



مجلة بحوث الأعمال

<https://abs.journals.ekb.eg>

المعهد العالي للإدارة وتكنولوجيا المعلومات

بكفرالشيخ

العدد: الأول

المجلد: الأول

يوليو ٢٠٢٤

تقييم وتطوير آليات تنظيم إعداد معايير المحاسبة
وأثرها في جودة المعايير المحاسبية: دراسة ميدانية
على البيئة المصرية

د/ إلهام محمد أحمد علي سحلول

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

ملخص البحث:

استهدف هذا البحث معالجة قضية استراتيجية تمس جوهر مهنة المحاسبة في مصر، تتمثل في ضعف الإطار المؤسسي والتنظيمي لعملية إعداد معايير المحاسبة الوطنية، وما لذلك من انعكاسات مباشرة على جودة التقارير المالية، وشفافية الإفصاح، وثقة مستخدمي المعلومات المالية. وتأتي أهمية البحث من كونه محاولة علمية ممنهجة لتشخيص واقع إعداد المعايير المحاسبية المصرية، ويقترح رؤية إصلاحية لبناء منظومة معيارية أكثر كفاءة واستقلالاً وملاءمة للبيئة المحلية.

أظهرت الدراسة أن غياب جهة وطنية مستقلة تتولى مسؤولية إعداد وتطوير المعايير، والاعتماد المباشر على ترجمة المعايير الدولية دون مواءمتها مع البيئة المحلية، يُعدّان من أبرز العوامل التي أضعفت جودة المعايير الوطنية وحدّت من فعاليتها التطبيقية. كما كشفت النتائج عن قصور واضح في استجابة المعايير للتغيرات الاقتصادية، ولا سيما معدلات التضخم المرتفعة، إلى جانب تأثير القيم الثقافية المرتبطة بالسريّة والتحفّظ، التي تحد من مستوى الإفصاح المالي المطلوب وتعكس ضعف الوعي المؤسسي بأهمية الشفافية والإفصاح في تعزيز الثقة بالبيانات المالية.

وانطلقت الدراسة من فرض رئيسي مفاده أن تطوير آليات التنظيم المؤسسي يُحدث أثراً إيجابياً ذا دلالة إحصائية في جودة المعايير المحاسبية، وتفرع عنه سبعة فروض فرعية تناولت الأبعاد التنظيمية والفنية والتمويلية والإجرائية للنظام المعياري المقترح. واعتمدت الباحثة المنهج الكمي التحليلي، مستخدمةً اختبارات الثبات والصدق، وتحليل الفروق، وتحليل المسار (SEM) لتقدير العلاقات السببية بين المتغيرات.

وأثبتت النتائج صحة الفروض جميعها، مما يدعم صلاحية النموذج المقترح ويدعو إلى تأسيس مجلس وطني مستقل لمعايير المحاسبة في مصر يتمتع بالاستقلال المالي والفني، ويعمل وفق منهجية إصدار تدريجية وتشاركية توازن بين الالتزام بالمعايير الدولية ومراعاة الخصوصية المحلية. وتخلص الدراسة إلى أن إصلاح الإطار المؤسسي للمعايير يُعد خطوة محورية لتحسين جودة المعايير ذاتها، وتحسين جودة منظومة إعداد المعايير المحاسبية في البيئة المصرية

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة - التنظيم المؤسسي - الاستقلال الفني - البيئة المصرية

Abstract:

This study addresses a strategic issue that lies at the heart of the accounting profession in Egypt—namely, the weakness of the institutional and organizational framework governing the process of developing national accounting standards. Such weakness has had direct implications for the quality of financial reporting, the transparency of disclosure, and the confidence of users of financial information.

The importance of this research stems from its systematic attempt to diagnose the current state of accounting standard-setting in Egypt and to propose a reform-oriented vision aimed at establishing a more efficient, independent, and locally adapted standard-setting system.

The findings revealed that the absence of an independent national authority responsible for developing and updating accounting standards, coupled with direct reliance on translated international standards without proper adaptation to the local environment, are among the most critical factors that have undermined the quality and practical effectiveness of Egyptian accounting standards. Moreover, the study identified a limited responsiveness of the current standards to economic changes, particularly the rising inflation rates, alongside the influence of cultural values related to secrecy and conservatism, which tend to restrict the level of financial disclosure and reflect a low level of institutional awareness regarding the role of transparency in enhancing trust in financial information.

The research was guided by a main hypothesis stating that the development of institutional regulatory mechanisms exerts a statistically significant positive effect on the quality of accounting standards. This main hypothesis was divided into seven sub-hypotheses, each addressing organizational, technical, financial, and procedural aspects of the proposed standard-setting framework. A quantitative analytical approach was adopted, utilizing reliability and validity testing, analysis of variance, and structural equation modeling (SEM) to estimate the causal relationships among the study variables.

The empirical results confirmed the validity of all hypotheses, thereby supporting the soundness of the proposed model and reinforcing the call for establishing an independent national accounting standards council in Egypt. Such a council should possess financial and technical independence and operate under a gradual and participatory

issuance mechanism that balances alignment with international standards and adaptation to local specificities.

The study concludes that reforming the institutional framework of the accounting standards-setting process constitutes a cornerstone for improving the quality of the standards themselves and for enhancing the overall efficiency and coherence of the standard-setting system in the Egyptian context.

Keywords: Accounting Standards, Institutional Regulation, Technical Independence, Egyptian Context

مقدمة:

يحظى تنظيم السياسات المحاسبية عبر تطوير وتحديث المعايير بأهمية محورية في مختلف الدول، سواء المتقدمة أو النامية، لما له من أثر مباشر في تعزيز الشفافية المالية وكفاءة تخصيص الموارد ودعم الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي. إذ تُعد المعايير المحاسبية الركيزة الأساسية التي تنظم عملية القياس والإفصاح، وتسهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، بما يعزز الدقة ويزيد من فاعلية قرارات الاستثمار والتشغيل وتوزيع الموارد (World Bank, 2020) ؛ وتشير الدراسات الحديثة إلى أن وجود إطار معياري واضح ومُلزم يُعد من أهم مقومات حوكمة الأسواق المالية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة (Corona, Huang, & Hwang, 2020)

ومن هذا المنطلق، فإن عملية إعداد المعايير لا تُعد مجرد إجراء فني، بل تمثل قضية وطنية واستراتيجية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية. إذ تقتضي الضرورة تصميم آليات مؤسسية واضحة لتنظيمها بما يتماشى مع أولويات الدولة الاقتصادية، ويضمن التوافق بين المتطلبات الدولية والبيئة المحلية (Ramassa & Leoni, 2022)

وُتُعنَى عملية تنظيم إعداد المعايير المحاسبية بوضع توجيهات منهجية تتضمن مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية المتكاملة التي يجب على الشركات الالتزام بها عند تحديد سياساتها المحاسبية. وتكمن أهمية هذا التنظيم في الحدّ من التباين والاختلاف في الممارسات بين الكيانات المختلفة، من خلال تبني معايير تعكس أفضل الممارسات التطبيقية وأكثرها توافقاً مع الإطار الفكري للمحاسبة (Azimli, 2023) .

ومع تبني الحكومة المصرية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي، برزت أهمية تطوير البيئة المؤسسية والتنظيمية للمحاسبة بوصفها أحد عوامل نجاح هذا البرنامج. فقد أسهمت مهنة المحاسبة، من خلال تنظيم الممارسة ووضع معايير وطنية، في تحسين جودة المعلومات المالية المقدمة لمتخذي القرار، مما انعكس إيجاباً على أداء سوق الأوراق المالية ومعدلات النمو الاقتصادي (Dahawy et al., 2011; Bengtsson & Argento, 2023) ومن

ثم أصبح تطوير منظومة المعايير المحاسبية المصرية ضرورة وطنية لتعزيز الشفافية وتحقيق التكامل مع الاقتصاد العالمي.

١. الدراسات السابقة

قامت الباحثة بتضمين الدراسات السابقة نوعين من الدراسات بعضهم يتعلق بتنظيم عملية وضع المعايير بشكل مباشر والقسم الثاني يتعلق بتأثير تطبيق معايير التقرير المالي الدولي في مصر

١-دراسة (حماد، ١٩٩١)

استهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم وأهمية تنظيم عملية إعداد المعايير المحاسبية، من خلال تناول الجوانب التنظيمية والفنية والإجرائية، بالإضافة إلى تحليل تأثير العوامل البيئية المختلفة على هذه العملية. كما يستعرض البحث المتطلبات الجوهرية لضمان فاعلية وكفاءة إعداد المعايير، ويتناول بالتقييم الوضع الحالي لعملية تنظيم المعايير المحاسبية في مصر، في ضوء الجهود المبذولة في هذا المجال. ويُقدّم البحث إطارًا تنظيميًا مقترحًا لإعداد المعايير المحاسبية في مصر، يتضمن عرضًا تفصيليًا لمكوناته ومناقشة أبعاده المختلفة، مع معالجة التحديات المتوقعة عند التطبيق. وقد روعي في تصميم هذا الإطار أن مصر تمر بمرحلة انتقالية تتسم بعدم الاستقرار النسبي، ما يفرض ضرورة تبني منهج مرن قادر على الاستجابة للتغيرات المستقبلية.

وقد خلص الباحث إلى أن تبني نموذج التنظيم الجزئي يُعد الخيار الأنسب في السياق المصري، حيث يُسهم في تقليص فرص التلاعب في السياسات المحاسبية، ويُقلل من التدخلات السياسية والمصالح الفردية المؤثرة في عملية وضع المعايير. كما يُحقق هذا النموذج توازنًا بين تحقيق الصالح العام و متطلبات الأطراف المعنية بالعملية المحاسبية ، الامر الذي الأمر الذي ينعكس إيجابًا على جودة المعايير المنتجة. ويؤكد الباحث على أهمية تحقيق حالة من التوازن من جهة بين الإطار الفكري المعتمد للمعايير والتأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المترتبة عليها من جهة أخرى، بما يضمن تجنب إصدار معايير قد تخدم مصالح فئة معينة أو تتعارض مع السياسات الاقتصادية والاجتماعية المعتمدة في الدولة.

٢-دراسة (Dahawy, Merino, & Conover, 2002)

حاولت الدراسة تحليل التباين الجوهرى بين معايير الدولية للمحاسبة والقيم الثقافية المهيمنة في مصر، باعتبار مصر نموذج لدولة نامية تمر بمرحلة انتقالية، لتسليط الضوء على التضارب الثقافي المصاحب لاعتماد تلك المعايير. وقد افترضت أن فرض المعايير الأجنبية يولد مقاومة وأن هذه المقاومة ستتعاكس في التنفيذ الانتقائي لمعايير المحاسبة الدولية. وقد وجدت الدراسة أن العديد من الشركات، رغم تبنيها الرسمي للمعايير الدولية، إلا أنها لا تلتزم بكامل متطلباتها، بل تمارس نوعاً من الانتقائية في التطبيق. وقد تم إجراء مقابلات مع الرؤساء التنفيذيين ومسؤولي المحاسبة في هذه الشركات لتحديد مبررات التطبيق الانتقائي (عدم الامتثال) لمعايير المعايير الدولية للمحاسبة. ويشير التحليل إلى أن التنفيذ الانتقائي لا يزال يشكل عائقاً كبيراً أمام هدف المعايير الدولية المتمثل في تحقيق "مواءمة" المعايير المحاسبية الدولية.

٣- دراسة (Abdelsalam & Weetman, 2003)

سعت الدراسة إلى تحليل مدى تأثير عاملين رئيسيين، هما الألفة النسبية وصعوبة اللغة، على التزام الشركات بالإفصاحات المطلوبة وفقاً للمعايير الدولية للمحاسبة عند تطبيقها للمرة الأولى في بيئة سوق مالي ناشئة. وقد تم التركيز على شركات غير مالية مدرجة بالبورصة عند بدء تطبيق هذه المعايير الدولية. وقد تم استخدام أسلوب قياس مؤشر الإفصاح عبر مراجعة تقارير سنوية صادرة عن هذه الشركات لتقييم مدى الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة مقارنة بخصائص الشركات المختلفة.

ومن منظور نظري تشير نظرية الوكالة ونظرية الحاجة إلى التمويل إلى احتمال وجود اختلاف متوقع مسبقاً في ممارسات الإفصاح بين فئات الشركات المختلفة. غير أن النتائج جاءت عكس التوقعات، خاصة في البيئات التي تكون فيها اللوائح غير مألوفة أو غير متاحة باللغة المحلية، مما يبرز الحاجة إلى استكشاف عوامل أخرى وطرح تفسيرات نظرية بديلة في أبحاث الإفصاح بالأسواق المالية الناشئة.

وقد تم دراسة عينة مكونة من ٧٢ شركة مدرجة في البورصة المصرية والتي طبقت (IAS) خلال الفترة التي أعقبت تبني مصر للمعايير الدولية. وخلصت الدراسة إلى أن مستوى الالتزام كان أكبر فيما يخص الجوانب المعروفة والمألوفة لمتطلبات الإفصاح

الخاصة بالمعايير الدولية، كما أشارت إلى أن المعايير الدولية/معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) أكثر تعقيداً من المعايير المحلية.

٤- دراسة (Zeghal & Mhedhabi, 2006)

استهدفت الدراسة تحليل العوامل و المحددات التي قد تؤثر في اعتماد الدول النامية للمعايير الدولية في المحاسبة. وتتضمن العوامل المختارة النمو الاقتصادي، ومستوى التعليم، ودرجة الانفتاح الاقتصادي الخارجي، والمواءمة الثقافية مع البلدان الأنجلو - أمريكية، ووجود سوق رأسمالية عاملة . وتكشف المؤشرات أن الدول التي تجمع بين ارتفاع معدلات مستوى التعليم ، وأسواق رأس المال النشطة، والتوجه الثقافي الأنجلو-أمريكي هي الأكثر احتمالاً لاعتماد معايير المحاسبة الدولية بنجاح

وعند تطبيق هذه العوامل على مصر، فإنها تقدم رؤى متباينة. فمصر تمتلك سوقاً رأسمالية راسخة وشهدت نمواً اقتصادياً معتدلاً وانفتاحاً متزايداً على التجارة الدولية. ويعد مستوى التعليم في مصر مرتفع نسبياً مقارنة بدول نامية أخرى. إلا أن الخلفية الثقافية والقانونية في مصر متجذرة في القانون المدني قد يحد من التوافق السلس مع الإطار الغربي للمعايير مما قد يمثل تحديات في المواءمة الكاملة مع المعايير الدولية للمحاسبة. وعلى الرغم من ذلك، فقد اتخذت مصر العديد من الخطوات لتعزيز التقارب مع تلك المعايير لا سيما في السنوات الأخيرة، مما يشير إلى وجود إرادة مؤسسية قوية لتحسين الشفافية وممارسات إعداد التقارير المالية.

٥- دراسة (Hassan, 2008)

استهدفت الورقة البحثية فهم عمليات وضع معايير المحاسبة في بلد نامٍ يمر بمرحلة انتقالية، وهي مصر. واستكشف القوى الاجتماعية والسياسية وكذلك الاقتصادية التي تكمن وراء تطوير لوائح المحاسبة المالية السائدة خلال فترتين طويلتين بدءاً من بداية الاشتراكية وامتداداً إلى الليبرالية.

