تجريبية وعملية محدده تتلاءم مع الإطار الفكري للنظرية العلمية من بدايتها المنطقية المجردة، لتصل به إلى نهاية ذات دلالة تطبيقية تشرح الإحداث الواقعية وتفسر أسباب اختيار طريقة محاسبية معينة، وتتنبأ بآثار السياسات المحاسبية البديلة. علاوة على تحليل الفعل السياسي الذي تستند إليه عملية الاختيار بينها، وذلك بهدف تحديد ماهية المعلومات المحاسبية التي يرغب مستخدموها في الحصول عليها طبقاً لاحتياجاتهم وتفصيلاتهم (محمد بدوي & الأميرة عثمان، ٢٠٠٠، ص ٧٢).

ومن أهم مزايا استخدام النظرية الايجابية في مجال بناء المعايير المحاسبية الاعتماد على الواقع العملي كأساس لتفسير وتحليل والتنبؤ بالاختيار المحاسبي، ومن ثم فإن المعايير التي سوف يتم اشتقاقها وفقاً لهذه الإستراتيجية سوف تتميز بالواقعية نظراً لارتكازها على ملاحظة الواقع العملي (على الجوهري & محمد العسيلي، ٢٠٠٩، ص ٤٧١).

ويمكن لنا قياس مدى الاعتماد على الإستراتيجية الايجابية في عملية بناء المعايير التي تعتمد على ملاحظه الواقع العملي عند بناء معايير المحاسبة من خلال قياس مستوى الالتزام الفعلي باستخدام المعايير في الممارسات العملية ويمكن إيضاح ذلك في الجدول التالي (٣ - ١٠).

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
إن استراتيجيه إصدار المعايير تقوم على مجرد أقلمه أو تمصير أو تعريب المعايير الدولية ، مع الالتزام الكامل بمعايير المحاسبة الدولية مع عدم الحيدة عنها إلا في أضيق الحدود وفقاً لظروف البيئة المصرية (محمد العسيلي، ٢٠٠١، ص ٤٧٤). ورغم ذلك فنجد كثير من الدراسات تعطي مؤشرات سلبية في هذا الشأن ومنها دراسة (Dahowy&Conover,2002) والتي أرجعت إن الثقافة السرية للمجتمع المصري تمثل عائقاً في سبيل تحقيق الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في الواقع العملي .	تطبيق معايير المحاسبة الدولية سوف يتطلب تغيير في بعض الممارسات المحاسبية وتغيير في الكفاءة والثقافة للشخص الذي يعمل بمهنة المحاسبة (Neves,2004). وفي دراسة (Street,2002) على ٥٩ دولة من دول العالم تبين أن ٩٠% من هذه الدول يوجد بها عدد من المعوقات التي تحد من فاعلية التقارب الفعلي مع معايير المحاسبة الدولية مثل:
- وجدت دراسة (Abd-Elsalam& Weetman,2003) وجود درجة منخفضة من الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية وأرجعت ذلك إلى عدم الاعتياد على العمل بمعايير المحاسبة الدولية والاعتياد على العمل بالقوانين السائدة في البيئة المصرية.	- الطبيعة المعقدة لبعض المعايير الدولية مثل المعايير الخاصة بالأدوات المالية - ارتباط المعايير الوطنية بالنظام الضريبي - الاختلافات بين المعايير الوطنية والدولية - الاعتياد على استخدام المعايير الوطنية. - صعوبة ترجمه المعايير

(-)

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
و اتفقت معها دراسة (ممدوح الرشيدى، ٢٠٠٦، ص ٤٥) والتي أوضحت أن التعارض بين السرية كثافة للمجتمع المصري وبين متطلبات الإفصاح المحاسبي للمعايير ، الأمر الذي قد يترتب عليه مقاومة هذه المعايير أو عدم تطبيقها بشكل حقيقي. وأوضحت دراسة (Dahawy&Conover,2007) أن الإفصاح المحاسبي للشركات التجارية في سوق الأوراق المالية في حدود ٦١% من متطلبات الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وارجع ذلك إلى عوامل ثقافية وسياسية واقتصادية، وان ثقافة السرية تؤثر على الشركات بشكل كبير . وأوضحت دراسة (حاتم الشيشيني، ٢٠٠٧، ص ٨٣) أن أوجه خروج المعايير المصرية عن المعايير الدولية يمكن تفسيرها في ظل الثقافة المصرية، حيث تشير الثقافة المصرية إلى عدم التأكد، وبالتالي التركيز على تطبيق القانون والقواعد الرقابية أكثر من استخدام التقدير المهني الشخصي. بمعنى أدق فان الخروج على المعايير الدولية كان للوفاء بالمتطلبات القانونية بما يتفق مع البيئة المصرية. أي أن نقاط خروج المعايير المصرية عن المعايير الدولية ما هو إلا محاوله للتوافق مع التشريعات القانونية السارية، وليست محاولة لإحداث توافق مبنى على المتغيرات الشاملة (الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية) في مصر (برنس ميخائيل، ٢٠٠٨)	- وكذلك أن ٣٥% من هذه الدول ترجع مشاكلها إلى عدم وجود إرشادات توضح كيفية تطبيق المعايير الدولية لأول مرة. ومن ثم قام مجلس معايير المحاسبة الدولي بإصدار المعيار IFRS1 تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى هذا المعيار عندما تتبنى المنشأة المعايير الدولية للمرة الأولى من خلال بيان صريح وواضح وغير متحفظ حول الالتزام بها. المبدأ الهام في معايير التقارير الدولية رقم ١ هو: أنه عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة يجب ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كانت المعايير الدولية هي المطبقة دائماً (IFRS 1, 2003) وفي أعقاب أزمة الرهن العقاري نشر كل من FASB و IASB في مارس ٢٠٠٨ مشروعاً للمناقشة ليحل محل المعيار IAS39 لتخفيض التعقيد في التقرير عن الأدوات المالية (IASCF, 2009, P4).

٣/٤/٢ إدارة عمليات مستخدمي المعايير المحاسبية

لقد وصلت هيئة معايير المحاسبة الأمريكية FAF إلى قناعة تامة بان قوة معايير المحاسبة تكمن في مشاركة جميع قطاعات المستفيدين في مناقشه جميع مراحل إصدار المعيار ، لذا فلقد حرصت على أن يشمل النظام الأساسي للمجلس على إجراءات إصدار أي من المعايير، بحيث تشمل خطوات دقيقه منظمه تبدأ من التقييم المبدئي للحالة المطروحة، وهل تحتاج إلى معيار جديد أو تعديل معيار قائم(عبدا لرحمن الحميد، ٢٠٠٩، ص ٢٢٠)

ويمكن بيان عناصر إدارة عمليات مستخدمي المعايير المحاسبية في الجدول التالي (٣-١١)

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية	وجه المقارنة
لقد حددت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة مجموعه من الإجراءات يتم إتباعها عند إصدار معايير المحاسبة هي : ١- تتلقى اللجنة مقترحات المعايير من الخبراء والجهات المهنية والمهتمة بشئون مهنة المحاسبة والمراجعة. ٢- تقوم الأمانة الفنية باللجنة الدائمة بعرض بدائل هذه المقترحات والتنسيق فيما بينها ومراجعتها مع ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية لحصر الاختلافات عنها في أضيق نطاق وبما تحتمه البيئة المحاسبية في مصر. ٣- ترسل مسودة مقترحات المعايير إلى الهيئات الممثلة في اللجنة الدائمة وبعض الخبراء ومستخدمي القوائم المالية ، وتتلقى ملاحظاتهم على هذه المقترحات الأولية. ٤- يتم التنسيق بين الملاحظات والتعديلات الواردة إلى الأمانة الفنية وإعداد بدائل مقترحات المسودة النهائية للمعيار والتي يعاد إرسالها إلى الجهات الممثلة في اللجنة. ٥- تقوم اللجنة بمناقشة المعيار في جلسته أو أكثر يتم فيها بلوره المقترحات المثارة. ٦- بعد موافقة اللجنة على المعيار في شكله النهائي، يتم إصداره بقرار من الوزير ليصبح ملزما كجزء من النماذج الملحقة باللائحة التنفيذية لقوانين الشركات أو رأس المال أو التأجير التمويلي. ٧- تتلقى الأمانة الفنية الملاحظات والاستفسارات التي يبيدها الخبراء والأكاديميون أو المهنيون والهيئات المهنية أو المهتمة . ورغم تحديد الإجراءات السابقة، إلا أن الواقع الفعلي يشير إلى أن الأمر يقتصر على مجرد أقلية وتعريب المعايير الدولية، وهو ما أشارت إليه مقدمه المعايير الصادرة من وزارة الاقتصاد والتي تلتها بقرار وزير الاستثمار، بأن المعايير المصرية اشتقت معظمها من معايير المحاسبة الدولية (ممدوح الرشيد، ٢٠٠٦، ص ٢٩)	يمكن بيان مشاركته مستخدمي معايير المحاسبة في جميع مراحل بناء المعايير في الشكل التالي (IFRS F, 2013, P 3) شكل (٣-١) وقد جاء في تقرير Sir David Tweedie رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية السابق ما يلي: استجابة لتوصيات مجموعة العشرين بتعزيز التعاون مع المستثمرين كمستخدمين أساسيين للمعلومات المالية وواضعي معايير المحاسبة في الدول المختلفة فتم بالفعل تعزيز وزيادة الحوار الفني مع مشرفي ومنظمي الأسواق المالية ومختلف أصحاب المصالح الآخرين وهذا الحوار بالتأكيد سوف يكون المدخلات الأساسية في تطوير معايير جديدة بالإضافة إلى اللقاءات المستمرة مع لجنة بازل ومنتدى الاستقرار المالي financial stability board وأيضا مع واضعي معايير المحاسبة حول العالم من أجل العمل على إزالة الاختلافات بين المعايير القومية والدولية (IASCF, 2009, P 24). ولضمان أن يتشاور مع مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة، بما في ذلك التعرض للجمهور والنظر في تعليقاتهم ورسائلهم على المعايير الجديدة المقترحة ومجموعات العمل والموارد المستديرة العامة . يقوم المجلس بمجموعه من الأنشطة لإبلاغ أصحاب المصلحة وتوفير فرص للأطراف المهتمة للبحث والمناقشة والحصول على تعليق رسمي منهم ومن هذه الأنشطة تنبيهات البريد الإلكتروني بمشاريع محددة) أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ من المسجلين، وعن طريق البث المباشر لجلسات الموارد المستديرة العامة مع أسئلة تفاعلية والحصول على أجوبة، نشر podcast ملخصات (ل اجتماعات المجلس) أكثر من ١٤٠٠٠ مشترك وندوات عبر الإنترنت. - مناقشات ومنتديات - اجتماعات مع أفراد من المنظمات أو الهيئات التمثيلية. - الدراسات الاستقصائية على الإنترنت التي تستهدف المستثمر والمحل والمجتمع (IFRS F, 2011, P 12).	تفعيل مشاركة مستخدمي معايير المحاسبة في جميع مراحل بناء المعايير

تابع جدول (٣-١١)

وجه المقارنة	معايير المحاسبة الدولية	معايير المحاسبة المصرية
ضمان الالتزام بمعايير المحاسبة	وكشفت احدي الدراسات (Deloitte,2009) التي أجريت على أكثر من ١٠٠ دولة وهى الدول التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية لأعداد التقارير المالية أو تسمح للشركات المسجلة في الأسواق المالية سواء أكانت محلية أو دولية باستخدام معايير التقارير المالية، أن ما يزيد عن ٧٠% من هذه الدول تتضمن تقارير المراجعة بها فقرة خاصة عن الالتزام بمعايير التقارير المالية، ومجموعة أخرى من الدول تتضمن تقارير المراجعة فقره عن الالتزام بمعايير التقارير المالية مع إجراء تعديلات عليها لتناسب ظروف هذه الدول القانونية والاقتصادية والثقافية والسياسية الخ.	أصدرت معايير المراجعة المصرية بقرار وزير الاقتصاد رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ لضمان الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية، وهو أن ينص المراجع في تقريره على أن قائمة المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية أعدت طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

٣/٤/٣ إدارة مراحل الابتكار

يمثل الابتكار والإبداع إحدى الضرورات الأساسية في عالم اليوم، إذ أن الزمان في تصاعد، والحاجات والطموحات هي بالطرق- على اختلاف أنماطها وأنواعها- الأخرى في نمو واتساع، فلا يعد كافيا أو حتى مرضيا أداء الأعمال في المؤسسات الروتينية التقليدية، لأن الاستمرار بها يؤدي إما إلى الوقوف، وهو بالتالي تراجع عن الركب المتسارع في المضي إلى الأمام أو الفشل . فبات من الضروري على كل مؤسسة إيجاد قدرات مبدعة في أفرادها تعينها على مواكبة التطور السريع كضرورة اهتمامها في تطوير القدرات المبدعة لبذل المزيد حتى تبقى في القمة دائما) (علاء الزئبق، ٢٠١٠).

ويكون تفعيل مشاركة مستخدمي المعايير في جميع مراحل بناء المعايير وتحقيق التقارب مع المسؤولين عن وضع المعايير في الدول المختلفة يفتح المجال للتعرف على المشاكل المحاسبية المختلفة التي تحتاج إلى معايير جديدة(محمد العسيلي، ٢٠٠٨، ص ٣٨٦). وبالتالي تؤدي إلى زيادة رضا مستخدمي معايير المحاسبة وزيادة جودة المعايير التي يتم إصدارها، وتعظيم قدرتها على تحقيق الأهداف التي أصدرت من أجلها. ويمكن قياس عنصر إدارة مراحل الابتكار بعدد معايير المحاسبة الجديدة التي تم إصدارها سواء على المستوى الدولي والقومي ويمكن بيان ذلك كما في جدول (٣-٤)، (٣-٥)، (٣-٦)، (٣-٧). ويتضح منها مدى التفوق الدولي في ذلك

٤/٤/٣ إدارة المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية

من المتعارف عليه أن المحاسبة علم اجتماعي يتطور مع تطور المجتمع ونهضته وتقدمه، وبما أن المجتمع يتفاعل مع الأحداث والتغيرات الحاصلة في شتى مجالات الحياة الاقتصادية والسياسية والبيئية والدينية...الخ (جورج بيدوايد، ٢٠١٠). فالمعايير المحاسبية هي نتاج للتفاعل بين البيئة والمحاسبة، ويسفر عن تطبيق تلك المعايير معلومات محاسبية مفيدة لتلبية متطلبات معيئة يمكن أن تتغير بتغير العديد من المتغيرات البيئية (الاقتصادية- السياسية- القانونية -الخ)، أي أن معايير المحاسبة ليست كقوانين الفيزياء فهي لا تستنتج من الاكتشافات وإنما يتم تطويرها بواسطة المعنيين والمهتمين في هذا المجال (بشرى عبدا لله نجم، ٢٠٠٨).

ويمكن إظهار مدى إدارة المتغيرات البيئية على المستوى القومي والدولي في الجدول التالي (٣-١٢).

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
إن نقاط خروج المعايير المصرية عن المعايير الدولية ما هو إلا محاولة للتوافق مع التشريعات القانونية السارية، وليست محاولة لإحداث توافق مبنى على المتغيرات الشاملة (الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية) في مصر (برنس ميخائيل، ٢٠٠٨)، إلا إن الانهيارات المالية التي حدثت مطلع هذا القرن والتي أبرزت الاهتمام الكبير بعمليات الحوكمة، والتي أصبحت من أهم محددات النسخة الأخيرة من معايير المحاسبة المصرية لعام ٢٠٠٦. فقد كان صدور دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية في أكتوبر ٢٠٠٥، حيث تضمن الدليل مناقشه قواعد حوكمة الشركات في مصر من خلال عرض نطاق تطبيق هذه القواعد، والجمعية العامة، وإدارة المراجعة الداخلية، ومراقب الحسابات، ولجنة المراجعة، والإفصاح عن السياسات الاجتماعية، وقواعد تجنب تعارض المصالح، وقواعد الحوكمة بالنسبة للشركات الأخرى. وقد اثر ذلك القرار على بعض عناصر قرار بناء معايير المحاسبة في مصر - والمعلومات التي يجب بناء المعايير بصدها - ويتضح ذلك من خلال عرض متطلبات الإفصاح المرتبطة بالجمعية العامة وذلك عندما تطلب الإفصاح عن البنود التالية:- - الإفصاح عن نسبة حضور المساهمين الجمعية العامة. - الإفصاح عما إذا كانت الشركة قد حثت المساهمين على حضور الجمعية العامة من عدمه. - الإفصاح عما إذا كانت الموضوعات قد عرضت بشرح واف واستعراض لكافة جوانبها بطريقة تمكن المساهمين من اتخاذ قراراتهم بشكل سليم من عدمه. - الإفصاح عما إذا كانت إدارة الشركة قد قامت بإدارة الجمعية العامة بطريقة تسمح للمساهمين بالتعبير عن آرائهم من عدمه. - الإفصاح عما إذا تم قيد التصويت على قرارات الجمعية العامة بدقه متناهية من عدمه.(هشام المليجي، ٢٠٠٦، ص ص ٢٥٧: ٢٥٨) و يمكن القول إن الديانة تمثل جوهر الثقافة وأهم عناصرها، فالمعتقدات الدينية تلعب دورا هاما في التكوين الثقافي للمجتمع، حيث تنعكس بوضوح على سلوك واتجاهات أفراد المجتمع، لا سيما فيما يقبلونه وما يرفضون عمله. على الرغم من النزعة الدينية الواضحة للمجتمع المصري، إلا أن هذا المتغير لم يلاحظ تأثيره على معايير المحاسبة المصرية(ممدوح الرشيد، ٢٠٠٦، ص ص ٩: ٤٥)	تتم مراعاة المتغيرات البيئية في الدول المختلفة في المراحل التالية: - مرحله ما قبل إصدار المعيار : مشاركته مستخدمي المعايير في الدول المختلفة في جميع مراحل بناء المعيار تفتح المجال للتعرف على تلك المتغيرات. - مرحله ما بعد الإصدار :في حاله حدوث اختلاف بين المتغيرات البيئية التي تم على أساسها بناء المعيار والمتغيرات البيئية السائدة في بعض الدول والتي قد تتسبب في مشاكل في التطبيق العملي للمعيار فان هناك لجنة دائمة متخصصة في الرد على استفسارات مستخدمي المعايير ومعالجه مشاكل التطبيق العملي، وإذا تعددت مشاكل التطبيق فان الإجراء التصحيحي قد يكون التعديل الجزئي أو الكلي للمعيار أو سحبه نهائيا(محمد العسيلي، ٢٠٠٨، ص ٣٨٦). فقد كانت خطة حوكمة مؤسسه لجنة معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٨ التي عملت على توسيع قاعدة العضوية للمجالس واللجان التابعة لها لتشمل أفراد من بيئات جغرافيه أكثر مما يساعد على مراعاة المتغيرات البيئية المختلفة في هذه الدول . يضاف إلى ذلك إن من شروط عضوية مجلس معايير المحاسبة الدولي أن يكون من صفات العضو " الوعي لبيئة إعداد التقارير المالية"فينبغي لأعضاء IASB أن يكونوا على وعى ودراية بالبيئية الاقتصادية العالمية التي يعمل بها ، وهذا الوعي يشمل الأعمال والقضايا ذات الصلة التي تؤثر على ملائمة وجودة التقارير المالية ، وكذلك حجم الإفصاح والشفافية في أسواق العالم المختلفة التي تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRSF,2010,P 57). ورغم أن الواقع يشير إلى أن المعايير المحاسبية ليست بمنأى عن التأثير الديني ، فقد أثبت (white,2004) إن قيم الديانة المسيحية واليهودية كمتغيرات ثقافيه لها تأثير على معايير المحاسبة الدولية. وعلى الرغم من أن أزمة الرهن العقاري الأخيرة أظهرت الحاجة إلى التوافق مع معايير المحاسبة للمؤسسات المالية الإسلامية، إلا أن ذلك لم يتم، يضاف إلى ذلك عدم وجود أي عضو من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولي من الدول العربية والإسلامية.وان تم تعيين الدكتور عبدالرحمن الحميد في ٢٠١٣ عضواً عن المملكة العربية السعودية في مجلس أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بعد انضمامها إليه كأول دولة عربية وإسلامية (المدينة، ٢٠١٣).

٥/٣ منظور التعلم والنمو

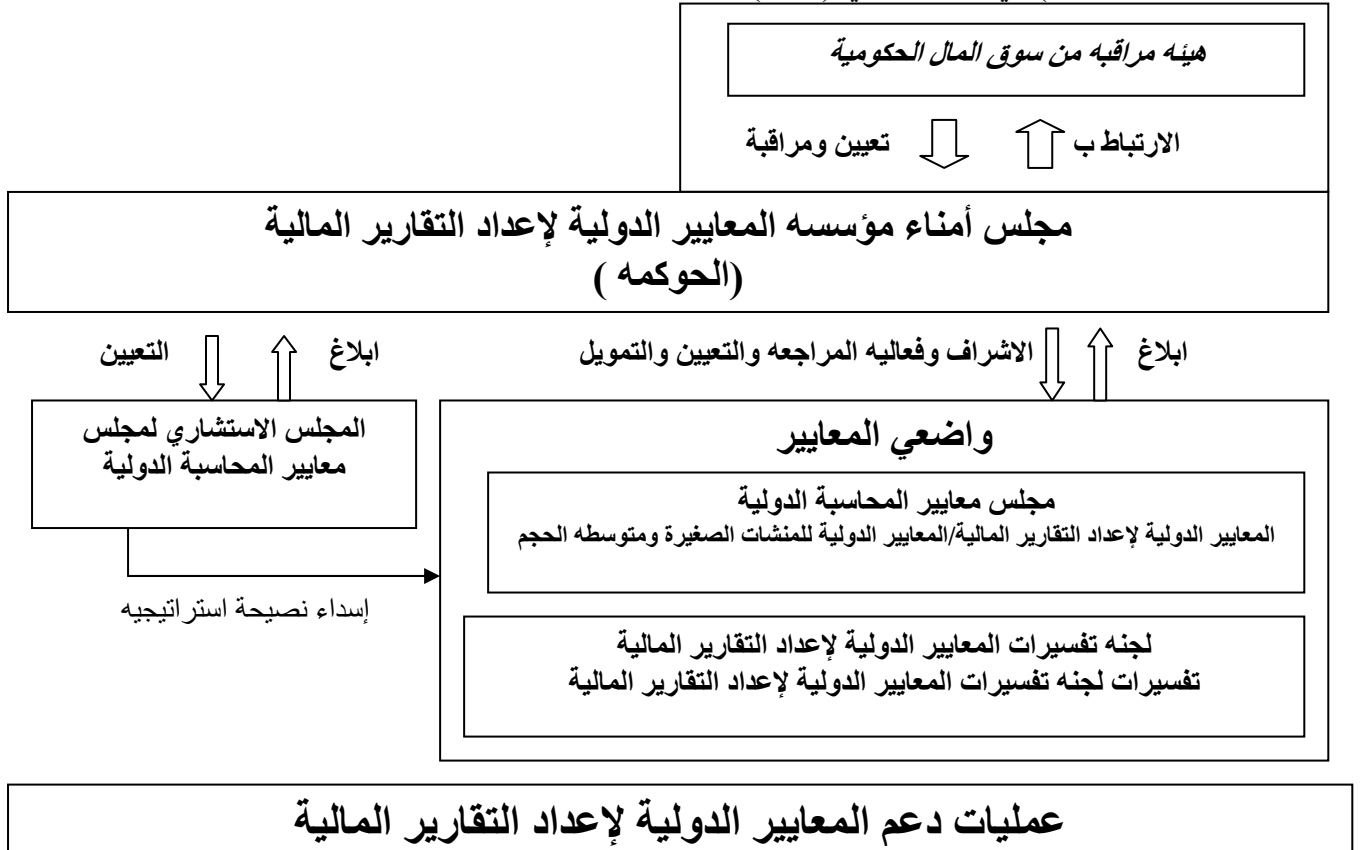
يعد هذا المنظور هو أساس تنشئه وتعزيز المنظورات الثلاثة السابقة حيث يعكس البنية التحتية infrastructure التي تدعم قدرة المنظمات على الاستمرار في خلق القيمة لجميع أصحاب المصالح في المنظمة وكيفية التكيف مع ديناميكية بيئة الاعمال (جوده ز غلول، ٢٠٠٣، ص ٣٣٦). كما تعتمد عمليات التشغيل في المنظمات غير الهادفة للربح والمنظمات الحكومية بدرجة كبيرة على مهارات وقدرات العاملين والبنية التحتية لها على انجاز الأهداف التي تصبو إلى تحقيقها (Niven, 2008, p35). أي أن هذا المنظور يعمل على توفير البيئة الملائمة التي من خلالها يتم تحقيق باقي الأهداف. وقد قام كابلان ونورتن بتقسيم هذا المنظور إلى ثلاثة عناصر أداء رئيسيه هي (رأس المال البشري- رأس المال التنظيمي- رأس المال المعلوماتي) ويمكن تناول هذه العناصر وأسلوب قياس اثر الأزمات المالية عليها كما يلي:

١/٥/٣ رأس المال التنظيمي

عرفه (Kaplan&Norton, 2004) بأنه قدره المنظمة على حشد وتعبئة ومساندة عمليات التغيير المطلوبة لتنفيذ الإستراتيجية ، وهو يزودنا بالقدرة على التكامل والتضافر بين الأصول الملموسة وغير الملموسة بالإستراتيجية وذلك من خلال التغيرات السلوكية ويتكون رأس المال التنظيمي من أربعة مكونات هي (الثقافة- القيادة- فرق العمل ومشاركه المعرفة- التناسق Alignment). ويقترح الباحث مقياسين لمعرفة آثار الأزمات المالية على هذا العنصر هما:
أ- عمليات إعادة الهيكلة في منظمات تطوير المعايير.
ب- معدل التطور في سيادة روح الفريق والتعاون.

١/١/٥/٣ معايير المحاسبة الدولية

ويمكن بيان الهيكل التنظيمي والهيئات المختلفة التي تقوم بتطوير معايير المحاسبة الدولية وذلك بعد تبني خطة الحوكمة كاستجابة للتغيرات في الظروف الاقتصادية العالمية (IFRS F, 2013, P 3) في الشكل التالي (٢-٣).



ويتضح من الرسم السابق أن الجهة الدولية تتكون من مجلس المراقبة و مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تشمل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولي والمجلس الاستشاري للمعايير ولجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية وذلك بعد إقرار مجلس أمناء مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لإستراتيجية جديدة والتي تتضمن حوكمة الهيكل التنظيمي والإجراءات التشغيلية و استقلالية مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك في مارس ٢٠٠٨ (IASCF,2009,P 4). ويمكن تناول دور كل وحده تنظيمية على حدة كما يلي:

١/١/١/٥/٣ مجلس المراقبة the Monitoring Board

إن مجلس المراقبة سوف يكون أداة الاتصال الرسمي بين أمناء مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبين السلطات العامة الدولية ، أي إننا نبحث عن أسس دولية للارتباط بين واضعي المعايير والسلطات العامة التي تشرف على واضعي المعايير بشكل عام ، ومسئوليه هذا المجلس سوف تكون كما يلي:

- ١- المشاركة في عملية تعيين مجلس الأمناء والموافقة على التعيينات التي يقوم بها مجلس الأمناء وفقاً للإرشادات المعلنة.
 - ٢- مراجعته وتقديم النصيحة لمجلس الأمناء على ما يتم تحقيقه وانجازه وفقاً لمسؤولياته على أن يقوم مجلس الأمناء بتقديم تقرير مكتوب بما تحقق.
 - ٣- مقابلة الأمناء أو مجموعه صغيره منهم مرة في العام على الأقل .
 - ٤- ومجلس المراقبة سيمتلك سلطه طلب تحديد مقابلات مع الأمناء أو رئيس مجلس الأمناء (ممكن رئيس مجلس الأمناء مع رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية) لأغراض معينة تخص عمل الأمناء أو مجلس المعايير .
- ومجلس المراقبة سوف يطور ميثاقاً يحتوي على مجموعه من العمليات التنظيمية وإجراءات اتخاذ القرارات وهذا الميثاق سوف يكون عاماً (IFRS F,2012).

٢/١/١/٥/٣ مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

وتتكون مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من عدد من الأمناء يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ، ومهمة مجلس الأمناء هي :

- ١- تعيين أعضاء IASB ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير.
- ٢- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية ، ومدى فعاليتها.
- ٣- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل.
- ٤- مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة والدعاية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضمان إبعاد أمناء المجلس عن التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة.
- ٥- وضع و تعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات والمجلس الاستشاري.
- ٦- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة بعد بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من الجمهور (IFRS F,2012)

٣/١/١/٥/٣ مجلس معايير المحاسبة الدولية

ويقوم هذا المجلس بمجموعة من المهام هي :

- أ- المسؤولية التامة حيال كافة الأمور الفنية بما فيها إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض والتي تتضمن كل

منها أية آراء معارضة ، والموافقة النهائية على التفسيرات التي أصدرتها لجنة تفسيرات التقارير المالية .

ب- نشره مسودة العرض بشأن كافة المشاريع ، وأيضا نشره مسوده بيانات المبادئ أو أية وثائق مناقشات أخرى ليطلع الجمهور على المشاريع الكبيرة.

ت- يكون للمجلس حرية التصرف التامة بشأن برنامج عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولي الفني وبشأن تعيين المهمات حول الأمور الفنية، وفي تنظيم سير العمل، ويمكن لمجلس معايير المحاسبة الدولي أن يسعى للحصول على أبحاث مفصلة من مصادر خارجية أو أية أعمال أخرى لهيئات وضع المعايير الوطنية أو أية منظمات أخرى، بالإضافة إلى ما يلي:

ث- تأسيس إجراءات لمراجعة الملاحظات التي قدمت خلال فترة زمنية معقولة بشأن الوثائق المنشورة من أجل إبداء الملاحظات.

ج- تشكيل لجان توجيهية أو نماذج أخرى من المجموعات الاستشارية المختصة لتقديم المشورة حول المشاريع الكبرى.

ح- التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير بشأن المواضيع الكبرى وأولويات العمل.

خ- إصدار قواعد القرارات النهائية الخاصة بمعايير المحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض.

د- التفكير بعقد جلسات علنية لمناقشة المعايير المقترحة على الرغم من عدم وجود شرط لعقد جلسات علنية لكل منشأة.

ذ- التفكير بإجراء اختبارات ميدانية (في كل من البلدان المتقدمة والأسواق الناشئة) لضمان أن المعايير المقترحة عملية وقابلة للتطبيق في كافة البيئات، على الرغم من عدم وجود شرط لأجراء اختبارات ميدانية لكل منشأة (احمد حلمي، وآخرون، ٢٠١٠، ص ص ٤١٦ : ٤١٧).

٤/١/١/٥/٣ المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) Standards Advisory Council

ويهدف هذا المجلس إلى

- ١- تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بأولويات عمله.
- ٢- إخبار مجلس معايير المحاسبة الدولية بوجهات نظر المنظمات والأفراد بشأن العمليات الرئيسية لوضع المعايير.
- ٣- تقديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو إلى مجلس الأمناء (IASCF, 2008, P17).

٥/١/١/٥/٣ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)

International Financial Reporting Interpretations Committee

عبارة عن لجنة تابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية تقدم له العون في وضع معايير المحاسبة والتقرير المالي، وتحسينها لصالح المستخدمين ومعدّي البيانات المالية ومدققها، وقد أنشأ مجلس الأمناء هذه اللجنة في ٢٠٠٢/٣ لتحل محل لجنة التفسيرات الدائمة Standards Committee on Interpretations (SIC) التي أنشأت عام ١٩٩٦، ويتلخص دور هذه اللجنة في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا التقرير المالي المحددة مؤخرا والتي لم يتم التطرق لها بشكل محدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

كما تساعد اللجنة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق الدولي من خلال العمل مع المجموعات المتمثلة التي ترعاها الهيئات الوطنية لوضع المعايير للوصول إلى نتائج متماثلة حول القضايا التي تكون فيها المعايير الضمنية متماثلة إلى حد كبير

وتعمل اللجنة على ما يلي :

- ١- تفسير وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوفير الإرشاد في الوقت المناسب حول مسائل التقرير المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفي محتوى إطار مجلس المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى القيام بمهام أخرى نزولا على طلب المجلس.
- ٢- تأخذ اللجنة في الاعتبار هدف مجلس معايير المحاسبية الدولية بالعمل بفاعلية مع الهيئات التي تضع المعايير الوطنية من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى معايير ذات جودة عالية.
- ٣- نشر مسوده التفسيرات بعد أن يصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية لكي يطلع عليها الجمهور ويبدى ملاحظاته ثم النظر في تلك الملاحظات خلال فتره معقولة قبل صيغه التفسير بشكل نهائي.
- ٤- تقديم التقارير لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والحصول على موافقة على التفسيرات النهائية(أحمد حلمي وآخرون، ٢٠١٠، ص٤١٨).

وفي ٢٠٠٨/١١/١٤ أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB عن تشكيل مجموعة استشارية للأزمات المالية the Financial Crisis Advisory Group وقد أنيط بها مهام تحديد القضايا المتعلقة بإعداد التقارير المالية في ظل الأزمة الاقتصادية العالمية، وتم تشكيل المجموعة بهذا الشكل كي تضمن أن قضايا إعداد التقارير المالية في ظل الأزمة العالمية تناقش بشكل منسق وعلى مستوى عالمي عالي جدا. وأشار الإعلان إلى أنه سوف يسارع إلى الانتهاء من تشكيل المجموعة بشكلها النهائي خلال فترة ٤ أو ٦ شهور، وأن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB سوف يلتزمان بتوصياتها التزاما كاملا(ظاهر القشى، ٢٠٠٩).

- أ- وتعمل هذه المجموعة على كيفية إدخال تحسينات على التقارير المالية بما يساعد على تعزيز ثقة المستثمرين في الأسواق المالية، والعمل على تحديد القضايا المحاسبية الهامة التي تتطلب اهتماماً عاجلاً وفورياً، وكذلك القضايا على المدى البعيد. وتقع ضمن اختصاصات هذه اللجنة ما يلي :
- تحديد المناطق التي تكون فيها التقارير المالية ساعدت في تحديد القضايا ذات الاهتمام، أو خلق مخاوف لا داعي لها خلال أزمة الرهن العقاري.
- ب- تحديد المناطق التي تكون فيها معايير التقارير المالية من الممكن أن يوفر مزيداً من الشفافية للمساعدة في توقع أي أزمة أو الاستجابة للأزمة بسرعة أكبر.
- ت- ما إذا كان ينبغي إعادة النظر في الأولويات لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، على ضوء أزمة الرهن العقاري.
- ث- تحديد المجالات المحتملة التي تتطلب انتباه مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية، تقاديا لتعطيل مستقبل سوق الأوراق المالية.
- ج- معرفه الآثار المترتبة على أزمة الرهن العقاري للتفاعل بين الأغراض عامة للتقارير المالية ومتطلبات أسواق رأس المال وإعداد التقارير التنظيمية، لا سيما بالنسبة للمؤسسات المالية.

- ح- دراسة العلاقة بين القيمة العادلة والتمويل خارج الميزانية وأزمة الرهن العقاري ، سواء قبل أو أثناء الأزمة والتي أدت إلى هذه الأزمة المالية العالمية.
- خ- تقييم النتائج و الاستنتاجات التي خلص إليها مختلف الدراسات الجارية، بما في ذلك دراسات البورصات الأمريكية ولجنة دراسة وضع قانون للطوارئ لتحقيق الاستقرار الاقتصادي في عام ٢٠٠٨.
- د- استقلال واضعي المعايير المحاسبية والإجراءات الحكومية في الأزمة المالية العالمية (IASB, 2008).

٢/١/٥/٣ معايير المحاسبة المصرية

في ١٣ / ٥ / ١٩٩٦ صدر قرار وزير الاقتصاد بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها ، وتنص المادة السادسة من القرار السابق على أن تشكل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها من ثلاث لجان فرعية من المزاويلين ذوي الخبرة في مجالات المحاسبة والمراجعة وسلوكيات المهنة هي:

- ١- لجنة معايير المحاسبة.
 - ٢- لجنة معايير المراجعة.
 - ٣- لجنة قواعد السلوك المهني.
- ونص القرار على انه للجنة في سبيل مباشره اختصاصاتها اتخاذ ما يلي :
- أ- تحديد أولويات الدراسة لما يصدر من معايير وقواعد.
 - ب- الحصول على أية استشارات فنية لازمة لوضع المعايير والقواعد.
 - ت- تكليف بعض المنظمات أو الجهات البحثية بإعداد البحوث اللازمة عن المعايير والقواعد.
 - ث- طلب آراء المختصين من الجهات العامة إذا استلزم الأمر ذلك.
 - ج- ترتيب عقد جلسات استماع لمناقشة مشروعات المعايير والقواعد المقترحة في صيغتها النهائية.

وفي ٢٨ / ٩ / ١٩٩٧ صدر قرار وزير الاقتصاد رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ بإلغاء القرار السابق وتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها، ولم يختلف القرار الجديد عن القرار السابق إلا بالنسبة لتشكيل اللجنة الدائمة وتشكيل الأمانة الفنية لها . ولقد أبقى هذا القرار على الاختصاصات الواردة في القرار السابق ونفس اللجان ولكن يؤخذ عليه انه اختصر عدد أعضاء اللجنة . وقد صدرت المعايير المصرية بمجموعه من القرارات الوزارية كما يلي :

- أ- قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لعام ١٩٩٧.
- ب- قرار وزير التجارة الخارجية رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢.
- ت- قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦.

(هشام المليجي، ٢٠٠٦، ص ٢٥٢ : ٢٥٦)

ويتضح من ذلك أن الأزمات المالية العالمية لم تؤثر على رأس المال التنظيمي لجهة إصدار معايير المحاسبة المالية المصرية وظلت عملية إصدار المعايير في صوره قرارات وزارية دون وجود هيكل تنظيمي لإصدار المعايير.