وقد استندت الورقة البحثية إلى مقابلات متعمقة وتحليل للوثائق. وقد أشارت النتائج إلى أن التغيرات الهامة في التوجه السياسي للدولة، إلى جانب تطور أهداف الجهات التنظيمية والتغيرات في هيكل مهنة المحاسبة ذات تأثير مباشر على تطوير معايير المحاسبة المصرية. وعلى الرغم من أن هذه المعايير تتشابه في جوانب عديدة مع المعايير

الدولية للمحاسبة، فإن تطبيقها جاء أساسًا كبديل للأنظمة المحاسبية القديمة ذات التوجه الاشتراكي ولتعزيز التوافق مع سياسات الخصخصة. وقد اسهمت في فهم كيفية نشر معايير المحاسبة الدولية في بلد يمر بمرحلة انتقالية ودور هذه المعايير خلال عمليات التحول في ذلك البلد نحو اقتصاد السوق

٦-دراسة (Dahawy, & Samaha, 2010)

تمثل الغرض من هذه الورقة البحثية في دراسة كيفية نظر مستخدمي التقارير السنوية للشركات في السوق الناشئة في مصر إلى تلك التقارير، ومقارنة النتائج مع نتائج دراسة سابقة توصل إليها أحد الباحثين أجريت بدولة إيران. وكشفت النتائج اعتماد معظم المشاركين على التقارير السنوية كمصدر محوري للمعلومات يستخدم في دعم قراراتهم المالية. كما كشفت الورقة البحثية اعتماد المستخدمين المصريين بالمقارنة مع الأسواق المتقدمة على معلومات التقارير أكثر من اعتمادهم على نصائح سماسرة البورصة والأصدقاء أو على النصائح والشائعات. وبشكل عام، صنف المشاركون في الاستطلاع تقرير مراجعي الحسابات والملاحظات على القوائم المالية والميزانية العمومية كأهم ثلاثة أجزاء من التقرير السنوي. ومع ذلك، اختلف المجيبون في تصنيفهم لأهمية الأجزاء المختلفة من التقرير السنوي. وتشير النتائج اختلاف ترتيب المستخدمين في مصر لتلك الاجزاء بشكل ملحوظ عن ترتيب المستخدمين في إيران. وقد دعم هذا الأمر مسار البحث الذي يهدف إلى دراسة المحاسبة على مستوى كل بلد على حدة. كما بعث برسالة مفادها أن البلدان النامية مختلفة وتواجه مشاكل مختلفة عن البلدان المتقدمة. لذلك، يُستحسن أن يُعاد تقييم اعتماد النموذج الموحد الذي يعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٧-دراسة (Allen, & Ramanna, 2013)

تناولت هذه الدراسة تأثير الخلفيات المهنية والسياسية لواضعي المعايير علي توجهاتهم خلال عملية الصياغة. وقد تم التركيز على ارتباط هذه الخلفيات بمستوى "الملاءمة" و"الموثوقية" في المعايير المقترحة لكونهما من السمات الأساسية التي تؤثر على فاعلية المعلومات المحاسبية في دعم القرار.

وتشير النتائج إلى ميل الأفراد ذوي الخبرة في القطاع المالي تبني معالجات محاسبية تركز على تعزيز الملاءمة، حتى وإن أدى ذلك أحيانًا إلى تقليص جانب الموثوقية. في

المقابل، يظهر أن الأعضاء المنتمين للحزب الديمقراطي يتبنون نهجاً يميل إلى تعزيز الموثوقية بشكل أكبر.

٨-دراسة (Hossain, & Hossain 2013)

تمثل الهدف الرئيسي من هذه الورقة في وضع آلية يمكن من خلالها تطبيق معايير المحاسبة والامتثال لتلك المعايير في مصر. وقد اتخذت مصر منذ عام ٢٠٠٦ خطوات لتنفيذ مجموعة ٣٩ معياراً مصرياً للمحاسبة. ويبدو أن وتيرة إصدار هذه المعايير و ترجمتها إلى العربية كانت بطيئة نسبياً. وعلى الرغم من وجود تقارب كبير بين المعايير المصرية ونظيراتها الدولية، إلا أن بعض الفروقات البسيطة لا تزال قائمة. وفي مصر، يتم اتخاذ بعض الإجراءات التنظيمية اللازمة لضمان الامتثال الكامل بالمعايير. لكن في الواقع، تظهر حالات متكررة لعدم التزام بعض الكيانات، لا سيما الشركات محدودة المسؤولية، دون أن تُفرض عليها عقوبات رادعة أو تدابير تصحيحية فعالة .

وبناءً على ذلك، فقد اقترحت الدراسة ضرورة ترسيخ الالتزام الإلزامي من خلال الأطر القانونية والرقابية، بما يُجبر الشركات على إعداد تقاريرها وفق الضوابط المحددة . كما أوصت بضرورة تمكين الجهات الرقابية، وعلى رأسها هيئة سوق المال، من اتخاذ إجراءات صارمة تجاه الشركات غير الملتزمة، بما يشمل مراجعة أدائها المالي ومحاسبة إداراتها. و تشير النتائج إلى أهمية تفعيل أدوات المساءلة المهنية بحق المحاسبين والمراجعين الذين لا يلتزمون بالمعايير، من خلال توقيع غرامات مالية أو سحب عضويتهم من الجهات المهنية المختصة، مثل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

٩-دراسة (Ebrahim, 2014)

هدف هذا البحث إلى تحليل مدى الالتزام الفعلي بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية بالدول النامية وبالتحديد فيما يتعلق بمحاسبة ضريبة الدخل. والتركيز علي دور جودة المراجعة المستقلة كآلية رقابية علي الالتزام بمتطلبات الاعتراف والافصاح. وقد تم اختيار عينة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق لعام ٢٠٠٧ وذلك عقب بدء التطبيق الرسمي للمعايير في مصر عام ٢٠٠٦. وقد أوضحت النتائج أن عدم الامتثال بمتطلبات معايير التقرير للمحاسبة عن ضريبة الدخل وأن التزام يرتبط جوهريا بمراجعتها من قبل

منشأة ذات طابع دولي . وقد عكست النتائج وجود تحديات تتعلق بدرجة موثوقية المعلومات المحاسبية ومدى إمكانية مقارنتها عبر الدول التي تُعلن تبنيها للمعايير الدولية. وقد أكدت على أن الالتزام بتلك المعايير يتأثر بالسياقات القانونية والتنظيمية والاقتصادية والثقافية التي تختلف من دولة لأخرى .

١٠- دراسة (Ebaïd, 2016)

سعت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى تأثير تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تحسين جودة الممارسات المحاسبية في مصر، باعتبارها دولة ذات نظام قانوني قائم على القواعد (Code Law) . وقد تم التركيز على دراسة سلوكيات إدارة الأرباح كمؤشر شائع لقياس جودة المعلومات المحاسبية. لتحقيق هذا الهدف، تمت مقارنة ممارسات الشركات المصرية المدرجة في البورصة خلال فترتين زمنيتين مميزتين: المرحلة التي سبقت تطبيق المعايير الدولية (٢٠٠٠-٢٠٠٦)، والمرحلة التي تلت ذلك (٢٠٠٧-٢٠٠٩). وأسفرت النتائج عن أن جودة المحاسبة، المقاسة بمستوى إدارة الأرباح، قد شهدت تراجعاً عقب تطبيق المعايير، مقارنة بالفترة السابقة، ما يثير تساؤلات حول فعالية التطبيق في ظل غياب بيئة مؤسسية مساندة.

وقد أشارت النتائج إلى أن الاختصار على الامتثال الشكلي دون وجود إصلاحات مؤسسية داعمة - مثل تفعيل أنظمة الرقابة الداخلية، وتعزيز حوكمة الشركات، وتوسيع نطاق حماية المستثمرين، ونشر الوعي بالمفاهيم والمعايير المحاسبية الدولية - قد حدّ من الأثر الإيجابي المتوقع من تبني تلك المعايير. ومن ثم، تبرز أهمية تهيئة البنية المؤسسية بالتوازي مع الإصلاحات المحاسبية لضمان تحقيق الأهداف المرجوة من تحسين جودة الإفصاح المالي.

١١- دراسة (الهلالي ، ٢٠١٨)

استهدفت الدراسة الوقوف على مدى توافق المعايير المحاسبية المعدلة، التي تم تبنيها لتتماشى مع معايير IFRS ، مع متطلبات مستخدمي البيانات المالية في سوق المال المصري، وذلك من خلال اعتماد نهج ميداني قائم على استطلاع آراء المتعاملين. وتم قياس هذا التوافق استناداً إلى عدد من المحاور، من بينها: وضوح تقديم البيانات المالية،

مدى تعبير التقارير عن الواقع الاقتصادي وفقاً للفلسفة الجوهرية للمعايير الدولية، مستوى التلاعب في الأرباح، إمكانية إجراء المقارنات بين الشركات، مدى كفاية الإفصاح، وتوقيت إدخال تلك المعايير في السياق المحلي. وقد أظهرت نتائج التحليل عدم تحقق الفرضيتين الأساسيتين المرتبطتين بدرجة الشفافية والمصادقية في عرض التقارير، مما يعكس وجود قصور في التطبيق العملي للمعايير الدولية داخل البيئة المصرية، ويؤكد الحاجة إلى تهيئة بيئة مؤسسية وتشريعية قادرة على دعم فاعلية التطبيق الحقيقي لتلك المعايير.

١٢- دراسة (Elbayoumi, 2019)

تتأثر مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات بالبيئة المحيطة. وتشمل هذه البيئة مجموعة من العوامل المحاسبية وغير المحاسبية. وقد توفر العوامل المؤثرة فهماً أفضل للممارسات المحاسبية الحالية والتحسينات المستقبلية مما ينعكس على نمو وتطور مهنة المحاسبة و المراجعة. و قد تمثل الهدف الرئيسي من هذه الورقة البحثية في تحليل العوامل البيئية التي تؤثر على نشأة وتطور مهنة المحاسبة والمراجعة وممارستها في مصر باعتبارها من الدول النامية. وقد استكشفت هذه الورقة مجموعة شاملة من هذه العوامل مثل القوانين ، والقيم الدينية والثقافية، والظروف الاقتصادية والسياسية والأسواق المالية، وبرامج الخصخصة. كما تحلل الورقة أيضاً هذه العوامل لإدراك تأثيرها على واقع المهنة في السياق المصري. وتختلف هذه العوامل من بلد إلى آخر .ولذلك، فقد هدفت هذه الورقة البحثية إلى تقديم فهم أفضل لمهنة المحاسبة والمراجعة وبيئتها في مصر و الدول المماثلة الاخرى التي تشهد إصلاحات اقتصادية وسياسية ذات فرص استثمارية واعدة. وأشارت النتائج إلى أن العوامل السياسية و المؤسسية والاقتصادية والثقافية تلعب دوراً محورياً في دعم وتطوير المهنة. وأن عمليات الخصخصة أدت إلى إصلاح لوائح إعداد التقارير المالية في مصر ووضع إطار سياسة حوكمة الشركات.

١٣- دراسة (Rey , Maglio, & Rapone, 2020)

شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً متزايداً بدراسة تأثير جماعات الضغط على عملية إعداد المعايير المحاسبية في مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). وقد هدفت الدراسات الحديثة إلى تحليل طبيعة خطابات التعليق واختلافها باختلاف توقيت ممارسة أنشطة الضغط، مع التركيز على تحديد السمات المميزة لجماعات الضغط "الرابحة" — أي

تلك القدرة على التأثير في قرارات المجلس وتعديل مقترحاته خلال مراحل إصدار المعايير المحاسبية . وقد اعتمد البحث على منهج دراسة الحالة من خلال تحليل محتوى خطابات التعليقات المقدمة أثناء عملية إصدار المعيار الدولي للتأجير، كما تناول الخصائص الرئيسية لأصحاب المصلحة المشاركين في عملية وضع المعايير . وقد أظهرت النتائج أن معدي البيانات المالية يمثلون الفئة الأكثر نشاطاً في تقديم التعليقات، إلا أن مستوى مشاركتهم في المراحل الأولى من المشروع كان أقل من المتوقع عادة. كما كشفت النتائج أن جماعات الضغط "الرابعة" تتصف بعدة خصائص رئيسية، من أبرزها: وجود ممثلين لها في المجلس ينتمون إلى نفس بلدانها، وتأثيرها في استدامة تمويل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وانتماؤها إلى دول تتسم بقوة نظم الحوكمة العامة وصرامة آليات الإنفاذ.

١٤- دراسة (Arce, Giner, & Taleb, 2023)

سعت الدراسة إلى استكشاف دور إجراءات إعداد المعايير (Due Process) في تعزيز شرعية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وذلك من خلال دراسة حالة لمعيار IFRS 17 الخاص بعقود التأمين . وقد اعتمدت الدراسة على تحليل محتوى خطابات التعليق لتقييم مستوى مشاركة أصحاب المصلحة ومدى استجابة المجلس خلال عملية تطوير استمرت عشر سنوات شهدت تعاوناً مشتركاً مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي . وقد أظهرت النتائج أن قرارات المجلس اتسمت بالاتساق مع مصالح الأطراف المختلفة دون انحياز، مما ساهم في تعزيز شرعيته واستقلالته المهنية . كما بينت الدراسة أن الشفافية والانفتاح في إجراءات الإعداد شكلاً آلية فعالة لمواجهة الضغوط السياسية، مع الإشارة إلى أن بعض التعديلات التي أدخلت على المعيار كانت نتيجة لتفاعلات تمت عبر قنوات تشاور أخرى خارج إطار خطابات التعليق الرسمية.

تعليق الباحثة على الدراسات السابقة

- التزام شكلي وتطبيق انتقائي للمعايير : أشارت النتائج أن العديد من الشركات المدرجة في البورصة اعتمدت المعايير الدولية للمحاسبة بشكل رسمي، إلا أن ممارساتها الفعلية كشفت عن تطبيق غير متكامل يتسم بالانتقائية في بعض الحالات. وقد تبين أن بعض الجوانب الأقل شيوعاً في تلك المعايير لم تلقَ الالتزام الكافي أو أن الامتثال مرهوناً بنوع شركة المراجعة ووجود بيانات صريحة تؤكد الالتزام. يعكس هذا النمط وجود فجوة بين

اعتماد السياسات وتطبيقها، وهي ظاهرة شائعة في بيئات الدول النامية ومن بينها مصر حيث يغيب الإطار المؤسسي الداعم والرقابي الفعال. وتُظهر مصر نموذجًا لهذه الفجوة لأن اعتمادها لتلك المعايير جاء مدفوعًا بدوافع تتعلق بالإصلاح الاقتصادي والخصخصة، دون أن يصاحبه تطوير للبيئة اللازمة لتفعيل هذه المعايير على نحو فعال.

- **أثر البيئة الثقافية والقانونية على الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية :** تشير الدراسات إلى أن الالتزام الفعلي بمعايير التقارير المالية الدولية يتأثر بدرجة كبيرة بطبيعة الإطار التنظيمي والثقافي في كل دولة، ما يجعل من غير العملي تطبيق نموذج موحد عالميًا. ففي مصر، لا تتبع دوافع تبني تلك المعايير من ذات الخلفية التي تنطلق منها الدول المتقدمة، بل ترتبط غالبًا بمتغيرات مثل الإصلاح الاقتصادي أو متطلبات التمويل الخارجي، بينما تقتصر البيئة المحلية إلى الآليات الكفيلة بتطبيق فعال.

أوضحت الدراسات أن الدول ذات التوجه الأنجلو-أمريكي، والأسواق النشطة، ومستوى التعليم المرتفع، هي الأكثر نجاحًا في تطبيق معايير المحاسبة الدولية. وبالنسبة لمصر، ورغم توفر بعض هذه العناصر كوجود سوق رأسمالية والتعليم المرتفع نسبيًا، إلا أن التوجه القانوني المدني والثقافة الإدارية المركزية شكّلا عقبة في سبيل المواءمة الكاملة مع هذه المعايير. وهذا يتطلب تعديلات محلية ومراعاة للخصوصية القانونية والاجتماعية، وهو ما لم يتم بشكل كافٍ.

- **جودة المعلومات المحاسبية في مصر بعد تبني معايير IFRS:** كشفت إحدى الدراسات المقارنة التي اعتمدت على مؤشر إدارة الأرباح أن جودة التقارير المالية في مصر لم تتحسن بعد تطبيق معايير المحاسبة الدولية، بل شهدت تراجعًا، ويُعزى ذلك إلى غياب الإصلاحات المؤسسية التي كان من المفترض أن ترافق عملية التبني. فقد غابت إجراءات داعمة لتعزيز الحوكمة، وتطوير آليات الرقابة، ورفع الكفاءة الفنية للعاملين في المجال.

وتُظهر هذه النتائج أن مجرد إقرار المعايير دون معالجة الجوانب المؤسسية والتنفيذية لا يحقق الغرض المنشود من تحسين جودة المعلومات المالية. فالتشريعات، وإن كانت ضرورية، لا تكفي بمفردها، بل تتطلب بيئة داعمة تشمل أجهزة رقابية فعالة، واستقلالاً

مهنياً، وانتشاراً أوسع للثقافة المحاسبية المعاصرة. وقد بدا أن مصر لم تحقق التوازن المطلوب بين التبني الرسمي للمعايير وبين تهيئة المناخ المؤسسي لتطبيقها بشكل فعال.

وترى الباحثة أن هذه المعطيات تثير الحاجة لإعادة النظر في نموذج وضع المعايير، عبر إنشاء مجلس مصري متخصص يتولى إصدار معايير محاسبية مصرية تتسم بالمواءمة مع الواقع المحلي، مع مراعاة المرجعية الدولية. إلا أن نجاح هذا المجلس مشروط بتوفر عناصر جوهرية، من بينها: الكفاءة الفنية، الاستقلال المؤسسي، القدرة على التكيف مع تطورات المهنة، ومدى توافق معايير مع المعايير الدولية، إضافة إلى مرونتها في التطبيق، وتوفر حوافز وآليات رقابية وتنفيذية فعالة تضمن الالتزام والتطبيق السليم.

٢. مشكلة البحث

تتطلب عملية إعداد المعايير المحاسبية تنظيمًا منهجيًا يركز على محاور أساسية. يتمثل المحور الأول في تأسيس جهة متخصصة تتولى مسؤولية وضع المعايير مع توضيح مهامها وحدود صلاحياتها، وتنظيم علاقاتها بالجهات الرسمية والهيئات المهنية. أما المحور الثاني، فيتعلق بوضع آلية عمل واضحة تمر بها المعايير منذ الاقتراح وحتى الإصدار النهائي. بينما يركز المحور الثالث على اختيار منهجية مناسبة لصياغة المعايير، مع ضرورة توافقها مع الإطار الفكري للمحاسبة، ومراعاتها لخصوصية البيئة المحلية والعادات المهنية المتعارف عليها، حيث تُعد المعايير وسيلة أساسية لترجمة المفاهيم النظرية إلى ممارسات عملية".

إلا أن بتحليل الباحثة لعملية تنظيم المعايير المحاسبية في مصر وجدت أنها تعاني من مجموعة من نواحي القصور، ويمكن توضيح بعضها علي النحو التالي:

١- تفتقر البيئة المحاسبية في مصر إلى وجود جهة مستقلة تتولى مسؤولية تطوير معايير محاسبية وطنية عالية الجودة، على غرار المجالس المتخصصة في بعض الدول مثل مجلس معايير المحاسبة الدولي أو الأمريكي. ويُعد غياب مثل هذا الكيان أحد الأسباب التي تعيق تحسين جودة التقارير المالية، نظرًا لعدم توفر إطار مرجعي محلي يلزم الشركات بإعداد قوائم مالية دقيقة وموثوقة. تشير (IFRS Foundation, 2024) إلى أن مصر لم تعتمد بعد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) بشكل كامل، بل تطبق المعايير المحاسبية المصرية (EAS) التي تستند جزئيًا إلى IFRS دون أن تكون مطابقة لها، وهو ما يُظهر وجود فجوة في الحوكمة المعيارية وتطبيق أفضل الممارسات الدولية.

كما أوضحت (IFRS Foundation, 2024) أن إصدار المعايير في مصر يتم بقرارات وزارية صادرة عن وزير الاستثمار، وليس من خلال مجلس مستقل، الأمر الذي يُضعف الاستقلالية المؤسسية ويحد من التطوير المهني المستدام للمعايير. وفي السياق نفسه، أكد (World Bank, 2002) أن هذا القصور في الإطار المؤسسي والتنظيمي يُعد من أبرز العوائق أمام رفع كفاءة وموثوقية التقارير المالية في مصر، لذا، فإن إنشاء مجلس مصري متخصص لوضع المعايير يمثل خطوة مهمة لسد هذا القصور، بشرط أن يتمتع هذا المجلس بالاستقلالية والكفاءة الفنية لضمان فاعلية دوره.

٢- عدم اتباع الأسلوب المنهجي في اعداد المعايير فمصر تصدر المعايير دفعة واحدة، علي الرغم من وجود ضرورة لإعداد المعايير وفقا لمنهجية واضحة وبما يتلائم مع الواقع المصري و البيئة المحاسبية المصرية . ويتفق مع ذلك دراسة (Saleh, 2023) التي أشارت إلى أن تطبيق المعايير المصرية المعدلة تم دفعة واحدة تقريبًا، دون وجود إطار منهجي واضح يضمن التدرج والملاءمة مع البيئة المحلية، مما انعكس على فاعلية التطبيق وجودة المخرجات المحاسبية.

٣- انتهج كلا من المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين والجهاز المركزي للمحاسبات منهج ترجمة معايير المحاسبة الدولية دون ابداء أسباب مقنعة لذلك ومتجاهلين بذلك ما للمتغيرات البيئية من تأثيرها على المعايير المحاسبية (حامد، ٢٠٠٦) حيث تمثل التغيرات البيئية من وجهة نظر الباحثة أحد التحديات نحو وضع مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية تطبق علي جميع الدول، ويتفق مع ذلك ما توصلت إليه دراسة (Bengtsson and Argento, 2023)، التي أكدت أن البيئة المؤسسية الوطنية تلعب دورًا حاسمًا في تحديد مدى نجاح أو فشل عملية تبني معايير المحاسبة الدولية، وأن تجاهل هذه العوامل والاكتفاء بترجمة أو نقل المعايير دون تكييفها مع الخصائص المحلية يؤدي غالبًا إلى اعتماد شكلي للمعايير (De Jure) دون تطبيق فعلي فعال . (De Facto) وتشير الدراسة إلى أن ضعف توافق النظام المحاسبي المحلي، ومحدودية قدرات الهيئات، وضعف الإنفاذ من أبرز الأسباب التي تجعل بعض الدول تواجه صعوبات في التطبيق الواقعي للمعايير الدولية، وهو ما ينطبق بدرجة واضحة على الحالة المصرية في ظل غياب المواءمة الكافية بين المعايير والبيئة الاقتصادية والمؤسسية المحلية .

٤- وعلي الرغم أن التوافق مع المعايير الدولية يعد ذو ميزة مفيدة للمستثمرين ويزيد ثقتهم في المعلومات ويزيد من قدرتهم علي مقارنة القوائم المالية للشركات المتشابهة (Singhal, 2015) وايضا يساعد علي تخفيض قدرة الشركات علي التلاعب بالارباح

وتحسين جودة التقارير المالية الا ان الواقع العملي يؤكد بوجود تحديات معينة للتوافق مع المعايير الدولية نتيجة للعوامل البيئة المحلية والاختلافات في الوضع القانوني الممارسات المحاسبية والمستخدمين . وتتفق هذه الرؤية مع ما توصلت إليه دراسة (Agana, Zori & Alon, 2023)، التي بيّنت أن التبني الشكلي لمعايير IFRS في الدول النامية لا يؤدي بالضرورة إلى تحسين جودة التقارير المالية، إذ يرتبط نجاح التطبيق بمدى قوة البيئة المؤسسية وفاعلية الإطار القانوني والتنظيمي. وأشارت الدراسة إلى أن غياب هذه المقومات يجعل التوافق مع المعايير الدولية تحديًا مؤسسيًا بالدرجة الأولى، لا مجرد مسألة فنية، وهو ما ينعكس بوضوح على الحالة المصرية.

٥- رغم أن القيم الدينية تمثل أحد المكونات الجوهرية في الثقافة المصرية، بما تحمله من مبادئ تتعلق بالصدق والأمانة والشفافية، فإن الدراسات المحاسبية الدولية لا تظهر أدلة كافية على انعكاس هذا البعد القيمي بوضوح في عملية إعداد أو تطوير المعايير المحاسبية المصرية. وقد أظهرت دراسات في سياقات إسلامية أخرى، مثل ماليزيا وإندونيسيا، أن إدماج القيم الدينية والأخلاقية في الممارسات المحاسبية يُسهم في تعزيز الالتزام المهني ويحدّ من السلوك الانتهازي (Dowa, Baydoun & Willett, 2000 ; Elgammi, Elhatab, & Mutat, 2017)، ويمكن تفسير ذلك في ضوء نظرية الشرعية، التي تقترض أن توافق المعايير مع القيم المجتمعية يُعدّ شرطاً أساسياً لاكتسابها قبولاً مؤسسياً وثقافياً واستدامة تطبيقها داخل البيئة المحلية. ومن ثم تبقى الحاجة قائمة لإجراء دراسات ميدانية مصرية تُعمّق الفهم حول العلاقة بين البعد القيمي والديني وبين فاعلية تطبيق المعايير المحاسبية وجودة التقارير المالية، بما يسهم في تطوير إطار معياري أكثر مواءمة للبيئة المصرية

٦- السريّة الثقافية وأثرها على الإفصاح المحاسبي: تُظهر البيئة الثقافية في مصر نزعة واضحة نحو التحفظ، خاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن المعاملات التي تشمل أفراد الإدارة العليا أو الأطراف المقربة من الشركة. وقد يدفع هذا التوجه بعض الشركات إلى الامتناع عن تقديم معلومات تفصيلية بشأن تعاملات مثل القروض الممنوحة للمديرين أو كبار المسؤولين، رغم ما تفرضه المعايير المحاسبية من شفافية في هذا الجانب. ويُعد هذا التعارض بين الإلزام الفني والضغط الثقافي من الأسباب التي قد تؤدي إلى عدم التطبيق الكامل لمتطلبات الإفصاح، حتى في ظل وجود قوانين ملزمة بذلك. ويتفق مع ذلك دراسة (Eljammi Ayadi, Damak, and Hussainey, 2020)، موضحين أن بعض

الخصائص الثقافية قد تُشكل عائقاً أمام الامتثال الفعلي للمعايير الدولية، خاصة تلك التي تتطلب مستويات عالية من الإفصاح في المعاملات الحساسة.

٧- يُلاحظ غياب مبدأ المعاملة بالمثل في إعداد معايير المحاسبة المصرية؛ فعلى الرغم من أن المعيار المصري رقم (٢٠) الخاص بالقواعد المحاسبية للتأجير التمويلي تم تعديله ليتماشى مع متطلبات القانون رقم (٩٥)، مما أدى إلى اختلافه عن المعايير الدولية في ذلك الحين، إلا أن هذا التوجه لم يُتبع عند إعداد المعيار المحاسبي المرتبط بالضرائب. فقد ورد في مقدمة المعيار أنه يتضمن معالجات محاسبية وأمثلة على ممارسات ضريبية لا يوجد لها ما يقابلها في النظم الضريبية الأخرى عالمياً".

٨- عدم اصدار معيار محاسبي مصري يعكس آثار التغيرات في مستويات الأسعار علي الرغم من ضرورته في الدول التي تتسم اقتصاديتها بالتضخم الحاد ومن بينها مصر، وبالتبعية فإن بعض معايير المحاسبة المصرية لا تتوافق مع الواقع الإقتصادي كأحد الإعتبارات البيئية.

في ضوء ما سبق، تتضح مشكلة البحث في وجود قصور واضح في عملية وضع المعايير المحاسبية المصرية، نتج عنه عدم ملاءمة المعايير الحالية للبيئة المحلية بمختلف أبعادها الثقافية والاقتصادية والدينية. وقد أدى هذا القصور إلى ضعف قدرة تلك المعايير على مواكبة الخصائص المؤسسية والاقتصادية للمجتمع المصري، وانعكس سلباً على جودة التقارير المالية وموثوقيتها. ومن ثم، تسعى الباحثة إلى تطوير إطار منهجي لعملية بناء المعايير المحاسبية في مصر يأخذ في الاعتبار الاعتبارات البيئية المحلية لضمان توافق أكبر مع الواقع الاقتصادي والاجتماعي وتحسين جودة الإفصاح المالي.

٣. أهمية البحث :

تتبع أهمية هذا البحث من الأهمية الجوهرية لتنظيم عملية وضع المعايير المحاسبية ودورها في تحسين جودة المعلومات المالية ودعم الثقة في التقارير الصادرة عن الوحدات الاقتصادية. وقد نال هذا الموضوع اهتماماً واسعاً من الباحثين والهيئات المهنية منذ بدايات القرن العشرين، غير أن الجهود المصرية في هذا المجال ما زالت محدودة نسبياً ومتركزة في المبادرات الأولى التي تبناها مجمع المحاسبين والمراجعين وبعض الجهات الرسمية. لذلك، يهدف هذا البحث إلى سد الفجوة العلمية في الدراسات العربية التي تناولت هذا

الموضوع من منظور مؤسسي وبيئي متكامل، من خلال تحليل التحديات المحلية وتقديم مقترحات تطويرية لآلية بناء المعايير في البيئة المصرية.

من الناحية التطبيقية، يُسهم هذا البحث في تطوير الإطار التنظيمي والمؤسسي لعملية إعداد المعايير المحاسبية، بما يعزز جودة وملاءمة تلك المعايير ويضمن اتساقها مع احتياجات الاقتصاد الوطني. فالمعايير المحاسبية عالية الجودة تمكن من توفير معلومات مالية موثوقة وذات فائدة لدعم قرارات التخطيط، وتخصيص الموارد، والاستثمار، والرقابة على الأداء. كما أن تحسين جودة التقارير المالية يُعدّ ركيزة أساسية لرفع كفاءة سوق الأوراق المالية وتحقيق أهداف برامج الإصلاح الاقتصادي والتحول المؤسسي في مصر.

أما من الناحية التنموية، فيكتسب البحث أهمية خاصة في ضوء توسّع دور القطاع الخاص واتجاه الدولة نحو إعادة هيكلة وخصخصة مؤسسات قطاع الأعمال العام، وهو ما يتطلب تبني منهج فعال ومنظم لعملية وضع المعايير المحاسبية يتلاءم مع المتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية المتسارعة. ومن هذا المنطلق، يمثل هذا البحث مساهمة علمية وتطبيقية متوازنة تهدف إلى رفع وعي الأكاديميين والمهنيين بأهمية التنظيم الفعال لعملية إعداد المعايير المحاسبية في مصر، وتعزيز مشاركتهم في صياغة إطار مؤسسي يواكب التطورات الدولية ويستجيب للخصوصيات البيئية المحلية.

٤. أهداف البحث :

يهدف البحث الي تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في :

- تقييم الواقع الحالي لاعداد معايير المحاسبة في مصر ، من حيث الإطار المؤسسي والتنظيمي المعتمد، وتحديد أوجه القصور التي قد تؤثر على جودة تلك المعايير.
- دراسة أثر التنظيم المؤسسي لجهات إصدار المعايير المحاسبية على جودة المعايير الصادرة، مع التركيز على أهمية الاستقلالية والشفافية في عمليات الإصدار.
- اقتراح إطار تنظيمي ومؤسسي متكامل لتطوير عملية إعداد المعايير المحاسبية في مصر، يستند إلى إنشاء مجلس مستقل يتولى مسؤولية وضع المعايير، مع مراعاة الخصائص البيئية والثقافية والاقتصادية والسياسية المحلية.

- تحديد الركائز الأساسية لعمل المجلس المقترح، والتي تشمل تحديد أهدافه واختصاصاته، ومعايير عضويته، وهيكله التنظيمي، وآليات تمويله، وإجراءاته الداخلية، فضلاً عن اللجان الفنية الداعمة لأعماله.
- استقصاء آراء المتخصصين والممارسين المحاسبين بشأن مدى فعالية المقترح التنظيمي، ومدى تأثير تطبيقه على تحسين جودة المعايير المحاسبية ورفع كفاءتها ومواءمتها للواقع المصري.
- تسليط الضوء على أهمية الأخذ بالمنهجية الطبيعية والشفافة في إصدار المعايير، كبديل للنهج القائم على إصدار المعايير دفعة واحدة من قبل جهة حكومية دون مشاركة مجتمعية أو مهنية فعالة.

٥. فروض البحث :

لكي يتم الإجابة علي تساؤلات البحث وتحقيق أهدافه فقد تم صياغة سبعة فروض رئيسية

الفرض الرئيسي: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتطوير آليات تنظيم عملية إعداد معايير المحاسبة على جودة هذه المعايير.

ويمكن اختبار الفرض الرئيسي بالفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأهداف مجلس معايير المحاسبة المقترح على جودة المعايير.

الفرض الفرعي الثاني: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير العضوية للمجلس المقترح على جودة المعايير.

الفرض الفرعي الثالث: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتشكيل المقترح لمجلس معايير المحاسبة على جودة المعايير.

الفرض الفرعي الرابع: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لآليات التمويل المقترحة للمجلس على جودة المعايير.

الفرض الفرعي الخامس: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للاستقلال الفني المقترح للمجلس على جودة المعايير.

الفرض الفرعي السادس: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للجانب الفرعية المقترنة بالمجلس المقترح على جودة المعايير.

الفرض الفرعي السابع: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأسلوب العمل المقترح لمجلس معايير المحاسبة على جودة المعايير.