٢/٥/٣ رأس المال البشري

يشير رأس المال البشري في المنظمة إلى المعارف والمهارات والخبرات المتراكمة عند العاملين التي تخلق مهارات القيادة والقدرة على حل المشاكل واتخاذ القرارات الرشيدة والتعامل

مع المخاطر ، وعالية فهو يعكس فاعلية المنظمة في إدارة مواردها الملموسة وغير الملموسة للحصول على الخبرة والثقافة والمعرفة اللازمة لتحقيق الميزة التنافسية وخلق القيمة (Ashton, 2005). أي أن أهم عناصر رأس المال البشري تكون متمثلة في (معرفه العاملين- المهارات – الخبرات- القدرات- الطاقة الإبداعية للأفراد- الإنتاجية- المرونة- القدرة على التحمل- القدرة على حل المشكلات- الدافعية- الرضا- طاقه التعلم- الولاء- التدريب- التعليم)(إبراهيم زكريا، ٢٠١١، ص ٤٠).

وبالتالي فإن الباحث يقترح أن تكون المقاييس المستخدمة لقياس اثر الأزمات المالية على هذا العنصر متمثلة في

- أ- معدل التطور في تدريب القائمين على بناء المعايير
 - ب- معدل التطور في استقطاب أفضل العناصر المميزة للعمل في هذا المجال
- وسيحاول الباحث تناول هذان المقياسان من خلال التغيرات التي طرأت على أعضاء جهات إصدار معايير المحاسبة المصرية والدولية كما يلي:

///

١/١/٢/٥/٣ مجلس المراقبة The Monitoring Board

وهذا المجلس يضم في عضويته ما يلي :

- ١- عضو مسئول في المفوضية الأوروبية
- ٢- رئيس لجنة الأسواق الناشئة التابعة لهيئة اليورصات العالمية IOSCO.
- ٣- رئيس اللجنة الفنية التابعة لهيئة اليورصات العالمية IOSCO.
- ٤- المفوض من الوكالة اليابانية للخدمات المالية.
- ٥- ورئيس هيئة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة.
- ٦- وبصفة مراقب، رئيس لجنة بازل للرقابة المصرفية .

(IFRS F,2010,P9)

٢/١/٢/٥/٣ مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

وتتكون مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ١٩ أمينا يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين . ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية كما يلي:

- ٦ أعضاء من أمريكا الشمالية .
 - ٦ أعضاء من أوروبا.
 - ٤ أعضاء من آسيا.
 - ٣ أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.
- على أن يترك تعيين خمسة من الأعضاء التسعة عشر إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) بشرط التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وان عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المحاسبين في الشركات المحاسبية الدولية الرائدة . والباقي (٣) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والأكاديميين بعضو واحد عن كل فئة. على أن يتم تعيين الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابله للتجديد مره واحده .

وفي إطار خطة حوكمة مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،أصبح مجلس الأمناء يضم ٢٢ عضواً بدلا من ١٩ موزعين جغرافيا كما يلي:

- ٦ أعضاء من آسيا.

- ٦ أعضاء من أوروبا.
- ٦ أعضاء من أمريكا الشمالية.
- عضو واحد من أفريقيا.
- عضو واحد من أمريكا الجنوبية.
- عضوان من أي منطقة أخرى مع عدم الإخلال بالتوزيع الجغرافي للأعضاء.

ويكون هؤلاء الأفراد بخلفيات مهنية مختلفة (مراجعين- معدين- مستخدمي القوائم المالية – أكاديميين- مهتمين بالشأن العام) ويكون اختيار المراجعين بعد مشاورات مع المنظمات الوطنية والاتحاد الدولي للمحاسبين، أما المعدون والمستخدمون للقوائم المالية فيتم تعيينهم بعد التشاور مع الجهات المختصة، على أن يكون التصويت على أي قرار يحصل على ١٤ صوتاً على الأقل.
(IFRS F,2010,p 7)

٣/١/٢/٥/٣ مجلس معايير المحاسبة الدولية

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من أربعة عشر عضواً (اثنا عشر منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة ويكون الأعضاء كما يلي:

- ١- يجب أن لا يقل عن خمسة أعضاء لديهم خلفيه كمراجعين ممارسين للمهنة.
- ٢- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن إعداد القوائم المالية.
- ٣- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن استخدام القوائم المالية.
- ٤- يجب أن يكون واحد على الأقل من الأعضاء لديه خلفية أكاديمية.
- ٥- يجب أن يكون سبعة من الأعضاء المتفرغين لديهم مسئوليات وارتباط رسمي مع واضعي المعايير الوطنيين بهدف تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية

وطبقاً للإستراتيجية الجديدة فسيصبح عدد أعضاء المجلس ١٦ بدلاً من ١٤ عضواً ويكون توزيعهم جغرافياً كما يلي :

- ٤ أعضاء من آسيا.
 - ٤ أعضاء من أوروبا.
 - ٤ أعضاء من أمريكا الشمالية.
 - عضو من إفريقيا.
 - عضو من أمريكا الجنوبية.
 - عضوان من أي منطقة مع مراعاة التوازن الجغرافي
- على أن تكون تشكيلة أعضاء المجلس خليطاً من ذوي الخبرة من المراجعين ومعدّي ومستخدمي القوائم المالية والأكاديميين ويكون تعيين الأعضاء لمدة ثلاث سنوات فقط بدلاً من خمس سنوات (IFRS F,2010,p12).

وهناك مجموعة من المعايير أو الشروط التي وضعتها مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS F,2010,pp 17 :18) لاختيار أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية يمكن الاستفادة منها في اختيار أعضاء المكونات التنظيمية لهيئة معايير المحاسبة المصرية وهي كما يلي:

أ-أن يكون العضو قد أثبت كفاءة ومعرفة فنية في المحاسبة والتقرير المالي: يجب أن يثبت كافة الأعضاء كفاءة ومعرفة فنية ذات مستوى عالي في المحاسبة والتقرير المالي.

- ب- القدرة على التحليل: يجب أن يتمتع كل عضو بالقدرة على تحليل المسائل والتفكير في مؤشرات ذلك التحليل من أجل عملية صنع القرار.
- ت- أن يتمتع العضو بمهارات الاتصال المختلفة: تتضمن تلك المهارات القدرة على الاتصال بفاعلية في الاجتماعات الخاصة والعامة وكذلك القدرة على الاستماع والتفكير بوجهات نظر الآخرين.
- ث- يكون لديه القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة: يجب أن يكون بمقدور العضو تحليل وجهات النظر المختلفة بطريقة حيادية والتوصل إلى قرارات معقولة.
- ج- الوعي لبيئة إعداد التقارير المالية: يجب أن يكون لدى كل عضو وعيا لقضايا إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بجودة وشفافية التقارير المالية والقضايا التي تؤثر فيها.
- ح- القدرة على العمل في ظل المشاركة في المسؤولية: يجب أن يكون لدى كل عضو قدره على العمل مع الآخرين وأن يضع أهداف المؤسسة فوق المصالح والمبادئ الشخصية.
- خ- النزاهة والموضوعية والانضباط.
- د- الالتزام برسالة مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

٣/٥/٢٠١٤ المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) standards Advisory Council
يتكون هذا المجلس من ٤٩ عضواً وطبقاً لإستراتيجية إعادة الهيكلة سوف يتكون المجلس من ٣٠ عضو أو أكثر (IFRS F,2010,p14)، يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء لمؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لمدة ثلاث سنوات قابله للتجديد، يتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة. يرأس SAC رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور وبوجرة أعمال IASB المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلع على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطى استشارته للمجلس والأمناء بشأن أمور أخرى. (IFRS F,2012).

٣/٥/٢٠١٤ لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
International financial reporting interpretations committee (IFRIC)
تتكون هذه اللجنة من ١٢ عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابله للتجديد، لكن طبقاً لاستراتيجيه إعادة الهيكلة سيصبح عدد أعضاء اللجنة ١٤ عضو IFRS Foundation,2010,p14).

وفي ١٤/١١/٢٠٠٨ أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB عن تشكيل مجموعة استشارية للأزمات المالية the Financial Crisis Advisory Group علياً يرأسها كل من Hans Hoogervost رئيس الهيئة الهولندية للأسواق المالية)، و Harvey Goldschmid المفوض السابق لهيئة تبادل الأوراق المالية الأمريكية (SEC) والتي سوف تشمل على عدد من الأعضاء من فئات المستثمرين، والمراجعين، ومستخدمي القوائم المالية (ظاهر القش، ٢٠٠٩). وتعد المجموعة اجتماعات عامة وعن طريق webcast البث الشبكي وقد تكون هناك اجتماعات خاصة ببعض الأمور وحدث أول اجتماع لها في يناير ٢٠٠٩. وتضم المجموعة (FCAG) من ١٥-٢٠ من كبار القادة في جميع أنحاء العالم ولديها خبرة واسعة في الأسواق المالية الدولية وأصحاب المصالح في شفافية المعلومات المتاحة في التقارير المالية، وكذلك مجموعه من المراقبين لعمل المجموعة (IASB,2008).

٢/٢/٥/٣ معايير المحاسبة المصرية

في ١٣ / ٥ / ١٩٩٦ صدر قرار وزير الاقتصاد بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها ونص القرار في مادته الأولى على تشكيل اللجنة الدائمة برئاسة رئيس الهيئة العامة لسوق المال وعضوية كل من :

- ١- رئيس مجلس إدارة جمعيه المحاسبين والمراجعين المصرية أو من ينيبه.
- ٢- رئيس مجلس إدارة المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين أو من ينيبه.
- ٣- رئيس مجلس إدارة الجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية أو من ينيبه.
- ٤- ممثلين عن كل من الجهاز المركزي للمحاسبات والهيئة العامة للاستثمار والبنك المركزي والهيئة العامة لسوق المال.
- ٥- عضواً من مزاوولي المهنة الحرة لمدة لا تقل عن خمسة عشر عاما ترشحه شعبه المحاسبة والمراجعة بنقابه التجاريين.
- ٦- ثلاثة أعضاء من المزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة لمدة لا تقل عن عشرين عاما ترشحهم جمعيه المحاسبين والمراجعين المصرية.
- ٧- عضواً يتم اختياره من بين رؤساء أقسام المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة بالجامعات المصرية وذلك بالتناوب بين الجامعات.
- ٨- عضوين من رؤساء الشركات الكبرى من بين المحاسبين.
- ٩- من يرى رئيس اللجنة ضمه من ذوى الخبرة.

وفي ٢٨ / ٩ / ١٩٩٧ صدر قرار وزير الاقتصاد رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ بإلغاء القرار السابق وتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها، ولم يختلف القرار الجديد عن القرار السابق إلا بالنسبة لتشكيل اللجنة الدائمة وتشكيل الأمانة الفنية لها، حيث نص القرار في مادته الأولى على تشكيل اللجنة الدائمة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها برئاسة وزير الاقتصاد وعضوية كل من:

- ١- رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات.
 - ٢- رئيس الهيئة العامة لسوق المال.
 - ٣- رئيس مصلحة الشركات.
 - ٤- ممثل عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
 - ٥- ممثل عن المعهد المصري للمحاسبين والمرجعين.
- ولقد أبقى هذا القرار على الاختصاصات الواردة في القرار السابق ونفس اللجان ولكن يؤخذ عليه أنه اختصر عدد أعضاء اللجنة الدائمة . (هشام المليجي، ٢٠٠٦، ص ص ٢٥٢ : ٢٥٦)

٣/٥/٣ رأس المال المعلوماتي

يطلق على العصر الذي نعيشه هذه الأيام عصر المعلومات وبداية بزوغ عصر المعرفة . ويرجع السبب في ذلك إلى التغيرات الكبيرة والسريعة في مجالات نظم المعلومات وتكنولوجيا الاتصالات (لطفي الرفاعي، ٢٠١٠، ص ٤) . وتوفير البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات أداها ميكانيكيه مرنة لإنشاء قواعد البيانات ولسهولة وسرعة تدفق المعلومات (جوده زغلول، ٢٠٠٣، ص ٣٤٨) . ويمكن تعريف رأس المال المعلوماتي بأنه المادة الخام التي تخلق القيمة في الاقتصاديات الحديثة وتشمل الأنظمة وقواعد البيانات والمكتبات والشبكات وصناعة المعلومات والمعرفة المتاحة داخل المنظمات (Kaplan&Norton, 2004)، ومن هنا سوف يستخدم الباحث معدل التطور في بناء قواعد البيانات الخاصة باستخدام معايير المحاسبة الدولية والمصرية كأداة لقياس معدل التطور في عنصر رأس المال المعلوماتي .

ويمكن بيان ذلك من خلال الجدول التالي (٣-١٣).

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
أوضحت دراسة (شريف توفيق & محمود عبدالفتاح، ٢٠٠٤) إن معايير المحاسبة المصرية لا يوجد لها أي موقع على الانترنت لهذه المجموعة من المعايير سواء على موقع وزارة الاقتصاد أو موقع الهيئة العامة لسوق المال أو موقع دعم القرار التابع لرئاسة الوزراء www.Idse.gov.egt ، في حين كان المتاح على الانترنت هي المعايير الصادرة عن الجهاز المركزي للمحاسبات وكانت على موقع الجهاز www.cao.gov.eg وبالتالي يمكن أنزالها في صورة PDF . وأوضحت أيضا دراسة (شريف توفيق، ٢٠١١) إن معايير المحاسبة المصرية الصادرة في نهاية يوليو ٢٠٠٦ من صفحة على الانترنت تتبع الهيئة العامة لسوق المال WWW.egyptse.com ، ثم انتقلت تبعيتها إلى الهيئة العامة للرقابة المالية التي أنشأت بالقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ ، www.cma.gov.eg/ . ولأول مره تصدر كل المعايير في صورة PDF ، إلا انه لم يتم تخصيص موقع مستقل لمعايير المحاسبة المصرية على شبكه الانترنت .	تم تطوير قاعدة بيانات تتضمن جميع المعلومات التي تتصل بمعايير المحاسبة الدولية فقد تم تبويب الموقع الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولي http://www.ifrs.org - قسم عن المجلس وكيفيه الاتصال به . - قسم للمعايير: يحتوى على المعايير المصدرة وتفسيراتها واستخدام المعايير الدولية حول العالم وترجمة هذه المعايير إلى اللغات المختلفة . - قسم لتطوير المعايير يظهر كيف تتم عملية تطوير معايير التقارير المالية الدولية . - قسم Get involved يحتوى على التعليقات المختلفة على مشروعات المعايير المطروحة والمؤتمرات وورش العمل التي تتم ، وكيفيه الانضمام إلى المنظمة . - قسم Stay informed: يحتوى على أحدث أخبار المجلس وملخص الاجتماعات الخاصة بالمجلس ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . - قسم خاص للمنتجات والخدمات .

وحيث إن علاقات السبب والنتيجة يجب أن تحتوى على المنظورات الأربع لبطاقة الأداء المتوازن فترتبط مقاييس الأداء في سلسلة من علاقات السببية ، ويتضمن أيضا مقاييس للمخرجات ومحركات أداء لهذه المخرجات ترتبط معا في مجموعة من علاقات السببية. أي إن التحسن في التعلم والنمو يؤدي إلى تحسين كفاءة العمليات الداخلية وتحسين كفاءة العمليات الداخلية يؤدي إلى رضا العملاء مما يؤدي إلى تحسين نتائج المنظمة (رضا صالح، ٢٠١١، ص ١٤٢).

ففي حالة توفير كوادر بشرية مؤهلة ولدية القدرة على إعداد المعايير بشكل سليم وتوافر هيكل تنظيمي محدد لجهة إصدار المعايير وقاعدة بيانات واقعية يؤدي إلى تحسين وتطوير وبناء المعايير المحاسبية ومراجعتها وفقا للمتغيرات البيئية مما يؤدي إلى تحسين جوده التقارير المالية وزيادة رضا مستخدمي المعايير المحاسبية ، مما ينعكس بالضرورة على نجاح جهة إصدار معايير المحاسبة في تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها . ومن ذلك يستخلص الباحث إن الضعف الشديد في منظور التعلم والنمو في جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية هو أهم أسباب عدم نجاح الجهة المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة المصرية أهدافها.

ومن خلال ما سبق يمكن للباحث استخلاص الفرض الرئيسي لهذه الدراسة وهو "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".

ويمكن تجزئته الفرض الرئيسي إلى أربعة فروض فرعية بما يتماشى مع المنظورات المختلفة لبطاقه الاداء المتوازن وهي كالآتي:

الفرض الفرعي الأول: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء".

الفرض الفرعي الثاني: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر : منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".

الفرض الفرعي الثالث: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية".

الفرض الفرعي الرابع: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو".

وهذه الفروض سوف يتم اختبارها ميدانيا في الفصل التالي

٦/٣ خلاصه الفصل

حاول الباحث في هذا الفصل تتبع الآثار المختلفة للآزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية ، وقام الباحث بدراسة الآثار التي يمكن أن تحدثها الآزمات المالية العالمية المختلفة على تطوير معايير المحاسبة المالية المصرية والدولية وذلك في صورة دراسة مقارنة من اجل استخلاص الكيفية التي يمكن أن تتعامل بها جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية كاستجابة للآزمات المالية المختلفة، وذلك باستخدام مقياس بطاقة الأداء المتوازن Balance scorecard وقد تم المقارنة من خلال المنظورات الأربع لبطاقة الأداء المتوازن وهي:

أولاً: منظور النجاح في الأداء

إن رسالة المنظمات الحكومية والمنظمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح يجب أن توضع على قمة مقياس الأداء المتوازن في القياس إذا كانت هذا المنظمات ستكون ناجحة أم لا ، وأيضاً يساعد المنظمات في الحفاظ على رسالتها بصوره أكثر وضوحاً وتحديداً . وتناول الباحث اثر هذا المنظور على معايير المحاسبة الدولية والمصرية من خلال قياس آثار الآزمات المالية العالمية على تحقيق أهداف جهات إصدار معايير المحاسبة المالية من خلال المقاييس التالية:

- قياس آثار الآزمات المالية على التقارب بين معايير المحاسبة على المستوى الدولي مع معايير المحاسبة الدولية (التقارب الرسمي) .
- قياس آثار الآزمات المالية على تطوير مجموعه متكاملة من معايير المحاسبة المالية.

واتضح أن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اتخذت خطوات واسعة في أعقاب الآزمات المالية نحو تحقيق التوافق العالمي لمعايير المحاسبة وفي إصدار وتطوير مجموعه متكاملة من معايير المحاسبة في حين أن جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية ركزت بشكل كبير على تحقيق عمليه التقارب الرسمي مع معايير المحاسبة الدولية ، بل تم النص صراحة علي أن الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية تخضع في معالجتها للمعايير الدولية لحين صدور معايير مصريه تتناول هذه الموضوعات .

ثانياً: منظور مستخدمي المعايير المحاسبية

يعتبر هذا المنظور هو محور القياس المتوازن للأداء وبالتالي يتعين على أي جهة تعنى بإصدار معايير المحاسبة المالية أن تكون على دراية كاملة باحتياجات ومتطلبات مستخدمي المعايير على وجه الدقة حتى يتم الوفاء بها. وتم قياس مدى رضا المستخدم من خلال المقاييس

التالية) جوده التقارير المالية- الفترة الزمنية المستغرقة في الوفاء باحتياجات المستخدمين من المعايير نتيجة للازمات المالية العالمية).

ووجد الباحث إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يترتب عليه جوده أعلى بالمقارنة بالمعايير الوطنية في العديد من دول العالم، أما في مصر فوجد إن جوده التقارير المالية للشركات التي تطبق معايير المحاسبة المصرية أعلى من تلك التي تخضع للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ أو تلك التي تخضع للقانون ١٥٩ ولكنها مازالت تحت رقابة الجهاز المركزي للمحاسبات أو الشركات القابضة. وكذلك يتضح إن استجابة المؤسسة الدولية لإعداد معايير التقارير المالية أسرع من جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية للازمات المالية وإن الجهة المصرية تحتاج إلى فترة زمنية كبيرة للغاية.

ثالثاً: منظور العمليات الداخلية (بناء المعايير المحاسبية ومراجعته أدائها وفقاً للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية)

يتضمن هذه المنظور كافة عمليات المنظمة الداخلية التي تقود إلى رضا مستخدمي معايير المحاسبة وتساعد منظمات إصدار معايير المحاسبة في تحقيق الأهداف التي وجدت من أجلها واتضح أن استجابة الجهة المصرية فيما يتعلق بالإطار الفكري تتسم بالبطء الشديد في استجابتها للازمات المالية، كما إنها لا تراعي التطورات الدولية والمتغيرات المحلية. فعلى الرغم من تبني السلطات المصرية لمعايير المحاسبة الدولية المؤسسة على مدخل المبادئ، فلم يتم إصدار إطار فكري إلا في نسخته المعايير المصرية ٢٠٠٦ ولم يتم مراعاة المتغيرات البيئية المصرية ولم يصدر أي تعديلات على الإطار الفكري حتى بعد أزمة الرهن العقاري، على الرغم من تطوير الإطار الفكري للمعايير الدولية. كذلك فإن الاستناد إلى الواقع العملي في بناء المعايير المصرية كان منعدم تقريباً في حين دفعت الأزمات المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى الاستناد إلى نقاط الضعف أو القصور في المعايير التي أظهرتها الأزمات المالية العالمية.

رابعاً: منظور التعلم والنمو

إن هذه المنظور يعمل على توفير البيئة الملائمة التي من خلالها يتم تحقيق باقي الأهداف، ويعتمد على ثلاث عناصر أداء رئيسية هي (رأس المال البشري- رأس المال التنظيمي- رأس المال المعلوماتي). واتضح إن العناصر الثلاثة ادخل عليها تغيرات جوهرية مثل خطه حوكمة مؤسسه معايير المحاسبة الدولية وأعادته هيكلتها وكذلك وضع شروط ومواصفات لا بد من توافرها في العناصر البشرية التي تنضم إلى المؤسسة وتطوير قاعدة بيانات شاملة لمؤسسه معايير المحاسبة الدولية. في حين إن هذا المنظور لم يطرأ عليه إلا تعديلات طفيفة للغاية في أعقاب الأزمات المالية بالنسبة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية.

ومن خلال ما سبق تم استخلاص الفرض الرئيسي لهذه الدراسة وهو "الازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية". وتم تجزئته الفرض الرئيسي إلى أربعة فروض فرعية بما يتماشى مع المنظورات المختلفة لبطاقه الاداء المتوازن على النحو الوارد تفصيلاً في هذا الفصل



الفصل الرابع الدراسة الميدانية

الفصل الرابع الدراسة الميدانية

١/٤ مقدمة

تناول الباحث في الفصول السابقة تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة ومن خلالها اشتق الباحث فروض الدراسة والتي حاول الباحث دراسة مدى تحققها من الناحية النظرية من خلال نتائج الدراسات المتعلقة بالموضوع. وسيحاول الباحث في هذه الدراسة اختبار آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية من خلال اختبار هذه الفروض في الواقع العملي.

٢/٤ هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى الحصول على دليل ميداني لآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية. من خلال استقصاء الفئات الأكثر اهتماما بمعايير المحاسبة الدولية والمصرية داخل جمهورية مصر العربية ، كما سيتم استقصاء آراء هذه الفئات فيما يتعلق بالإستراتيجية المقترحة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية.

٣/٤ فروض الدراسة

تقوم هذه الدراسة على فرض رئيسي هو "للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية". وتم تجزئته الفرض الرئيسي إلى أربعة فروض فرعية هي كالآتي:
الفرض الفرعي الأول: "للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء".
الفرض الفرعي الثاني: "للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".
الفرض الفرعي الثالث: "للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية".
الفرض الفرعي الرابع: "للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو".

٤/٤ أداه جمع البيانات

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على أسلوب الاستقصاء بشكل أساسي ، حيث قام الباحث بإعداد قائمه في شكل مجموعه من الأسئلة التي يمكن من خلال دراسة وتحليل الردود عليها يتم تحقيق هدف الدراسة الميدانية . وقد تم تقسيم استمارة الاستقصاء إلى عدد من الأجزاء هي:
- رسالة: موجه من الباحث إلى أفراد عينه الدراسة توضح مشكله وهدف الدراسة محل البحث
- القسم الأول: يحتوى على عدد من الأسئلة العامة مثل الاسم، المؤهل- الوظيفة- الخ
- القسم الثاني: يحتوى على عدد من الأسئلة التي تتعلق باختبار فروض البحث.
- القسم الثالث: يحتوى على مجموعه من الأسئلة التي تتعلق بالإستراتيجية المقترحة.
- شرح لبعض المصطلحات التي رأى الباحث أهميه توضيحها مثل مفهوم الإستراتيجية الايجابية والمعيارية.
- جزء لإبداء أية ملاحظات أو إضافات من قبل الفئات المستقصى أراؤها.

واعتمد الباحث في تصميم قائمه الاستقصاء على مقياس ليكرت Likert Scale وهو مقياس ترتيبى من خمس درجات لتحديد درجه أهميه كل بند من بنود استمارة الاستقصاء كما في جدول (١-٤)

غير موافق بدرجه عاليه	غير موافق	محايد	موافق	موافق بدرجه عاليه
١	٢	٣	٤	٥

٥/٤ مجتمع الدراسة

في ضوء تحقيق الهدف من البحث يشمل مجتمع الدراسة مجموعتين من الفئات المهمة بمعايير المحاسبة المالية وهى:
المجموعة الأولى : تتمثل في الأكاديميين (أعضاء هيئه التدريس ومعاونوهم) في أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية.
المجموعة الثانية: تمثل الجانب العملي أو التطبيقي ومتمثله في المراجعين الخارجيين والمحليين الماليين.

٦/٤ عينه الدراسة

نظرا لقيام الباحث باستخدام منظورات بطاقة الأداء المتوازن في اشتقاق فروض الدراسة فستكون عينه الدراسة لفئات معينه من المهتمين بمعايير المحاسبة المالية واعتمد الباحث على عينه مكونه من ١٣٦ فرداً من كل من الأكاديميين والتطبيين(المراجعين الخارجيين والمحليين الماليين). ولقد قام الباحث بتوزيع عدد من قوائم الاستقصاء على مفردات العينه وكذلك استفاد الباحث من خدمات الانترنت في زيادة عدد قوائم الاستقصاء من خلال استخدام البريد الالكتروني ومواقع التواصل الاجتماعي، وقام الباحث بإنشاء رابط على شبكه الانترنت من خلال خدمه Google drive هو :

<https://docs.google.com/forms/d/1ipsj9jPPtzl42Comf4lqTqFdlrv-uxJWw0psrqYq2eM/edit#>

من خلاله يمكن للفئات المستهدفة الإجابة على الاستقصاء، مما زاد من حجم العينه .
والجدول التالي (٢-٤) يوضح فئات عينه البحث وحجم الاستمارات الاستقصاء المرسله والمستلمة والخاضعة للتحليل الإحصائي

بنود العينه	الاستمارات المرسله	الاستمارات المستلمه	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحه	استمارات من خلال الانترنت	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي
						العدد النسبة
الأكاديميين	٥٥	٣٨	٣	٣٥	٢٦	٦١ ٤٤,٨ %
المراجعين الخارجيين	٥٠	٤٠	٥	٣٥	١١	٤٦ ٣٣,٨ %
المحليين الماليين	٤٥	٢٩	٤	٢٥	٤	٢٩ ٢١,٤ %
إجمالي	١٥٠	١٠٧	١٢	٩٥	٤١	١٣٦ ١٠٠ %

٧/٤ خصائص عينه البحث

من خلال المعلومات العامة التي تم الحصول عليها من قوائم الاستقصاء ومن خلال الانترنت تمكن الباحث من تحديد خصائص عينه البحث في الجدول التالي (٣-٤)

الفئات	أعلى مؤهل دراسي							
	بكالوريوس		دبلوم دراسات عليا		ماجستير		دكتوراه	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أكاديميين	٥	٨,٢%	-	-	١٨	٢٩,٥%	٣٨	٦٢,٣%
مراجع خارجي	٢٩	٦٣%	١٠	٢١,٨%	٤	٨,٧%	٣	٦,٥%
محلل مالي	٢٢	٧٥,٩%	٥	١٧,٢%	٢	٦,٩%	-	-
إجمالي	٥٦	٤١,٢%	١٥	١١%	٢٤	١٧,٦%	٤١	٣٠,٢%

٨/٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS.version 16) بالحاسب الآلي لتحليل بيانات الدراسة الميدانية حيث يقوم الباحث باختبار صحة الفروض من خلال :

١- النسبة المئوية لتكرار إجابات الأطراف الرئيسية للاستقصاء .
٢- اختبار paired-samples T –test وتستخدم في حاله المقارنة بين متوسطين لنفس المجموعة بمعنى إذا كان لدينا مجموعه واحده تم قياس المتغير لديها مرتين ولذلك لكل فرد قيم متناظرة (وليد الفراء، ١٤٣٠هـ، ص ٣١).

٣- تحليل التباين أحادي الاتجاه (ANOVA) One Way Analysis Of variance
لاختبار مدى وجود فروق معنوية بين متوسطات أكثر من مجتمعين.

٤- اختبار اقل فرق معنوي (LSD) Least Significant difference لتحديد معنوية الفروق بين كل متوسطي فئتين على حدة.

وقد تم الاختبار عند مستوى ثقة ٩٥% (مستوى معنوية ٥%)

٩/٤ ترميز البيانات

تم إعطاء رموز لأسئلة قائمة الاستقصاء على النحو التالي:

q1: ترمز للوظيفة.

q2: ترمز للمؤهل.

X1.....X20: ترمز إلى الأسئلة الخاصة بمعايير المحاسبة الدولية.

X21.....X40: ترمز إلى الأسئلة الخاصة بمعايير المحاسبة المصرية

X41.....X55: ترمز إلى الأسئلة الخاصة بالإستراتيجية المقترحة

Q3: ترمز إلى الفرض الفرعي الأول الخاص بالمعايير الدولية وشمل الأسئلة x1,x2,x3

Q4: ترمز إلى الفرض الفرعي الأول الخاص بالمعايير المصرية وشمل الأسئلة x21,x22,x23

Q5: ترمز إلى الفرض الفرعي الثاني الخاص بالمعايير الدولية وشمل الأسئلة x4,x5,x6,x7,x8,x9,x10,x11,x12

Q6: ترمز إلى الفرض الفرعي الثاني الخاص بالمعايير المصرية وشمل الأسئلة x24,x25,x26,x27,x28,x29,x30,x31,x32

Q7: ترمز إلى الفرض الفرعي الثالث الخاص بالمعايير الدولية وشمل الأسئلة x13,x14,x15,x16,x17

Q8 : ترمز إلى الفرض الفرعي الثالث الخاص بالمعايير المصرية وشمل الأسئلة x33,x34,x35,x36,x37

Q9 : ترمز إلى الفرض الفرعي الرابع الخاص بالمعايير الدولية وشمل الأسئلة x18,x19,x20

Q10 : ترمز إلى الفرض الفرعي الرابع الخاص بالمعايير المصرية وشمل الأسئلة x38,x39,x40

١٠/٤ نتائج التحليل الإحصائي و اختبارات الفروض

الفرض الرئيسي لهذه للدراسة هو "للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".

وتم تجزئه الفرض الرئيسي إلى أربعة فروض فرعية سنتناولها كما يلي

١/١٠/٤ اختبار الفرض الفرعي الأول

"للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء".

نتائج اختبار ت للفرض الفرعي الأول جدول (٤-٤)

السؤال	معايير المحاسبة الدولية		معايير المحاسبة المصرية		اختبارات	
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	ت
١	3.6029	.89674	2.4191	.84814	135	13.734
٢	3.6397	.84039	2.3897	1.01232	135	14.042
٣	3.5368	.98814	2.3382	1.16250	135	12.117

التعليق على نتائج اختبار ت للفرض الفرعي الأول جدول (٤-٥)

معايير المحاسبة الدولية	معايير المحاسبة المصرية
يتضح أن قيمه الوسط الحسابي لجميع الأسئلة اكبر من القيمة المحايدة ٣ وهذا يدل على أن اتجاهات المجيبين لعينة الدراسة إن للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء. وفيما يتعلق بالانحراف المعياري يتبين من خلال الجدول السابق انخفاض قيمه الانحراف المعياري وهذا يدل على انخفاض تشتت الإجابات بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء".	يتضح أن قيمه الوسط الحسابي لجميع الأسئلة أقل من القيمة المحايدة ٣ وهذا يدل على أن اتجاهات المجيبين لعينة الدراسة إلى انه لا توجد آثار ايجابية للأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء". وفيما يتعلق بالانحراف المعياري يتبين من خلال الجدول السابق انخفاض قيمه الانحراف المعياري وهذا يدل على انخفاض تشتت الإجابات بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء".
ولاختبار الفرض فقد تم استخدام اختبار pair t test ووجد أن مستوى المعنوية يساوى صفر وهو أقل من ٥% لكل الأسئلة مما يعنى وجود فروق معنوية بين متوسطات الإجابات بين معايير المحاسبة الدولية والمصرية وفى ضوء الوسط الحسابي للإجابات، يمكن قبول الفرض بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن رفضه بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية .	

نتائج تحليل التباين ANOVA للفرض الفرعي الأول جدول (٦-٤)

مصدر التباين	معايير المحاسبة الدولية					معايير المحاسبة المصرية				
	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	المعنوية	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	المعنوية
بين المجموعات	٥,٩٨٠	٢	٢,٩٩٠	٤,٩٠٦	٠,٠٠٩	١٥,٠٠٤	٢	٧,٥٠٢	١٣,٤٨٣	٠٠٠
داخل المجموعات	٨١,٠٦٢	١٣٣	٠,٦٠٩			٧٤,٠٠٣	١٣٣	٠,٥٥٦		

التعليق على نتائج تحليل التباين ANOVA للفرض الفرعي الأول جدول (٧-٤)

معايير المحاسبة الدولية	معايير المحاسبة المصرية
يتضح من الجدول السابق أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة البحث بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء النجاح في الأداء، حيث بلغت ف ٤,٩٠٦ وأن قيمة المعنوية المحسوبة ٠,٠٠٩ وهي أقل من ٥% .	يتضح من الجدول السابق أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة البحث بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء، حيث بلغت ف ١٣,٤٨٣ وأن قيمه المعنوية المحسوبة ٠,٥٥٦ وهي أقل من ٥% .

نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الأول جدول (٨-٤)

بيان	معايير المحاسبة الدولية						معايير المحاسبة المصرية					
	اكاديمي		مراجع خارجي		محل مالي		اكاديمي		مراجع خارجي		محل مالي	
	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية
اكاديمي	-	-	٠,٤٧٥٢	٩	٠,١٥٤٧	١	-	-	٠,٧٣٧٧	٠	٠,٤٩٦٣	٣
مراجع خارجي	-	٠,٤٧٥٢	-	٢	٠,٣٢٠٥	٦	-	-	٠,٢٤١٣	٨	٠,٢٤١٣	٨
محل مالي	-	٠,١٥٤٧	٠,٣٢٠٥	٩	-	-	٠,٣٨	١	٠,١٧	٥	-	-

التعليق على نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الأول جدول (٩-٤)

معايير المحاسبة الدولية	معايير المحاسبة المصرية
يتضح من الجدول السابق عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٣٨١ وهي أكبر من ٠,٠٥ وبين المراجعين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٠٨٦ وهي أكبر من ٠,٠٥ .	يتضح من الجدول السابق عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٥٥٦ وهي أكبر من ٥% .
في حين هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمراجعين حيث أن المعنوية المحسوبة ٠,٠٣ وهي أقل من ٥% .	في حين هناك أختلافات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمراجعين حيث أن المعنوية المحسوبة ٠,٥٥٦ وهي أقل من ٥% .

٢/١٠/٤ اختبار الفرض الفرعي الثاني

"للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".

نتائج اختبارات للفرض الفرعي الثاني جدول (٤-١٠)

السؤال	معايير المحاسبة الدولية		معايير المحاسبة المصرية		اختبارات	
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	ت
٤	3.6618	.85393	2.6029	1.10406	135	13.234
٥	3.5735	.75653	2.5221	1.06087	135	12.562
٦	3.7500	.81423	2.5441	1.05316	135	18.473
٧	3.6176	.88660	2.7574	1.09880	135	8.931
٨	3.6471	.83913	2.6765	1.16035	135	11.366
٩	3.5147	.75016	2.5956	.97661	135	11.364
١٠	3.7132	.81566	2.6838	1.03782	135	13.957
١١	3.8162	2.56241	2.4632	.98061	135	5.771
١٢	3.5809	.79401	2.5441	1.04610	135	11.218

التعليق على نتائج اختبارات للفرض الفرعي الثاني جدول (٤-١١)

معايير المحاسبة الدولية	معايير المحاسبة المصرية
يتضح إن قيمة الوسط الحسابي لجميع الأسئلة أكبر من القيمة المحايدة ٣ وهذا يدل على أن اتجاهات المجيبين لعبينه الدراسة للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية. وفيما يتعلق بالانحراف المعياري يتبين من خلال الجدول السابق انخفاض قيمة الانحراف المعياري ما عدا السؤال رقم ١٠ وهذا يدل على انخفاض تشتت الإجابات بشأن الآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية.	يتضح إن قيمة الوسط الحسابي لجميع الأسئلة أقل من القيمة المحايدة ٣ وهذا يدل على أن اتجاهات المجيبين لعبينه الدراسة إلى أنه لا توجد آثار ايجابية للأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية المصرية. وفيما يتعلق بالانحراف المعياري يتبين من خلال الجدول السابق انخفاض قيمة الانحراف المعياري وهذا يدل على انخفاض تشتت الإجابات بشأن الآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية المصرية.
ولاختبار الفرض فقد تم استخدام اختبار pair t test ووجد أن مستوى المعنوية يساوى صفر وهو أقل من ٥% لكل الأسئلة ما عدا السؤال الحادي عشر الخاص بالتوقيت المناسب مما يعنى وجود فروق بين متوسطات الإجابات بين معايير المحاسبة الدولية والمصرية وفى ضوء الوسط الحسابي للإجابات ، يمكن قبول الفرض بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن رفضه بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية .	