٦. نطاق البحث :

يتركز نطاق هذا البحث على دراسة عملية تنظيم وضع المعايير المحاسبية في مصر من منظور بيئي ومؤسسي، وذلك من خلال المحاور الآتية:

١. تحليل الإطار التنظيمي لعملية وضع المعايير المحاسبية، بما يشمل الجهات المسؤولة، وآليات إصدار المعايير، ومدى استقلالية عملية التنظيم.
٢. عرض وتقييم تجربة مصر في إعداد المعايير المحاسبية، من حيث مراحل التطور، ومستوى التوافق مع المعايير الدولية، ومدى استجابة هذه المعايير للبيئة الاقتصادية والثقافية والدينية المحلية.
٣. تقييم نقدي لتجربة تطبيق المعايير المحاسبية المصرية، بهدف تحديد أوجه القصور المؤسسية والفنية التي تؤثر على جودة المعايير وكفاءة تطبيقها.
٤. اقتراح آليات لتطوير وتنظيم عملية وضع المعايير المحاسبية في مصر، بما يضمن المواءمة بين المتطلبات الدولية والاعتبارات البيئية المحلية، ويسهم في تعزيز جودة التقرير المالي وشفافيته

٧. منهج البحث :

اعتمدت الدراسة على **المنهج الاستنباطي** في بناء إطارها النظري وصياغة مشكلتها البحثية وفروضها، من خلال تحليل محتوى الدراسات السابقة واستنباط النتائج ذات الصلة بموضوع تنظيم إعداد المعايير المحاسبية. كما تم الاستفادة من المصادر العلمية المتخصصة باللغتين العربية والأجنبية لتدعيم الجانب النظري وتوضيح أهمية القضية المطروحة، والكشف عن أوجه القصور في النظام القائم، بما أبرز الحاجة إلى مقترحات تطويرية لمعالجة هذه الجوانب. وقد أسهم هذا التوجه المنهجي في بلورة تصور نظري

متكامل يدعم المشكلة البحثية ويساعد في تفسير العلاقة بين المتغيرات في إطار علمي منضبط.

أما في الجانب التطبيقي، فقد استخدمت الباحثة المنهج الاستقرائي من خلال تصميم استمارة استبيان موجهة إلى عينة من الخبراء والمتخصصين في مجال المحاسبة، بهدف اختبار الفروض الرئيسة للدراسة والإجابة عن تساؤلاتها. وقد ساعد هذا الجزء التطبيقي في استقراء الاتجاهات العامة للمبجوثين حول فاعلية الإطار التنظيمي المقترح لعملية إعداد المعايير المحاسبية، وبيان أثره المحتمل في تحسين جودة ومواءمة المعايير المحاسبية المصرية مع المتغيرات البيئية والاقتصادية.

٨. تنظيم البحث :

حتى تتمكن الباحثة من تحقيق أهداف البحث و التحقق من فرضه فقد قامت بتقسيم البحث إلى ثلاث مباحث تتمثل في :

المبحث الاول: المعايير المحاسبية بين النظرية والتطبيق: متطلبات الجودة والتنظيم في مصر .

المبحث الثاني :تطوير آليات تنظيم عملية وضع معايير المحاسبة في مصر .

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية .

المبحث الأول

”المعايير المحاسبية بين النظرية والتطبيق: متطلبات الجودة والتنظيم في مصر“

إن الإهتمام بوضع معايير محاسبية لم يكن وليد اليوم بل تمتد جذوره إلي العقد الثالث من القرن العشرين عندما اهتمت مهنة المحاسبة بوضع معايير تحكم النواحي العملية للمحاسبة، وبالرغم من الجهود التي بذلت في هذا الشأن في الدول المتقدمة، إلا إن الوضع يبدو مختلفاً في مصر حيث بدأ الإهتمام متأخراً بوضع معايير محاسبية مصرية ولذلك فمازالت العديد من القضايا التي تحتاج إلي دراسة وتحليل . ولاشك أن الخطوه الأولي نحو دراسة وتحليل الأبعاد الأساسية لتنظيم عملية وضع المعايير هي التعرف علي ماهية وأهميه المعايير المحاسبية

١/١ ماهية وطبيعة المعايير المحاسبية :

تهيمن المعايير المحاسبية علي عمل المحاسب، فيتم باستمرار تغيير هذه المعايير وحذفها أو الإضافة إليها، ويمكن تعريف المعيار المحاسبي بأنه "بيان رسمي مكتوب يصدر عن جهة مهنية أو تنظيمية، يتناول معالجة عنصر معين من عناصر القوائم المالية، ويهدف إلى توحيد ممارسات القياس والعرض والإفصاح (ICMAI, n.d.) . ويعد هذا التعريف من التعريفات الشاملة التي تجمع بين الجوانب الشكلية والوظيفية للمعيار فهو من جهة يؤكد على الصيغة الرسمية والموثوقة للمعايير باعتبارها وثائق مكتوبة تصدر عن جهات معترف بها، سواء كانت تنظيمية أو مهنية بما يعزز من شرعيتها ومصداقيتها في التطبيق العملي. ومن جهة أخرى، يبرز الطابع التخصصي للمعايير المحاسبية، حيث يتناول كل معيار معالجة محاسبية محددة ترتبط بعنصر معين من عناصر القوائم المالية أو بظاهرة مالية أو اقتصادية تستدعي التوجيه المهني. كما يُسلط التعريف الضوء على الهدف المحوري للمعايير والمتمثل في تحقيق الاتساق في ممارسات القياس والعرض والإفصاح، وهو ما يُساهم في تعزيز جودة المعلومات المالية من حيث الموثوقية، والملاءمة، وقابلية المقارنة بين التقارير المالية للمنشآت المختلفة. ومن ثم، فإن هذا التعريف يُعد إطاراً مفاهيمياً ملائماً لفهم دور المعايير المحاسبية في تنظيم العمل المحاسبي وتوجيهه وفقاً لأفضل الممارسات المهنية المعترف بها

كما تم تعريف المعايير المحاسبية بانها مجموعة من القواعد والإرشادات المنظمة تصدرها مهنية أو تنظيمية معترف، بهدف توحيد أساليب القياس والافصاح المحاسبي،

بما يضمن الشفافية والموثوقية وقابلية المقارنة بين القوائم المالية للمنشآت المختلفة بها، وذلك لتعزيز درجة الثقة لدى مستخدمي هذه المعلومات. (Schroeder, et al., 2019). يعكس هذا التعريف للمعايير المحاسبية مجموعة من الأبعاد الجوهرية التي توضح طبيعتها ووظيفتها. فهي تُعد مجموعة من القواعد والإرشادات المنظمة التي تصدر عن هيئات مهنية أو تنظيمية معترف بها بما يمنحها الصفة الرسمية والشرعية. ويهدف هذا التعريف إلى توحيد أساليب القياس والإفصاح المحاسبي مما يُسهم في تقليل التباين في الممارسات المحاسبية بين المنشآت، ويُعزز من اتساق وجودة المعلومات المالية. كما يُبرز التعريف مجموعة من الخصائص النوعية التي تسعى المعايير إلى تحقيقها، مثل الشفافية، والموثوقية، وقابلية المقارنة، وهي خصائص أساسية لضمان فاعلية التقارير المالية. وتتمثل الغاية النهائية من هذه المعايير في تعزيز ثقة مستخدمي المعلومات المالية، بما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة. ومن ثم فإن التعريف يُعبّر عن رؤية شمولية للمعايير المحاسبية، تجمع بين البُعد التنظيمي والفني من جهة، والوظيفي المرتبط باحتياجات مستخدمي المعلومات من جهة أخرى.

وتتعدد التعريفات التي تناولت المعايير المحاسبية في الدراسات المحاسبية، حيث يُعرفها (الشيرازي، 1990) على أنها "الجزء التطبيقي في النظرية المحاسبية، وحلقة الوصل بين النظرية والتطبيق"، وهو تعريف يُبرز الدور الوظيفي للمعايير في تحويل المبادئ النظرية إلى إجراءات قابلة للتنفيذ في البيئة العملية. ومن وجهة نظر الباحثة، يمكن تعريف المعايير المحاسبية على أنها: "إطار منظم للسياسات المحاسبية والإفصاح عنها، تصدره جهة مهنية مثل لجنة أو مجلس معايير المحاسبة الدولية، أو جهة حكومية مثل وزارة الاقتصاد، وتلتزم به المنشآت عند إعداد وعرض القوائم المالية لتمكين الأطراف الخارجية من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة". ويعكس هذا التعريف إدراكًا واضحًا لطبيعة المعايير كأداة تنظيمية ذات بُعد إلزامي، تهدف إلى ضمان الشفافية والمقارنة والموثوقية في التقارير المالية، بما يُسهم في دعم متخذي القرار من مستخدمي القوائم المالية، لا سيما في البيئة الاقتصادية التي تتسم بالتعقيد والتغير المستمر.

١/٢ أهمية معايير المحاسبة

تلعب المعايير المحاسبية دورًا حيويًا في ضمان اتساق المعلومات المالية وشفافيتها وقابليتها للمقارنة بين مختلف الكيانات وفترات إعداد التقارير. فهي بمثابة إطار عمل مشترك يوجه الاعتراف بالمعاملات المالية وقياسها وعرضها والإفصاح عنها، مما يعزز موثوقية القوائم المالية (IASB, 2020). ويمكن توضيح أهداف معايير المحاسبة علي تحقيق ما يلي :

١- **تعزيز الشفافية والإفصاح** : تضمن المعايير المحاسبية معلومات مالية واضحة مما يتيح لأصحاب المصلحة فهم الصحة المالية للشركة وأدائها المالي بسهولة ، وتعمل الشفافية علي بناء الثقة وهو أمر ضروري لنجاح الاعمال علي المدى الطويل كما يسمح لأصحاب المصالح باتخاذ قرارات مستنيرة (Schroeder et al., 2019)

٢- **تعزيز جودة اتخاذ القرارات**: يسهم وجود معايير محاسبية واضحة وموحدة في تقليل احتمالية الخطأ في عملية اتخاذ القرار. فعند إعداد القوائم المالية استنادًا إلى معايير معترف بها، تُقدّم صورة واقعية عن الوضع المالي والأداء الاقتصادي للمنشأة، مما يساعد الأطراف المعنية على اتخاذ قرارات مبنية على بيانات دقيقة. وعلى النقيض، فإن غيابها قد يؤدي إلى تقارير مالية غير دقيقة أو معقدة يصعب تفسيرها، ما يستدعي الاستعانة بخبراء لفهمها، ويرجع الوقوع في قرارات خاطئة. وفي هذا السياق، وقد ناقشت احدي الدراسات (Christensen, J., et al. 2020) تأثير تحليل الآثار الحقيقية للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ١٥ ، وإظهار أن المعيار قد غير المقاييس المالية الرئيسية مما أثر على تقييمات المستثمرين والدائنين وعمليات اتخاذ القرار .

٣- **تحقيق الاتساق وتعزيز المقارنة**: يسهم الالتزام بالمعايير المحاسبية في توفير درجة عالية من الاتساق في عرض المعلومات المالية على مدار الفترات الزمنية، مما يدعم استقرار البيانات ويسهل تتبع الأداء المالي. كما يتيح هذا الالتزام إمكانية إجراء مقارنات موضوعية بين الشركات سواء داخل القطاع نفسه أو عبر قطاعات مختلفة. ويُعد هذا الاتساق عاملاً محورياً يُمكن المستثمرين وأصحاب المصلحة من إجراء تحليلات دقيقة وفهم الأداء المالي للشركات بشكل أفضل، مما يُسهل عليهم اتخاذ قرارات اقتصادية مبنية على معلومات موثوقة وقابلة للمقارنة.

٤- **تسهيل المساءلة والحوكمة** : تساهم المعايير المحاسبية في ترسيخ مبدأ المساءلة داخل الشركات من خلال وضع قواعد واضحة وموحدة لإعداد التقارير المالية. وتُعد هذه القواعد أداة فعالة لضمان التزام الإدارة بممارسات مالية شفافة ومسؤولة، مما يُعزز من قوة نظم الحوكمة الداخلية. ويكتسب هذا الجانب أهمية خاصة بالنسبة للشركات الصغيرة التي تسعى إلى كسب ثقة المستثمرين وبناء سمعة مهنية قوية في بيئة الأعمال التنافسية.

٥- تحقيق التوازن بين احتياجات الأطراف المختلفة: يساهم وجود إطار منظم للمعايير المحاسبية في أحداث توازن فعال بين المصالح المتباينة لمستخدمي المعلومات المالية من المستثمرين أو الجهات الرقابية وبين المصلحة العامة. فغياب هذه المعايير يؤدي إلى عدة مشكلات جوهرية، منها: (شرف, ٢٠١٧).

- **عدم توافر المعلومات بشكل عادل :** مما يُخلّ بمبدأ تكافؤ المعلومات ويُتيح فرصاً غير مشروعة لبعض الأطراف للوصول إلى معلومات خاصة قبل غيرهم، وهو ما قد ينتج عنه تمييز غير مبرر لبعض الأطراف على حساب بقية المستثمرين ، ويُقوض نزاهة السوق المالية.

- **تعدد الأسس والطرق المحاسبية المستخدمة:** وهو ما يؤدي إلى زيادة تكلفة تحليل وتشغيل البيانات المالية، بما يُمثل هدراً لموارد المجتمع، ويُقلل من كفاءة تخصيصها. كما أن قدرة بعض المستخدمين على تحمل هذه التكاليف تمنحهم ميزة تنافسية غير عادلة، في المقابل، قد يحجم صغار المستثمرين عن الاستفادة من المعلومات المحاسبية بسبب صعوبة الوصول إليها أو ارتفاع تكلفة تحليلها .

وبالتالي، فإن الامتثال بالمعايير المحاسبية لا يقتصر فقط على تعزيز جودة التقارير وإنما يُعدّ ضرورة لضمان عدالة المعلومات وتكافؤ الفرص وتحقيق التوازن بين مختلف الأطراف في السوق.

٦- **تعزيز استقرار النظم الاقتصادية:** إن توافر مجموعة من المعايير المحاسبية التي تشكل الإطار العام الذي يتم علي أساسه اعداد القوائم المالية يساعد علي زيادة الثقة التي يمنحها مستخدمي المعلومات المحاسبية للقوائم المالية التي تعدها الوحدات الإقتصادية وتؤدي هذه الثقة بدورها إلى دعم قرارات الاستثمار والتمويل وتقليل درجة عدم اليقين، مما يُساهم في تحقيق قدر أكبر من الشفافية والموثوقية داخل الأسواق مما ينعكس علي استقرار النظم الإقتصادية (Bushman & Landsman, 2010)

٧- **الحد من المخاطر المالية :** يلعب الالتزام بالمعايير المحاسبية دوراً جوهرياً في الحد من المخاطر المالية التي قد تنجم عن الأخطاء في إعداد التقارير المالية، مثل المشكلات الضريبية أو القانونية. فمن خلال اتباع إطار منظم ومعتمد للقياس والإفصاح، تتمكن الشركات من تعزيز دقة تقاريرها، مما يحميها من التكاليف غير المتوقعة ويحافظ على مصداقيتها وسمعتها لدى الأطراف ذات العلاقة (Dorgham, AlAfifi, & Abu Zaid, 2023)

٨- تبسيط عمليات المراجعة والامتثال : يلعب الالتزام بالمعايير المحاسبية دورًا جوهريًا في الحد من المخاطر المالية التي قد تتجم عن الأخطاء في إعداد التقارير المالية، مثل المشكلات الضريبية أو القانونية. فمن خلال اتباع إطار منظم ومعتمد للقياس والإفصاح، تتمكن الشركات من تعزيز دقة تقاريرها، مما يحميها من التكاليف غير المتوقعة ويحافظ على مصداقيتها وسمعتها لدى الأطراف ذات العلاقة (Ling, R., 2018)

١/٣ مواصفات جودة المعايير المحاسبية الملائمة:

يجب ان تتسم المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص حتي تتسم بالملائمة :

١/٣/١ وجود جهة مستقلة ومنظمة للوضع المعايير: تُعد استقلالية هيئات وضع المعايير المحاسبية من الركائز الأساسية لضمان نزاهة وموضوعية عملية إعداد المعايير، بما يعزز الثقة في جودة وموثوقية التقارير المالية الصادرة عنها. فوجود مجلس معياري مستقل يتمتع بالحياد المهني والاستقلال التنظيمي يقلل من احتمالية تأثر عملية وضع المعايير بالمصالح السياسية أو الاقتصادية، ويحدّ من إمكانية تعديلها أو توجيهها لخدمة أطراف بعينها، وهو ما قد ينعكس سلبًا على شفافية المعلومات المالية واتساقها. كما يتطلب تحقيق هذا الاستقلال أن تكون هيئات وضع المعايير بعيدة عن مصادر التمويل الحكومية أو المؤسسية التي قد تخلق تضاربًا في المصالح، وأن تمارس عملها في إطار حوكمة واضحة وآليات رقابة ومساءلة شفافة (INTOSAI, 2019)، وقد أكد Kothari (2022) على أن استقلال عملية إعداد المعايير عن التدخلات السياسية والاقتصادية يُعد شرطًا أساسيًا لإصدار معايير عالية الجودة، مشيرًا إلى أن تسييس عملية المعيرة يضعف من مصداقية المعلومات المالية ويضعف الهدف الجوهري للمحاسبة المتمثل في الشفافية والمساءلة. ومن ثم، فإن تأسيس مجلس معياري مستقل وشفاف يُمثل أحد أهم الضمانات لتحقيق عدالة الإفصاح المالي واستقرار بيئة التقارير المحاسبية على المستويين الوطني والدولي

١/٣/٢ التكيف مع البيئة : تتمثل إحدى الخصائص الرئيسية لمعايير المحاسبة عالية الجودة في قدرتها على التكيف مع البيئة المحيطة. ويشمل ذلك الاستجابة للظروف الاقتصادية والأطر القانونية والتوقعات الثقافية. ويجب أن تتسم المعايير الفعالة بالمرونة الكافية لاستيعاب الممارسات المحلية مع الحفاظ على الاتساق وقابلية المقارنة بين الكيانات. وتضمن هذه القابلية للتكيف أن تظل المعايير ملائمة وقابلة للتطبيق، وبالتالي تعزيز موثوقية التقارير المالية وفائدتها. ويؤكد ذلك دراسة (sunogaya, et al.,

(2015)، والتي تلقي الضوء على أن اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي في اليابان قد تأثراً إلى حد كبير بالعوامل البيئية المحلية، بما في ذلك التقاليد القانونية للبلد والممارسات الاقتصادية والمواقف الثقافية تجاه الشفافية والمحافظة. ويعزز ذلك الفكرة القائلة بأنه لكي تكون معايير المحاسبة فعالة وذات جودة عالية، يجب أن تُظهر قابلية التكيف مع السياقات الوطنية.

١/٣/٣ **الحياد**: يُعد الحياد من السمات النوعية الأساسية التي تميز المعايير المحاسبية عالية الجودة، وقد كان ركيزةً رئيسية في مبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا في الولايات المتحدة (**GAAP**) لسنوات عديدة. ويعني الحياد أن تكون البيانات المالية خالية من أي تحيز، بحيث لا تُصمم لخدمة مصالح فئة معينة أو لتحقيق نتائج محددة مسبقًا، بل تُقدّم لتصوير الواقع الاقتصادي بعدالة وموضوعية. ومن هذا المنطلق، ينبغي أن تستند عملية وضع المعايير المحاسبية إلى أسس علمية وفنية وبيئية واضحة، مع الحدّ من تأثير الضغوط السياسية وتقليص تدخل الآراء الشخصية إلى أدنى حد ممكن (Nguyen, 2011). كما يؤكد (Blanc 2011) أن الحياد يُعد ضماناً جوهرياً لنزاهة العملية المعيارية، إذ يحول دون توجيه المعايير لخدمة مصالح خاصة أو أهداف اقتصادية أو سياسية معينة، ويهدف إلى توفير معلومات مالية صادقة وموثوقة تدعم الشفافية وتعزز الثقة والشرعية المهنية للنظام المحاسبي على المستويين الوطني والدولي

١/٣/٤ **الإقتصاديةية**: ينبغي عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة ألا تُفرض أعباء مالية أو تشغيلية تفوق المنافع المتوقعة منها، إذ يعتمد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في منهجه على مبدأ أساسي يتمثل في إصدار المعايير فقط عندما تكون منافعها المرجوة أكبر من تكاليف تطبيقها. ولضمان تطبيق هذا المبدأ بفعالية، أعد المجلس ملخصاً تحليلياً للفوائد والتكاليف يوضح كيفية دمج هذا التحليل في جميع مراحل إعداد المعيار، بدءاً من مرحلة البحث والاستقصاء وصولاً إلى مرحلة التقييم قبل الإصدار النهائي. كما يوضّح هذا الإطار الإجرائي آليات جمع البيانات وتحليلها لتقدير المنافع والتكاليف المتوقعة، مع التمييز بين التحليل الاقتصادي العام والتحليل الخاص بتأثير المعيار على جودة التقارير المالية. يؤكد (Schipper 2010) أن من أهم معايير جودة المعايير المحاسبية مراعاة العلاقة بين التكاليف والمنافع عند إعدادها، بحيث لا تُصدر الهيئات المعيارية أي معيار جديد ما لم تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه التكاليف المترتبة عليه. ويرى أن هذا التحليل الاقتصادي يُعدّ جزءاً جوهرياً من عملية وضع المعايير لدى

مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، إذ يضمن أن تكون المعايير قابلة للتطبيق وذات جدوى عملية تسهم في تحسين جودة التقارير المالية.

١/٣/٥ التوافق الداخلي: يُعدّ الاتساق الداخلي للمعايير المحاسبية من الركائز الجوهرية لضمان استقرار الإطار التنظيمي وجودته، إذ يُسهم في تحقيق التناغم بين المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي تُبنى عليها عملية إعداد المعايير. ويتحقق هذا الاتساق من خلال ترابط المفاهيم المحاسبية ضمن الإطار الفكري العام الذي يوجّه عملية وضع المعايير، بما يضمن عدم تعارض المبادئ أو ازدواجية المعالجة المحاسبية بين المعايير المختلفة. ويُعدّ تحقيق التوافق الداخلي شرطاً أساسياً للحفاظ على ثبات السياسات المحاسبية واتساق التقارير المالية عبر الزمن، الأمر الذي يُعزّز من قابلية المقارنة والموثوقية ويُسهم في رفع جودة المعلومات المالية المتاحة لمستخدميها.

(Christine.,2019)

١/٣/٦ القبول: يُعدّ قبول أصحاب المصلحة لعملية وضع المعايير عنصراً أساسياً لضمان فعاليتها واستمراريتها. إذ يجب أن يتمتع مستخدمو المعلومات المالية بالثقة في أن عملية إعداد المعايير تتم بشفافية، وتستند إلى مشاورات واسعة تشمل كافة الأطراف المعنية، مثل معدّي البيانات المالية، ومراجعي الحسابات، والجهات التنظيمية، وغيرهم من أصحاب المصلحة. وتبرز الحاجة إلى حوار مستمر بين هذه الأطراف لمناقشة التحديات التي تواجه تنفيذ المعايير، ما يعزز من جودة التطبيق. إن الحفاظ على ملاءمة المعايير يتطلب بيئة تفاعلية يتعلم فيها أصحاب المصلحة من تجارب بعضهم البعض، وتُناقش فيها وجهات النظر المتنوعة بشكل موضوعي وبناءً (INTOSAI, 2019) .

١/٣/٧ الإلزام: تُعدّ الرقابة الفعالة إحدى الدعائم الأساسية لضمان الالتزام بالمعايير، حيث ينبغي وجود آليات رقابية قوية قادرة على متابعة الالتزام بالمعايير مثل هيئة الأوراق المالية، بالإضافة إلى دور المراجعين الخارجيين وهياكل الحوكمة المؤسسية داخل الشركات، تسهم هذه الأطراف مجتمعة في تعزيز مستوى الشفافية والمساءلة كما تُمكن الهيئة من اتخاذ الإجراءات المناسبة في حالات التحريف أو الاحتيال في التقارير ، ويُعدّ ذلك عاملاً أساسياً في بناء ثقة مستخدمي البيانات المالية ويضمن جودة التقارير المقدمة للأسواق والمستثمرين.

٢- تنظيم عملية وضع المعايير :

يشمل تنظيم عملية وضع المعايير المحاسبية التركيز علي ثلاثة ابعاد أساسية تتمثل في تشكيل الجهاز القائم الذي سوف يتولي عملية وضع المعايير وتحديد اختصاصاتها وسلطاتها وعلاقاتها بالأجهزة الحكومية والمنظمات المهنية، مراحل اصدار المعايير، والمنهج الذي سوف يتبع في بناء المعايير المختلفة. (الشيرازي، 1990) .

٢/١ مفهوم تنظيم عملية وضع المعايير ونطاقها

يقصد بعملية تنظيم وضع المعايير المحاسبية صياغة ارشادات تتضمن مجموعة من الأسس والقواعد المحاسبية المتكاملة او البديله للقياس والإفصاح المحاسبي تلتزم بها الشركات عند اختيار سياستها المحاسبية، وبهذا المعني فإن تنظيم عملية وضع معايير المحاسبية للمجتمع يهدف إلي تضيق الاختلاف والتباين في الممارسات المحاسبية وذلك بتضمين المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية وأكثرها اتساقا مع الإطار الفكري أو النظرية المحاسبية السائدة والمقبولة من قبل الأطراف المعنية . (Zeff, 2021)

وتتضمن عملية بناء معايير ضرورة بناء اطار فكري محاسبي أو الإعتماد علي نظريه أو اطار فكري سائد ومقبول، لأن اشتقاق المعايير من خلال اطار فكري يؤدي إلي الحصول علي معايير محاسبية أكثر اتساقا مع بعضها البعض مقارنة بتلك المعايير التي يتم وضعها في ظل غياب ذلك الإطار، وخاصة ان تلك المعايير تصدر في تواريخ مختلفة ، وقد يكون بين بعضها البعض فترات زمنية طويلة

٢/٢ أبعاد تنظيم عملية وضع المعايير المحاسبية للمجتمع : (حماد، ١٩٩١)

■ **البعد البيئي** : يتضمن طبيعة النظام الإقتصادي للمجتمع ، وهيكل سوق المال، والعادات والتقاليج ، وكذلك الروابط والعلاقات الإقليمية والدولية ، كل ذلك علي جانب من الأهمية ويؤثر في هويته ومعالم تنظيم عملية المعايير .

■ **البعد الفني** : يتضمن المنهج الفني الذي تسلكه الأجهزة المنظمه لعملية وضع المعايير ، بمعنى هل توجد برنامج عمل لإصدار المعايير وفقا للأولوية معينه وبالإعتماد علي نظريه محاسبية أم يتم اصدار المعايير طبقا لما يعرف بإدارة الأزمات ، وايضا

يتضمن البعد الفني مراعاة جوانب عديدة مثل الآثار الإقتصادية التي تترتب علي تطبيق المعايير .

■ **البعد التنظيمي**: يتضمن قضيه التنظيم من عدمه، وإذا تم التنظيم من يقوم بإداره عمله وضع المعايير أي هويه الجهاز القائم حكوميه ، مهنيه ، مشتركه بين الحكوميه والمهنيه ، وايضا يتضمن البعد التنظيمي ايضا نطاق الإلتزام ومدى سيطره مجموعات الضغط ونوعيه وقوه الأطراف المعنيه بالمهنه والمتأثره بعمليه التنظيم .

■ **البعد الإجرائي**: يتضمن الجوانب التنفيذيه لخطه وإجراءات العمل المتعلقة بعمليه وضع المعايير المحاسبية

٣- تقييم عملية وضع المعايير المحاسبية في مصر

لم تنشأ المحاسبة في مصر استجابةً لاحتياجات أسواق المال، بل نشأت وتطورت في إطار مبادئ المحاسبة على المستوى الكلي (Macro-Accounting) ، التي تميزها درجة عالية من التدخل الحكومي بهدف توجيه الاقتصاد. غير أن التحول نحو التحرر الاقتصادي الذي بدأ في عام ١٩٩٠، والذي استهدف تنفيذ برامج الخصخصة وإقامة اقتصاد سوق حر ، وتوسيع دور القطاع الخاص، وتنشيط سوق الأوراق المالية بدءاً من عام ١٩٩٥، كشف عن الحاجة الملحة إلى إصلاحات هيكلية في النظام المحاسبى. وقد جاءت هذه الإصلاحات بهدف دعم عملية اتخاذ القرار، وتحفيز الاستثمارات، وتعزيز التنمية الاقتصادية عبر تشجيع المنافسة، وزيادة ثقة المستثمرين الأجانب في سوق رأس المال المصري. وقد فرض هذا التحول تحديات كبيرة على الحكومة المصرية، والقطاع الخاص، والمجتمع المهني المحاسبى في سبيل مواكبة المتغيرات الاقتصادية الجديدة.

٣/١ تجارب مصر في اصدار المعايير :

مرت عليه بناء المعايير المحاسبية في مصر بعده مراحل ، وسيتم عرض تلك المراحل:

٣/١/١ التجربة الأولى من عام (١٩٩٦ - ٢٠٠٢)

في إطار الإصلاح الاقتصادي الذي انتهجته الحكومة المصرية ، اتجهت مصر إلى موامة معاييرها المحاسبية مع نظائرها الدولية، وقد جاء هذا التوجه استجابةً لضغوط

المؤسسات المالية الدولية والتي ربطت بين تبني تلك المعايير وبين اكتساب ثقة المستثمرين (Kholeif, 2008). ومع ذلك، شددت السلطات المصرية على أهمية مراعاة الخصائص المحلية للبيئة المصرية عند إعداد وتطبيق تلك المعايير (United Nations, 2008)

وقد توجت هذه الجهود بإصدار القرار الوزاري رقم ٣٢٣ سنة ١٩٩٦، الذي تضمن إنشاء لجنة دائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة والسلوك المهني . وقد أسندت لهذه اللجنة مسئولية تتعلق بوضع معايير تتماشى مع المعايير الدولية، دون اغفال البعد المحلي، كما وضعت لها اختصاصات تنظيمية من أبرزها دعوة الجهات المعنية لتقديم مقترحاتها حول المعايير، تنظيم مشاورات منظمة مع المستخدمين والمجموعات المهنية ، وضع منهجية واضحة لصياغة المعايير بدءًا من المقترح وحتى الإصدار النهائي ، تنظيم فترة استماع علني لإبداء الملاحظات، تحديد أسس التطبيق والفترة الانتقالية. وضع قواعد التصويت والنشر والمتابعة والرقابة على التطبيق لضمان التحسين المستمر (المليجي، ٢٠٠٦) .

■ وتتمثل الخطوات المتبعة لإصدار المعايير في ظل وجود تلك اللجنة الدائمة علي النحو التالي : (الرشيدي، ٢٠٠٦).

١. تلقي لجنة مقترحات المعايير من الخبراء والجهات المهنية والمهتمة بشئون مهنة المحاسبة والمراجعة.
٢. تتولى الأمانة الفنية للجنة الدائمة مهمة عرض البدائل المقترحة، والعمل على تنسيقها ومقارنتها بالمعايير الدولية ذات الصلة بهدف حصر الإختلافات عنها في اضيق نطاق وبما تحتمه فقط البيئة المحاسبية في مصر".
٣. ترسل مسوده مقترحات المعايير إلي الهيئات الممثلة في اللجنة الدائمة وبعض الخبراء ومستخدمي القوائم المالية، وتتلقى ملاحظاتهم علي هذه المقترحات الأوليه.
٤. يتم التنسيق بين الملاحظات والتعديلات الوارده إلي الأمانة الفنية وإعداد بدائل مقترحات المسوده النهائيه للمعيار والتي يعاد إرسالها إلي الجهات الممثلة في اللجنة.
٥. تقوم اللجنة بتخصص جلسة أو عدة جلسات لبحث المعيار، يتم فيها تحليل وتشكيل التوصيات المقترحة.

٦. وعقب اعتماد اللجنة للصيغة النهائية للمعيار، يصدر به قرار وزاري يجعله نافذاً وملزماً كجزء من النماذج المعتمدة في اللائحة التنفيذية لقوانين الشركات أو رأس مال أو التأجير التمويلي.

٧. تتلقي الأمانة الفنية الملاحظات والإستفسارات التي يبديها الخبراء الأكاديمين أو المهنيون أو المهتمه بالمهنه علي المعايير الصادرة .

■ في عام ١٩٩٧، صدر القرار رقم ٤٧٨ عن وزارة الاقتصاد (وزارة الاقتصاد ، سبتمبر ١٩٩٧) ، والذي ألغى القرار السابق رقم ٢١ لسنة ١٩٩٦ ، مع الإبقاء على جوهر المهام دون تغيير، باستثناء بعض التعديلات في تشكيل اللجنة والأمانة الفنية المصاحبة لها. وقد اختارت لجنة وضع المعايير التابعة لجمعية المحاسبين والمراجعين المعايير الدولية القابلة للتطبيق علي الوضع / الظروف المصرية، وبمجرد الإختيار قامت بترجمتها إلي اللغة العربية وأصبحت أساس لعمل مسودات معايير المحاسبة المصرية والتي تعكس متطلبات الخاصة في ظل التنظيمات والقوانين المصرية (United Nations, 2008)، مما يعكس اعتماداً منهجياً على المعايير الدولية مع مواءمتها للواقع المحلي.