نتائج تحليل التباين ANOVA للفرض الفرعي الثاني جدول (٤-١٢)

مصدر التباين	معايير المحاسبة الدولية				معايير المحاسبة المصرية			
	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف
بين المجموعات	7.734	2	3.867	8.751	19.299	2	9.650	21.236
داخل المجموعات	58.771	133	.442		60.434	133	.454	

التعليق على نتائج تحليل التباين ANOVA للفرض الفرعي الثاني جدول (٤-١٣)

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
يتضح من الجدول السابق أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين فئات عينه البحث بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية المصرية، حيث بلغت ف ٢١,٢٣٦ وأن قيمه المعنوية المحسوبة ٠,٠٠٠ وهى أقل من ٥% .	يتضح من الجدول السابق أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين فئات عينه البحث بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية، حيث بلغت ف ٨,٧٥ وأن قيمه المعنوية المحسوبة ٠,٠٠٠ وهى أقل من ٥% .

نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الثاني جدول (٤-١٤)

بيان	معايير المحاسبة الدولية						معايير المحاسبة المصرية					
	أكاديمي		مراجع خارجي		محلل مالي		أكاديمي		مراجع خارجي		محلل مالي	
	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية	متوسط الفرق	المعنوية
أكاديمي	-	-	٠,٥٤٢٢٩	٠,٠٠٠	٠,٢٦٤١٨	٠,٠٠٨	-	-	٠,٧٤٥٨٦	٠,٠٠٠	٠,٧٧٥٠١	٠,٠٠٠
مراجع خارجي	-	٠,٥٤٢٢٩	-	-	-	٠,٠٠٨	-	-	-	-	٠,٠٢٩١٥	٠,٠٨٥٦
محلل مالي	-	٠,٢٦٤١٨	٠,٢٧٨١١	٠,٠٠٨	-	-	٠,٧٧٥٠١	-	٠,٢٩١٥	٠,٠٨٥٦	-	-

التعليق على نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الثاني جدول (٤-١٥)

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
يتضح من الجدول السابق عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٠٨ وهى أكبر من ٠,٠٥ وببين المراجعين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٠٨ وهى أكبر من ٠,٠٥ في حين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٠٠ وهى أقل من ٠,٠٥ وببين الأكاديميين والمراجعين حيث أن المعنوية المحسوبة ٠,٠٠ وهى أقل من ٠,٠٥	يتضح من الجدول السابق عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٠٨ وهى أكبر من ٠,٠٥ وببين المراجعين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٠٨ وهى أكبر من ٠,٠٥ في حين أن هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمراجعين حيث أن المعنوية المحسوبة ٠,٠٠ وهى أقل من ٠,٠٥

٣/١٠/٤ اختبار الفرض الفرعي الثالث

"للأزمات المالية العالمية أثر إيجابي على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية".

نتائج اختبارات للفرض الفرعي الثالث جدول (٤-١٦)

السؤال	معايير المحاسبة الدولية		معايير المحاسبة المصرية		اختبارات	
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	ت
١٣	3.5515	.82390	2.3676	1.05275	135	12.288
١٤	3.8676	.89284	2.1544	1.12137	135	15.950
١٥	3.7500	.76739	2.4632	1.02493	135	12.791
١٦	3.6397	.86643	2.1618	.99048	135	14.608
١٧	3.6029	.92919	2.4559	1.02464	135	12.905

التعليق على نتائج اختبارات للفرض الفرعي الثالث جدول (٤-١٧)

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لجميع الأسئلة أقل من القيمة المحايدة ٣ وهذا يدل على أن اتجاهات المجيبين لعينه الدراسة إلى أنه لا توجد آثار إيجابية للأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية. وفيما يتعلق بالانحراف المعياري يتبين من خلال الجدول السابق انخفاض قيمة الانحراف المعياري وهذا يدل على انخفاض تشتت الإجابات بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية.	يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لجميع الأسئلة أكبر من القيمة المحايدة ٣ وهذا يدل على أن اتجاهات المجيبين لعينه الدراسة أن للأزمات المالية العالمية آثار إيجابية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية. وفيما يتعلق بالانحراف المعياري يتبين من خلال الجدول السابق انخفاض قيمة الانحراف المعياري وهذا يدل على انخفاض تشتت الإجابات بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية.
ولاختبار الفرض فقد تم استخدام اختبار pair t test ووجد أن مستوى المعنوية يساوى صفر وهو أقل من ٥% لكل الأسئلة ما عدا السؤال الخامس عشر بقياس دور الأزمات المالية في تطوير معايير المحاسبة وهذا يعنى أن الأزمات المالية تؤثر على الجهتين على عملية إصدار المعايير وان كانت بدرجات متفاوتة ، أما بالنسبة لباقي الأسئلة فتعنى وجود فروق بين متوسطات الإجابات بين معايير المحاسبة الدولية والمصرية وفى ضوء الوسط الحسابي للإجابات، يمكن قبول الفرض بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن رفضه بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية .	

نتائج تحليل التباين ANOVA للفرض الفرعي الثالث جدول (٤-١٨)

مصدر التباين	معايير المحاسبة الدولية				معايير المحاسبة المصرية			
	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	المعنوية	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات
بين المجموعات	6.972	2	3.486	10.726	.000	7.778	2	3.889
داخل المجموعات	43.226	133	.325			69.204	133	.520

التعليق على نتائج تحليل التباين ANOVA للفرض الفرعي الثالث جدول (٤-١٩)

معايير المحاسبة الدولية	معايير المحاسبة المصرية
يتضح من الجدول السابق أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين فئات عينه البحث بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية ، حيث بلغت ف ١٠,٧٢٦ وان قيمه المعنوية المحسوبة ٠,٠٠٠ وهى اقل من ٥% .	يتضح من الجدول السابق أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية بين فئات عينه البحث بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية ، حيث بلغت ف ٧,٤٧٥ وان قيمه المعنوية المحسوبة ٠,٠٠١ وهى اقل من ٥% .

نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الثالث جدول (٤-٢٠)

بيان	معايير المحاسبة الدولية				معايير المحاسبة المصرية			
	اكاديمي	مراجع خارجي	محل مالي	محل مالي	اكاديمي	مراجع خارجي	محل مالي	محل مالي
	متوسط الفرق	متوسط الفرق	متوسط الفرق	متوسط الفرق	متوسط الفرق	متوسط الفرق	متوسط الفرق	متوسط الفرق
اكاديمي	-	-	٠,٠٠١	٠,٣٣٨٣	-	٠,٤١٩٤	٠,٠٣٠	٠,٥٥٢٧
مراجع خارجي	٠,٥٠٢٨	-	٠,١٦٤٤	٠,٣٣٨٣	٠,٤١٩٤	-	-	٠,١٣٣٢
محل مالي	-	٠,٠٠١	٠,١٦٤٤	٠,٣٣٨٣	٠,٥٥٢٧	٠,٠٣٠	٠,٤١٩٤	٠,٥٥٢٧

التعليق على نتائج اختبار LSD للفرض الفرعي الثالث جدول (٤-٢١)

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
يتضح من الجدول السابق عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والمحللين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٤٣٧ وهى أكبر من ٠,٠٥ في حين هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٠٠١ وهى أقل من ٠,٠٥ وبين الأكاديميين والمراجعين حيث إن المعنوية المحسوبة ٠,٠٠٣ وهى أقل من ٠,٠٥	يتضح من الجدول السابق عدم وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية وبين المراجعين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٠٨٦ وهى أكبر من ٠,٠٥ في حين هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين الأكاديميين والمراجعين حيث إن المعنوية المحسوبة ٠,٠٣ وهى أقل من ٠,٠٥ وبين الأكاديميين والمحللين الماليين حيث المعنوية المحسوبة ٠,٠١ وهى أقل من ٠,٠٥

٤/١٠/٤ اختبار الفرض الفرعي الرابع

"للأزمات المالية العالمية أثار إيجابية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو".

نتائج اختبارات للفرض الفرعي الرابع جدول (٤-٢٢)

السؤال	معايير المحاسبة الدولية		معايير المحاسبة المصرية		اختبارات		
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجات الحرية	ت	المعنوية
١٨	3.6838	.79538	2.3897	.90409	135	12.331	.000
١٩	3.8382	.78146	2.4338	.90022	135	17.462	.000
٢٠	3.7868	.86417	2.3015	.99122	135	16.013	.000

التعليق على نتائج اختبارات للفرض الفرعي الرابع جدول (٤-٢٣)

معايير المحاسبة المصرية	معايير المحاسبة الدولية
يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لجميع الأسئلة أقل من القيمة المحايدة ٣ وهذا يدل على أن اتجاهات المجيبين لعينه الدراسة إلى أنه لا توجد آثار إيجابية للآزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو. وفيما يتعلق بالانحراف المعياري يتبين من خلال الجدول السابق انخفاض قيمة الانحراف المعياري وهذا يدل على انخفاض تشتت الإجابات بشأن آثار الآزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو.	يتضح أن قيمة الوسط الحسابي لجميع الأسئلة أكبر من القيمة المحايدة ٣ وهذا يدل على أن اتجاهات المجيبين لعينه الدراسة أن للآزمات المالية العالمية آثاراً إيجابية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو. وفيما يتعلق بالانحراف المعياري يتبين من خلال الجدول السابق انخفاض قيمة الانحراف المعياري وهذا يدل على انخفاض تشتت الإجابات بشأن آثار الآزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو.
ولاختبار الفرض فقد تم استخدام اختبار pair t test ووجد أن مستوى المعنوية يساوى صفر وهو أقل من ٥% لكل الأسئلة مما يعنى وجود فروق معنوية بين متوسطات الإجابات بين معايير المحاسبة الدولية والمصرية وفى ضوء الوسط الحسابي للإجابات ، يمكن قبول الفرض بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن رفضه بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية .	

نتائج تحليل التباين ANOVA للفرض الفرعي الرابع جدول (٤-٢٤)

مصدر التباين	معايير المحاسبة الدولية					معايير المحاسبة المصرية				
	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	المعنوية	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	ف	المعنوية
بين المجموعات	.640	2	.320	1.116	.331	1.906	2	.953	1.559	.214
داخل المجموعات	38.141	133	.287			81.302	133	.611		

التعليق على نتائج تحليل التباين ANOVA للفرض الفرعي الرابع جدول (٤-٢٥)

معايير المحاسبة الدولية	معايير المحاسبة المصرية
يتضح من الجدول السابق أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينه البحث بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو، حيث بلغت ف ١,١١٦ وأن قيمة المعنوية المحسوبة ٠,٣٣١ وهي اكبر من ٥% .	يتضح من الجدول السابق انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينه البحث بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو، حيث بلغت ف ١,٥٥٩ وأن قيمة المعنوية المحسوبة ٠,٢١٤ وهي اكبر من ٥% .

وبالتالي لا حاجة لإجراء اختبار LSD

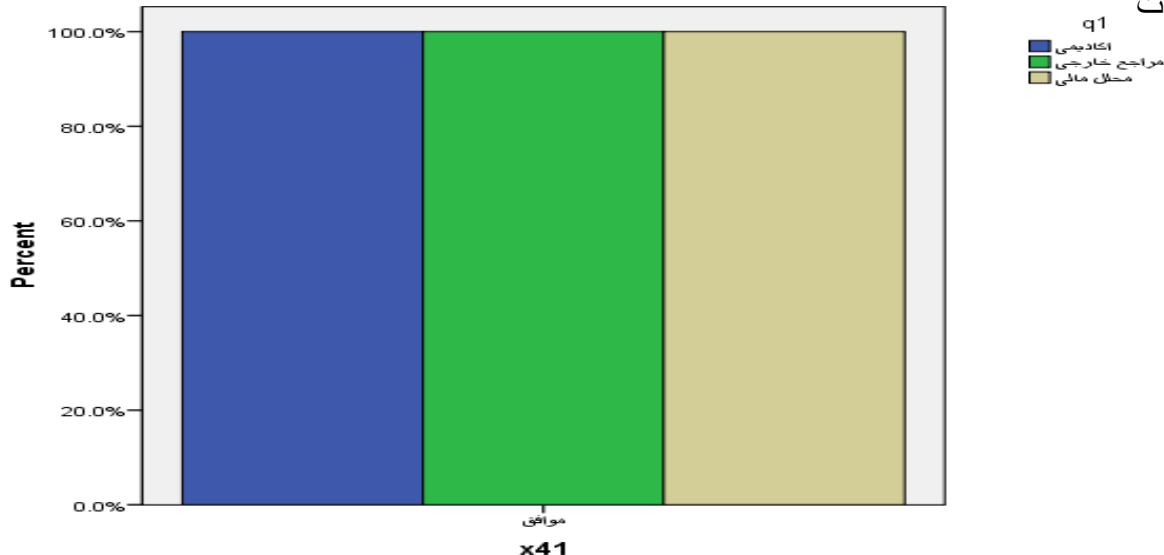
ومما سبق يمكن قبول الفرض الرئيسي للدراسة وهو "للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية " بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن رفضه بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية .

١/٤ تحليل الإجابات على الإستراتيجية المقترحة

اقترح الباحث على عينه البحث مجموعة من الأسئلة التي تتضمن مقترحات بشأن الإستراتيجية المقترحة ، ومن خلال الإجابة عليها سوف يقوم الباحث باشتقاق الإستراتيجية الملائمة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية.

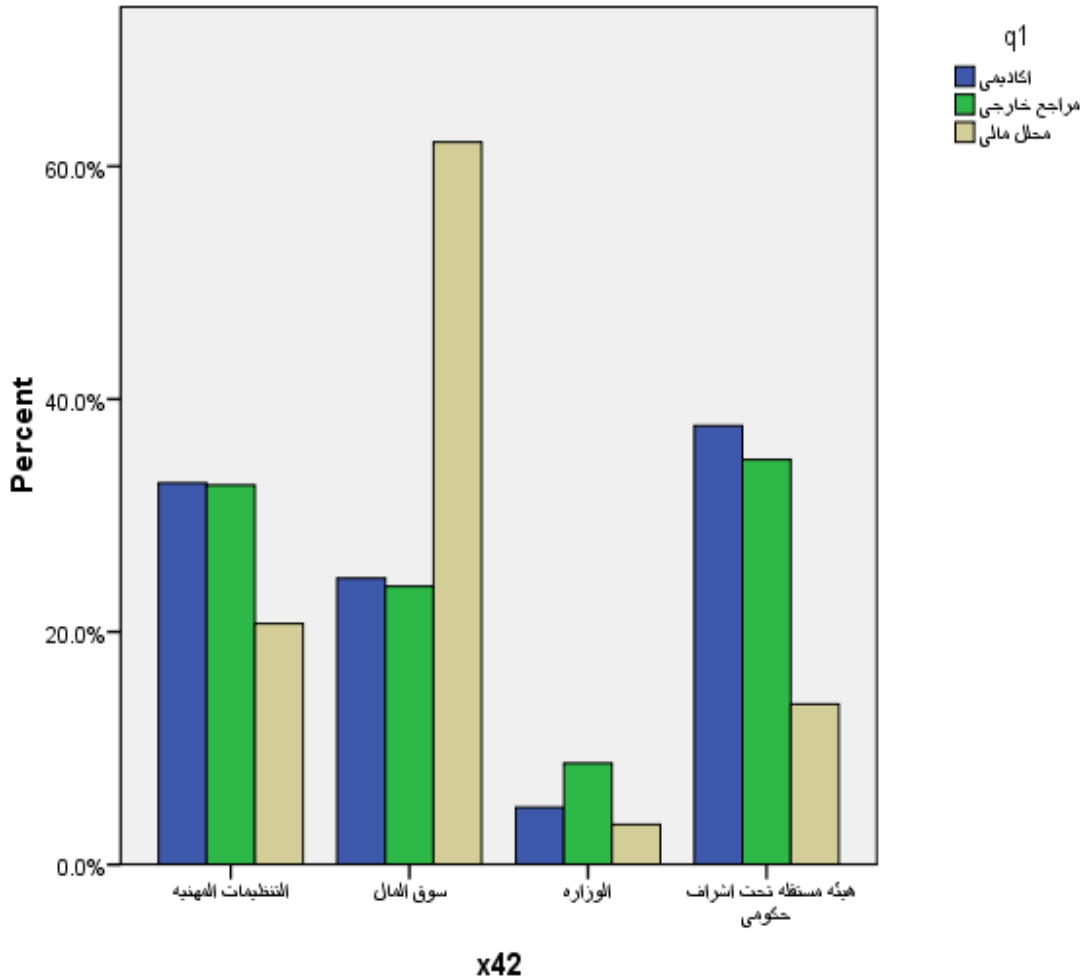
١- هل توجد ضرورة لوجود هيئة ذات هيكل تنظيمي محدد لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية؟

تتضح الإجابة في شكل (٤-١) إن الموافقة على هذا الاقتراح بنسبه ١٠٠% من جميع الفئات



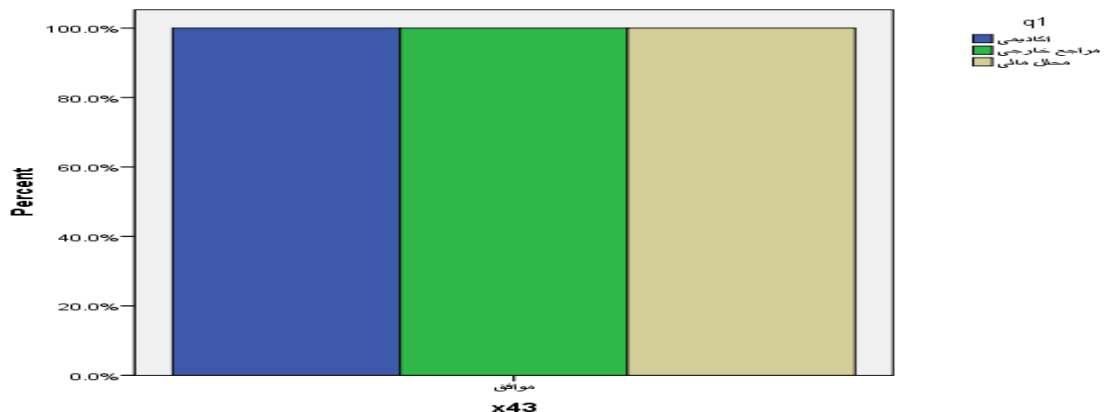
٢- إذا كنت توافق على السؤال الأول أي الجهات التالية تفضل أن تكون مسئوله عن إصدار معايير المحاسبة؟

يتضح من شكل (٤-٢) ان هناك نسب متقاربة بين كل من التنظيمات المهنية ٣٠,١% وسوق المال ٣٢,٤% وجهه مستقلة بإشراف حكومي ٣٤,٦%

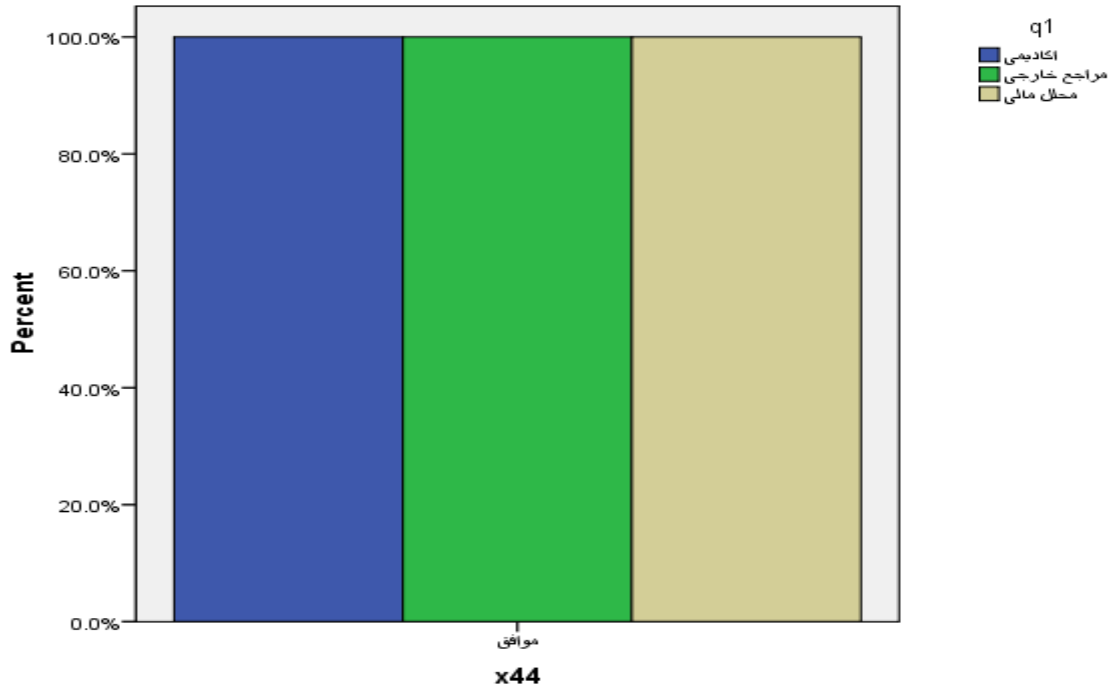


٣- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود مجلس داخل الهيكل التنظيمي المسئول عن إصدار معايير المحاسبة المصرية يكون مسئول مسئوليه تامه حيال كافة الأمور الفنية الخاصة بإصدار معايير المحاسبة ؟

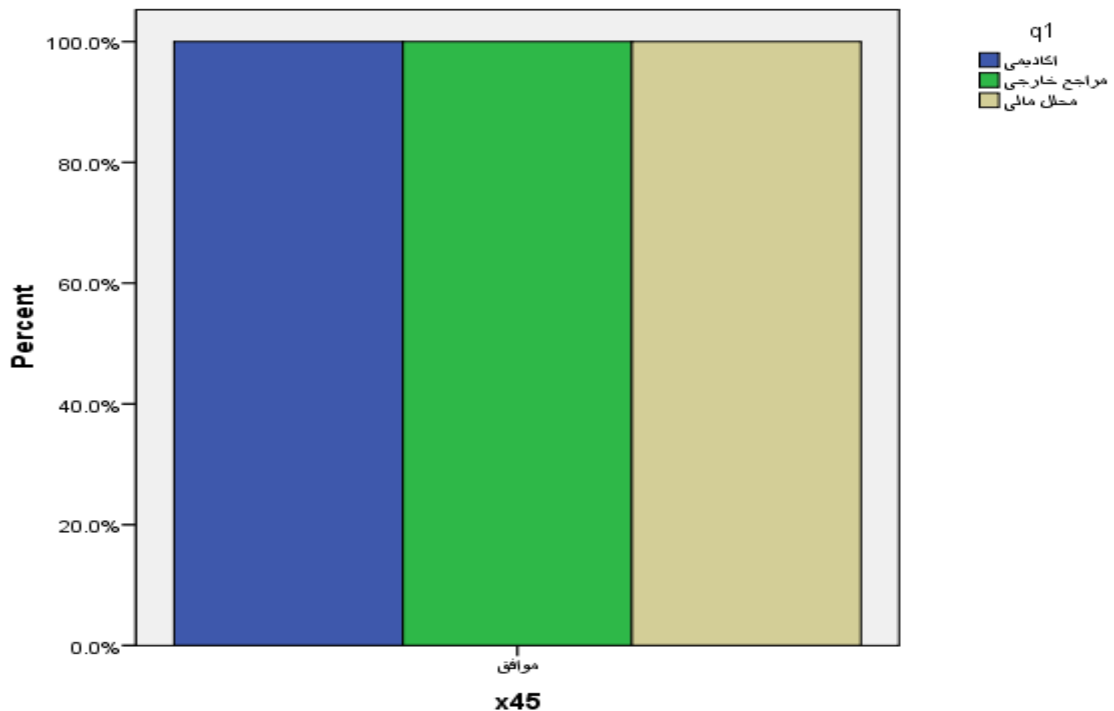
يتضح من شكل (٤-٣) أن هناك إجماعاً من جميع فئات الدراسة على الموافقة



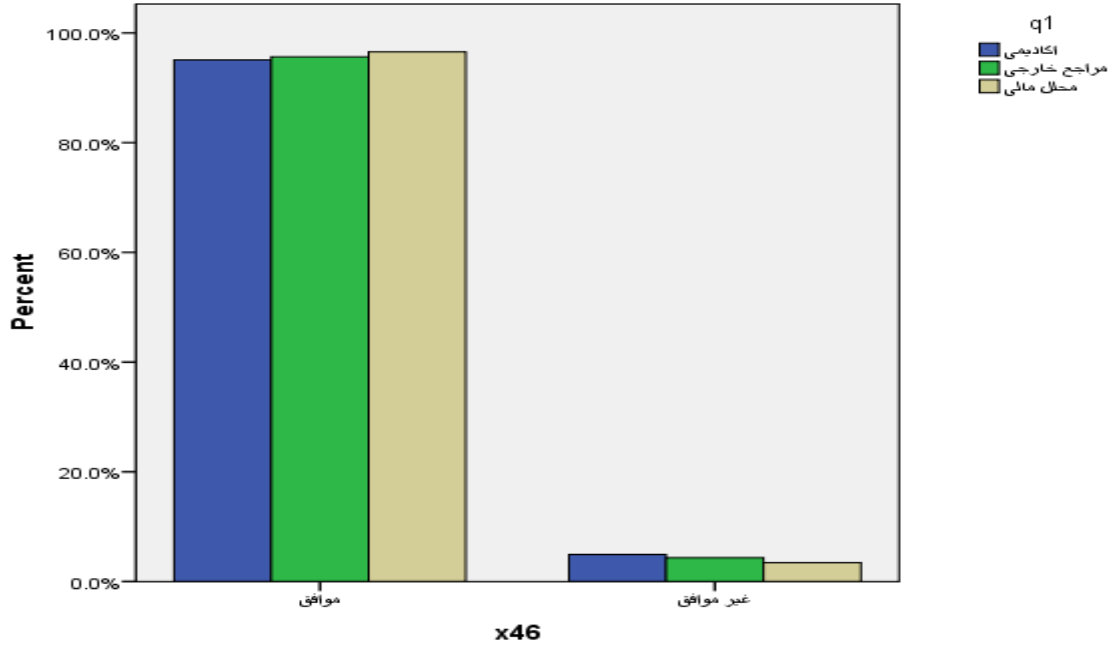
٤- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود لجنة للقضايا الطارئة داخل الهيكل التنظيمي المسئول عن إصدار معايير المحاسبة المصرية تعمل على حل المشاكل فوراً ظهورها؟
يتضح من شكل (٤-٤) أن هناك اتفاقاً تاماً من فئات العينة على الموافقة



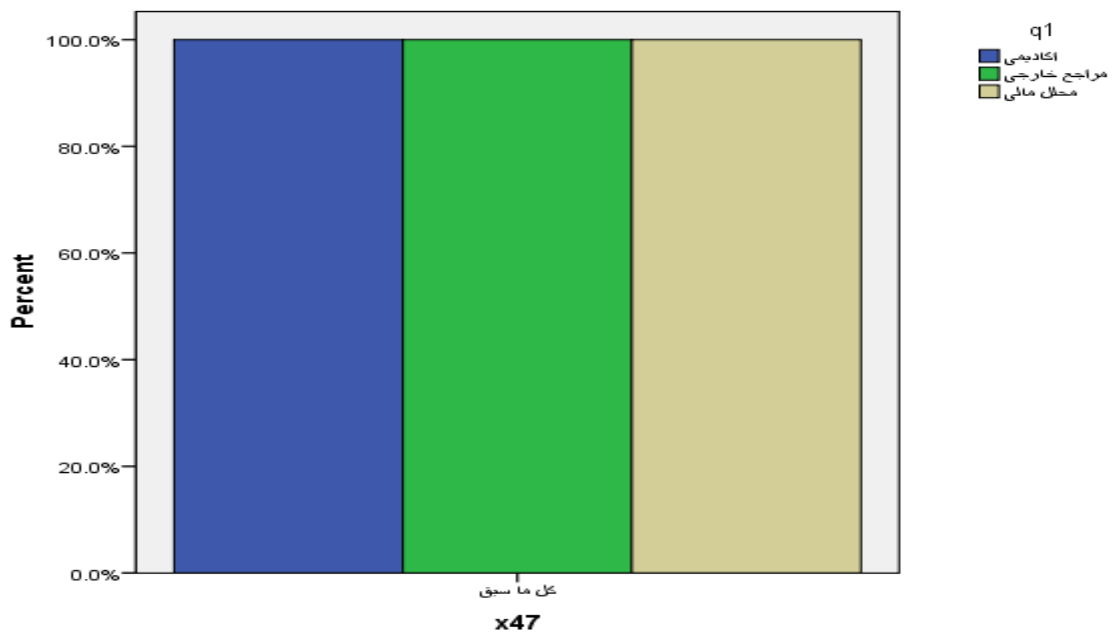
٥- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود لجنة لتفسيرات معايير المحاسبة داخل الهيكل التنظيمي المسئول عن إصدار معايير المحاسبة المصرية ؟
يتضح من شكل (٥-٤) أن هناك اتفاقاً تاماً بين فئات العينة على الموافقة على المقترح



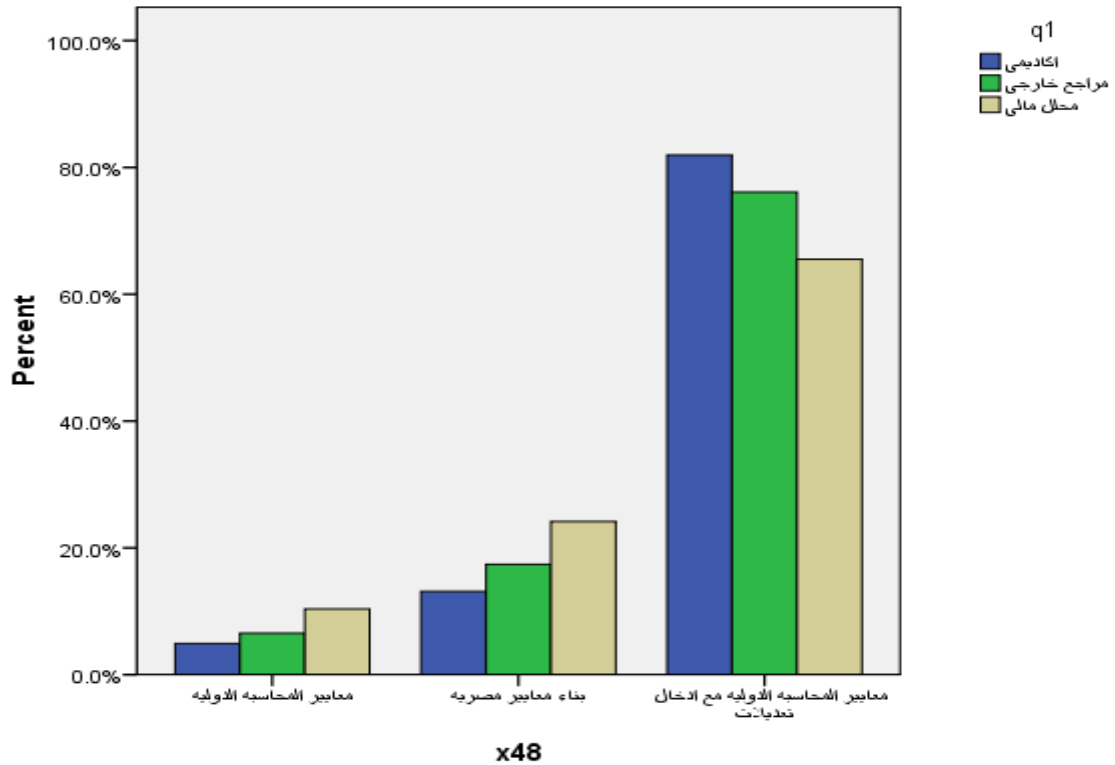
٦- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود لجنة داخل الهيكل التنظيمي المسئول عن إصدار معايير المحاسبة المصرية تقوم بمتابعه احدث التطورات المحاسبية على الساحة الدولية بالإضافة إلي العمل على المشاركة في عمليات إصدار معايير المحاسبة الدولية؟
يتضح أن الغالبية العظمى من فئات العينة موافقة على هذا الاقتراح كما في شكل (٦-٤)



٧- من وجه نظرك أي الفئات يجب تمثيلها في عضوية هيئه المحاسبة المصرية؟
يتضح من شكل (٧-٤) أن هناك اتفاقاً تاماً بين فئات العينة على أن يتم تمثيل كافة الأطراف المهمة بالمعايير في عضوية الهيئة المقترحة من (أكاديميين- مراجعين- محللين- معدي القوائم المالية ... الخ)

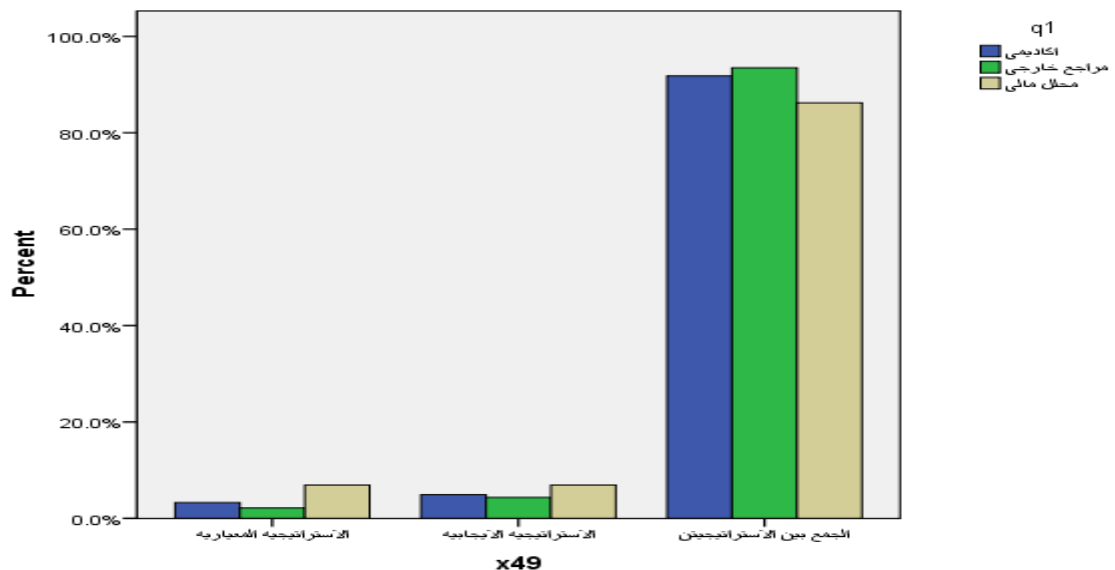


٨- هل من الأفضل لهيئة معايير المحاسبة المصرية الاتجاه إلى تبني ...
يتضح من شكل (٨-٤) أن هناك نسبة ضعيفة اقترحت بناء معايير مصرية ، والبعض الآخر يؤيد تبني معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن الغالبية العظمى تؤيد تبني مصر معايير المحاسبة الدولية مع إدخال تعديلات عليها بما يناسب المتغيرات البيئية المصرية

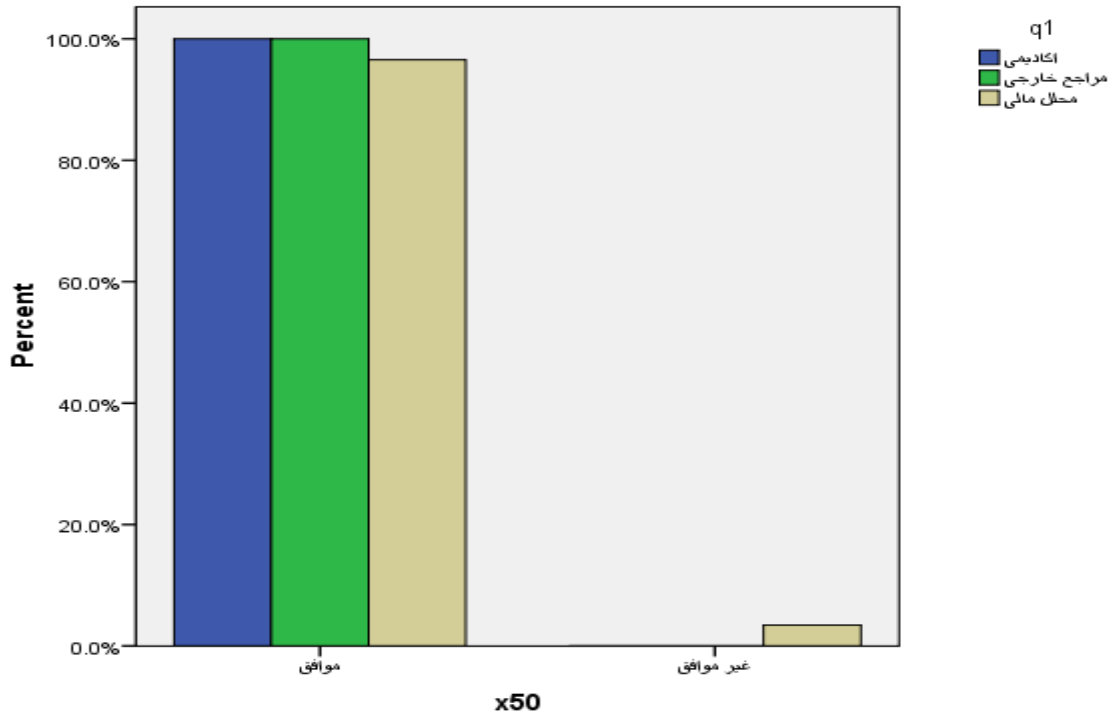


٩- عند بناء معايير المحاسبة أي الاستراتيجيات تفضل أتباعها في بناء معايير المحاسبة المصرية؟

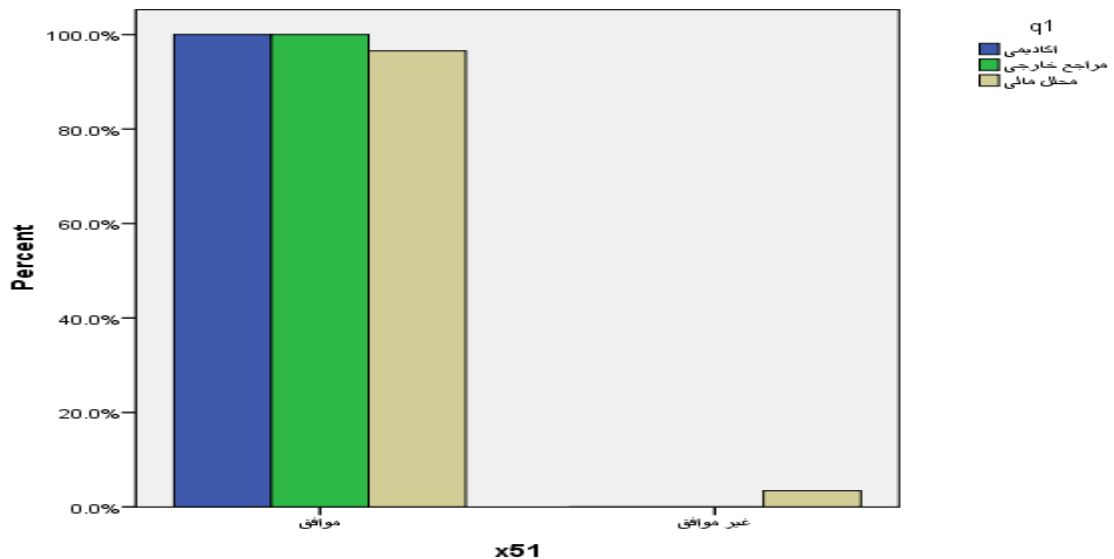
يتضح من شكل (٩-٤) أن هناك نسبة ضعيفة اقترحت الإستراتيجية الإيجابية ، والبعض الآخر يؤيد الإستراتيجية المعيارية ، إلا أن الغالبية العظمى تؤيد الجمع بين كل من الإستراتيجية المعيارية والإيجابية



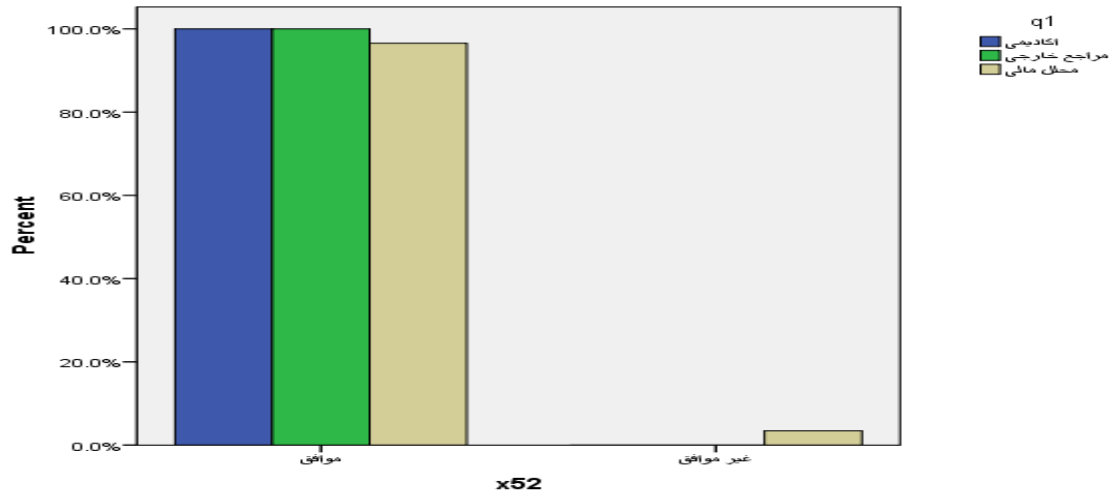
١٠- هل توجد ضرورة لوجود موقع الكتروني لهيئة المحاسبة المصرية للتواصل المستمر مع أصحاب المصالح في معايير المحاسبة المصرية؟
يتضح من شكل (٤-١٠) إن هناك اتفاقاً شبه تام بين فئات عينه البحث على ضرورة وجود موقع الكتروني لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية المقترحة



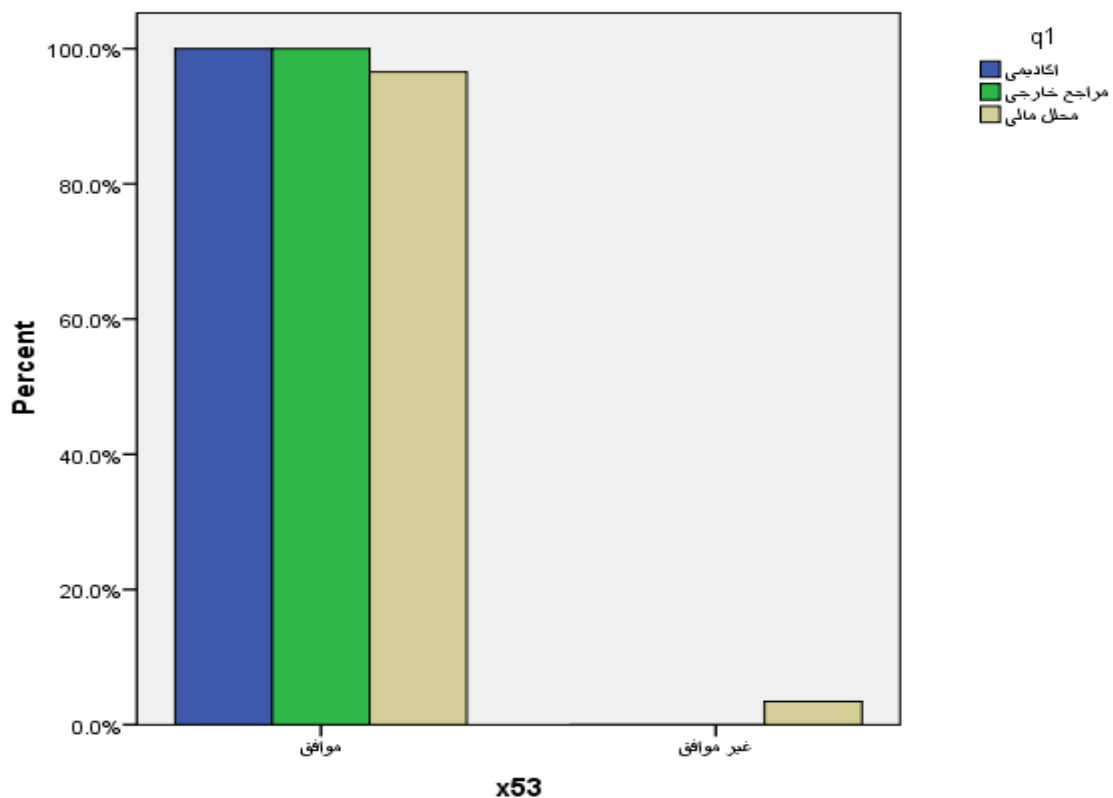
١١- هل توجد ضرورة لطرح مشاريع معايير المحاسبة الجديدة وتعديلات المعايير القائمة في وسائل الإعلام وتلقى الردود عليها قبل إصدارها بشكل نهائي؟
يتضح من شكل (٤-١١) أن جميع الفئات محل البحث بينها اتفاق شبه تام على طرح المعايير للمناقشات قبل إصدارها.



١٢- هل توجد ضرورة لآتاحة الفرصة لمشاركه كافة أصحاب المصالح في المعايير في كافة مراحل دوره إصدار معايير المحاسبة من مرحله الاقتراح إلى مرحلة الإصدار؟
يتضح من شكل (٤-١٢) أن هناك اتفاقاً شبه تام من قبل فئات العينة على مشاركة كافة أصحاب المصالح في كافة مراحل إصدار المعايير.

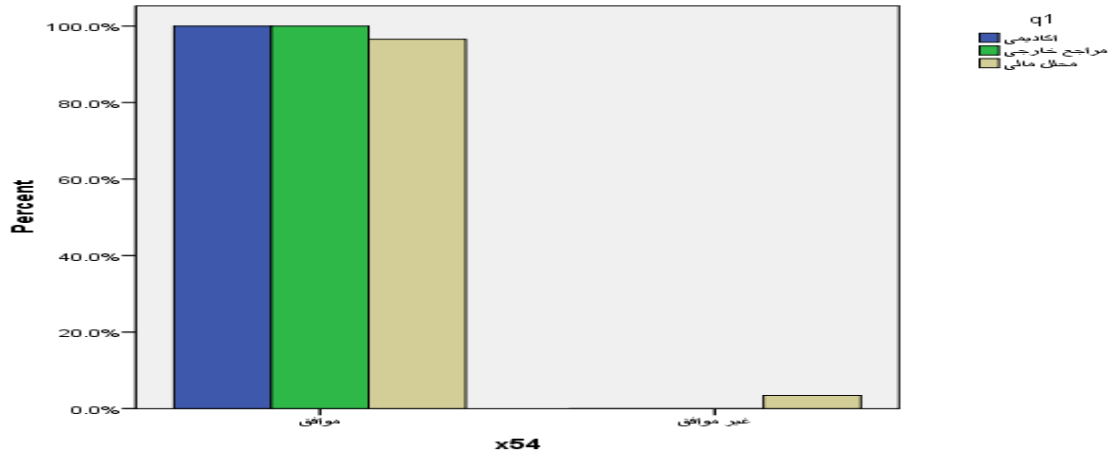


١٣- هل توجد ضرورة لآتاحة هيئه معايير المحاسبة المصرية فترة لاختبار المعيار قبل إصداره بشكل نهائي من جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية
يتضح من شكل (٤-١٣) أن هناك اتفاقاً شبه تام بين جميع فئات العينة محل البحث على ضرورة اختبار المعيار قبل إصداره بشكل نهائي.



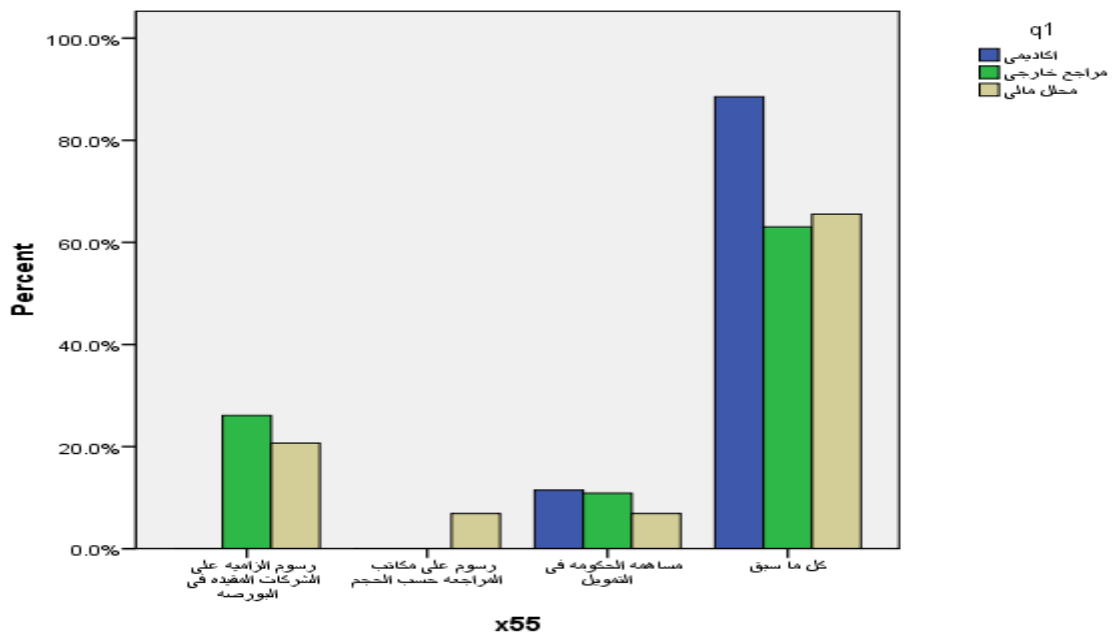
١٤- هل توجد ضرورة لتكون هناك قنوات اتصال محددة بصفة مستمرة يستطيع من خلالها أصحاب المصالح في معايير المحاسبة المصرية التواصل مع جهة إصدار معايير المحاسبة.

يتضح من شكل (١٤-٤) أن هناك اتفاقاً شبه تام بين فئات العينة محل البحث على ضرورة أن يكون هناك قنوات اتصال محددة بصفة مستمرة يتم من خلالها التواصل مع جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية المقترحة.



١٥- من وجهة نظرك أي مصادر التمويل الآتية يجب أن تعتمد عليها جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية في تمويل أنشطتها؟

يتضح من خلال شكل (١٥-٤) أن جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية المقترحة من الممكن أن تعتمد في تمويلها على كل من (رسوم إلزامية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية - رسوم تفرض على مكاتب المحاسبة والمراجعة بحسب حجم المكتب - مساهمة الحكومة في التمويل)



ويمكن للباحث تلخيص إجابات عينه البحث على الإستراتيجية المقترحة في الجدول التالي (٢٦ - ٤)

الاتجاه	اجمالى		مراجع خارجي		اكاديمى		محلل مالي		الاختيارات	السؤال
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
موافق	١٠٠%	١٣٦	١٠٠%	٤٦	١٠٠%	٦١	١٠٠%	٢٩	موافق	١- هل توجد ضرورة لوجود هيئة ذات هيكل تنظيمي محدد لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية
	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	غير موافق	
هينه مستقلة بإشراف حكومي	٣٠,١%	٤١	٣١,٩%	١٥	٣٢,٨%	٢٠	٢٠,٧%	٦	التنظيمات المهنية	٢- إذا كنت توافق على السؤال الأول أي الجهات التالية تفضل ان تكون مسئوله عن إصدار معايير المحاسبة
	٣٢,٤%	٤٤	٢٣,٤%	١١	٢٤,٦%	١٥	٦٢,١%	١٨	سوق المال	
	٢,٩%	٤	٠%	٠	٤,٩%	٣	٣,٤%	١	الوزارة	
	٣٤,٦%	٤٧		١٦	٣٧,٧%	٢٣	١٣,٨%	٤	هينه مستقلة بإشراف حكومي	
	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	أخرى	
موافق	١٠٠%	١٣٦	١٠٠%	٤٦	١٠٠%	٦١	١٠٠%	٢٩	موافق	٣- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود مجلس داخل هيئه المحاسبة المصرية يكون مسئول مسئوليه تامة حيال كافة الأمور الفنية الخاصة بإصدار معايير المحاسبة المصرية
	٠	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	غير موافق	
موافق	١٠٠%	١٣٦	١٠٠%	٤٦	١٠٠%	٦١	١٠٠%	٢٩	موافق	٤- إذا كانت أجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود لجنة للقضايا الطارئة داخل هيئه المحاسبة المصرية تعمل على حل المشاكل فوراً ظهورها
	٠	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	غير موافق	
موافق	١٠٠%	١٣٦	١٠٠%	٤٦	١٠٠%	٦١	١٠٠%	٢٩	موافق	٥- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود لجنة لتفسيرات معايير المحاسبة داخل هيئه المحاسبة المصرية
	٠	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	غير موافق	
موافق	٩٥,٦%	١٣٠	٩٣,٦%	٤٤	٩٥,١%	٥٨	٩٦,٦%	٢٨	موافق	٦- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود لجنة داخل هيئه المحاسبة المصرية تقوم بمتابعه احداث التطورات المحاسبية على الساحة الدولية بالإضافة إلى العمل على المشاركة في عمليات إصدار معايير المحاسبة الدولية
	٤,٤%	٦	٤,٤%	٢	٤,٩%	٣	٣,٤%	١	غير موافق	

تابع جدول (٤-٢٦)

السؤال	الاختيارات	محلل مالي		اكاديمي		مراجع خارجي		اجمالي		الاتجاه
		النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	
٧- من وجه نظرك اي الفئات يجب تمثيلها في عضويه هيئه المحاسبية المصرية	الأكاديميين	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	كل ما سبق
	المراجعين	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	
	معدى ومستخدم القوائم المالية	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	
	كل ما سبق	١٠٠%	٢٩	١٠٠%	٦١	١٠٠%	٤٦	١٠٠%	١٣	
	أخرى	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	٠%	٠	
٨- هل من الأفضل لهيئة معايير المحاسبية الدولية	معايير المحاسبية الدولية	١٠,٣%	٣	٤,٩%	٣	٦,٤%	٣	٦,٦%	٩	معايير المحاسبية الدولية مع إدخال تعديلات
	بناء معايير مصرية	٢٤,٢%	٧	١٣,١%	٨	١٧%	٨	١٦,٩%	٢٣	
	معايير المحاسبية الدولية مع إدخال تعديلات	٦٥,٥%	١٩	٨٢%	٥٠	٧٤,٦%	٣٥	٧٦,٥%	١٠	
٩- عند بناء معايير المحاسبية أي الاستراتيجية تفضل أتباعها في بناء معايير المحاسبية المصرية	الإستراتيجية المعيارية	٦,٩%	٢	٣,٣%	٢	٢,٢%	١	٣,٧%	٥	الجمع بين الإستراتيجيتا ن
	الإستراتيجية الإيجابية	٦,٩%	٢	٤,٩%	٣	٤,٣%	٢	٥,١%	٧	
	الجمع بين الإستراتيجيتا ن	٨٦,٢%	٢٥	٩١,٨%	٥٦	٩٣,٥%	٤٣	٩١,٢%	١٢	
١٠- هل توجد ضرورة لوجود موقع الكتروني لهيئة المحاسبية المصرية للتواصل المستمر مع أصحاب المصالح في معايير المحاسبية المصرية	موافق	٩٦,٦%	٢٨	١٠٠%	٦١	١٠٠%	٤٦	٩٩,٣%	١٣	موافق
	غير موافق	٣,٤%	١	٠%	٠	٠%	٠	٠,٧%	١	

تابع جدول (٤-٢٦)

الاتجاه	اجمالى		مراجع خارجي		اكاديمى		محلل مالي		الاختيارات	السؤال
	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
	٠,٧ %	١	%٠	٠	%٠	٠	٣,٤ %	١	غير موافق	
موافق	٩٩,٣ %	١٣	١٠٠ %	٤٦	١٠٠ %	٦١	٩٦,٦ %	٢٨	موافق	١١- هل توجد ضرورة لطرح مشاريع معايير المحاسبة الجديدة وتعديلات المعايير القائمة في وسائل الإعلام وتلقى الردود عليها قبل إصدارها بشكل نهائي
	٠,٧ %	١	%٠	٠	%٠	٠	٣,٤ %	١	غير موافق	
موافق	٩٩,٣ %	١٣	١٠٠ %	٤٦	١٠٠ %	٦١	٩٦,٦ %	٢٨	موافق	١٢- هل توجد ضرورة لأتاحه الفرصة لمشاركه كافة أصحاب المصالح في المعايير في كافة مراحل دوره إصدار معايير المحاسبة من مرحله الاقتراح إلى مرحله الإصدار
	٠,٧ %	١	%٠	٠	%٠	٠	٣,٤ %	١	غير موافق	
موافق	٩٩,٣ %	١٣	١٠٠ %	٤٦	١٠٠ %	٦١	٩٦,٦ %	٢٨	موافق	١٣- هل توجد ضرورة لأتاحه هينه معايير المحاسبة المصرية فتره لاختبار المعيار قبل إصداره بشكل نهائي جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية
	٠,٧ %	١	%٠	٠	%٠	٠	٣,٤ %	١	غير موافق	
موافق	٩٩,٣ %	١٣	١٠٠ %	٤٦	١٠٠ %	٦١	٩٦,٦ %	٢٨	موافق	١٤- هل توجد ضرورة لتكون هناك قنوات اتصال محدده بصفه مستمرة يستطيع من خلالها أصحاب المصالح في معايير المحاسبة المصرية التواصل مع جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية .
	٠,٧ %	١	%٠	٠	%٠	٠	٣,٤ %	١	غير موافق	
كل ما سبق	١٣,٢ %	١٨	%٢٦	١٢	%٠	٠	٢٠,٧ %	٦	رسوم إلزامية على الشركات المقيمة بالبورصة	١٥- من وجهه نظرك أى مصادر التمويل الآتية يجب أن تعتمد عليها جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية في تمويل أنشطتها
	١,٥ %	٢	%٠	٠	%٠	٠	٦,٩ %	٢	رسوم على مكاتب المراجعة	
	١٠,٣ %	١٤	١٠,٨ %	٥	١١,٥ %	٧	٦,٩ %	٢	مساهمه الحكومة في التمويل	
	%٧٥	١٠ ٢	%٦٣	٢٩	٨٨,٥ %	٥٤	٦٥,٥ %	١٩	كل ما سبق	
	%٠	٠	%٠	٠	%٠	٠	%٠	٠	أخرى	

١٢/٤ خلاصه الفصل

من أجل اختبار فروض الدراسة التي تم التوصل إليها ، تم استطلاع آراء مفردات عينه الدراسة التي تتكون من :
المجموعة الأولى : الأكاديميين (أعضاء هيئه التدريس ومعاونوهم) في أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية.
المجموعة الثانية: تمثل الجانب العملي أو التطبيقي ومتمثلة في المراجعين الخارجيين والمحللين الماليين .
وقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة على أسلوب الاستقصاء بشكل أساسي ، حيث قام الباحث بإعداد قائمه في شكل مجموعه من الأسئلة يمكن من خلال دراسة وتحليل الردود عليها تحقيق هدف الدراسة الميدانية .
وتوصل الباحث إلى أنه يمكن قبول الفرض الرئيسي للدراسة و هو "للأزمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية" وذلك بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ، ويمكن رفض الفرض بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية. كذلك استطلع الباحث آراء عينه الدراسة في الإستراتيجية المقترحة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية والتي سيتم تناولها في الفصل التالي .

الفصل الخامس
الإستراتيجية
المقترحة لجهة
إصدار المعايير
المصرية

الفصل الخامس

الإستراتيجية المقترحة لجهة إصدار المعايير المصرية

١/٥ مقدمة

تعد المحاسبة بمثابة نظام خاص للمعلومات يقوم بأداء وظيفتين أساسيتين هما قياس نتائج الأحداث الاقتصادية للمنشآت وتوصيلها إلى فئات عديدة من المستخدمين لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. وتقديراً لما تلعبه المحاسبة من دور حيوي على مستوى الاقتصاد القومي من خلال ما تقدمه من معلومات لمستخدمي التقارير المالية، قامت العديد من الدول بتنظيم سياساتها المحاسبية من خلال إصدار معايير المحاسبة. وتهدف عملية وضع المعايير المحاسبية إلى تضييق مجالات الخلاف بين المنشآت فيما يتعلق بالقياس والإفصاح وطريقة عرض المعلومات في التقارير المالية، وتطوير كمية ونوعية تلك المعلومات. وقد اتجهت العديد من الدول المتقدمة إلى الأخذ بفكرة وضع وتطبيق معايير محاسبية تلأئم احتياجاتها في الممارسة العملية (محمد الحاج، ٢٠٠٢).

ويمكن القول إن أهداف معايير المحاسبة (عبدالرحمن الحميد، ٢٠٠٩، ص ٦٨٤). تتمثل فيما يلي

- ١- توفير للمستثمرين في الأسواق المالية معلومات أنية وموثوقة من خلال القياس والإفصاح المحاسبي لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.
- ٢- المحافظة على نوعية معيارية للتقارير المالية.
- ٣- إعطاء ثقة في أسواق الأوراق المالية، حيث إن زعزعة الثقة في الأسواق المالية، ينعكس مباشرة على زعزعة الثقة في منتجات المهنة، بل يعد هدماً مباشراً لها، وهذا ما اتضح في سقوط وانهيار سوق نازداك في عام ٢٠٠٠ وما تبعه من فضائح مالية، وذلك لكون منتجات المحاسبة تمثل العمود الفقري لتلك الأسواق.
- ٤- المساهمة في نمو أسواق الأوراق المالية والاقتصاد الوطني.
- ٥- الانسجام والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة حول العالم.
- ٦- البساطة بدلاً من التعقيد، والتركيز على وضع القواعد العامة بدلاً من التفاصيل.
- ٧- التفريق في التطبيقات المحاسبية بين أنواع الشركات وأحجامها، وكون أسهمها تتداول في الأسواق المالية من عدمه.
- ٨- الأخذ في الاعتبار عامل تكلفه إنتاج المعلومات ومنفعتاتها لمتخذي القرارات الاقتصادية

لذلك قامت العديد من الدول بتشكيل جهاز أو أجهزه لبناء المعايير المحاسبية كأداة لتنظيم السياسة المحاسبية في المجتمع وتساعد تلك المعايير في توفير نماذج للقياس وإلا فصاح تسترشد بها الشركات وغيرها من الوحدات المحاسبية الأخرى عند إعداد وعرض القوائم المالية له. ويساعد إتباع الجهاز القائم ببناء المعايير لمنهج متكامل فعال في إصدار المعايير إلى توفير المعلومات المحاسبية الملائمة التي تساعد مستخدمي القوائم والتقارير المالية في ترشيد أحكامهم واتخاذ قراراتهم، وبالتالي رفع كفاءة الأسواق المالية وتحقيق المزيد من الانفتاح الاقتصادي. ويتأثر الجهاز القائم ببناء المعايير المحاسبية في المجتمع بعده عوامل تحدد كيفية تكوينه والمنهج الذي سيستخدمه في بناء وإصدار المعايير المحاسبية، وكذلك كم ونوعيه المعايير الصادرة (هشام المليجي، ٢٠٠٦، ص ٢٤٣).

وعلى الرغم من أن قضية صناعة المعايير المحاسبية تشكل أهمية قصوى لأي مجتمع لما لها من آثار مباشرة على قرارات التخطيط والاستثمار والتمويل والرقابة على استخدام الموارد في

الأنشطة الاقتصادية، ومع هذا فإن صناعة المعايير ليست عملية بسيطة وسهلة بحيث يمكن لكل دولة أن تصنع لنفسها مجموعه من المعايير تتصف بدرجة عالية من الجودة . فتحقيق ذلك يتوقف على حجم البنية الأساسية المحاسبية لدى الدولة وتتكون البنية الأساسية المحاسبية من مجموعه من المكونات الهامة (مدثر ابو الخير، محمد السهلي، ٢٠٠٥، ص ٦٨ : ٦٩) هي:

- ١- وجود كيانات قوية ذات مصلحة في تنظيم المعايير كهيئات تداول الأوراق المالية، والبنوك وغيرها.
- ٢- وجود تنظيم مستقل ومتكامل لتطوير وصناعة المعايير المحاسبية ، يتضمن بصفه أساسية مجلس مستقل لاتخاذ القرار، مجلس استشاري متخصص لتقديم المشورة والدعم، مركز للبحوث والدراسات المحاسبية لتطوير المعايير، ومجلس لإصدار التفسيرات التطبيقية اللازمة.
- ٣- وجود ممارسة مهنية قوية متمثلة في المحاسبين ومكاتب المحاسبة.
- ٤- وجود مجتمع مهتم بالمحاسبة كالجامعات ومراكز البحث العلمي.
- ٥- وجود موارد مالية وبشرية كافية .

وأضاف احد الباحثين (ياسر الجرف، ٢٠١٢، ص ٢١١) عدد آخر من المقومات هي:

- (١) الوفاء بالمسؤوليات التفسيرية والإرشادات التطبيقية بصورة مستمرة متزامنة كلما دعت الضرورة .
- (٢) وجود آلية سليمة لتمرير قرار المعيار المحاسبي (والمقصود بالآلية السليمة هنا أن ينتج القرار بارادة حرة وموضوعية دون تأثير متحيز من أي طرف من الأطراف المعنية).
- (٣) وجود كيان مستقل لملاحظه ومتابعه آليات صناعة المعايير حفاظا على المصلحة العامة.

وفى ضوء المقارنة التي أجراها الباحث عن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية وفى ضوء نتائج الدراسة الميدانية والتي أظهرت بوضوح القصور الشديد في منظور التعلم والنمو ومنظور العمليات الداخلية مما انعكس بالسلب على منظور مستخدمي معايير المحاسبة ومنظور النجاح في الأداء طبقا لعلاقة السببية بين المنظورات المختلفة .

ومن هنا سيقترح الباحث في هذا الفصل إستراتيجية متكاملة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية. وهذه الإستراتيجية ستعتمد على تقديم تنظيم لديه القدرة على إنتاج معايير محاسبية تفي باحتياجات المستخدمين عن طريق الوصول إلى الحلول المناسبة للقضايا المحاسبية العالقة وتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية. وكذلك طريقه اختيار الأفراد الذين سيقومون بتطوير المعايير وطريقة وضع معايير المحاسبة المصرية . ويكون التساؤل ما هي الجهة التي يجب أن تتولى عمله تنظيم وإصدار ومتابعه تطبيق المعايير المحاسبية على المستوى القومي، وتكون الإجابة على هذا التساؤل من خلال متابعه تطور الفكر المحاسبي إلى إن مسئولية وضع معايير المحاسبة تتمثل في الجهات التالية:

- ١- التنظيمات المهنية (مثل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين). لكن عيب تلك الجهة ان مهنة المحاسبة تسيطر على عمله وضع المعايير بما يحقق أهدافها ومصالحا في الدرجة الأولى.

٢- أسواق المال (مثل هيئه تداول الأوراق المالية الأمريكية) ، ولكن تدخل أسواق المال في وضع المعايير له مشاكله منها إنها تمثل الجهات المعنية بحوكمة الشركات وهي جهات غير حكومية يجب أن يقتصر دورها على مراقبه عملياته إعداد وتطبيق المعايير فقط.

٣- الجهات المستقلة مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية وهي تتضمن فئات ممثله لجميع المستفيدين من محليين ماليين ، محاسبين، مستثمرين وغيرهم لذلك تعتبر تلك الجهات أفضل مسئول عن وضع المعايير المحاسبية لما لها من آراء محايدة تخدم جميع الأطراف ذات المصالح(ياسر الجرف، ٢٠١٢، ص ٢٠٦).

وعلى الرغم من تقارب آراء فئات عينة الدراسة الميدانية حول الجهة المقترحة لتولى عملية إصدار معايير المحاسبة المصرية ما بين التنظيمات المهنية وسوق المال وجهة مستقلة تحت إشراف حكومي، وان كان الخيار الخاص بجهة مستقلة تحت إشراف حكومي قد حاز على أعلى نسبة تأييد من فئات عينة الدراسة.

وفي ضوء ما سبق يفضل الباحث أن تكون جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية هي جهة مستقلة تحت إشراف حكومي تضم خبراء لإصدار معايير المحاسبة ويقترح الباحث أن تكون هذه الجهة باسم هيئة معايير المحاسبة المصرية وسيتناول الباحث تكوينها وهيكلها التنظيمي على النحو التالي :

٢/٥ هيئة معايير المحاسبة المصرية

وتكون هذه الهيئة في صورته جهاز مستقل تحت إشراف حكومي ،حتى تكون متوافقة مع مع الثقافة السائدة في المجتمع المصري ، والتي تتسم بالجماعية والتباين الكبير في السلطة، ومن ثم تفصيل الرقابة التشريعية كقيمه ثقافيه محاسبية (ممدوح الرشيدى، ٢٠٠٦، ص ٤٣). يضاف إلى ذلك ما ذهبت إليه دراسة (Tarce& Brown,2005) كي تحقق الدول الأهداف التي من أجلها تبنت معايير المحاسبة الدولية وفي مقدمتها جودة التقارير المالية ينبغي على هذه الدول توفير رقابه قويه من هيئات تنظيميه تشجع على الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية . كذلك يوجد العديد من المزايا في حالة تكوين جهاز رسمي حكومي أو خاضع للإشراف الحكومي يقوم بإصدار معايير المحاسبة (ابوزيد كامل، ١٩٩٨، ص ٢٤٦) منها :

١- يتمتع الجهاز الحكومي بسلطة غير محددة وبالتالي تكون للمعايير المحاسبية قوه وتنفيذ .

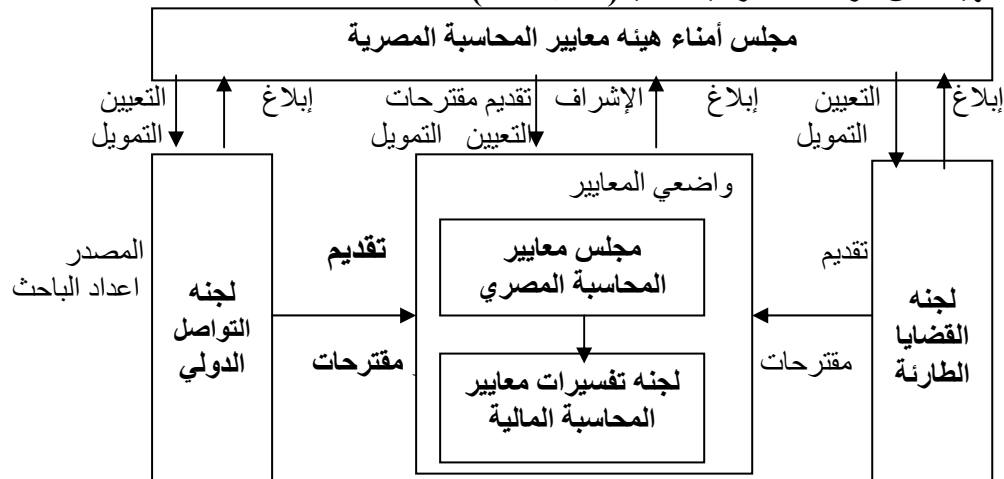
٢- يستطيع المشرع أن يراقب ويقلل من الآثار السلبية التي تترتب على تطبيق معيار محاسبي معين وذلك بإصدار تشريعات أخرى مكمله للتعويض عن تلك الآثار كالتشريعات الضريبية وسياسات الدعم والإعانات وهذا التنسيق والتعويض يصعب تحقيقه إذا كان المنظم جهازا مهنيا.

٣- القدرة على مقاومه ضغوط أصحاب المصالح.

٤- توفير آلية للتقاضي

٥- القدرة على الحد من الآثار السلبية مما يمكن من توفير القبول العام للمعايير.

وتتكون الهيئة من الوحدات الفرعية التالية (شكل ٥-١)



ويتم إدارة هذه الهيئة من خلال مجلس أمناء هيئه معايير المحاسبة المصرية يتكون من ٩ أعضاء ويرأس مجلس إدارته الوزير المختص من الحكومة بصفته ، كما يضم فى عضويته الأشخاص التالية بصفتهم:

- ١- رئيس الهيئة العامة لسوق المال.
 - ٢- رئيس مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين.
 - ٣- أحد رؤساء أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية
 - ٤- رئيس هيئه الرقابة المالية.
 - ٥- رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات.
 - ٦- رئيس شعبه مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة بنقابه التجاريين.
 - ٧- محافظ البنك المركزي.
 - ٨- رئيس مصلحة الضرائب.
- وحرص الباحث أن يشمل تشكيل مجلس الأمناء جميع الفئات أصحاب المصالح في معايير المحاسبة (مهنيين- معدين للقوائم المالية- مستخدمين للقوائم المالية- منظمين للأسواق المالية- جهات رقابية وإشرافية- أكاديميين).

ويقوم هذا المجلس بالمهام التالية

- ١- تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة المصري ولجنه التفسيرات القائمة ولجنه التواصل الدولي ولجنة القضايا الطارئة.على أن تتم عملية التعيين من خلال عمليه مفتوحة وشفافة تتضمن الإعلان عن الأماكن الشاغرة من الأعضاء وان يكون الاختيار وفقا لمواصفات وخصائص معينة يجب أن تتوفر في العضو المختار.
- ٢- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة المصري ، ومدى فعاليتها.
- ٣- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة المصري وتحديد أسس التمويل.
- ٤- وضع و تعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنه التفسيرات ولجنه التواصل الدولي ولجنه القضايا الطارئة.
- ٥- سيمتلك سلطه تحديد مقابلات مع كل أو بعض أعضاء مجلس معايير المحاسبة المصري لإغراض تخص عمل المجلس وتقديم اقتراحات لمعايير جديدة.

وهناك مجموعة من المعايير أو الشروط التي وضعتها مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS F,2010,pp 17 :18) لاختيار أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية يمكن الاستفادة منها في اختيار أعضاء المكونات التنظيمية لهيئة معايير المحاسبة المصرية وهى كما يلي:

- أ-أن يكون العضو قد أثبت كفاءة ومعرفة فنية في المحاسبة والتقرير المالي: يجب أن يثبت كافة الأعضاء كفاءة ومعرفة فنية ذات مستوى عالي في المحاسبة والتقرير المالي.
- ب-القدرة على التحليل:يجب أن يتمتع كل عضو بالقدرة على تحليل المسائل والتفكير في مؤشرات ذلك التحليل من أجل عملية صنع القرار.
- ت- أن يتمتع العضو بمهارات الاتصال المختلفة:تتضمن تلك المهارات القدرة على الاتصال بفاعليه في الاجتماعات الخاصة والعامة وكذلك القدرة على الاستماع والتفكير بوجهات نظر الآخرين.
- ث- يكون لديه القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة:يجب أن يكون بمقدور العضو تحليل وجهات النظر المختلفة بطريقة حيادية والتوصل إلى قرارات معقولة.
- ج- الوعي لبيئة إعداد التقارير المالية:يجب أن يكون لدى كل عضو وعيا لقضايا إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بجودة وشفافية التقارير المالية والقضايا التي تؤثر فيها.