■ في إطار الجهود الحكومية لتنظيم البيئة المحاسبية وتطوير إطارها التشريعي، صدر قرار وزير الاقتصاد المصري رقم (٥٠٣) لسنة ١٩٩٧ الذي تضمن إصدار مجموعة من معايير المحاسبة المصرية بدءاً من المعيار رقم (١) وحتى المعيار رقم (١٩). لاحقاً، أضيفت ثلاثة معايير أخرى، ليصل إجمالي عدد المعايير الصادرة بموجب هذا القرار إلى ٢٢ معياراً، وهو ما يمثل خطوة تنظيمية مهمة نحو تعزيز ممارسات الإفصاح والقياس المالي في مصر (وزارة الاقتصاد، ١٩٩٧).

■ وبهدف مواكبة التغيرات في البيئة الاقتصادية والمحاسبية، أصدرت وزارة الاقتصاد والتعاون الدولي في عام ٢٠٠٢ القرار رقم (٣٤٥) . وقد شملت هذه التعديلات ثلاث نقاط رئيسية، أولها استبدال المعيار المصري رقم (١) بعنوان عرض القوائم المالية محل كل من المعيار السابق رقم (١) المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، والمعيار رقم (٣) الذي تناول البيانات الواجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية. ثانياً، تم إصدار المعيار رقم (٢٣) بشأن الإفصاح عن الأصول غير الملموسة، والذي ألغى المعيار رقم (٦) المعني بتكاليف البحث والتطوير. أما ثالث التعديلات فتمثل في إدخال تعديلات على المعيار رقم (١٠) المتعلق بالأصول الثابتة وإهلاكاتها، بما يعكس حرص

الجهات التنظيمية على تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز المصداقية والشفافية (الرشيدي، ممدوح صادق، ٢٠٠٦).

٣/١/٢ المرحلة الثانية: معايير المحاسبة والمراجعة من عام ٢٠٠٢ حتى عام ٢٠٠٦:

شهدت مصر خلال عام ٢٠٠٤ تحولاً جوهرياً في مسار السياسات الاقتصادية، وذلك بتولي حكومة جديدة وضعت على رأس أولوياتها تنفيذ برنامج شامل للإصلاح الهيكلي والاقتصاد الكلي. وفي هذا السياق، تم اعتماد "برنامج الإصلاح المالي والاقتصادي" الذي صدّق عليه رئيس الجمهورية في نفس العام ، وتم تنفيذه علي مراحل امتدت بين عامي ٢٠٠٥ حتى ٢٠٠٨.. واستهدف هذا البرنامج تعزيز كفاءة القطاع المالي، مما استتبع الاعتراف بأهمية تطوير نظام التقارير المالية وتحسين شفافية الإفصاح المحاسبي. (United Nations, 2008) .

في سياق تفعيل هذه الإصلاحات، أصدرت وزارة الاستثمار قرار رقم (٢٤٣) ، والذي تضمن إصدار حزمة جديدة من معايير المحاسبة المصرية. وقد سعت هذه المجموعة الجديدة و التي نُشرت رسمياً في يوليو ٢٠٠٦، إلى تحقيق التقارب مع نظيرتها الدولية ، حيث شملت ٣٥ معياراً محاسبياً تغطي معظم المجالات المرتبطة بالتقارير المالية، إلى جانب تقديم إطار مفاهيمي عام لإعداد القوائم المالية. وقد أشارت بعض الدراسات إلى أن هذا الإصدار الجديد يعكس استجابة للمتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، ويُمثل خطوة إيجابية نحو تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وتحسين جودة البيئة المحاسبية في مصر (United Nations, 2008) ؛ (وزارة الاستثمار، ٢٠٠٦).

ورغم هذا التوجه نحو التوافق الدولي، تضمنت المعايير الجديدة بعض نقاط الخروج عن نظيرتها الدولية ، كما ورد في الملحق التمهيدي للقرار الوزاري. فقد شملت هذه الاختلافات أربعة معايير أساسية، أولها المعيار رقم (١) عرض القوائم المالية حيث تم استثناء توزيعات الأرباح الممنوحة للعاملين وأعضاء مجلس الإدارة من المصروفات، وتسجيلها بدلاً من ذلك ضمن توزيعات الأرباح التزاماً بالتشريعات المحلية. ويؤثر التعديل على المعايير المرتبطة وتحديدًا معيار رقم (٢٢) المتعلق بنصيب السهم في الأرباح ومعييار رقم (٣٨) الخاص بمزايا العاملين.

أما المعيار رقم (١٠) المتعلق بالأصول الثابتة وإهلاكها، فقد شهد تعديلاً على نطاق استخدام نموذج إعادة التقييم، ليقتصر استخدامه على الحالات التي تسمح بها القوانين واللوائح، مع اعتماد نموذج التكلفة كقاعدة عامة. كذلك، تم تعديل المعيار رقم (١٩) المتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك، حيث تم إلغاء بعض الفقرات التي كانت تمنع احتساب مخصصات عامة ضمن نتائج الأعمال وذلك لتتوافق مع التعليمات الصادرة عن البنك المركزي. كما ان المعيار رقم (٢٠) الخاص بعمليات التأجير التمويلي جاء بصياغة تختلف عن المعيار الدولي رقم (١٧)، وذلك بسبب التقيّد بأحكام قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥، الذي يفرض معالجات محاسبية ملزمة تختلف جوهرياً عن الممارسات الدولية. وترى الباحثة أن المعالجات تقتصر إلى مبدأ أهمية الجوهر على الشكل، مما يقتضي إعادة تقييمها وتعديل النصوص القانونية ذات الصلة لضمان الاتساق مع المفاهيم المحاسبية المعاصرة.

٣/١/٣ المرحلة الثالثة: في عام ٢٠١٥ تم إصدار معايير المحاسبة المصرية الجديدة لعام ٢٠١٥ بموجب قرار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ وقد تم الاعتماد الفعلي للنسخة الجديدة من معايير المحاسبة المصرية في ١ يناير ٢٠١٦. وقد هدفت معايير المحاسبة المصرية الصادرة في عام ٢٠١٥ إلى تحسين جودة الإفصاح في التقارير المالية وتحقيق الاتساق بين هذه المعايير والتطورات في المعايير الدولية لخدمة الاستثمار وسوق المال في مصر. وتغطي هذه المعايير ٣٩ معياراً بإطار لإعداد وعرض القوائم المالية. وهو يهدف إلى التقارب مع معايير إعداد التقارير المالية إما من خلال تعديلات على بعض المعايير القائمة أو إصدار معايير محاسبية جديدة. (وزارة الاستثمار، ٢٠١٥)، وفيما يلي أهم الخطوات التي تم اتخاذها لتعزيز هذا التقارب مع المعايير الدولية:

١- اضافة معايير جديدة :

جدول (١) المعايير الجديدة المضافة

معيار المحاسبة المصري الجديد رقم ٤٤ الإفصاح عن الحصة في الكيانات الأخرى. ويستهدف مطالبة المنشأة بالإفصاح عن المعلومات التي تسمح لمستخدمي قوائمها المالية بتقييم كل من طبيعة الحصة في كيانات أخرى	يتوافق ذلك مع المعيار الدولي للتقارير المالية رقم ١٢ الإفصاح عن من الحصة في كيانات أخرى
--	---

	كيانات أخرى والمخاطر المقترنة بها، تأثيرات هذه الحصص على مركزها المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية.
ويتفق ذلك مع معيار التقرير المالي الدولي رقم ١٣	المعيار المحاسبي الجديد رقم ٤٥ - القيمة العادلة القياس يتناول المعيار المصري رقم (٤٥) الإطار المتعلق بقياس القيمة العادلة، ويُقصد بها السعر الذي يمكن تحقيقه عند بيع أصل أو تسوية التزام ضمن ظروف سوقية اعتيادية وفي تاريخ القياس. ويهدف هذا المعيار إلى توضيح المفهوم الفني للقيمة العادلة، وتقديم نموذج موحد لأساليب قياسها، إلى جانب تحديد متطلبات الإفصاح عند استخدام هذا النوع من القياس.
لم يتطرق المعيار إلى نصيب السهم من الأرباح ، أرباح القوائم المالية الدورية ومعاملة الأصول المحتفظ بها للبيع	معيار المحاسبة المصري الجديد للشركات الصغيرة و المتوسطة الحجم : وتحدد خصائص هذه الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم: ١. ليس لها مسؤولية عامة. ٢. تنشر القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى المستخدمين الخارجيين. و قد سمح المعيار ببعض المعالجات البديلة البسيطة المناسبة لتلك الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم.
بالإضافة الي توضيح ان معايير الدولية يمكن ان تستخدم في حالات عدم وجود معايير مصرية مثل التقرير المالي في اقتصاديات التضخم المفرط "معيار المحاسبة الدولي رقم ٢٩ "	

(المصدر : اعداد الباحثة)

٢ - حذف معايير قديمة وإحلالها بمعايير جديدة

جدول (٢) احلال المعايير

ألغت اللجنة بعض المعايير الواردة في النسخة السابقة واستبدلتها بمعايير تتفق مع المعايير الدولية	
إلغاء المعيار ٣٣ من التقارير القطاعية واستبداله بواسطة المعيار المحاسبي رقم ٤١ ب القطاعات التشغيلية و هو عنصر وقطاع من الشركة والذي يشارك في أنشطة المنشأة من خلال كسب إيرادات و تكبد النفقات. ولديه معلومات مالية منفصلة	ويتفق ذلك مع معيار التقرير المالي الدولي رقم ٨
إلغاء المعيار رقم ٣١: حصص الأسهم في المشاريع المشتركة والاستبداله بالمعيار رقم ٤٣ الترتيبات المشتركة الهدف من هذا المعيار هو وضع مبادئ للمشروعات والتي تشارك في ترتيبات مشتركة . وتتسم الترتيبات المشتركة بالخصائص الآتية : (أ) تلتزم الأطراف باتفاق تعاقدى (ب) ينص الاتفاق التعاقدى على السيطرة المشتركة على اثنين أو أكثر من سيطرة مشتركة على طرفين أو أكثر من أطراف التعاقد يجب على الشركة التي لديها حصة في مشروع مشترك أن تعترف به كاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية فقط وإلغاء طريقة التوحيد النسبي	يتسق هذا مع قرار المجلس الدولي لمعايير المحاسبة بالغاء المعيار المحاسبي الدولي للمحاسبة ٣١ حقوق ملكية الأسهم في المشاريع المشتركة واستبداله بالمعيار الدولي للتقارير المالية ١١ الترتيبات المشتركة و إلغاء طريقة التوحيد التأسيسي وتطبيق فقط طريقة حقوق الملكية للمحاسبة

(المصدر: اعداد الباحثة)

٣- إضافة تفاصيل وإرشادات وملاحق لتبسيط فهم وتطبيق المعايير:

تمت إضافة تفسيرات وأمثلة وإرشادات لبعض المعايير على النحو التالي إضافة ربحية السهم، إضافة العديد من الإرشادات العملية لمعيار دمج الأعمال ، إضافة أمثلة متعددة لمعيار مزايا الموظفين ، أمثلة متعددة لشرح التقديرات المرتبطة بقياس القيمة العادلة للمعيار رقم ٤٥ ، ملحق لمعيار الإيرادات رقم ١١ لتوضيح الفرق بينه وبين عقود الإنشاء.

٣/١/٤ المرحلة الرابعة: القرار رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩

أصدر وزير الاستثمار والتعاون الدولي القرار رقم (٦٩)، متضمناً تعديلات جوهرية على عدد من معايير المحاسبة المصرية، في خطوة مثّلت تطوراً مهماً في مسار تحديث منظومة المعايير المحاسبية الوطنية، بهدف تحقيق قدر أكبر من التوافق مع المعايير الدولية. وجاء هذا القرار بعد فترة طويلة من الجمود في عملية تحديث المعايير المصرية، الأمر الذي فرض ضرورة مراجعتها بما يتماشى مع التحولات الاقتصادية العالمية التي شهدت تغيرات جوهرية في تلك المرحلة. وقد أشارت كل من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation, 2024) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2023) إلى أهمية تحديث الأطر الوطنية للمعايير بما يضمن مواءمتها مع التطورات العالمية ويعزز من جودة التقارير المالية وموثوقيتها في البيئات الناشئة.

و ركزت التعديلات الجديدة على رفع مستوى التوافق مع الإطار الدولي عبر إدخال مجموعة من المعايير المحدثة واستحداث أخرى جديدة، من أبرزها:

- تم اعتماد معيار جديد للمحاسبة رقم سبعة وأربعين يتناول بشكل منهجي معالجة الأدوات المالية، ويُعد خطوة نحو المواءمة مع المعايير العالمية، خاصة IFRS 9 ، بهدف رفع مستويات الأمان لمواجهة المخاطر المختلفة.
- كما جرى تطوير معيار رقم ثمانية وأربعين ، ليحل محل المعيار القديم المتعلق بالإيرادات، حيث ينظم هذا المعيار الجديد كيفية الاعتراف بالإيراد الناتج عن التعاقد مع العملاء، بما يتماشى مع IFRS 15، والذي يهدف إلي المزيد من تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

-وفيما يخص نشاط التأجير، تم إستحداث معيار رقم تسعه وأربعون بعد صدور قانون لسنة ٢٠١٨ بشأن التأجير التمويلي، وجاء بديلاً للمعيار السابق رقم (٢٠)، بهدف تطبيق منهجية نموذجية موحدة علي المستأجرين .

- كذلك، شملت التحديثات إصدار تفسير محاسبي رقم (١) يوضح كيفية التعامل المحاسبي مع ترتيبات امتيازات الخدمات العامة، وخاصة في مشروعات التعاون بين الدولة والقطاع الخاص التي تشمل تطوير البنية التحتية. (Arab Horizon Group – AHG,2023)

تُعد هذه التعديلات من أهم الخطوات الفنية التي ساهمت في تقليص الفجوة بين المعايير المصرية والمعايير الدولية من حيث البنية والمضمون، إلا أن عملية الإصدار ظلت محكومة بالإطار الوزاري التقليدي، حيث بقيت وزارة الاستثمار الجهة المسؤولة عن اعتماد المعايير دون وجود هيئة أو مجلس مستقل للمحاسبة يتولى مهام التطوير والمراجعة بصورة دورية. ويمثل هذا الجانب أحد أوجه القصور المؤسسي الذي ما زال يحّد من قدرة مصر على تحقيق التوافق الكامل مع متطلبات **IFRS**، ويؤكد الحاجة إلى تأسيس مجلس وطني مستقل لوضع المعايير المحاسبية يتمتع بالاستقلال الفني والمهني اللازم (IFAC,2023)

٣/١/5 المرحلة الخامسة: يمثل عام **2023** نقطة تحول مهمة في مسار تطوير منظومة المعايير المحاسبية في مصر؛ إذ أصدرت رئاسة مجلس الوزراء القرار رقم **(883)** لسنة ٢٠٢٣، بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية التي سبق إصدارها بموجب القرار الوزاري رقم **(110)** لسنة ٢٠١٥، وذلك استناداً إلى توصية من الهيئة العامة للرقابة المالية) رئاسة مجلس الوزراء – جمهورية مصر العربية، ٢٠٢٣). يأتي هذا القرار في إطار جهود الدولة الرامية إلى تحديث الإطار المعياري بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية والتشريعية، ولتعزيز مدى التوافق مع المعايير الدولية الحديثة. وقد تضمن القرار تحديث الملحق التمهيدي المرفق بحزمة معايير ٢٠١٥، بإصدار ملحق جديد يحتوي على تعريفات محدثة ومفاهيم أكثر وضوحاً وتجانساً مع الإصدارات الأخيرة للمعايير الدولية، وهو ما يساهم في توحيد الأسس المرجعية للمعايير المصرية وتسهيل عمليات المراجعة المستقبلية (MKSEgypt,2023)

كما تضمنت التعديلات مراجعة المعيار المصري رقم (٣٤) الخاص بالعقارات الاستثمارية، حيث أضيف خيار نموذج القيمة العادلة بجانب نموذج التكلفة، مع إلزام الشركات بتطبيق السياسة المختارة على جميع العقارات الاستثمارية لديها. ويمثل هذا التعديل خطوة نحو تعزيز الاتساق مع المعيار الدولي IAS 40 ، ويشير إلى اتجاه تدريجي نحو تبني معالجات أكثر توافقاً مع الممارسات الدولية – Arab Horizon Group (AHG,2023)

أما من الناحية التنظيمية، فقد شكّل القرار تطوراً مؤسسياً في آلية إصدار المعايير، إذ انتقلت سلطة اعتماد التعديلات من وزارة الاستثمار إلى رئاسة مجلس الوزراء ، وهو ما منح عملية الإصدار طابعاً أكثر إلزاماً وارتباطاً بالرقابة الحكومية العليا، في خطوة هدفت إلى تعزيز الإطار التشريعي لمهنة المحاسبة والموامة مع الممارسات الدولية (Arab Horizon Group – AHG, 2023) .