- ح- القدرة على العمل في ظل المشاركة في المسؤولية: يجب أن يكون لدى كل عضو قدره على العمل مع الآخرين وأن يضع أهداف المؤسسة فوق لمصالح والمبادئ الشخصية.
- خ- النزاهة والموضوعية والانضباط.
- د- الالتزام برسالة مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وكذلك لابد من التفرغ والعمل بمقابل لأعضاء المجلس على أن ينهوا علاقاتهم بالتنظيمات التي تكون عضويتهم فيها تحتم تعارض المصالح عند إصدار معايير المحاسبة.

وسيقوم الباحث بتناول الوحدات الفرعية في الهيئة المقترحة من حيث تشكيلها ومهامها وطريقة عملها كما يلي:

١/٢/٥ مجلس معايير المحاسبة المصري

إن مجلس المحاسبة الوطني يعتبر صوت الدولة المحاسبي على المستوى الدولي وفي نفس الوقت فانه بوابه عبور المعايير الدولية للدولة وهما وظيفتان أساسيتان لا يمكن التخلي عنهما ويجب دعمهما إذا أردنا مواكبة التطورات العالمية والتأثير بفاعلية في صنع السياسات المحاسبية على المستوى الدولي (مدثر أبو الخير، محمد السهلي، ٢٠٠٥، ص ٨).

و يقترح الباحث أن يكون هذا المجلس غير تابع لأي تنظيم مهني وبالتالي يكون هناك استقلال وذاتية اكبر أن يتكون هذا المجلس من ١٥ عضواً على أن تكون مدة العضوية ثلاث سنوات فقط قابله للتجديد مره واحده فقط ويقترح الباحث أن يتكون المجلس من الأعضاء التالية:

١- يكون هناك أربع أعضاء بالمجلس لديهم خلفيه كالمراجعين للقوائم المالية ويتم ترشحهم بالشكل التالي:

- أ- عضو ترشحه جمعيه المحاسبين والمراجعين المصرية.
- ب- عضوان ترشحهما شعبه مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بنقابه التجاريين.
- ت- عضو يرشحه المعهد المصري للمحاسبين.
- على ألا تقل خبرة أى من هؤلاء الأعضاء عن ٢٠ عاما .
- ٢- أربعة من رؤساء أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية أو من ترشحهم أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية.
- ٣- يكون هناك ثلاثة أعضاء ممن لديهم خبره إعداد القوائم المالية(المحاسبين) يتم اختيارهم من كبرى الشركات في ثلاث قطاعات مختلفة وهى(القطاع المالي- القطاع الصناعي- القطاع التجاري) على ألا تقل خبره كل فرد عن ٢٠ عاما.
- ٤- يكون هناك ثلاثة أعضاء على الأقل من مستخدمي القوائم المالية ويقترح الباحث أن يكونوا ممثلين لكبرى جمعيات واتحادات المستثمرين والمحللين الماليين.
- ٥- عضو ترشحه الهيئة العامة لسوق المال.

ويقوم هذا المجلس بمجموعة من المهام هي :

- ١- المسؤولية التامة حيال كافة الأمور الفنية بما فيها إعداد وإصدار المعايير المحاسبية المصرية ومسودات العرض والتي تتضمن كل منها أية آراء معارضة ، والموافقة النهائية على التفسيرات التي أصدرتها لجنة تفسيرات معايير المحاسبة المصرية .
- ٢- نشر مسودة العرض بشأن كافة المشاريع وأيضا نشر مسودة بيانات المبادئ أو أية وثائق مناقشات أخرى ليطلع الجمهور على المشاريع الكبيرة.
- ٣- يكون للمجلس حرية التصرف التامة بشأن برنامج عمل مجلس المعايير المحاسبية المصري الفني وبشأن تعيين المهمات حول الأمور الفنية، وفي تنظيم سير العمل،

ويمكن لمجلس معايير المحاسبة المصري أن يسعى للحصول على أبحاث مفصلة من مصادر خارجية .

٤- تحديد التاريخ المناسب لتطبيق المعايير الجديدة الصادرة بما يتناسب مع ظروف البيئة المصرية.

ويقوم المجلس بوضع معايير المحاسبة من خلال الخطوات التالية وذلك بالاستفادة من خطوات إصدار معايير المحاسبة التي يتبعها مجلس معايير المحاسبة الدولي (IFRS F,2010) مع تكيف هذه الخطوات بما يتناسب مع البيئة المصرية كما يلي :

١-وضع المشروع على أجندة عمل المجلس

يتلقى مجلس معايير المحاسبة المصري مقترحات المعايير من الخبراء والجهات المهنية والمهتمة بشئون مهنة المحاسبة والمراجعة ومن كل أو بعض أعضاء مجلس الأمناء أو قد يلاحظ أعضاء المجلس القصور الحادث في المعايير وكذلك إصدار معايير دولية جديدة أو تعديلات على المعايير الدولية الصادرة مترجمه من لجنه التواصل الدولي وبالتالي يقوم المجلس بوضعها على أجندة اعماله مع الأخذ في الاعتبار عند اتخاذ قرار بإضافة المقترح على أجندة المجلس العوامل التالية:

- أ- مدى ملائمة المعلومات بالنسبة للمستخدمين ومدى موثوقيتها.
- ب- مدى كفاية الإرشادات والتفسيرات القائمة للمعايير.
- ت- مدى جودة المعايير التي سيتم إصدارها.
- ث- القيود المفروضة على موارد المجلس (الخبرة الفنية- مقدار البحث الإضافي المطلوب- الموارد المالية).

٢- التخطيط لمشروعات المعايير :وهنا يتم تكوين فريق بحثي فني بالدرجة الأولى ويكون المجلس أمام خيارين وهو إما أن يكون مشروعاً خاصاً بمفرده أو أن يلحقه المجلس بمشروع آخر موجود.

٣- إعداد ورقة نقاشية وإصدارها: يتم إعداد ورقة نقاشية للحوار من أجل الحصول على رؤية شاملة من خلال الحصول على تعليقات عامة من كافة أصحاب المصالح والأطراف المهتمة بمعايير المحاسبة . ولضمان أن يتشاور مع مجلس معايير المحاسبة المصري مع مجموعة واسعة من أصحاب المصالح، فيجب أن تستخدم أكثر من وسيلة للتواصل مع أصحاب المصالح مثل :

- مناقشات ومنتديات سواء في أماكن محددة أو عن طريق الانترنت.
- اجتماعات مع أفراد من المنظمات أو الهيئات ذات المصلحة في مشروعات المعايير المطروح إصدارها.

- الدراسات الاستقصائية في المجتمع أو على الإنترنت التي تستهدف المستثمر والمحلل المالي ومعدّي القوائم المالية.

- طرح مشاريع المعايير المقترحة في وسائل الإعلام وإرسالها إلى الجهات ذات المصلحة وتلقى التعليقات عليها .

٤- تقييم استجابات أصحاب المصالح وإعداد مسودة عرض مبدئي : يتم تقييم جميع التعليقات والاستجابات المختلفة التي تمت على الورقة النقاشية المبدئية التي عرضها المجلس ، ومن خلال ما سبق يتم إعداد مسودة عرض مبدئي للمعيار ويكون نشر هذه المسودة ملزماً للمجلس.

٥- إصدار المعيار : بعد قيام المجلس بدراسة جميع الآراء حول مسودة العرض المبدئي ويقوم المجلس بإصدار المعيار على أن يكون اعتماد المعيار بعد موافقة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل.

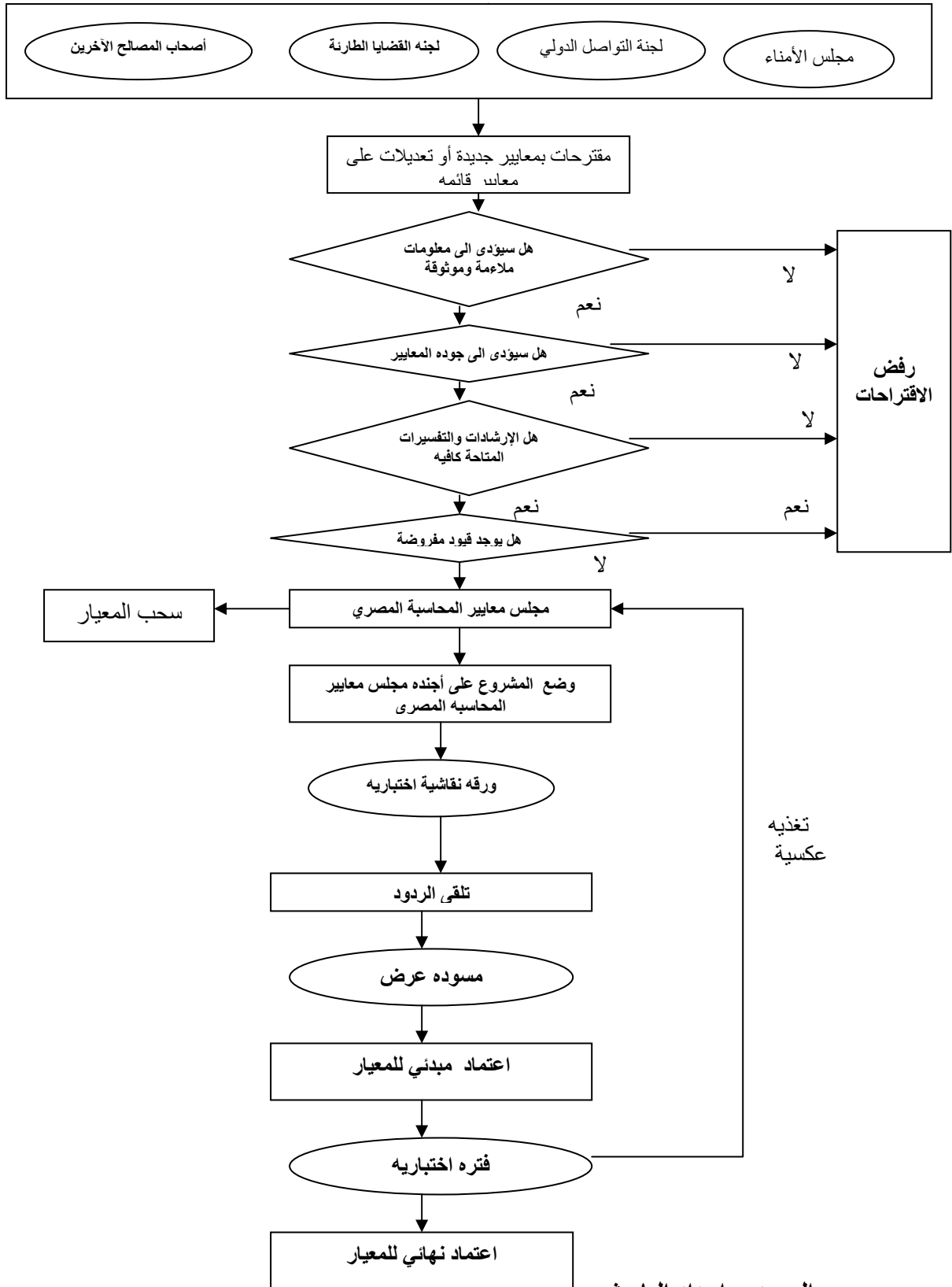
٦- تقييم ما بعد الإصدار: بعد أن يتم إصدار معايير المحاسبة وبعد فتره من اختباره قد يتم مراجعته المعيار أو تعديله أو سحبه بشكل نهائي أو إصدار تفسير له.

ولابد من توسيع اشتراك أصحاب المصالح في عملية وضع المعايير بدء من وضع أجندة عمل مجلس معايير المحاسبة حتى إصدار المعيار في شكله النهائي وقد اقترح احد الباحثين كيف مساهمه الجهات المهتمة بمعايير المحاسبة المصرية في المراحل المختلفة لإصدار المعايير في الجدول التالي (جدول ٥-١)

الجهة المشاركة	التمثيل في جلسات لجنة تطوير المعايير	تقديم المقترحات	تقديم الملاحظات	الاستفسارات	التدريب على ممارسته المعايير المطورة
وزارة الاقتصاد	*				
هيئة سوق المال	*	*	*		
مصلحة الضرائب	*	*	*		
مصلحة الشركات	*	*	*		
الجهات المركزي للمحاسبات	*	*	*		
جميع المحاسبين والمراجعين	*	*	*		*
معهد المحاسبة والمراجعة	*	*	*		*
خبراء أكاديميون ومهنيون	*	*	*	*	
رجال أعمال ومستخدمو المعايير		*	*	*	

(محمد كمال، ٢٠١٢، ص ٩٤٣)

ويمكن إظهار خطوات وإجراءات إصدار المعايير أو تعديلها في الشكل التالي (٥-٢)



المصدر: إعداد الباحث

ويقترح الباحث أن تتكون تسميه المعايير من اسم الهيئة المصدرة أو المجلس ورقم المعيار وتاريخ الإصدار أو التعديل حتى يتم التمييز بين الإصدار الأصلي والتعديلات التي تمت على المعيار كما في الشكل التالي (اسم الهيئة أو المجلس ، رقم المعيار ، تاريخ الإصدار).

٢/٢/٥ لجنة تفسيرات معايير المحاسبة المصرية

وهذه اللجنة تكون تابعة لمجلس معايير المحاسبة المصري ويقترح الباحث ان تتكون من ٩ أعضاء ممن لهم خبرات وخلفيات علمية ومهنية ووظيفية متميزة في المجال المحاسبي ويراعى في تشكيل هذه اللجنة الآتي:

- ١- اثنان من رؤساء أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية أو من ترشحهم أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية.
- ٢- اثنان ممن لديهم خلفيه كالمراجعين للقوائم المالية ويتم ترشحهم بالشكل التالي:
 - أ. عضو ترشحه جمعيه المحاسبين والمراجعين المصرية.
 - ب. عضو ترشحه شعبه مزاوولي مهنة المحاسبة والمراجعة بنقابه التجاريين.

على ألا تقل خبره كل من هؤلاء الأعضاء عن ٢٠ عاما .

- ٣- اثنان من معدي القوائم المالية على ألا تقل خبره كل من هؤلاء الأعضاء عن ٢٠ عاما.
- ٤- اثنان من مستخدمي القوائم المالية.
- ٥- عضو ترشحه هيئة سوق المال.

وتكون مهمة هذه اللجنة ما يلي :

- (١) تفسير المعايير المحاسبية المصرية وتوفير الإرشاد في الوقت المناسب حول مسائل التقرير المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في المعايير المحاسبية المصرية .
- (٢) نشر مسودة التفسيرات بعد ان يصدرها مجلس المعايير المحاسبية المصري لكي يطلع عليها الجمهور ويبدى ملاحظاته ثم النظر في تلك الملاحظات خلال فتره معقولة قبل صيغته التفسير بشكل نهائي.
- (٣) تقديم التقارير لمجلس المعايير المحاسبية المصري والحصول على موافقته على التفسيرات النهائية .

وتقوم اللجنة بإصدار التفسيرات من خلال الخطوات التالية وذلك بالاستفادة من خطوات إصدار تفسيرات المعايير على المستوى الدولي (IFRS F,2012)

- ١- تحديد القضية (المعيار): في هذه الخطوة تقوم اللجنة بتحديد المعيار الذي يحتاج إلى إصدار تفسير، ويأتي ذلك من خلال الملاحظة العملية أن المعيار في الواقع العملي له تفسيرات مختلفة من قبل المستخدمين أو يكون باقتراح من لجنة التواصل الدولي نتيجة

لصدور تفسير دولي مماثل أو من خلال طلب لجنه القضايا الطارئة أو مجلس الأمناء أو الجهات المهنية المهمة أو أى من أصحاب المصلحة ،ولكي يتم إضافة إلى أجندة اللجنة يجب مراعاة الآتي:

- أ. أن تكون قضيه التفسير قضية عامة وذات صلة عملية.
- ب. أن تشير القضية إلى تفسيرات متفرقة بشكل كبير.
- ت. ان يتم تحسين إعداد التقارير المالية من خلال إلغاء طرق إعداد التقارير المتنوعة.
- ث. يمكن حل القضية في حدود المعايير الموجودة وإطار المفاهيم.
- ج. ألا تكون القضية متعلقة بمشروع معيار حالي أو مقرر.

٢- وضع المشروع على أجندة عمل اللجنة : تقوم اللجنة بوضع المشروع المقترح للتفسير الجديد على أجندة أعمالها .

٣-اجتماع اللجنة والموافقة على بدء العمل على إصدار تفسير جديد بعد إن يوضع المشروع الجديد على أجندة اللجنة ويجتمع أعضاء اللجنة ويتم التصويت على البدء في الخطوات التنفيذية لإصدار تفسير جديد .

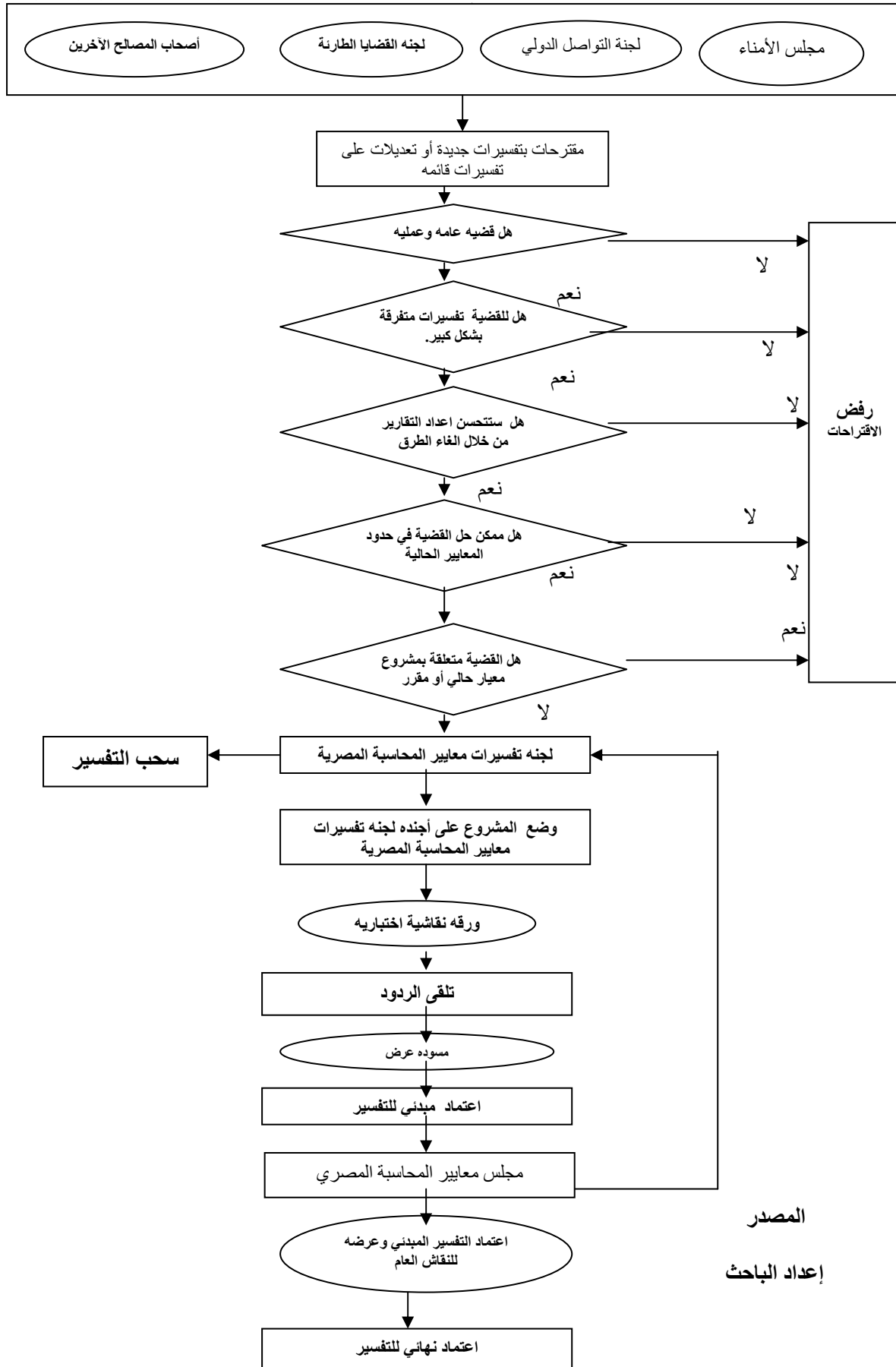
٤ - إعداد ورقه نقاشية وإصدارها يتم إعداد ورقه نقاشية للحوار من اجل الحصول على رؤية شاملة من خلال الحصول على تعليقات عامه من كافه أصحاب المصالح والأطراف المهمة بمعايير المحاسبة عن التفسير الجديد .

٥ - إرسال التفسير إلى مجلس معايير المحاسبة المصري: بعد قيام اللجنة بدراسة جميع الآراء حول مسوده العرض المبدئي تقوم اللجنة بإرسال المسودة المبدئية للتفسير إلى مجلس معايير المحاسبة المصري على أن يكون اعتماد التفسير قبل إرساله بعد موافقة ثلثين أعضاء اللجنة على الأقل.

٦ - إصدار مسوده العرض المبدئي للنقاش العام: يقوم مجلس معايير المحاسبة باعتماد مسوده العرض المبدئي وعرضها للنقاش العام للحصول على تعليقات وأراء جميع الأطراف ذات المصلحة في إصدار المعايير والتفسيرات.

٧- إصدار التفسير الجديد: يقوم مجلس معايير المحاسبة المصري بإصدار التفسير بشكله النهائي وذلك بعد تقييم جميع التعليقات والاستجابات المختلفة التي تمت على مسوده العرض المبدئية التي عرضها المجلس على أن تكون الموافقة بثلاثي الأعضاء على الأقل.

ويمكن إظهار خطوات وإجراءات إصدار تفسيرات المعايير أو تعديلها في الشكل التالي (٢-٥)



٥/ ٣/٢ لجنة القضايا الطارئة

دائماً ما تكون القضايا العاجلة مثار اهتمام الرأي العام وإن لم تحل بشكل عاجل فقد تعود بأزمات مالية وتضعف مصداقية التقرير المالي ، وهذا اللجنة ستعمل على حل المشاكل المحاسبية وحسم الخلافات فور ظهورها وسرعة حلها أو حتى بيان مجلس معايير المحاسبة المصري لحلها ، كما تعمل على كيفية إدخال تحسينات على التقارير المالية بما يساعد على تعزيز ثقة المستثمرين ومستخدمي معايير المحاسبة المصرية ، وكذلك العمل على تحديد القضايا المحاسبية الهامة التي تتطلب اهتمام عاجلاً وفورياً ، وكذلك القضايا التي يتم علاجها على المدى البعيد من قبل مجلس معايير المحاسبة المصري. وتهدف هذه اللجنة إلى:

- تحديد الأزمات المحتملة وأهميتها النسبية .
- تجنب الأزمات أو الحد من أثارها المدمرة .
- سرعة إبلاغ المسؤولين والأطراف المعنية في هيئه معايير المحاسبة المصرية.
- تهئية وإعلام وتوجيه الرأي العام أو المساعدة في ذلك .

وتقع ضمن اختصاصات هذه اللجنة ما يلي:

- ١- العمل إلى التوصل إلى إجماع حول كيفية المحاسبة عن المعاملات المالية الجديدة أو غير المعتادة والتي يحتمل أن تؤدي إلى اختلافات في التقارير المالية.
- ٢- تحديد المناطق أو القضايا ذات الاهتمام، أو التي تضعف الثقة في التقارير المالية.
- ٣- ما إذا كان ينبغي إعادة النظر في الأولويات لمجلس معايير المحاسبة المصري.
- ٤- تحديد المجالات المحتملة التي تتطلب انتباه مجلس معايير المحاسبة المصري.

ويقترح الباحث أن تتكون هذه اللجنة من سبع أعضاء ويتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء ويرئسها رئيس هيئه الأوراق المالية أو رئيس هيئه الرقابة المالية وتحتوى في عضويتها على :

- أستاذ محاسبه ممن ترشحهم أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية.
- عضوان من المراجعين المزاولين للمهنة.
- عضوان من مستخدمي القوائم المالية.
- عضو من معدي القوائم المالية.

٥/ ٤/٢ لجنة التواصل الدولي

إن لجنة كهذه هامه للغاية خاصة وان معايير المحاسبة المصرية معتمده بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية وتكون مهمة هذا اللجنة متمثلة في الآتي:

أ- متابعة الإصدارات الجديدة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومتابعه التعديلات التي قد تطرأ على المعايير.

ب- تقديم الترجمة للمعايير الدولية والتفسيرات الخاصة بها و/ أو إبداء الرأي في الترجمة العربية للمعايير الدولية الصادرة وتفسيراتها إلى مجلس معايير المحاسبة المصري ولجنة تفسيرات معايير المحاسبة المصرية.

ت- تقديم المشورة فيما يتعلق بأولويات عمل مجلس معايير المحاسبة المصري ولجنة تفسيرات معايير المحاسبة المصرية.

ث- تقديم مقترحات لتكييف المعايير والتفسيرات المترجمة مع البيئة المصرية لكل من مجلس معايير المحاسبة المصري ولجنة تفسيرات معايير المحاسبة المصرية.

ج- اقتراح التعديلات الواجب إدخالها على المعايير الدولية لتتناسب مع البيئة المصرية .

ح- التواصل مع المجالس والمنظمات التي تقوم بإصدار معايير المحاسبة حول العالم وبصفه خاصة مع مجلس معايير المحاسبة الدولي .

خ- العمل على المشاركة في نشاط المجالس الدولية وما يشمل ذلك من تعليق على مشاريع المعايير والمشاركة في اللقاءات الدولية والعمل على استضافه الخبراء والقامات العلمية من الخارج.

و يقترح الباحث أن تتكون هذه اللجنة من ٧ أعضاء على أن يتم تعيينهم لمدة ثلاث سنوات قابله للتجديد مره واحده فقط ويكونوا من أستاذة المحاسبة في الجامعات المصرية خاصة الذين درسوا في الجامعات الأجنبية ويراعى في تشكيل المجلس الآتي:

- ١- أربعة أعضاء من أستاذة المحاسبة ممن درسوا في الجامعات الأجنبية خاصة الأمريكية والبريطانية وان يكون كل عضو منهم قام بنشر ثلاث أبحاث على الأقل في مجالات ودوريات عالميه مع مراعاة التوزيع الجغرافي لهم على الجامعات المختلفة .
- ٢- ثلاثة أعضاء من أستاذة المحاسبة الدولية على أن يكون أستاذ من كل جامعه مختلفة .

٣/٥ قاعدة بيانات

لابد من إنشاء قاعدة بيانات أو موقع الكتروني على شبكه الانترنت تتضمن جميع المعلومات التي تتصل بهيئة معايير المحاسبة المصرية وفى نفس الوقت تتيح حرية الوصول للمعلومات عن المعايير وكذلك أمكانيه التواصل مع الهيئة ويقترح أن تضم معلومات عن(الهيئة ووحداتها التنظيمية وكيفية الاتصال به- المعايير المصدرة وتفسيراتها - قسم يظهر كيف تتم عمليه تطوير المعايير وتفسيراتها- قسم يحتوى على التعليقات المختلفة على مشروعات المعايير المطروحة والمؤتمرات وورش العمل التي تتم ، وكيفية الانضمام إلى الهيئة- قسم يحتوى على احدث أخبار المجلس وملخص الاجتماعات الخاصة بالهيئة ومجلس المعايير ولجنه تفسيرات المعايير - قسم للنشرات والدوريات التي تصدرها الهيئة) .

٤/٥ الإطار الفكري للمحاسبة المالية

استكمالاً لبناء استراتيجيه جديدة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية ومن خلال الدراسة النظرية والميدانية تبين القصور في منظور العمليات الداخلية والتي تم مراعاة معظمها في المكونات التنظيمية سواء من حيث تكوينها أو طرق عملها ليتبقى جزء هام في منظور العمليات الداخلية وهو الإطار الفكري.

إن النظام المحاسبي وكغيره من الأنظمة يستند على دستور شامل اتفق على تسميته بالإطار المفاهيمي أو الفكري والذي يجب أن يلم به المحاسب بشكل كامل وخصوصا الفلسفة القائمة من ورائه، وكيفية تحليل الأحداث والعمليات وفقا له ، فان أتقن استغلاله بشكل جيد ، فمن المؤكد أن العمليات والأحداث التي يقوم بتحليلها كخطوه أولى للدورة المحاسبية ستساهم بجعل نتائج النظام المحاسبي تؤدي الأهداف المرجوة منها (ظاهر القشى، ٢٠٠٩).

ويمثل الإطار الفكري للمحاسبة المالية مجموعه مترابطة ومتداخلة من المفاهيم التي تحدد طبيعة وهدف المحتوى العريض للتقارير المالية ذات الغرض العام ، ويعد هذا الإطار تمثيل واضح لتفكير الهيئات المختصة بتحديد المعايير حيث انه سوف يكون أساس سليم يعتمد عليه لبناء المعايير كما انه يعمل على الحد من الاجتهاد الشخصي عند الاختيار بين البدائل المحاسبية بوجود بدائل تدخل في نطاق الإطار وأخرى تخرج عنه وقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الإطار الفكري بأنه " دستور نظام مترابط بين الأهداف المتبادلة والأسس التي يمكن أن تؤدي إلى معايير متماسكة والتي تفوضها الطبيعة الوظيفية وحدود البيانات المالية المحاسبية (محمد الاراضى، ٢٠٠٨، ص ٤٣).

وتؤثر البيئة المحاسبية تأثيرا مباشرا على أهداف المحاسبة وعلى المبادئ والقواعد التي يمكن استخلاصها. وتتضمن معظم الفروض والمفاهيم افتراضات بشأن طبيعة الوحدة المحاسبية، ويمكن بيان أهم المتغيرات البيئية التي يجب أن تراعى عند إعداد إطار فكري للمحاسبة المالية (محمود الناعى، ١٩٩٢، ص ١٠٦) كما يلي :

- ١- المتغيرات المرتبطة بالمنشأة
 - أ- احتياجات الإدارة للمعلومات.
 - ب- احتياجات أجهزه المراجعة الداخلية.
 - ت- طبيعة العلاقات التنظيمية.
 - ٢- المتغيرات المرتبطة بطبيعة النشاط داخل الدولة
 - أ- احتياجات الأجهزة الرقابية.
 - ب- احتياجات أجهزه الرقابة.
 - ت- احتياجات أجهزه التخطيط.
 - ث- القوانين والأعراف السائدة.
 - ٣- المتغيرات في المجتمع الدولي
 - أ- احتياجات نقل التكنولوجيا.
 - ب- التطور في الفكر والتطبيق المحاسبي خارج الدولة.
 - ت- التضخم المالي.
- ويضيف الباحث متغير إضافي في البيئة المصرية وهو الإطار الفكري لمعايير المحاسبة الدولية.

و نظرا لعدم ملائمة الإطار الفكري للمحاسبة الدولية في للبيئة المصرية نكون أمام احد خيارين، هما:

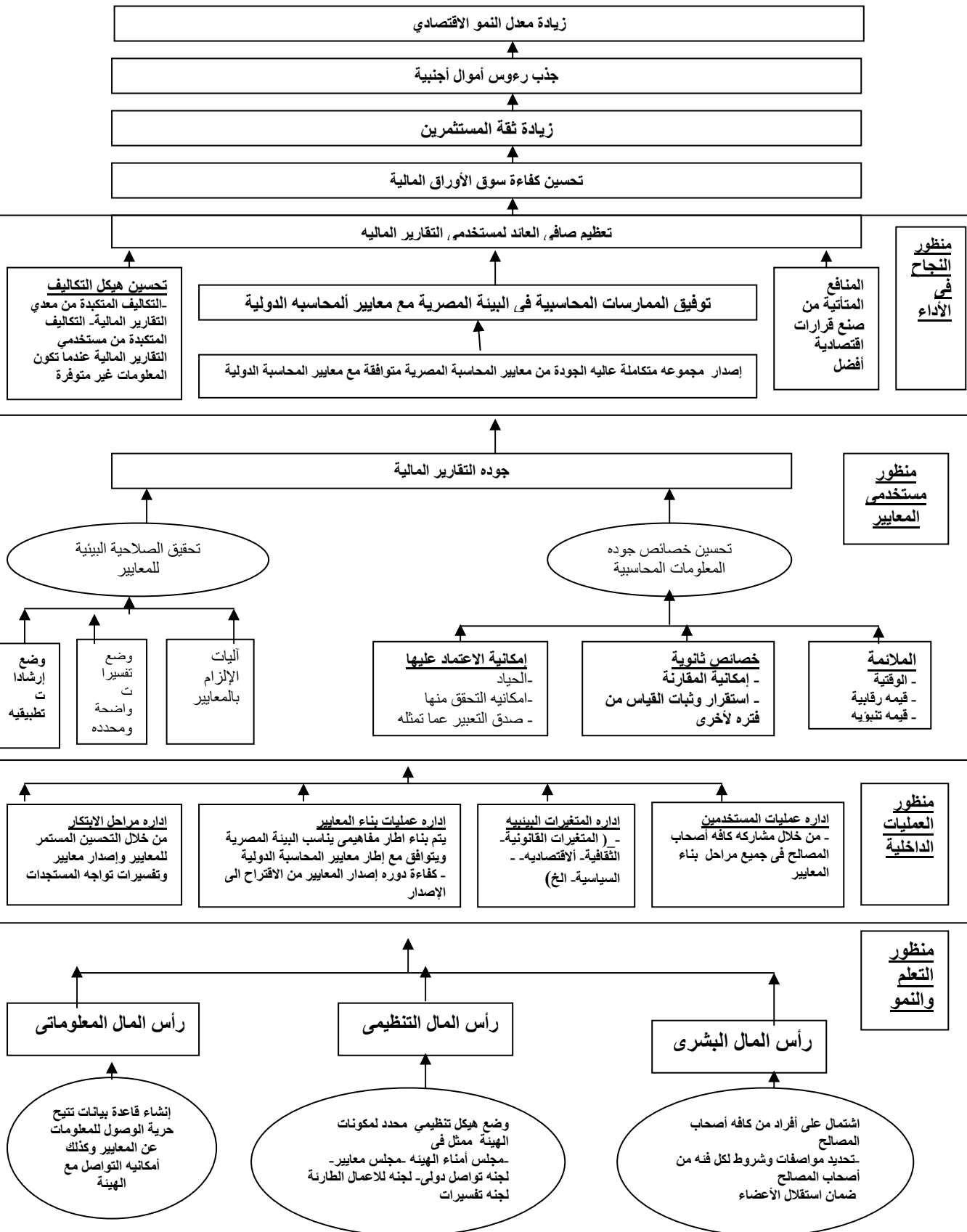
- ١- إدخال تعديلات على الإطار الفكري لمعايير المحاسبة الدولية ليتناسب مع بيئة العمل المحاسبي المصري .
 ٢. بناء إطار فكري خاص ببيئة العمل المصرية.
- ويرى الباحث إن الخيار الأول هو الأفضل والذي يجب تبنيه من قبل هيئته إصدار معايير المحاسبة المصرية للأسباب الآتية:
- الإطار الموجود حاليا جزء من الإطار الدولي .
 - بسبب التوجه نحو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

٥/٥ مصادر التمويل

إن عمله صناعه معايير المحاسبة ليست بالعملية اليسيرة التكلفة خاصة في الدول النامية . فقد جاء في مشروع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للتحويل إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية ان عمله إصدار المعايير تتضمن تكاليف مباشرة تتعلق بدراسة كل معيار وإعداده متمثلة في مكافآت المستشارين الفنيين والشرعيين النظاميين وتكاليف النقاشات والعامّة والاجتماعات والترجمة والإعداد والنشر، وتكاليف غير مباشرة متمثلة في تكاليف إدارة الجهات المصدرة للمعايير، والأعمال المساندة الأخرى كذلك يوجد نوع آخر من تكاليف إصدار المعايير يسمى تكاليف ما بعد إصدار المعايير متمثلة في تكاليف التدريب وتقديم المشورة للجهات المعدة للمعايير وكذلك تكاليف متابعه الإصدارات الدولية الجديدة وتحديثات المعايير. وكذلك تكاليف التواصل والمشاركة في نشاط المجالس الدولية وما يشمله ذلك من تعليق على مشاريع المعايير والمشاركة في اللقاءات الدولية واستضافه الخبراء في هذا المجال (المحاسبون ، ٢٠١٢ ، ص ٣٦) . ولضمان استقلال جهة وضع معايير المحاسبة المالية فقد نص قانون ساربنز اوكسلي الذي صدر في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الانهيارات المالية للعديد من الشركات مطلع هذا القرن ان يتم تمويل وضع معايير المحاسبة من خلال تحصيل رسوم دعم المحاسبة من مصدري الأوراق المالية في الولايات المتحدة (المحاسبون، ٢٠١٢ ، ص ٢٧). ومن هنا لبناء هيكل تنظيمي لبناء معايير المحاسبة يقترح الباحث عدة مصادر للتمويل منها ما يلي :

- ١- رسوم إلزامية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية.
- ٢- رسوم إلزامية أقل على الشركات غير المقيدة في سوق الأوراق المالية.
- ٣- رسوم تفرض على مكاتب المحاسبة والمراجعة بحسب حجم المكتب.
- ٤- مشاركته من الحكومة في تمويل هيئته معايير المحاسبة المصرية.
- ٥- رسوم تفرض على الشركات الدولية والفروع الأجنبية العاملة في مصر.
- ٦- الهبات والتبرعات التي يقرر مجلس الأمناء قبولها.
- ٧- حصيلة نشر وبيع ما يتم إعداده من بحوث ونشرات وما تقدمه الهيئة من خدمات مثل الدورات التدريبية.

ويمكن بيان عناصر الإستراتيجية كاملة طبقا لبطاقة الأداء المتوازن في الشكل التالي (٥-٤)



المصدر: اعداد الباحث

٦/٥ خطه إصدار معايير المحاسبة المصرية المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية

يقصد بعولمة معايير المحاسبة أن تتخذ سياسة لاعتماد معايير القياس والعرض والإفصاح المحاسبي الدولية كأساس لإعداد القوائم المالية، وقد تكون هذه السياسة إما التطبيق التام للمعايير، أو التوافق معها بمستويات متعددة، أخذاً في الاعتبار ظروف تلك الدولة الاقتصادية والاجتماعية. ويرى الكثيرون أن الاندفاع وراء نهج تطبيق معايير المحاسبة الدولية يمثل خطأ فادحاً، خاصة في الدول النامية قد لا يتبين أثره في المستوى القصير، لكن آثاره السلبية في اقتصاد تلك الدولة ستظهر جلية على المستوى الطويل؛ ، بينما يرى آخرون أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية له منافع إيجابية مباشرة، لعل أبرزها المشاركة في الكيانات الدولية وتشجيع الاستثمارات والرفع من مستوى الإفصاح المحاسبي. ، وأعتقد أن الخيار الأفضل تبني سياسة التوافق مع المعايير الدولية (عبدالرحمن الحميد، ٢٠١١).

ويرى الباحث ضرورة إصدار معايير مصريه متوافقة مع المعايير الدولية ، وهو ما ذهبت اليه نتائج الدراسة الميدانية، وفي هذه الحالة يجب علينا الاستفادة من التجربة المصرية السابقة في عمليه تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية ، فقد نجحت الحكومة المصرية في تحقيق تقارب رسمي من خلال أسلوب الاندفاع الكبير أو إصدار حزمه من المعايير الملزمة بقرارات حكوميه . إلا إن الواقع العملي يشير إلى أن التقارب في الممارسات المحاسبية المصرية هي ابعد ما يكون عن المعايير الدولية لذلك يجب إضافة آليات جديدة في تحقيق عمليه التوافق تؤدي إلى توافق الممارسات في الواقع العملي.

ويقترح الباحث الخطة التالية للتقارب أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية
وتقوم هذه الخطة على الآتي:

أولاً: تقوم الحكومة بإنشاء أو الإشراف على إنشاء هيئة متخصصة لإصدار معايير المحاسبة المصرية على أن تراعى في إصدارها للمعايير أن تكون متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية
وهذا يحقق التقارب الرسمي أو توافق المعايير.

ثانياً: أن تقوم الهيئة بدراسة معايير المحاسبة الدولية بترجمة معايير المحاسبة الدولية أو دراسة مدى ملائمة التراجم العربية لها وإمكانية الاعتماد عليها وكذلك المصطلحات الواردة في المعيار وكذلك إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ثالثاً: يتعين عليها تقسيم معايير المحاسبة الدولية في مجموعات مترابطة من بعضها البعض قبل البدء في إصدار معايير المحاسبة الوطنية وفقاً لجدول زمني يمتد من سنة إلى خمس سنوات ويمكن الاستفادة من تقسيمات المعايير التي أعدها بعض الباحثين وجهات متخصصة ومنها ما يلي :

***التقسيم الذي اقترحه احد الباحثين(برنس ميخائيل، ٢٠٠٨)**

في سبيل إحداث التوافق الملائم والمرن مع معايير المحاسبة الدولية إن يتم تبويب معايير المحاسبة المصرية في إطار المعايير الدولية إلى المجموعات التالية:

١ - معايير تتعلق بالقياس المحاسبي: يتم الالتزام بالمعايير الدولية، بما يتفق مع

التشريعات القانونية المنظمة في المجتمع المحلي.

٢ - معايير تتعلق بالإفصاح المحاسبي: وهذه يتم الالتزام بها حسب المعايير الدولية

الصادرة، لما لهذه المعايير من ارتباط بمصداقية القوائم المالية، ومعدل الثقة

سواء في مضامينها أو في شكل عرضها أو دوريه النشر والإعلام عنها.

٣ - معايير تتعلق بأنشطه اقتصاديه محدده: يراعى عند إعدادها إصدارها الاجتهاد

في إحداث التوافق المرن مع المتغيرات البيئية في كل دولة بسبب اختلاف

المؤثرات التشريعية والاقتصادية والاجتماعية لممارسه الأنشطة الاقتصادية في كثير من الأحيان.

٤ - معايير تتعلق بمتغيرات مجتمعية معينة: ويراعى بشأنها ما سبق ذكره بالنسبة للمعايير المتصلة بأنشطة اقتصادية محددة.

*في حين تم تقسيم معايير المحاسبة الدولية في الهند في إطار خطه التوافق مع معايير المحاسبة الدولية بتقسيم المعايير الدولية إلى أربع مجموعات هي المجموعة الأولى : وهى المعايير التي يمكن تبنيها فوراً أو في المستقبل القريب بدون أى اختلافات عن معايير المحاسبة الدولية مثل (المخزون – تكلفه الاقتراض- الخ) المجموعة الثانية: المعايير التي تحتاج بعض الوقت للوصول إلى الاستعداد الفني والمهني لتطبيقها في ظل البيئة الاقتصادية والعوامل البيئية الأخرى. المجموعة الثالثة: المعايير التي تحتوى على مجموعه من المفاهيم التي تختلف عن البيئة الهندية المجموعة الرابعة: المعايير التي يتطلب تبنيها إدخال تعديلات تشريعية وقانونية قبل تطبيق المعايير_ (KPMG, 2008).

*و قامت هيئة المحاسبين القانونيين في السعودية بتقسيم المعايير إلى ١٤ مجموعه مترابطة ووفقا لجدول (٥-٢) زمني مناسب وذلك على النحو الآتي:

المجموعة	الموضوع	سنوات اعاده النظر وتقييم ومراجعته المعايير Year of review
المجموعة الأولى	عرض القوائم المالية IAS1 عرض القوائم المالية قوائم التدفق النقدي IAS 7 السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء IAS8 الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية IAS10 الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة IAS24 إعداد التقارير المالية الفترية IAS34 القطاعات التشغيلية IFRS8	١ ١ ١ ١ ١ ١ ١
المجموعة الثانية	مزايا العاملين IAS19 مزايا العاملين المحاسبة والتقارير عن خطط المعاشات IAS26 مدفوعات الأسهم IFRS2	٢ ٢ ٢
المجموعة الثالثة	الأصول غير المتداولة ١ المخزون IAS2 الممتلكات والآلات والمعدات IAS16 تكاليف الاقتراض IAS23 الأصول المعنوية IAS38	٢ ٢ ٢ ٢
المجموعة الرابعة	مجموعه الحسابات القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة IAS27 المحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات الشقيقة IAS28 البيانات المالية الموحدة IFRS10 الترتيبات التعاقدية IFRS11	٢ ٢ ٢ ٢

تابع جدول (٥-٢)

المجموعة	الموضوع	سنوات اعاده النظر وتقييم ومراجعته المعايير Year of review
المجموعة الخامسة	الأصول غير المتداولة ٢ الاستثمارات العقارية IAS40 اضمحلال الأصول IAS36 الزراعة IAS41 الأصول غير الجارية والمحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة IFRS5 قياس القيمة العادلة IFRS13	٣ ٣ ٣ ٣ ٣
المجموعة السادسة	الاعتراف بالإيرادات عقود الإنشاءات IAS11 الإيراد IAS18 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات IAS20	٣ ٣ ٣
المجموعة السابعة	عقود الإيجار عقود الإيجار IAS17	٤
المجموعة الثامنة	الأدوات المالية الأدوات المالية: الإفصاح والعرض IAS32 الأدوات المالية الإفصاح IFRS7 الأدوات المالية IFRS9	٤ ٤ ٤
المجموعة التاسعة	العملات الأجنبية أثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية IAS21 إعداد التقارير المالية في الاقتصاد عالي التضخم IAS29	٥ ٥
المجموعة العاشرة	ضرائب الدخل المحاسبة عن ضرائب الدخل IAS12	٥
المجموعة الحادية عشر	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة IAS37	٥
المجموعة الثانية عشر	التأمين عقود التأمين IFRS4	٥
المجموعة الثالثة عشر	الموارد المعدنية استكشاف وتقييم الموارد المعدنية IFRS6	٥
المجموعة الرابعة عشر	تبنى المعايير لأول مره تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مره IFRS1	٥

(مجله المحاسبون، ٢٠١٢، ص ص ٣٤-٣٥)

مما سبق يقترح الباحث أن يتم إصدار المعايير على النحو التالي أن يتم دراسة كل مجموعه من المجموعات المختلفة ويقترح الباحث هنا أن تأخذ هيئة إصدار المعايير في مصر بتقسيم المعايير الذي أعدته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على اعتبار ان المملكة العربية السعودية تتشابه إلى حد ما مع عوامل البيئة المحاسبية المصرية، على أن يتم إصدار المعايير معيار بمعيار وليس كدفعه واحده ويراعى عند إصدار المعايير التدرج التالي ، أن يتم البداية بالمعايير المصرية المطبقة الآن والتي لا تختلف عن معايير المحاسبة الدولية مثل (معيار

المخزون IAS2 – عقود الإنشاء IAS11 – الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة IAS30 – المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية IAS20 – المحاسبة والتقارير عن مزايا التقاعد IAS26 – الزراعة IAS41) ثم المعايير الدولية التي لا تحتاج إلى تدريب إضافي للعاملين في المجال المحاسبي في مصر ثم المعايير التي لا تتطلب إدخال بعض التعديلات على الإطار المفاهيمي ثم المعايير التي لا تحتاج إلى إدخال تعديلات تشريعية ثم المعايير التي تتطلب تعديلها للتوافق مع البيئة المحاسبية المصرية .

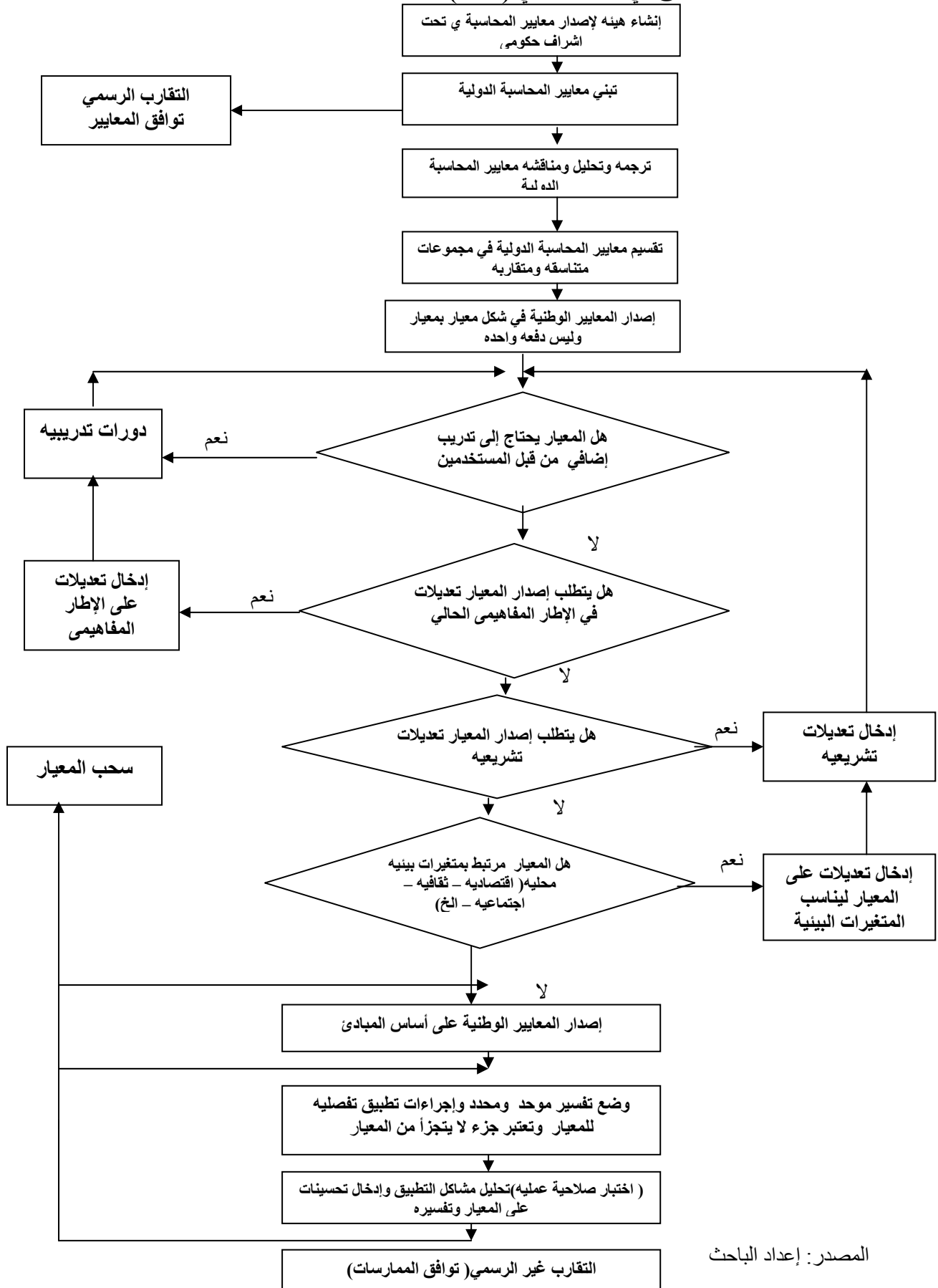
رابعاً: يرى الباحث أن يتم إصدار المعايير الوطنية على أساس مدخل المبادئ بعد أضافه أو حذف أو تعديل على المعيار ليتناسب مع البيئة المصرية فقد تعددت مداخل إصدار المعايير ففي دراسة قام بها مدثر أبو الخير ، ٢٠٠٨ للمفاضلة بين مدخل المبادئ ومدخل القواعد في إعداد معايير المحاسبة كان الاستنتاج الرئيسي لهذه الدراسة انه لا غنى عن القواعد المحاسبية ويتبع ذلك أن أى دولة يمكنها تبني معايير تبني معايير المحاسبة الدولية (معايير المبادئ) للاستفادة من القبول الدولي العام وتحقيق القابلية للمقارنة على أساس عالمي.

خامساً: أن يتم وضع تفسيرات وإرشادات تطبيقية وإجراءات تفصيلية محدده للمعيار وان تكون ملزمة لكل من يطبق المعيار (استخدام مدخل القواعد في إصدار تفسير وإرشادات تطبيق المعايير) (احمد بسيونى، ٢٠١٣، ص ٢١)، من اجل التحديد الواضح لمسؤوليات الأطراف المرتبطة بالتقرير المالي وفى نفس الوقت تبسيط وتوضيح لكيفية تطبيق المعايير في البيئة المصرية

سادساً: أن يتم متابعه تطبيق المعيار في الواقع العملي للتعرف على أهم المشاكل التي تواجه تطبيق المعيار مما يستلزم معه إجراء تعديل على المعيار أو في تفسير وإرشادات تطبيق المعيار أو قد يصل الأمر إلى سحب المعيار بشكل نهائي.

سابعاً: الاعتماد النهائي للمعيار وباتباع هذه الخطوات نستطيع تحقيق تقارب غير رسمي أو ما يعرف بتوافق الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي .

ويمكن بيان خطه التوافق في الشكل التالي (٥-٥)



٧/٥ خلاصه الفصل

في ضوء المقارنة التي أجراها الباحث عن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية وفي ضوء نتائج الدراسة الميدانية والتي أظهرت بوضوح القصور الشديد في منظور التعلم والنمو ومنظور العمليات الداخلية مما انعكس بالسلب على منظور مستخدمي معايير المحاسبة ومنظور النجاح في الأداء طبقا لعلاقة السببية بين المنظورات الأربعة ، ومن هنا اقترح الباحث استراتيجيه متكاملة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية. وهذه الإستراتيجية اعتمدت على أن يكون هناك هيئة مستقلة تحت إشراف حكومي لإصدار معايير المحاسبة المصرية ويكون داخل هذه الهيئة أربع جهات أساسيه هي (مجلس معايير المحاسبة المصري- لجنة تفسيرات معايير المحاسبة- لجنة القضايا الطارئة- لجنة التواصل الدولي) وكذلك اقترح الباحث ان يكون هناك مصادر تمويل محدده لهذه الهيئة .

واقترح الباحث خطة للتقارب أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية وتقوم هذه الخطة على الآتي :

- ١- تقوم الحكومة بإنشاء أو الإشراف على إنشاء هيئة متخصصة لإصدار معايير المحاسبة المصرية على أن تراعى في إصدارها للمعايير أن تكون متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية وهذا يحقق التقارب الرسمي أو توافق المعايير.
- ٢- أن تقوم الهيئة بدراسة وترجمة معايير المحاسبة الدولية أو دراسة مدى ملائمة التراجم العربية لها وإمكانية الاعتماد عليها وكذلك المصطلحات الواردة في المعيار وكذلك أمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- ٣- تقسيم معايير المحاسبة الدولية في مجموعات مترابطة من بعضها البعض قبل البدء في إصدار معايير المحاسبة الوطنية وفقا لجدول زمني يمتد من سنة إلى خمس سنوات .
- ٤- أن يتم إصدار المعايير الوطنية على أساس مدخل المبادئ بعد إضافة أو حذف أو تعديل على المعيار ليتناسب مع البيئة المصرية
- ٥- أن يتم وضع تفسيرات وإرشادات تطبيقية محدده للمعيار وان تكون ملزمة لكل من يطبق المعيار (استخدام مدخل القواعد في إصدار تفسير وإرشادات تطبيق المعايير).
- ٦- أن يتم متابعه تطبيق المعيار في الواقع العملي للتعرف على أهم المشاكل التي تواجه تطبيق المعيار مما يستلزم معه إجراء تعديل على المعيار أو في تفسير وإرشادات تطبيق المعيار أو قد يصل الأمر إلى سحب المعيار بشكل نهائي.
- ٧- الاعتماد النهائي للمعيار وباتباع هذه الخطوات نستطيع تحقيق تقارب غير رسمي أو ما يعرف بتوافق الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي .

الفصل السادس
الخلاصة
والنتائج
والتوصيات

الفصل السادس

الخلاصة والنتائج والتوصيات

١/٦ مقدمة

استهدف البحث بيان كيف ساهمت الأزمات المالية العالمية في معالجه نقاط الضعف، أو القصور في معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية، بعبارة أخرى استهدف البحث بيان كيف ساهمت هذه الأزمات المالية العالمية في تطوير معايير المحاسبة الدولية والمصرية. كما استهدف البحث صياغة الإستراتيجية الملائمة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية. ويقدم هذا الفصل خلاصة ونتائج وتوصيات البحث بالإضافة إلى المجالات البحثية المرتبطة بموضوع البحث.

٢/٦ خلاصة البحث

تضمن البحث الفصول التالية :

الفصل الأول

تناول هذا الفصل الإطار العام للبحث من حيث طبيعة المشكلة، وهدف البحث وأهميته، والمنهجية المستخدمة، وفروض البحث وتنظيم البحث.

الفصل الثاني

تناول هذا الفصل بعض الدراسات المرتبطة بموضوع الدراسة، وقد قام الباحث بتقسيم هذه الدراسات إلى أربع مجموعات.

المجموعة الأولى: الدراسات التي تناولت دور المحاسبة في حدوث الأزمات المالية العالمية

المجموعة الثانية: الدراسات التي تناولت اثر الأزمات المالية العالمية على المحاسبة.

المجموعة الثالثة: الدراسات المقارنة بين المجموعات المختلفة من المعايير.

المجموعة الرابعة: الدراسات المرتبطة بتقييم وإصدار معايير المحاسبة.

وخلص الباحث من هذه الدراسات إلى الفرض الرئيسي للدراسة وهو "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".

وتم تجزئته الفرض الرئيسي إلى أربعة فروض فرعية هي كالآتي:

الفرض الفرعي الأول: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء".

الفرض الفرعي الثاني: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".

الفرض الفرعي الثالث: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية".

الفرض الفرعي الرابع: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو".

الفصل الثالث

حاول الباحث في هذا الفصل تتبع الآثار المختلفة للأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية من خلال دراسة مقارنة للآثار التي يمكن أن تحدثها الأزمات المالية العالمية المختلفة على تطوير معايير المحاسبة المالية المصرية والدولية، من أجل استخلاص الكيفية التي يمكن أن تتعامل بها جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية كاستجابة للازمات المالية المختلفة، ومن ثم تم اختيار مقياس بطاقة الأداء المتوازن Balance scorecard و تمت المقارنة من خلال المنظورات الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن وهي:

أولاً: منظور النجاح في الأداء: وتناول الباحث هذا المنظور من خلال قياس آثار الأزمات المالية العالمية على تحقيق أهداف جهات إصدار معايير المحاسبة المالية من خلال المقاييس التالية:

- قياس آثار الأزمات المالية على التقارب بين معايير المحاسبة على المستوى الدولي مع معايير المحاسبة الدولية (التقارب الرسمي) .
- قياس آثار الأزمات المالية على تطوير مجموعه متكاملة من معايير المحاسبة المالية.

واتضح أن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اتخذت خطوات واسعة في أعقاب الأزمات المالية نحو تحقيق التوافق العالمي لمعايير المحاسبة وفى إصدار وتطوير مجموعه متكاملة من معايير المحاسبة في حين أن جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية ركزت بشكل كبير على تحقيق عمليه التقارب الرسمي مع معايير المحاسبة الدولية ، بل تم النص صراحة على أن الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية تخضع في معالجتها للمعايير الدولية لحين صدور معايير مصريه تتناول هذه الموضوعات .

ثانياً: منظور مستخدمي المعايير المحاسبية: تم قياس مدى رضا المستخدم من خلال المقاييس التالية (جوده التقارير المالية- الفترة الزمنية المستغرقة في الوفاء باحتياجات المستخدمين من المعايير نتيجة للازمات المالية العالمية). وتبين إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يترتب عليه جوده أعلى بالمقارنة بالمعايير الوطنية في العديد من دول العالم، أما في مصر فوجد إن جوده التقارير المالية للشركات التي تطبق معايير المحاسبة تعتبر أعلى من تلك التي تخضع للقانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ أو تلك التي تخضع للقانون ١٥٩ ولكنها مازالت تحت رقابه الجهاز المركزي للمحاسبات أو الشركات القابضة .و كذلك اتضح إن استجابة مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أسرع من جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية للازمات المالية وان الجهة المصرية تحتاج إلى فتره زمنية كبيرة.

ثالثاً: منظور العمليات الداخلية (بناء المعايير المحاسبية ومراجعته أدائها وفقاً للمتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية): اتضح إن استجابة الجهة المصرية فيما يتعلق بالإطار الفكري تتسم بالبطء الشديد في استجابتها للازمات المالية ، كما إنها لا تراعى التطورات الدولية والمتغيرات المحلية. فعلى الرغم من تبني السلطات المصرية لمعايير المحاسبة الدولية المؤسسة على مدخل المبادئ ، فلم يتم إصدار إطار فكري إلا في نسخته المعايير المصرية ٢٠٠٦ ولم يتم مراعاة المتغيرات البيئية المصرية ولم يصدر أي تعديلات على الإطار الفكري حتى بعد أزمة الرهن العقاري على الرغم من تطوير الإطار الفكري للمعايير الدولية. كذلك فإن الاستناد إلى الواقع العملي في بناء المعايير المصرية كان منعدم تقريبا في حين دفعت الأزمات المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى الاستناد إلى نقاط الضعف أو القصور في المعايير التي أظهرتها الأزمات المالية العالمية.

رابعا: منظور التعلم والنمو: ويعتمد على ثلاث عناصر أداء رئيسيه هي (رأس المال البشرى- رأس المال التنظيمي- رأس المال المعلوماتي). واتضح إن العناصر الثلاثة ادخل عليها تغيرات جوهرية مثل خطه حوكمة مؤسسه معايير المحاسبة الدولية وأعاده هيكلتها وكذلك وضع شروط ومواصفات لابد في العناصر البشرية التي تنضم إلى المؤسسة وتطوير قاعدة بيانات شاملة لمؤسسه معايير المحاسبة الدولية. في حين إن هذا المنظور لم يطرأ عليه إلا تعديلات طفيفة للغاية في أعقاب الأزمات المالية بالنسبة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية.

الفصل الرابع

تم استطلاع آراء مفردات عينه الدراسة التي تتكون من :
المجموعة الأولى : الأكاديميين (أعضاء هيئه التدريس ومعاونيهم) في أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية.
المجموعة الثانية: تمثل الجانب العملي أو التطبيقي ومتمثله في المراجعين الخارجيين والمحليين الماليين .
و اعتمد الباحث في هذه الدراسة على أسلوب الاستقصاء بشكل أساسي ، حيث قام الباحث بإعداد قائمه في شكل مجموعه من الأسئلة يمكن من خلال دراسة وتحليل الردود عليها تحقيق هدف الدراسة الميدانية .
وتوصل الباحث إلى أنه يمكن قبول الفرض الرئيسي للدراسة و هو "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية" وذلك بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ، ويمكن رفض الفرض بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية. كذلك استطلع الباحث آراء عينه الدراسة في الإستراتيجية المقترحة وبناء على آراء عينه الدراسة تم اقتراح استراتيجيه لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية في الفصل التالي.

الفصل الخامس

اقترح الباحث في هذا الفصل استراتيجيه متكاملة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية. وهذه الإستراتيجية تعتمد على ان يكون هناك هيئه مستقلة تحت إشراف حكومي لإصدار معايير المحاسبة المصرية ويكون داخل هذه الهيئه أربع جهات أساسيه هي (مجلس معايير المحاسبة المصري- لجنه تفسيرات معايير المحاسبة- لجنه القضايا الطارئه- لجنه التواصل الدولي) وكذلك اقترح الباحث ان يكون هناك مصادر تمويل محدده لهذه الهيئه .
وقدم الباحث خطه للتقارب أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية وتقوم هذه الخطة على الآتي:

- ١- تقوم الحكومة بإنشاء أو الإشراف على إنشاء هيئه متخصصة لإصدار معايير المحاسبة المصرية على أن تراعى في إصدارها للمعايير أن تكون متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية وهذا يحقق التقارب الرسمي أو توافق المعايير.
- ٢- أن تقوم الهيئه بدراسة وترجمة معايير المحاسبة الدولية أو دراسة مدى ملائمة التراجم العربية لها وإمكانية الاعتماد عليها وكذلك المصطلحات الواردة في المعيار وكذلك إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- ٣- يتعين عليها تقسيم معايير المحاسبة الدولية في مجموعات مترابطة مع بعضها البعض قبل البدء في إصدار معايير المحاسبة الوطنية وفقا لجدول زمني يمتد من سنه إلى خمس سنوات .
- ٤- أن يتم إصدار المعايير الوطنية على أساس مدخل المبادئ بعد إضافة أو حذف أو تعديل على المعيار الدولي ليتناسب مع البيئة المصرية
- ٥- أن يتم وضع تفسير وإرشادات تطبيقيه محدده للمعيار وان تكون ملزمه لكل من يطبق المعيار (استخدام مدخل القواعد في إصدار تفسير وإرشادات تطبيق المعايير).
- ٦- أن يتم متابعة تطبيق المعيار في الواقع العملي للتعرف على أهم المشاكل التي تواجه تطبيق المعيار مما يستلزم معه إجراء تعديل على المعيار أو في تفسير وإرشادات تطبيق المعيار أو قد يصل الأمر إلى سحب المعيار بشكل نهائي.
- ٧- الاعتماد النهائي للمعيار .

٣/٦ نتائج البحث

من خلال الدراسة النظرية والميدانية يمكن للباحث استخلاص النتائج الآتية:

- اتضح أن مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اتخذت خطوات واسعة في أعقاب الأزمات المالية نحو تحقيق التوافق العالمي لمعايير المحاسبة خاصة مع الولايات المتحدة الأمريكية، وفي إصدار وتطوير مجموعه متكاملة وأكثر وضوحاً في تفسيرها، كما عملت على إصدار مجموعه كبيره من تفسيرات وإرشادات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في حين أن جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية ركزت بشكل كبير على تحقيق عمليه التقارب الرسمي مع معايير المحاسبة الدولية، بل تم النص صراحة علي أن الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية تخضع في معالجتها للمعايير الدولية لحين صدور معايير مصريه تتناول هذه الموضوعات، وفي أعقاب أزمة الرهن العقاري ٢٠٠٨ لم يتم تعديل سوى معياران فقط الخاصين بالأدوات المالية ولم يتم إصدار تفسيرات لمعايير المحاسبة المصرية وبالتالي يمكن قبول الفرض الفرعي الأول "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء" بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن رفضة بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية.

- إن الاهتمام الكبير بحوكمة الشركات نتيجة للازمات المالية أدى إلى تحسين جوده التقارير المالية المنشورة وتحسين الخصائص النوعية للمعلومات وتخفيض عدم تماثل المعلومات في الأسواق المالية المختلفة وكذلك فقد أدت الأزمات المالية إلى تطوير وتعديل العديد من معايير المحاسبة الدولية والمصرية والتي بالتأكيد سيكون لها اثر على جوده التقارير المالية المنشورة. إلا ان عينه البحث رأت انه لم يحدث تحسن في خصائص المعلومات في البيئة المصرية. و كذلك اتضح ان استجابة مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أسرع من جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية للازمات المالية وان الجهة المصرية تحتاج إلى فتره زمنية كبيره للغاية. وبالتالي يمكن قبول الفرض الفرعي الثاني "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر: منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية" بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن رفضة بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية.

- اتضح إن استجابة الجهة المصرية فيما يتعلق بالإطار الفكري تتسم بالبطء الشديد في استجابتها للازمات المالية، كما إنها لا تراعى التطورات الدولية والمتغيرات المحلية. فعلى الرغم من تبني السلطات المصرية لمعايير المحاسبة الدولية المؤسسة على مدخل المبادئ، فلم يتم إصدار إطار فكري إلا في نسخته المعايير المصرية ٢٠٠٦ ولم يتم مراعاة المتغيرات البيئية المصرية ولم يصدر أي تعديلات على الإطار الفكري حتى بعد أزمة الرهن العقاري، على الرغم من تطوير الإطار الفكري للمعايير الدولية. كذلك فان الاستناد إلى الواقع العملي في بناء المعايير المصرية كان ضعيف، في حين دفعت الأزمات المالية مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى الاستناد إلى نقاط الضعف أو القصور في المعايير التي أظهرتها الأزمات المالية العالمية عند تطوير وإصدار معايير جديدة. وعلى الرغم من توجه مؤسسه معايير المحاسبة الدولية إلى إشراك كافة أصحاب المصالح في عمليات بناء المعايير إلا ان ذلك لم يحدث في البيئة المصرية وظلت المعايير تصدر بقرار من الوزير المختص. وبالتالي يمكن قبول الفرض الفرعي الثالث: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية" بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن رفضة بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية.

- اتضح إن العناصر الثلاثة لمنظور التعلم والنمو (رأس المال البشري- رأس المال التنظيمي- رأس المال المعلوماتي) ادخل عليها تغيرات جوهرية مثل خطه حوكمة مؤسسه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإعادة هيكلتها وكذلك وضع شروط ومواصفات لابد من توافرها في العناصر البشرية التي تنضم إلى المؤسسة وتطوير قاعدة بيانات شاملة لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . في حين إن هذا المنظور لم يطرأ عليه إلا تعديلات طفيفة للغاية في أعقاب الأزمات المالية بالنسبة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية. وبالتالي تم قبول الفرض الفرعي الرابع: "للازمات المالية العالمية اثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو" بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ورفضه بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية.

ومن هنا يمكن قبول الفرض الرئيسي للدراسة وهو "للازمات المالية العالمية اثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية" بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية ويمكن رفضه بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية.

- ولان هناك علاقات السبب والنتيجة بين منظور النجاح في الأداء ومنظور مستخدمي معايير المحاسبة ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو. ومن هذا المنطلق تم تفسير النتائج التي توصل إليها البحث فمن خلال الدراسة النظرية والميدانية وجد الباحث ان أكثر منظور حدث فيه تطورات وردود ايجابية من المستقضي منهم هو منظور التعلم والنمو ثم منظور العمليات الداخلية بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية وعلى النقيض كانت ردود المستقضي منهم على هذين المنظورين بالنسبة لمعايير المحاسبة المصرية وبالتالي كان يجب اقتراح استراتيجيه تركز على هذان المنظوران لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية .

٤/٦ توصيات البحث

- دراسة إمكانية الأخذ بالإستراتيجية المقترحة لإنشاء هيئة لمعايير المحاسبة المصرية وكذلك خطه التوافق مع معايير المحاسبة الدولية التي تم اقتراحها في هذا البحث مع مراعاة إشراك كافة أصحاب المصالح في عملية صناعة معايير المحاسبة المالية (أكاديميين- معدي ومستخدمي القوائم المالية- المراجعين الخارجيين- منظمي الأسواق المالية... الخ) عند دراسة إمكانية التطبيق.

- دراسة إمكانية تحسين أداء منظور التعلم والنمو ومنظور العمليات الداخلية من خلال تفعيل قواعد حوكمه الشركات بسوق الأوراق المالية المصري مع إلزام الشركات بالالتزام بمعايير المحاسبة المصرية، وتحليل أسباب عدم الالتزام بها.

- العمل مع هيئات المحاسبة في الوطن العربي على ان يكون لهم دور فعال عند صياغة معايير المحاسبة في مجلس معايير المحاسبة الدولي بما بلانم البيئة العربية.

٥/٦ أبحاث مستقبلية مقترحة

- ١- دراسة تحليلية لأثر ألامه المالية على تطوير معايير المحاسبة الدولية (معايير القياس والإفصاح).
- ٢- دراسة تحليلية لأثر الأزمات المالية على توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على جوده التقارير المالية في الدول النامية التي تبنت معايير المحاسبة الدولية.
- ٣- دراسة تحليلية لأثر الأزمات المالية العالمية على التوجه نحو التحفظ المحاسبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- إبراهيم السيد عبيد، "الإفصاح عن المخاطر والتهديدات التي تتعرض لها الشركة في التقارير المالية المنشورة: إطار مقترح ودراسة ميدانية" **المؤتمر العلمي السنوي السابع، أسواق المال العربية: الواقع والتحديات والتطلعات**، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية، أكتوبر، ٢٠٠٧.
- إبراهيم زكريا عرفات، "إطار مقترح للإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري في بيئته الاعمال المصرية دراسة نظرية وميدانية" **رساله ماجستير غير منشوره** كلية التجارة جامعة طنطا، ٢٠١١.
- ابوزيد كامل السيد، "دراسة انتقادية لمنهجية إصدار المعايير المحاسبية المصرية واختبار مدى ملاءمتها للبيئة المصرية لمواجهة التحديات المستقبلية"، **المؤتمر العلمي الثاني – جامعه الزقازيق**، ١٩٩٨.
- احمد بسيوني محمد شحاتة، "مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية" **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية- جامعة الاسكندرية**، العدد الاول، المجلد ٥٠، يناير ٢٠١٣.
- أحمد حلمي أحمد جمعة و مظهر ابراهيم عبدالله و عنان فتحي سروجي، "دور مجلس معايير المحاسبة الدولي في قيادة تطوير الإطار العلمي والعملي للمحاسبة المالية علي نطاق عالمي (١٩٧٣- ٢٠١٠)" **مجلة البحوث المالية والتجارية**، كلية التجارة- جامعة بورسعيد، العدد الأول- الجزء الثاني، يناير- يونيو ٢٠١٠.
- أحمد حلمي جمعة، "تأثير دور مجلس معايير المحاسبة الدولي في تطوير معايير التقارير المالية لتنشيط كفاءة أسواق المال العالمية: دراسة تحليلية تطبيقية" **مؤتمر معايير التقارير المالية الدولية -التحديات والفرص**، كلية الاقتصاد والإدارة – جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية، مايو ٢٠١٢.
- أحمد سعيد قطب حسانين، "تقييم جوده المعايير المحاسبية دراسة تحليلية مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية" **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة – جامعة طنطا، العدد الثاني، ٢٠٠٣.
- احمد زكي حسين متولي، "مدخل مقترح لقياس دور الإفصاح المحاسبي عن المعلومات القطاعية في التنبؤ بالأزمات المالية للشركات" **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة- جامعه طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، ٢٠٠٩.
- اشرف محمد عبد البديع "تداعيات الأزمة المالية العالمية علي مهنة المحاسبة والمراجعة (حالة جمهورية مصر العربية)" ، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، جامعة المنصورة ، المجلد الثالث والثلاثون ، العدد الثاني ، ٢٠٠٩.
- أيمن احمد شتيوي، "دراسة ميدانية للعلاقة بين جوده التقارير المالية والتوافق المحاسبي الدولي : بالتطبيق على الشركات المقيدة في أسواق المال العربية" **المجلة العلمية التجارة والتمويل** ، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثالث ٢٠١٢.
- المدينة، "الحميد عضواً في مجلس أمناء معايير المحاسبة الدولية"، **صحيفة يومية تصدر عن مؤسسة المدينة للصحافة والنشر**، ٢٤/٣/٢٠١٣ المملكة العربية السعودية متاح على-<http://www.al-madina.com>.
- برنس ميخائيل غطاس، "دور المتغيرات البيئية في تطوير الأبعاد المحاسبية المؤثرة في جذب الاستثمار الأجنبي" **مؤتمر اتجاهات اقتصاديه عالميه**، كلية العلوم الإدارية-جامعة الكويت، ديسمبر ٢٠٠٨.