ورغم أهمية هذا التطور، إلا أن عملية إعداد المعايير المحاسبية لا تزال تُدار من خلال الأجهزة التنفيذية للدولة، دون وجود مجلس وطني مستقل يتولى مسؤولية وضع وصياغة وتحديث المعايير بشكل مهني وفني متكامل. ويُشير تقرير **IFRS Foundation** (2024) إلى أن النموذج المصري ما زال يتحرك ضمن نطاق التقارب الجزئي مع معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) ، ولم يبلغ بعد مرحلة الاعتماد الكامل، مما يعكس استمرار القصور المؤسسي في البنية المعيارية.

ويُعدّ غياب الكيان المهني المستقل أحد أبرز المعوقات أمام تحقيق التوازن بين الالتزام بالمعايير الدولية ومتطلبات البيئة المحلية، إذ إن استمرار الاعتماد على القرارات الإدارية في عملية الإصدار يُضعف من الاستقلالية والحوكمة ويحد من قدرة النظام المعياري على مواكبة التطورات الاقتصادية والمحاسبية المعاصرة. ومن ثمّ، تبرز الحاجة الماسة إلى إنشاء مجلس وطني مستقل للمحاسبة يتمتع بالاستقلال الفني والتمثيل المهني الواسع، ليضطلع بمهمة صياغة وتحديث المعايير وفق مبادئ الشفافية والموضوعية، وبما يُسهم في تعزيز جودة التقارير المالية وموثوقيتها.

ويمثّل هذا الواقع نقطة انطلاق نحو ضرورة تطوير آليات إعداد المعايير المحاسبية في مصر، بما يحقق التكامل بين الاستقلال المؤسسي والكفاءة الفنية والموامة مع

الاتجاهات الدولية، وهو ما سيتناوله المبحث التالي بالتحليل، من خلال استعراض المرتكزات المقترحة لتطوير الإطار المعياري المصري بما يواكب أفضل الممارسات العالمية.

تعليق الباحثة علي عملية بناء معايير المحاسبة في مصر.

١- عملية وضع المعايير المحاسبية في مصر تُهيمن عليها الاعتبارات التشريعية، حيث يلعب الجانب القانوني دوراً محورياً في صياغة وتطبيق المعايير. ويتجلى ذلك في استناد المعايير الصادرة إلى قرارات وزارية مبنية على قوانين وتشريعات سائدة. ويتمشى هذا النهج مع الثقافة المجتمعية السائدة في مصر، حيث تسود منظومة قيم تعطي الأولوية للامتثال والرقابة المجتمعية على حساب الاستقلالية المهنية. وقد أدى ذلك إلى إدراج عملية اصدار المعايير ضمن المنظومة التشريعية، نظراً لكون الحكومة تمثل الطرف الأقوى، مما يجعلها تتحمل مسؤولية تبني الفكرة واختيار الجهة المنوط بها صياغة المعايير بما يتلائم مع السياسات العامة التي تضعها الدولة لتحقيق المصلحة المجتمعية".

٢- ورغم الوضوح القانوني لهذا النهج إلا أنه يفرض عدداً من التحديات من بينها ضعف الاستجابة لمتغيرات السوق واحتياجات الممارسين، وتأخر تبني المعايير الدولية أو تكييفها مع السياق المحلي. كما أن هيمنة الجانب الحكومي في عملية وضع المعايير قد تضعف من استقلالية المهنة، وتخفف من فرص تطوير إطار مهني مرن يتمشى مع التغيرات المتسارعة. وبناءً عليه، ترى الباحثة ضرورة إصلاح آلية إعداد المعايير المحاسبية من خلال إشراك أوسع للجهات المهنية والممارسين، وتعزيز استقلالية الجهة المختصة بها إصدار المعايير، وضرورة بناء إطار تشريعي داعم يضمن التوازن بين الرقابة القانونية والمهنية، بما يعزز من جودة المعلومات ورفع مستوى الشفافية والثقة في التقارير المالية".

٣- اتبعت كلٌّ من المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين والجهاز المركزي للمحاسبات منهجاً يقوم على الترجمة المباشرة لمعايير المحاسبة الدولية دون تكييف كافٍ مع الخصائص المحلية، وهو ما يعكس ضعفاً في إدراك أثر المتغيرات البيئية والمؤسسية في تشكيل الممارسات المحاسبية. وتشير الدراسات الحديثة إلى أنَّ نجاح تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يعتمد بدرجة كبيرة على مدى توافقها مع البيئة المؤسسية والقانونية والثقافية في كل دولة. فقد بيّنت دراسات حديثة أنَّ الفوارق في النظم الاقتصادية والقانونية

تؤدي إلى اختلافات جوهرية في ممارسات القياس والإفصاح المالي (Cao et al., 2020; Hassabelnaby et al., 2003)

ويرى عدد من الباحثين أن الاختصار على نقل المعايير الدولية دون موافقتها محلياً يؤدي إلى فجوة بين الإطار المعياري والممارسة الفعلية، لاسيما في الدول النامية التي تعاني من محدودية البنية المؤسسية (Ebaid, 2016؛ Agana, Zori & Alon, 2023) ولذلك، فإن تحقيق الفاعلية المعيارية في البيئة المصرية يتطلب تفعيل برامج التدريب والتوعية التطبيقية للمهنيين والمراجعين، وتوسيع نطاق الندوات والمؤتمرات المتخصصة التي تُعزز فهم لغة المعايير الدولية وتساهم في تطوير القدرات الفنية لأصحاب المصلحة في المعلومات المالية. كما أن تطوير قدرات الفهم المقارن بين الإصدارات المختلفة للمعايير يمثل خطوة ضرورية لتقليص فجوة التطبيق وتحسين جودة التقارير المالية في مصر.

٤- اتبعت مصر نهجاً يقوم على تبني معايير المحاسبة الدولية عند إعداد معاييرها المحلية، استناداً إلى الاعتقاد بأن هذا التوجه يساهم في دعم نمو أسواق المال وتعزيز التطور الاقتصادي. غير أن الدراسات تشير إلى أن هذه الفوائد لا تتحقق بالضرورة في الدول النامية، إذ قد يؤدي تطبيق المعايير الدولية دون تكييف كافٍ مع الخصائص المحلية إلى نتائج عكسية على النمو الاقتصادي، نظراً لاختلاف البيئات الاقتصادية والقانونية والثقافية عن نظيراتها في الدول المتقدمة.

وفي هذا السياق، أوضحت دراسة (Eljammi Ayadi et al. 2020) أن القيم الثقافية - وبالأخص قيمة السرية - تمثل أحد العوامل المؤثرة في تفسير وتطبيق المعايير الدولية داخل البيئة المصرية. فقد بيّنت النتائج أن النزعة نحو السرية، بوصفها سمة أساسية في الثقافة المحاسبية المصرية، تدفع المحاسبين والمديرين إلى تبني ممارسات إفصاح متحفظة خشية التبعات التنظيمية، ولا سيما من قبل السلطات الضريبية. كما أظهرت الدراسة أن مستوى الإفصاح في الشركات المصرية لا يتجاوز ٦٠٪ من المتطلبات المفروضة من هيئة سوق المال، بما يعكس التأثير المباشر للثقافة على مدى الالتزام بمعايير الإفصاح المالي.

وتتفق هذه النتائج مع ما توصل إليه (Dahawy et al., 2002) الذين أشاروا إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية يولد تعارضاً جوهرياً مع القيم

الثقافية السائدة، خاصةً وأن هذه المعايير تستند إلى النموذج الأنجلو-أمريكي الذي يركز على الشفافية والمهنية والمرونة، في حين تسود في البيئة المصرية سمات التحفظ والسرية والاعتماد القانوني في الرقابة. كما أن قرار الحكومة المصرية بالالتزام الفوري بتطبيق المعايير الدولية دون تدرّج أو إعداد مهني مسبق لمهنة المحاسبة ساهم في نشوء مقاومة داخلية انعكست في التطبيق الانتقائي لتلك المعايير.

وعلى الرغم من أن البعد الديني يُعد مكونًا جوهريًا في الثقافة المصرية، إلا أن أثره لم يتجَلْ بوضوح في صياغة المعايير المحلية. ومن ثم ترى الباحثة ضرورة إدماج هذا البعد في عملية تطوير المعايير المصرية، من خلال تضمين تقارير إضافية تُبرز شرعية المعاملات، ومسؤولية الشركة الاجتماعية والعمالية. وتجدر الإشارة إلى أن المملكة العربية السعودية تُعد نموذجًا واضحًا في هذا الإطار، حيث دمجت بين النظام المحاسبي وأحكام الشريعة الإسلامية، لا سيما فيما يتعلق بإعداد تقارير الزكاة التي تُعد وسيلة للتطهير المالي والروحي، وتمثل بعدًا مكملًا للمحاسبة التقليدية يتجاوز حدود الالتزام الضريبي.

٥- تظهر المراحل المختلفة لإعداد المعايير المحاسبية في مصر وجود جهاز رسمي مختص يُمثل في اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة، التي أنشئت بقرارات وزارية متعاقبة حددت تشكيلها، والجهة التي تتبعها، وآلية عملها في إعداد المعايير. وعلى الرغم من أن هذه اللجنة تُعد الجهاز الرسمي المسؤول عن تطوير المعايير، فإنها تختلف جوهريًا عن المجالس المهنية المستقلة في الدول المتقدمة مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) من حيث الاستقلال المؤسسي والمنهجية الفنية في إعداد وإصدار المعايير (IFAC, 2023).

فعلى الرغم من وجود إطار تنظيمي نصّت عليه القرارات الوزارية لتنظيم عملية الإصدار، إلا أن التطبيق العملي يكشف أن الجهود انحصرت في أقلية وتعريب معايير المحاسبة الدولية دون تطوير معايير وطنية تستجيب لخصائص البيئة المصرية ومتطلباتها (Ebaid, 2016)؛ (Agana, Zori & Alon, 2023) وقد أشارت مقدمة المعايير الصادرة عن وزارة الاقتصاد، والتي تلتها قرارات وزير الاستثمار، إلى أن معظم المعايير المصرية مشتقة من نظيراتها الدولية، دون وجود تكييف كافٍ أو إرشادات تطبيقية

واضحة توضح كيفية التنفيذ في البيئة المحلية، مما تسبب في صعوبات ميدانية وفجوات تطبيقية بين النص المعياري والممارسة العملية. (Bengston & Argento, 2023)

لذلك، تبرز الحاجة إلى إعادة هيكلة الجهاز المسؤول عن إعداد المعايير المحاسبية في مصر، بما يضمن استقلاليته المهنية عن السلطة التنفيذية، ويُعيد تأسيسه كهيئة فنية مستقلة قائمة على الكفاءة والخبرة العلمية. كما يُوصى باعتماد منهجية وطنية واضحة لإعداد وتحديث المعايير تشمل مراحل تحليل الأثر، واستطلاع آراء أصحاب المصلحة، وإصدار مسودات للنقاش العام قبل الاعتماد النهائي، على غرار الممارسات الدولية (IFRS Foundation, 2024)، كذلك، ينبغي إصدار إرشادات تنفيذية تفصيلية لكل معيار تراعي الخصائص الاقتصادية والقانونية المحلية، لضمان تطبيق موحد وموثوق للمعايير المحاسبية، وتعزيز شفافية ومصادقية التقارير المالية في السوق المصرية. مراحل بناء معايير المحاسبة المصرية : تشير بعض الدراسات إلى أن البدايات الحقيقية لتنظيم المعايير المحاسبية تعود إلى قانون سوق رأس المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢، حيث أُلزمت الشركات بإعداد قوائمها المالية وفقاً لمعايير وضوابط مراجعة تحددها اللائحة التنفيذية. غير أن الباحثة ترى أن هذه المرحلة لا تمثل بناءً فعلياً لمنظومة وطنية للمعايير، نظراً لغياب كيان متخصص يتولى صياغتها، واعتمادها شبه الكامل على المعايير الدولية دون تطوير صيغ محلية تتناسب مع البيئة المصرية.

٦- قصور المعايير في معالجة بعض القضايا البيئية والاقتصادية : لم تصدر مصر حتى الآن معياراً محاسبياً يعكس آثار التغيرات في مستويات الأسعار رغم أهمية هذا المعيار في الدول ذات معدلات التضخم المرتفعة مثل مصر. ورغم التزام المعايير المصرية بمعظم المعايير الدولية، إلا أنها لم تتبنَّ معيار IAS 29 الخاص بالتقارير المالية في ظل الاقتصادات التي تعاني من التضخم الجامح، بحجة عدم توافر مؤشرات سعرية دقيقة يمكن الاعتماد عليها في تعديل بنود القوائم المالية. وترى الباحثة أن هذا المبرر لا يكفي لاستبعاد المعيار بالكامل، نظراً لأهميته في تقديم صورة عادلة للوضع المالي الحقيقي.

٧- تحديات التطبيق والإلزام السريع بالمعايير الدولية : أدى قرار الحكومة المصرية بالتطبيق الفوري لمعايير المحاسبة الدولية إلى عدم منح الشركات والمهنة الوقت الكافي لاستيعاب المعايير الجديدة، مما أسفر عن انخفاض مستويات الالتزام. وضحت

دراسة (Kholeif, 2008) أن الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية كان ضعيفاً في العديد من الشركات المصرية نتيجة قلة الإلمام بالمحتوى الفني، وغياب الترجمة الدقيقة لما يُعرف بتأثير اللغة، مما أثر على الفهم الصحيح لمتطلبات المعايير.

٨- التكيف الجزئي مع البيئة المصرية : خروج بعض معايير المحاسبة المصرية الصادرة عام ٢٠٠٦ عن نظائرها الدولية يُعد اتجاهاً محموداً، إذ يعكس مراعاة أحد أبعاد البيئة المحلية المصرية. وكان من الأفضل تعميم هذا النهج على معايير أخرى لضمان موافقتها للواقع المحلي.

٩- عدم الاتساق في مبدأ المعاملة بالمثل بين المعايير : على الرغم من أن المعيار المصري الخاص بالتأجير التمويلي تميز باختلافه عن نظيره الدولي تماشياً مع أحكام القانون رقم (٩٥)، إلا أن النهج ذاته لم يُتبع عند صياغة معيار الضرائب، الذي تضمن معالجات وأمثلة لممارسات ضريبية لا مثيل لها في التشريعات الأخرى (الرشيدي، ٢٠٠٦). هذا يعكس غياب الاتساق المنهجي في مراعاة البعد القانوني عند تبني أو تعديل المعايير.

١٠- تطوير المعايير لمواكبة الاتجاهات الدولية : جاء إصدار المعيار المصري رقم (٤٩) ليحل محل المعيار رقم (٢٠) بهدف معالجة القصور ومواكبة التطور الدولي. غير أن دراسة (عبدالعال، ٢٠٠٩) التي قُيِّمت المعيار رقم (٤٩) - والمستند إلى ترجمة معيار التقارير المالية الدولي IFRS 16 أوضحت أن كليهما يعاني من قصور جوهري، إذ يتحان استمرار التمويل خارج الميزانية عبر عقود التأجير، مما يستدعي مراجعة وتطوير المعيار لضمان شفافية أفضل.

١١- أبرز الجوانب الإيجابية في معايير عام ٢٠٠٦ : اتسمت معايير ٢٠٠٦ بعدة تحسينات شكلية ومنهجية مقارنة بالإصدارات السابقة، من أهمها:

- استندت المعايير الجديدة إلى إطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، والذي كان عدم وجوده في المعايير السابقة سبباً لتوجيه كثير من الانتقادات إليها، ورغم من أنه يمثل ترجمه للإطار الدولي إلا أنه يتسق مع المعايير الحالية التي تتبع المعايير الدولية أساساً.