- بشرى نجم عبدالله والست أسماء سهيل نجم، "المدخل المعتمدة في صياغة المعايير المحاسبية في العراق وأهمية تفعيلها/دراسة ميدانية" ٢٠٠٨ متاح على <http://pgiafs.uobaghdad.edu.iq>
- تامر إبراهيم السواح و هبه عبد السلام بدوى ، " الأسباب والآثار المحاسبية للأزمة المالية العالمية"، المؤتمر العلمي الدولي التاسع نحو صياغة لدور الدولة في الاقتصاد الوطني في ظل الأزمة المالية العالمية ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٩.
- توفيق جوادى "الأزمة المالية العالمية من منظور محاسبي" مؤتمر الأزمة المالية العالمية الراهنة-مفهومها وأسبابها وانعكاساتها،معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير-المركز العالمي بالوادي الجزائر، ٢٠٠٩.
- جمال على محمد يوسف، "تقييم محاولات تطوير الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية دراسة تحليلية"مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين،كلية التجارة-جامعة القاهرة،العدد الرابع والسبعون، الجزء الثاني، ٢٠٠٩.
- جوده عبد الرؤوف زغلول، "استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نموذج قياس رباعي المسارات لإدارة الأداء الاستراتيجي والتشغيلي للأصول الفكرية". الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، مايو ٢٠١٠. متاح على <http://iefpedia.com>
- جودة عبدالرؤوف زغلول، "استخدام مقياس الأداء المتوازن في بناء نظام لقياس الأداء الاستراتيجي في بيئة الأعمال المصرية" المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كليه التجارة جامعه طنطا، العدد الأول، ٢٠٠٣.
- جورج توماس بيداويد ، " معايير المحاسبة الدولية والأزمة المالية العالمية" ٢٠١٠. متاح على www.ao-academy.org.
- حازم حسن، " الإطار المحاسبي والإفصاح لهيكل حوكمة الشركات فى مصر " ،مجلة المحاسب مجله علميه متخصصة ،جميعه المحاسبين والمراجعين، العدد السابع عشر ، يناير -مارس ٢٠٠٣.
- حاتم محمد الشيشيني "دراسة انتقادية لمعايير المحاسبة فى ظل تطبيقها فى البيئة المصرية" المجلة العلمية التجارة والتمويل كليه التجارة-جامعة طنطا العدد الثاني ٢٠٠٧.
- رضا إبراهيم صالح، " المدخل الايجابي لتحليل محددات اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية دراسة اختباريه على الشركات المساهمة السعودية" المجلة العلمية التجارة والتمويل، كليه التجارة – جامعه طنطا ، العدد الأول، ٢٠٠٣.
- رضا إبراهيم صالح، "اثر استخدام المقياس المتوازن للأداء في تطوير الأداء المالي الاستراتيجي للبنوك التجارية المصرية في ظل المنافسة وتكنولوجيا المعلومات دراسة نظريه تطبيقيه"المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كليه التجارة، جامعه طنطا، المجلد الأول، العدد الأول ٢٠١١.
- رضا إبراهيم صالح ، "اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية ، مجلد ٤٦ العدد الثاني، ٢٠٠٩.
- زكريا محمد الصادق، "تطور بحوث المحاسبة في علاقتها بمناهج البحث العلمي"مجلة التجارة والتمويل،كليه التجارة –جامعة طنطا،العدد الأول ،السنة التاسعة، ١٩٨٩.
- سالم محمد عبود، "الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإصلاح والشفافية " ، بحث مقدم إلي المؤتمر العلمي الثالث عمان الأردن، ٢٠٠٩. متاح على www.iefpedia.com.

- شحاتة السيد شحاتة، "إطار مقترح للمحاسبة عن عمليات توريق الأصول المالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية (دراسة نظرية ميدانية)"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الثالث، ٢٠٠٨.
- شعبان يوسف مبارز، "دور لجان المراجعة في إرساء الشفافية والإفصاح الكامل للتقارير المالية واثار ذلك في تدعيم الأسواق المالية" **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة - جامعه بني سويف، العدد الأول، ٢٠٠٥.
- طارق عبدالعال حماد، "نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية: دراسة ميدانية" **مجلة الفكر المحاسبي**، قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعه عين شمس، العدد الأول، ٢٠٠٨.
- طارق عبدالعال حماد، "المحاسبة الابتكارية دوافعها أساليبها أثارها" **الدار الجامعية**، ٢٠١١.
- ظاهر شاهر القش، "انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة"، **المجلة العربية للإدارة**، المنظمة العربية للإدارة، جامعة الدول العربية، القاهرة، المجلد ٢٥، العدد الثاني، ٢٠٠٥. متاح على www.shatharat.net.
- ظاهر شاهر القش، "الإطار المفاهيمي للمحاسبة والبيئة الاجتماعية" **مجلة المدقق** - الأردن، العدد ٨١-٨٢، ٢٠٠٩. متاح على <http://infotechaccountants.com>.
- ظاهر شاهر القش، "أثر الأزمات المالية العالمية على جهات تشريع معايير المحاسبة" **مجلة المدقق**، جامعه الشرق الأوسط للدراسات العليا، العدد ٧٩، ٢٠٠٩. متاح على www.elanin.com.
- ظاهر القش وسليمة طبايبي، "مسئولي معايير محاسبه القيمة العادلة بالأزمة المالية العالمية واثار ذلك على ثقة المستثمرين بالإفصاح المحاسبي" **مؤتمر الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية**، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، جامعه فرحات عباس - سطيف، أكتوبر ٢٠٠٩. متاح على www.kantakji.com/accounting.
- عادل محمد القطاونة و هيثم ممدوح العبادي، "مدي تأثير السياسات المحاسبية وهيكلية التدقيق الخارجي في الأزمة المالية العالمية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة**، جامعة عين شمس، العدد الأول يناير، ٢٠١٠.
- عارف عبد الله عبد الكريم و أحمد محمود أبو جبل و إبراهيم السيد عبيد، "المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة المصرية والدولية"، **كلية التجارة - جامعة طنطا**، بدون ناشر، ٢٠١١.
- عبدالرحمن بن إبراهيم الحميد، "نظريه المحاسبة" **مكتبه العبيكان**، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٩.
- عبدالرحمن الحميد "التطبيق أم التوافق" **جريدة الاقتصادية**، العدد ٦٢٩٢ يناير ٢٠١١ متاح على <http://www.aleqt.com>.
- علاء الزبنيق، "مفهوم الابتداع والابتكار" ٢٠١٠ متاح على <http://www.hrdiscussion.com>.
- عز الدين فكري التهامي، "المحاسبة عن القيمة العادلة في إطار المعايير المحاسبية وانعكاساتها في الأزمة المالية العالمية"، **مجلة البحوث التجارية كلية التجارة**، جامعة سوهاج، المجلد الثالث والعشرون، العدد الأول يونيه، ٢٠٠٩.

- علاء الدين توفيق إبراهيم، "دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات ونطاق الإفصاح الاختياري للتقارير المالية المنشورة: دراسة نظريه ميدانيه" رسالة دكتوراه غير منشوره، كلية التجارة جامعه طنطا، ٢٠٠٩.
- على محمد الجوهري ومحمد أحمد العسيلي، "المحاسبة الدولية" مكتبة كلية التجارة - جامعة طنطا ، بدون ناشر، ٢٠٠٩.
- عمرو حسن إبراهيم، "دور محاسبه القيمة العادلة في الأزمات المالية العالمية دراسة نظريه اختباريه" رسالة ماجستير غير منشوره، كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعه حلوان، ٢٠١١.
- فيلب دانجو ، " ممثل فرنسا في مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB) (يرد على انتقادات فرنسية حول معايير التقارير المالية الدولية IFRS "، مجلة المحاسبون، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين العدد ٧٥ ، يونيو ٢٠١٣.
- لطفي الرفاعي محمد فرج، " المدخل فى نظم المعلومات المحاسبية " شركه ناس للطباعة، ٢٠١٠.
- مجدي محمد سامي، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جوده القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعه الإسكندرية، المجلد ٤٦، العدد ٢، يونيو ٢٠٠٩.
- مجلة المحاسبون ، "تقرير هيئه تداول الأوراق المالية حول مستقبل تطبيق معايير المحاسبة الدولية للشركات الأمريكية العامة"، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين العدد ٧٣ ، أكتوبر ٢٠١٢.
- مجلة المحاسبون ، " مشروع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيون للتحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية " ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين العدد ٧١ ، ابريل ٢٠١٢.
- مدثر أبو الخير، "اثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جوده التقارير المالية دراسة ميدانيه عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمه الأصول" المجلة العلمية التجارة والتمويل كلية التجارة - جامعه طنطا العدد الثاني ٢٠٠٧.
- مدثر طه أبو الخير، "جوده معايير المحاسبة المالية بين المبادئ والقواعد وتفضيلات المهتمين: دراسة تحليليه وتجربيه ميدانيه"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعه طنطا ، العدد الأول، ٢٠٠٩.
- مدثر طه أبو الخير، "التقرير المحاسبي عن القيمة العادلة للأصول غير المتداولة دراسة ميدانية مقارنة للشركات العقارية المقيدة في أسواق المال العربية" المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعه طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني ، ٢٠٠٩.
- مدثر طه أبو الخير، "المحاسبة الدولية في ظل معايير التقرير المالي الدولية IFRS "مكتبه كلية التجارة - جامعه طنطا - بدون ناشر، ٢٠١٤.
- مدثر طه أبو الخير و محمد بن سلطان السهلي، "صناعة معايير المحاسبة الدولية : التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية"، مركز الدراسات والمعلومات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي ٢٠٠٥، متاح على www.gccao.org
- مصطفى احمد فؤاد هديب، "أثر تطبيق معايير التقارير المالية على زيادة الاستثمارات الأجنبية في سوق الأوراق المالية المصرية" المجلة العلمية، كلية التجارة - جامعه أسيوط، العدد الأربعون، يونيو ٢٠٠٦.
- محمود السيد الناعى، " دراسات فى نظريه المحاسبة "، مكتبه الجلاء- المنصورة، ١٩٩٢.

- محمد احمد ابراهيم خليل، " دور حوكمة الشركات في تحقيق المحاسبية جوده المعلومات وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية دراسة نظريه تطبيقيه " ٢٠٠٦ متاح على <http://infotechaccountants.com>
- محمد احمد العسيلي ، "دراسة تحليلية مقارنة لآليات تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة المالية القومية ومعايير المحاسبة الدولية في مناطق التأثير المحاسبي علي النظم المحاسبية الدولية (الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة) ومناطق التأثير المحاسبي بالنظم المحاسبية الدولية(جمهورية الصين الشعبية ، وجمهورية مصر العربية)" ، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين** ،كلية التجارة ،جامعة القاهرة ، العدد الواحد والسبعون الجزء الأول، ٢٠٠٨ .
- محمد احمد العسيلي، "تفعيل الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات من خلال استخدام قواعد القيد بالبورصات المالية: دراسة تطبيقية على بعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" **مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والمالية**، الجزء الثاني، كلية التجارة- جامعه الإسكندرية، سبتمبر ٢٠٠٥ .
- محمد أحمد العسيلي ، "إمكانيات استخدام الخرائط الاستراتيجية كأداء لقياس أداء معايير المحاسبة المالية :دراسة تطبيقية على معايير المحاسبة الدولية "،**المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة جامعه طنطا، المجلد الثالث، ٢٠٠٨ .
- محمد احمد العسيلي و عادل عبدالفتاح الميهي وهشام فاروق اليباري، "المحاسبة الدولية" **مكتبة كلية التجارة- جامعة طنطا** ، بدون ناشر، ٢٠١٣ .
- محمد احمد العسيلي ، "دراسة دولية مقارنة لإستراتيجيات تطوير المعايير المحاسبية بهدف وضع إستراتيجية متكاملة لتقويم منهجية معايير المحاسبة المصرية" ،**المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الأول، ٢٠٠١ .
- محمد سعيد عبده الحاج، " إطار مقترح لوضع معايير المحاسبة المالية في الجمهورية اليمنية / دراسة تطبيقية" **رسالة دكتوراه** ، الجمهورية العربية اليمنية، ٢٠٠٢ . متاح على <http://www.yemen-nic.info>
- محمد شريف توفيق و محمود حسن عبد الفتاح، "نحو آليه ملائمة لبناء معايير المحاسبة المالية العربية والإلزام بها:حاله جمهوريه مصر العربية والمملكة السعودية ومجلس التعاون الخليجي" ، ٢٠٠٤، متاح على: <http://www.mstawfik.bizhosting.com>
- محمد شريف توفيق، "دراسة دوليه مقارنه للإصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية مقارنه اختباره بالتجارب الأمريكية والدولية والخليجية" ٢٠١١ . متاح على : <http://www.mstawfik.bizhosting.com>
- محمد شريف توفيق، "استكمال بناء المعايير الوطنية العربية للمحاسبة في ضوء المعايير الإسلامية:دراسة مقارنه لدول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون الخليجي" ، ٢٠٠٨ . متاح على: <http://www.mstawfik.bizhosting.com>
- محمد عباس بدوى و الأميرة إبراهيم عثمان، "دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة" **منشأة المعارف**، الإسكندرية، ٢٠٠٠ .
- محمد مطر و عبد الناصر نور و ظاهر القشى ، " العلاقة المتبادلة بين معايير القيمة العادلة والأزمة المالية العالمية" ، **المؤتمر العلمي الثالث "الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها علي اقتصاديات الدول (التحديات والأفاق المستقبلية)** ، كلية العلوم الإدارية جامعة الإسراء الأردنية، ٢٠٠٩ . متاح www.alqashi.jeeran.com
- محمد كمال الدين محمد عبدا لرحمن، اثر دور مستخدمى القوائم المالية فى تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عمليات إنتاج المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية"

- **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثالث- المجلد الثالث يوليو ٢٠١٢.
- *محمد وداد الأرضي، "تقييم وتطوير الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB" **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة-جامعة بني سويف، العدد الثالث ٢٠٠٨.
- ممدوح صادق محمد الرشدي، "الثقافة المجتمعية وأثرها على وضع معايير المحاسبة المالية مع إشارة للمعايير المصرية" **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية لتجارة-جامعة سوهاج، العدد الأول- المجلد العشرون، يوليو ٢٠٠٦.
- *منير إبراهيم هندي، "الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء: مدخل حوكمة الشركات" **دار المعرفة الجامعية بالإسكندرية**، الطبعة الأولى، ٢٠٠٩.
- نجوى محمود أبوجبل، "إطار مقترح لتحسن استخدام آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات في بيئة الأعمال المصرية دراسة نظرية وميدانية"، **رسالة دكتوراه غير منشورة** - كلية التجارة جامعة طنطا، ٢٠٠٨.
- هشام سفيان صلواتشي و يوسف بودله، "أفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي" **الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، ٢٠١٠. متاح على www.kantakji.com
- هديه على الحشاش و إبراهيم السيد عبيد، "التحليل المحاسبي للقوائم المالية" **كلية التجارة - جامعة طنطا بدون ناشر**، ٢٠٠٩.
- هشام حسن عواد المليجي، "إطار مقترح لمحددات صنع قرار بناء المعايير المحاسبية وأثرها على نموذج الإفصاح المحاسبي المطبق في مصر" **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة-جامعة بنها، العدد الثاني، ٢٠٠٦.
- هشام فاروق الابياري، "نحو إطار مقترح للشفافية في القوائم المالية: دراسة تحليلية تطبيقية" **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة- جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ٢٠٠٩.
- وليد عبدالرحمن خالد الفراء، "تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS"، **الندوة العالمية للشباب الإسلامي**، إدارة البرامج والشئون الخارجية، ١٤٣٠هـ.
- وائل إبراهيم الراشد، "أنماط إدارة الأزمة المالية العالمية ومتلازمة الأسواق وتطوير التشريعات المحاسبية" ٢٠١٠. متاح على www.kantakji.com
- ياسر احمد السيد الجرف، "أهميه توافق معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية مع معايير المحاسبة الدولية- إطار مقترح"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية**، الجزء الأول مجلد ٤٩، عدد ٢، يوليو ٢٠١٢.
- يحيي محمد أبو طالب، "دراسات في نظرية ومعايير المحاسبة المصرية والدولية"، **كلية التجارة-جامعة عين شمس**، بدون ناشر، ٢٠٠٩.
- يونس حسن عقل، "محددات توقيت إصدار التقارير المالية للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري: دراسة اختبارية" **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة- جامعة القاهرة، العدد الثالث والسبعون، ٢٠٠٨.

*ثانيا: المراجع الانجليزية

*Abd-Elsalam, Omneya H. and Weetman, Pauline., "Introducing International Accounting Standards to an Emerging Capital Market:

Relative familiarity and Language Effect in Egypt", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, vol 12,no (1). 2003.available at: <http://www.sciencedirect.com>

*Alves,Mari, and Do Ceu and Antunes, Eduardo., " International Accounting Standards in Europe a comparative study", **international research journal of finance and economics**,2011.available at: www.researchgate.net

*Barlev, B and J. R. Haddad., "Dual Accounting and the Enron Control Crisis ", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol. 19, 2004. available at: jaf.sagepub.com

*Barbu, Elena m and Dumontior, pascal and feleaga, niculea and Feleaga, Liliana., "Comparative Analysis of Mandatory Environmental Disclosures by Companies Complying with IAS/IFRS.the Case of France, Germany and UK",2009.available at:www.ssrn.com

* Barth, mary and landsman, wayne rand lang,mark h., "International Accounting Standards and Accounting Quality", **journal of accounting research**,volume 46,nomuber3 , june 2008. available at: www.journals.elsevier.com

* Benston, George,J. and Hartgraves, Al L,". Enron: what happened and what we can learn from it"**Journal of Accounting and Public Policy**, vol. 21, issue 2,2002 available at: <http://econpapers.repec.org>

*Ashton, R. H.," Intellectual Capital and Value Creation: A Revie", **Journal of Accounting Literature**,2005. available at: <http://www.emeraldinsight.com>

*Chatham,Michael,D., "Assessing the extent of Compliance with International Accounting Standards",**journal of international business research**.volume 7, 1 Jan 2008.available at:<http://www.freepatentsonline.com>.

* Chen ,H and tang, Q .,"International financial Reporting Standards and Accounting Quality: evidence from the European union", 2009.available at ;www.ssrn.com

*Cotter ,dery., " Advanced Financial Reporting Acomplete guide to ifrs", **Person Education limit** ,England,First edition,2012.

*Dahawy,Khaled and Conover,teresa., "Accounting Disclousure in Companies listed on the Egyptian Stock Exchange", **middle eastern finance and economics**,20007.available at:www.eurojournals.com

*Dahawy,k and merino,B.D,and conover.t.l., "The Conflict Between IAS Disclosure Requirement and the Secretive culture in Egypt", **advances in international accounting** ,N .15,2002.

*Deloitte,IASPLUS,Use of IFRS by Jurisdiction(Touche Tohmatsu, march,2009) available at: <http://www.iasplus.com>

* Ekberg, martin and Lindgren, linus., "Accounting of Intangibles under IFRS-Acomparative study of Sweeden and Australia",**master thesis**,

School of Business ,economics and law , Gothenburg university, spring 2007,available at:www.Libsearch .com.

***Ellabbar,khaled and Havard,tim., "The Accounting Disclosure . Developing Countries: comparative study of Libyan and Egyptian contruction companies", Khosrow shahi,F(ed_),21st Annual AR Com conference university of london,association of researchers in construction management,September,2005.Available at: www .arcom .ac .uk**

***Eaton, Sarah., "Crisis and the Consildation of International Accounting Standards:Enron, the IASB,and America", Business and politics,the berkeley Electronic press,2005,available at: www.bepress.com**

***Farid,Daryush and Nejati,Mehran.and Mirfakhredini,Heydar., "Balanced scorecard Application in Universities and Higer Education Institutes: Implementational Guide in an Iranian Context" 2008. Available at: <http://www.annalseas.faa.ro/.../BALANCED%20SCORECARD%20>.**

***Gassen,J.and Sellhorn,T., "Applying IFRS in Germany- Determinants and Consequences", Working paper,2006. available at: www.SSRN.com**

***Hartgraves, Al L and Benston, George,J., " The Evolving Accounting Standards for Special Purpose Entities and Consolidations", Accounting Horizons 16(3) ,2002 .**

*** Haldeman, Robert. G., " Fact, Fiction, and Fair Value Accounting at Enron"available at: <http://www.nyssscpa.org>**

***Holt, Andrew and Eccles,Timothy., " Accounting practice in the post-Enron era: The implications for financial statements in the Property industry ",2002. Available at :[www. onlinelibrary.wiley.com](http://www.onlinelibrary.wiley.com)**

*** International Accounting Standards Board., " Areas within the Financial Crisis Advisory Group scope ", 2008. available at.[www IFRS.org](http://www.IFRS.org)**

*** International Accounting Standards Board., "Statement of Best Practice :Working Relationships between the IASB and other accounting standards- setters"February2006. Available at: [www IFRS.org](http://www.IFRS.org)**

***International Financial Reports Standards Foundation., 'Changes for Enhanced Public Accountability and Stakeholder Engagement", Report of the IASC Foundation Trustees on Part 2 of their Constitution Review, April 2010 . available at.[www IFRS.org](http://www.IFRS.org)**

***International Accounting Standards Committee Foundation., "Review of the Constitution Identifying issues for Part 2 of the Review", Comments to be received by 31 March 2009 . available at.[www IFRS.org](http://www.IFRS.org)**

***International Accounting Standards Committee Foundation., " Annual Report"2009. Available at : <http://www.ifrs.org>**

***International Accounting Standards Committee Foundation., " Annual Report"2004. Available at : <http://www.ifrs.org>**

***International Accounting Standards Committee Foundation., " Annual Report"2002. Available at : <http://www.ifrs.org>**

- *International Accounting Standards Committee Foundation., " Annual Report"2008. Available at : <http://www.ifrs.org>
- *International Financial Reports Standards Foundation., " Annual Report"2011. Available at : <http://www.ifrs.org>
- *international financial reports standards Foundation., "Revised Constitution", March 2010. available at.[www IFRS.org](http://www.IFRS.org)
- *International Financial Reports Standards Foundation., " Due Process Handbook for the International Accounting Standards Board (IASB)", February 2012.available at. <http://www.ifrs.org>
- * International Financial Reports Standards Foundation., "Due Process Handbook for the IFRS Interpretations Committee", December 2010 Available at : <http://www.ifrs.org>
- * International Financial Reports Standards Foundation., " Who-We-Are-Arabic "january, 2013 Available at : <http://www.ifrs.org>
- *Kaplan, Robert S and. Norton ,David P., " The Strategy-focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment" Harvad Business School **publishing corporation, USA, 2001.**
- * Kaplan, Robert S and. Norton ,David P., "Converting Intangible Assets Into Tangible Outcomes STRATEGY MAPS" **Harvad Business School publishing corporation,USA,2004.**
- * KPMG in India., " IFRS :Developing roadmap to Convergence " MARCH , 2008. Available at : <https://www.kpmg.com>.
- *kanagaretenanm, Kiridaran (Giri) and Lobo, Gerald J.and Whalen, Dennis J., "Does Good corporate governance reduce information asymmetry around quarterly earnings announcements?", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 26, No. 4, July/August 2007 available at: <http://papers.ssrn.com>
- *Kirkpatrick, Grant., "Corporate Governance Lessons from the Financial Crisis", **OECD Journal financial market trends** ,Paris ,October ,2009.Available at: www.proquest.com
- *Latridis, George., " International Financial Reporting Standards and the quality of financial statement information" **International Review of Financial Analysis**,2010.avaliable at: www.sciencedirect.com
- * Levitt ,Arthur., "The importance of high quality accounting standards", **Accounting Horizons**, volume twelve- number one, march 1998.
- *Laux, Christian and Leuz, Christian., "the crisis of fair value Accounting making sense of recent debate",2009.Available at:WWW.SSRN.COM.
- *Magnan, MicheL., "Fair Value accounting and financial crisis messenger or contributor?",2009.Available at ;www.ssrn.com.
- *Mardjono ,Amerta., "atale of corporate Governance:Lessons why firms fail",**mamagerial auditing journal**,2005.available at: www. Emeraldinsigt.com/journals.htm.

*myring,mark., "Corporate Governance And The Quality Of Financial Disclosures", **International Business & Economics Research Journal**, Volume 9, Number 6 , June 2010. available at: <http://journals.cluteonline.com> .

*Neves, Toaac. , "A comparison of the IAS and the accounting standards in Europe and us for real estate industry", 2004, available at: <http://www.repository.utl.pt>

*Niven, Paul R., "Balanced Scorecard Step-Step For Government And Nonprofit Agencies" John Wiley & Sons Inc (USA), Second Edition, 2008.

*Nobes ,C. And Parker,R., "Comparative International Accounting", 10 Edition, **Great Britain: Pearson Education Limited**, 2010.

*Petkov , Rossen . R ., "The current financial crisis and its potential impact on internally generated intangible assets ", **International journal of business and management**, 2011. available at: www.proquest.com

*Pounder, Bruce., " The Troubled-debt with standards", **Strategic Finance**, February, 2011. Available at: www.proquest.com.

*Ragab, Aman and Omran, Mohammad., "Accounting information value Relevance, and investors behavior in the Egyptian equity market", 2002 . Available at: www.egyptse.com

*Ryan , Stephen, G., "Accounting in and for the Subprime crisis", **Accounting Review**, November, 2008.

* Rogero, hal.l., " characteristics of high quality accounting standards" **Accounting Harizons** volume 12, number 2, American accounting association, 1998.

*Sawani, Assma., "The Changing Accountin Environment : International accounting standards and implementation", **journal of finance and Accountancy**, 2008. Available at: www.aabri.com

*Street, Donna L., " GAAP CONVERGENCE 2002 A Survey of Natinal Efforts To Promote And Achieve Convergence With Intrrnational Financial Reporting Standards" 2002. available at: <http://www.iasplus.com>

*Strouhal, JIRI and Bonaci ,Carmen and Matts ,Dumtru and Mustata, Razvan ., "case of Enron: failure of measurnent system?", 2010. available at: www.wseas.us/e-library .

* Tarca, Ann and Brown, Philip R., "A Commentary on issues relate to the enforcement of international financial reporting standards in EU", **the European accounting review**, Vol. 14, No. 1, 2005. available at: <http://papers.ssrn.com>

*the European parliament "Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards", available at:

<http://eurlex.europa.eu>

*watts, r.l and Zimmerman, j.l., " positive accounting theory", **Englewood cliffs**, New jersey: prentice- hall , 1986.

* Wardhani, ratna., "The Effect of degree of Convergence to IFRS and governance system to Quality of financial reporting uality of: Evidence from ASIA ", 2007. available at: <http://aaahq.org>

* Wu, fan and Pan, Yu., " Analysis of the Current Financial Crisis from an Accounting Point of View", **International journal business and management** , October 2009. Available at; www.proquest.com.

*white, Lynn Spellman., " The Influence of Religion on the Globalization of Accounting Standards", 2004. available at. [ww.w.cbfa.org](http://www.w.cbfa.org)

*Zarkasyi, hadi., "Accounting education in crisis or rises", working paper, **center for accounting development** , october 2009 .available at: www.ppa.fe.unpad.ac.id.

*<http://www.ifrs.org>

*<http://www.iasplus.com>

ملاحق البحث

الملحق الأول

جامعه طنطا
كلية التجارة
قسم المحاسبة

قائمة استبيان

السيد الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث/ حماده السعيد المعصراوي السيد غازي ، المعيد بقسم المحاسبة، كلية التجارة جامعة طنطا بإعداد بحث بعنوان "دراسة مقارنة لآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية" وصمم الباحث هذا الاستبيان للتعرف على آرائكم بشأن آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية المصرية مقارنة بالمعايير الدولية من أجل بناء الاستراتيجيه الملائمة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية لكيفية التعامل، ومواجهه تلك الأزمات المالية وبما يناسب البيئة المصرية.

وقد لاحظ الباحث من خلال تحليل بعض التجارب الدولية قيام العديد من الجهات المصدرة لمعايير المحاسبة بالاستجابة لتلك الأزمات . فعلى سبيل المثال بعد أزمة الرهن العقاري في ٢٠٠٨ في الولايات المتحدة الأمريكية قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإجراء العديد من التعديلات التي تمت على المعايير الدولية لجعلها تتماشى مع الأوضاع التي يمر بها العالم بشكل عام ، والمؤسسات المالية بشكل خاص، والتغلب على الجوانب المعقدة التي يخطأ في تفسيرها وتطبيقها .

أما بالنسبة لجمهورية مصر العربية فقد اقتضت استجابة الجهات المصدرة للمعايير لأزمة الرهن العقاري في ٢٠٠٨ في أن أصدر وزير الاستثمار الأسبق قراراً لعام ٢٠٠٨ بتعديل المعيارين رقم ٢٥ و ٢٦ الخاصين بالأدوات المالية من معايير المحاسبة المصرية لتصبح متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية

والباحث يقدر لسيادتكم حسن تعاونكم في إتمام الدراسة ويؤكد على إن المعلومات المستقاة من سيادتكم ستكون موضع السرية التامة ولن تستخدم إلا في غرض إتمام هذه الدراسة فقط.

ولسيادتكم جزيل الشكر

الباحث/ حماده السعيد المعصراوي

تحت إشراف

الدكتور

علاء الدين توفيق إبراهيم

المدرس بقسم المحاسبة

الأستاذ الدكتور

محمد أحمد العسيلي

أستاذ المحاسبة المالية

القسم الأول

الاسم:

٢- الوظيفة :

أ- أكاديمي ب- مراجع خارجي ج- محلل مالي

٣- المؤهل

أ- بكالوريوس ب - دبلوم دراسات عليا ج- ماجستير د- دكتوراه هـ- أخرى

٤- جهة العمل

القسم الثاني

- الرجاء وضع اشارته ✓ امام الاختيار المناسب فى كل عبارة من العبارات الآتية مره امام معايير المحاسبة الدولية ومره أخرى أمام معايير المحاسبة المصرية

معايير المحاسبة المصرية					معايير المحاسبة الدولية					المؤشر
موافق بدرجه عاليه	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بدرجه عاليه	موافق بدرجه عاليه	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بدرجه عاليه	
										١- أدت الأزمات المالية العالمية إلى قيام جهات إصدار المعايير بإصدار وتطوير معايير محاسبية أكثر بساطة حتى يتم استخدامها بشكل صحيح.
										٢- أدت الأزمات المالية العالمية إلى قيام جهات إصدار المعايير بتطوير وإصدار حزمه متكاملة من معايير المحاسبة.
										٣- أدت الأزمات المالية العالمية إلى إصدار معايير عامه أكثر وضوحا لا يختلف تفسيرها باختلاف وجهات النظر للمستخدمين.

المؤشر					معايير المحاسبة الدولية					معايير المحاسبة المصرية				
غير موافق بدرجه عاليه	غير موافق	محايد	موافق	موافق بدرجه عاليه	غير موافق	محايد	موافق	موافق بدرجه عاليه	غير موافق	محايد	موافق	موافق بدرجه عاليه	غير موافق	موافق بدرجه عاليه
														١١- أدت استجابة جهات إصدار معايير المحاسبة للالزامات المالية بتطوير وإصدار معايير وتفسيرات وإرشادات إلى تحسين خاصية الوقتية (التوقيت المناسب) للمعلومات المحاسبية
														١٢- أدت استجابة جهات إصدار معايير المحاسبة للالزامات المالية بتطوير وإصدار معايير وتفسيرات وإرشادات إلى تحسين خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية.
														١٣- أدت الأزمات المالية العالمية إلى زيادة الاعتماد على الواقع العملي كأساس لبناء المعايير المحاسبية (المدخل الإيجابي).
														١٤- أدت الأزمات المالية العالمية إلى قيام جهات إصدار معايير المحاسبة باستخدام أساليب مستحدثه لمشاركه (مثل الانترنت- الخ) جميع الأطراف ذات المصلحة في إصدار معايير المحاسبة.
														١٥- أصبحت الأزمات المالية العالمية أهم المتغيرات البيئية التي تأخذ في الاعتبار عند بناء وإصدار معايير المحاسبة.
														١٦- أدت الأزمات المالية العالمية إلى زيادة عمليات الاختبار الفعلي للمعايير قبل إصدارها بشكل نهائي.
														١٧- أدت الأزمات المالية العالمية إلى زيادة مشاركة جميع الأطراف ذات المصلحة في عمليات بناء معايير المحاسبة من مرحله لاقتراح إلى مرحله الإصدار.

معايير المحاسبة المصرية					معايير المحاسبة الدولية					المؤشر
موافق بدرجه عاليه	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بدرجه عاليه	موافق بدرجه عاليه	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بدرجه عاليه	
										١٨ - أدت الأزمات المالية العالمية إلى أعاده هيكله جهات إصدار معايير المحاسبة.
										١٩ - أدت الأزمات المالية العالمية إلى تطوير قواعد البيانات الخاصة بالمعايير وجهات إصدارها.
										٢٠ - أدت الأزمات المالية العالمية إلى استقطاب أفضل العناصر البشرية المميزة للعمل في جهات إصدار معايير المحاسبة.

ثالثاً: استطلاع آرائكم بشأن الإستراتيجية المقترحة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية

رجاء وضع خط تحت الإجابة المختارة

- ١- هل توجد ضرورة لوجود هيئة ذات هيكل تنظيمي محدد لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية
أ- موافق
ب- غير موافق
- ٢- إذا كنت توافق على السؤال الأول أي الجهات التالية تفضل ان تكون مسئوله عن إصدار معايير المحاسبة
أ- التنظيمات المهنية ب- سوق المال ج- الوزارة د- هيئة مستقلة تحت إشراف حكومي ه- أخرى.....
- ٣- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود مجلس داخل الهيكل التنظيمي المسئول عن إصدار معايير المحاسبة المصرية يكون مسئول مسئوليه تامة حيال كافة الأمور الفنية الخاصة بإصدار معايير المحاسبة .
أ- موافق
ب- غير موافق
- ٤- إذا كانت أجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود لجنة للقضايا الطارئة داخل الهيكل التنظيمي المسئول عن إصدار معايير المحاسبة المصرية تعمل على حل المشاكل فوراً ظهورها
أ- موافق
ب- غير موافق
- ٥- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود لجنة لتفسيرات معايير المحاسبة داخل الهيكل التنظيمي المسئول عن إصدار معايير المحاسبة المصرية .
أ- موافق
ب- غير موافق
- ٦- إذا كانت إجابتك بموافق على السؤال الأول فهل تؤيد وجود لجنة داخل الهيكل التنظيمي المسئول عن إصدار معايير المحاسبة المصرية تقوم بمتابعه احدث التطورات المحاسبية على الساحة الدولية بالإضافة إلى العمل على المشاركة في عمليات إصدار معايير المحاسبة الدولية .
أ- موافق
ب- غير موافق
- ٧- من وجه نظرك أي الفئات يجب تمثيلها في عضويه هيئة المحاسبة المصرية
أ- الأكاديميين ب- المراجعين ج- معدي و مستخدمى القوائم المالية د- كل ما سبق ه- أخرى.....
- ٨- هل من الأفضل لهيئة معايير المحاسبة المصرية الاتجاه إلى تبني
أ- معايير المحاسبة الدولية ب- بناء معايير مصريه ج- معايير المحاسبة الدولية مع إدخال تعديلات عليها بما يتوافق مع متغيرات البيئة المحاسبية المصرية
٩- عند بناء معايير المحاسبة أي الاستراتيجيات تفضل أتباعها فى بناء معايير المحاسبة المصرية
أ- الإستراتيجية المعيارية ب- الإستراتيجية الايجابية ج- الجمع بين الإستراتيجيتان^١

^١ * الإستراتيجية المعيارية

تهتم الإستراتيجية المعيارية بالسياسات الواجبة التطبيق عند إعداد القوائم والتقارير المالية كمخرجات محاسبية على ان يتم إصدار توصيه بإتباع سياسة محاسبية معينة كأفضل سياسة من بين عدة سياسات بدله ويتم استنباط هذه التوصية في ضوء هدف افتراضي مع تطبيق قواعد الاستدلال المنطقي
* الإستراتيجية الايجابية:
ترتكز الإستراتيجية الايجابية على استخدام الواقع العملي كأساس لتفسير وتحليل والتنبؤ بالاختيار المحاسبي

- ١٠- هل توجد ضرورة لوجود موقع الكتروني لهيئة المحاسبة المصرية للتواصل المستمر مع أصحاب المصالح في معايير المحاسبة المصرية
- أ- موافق
ب- غير موافق
- ١١- هل توجد ضرورة لطرح مشاريع معايير المحاسبة الجديدة وتعديلات المعايير القائمة في وسائل الأعلام وتلقى الردود عليها قبل إصدارها بشكل نهائي
- أ- موافق
ب- غير موافق
- ١٢- هل توجد ضرورة لأتاحه الفرصة لمشاركه كافة أصحاب المصالح في المعايير في كافة مراحل دوره إصدار معايير المحاسبة من مرحله الاقتراح إلى مرحله الإصدار .
- أ- موافق
ب- غير موافق
- ١٣- هل توجد ضرورة لأتاحه هيئه معايير المحاسبة المصرية فتره لاختبار المعيار قبل إصداره بشكل نهائي جهة إصدار معايير المحاسبة المصرية
- أ- موافق
ب- غير موافق
- ١٤- هل توجد ضرورة لتكون هناك قنوات اتصال محدده بصفه مستمرة يستطيع من خلالها أصحاب المصالح في معايير المحاسبة المصرية التواصل مع جهة إصدار معايير المحاسبة.
- أ- موافق
ب- غير موافق
- ١٥- من وجهه نظرك أي مصادر التمويل الآتية يجب أن تعتمد عليها جهة إصدار معايير المحاسبة في تمويل أنشطتها
- أ- رسوم إلزامية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية
ب - رسوم تفرض على مكاتب المحاسبة والمراجعة بحسب حجم المكتب
ج- مساهمه الحكومة في التمويل د- كل ما سبق هـ- أخرى.....

ملاحظات

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

الملحق الثاني البيانات الإحصائية

Frequencies

X1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجة عاليه	3	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	7	5.1	5.1	7.4
	محايد	53	39.0	39.0	46.3
	موافق	51	37.5	37.5	83.8
	موافق بدرجة عاليه	22	16.2	16.2	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجة عاليه	3	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	7	5.1	5.1	7.4
	محايد	42	30.9	30.9	38.2
	موافق	68	50.0	50.0	88.2
	موافق بدرجة عاليه	16	11.8	11.8	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجة عاليه	4	2.9	2.9	2.9
	غير موافق	17	12.5	12.5	15.4
	محايد	37	27.2	27.2	42.6
	موافق	58	42.6	42.6	85.3
	موافق بدرجة عاليه	20	14.7	14.7	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	2	1.5	1.5	1.5
	غير موافق	8	5.9	5.9	7.4
	محايد	44	32.4	32.4	39.7
	موافق	62	45.6	45.6	85.3
	موافق بدرجه عاليه	20	14.7	14.7	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	1	.7	.7	.7
	غير موافق	7	5.1	5.1	5.9
	محايد	53	39.0	39.0	44.9
	موافق	63	46.3	46.3	91.2
	موافق بدرجه عاليه	12	8.8	8.8	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	3.7	3.7	3.7
	محايد	51	37.5	37.5	41.2
	موافق	53	39.0	39.0	80.1
	موافق بدرجه عاليه	27	19.9	19.9	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجه عاليه	3	2.2	2.2	2.2
غير موافق	7	5.1	5.1	7.4
محايد	50	36.8	36.8	44.1
موافق	55	40.4	40.4	84.6
موافق بدرجه عاليه	21	15.4	15.4	100.0
Total	136	100.0	100.0	

X8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجه عاليه	1	.7	.7	.7
غير موافق	8	5.9	5.9	6.6
محايد	50	36.8	36.8	43.4
موافق	56	41.2	41.2	84.6
موافق بدرجه عاليه	21	15.4	15.4	100.0
Total	136	100.0	100.0	

X9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجه عاليه	1	.7	.7	.7
غير موافق	5	3.7	3.7	4.4
محايد	66	48.5	48.5	52.9
موافق	51	37.5	37.5	90.4
موافق بدرجه عاليه	13	9.6	9.6	100.0
Total	136	100.0	100.0	

X10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	1	.7	.7	.7
	غير موافق	7	5.1	5.1	5.9
	محايد	43	31.6	31.6	37.5
	موافق	64	47.1	47.1	84.6
	موافق بدرجه عاليه	21	15.4	15.4	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	1	.7	.7	.7
	غير موافق	6	4.4	4.4	5.1
	محايد	56	41.2	41.2	46.3
	موافق	54	39.7	39.7	86.0
	موافق بدرجه عاليه	19	14	14	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	1	.7	.7	.7
	غير موافق	11	8.1	8.1	8.8
	محايد	44	32.4	32.4	41.2
	موافق	68	50.0	50.0	91.2
	موافق بدرجه عاليه	12	8.8	8.8	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	2	1.5	1.5	1.5
	غير موافق	9	6.6	6.6	8.1
	محايد	51	37.5	37.5	45.6
	موافق	60	44.1	44.1	89.7
	موافق بدرجه عاليه	14	10.3	10.3	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X14

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	1	.7	.7	.7
	غير موافق	5	3.7	3.7	4.4
	محايد	43	31.6	31.6	36.0
	موافق	49	36.0	36.0	72.1
	موافق بدرجه عاليه	38	27.9	27.9	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X15

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	61	44.9	44.9	44.9
	موافق	48	35.3	35.3	80.1
	موافق بدرجه عاليه	27	19.9	19.9	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X16

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	1	.7	.7	.7
	غير موافق	8	5.9	5.9	6.6
	محايد	54	39.7	39.7	46.3
	موافق	49	36.0	36.0	82.4
	موافق بدرجه عاليه	24	17.6	17.6	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X17

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	3	2.2	2.2	2.2
	غير موافق	10	7.4	7.4	9.6
	محايد	48	35.3	35.3	44.9
	موافق	52	38.2	38.2	83.1
	موافق بدرجه عاليه	23	16.9	16.9	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	2.2	2.2	2.2
	محايد	62	45.6	45.6	47.8
	موافق	46	33.8	33.8	81.6
	موافق بدرجه عاليه	25	18.4	18.4	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	2.9	2.9	2.9
	محايد	42	30.9	30.9	33.8
	موافق	62	45.6	45.6	79.4
	موافق بدرجة عاليه	28	20.6	20.6	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجة عاليه	2	1.5	1.5	1.5
	غير موافق	4	2.9	2.9	4.4
	محايد	44	32.4	32.4	36.8
	موافق	57	41.9	41.9	78.7
	موافق بدرجة عاليه	29	21.3	21.3	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X21

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجة عاليه	9	6.6	6.6	6.6
	غير موافق	79	58.1	58.1	64.7
	محايد	35	25.7	25.7	90.4
	موافق	8	5.9	5.9	96.3
	موافق بدرجة عاليه	5	3.7	3.7	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X22

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	21	15.4	15.4	15.4
	غير موافق	69	50.7	50.7	66.2
	محايد	22	16.2	16.2	82.4
	موافق	20	14.7	14.7	97.1
	موافق بدرجه عاليه	4	2.9	2.9	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X23

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	36	26.5	26.5	26.5
	غير موافق	51	37.5	37.5	64.0
	محايد	23	16.9	16.9	80.9
	موافق	19	14.0	14.0	94.9
	موافق بدرجه عاليه	7	5.1	5.1	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

X24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	15	11.0	11.0	11.0
	غير موافق	69	50.7	50.7	61.8
	محايد	13	9.6	9.6	71.3
	موافق	33	24.3	24.3	95.6
	موافق بدرجه عاليه	6	4.4	4.4	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

x25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	15	11.0	11.0	11.0
	غير موافق	74	54.4	54.4	65.4
	محايد	13	9.6	9.6	75.0
	موافق	29	21.3	21.3	96.3
	موافق بدرجه عاليه	5	3.7	3.7	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

x26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	15	11.0	11.0	11.0
	غير موافق	68	50.0	50.0	61.0
	محايد	24	17.6	17.6	78.7
	موافق	22	16.2	16.2	94.9
	موافق بدرجه عاليه	7	5.1	5.1	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

x27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بدرجه عاليه	12	8.8	8.8	8.8
	غير موافق	58	42.6	42.6	51.5
	محايد	25	18.4	18.4	69.9
	موافق	33	24.3	24.3	94.1
	موافق بدرجه عاليه	8	5.9	5.9	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

x28

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجه عاليه	12	8.8	8.8	8.8
غير موافق	74	54.4	54.4	63.2
محايد	6	4.4	4.4	67.6
موافق	34	25.0	25.0	92.6
موافق بدرجه عاليه	10	7.4	7.4	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x29

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجه عاليه	9	6.6	6.6	6.6
غير موافق	72	52.9	52.9	59.6
محايد	24	17.6	17.6	77.2
موافق	27	19.9	19.9	97.1
موافق بدرجه عاليه	4	2.9	2.9	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x30

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجه عاليه	7	5.1	5.1	5.1
غير موافق	74	54.4	54.4	59.6
محايد	16	11.8	11.8	71.3
موافق	33	24.3	24.3	95.6
موافق بدرجه عاليه	6	4.4	4.4	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x31

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجة عاليه	18	13.2	13.2	13.2
غير موافق	62	45.6	45.6	58.8
محايد	36	26.5	26.5	85.3
موافق	15	11.0	11.0	96.3
موافق بدرجة عاليه	5	3.7	3.7	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x32

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجة عاليه	12	8.8	8.8	8.8
غير موافق	76	55.9	55.9	64.7
محايد	17	12.5	12.5	77.2
موافق	24	17.6	17.6	94.9
موافق بدرجة عاليه	7	5.1	5.1	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x33

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجة عاليه	28	20.6	20.6	20.6
غير موافق	55	40.4	40.4	61.0
محايد	34	25.0	25.0	86.0
موافق	13	9.6	9.6	95.6
موافق بدرجة عاليه	6	4.4	4.4	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x34

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجة عاليه	45	33.1	33.1	33.1
غير موافق	50	36.8	36.8	69.9
محايد	22	16.2	16.2	86.0
موافق	13	9.6	9.6	95.6
موافق بدرجة عاليه	6	4.4	4.4	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x35

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجة عاليه	19	14.0	14.0	14.0
غير موافق	66	48.5	48.5	62.5
محايد	24	17.6	17.6	80.1
موافق	23	16.9	16.9	97.1
موافق بدرجة عاليه	4	2.9	2.9	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x36

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجة عاليه	37	27.2	27.2	27.2
غير موافق	57	41.9	41.9	69.1
محايد	28	20.6	20.6	89.7
موافق	11	8.1	8.1	97.8
موافق بدرجة عاليه	3	2.2	2.2	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x37

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجه عاليه	19	14.0	14.0	14.0
غير موافق	64	47.1	47.1	61.0
محايد	32	23.5	23.5	84.6
موافق	14	10.3	10.3	94.9
موافق بدرجه عاليه	7	5.1	5.1	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x38

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجه عاليه	19	14.0	14.0	14.0
غير موافق	65	47.8	47.8	61.8
محايد	32	23.5	23.5	85.3
موافق	20	14.7	14.7	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x39

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجه عاليه	10	7.4	7.4	7.4
غير موافق	84	61.8	61.8	69.1
محايد	16	11.8	11.8	80.9
موافق	25	18.4	18.4	99.3
موافق بدرجه عاليه	1	.7	.7	100.0
Total	136	100.0	100.0	

X40

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بدرجة عالية	28	20.6	20.6	20.6
غير موافق	61	44.9	44.9	65.4
محايد	27	19.9	19.9	85.3
موافق	18	13.2	13.2	98.5
موافق بدرجة عالية	2	1.5	1.5	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x41

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	136	100.0	100.0	100.0

X42

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid التنظيمات المهنية	41	30.1	30.1	30.1
سوق المال	44	32.4	32.4	62.5
الوزارة	8	5.9	5.9	68.4
هيئه مستقلة تحت إشراف حكومي	43	31.6	31.6	100.0
Total	136	100.0	100.0	

X43

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	136	100.0	100.0	100.0

X44

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	136	100.0	100.0	100.0

x45

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	136	100.0	100.0	100.0

x46

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق	130	95.6	95.6	95.6
غير موافق	6	4.4	4.4	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x47

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid كل ما سبق	136	100.0	100.0	100.0

x48

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid معايير المحاسبة الدولية	9	6.6	6.6	6.6
بناء معايير مصريه	23	16.9	16.9	23.5
معايير المحاسبة الدولية مع إدخال تعديلات	104	76.5	76.5	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x49

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid الإستراتيجية المعيارية	5	3.7	3.7	3.7
الإستراتيجية الايجابية	7	5.1	5.1	8.8
الاستراتيجيتان	124	91.2	91.2	100.0
Total	136	100.0	100.0	

x50

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	135	99.3	99.3	99.3
	غير موافق	1	.7	.7	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

x51

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	135	99.3	99.3	99.3
	غير موافق	1	.7	.7	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

x52

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	135	99.3	99.3	99.3
	غير موافق	1	.7	.7	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

x53

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	135	99.3	99.3	99.3
	غير موافق	1	.7	.7	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

x54

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	135	99.3	99.3	99.3
	غير موافق	1	.7	.7	100.0
	Total	136	100.0	100.0	

x55

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid رسوم إلزامية على الشركات المقيدة	18	13.2	13.2	13.2
رسوم على مكاتب المراجعة	2	1.5	1.5	14.7
مساهمته الحكومة في التمويل	14	10.3	10.3	25.0
كل ما سبق	102	75.0	75.0	100.0
Total	136	100.0	100.0	

T-Test

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x1	3.6029	136	.89674	.07689
x21	2.4191	136	.84814	.07273

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x1 & x21	136	.337	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x1 - x21	1.18382	1.00519	.08619	1.01336	1.35429	13.734	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x2	3.6397	136	.84039	.07206
x22	2.3897	136	1.01232	.08681

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x2 & x22	136	.384	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x2 - x22	1.25000	1.03816	.08902	1.07394	1.42606	14.042	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x3	3.5368	136	.98814	.08473
x23	2.3382	136	1.16250	.09968

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x3 & x23	136	.434	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x3 - x23	1.19853	1.15354	.09892	1.00290	1.39415	12.117	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x4	3.6618	136	.85393	.07322
x24	2.6029	136	1.10406	.09467

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x4 & x24	136	.571	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair x4 - x24 1	1.05882	.93305	.08001	.90059	1.21706	13.234	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x5	3.5735	136	.75653	.06487
x25	2.5221	136	1.06087	.09097

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x5 & x25	136	.464	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 X5 - x25	1.05147	.97616	.08370	.88593	1.21701	12.562	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x6	3.7500	136	.81423	.06982
x26	2.5441	136	1.05316	.09031

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x6 & x26	136	.695	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair x6 - x26 1	1.20588	.76126	.06528	1.07678	1.33498	18.473	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x7	3.6176	136	.88660	.07603
x27	2.7574	136	1.09880	.09422

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x7 & x27	136	.375	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x7 - x27	.86029	1.12331	.09632	.66980	1.05079	8.931	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x8	3.6471	136	.83913	.07195
x28	2.6765	136	1.16035	.09950

Paired Samples Correlations

		N	Correlation	Sig.
Pair 1	x8 & x28	136	.544	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 X8 - x28	.97059	.99585	.08539	.80171	1.13947	11.366	135	.000

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	x9	3.5147	136	.75016	.06433
	x29	2.5956	136	.97661	.08374

Paired Samples Correlations

		N	Correlation	Sig.
Pair 1	x9 & x29	136	.428	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x9 – x29	.91912	.94324	.08088	.75916	1.07908	11.364	135	.000

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	x10	3.7132	136	.81566	.06994
	x30	2.6838	136	1.03782	.08899

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x10 & x30	136	.592	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x10 – x30	1.02941	.86016	.07376	.88354	1.17528	13.957	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x11	3.8162	136	2.56241	.21973
x31	2.4632	136	.98061	.08409

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x11 & x31	136	.011	.903

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x11 - x31	1.35294	2.73395	.23443	.88930	1.81658	5.771	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x12	3.5809	136	.79401	.06809
x32	2.5441	136	1.04610	.08970

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x12 & x32	136	.339	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x12 - x32	1.03676	1.07778	.09242	.85399	1.21954	11.218	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x13	3.5515	136	.82390	.07065
x33	2.3676	136	1.05275	.09027

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x13 & x33	136	.303	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x13 - x33	1.18382	1.12350	.09634	.99329	1.37435	12.288	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x14	3.8676	136	.89284	.07656
x34	2.1544	136	1.12137	.09616

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x14 & x34	136	.243	.004

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x14 – x34	1.71324	1.25260	.10741	1.50081	1.92566	15.950	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x15	3.7500	136	.76739	.06580
x35	2.4632	136	1.02493	.08789

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x15 & x35	136	.167	.052

Paired Samples Test

	Paired Differences					T	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x15 – x35	1.28676	1.17321	.10060	1.08781	1.48572	12.791	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x16	3.6397	136	.86643	.07430
x36	2.1618	136	.99048	.08493

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x16 & x36	136	.198	.021

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 X16 - x36	1.47794	1.17987	.10117	1.27785	1.67803	14.608	135	.000

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	x17	3.6029	136	.92919	.07968
	x37	2.4559	136	1.02464	.08786

Paired Samples Correlations

		N	Correlation	Sig.
Pair 1	x17 & x37	136	.440	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x17 - x37	1.14706	1.03659	.08889	.97127	1.32285	12.905	135	.000

Paired Samples Statistics

		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	x18	3.6838	136	.79538	.06820
	x38	2.3897	136	.90409	.07752

Paired Samples Correlations

		N	Correlation	Sig.
Pair 1	x18 & x38	136	-.033	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x18 - x38	1.29412	1.22394	.10495	1.08655	1.50168	12.331	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x19	3.8382	136	.78146	.06701
x39	2.4338	136	.90022	.07719

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x19 & x39	136	.385	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x19 - x39	1.40441	.93791	.08043	1.24535	1.56347	17.462	135	.000

Paired Samples Statistics

	Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1 x20	3.7868	136	.86417	.07410
x40	2.3015	136	.99122	.08500

Paired Samples Correlations

	N	Correlation	Sig.
Pair 1 x20 & x40	136	.326	.000

Paired Samples Test

	Paired Differences					t	Df	Sig. (2-tailed)
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
				Lower	Upper			
Pair 1 x20 - x40	1.48529	1.08174	.09276	1.30185	1.66874	16.013	135	.000

ANOVA

Q3					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	5.980	2	2.990	4.906	.009
Within Groups	81.062	133	.609		
Total	87.042	135			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

q3

LSD

(I) q1	(J) q1	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
مراجع خارجي	اكاديمي	.47529*	.15245	.002	.1737	.7768
	محلل مالي	.15470	.17609	.381	-.1936	.5030
مراجع خارجي	اكاديمي	-.47529*	.15245	.002	-.7768	-.1737
	محلل مالي	-.32059	.18511	.086	-.6867	.0456
محلل مالي	اكاديمي	-.15470	.17609	.381	-.5030	.1936
	مراجع خارجي	.32059	.18511	.086	-.0456	.6867

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

ANOVA

Q4					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	15.004	2	7.502	13.483	.000
Within Groups	74.003	133	.556		
Total	89.007	135			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

q4

LSD

(I) q1	(J) q1	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
مراجع خارجي	اكاديمي	.73770*	.14566	.000	.4496	1.0258
	محلل مالي	.49633*	.16825	.004	.1635	.8291
مراجع خارجي	اكاديمي	-.73770*	.14566	.000	-1.0258	-.4496
	محلل مالي	-.24138	.17687	.175	-.5912	.1085
محلل مالي	اكاديمي	-.49633*	.16825	.004	-.8291	-.1635
	مراجع خارجي	.24138	.17687	.175	-.1085	.5912

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

ANOVA

Q5					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	7.734	2	3.867	8.751	.000
Within Groups	58.771	133	.442		
Total	66.505	135			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

Q5

LSD

(I) q1	(J) q1	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
مراجع خارجي	اكاديمي	.54229*	.12981	.000	.2855	.7990
	محلل مالي	.26418	.14994	.080	-.0324	.5608
مراجع خارجي	اكاديمي	-.54229*	.12981	.000	-.7990	-.2855
	محلل مالي	-.27811	.15762	.080	-.5899	.0337
محلل مالي	اكاديمي	-.26418	.14994	.080	-.5608	.0324
	مراجع خارجي	.27811	.15762	.080	-.0337	.5899

Multiple Comparisons

Q5

LSD

(I) q1	(J) q1	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
	مراجع خارجي اكاديمي	.54229*	.12981	.000	.2855	.7990
	محلل مالي	.26418	.14994	.080	-.0324	.5608
مراجع خارجي	اكاديمي	-.54229*	.12981	.000	-.7990	-.2855
	محلل مالي	-.27811	.15762	.080	-.5899	.0337
محلل مالي	اكاديمي	-.26418	.14994	.080	-.5608	.0324
	مراجع خارجي	.27811	.15762	.080	-.0337	.5899

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

ANOVA

Q6

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	19.299	2	9.650	21.236	.000
Within Groups	60.434	133	.454		
Total	79.733	135			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

Q6

LSD

(I) q1	(J) q1	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
	مراجع خارجي اكاديمي	.74586*	.13163	.000	.4855	1.0062
	محلل مالي	.77501*	.15204	.000	.4743	1.0758
مراجع خارجي	اكاديمي	-.74586*	.13163	.000	-1.0062	-.4855
	محلل مالي	.02915	.15983	.856	-.2870	.3453
محلل مالي	اكاديمي	-.77501*	.15204	.000	-1.0758	-.4743
	مراجع خارجي	-.02915	.15983	.856	-.3453	.2870

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

ANOVA					
Q7					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	6.972	2	3.486	10.726	.000
Within Groups	43.226	133	.325		
Total	50.198	135			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

q7

LSD

(I) q1	(J) q1	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
مراجع خارجي	اكاديمي	.50285*	.11133	.000	.2827	.7230
	محلل مالي	.33838*	.12859	.010	.0840	.5927
مراجع خارجي	اكاديمي	-.50285*	.11133	.000	-.7230-	-.2827-
	محلل مالي	-.16447-	.13518	.226	-.4318-	.1029
محلل مالي	اكاديمي	-.33838*	.12859	.010	-.5927-	-.0840-
	مراجع خارجي	.16447	.13518	.226	-.1029-	.4318

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

ANOVA					
Q8					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	7.778	2	3.889	7.475	.001
Within Groups	69.204	133	.520		
Total	76.982	135			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

q8

LSD

(I) q1	(J) q1	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
مراجع خارجي	اكاديمي	.41946*	.14086	.003	.1408	.6981
	محلل مالي	.55274*	.16270	.001	.2309	.8746
مراجع خارجي	اكاديمي	-.41946*	.14086	.003	-.6981	-.1408
	محلل مالي	.13328	.17104	.437	-.2050	.4716
محلل مالي	اكاديمي	-.55274*	.16270	.001	-.8746	-.2309
	مراجع خارجي	-.13328	.17104	.437	-.4716	.2050

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

ANOVA

Q9					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.640	2	.320	1.116	.331
Within Groups	38.141	133	.287		
Total	38.781	135			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

Q9

LSD

(I) q1	(J) q1	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
مراجع خارجي	اكاديمي	.14029	.10457	.182	-.0665	.3471
	محلل مالي	-.01338	.12079	.912	-.2523	.2255
مراجع خارجي	اكاديمي	-.14029	.10457	.182	-.3471	.0665
	محلل مالي	-.15367	.12698	.228	-.4048	.0975
محلل مالي	اكاديمي	.01338	.12079	.912	-.2255	.2523
	مراجع خارجي	.15367	.12698	.228	-.0975	.4048

ANOVA

Q10					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.906	2	.953	1.559	.214
Within Groups	81.302	133	.611		
Total	83.208	135			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

Q10

LSD

(I) q1	(J) q1	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
مراجع خارجي	اكاديمي	.26895	.15268	.080	-.0330	.5709
	محلل مالي	.09553	.17635	.589	-.2533	.4444
مراجع خارجي	اكاديمي	-.26895	.15268	.080	-.5709	.0330
	محلل مالي	-.17341	.18539	.351	-.5401	.1933
محلل مالي	اكاديمي	-.09553	.17635	.589	-.4444	.2533
	مراجع خارجي	.17341	.18539	.351	-.1933	.5401

جامعة طنطا
كلية التجارة
قسم المحاسبة

دراسة مقارنة لآثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير
المحاسبة المالية الدولية والمصرية

رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

مقدمه من

حماده السعيد المعصراوي

المعيد بقسم المحاسبة

تحت إشراف

الدكتور

الأستاذ الدكتور

علاء الدين توفيق إبراهيم

محمد أحمد العسيلي

المدرس بقسم المحاسبة

أستاذ المحاسبة المالية

وكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب الأسبق

٢٠١٤ / ١٤٣٥ هـ / ٢٠١٤ م

١ - مقدمة

مر العالم في العقود الأخيرة بالعديد من الأزمات المالية والتي أدت إلى انهيار العديد من المؤسسات والشركات العملاقة حول العالم. فعلى سبيل المثال، الأزمة المالية لمجموعه النمرور الأسبوية والتي بدأت من تايلاند في ١٩٩٧ وسرعان ما انتقلت إلى دول أخرى مثل اندونيسيا وماليزيا والفلبين وهونج كونج، وما تبع ذلك من تأثير العالم كله. مروراً بالانهيارات المالية للعديد من الشركات العالمية في بداية الألفية الثالثة وأبرزها انهيار شركة انرون للطاقة (Enron) والتي بلغ حجم خسائر المستثمرين بها ٧٠ بليون دولار، ونصيب الاستثمارات العربية من الخسارة بلغ بليون دولار، وما تبعها من انهيارات لمكتب آرثر أندرسون (Arther Anderson) بالإضافة لما حدث من اختلاسات وتلاعبات في شركات متعددة مثل (WorldCom) للاتصالات، واتصالات أدلفيا، وأمريكا أون لاين وشركة (Paramalate) للأغذية الأوروبية. وصولاً إلى الأزمة المالية العالمية والتي حدثت في عام ٢٠٠٨ والتي بدأت كأزمة للرهن العقاري في الولايات المتحدة الأمريكية والتي سرعان ما انعكست أثارها السلبية على أسواق المال واقتصاديات دول العالم المختلفة.

ودائماً ما توجه الانتقادات إلى المحاسبة في معظم الأزمات المالية والاقتصادية. ويرجع ذلك إلى عجز التقارير المالية عن تقديم المعلومات الملائمة التي تساعد في التنبؤ بهذه الأزمات أو معالجتها الآثار الناتجة عن هذه الأزمات، أو بعبارة أخرى تم توجيه العديد من الانتقادات إلى النظام المحاسبي لقصوره في مواجهته المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية.

وإذا كانت المحاسبة علماً اجتماعياً يتفاعل من التغيرات والمستجدات التي تحدث في المجتمع فكان لابد أن تتطور المحاسبة مع التغيرات التي تحدث، ولما كانت تساهم نظرية المحاسبة في ترشيد التطبيق المهني للمحاسبة عن طريق إرساء المبادئ العلمية المتعلقة بتحديد أسس القياس، وعرض العمليات المالية، فتكون الخطوة التالية لترجمة هذه المبادئ إلى تطبيق عملي إنما يتم عن طريق إصدار المعايير المحاسبية. ومن هنا فيمكن اعتبار الأزمات المالية العالمية المختلفة كناقوس خطر يندرننا بوجوب الاهتمام بالعديد من الأمور أو القصور أو النقاط الهامة التي لم يكن يركز عليها القائمين بعملية إصدار معايير المحاسبة المالية.

٢ - مشكلة البحث

إذا كانت المعايير المحاسبية توفر قواعد في متناول اليد للعمل المحاسبي اليومي، وهي بذلك تماثل القواعد التي يتضمنها دليل الإجراءات المحاسبية الذي يعتبر أحد عناصر النظام المحاسبي، ومن ثم فإن تطوير المعايير سوف يؤدي إلى تطوير التقارير المالية من خلال إمداد مستخدمي هذه التقارير بمعلومات أكثر شمولاً، وأكثر وضوحاً وأكثر ثباتاً، أو بعبارة أخرى إن تطوير المعايير سوف يؤدي إلى زيادة درجة الملائمة، والاعتماد على المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي. ونظراً لأن المعايير المحاسبية تعد أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة فهناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتصف بها معايير المحاسبة حتى تفي بالغرض التي أنشئت من أجله أهمها:

- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية، والسياسية، والقانونية، والبيئة المحيطة بالمجتمع .
- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات ، بل لابد أن تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر ، فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة .

ومن هنا يمكن طرح السؤال الآتي

ما هو الدور الذي لعبته المعايير المحاسبية في مواجهه المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية المتعددة ؟ أو بعبارة أخرى هل نجحت الجهات المسؤولة عن عملية إصدار المعايير في مواجهة هذه المتغيرات؟ وما هي مجموعة الآليات التي استخدمتها في هذه المواجهة؟

في سبيل الإجابة على هذا السؤال فقد لاحظ الباحث بالنسبة لأزمة الرهن العقاري إن استجابة مجلس معايير المحاسبة الدولية للأزمة الحالية يقع ضمن ثلاث مراحل رئيسية هي:

- أ- تنفيذ مقترحات ، وتوصيات منتدى الاستقرار المالي المنشأ بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية.
 - ب- إضافة تعديلات على المعايير الحالية ودلائل إرشاد متخصصة في ظل الأزمة.
 - ج- إحداث تطورات، وتحسينات طويلة الأمد على المعايير.
- يضاف إلى ما سبق قيامه بتكوين المجموعة الاستشارية للأزمات وقد أنيط بها مهام تحديد القضايا المتعلقة بإعداد التقارير المالية في ظل الأزمة الاقتصادية.
 - تم إجراء العديد من التعديلات التي تمت على المعايير الدولية لجعلها تتماشى مع الأوضاع التي يمر بها العالم بشكل عام ، والمؤسسات المالية بشكل خاص، والتغلب على الجوانب المعقدة التي يخطأ في تفسيرها وتطبيقها

أما بالنسبة لجمهورية مصر العربية فقد اقتصر استجابة الجهة المصدرة للمعايير في جمهورية مصر العربية للأزمة المالية في عام ٢٠٠٨ في إصدار وزير الاستثمار الأسبق قراراً لعام ٢٠٠٨ بتعديل معايير المحاسبة المصرية. وقد كان مجلس معايير المحاسبة الدولية قد قام بتعديل بعض معايير المحاسبة الدولية، والخاصة بمعايير القياس، والإفصاح عن الأدوات المالية المختلفة لمواجهة آثار الأزمة المالية العالمية في ٢٠٠٨. ولما كانت معايير المحاسبة المصرية قد تبنت إعداد القوائم المالية للشركات وفقاً للمتطلبات الدولية لإعداد التقارير المالية، وبناءً عليه فقد أصدر وزير الاستثمار قراراً بتعديل المعيارين رقم ٢٥ و ٢٦ الخاصين بالأدوات المالية من معايير المحاسبة المصرية لتصبح متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية.

وعلى ذلك تكون الأسئلة البحثية لهذا البحث هي:

ما هو أثر المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة الدولية؟

ما هو أثر المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المصرية؟
هل تختلف سرعه وكيفية استجابة الجهات المصدرة للمعايير سواء الدولية، أو المصرية في مواجهه المتغيرات البيئية المتمثلة في الأزمات المالية العالمية ؟

٣ - أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلي:

- ١- بيان كيف ساهمت الأزمات المالية العالمية في معالجه نقاط الضعف، أو القصور في معايير المحاسبة الدولية، بمعنى آخر بيان كيف ساهمت هذه الأزمات المختلفة في تطوير معايير المحاسبة الدولية.
- ٢- بيان كيف ساهمت الأزمات المالية العالمية في معالجه نقاط الضعف، أو القصور في معايير المحاسبة المصرية، بمعنى آخر بيان كيف ساهمت هذه الأزمات المختلفة في تطوير معايير المحاسبة المصرية.
- ٣- صياغة الإستراتيجية الملائمة لجهة إصدار معايير المحاسبة المصرية لكيفية التعامل، ومواجهه تلك الأزمات، والتحديات من خلال المقارنة بين درجة وسرعة استجابة الجهات المصدرة لمعايير المحاسبة المالية الدولية، والمصرية.

٤ - أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته من كونه يتصدى لموضوع آثار الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية ، وكيفية استجابة هذه الجهات المصدرة للمعايير للأزمات المالية المختلفة ، الأمر الذي سيساعد على اشتقاق إستراتيجية متكاملة يمكن تبنيها من قبل الجهة المصدرة للمعايير في مصر من اجل مواجهة الأزمات، والتحديات المختلفة، وسبل التعامل معها، وذلك حتى تحقق المعايير أفضل أداء ممكن .

٥ - منهج البحث

سوف يعتمد الباحث على استخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال فحص، وتحليل الجوانب المختلفة الخاصة بالعلاقة بين الأزمات المالية العالمية، وتطوير معايير المحاسبة الدولية، والمصرية في سبيل الإجابة علي الأسئلة البحثية ، وكذلك سوف يتم الاعتماد على المنهج المقارن وذلك في مقارنة ردود أفعال ، أو كيفية استجابات جهات إصدار المعايير الدولية ، والمصرية من اجل صياغة إستراتيجية وطنية تساعد الجهة المصدرة للمعايير في مصر في مواجهة والتعامل مع الأزمات ، والتحديات المختلفة. وقد اختار الباحث المنهج المقارن عند مقارنه الآثار المختلفة للازمات لأنه يمكننا من التعلم من نجاح وانجازات جهات إصدار المعايير وتجنب الفشل والأخطاء التي وقعت فيها هذه الجهات عند حدوث الأزمات المالية وكيفية الاستجابة لها وكذلك اختيار معايير المحاسبة الدولية في المقارنة لأنه يساعدنا في تفسير لماذا تصر جهات إصدار معايير المحاسبة وعلى الأخص المصرية من التوافق مع المعايير الدولية كاستجابة للازمات المالية المختلفة. مع الاعتماد على قوائم الاستقصاء وأساليب التحليل الإحصائي.

٦ - فروض البحث

الفرض الرئيسي لهذه الدراسة هو "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".
وتم تجزئته الفرض الرئيسي إلى أربعة فروض فرعية هي كالآتي:
الفرض الفرعي الأول: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور النجاح في الأداء".
الفرض الفرعي الثاني: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر : منظور مستخدمي معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية".
الفرض الفرعي الثالث: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور العمليات الداخلية".
الفرض الفرعي الرابع: "للازمات المالية العالمية آثار ايجابية على تطوير أداء عناصر منظور التعلم والنمو".

٧ - هيكل البحث

الفصل الأول : إطار عام للبحث.
الفصل الثاني: الدراسات السابقة.
الفصل الثالث: أثر الأزمات المالية العالمية على تطوير معايير المحاسبة المالية الدولية والمصرية.
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.
الفصل الخامس: الإستراتيجية المقترحة لجهة إصدار المعايير المصرية.
الفصل السادس: الخلاصة، والنتائج، والتوصيات

**Tanta University
Faculty of Commerce
Accounting Department**

**A Comparative Study of Global Financial
Crises' impacts on Developing International and
Egyptian Financial Accounting Standards**

**Thesis Submitted to Fulfill the Requirements for
The Master Degree in Accounting**

**Submitted by
Hamada El-Said El-masserowy
Demonstrator – Accounting Department**

Supervised by	
Prof. Dr.	Dr.
Mohammad Ahmad El-Essely	Alaa-Eldin Tawfik Ibrahim
<i>Professor of Financial Accounting.</i>	<i>Lecturer of Accounting</i>

2014

1. Introduction

In latest decades, the world had faced a lot of financial crises in that led to collapse of many great institutions around the world. For example, the financial crisis of Asian Tigers that began in Thailand in 1997 and had been transferred to other countries such as Indonesia, Malaysia, Philippine, and Hong-Kong. The impacts had been transferred the whole world, as the financial collapse of many global institutions, such as Enron in which losses of investors totaled 70 billion dollars and Arab losses totaled one billion dollar, and the consequent collapse of Arthur Anderson auditing firm. Misappropriation and manipulation also occurred in other companies such as WorldCom, America Online, and Paramalate. In addition, another financial crisis occurred in 2008 due to mortgages.

Accounting is usually criticized in most financial and economic crises, due to the inability of financial reports to provide the relevant information that helps forecast these crises or handle their resulting impacts. In other words, the accounting system has been criticized because its failure in confrontation of environmental variables represented by global financial crises.

As accounting is a social science that reacts with changes and developments that take place in the society, accounting should develop with these changes. As the Accounting theory contributes in rationalizing the accounting practice through laying scientific principles related to determining measurement bases and presentation of financial transactions. The following step of translating these principles into practice is done through issuing accounting standards.

2. Research Problem

Accounting standards provide rules for daily accounting work that are similar to the rules included in the accounting procedures guide. Thus, developing standards will result in developing financial reports through providing users with more holistic and consistent information. In other words, developing standards leads to increasing relevance and reliability of accounting information provided. Since accounting standards are the most important tool for accounting practice, accounting standards should be characterized by some characteristics, including:

- Economical, political, legal, and environmental characteristics should be considered when accounting standards are prepared.
- Accounting standards should be realistic and change with environmental conditions.

The following question can be asked:

What is the role that accounting standards had played in facing the environmental variables represented by the severe financial crises? In other words, did the standards' issuing bodies succeed in facing these variables? And what are the mechanisms they used?

In order to answer this question, the researcher founded that, for the mortgage crisis, that the response of IASB has three main stages:

- Executing the proposals and recommendations of the Financial Stability Forum, in cooperation with FASB
- Adding modifications to current standards as well as specialized guidance
- Making long-run developments and improvements to the standards

Concerning Egypt, the response of the issuing body was limited to a decree of Minister of Investment of modifying Egyptian accounting standards 25 and 26 related to financial instruments to be consistent with the international accounting standards.

The research questions are:

1. What are the impacts of global financial crises on development of international accounting standards?
2. What are the impacts of global financial crises on development of Egyptian accounting standards?
3. Do the speed and degree of response to environmental factors represented by financial crises differ between international and Egyptian issuing bodies

3. Research Objective

This research aims at achieving the following:

1. Demonstrating how global financial crises contributed in remedying weaknesses in international accounting standards. In other words, demonstrating how these crises contributed in developing international accounting standards.
2. Demonstrating how global financial crises contributed in remedying weaknesses in Egyptian accounting standards. In other words, demonstrating how these crises contributed in developing Egyptian accounting standards.
3. Formulating, for the Egyptian standards' issuing body, the relevant strategy to deal with crises and challenges, through comparison of degree and speed of response of the international and Egyptian issuing bodies.

4. Research Importance

This research is important as it handles the impacts of global financial crisis on international and Egyptian financial standards, and how the issuing bodies respond to the different financial crisis. This helps derive integrated strategy that can be adopted by the issuing bodies in Egypt to face crisis and challenges, so that the standards achieve best possible performance.

5. Research Methodology

The researcher uses the descriptive analytical method, through examining and analyzing different aspects of the relationship between global financial crises and developing international and Egyptian accounting standards. In addition, the researcher depends on the comparative approach to compare responses of international and Egyptian standards' issuing bodies to formulating national strategy that helps the issuing body in Egypt in dealing with different crises and challenges.

6. Research Hypotheses

The main hypothesis of this study is: "The global financial crises have positive impacts on developing international and Egyptian financial accounting standards".

The main hypothesis is divided into four sub hypotheses:

First: The global financial crises have positive impacts on developing performance of elements of perspective of performance success.

Second: The global financial crises have positive impacts on developing performance of elements of perspective of users of international and Egyptian accounting standards.

Third: The global financial crises have positive impacts on developing performance of elements of perspective of internal processes.

Fourth: The global financial crises have positive impacts on developing performance of elements of perspective of learning and growth.

7. Research Organization

Chapter One: General Overview

Chapter Two: Literature Review

Chapter Three: Impact of Global Financial Crises on Developing
International and Egyptian Accounting Standards

Chapter Four: Field Study

Chapter Five: Proposed Strategy for the Egyptian Issuing Body

Chapter Six: Conclusion, Results, and Recommendations