- تمت اضافة قائمة مفصلة لتعريف المصطلحات ، ويعتبر تلك الإضافة تمثل جانب ايجابي ومحمود للمعايير الجديده حيث تساعد في إزاله الغموض وتباين التفسير للعديد من المصطلحات الوارده في المعايير .
- فيما يتعلق بهيكل المعيار ، اضافت المعايير الجديده بند الهدف في المعيار لكل معاييرها ماعدا المعايير أرقام ١٢-١٧-١٨-١٩-٢١ لم تتضمن هذا البند، ويعتبر اضافته البند لهيكل المعيار هام وضروري .
- هناك تغيير واضح في عدد ١٠ معايير من تلك المنقوله من المعايير القديمه هي المعايير أرقام (١-٢-٥-٧-١٠-١٣-١٥-١٧-١٨-٢٣)، حيث شمل التغيير في عنوان ومحتويات البعض من هذه المعايير، بينما اقتصر في الباقي علي تغيير في محتوياتها فقط

١٢- يعكس التطور الذي شهدته معايير المحاسبة المصرية خلال مرحلتي ٢٠١٩ و ٢٠٢٣ تحولاً تدريجياً في الفكر التنظيمي نحو تحقيق قدر أكبر من التوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) . فقد مثل قرار عام ٢٠١٩ نقلة فنية مهمة على مستوى المحتوى والمعالجة، من خلال إدخال معايير جديدة متقدمة مثل معايير الأدوات المالية والإيرادات والتأجير التمويلي، بما يواكب التحولات العالمية في الممارسات المحاسبية. أما قرار عام ٢٠٢٣، فقد أضاف بعداً مؤسسياً جديداً بانتقال سلطة إصدار المعايير من وزارة الاستثمار إلى رئاسة مجلس الوزراء، مما منح العملية طابعاً أكثر إلزاماً ومؤسسية، وأضفى عليها قدراً من الرقابة الحكومية العليا والاتساق التشريعي.

ومع ذلك، فإن هذا التطور لا يزال يفتقر إلى الاستقلال المهني والفني اللازم لضمان كفاءة واستدامة النظام المعياري. فغياب مجلس وطني مستقل للمحاسبة يحدّ من قدرة مصر على مواكبة الإصدارات الدولية الجديدة وتكييفها بما يتناسب مع خصوصية البيئة المحلية. وتشير التقارير الدولية (IFRS Foundation, 2024; IFAC, 2023) إلى أن مصر لا تزال في مرحلة “التقارب الجزئي” مع المعايير الدولية، حيث تظل عملية التبني متأثرة بالطابع الإداري أكثر من المهني.

يتّضح من العرض السابق أن عملية إعداد وإصدار المعايير المحاسبية في مصر ما تزال تعاني من أوجه قصور مؤسسية وفنية متعدّدة، تتمثّل في ضعف الاستقلال التنظيمي للجهات المعنية بوضع المعايير، وغياب المنهجية العلمية

المتكاملة في الإعداد، وقصور المواءمة مع الخصائص البيئية والاقتصادية المحلية، فضلاً عن تراجع الاهتمام بتحليل الجدوى الاقتصادية للمعايير قبل إصدارها. وتُعد هذه التحديات من العوامل التي تُضعف جودة الإطار المعياري وتحدّ من قدرته على دعم الشفافية والمساءلة في التقارير المالية، الأمر الذي يُلقي بظلاله على ثقة المستخدمين والمستثمرين في المعلومات المحاسبية الصادرة. ومن هذا المنطلق، تبرز الحاجة الماسّة إلى إعادة هيكلة منظومة إعداد المعايير المحاسبية في مصر من خلال تبني نهج إصلاحي شامل يقوم على تعزيز الاستقلال المؤسسي، وتطبيق الأسس العلمية والفنية في عملية الإعداد، وتحقيق الاتساق الداخلي والمواءمة البيئية، بما يُسهم في الارتقاء بجودة المعايير المحاسبية ورفع كفاءة النظام المحاسبي الوطني. وعليه، يتناول المبحث التالي الآليات المقترحة لتطوير عملية إعداد المعايير المحاسبية في مصر، بما يتوافق مع الاتجاهات الدولية المعاصرة ويعزّز قدرة الإطار المعياري على تحقيق أهداف التقارير المالية بفعالية

المبحث الثاني

تطوير آليات تنظيم عملية وضع معايير المحاسبة في مصر

يقتضي تنظيم عملية إعداد المعايير المحاسبية الاهتمام بعدة جوانب محورية، من أبرزها تحديد الكيان المسؤول عن وضع هذه المعايير، وصياغة صلاحياته وحدود سلطته، بالإضافة إلى توضيح علاقاته بالجهات الحكومية والمنظمات المهنية ذات الصلة. كما يشمل ذلك رسم خطوات واضحة تمر بها المعايير من لحظة اقتراحها وحتى إصدارها بشكل رسمي، واعتماد منهجية مناسبة لصياغة المعايير بما يحقق الاتساق مع الإطار الفكري العام للمحاسبة. وينبغي أن تأخذ هذه المعايير في الاعتبار خصوصيات البيئة المحلية، والعادات المهنية المتبعة، والمصطلحات المحاسبية الشائعة، لضمان فعالية التطبيق العملي وجعلها همزة وصل حقيقية بين الجانب النظري والتفريقي في المجال المحاسبي.

١ - إعداد مجلس لمعايير المحاسبة المصرية

يعد تأسيس مجلس مستقل لمعايير المحاسبة المصرية خطوة ضرورية لتنظيم عملية إعداد المعايير بشكل مهني ومتخصص علي أن يكون الهيئة والجهة المسؤولة عن إعداد وتطوير معايير المحاسبة في جمهورية مصر العربية والتي تعزز اعداد تقارير مالية و توفر معلومات مفيدة للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي تلك التقارير (IFRS Foundation, n.d.; INTOSAI, 2022)، ويعد أهم صلاحياته تبني آلية منهجية لصياغة المعايير تمر بعدة مراحل مدروسة قبل اعتمادها رسميًا، مع ضرورة توافقها مع الإطار الفكري العام للمحاسبة ومراعاة الخصائص البيئية والممارسات المهنية المحلية، بما يحقق التوازن بين النظرية والتطبيق ويزيد من موثوقية التقارير المالية (Sunder, 2002; Herz, 2005)

وترى الباحثة أن المجلس المصري لمعايير المحاسبة والمراجعة ينبغي أن يعمل بشكل مستقل وشامل يشجع المشاركة الواسعة ويأخذ بموضوعية وجهات نظر أصحاب المصلحة كافة، مع خضوعه لإشراف وزارة المالية التي تضطلع بدور رئيسي في مواءمة السياسات المالية والضريبية مع متطلبات المعايير . كما تُسند إلى الهيئة العامة للرقابة

المالية مهمة الرقابة على التزام الشركات والمؤسسات المالية بتطبيق المعايير، تعزيزاً للشفافية والإفصاح المالي، في حين يتولى البنك المركزي المصري إصدار التعليمات والإرشادات المكملّة لضمان اتساق تطبيق المعايير داخل القطاع المصرفي (Herz, 2005) ويؤكد ذلك ما أوصت به المنظمات المهنية الدولية بأن استقلالية عملية وضع المعايير تمثل شرطاً أساسياً لتحقيق الشفافية والحوكمة في التقارير المالية (IFRS Foundation, n.d).

١/١ أهداف مجلس معايير المحاسبة المصري المنتظر:

١- وضع معايير محاسبية عالية الجودة : تُعد جودة المعايير المحاسبية الركيزة الأساسية لجودة التقارير المالية، إذ تحكم هذه المعايير كيفية إعداد القوائم المالية وعرضها، وبالتالي فإن أي قصور في جودة التقارير غالباً ما يعكس قصوراً في جودة المعايير نفسها. وتشير الهيئات المهنية الدولية إلى أن المعايير المحاسبية الجيدة تشبه آلة التصوير الدقيقة التي تُظهر صورة واضحة للوضع المالي للشركة، في حين أن المعايير الرديئة تنتج عنها معلومات غير معبّرة عن الواقع الاقتصادي (SEC, 1997; IOSCO, 2022) ، وقد أكدت الدراسات الحديثة أن تطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية يساهم في تحسين موثوقية البيانات المالية ويحد من التلاعب بالأرباح، مما يعزز كفاءة الأسواق المالية (Assad & Jaafar, 2023)، وبالتالي فإن المعايير القوية تُعد أداة أساسية لتوفير معلومات عالية الجودة تساعد المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

٢- تعزيز التطبيق الصارم والرقابة على الالتزام بالمعايير : إن جودة التقارير المالية لا تتحقق بمجرد تبني معايير محاسبة أو مراجعة مقبولة دولياً، بل تعتمد بدرجة كبيرة على التطبيق الفعلي والالتزام المهني بها. فالمعايير عالية الجودة تحتاج إلى آليات تنفيذ قوية، ومنظمات رقابية فاعلة تضمن الالتزام بها وتتخذ إجراءات صارمة ضد المخالفين (United Nations, 2008; Morais & Pinto, 2023). وتشير الدراسات الحديثة إلى أن فعالية تطبيق المعايير ترتبط بوجود نظام رقابي مستقل يمتلك أدوات المتابعة والمساءلة، حيث إن ضعف الرقابة يؤدي إلى فجوة بين النصوص المعيارية والممارسات

العملية .ومن ثم، فإن بناء بيئة رقابية متكاملة يمثل شرطاً أساسياً لتحسين جودة التقارير المالية وتعزيز مصداقيتها في الأسواق المحلية والعالمية

٣- تعزيز القابلية للمقارنة والشفافية : يساهم وضع وتطبيق معايير محاسبية متسقة في تعزيز قابلية المعلومات المالية للمقارنة ورفع مستوى الشفافية عبر المؤسسات والقطاعات المختلفة. فعندما تتبع الشركات مجموعة موحدة من المعايير، يستطيع المستثمرون والدائنون والمنظمون مقارنة البيانات المالية بسهولة أكبر، مما يعزز الثقة في سلامة القرارات الاستثمارية (Ndubueze, 2022; IOSCO, 2022). كما تبين الدراسات أن اتساق الإفصاح المالي يقلل من مخاطر عدم تناسق المعلومات ويزيد من الشفافية، وهو ما يُعد عاملاً حاسماً في الأسواق الدولية التي تعتمد على بيانات مالية موثوقة وموحدة لاتخاذ قرارات استثمارية عابرة للحدود (Fitrianti, Ria, & Fatmasari, 2024)

٤- بناء ثقة المستثمرين : تلعب المعايير المحاسبية المتطورة دوراً حاسماً في تعزيز ثقة المستثمرين واستقرار الأسواق المالية، إذ تتيح للمستثمرين تقييم الأداء المالي بموضوعية وتحدد من فرص التلاعب في الأرقام أو إدارة الأرباح (Assad & Jaafar, 2023). وتشير الدراسات إلى أن جودة المعايير والإفصاح المالي تؤثر إيجاباً في تدفقات الاستثمار المحلي والأجنبي، خاصة في الاقتصادات النامية التي تسعى إلى الاندماج في أسواق رأس المال العالمية (Ciešlik & Hamza, 2022) كما تشير تقارير المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية إلى أن تطبيق المعايير ضمن أطر مؤسسية قوية، مدعومة برقابة فعالة، يساهم في خلق بيئة مالية مستقرة تعزز الثقة وتقلل من احتمالية وقوع الأزمات المالية (IOSCO, 2022).

١/٢ معايير العضوية في مجلس معايير المحاسبة المصرية :

ترى الباحثة ضرورة وضع مجموعة من المعايير الواضحة التي تُشكل الأساس لاختيار أعضاء مجلس معايير المحاسبة المصرية المقترح، على نحو يضمن تكامل الخبرة الفنية، والاستقلالية، وتمثيل مختلف وجهات النظر المهنية. وتشير الدراسات الحديثة إلى أن فعالية هيئات وضع المعايير ترتبط بمدى تنوع أعضائها من حيث الخبرة والمجال، وبقدرتهم على العمل بشكل مستقل ومتوازن. (Convery, 2023)

- **الكفاءة المهنية :** يجب أن يمتلك الأعضاء معرفة متقدمة في المحاسبة أو المراجعة أو التخصصات ذات الصلة. يجب أن يكونوا حاصلين على مؤهلات مهنية مثل محاسب قانوني معتمد CPA أو ما يعادلها، توضح وجود تأسيس نظري وعملي قوي في إعداد التقارير المالية.
- **الخبرة ذات الصلة :** يجب أن يتمتع المرشحون بخبرة لا تقل عن ١٠ سنوات من الخبرة في مجالات مثل إعداد التقارير المالية أو المراجعة أو وضع المعايير أو الرقابة التنظيمية أو الأوساط الأكاديمية. ويفضل أن تكون لديه خبرة في القطاعين الخاص والعام على حد سواء لتقديم وجهات نظر متنوعة و يضمن أن يعكس القرارات تطبيقات العالم الحقيقي. (Street, 2011)
- **الاستقلالية والموضوعية** يجب أن يكون الأعضاء بعيدين عن أي انتماءات أو مناصب يمكن أن تؤدي إلى تضارب المصالح. يجب أن يلتزموا بالعمل من أجل المصلحة العامة وتجنب التأثير غير المبرر من الشركات أو الكيانات السياسية.
- **القدرة على العمل بروح الفريق وتحمل المسؤولية المشتركة:** يجب أن يكون لدى الأعضاء الاستعداد للاستماع إلى آراء بعضهم البعض والعمل التعاوني للوصول إلى قرارات تخدم هدف المجلس في تطوير تقارير مالية شفافة وموثوقة، مع تغليب المصلحة العامة على الاعتبارات الشخصية. (Convery, 2023)
- **التوجه نحو المصلحة العامة :** يجب أن يظهر الأعضاء التزامًا بالشفافية والمساءلة وخدمة احتياجات المستثمرين والمنظمين ومعدّي البيانات المالية ومستخدميها.
- **مهارات التواصل وبناء التوافق :** تمثل مهارات قوية في التعامل مع الآخرين ويجب أن يكون الأعضاء قادرين على العمل في بيئة تعاونية والمساهمة في صنع القرار القائم على توافق الآراء.
- **الوعي ببيئة إعداد التقارير المالية:** يجب أن يظهر أعضاء مجلس معايير المحاسبة وعيًا واضحًا ببيئة إعداد التقارير المالية التي يعملون فيها. ويتضمن ذلك فهم الظروف المالية والاقتصادية والتجارية والسياسية المحلية التي تؤثر على ممارسات إعداد التقارير وتوقعات أصحاب المصلحة. وبالنظر إلى أن هذه الظروف تختلف باختلاف الدول، فمن الضروري أن يدرك أعضاء مجلس معايير المحاسبة كيفية اختلاف البيئة المحلية عن تلك الخاصة بهيئات وضع المعايير الأخرى. هذا الوعي يمكن من وضع معايير محاسبية ملائمة للسياق ومتوافقة مع الأهداف الأوسع نطاقاً المتمثلة في الشفافية وقابلية المقارنة والموثوقية في إعداد التقارير المالية. (Street, 2011)

- **القدرة على التحليل:** ينبغي أن يمتلك أعضاء المجلس مهارات تحليلية تمكنهم من فهم القضايا المعقدة واستخلاص المؤشرات المرتبطة بها، بما يدعم عملية اتخاذ قرارات سليمة مبنية على تفكير منطقي ومنهجي.
- **اتخاذ قرارات متزنة ومدروسة:** يتوقع من أعضاء مجلس المعايير مراعاة وجهات النظر المتنوعة، وتقييم الأدلة المقدمة بموضوعية، من أجل إصدار قرارات معقولة تستند إلى معايير واضحة، وفي الوقت المناسب

و قد تناولت إحدى الدراسات الأجنبية الإشارة إلى أن أثر السمات الشخصية لمُعدي المعايير الأمريكية – مثل طول المدة ، الخبرات المهنية السابقة ، اختلاف التوجه السياسي علي عملية وضع المعايير الصادرة عن FASB وبصفة خاصه على مسودات العرض الصادرة أثناء فتراتهم ، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: Allen, & Ramanna, (2013).

- تقود زيادة الفترة الزمنية لأعضاء مجلس معايير المحاسبة الأمريكي لزيادة مللثة ونقص موثوقية مسودات العرض الصادرة.
- تؤدي الخبرات السابقة لأعضاء مجلس معايير المتعلقة بالبنوك الاستثمارية أو الخدمات المالية إلي زياده مللثة ونقص موثوقية مسودات العرض الصادرة.
- تؤدي خبرة أعضاء المجلس وعملهم في مجال المراجعة إلي نقص مللثة وزيادة موثوقية مسودات العرض.
- يؤدي انتماء أعضاء مجلس إلى الحزب الديمقراطي إلي زيادة موثوقية ونقص مللثة مسودات العرض.

ومن ثم فإن فاعلية مجالس معايير المحاسبة تعتمد بدرجة كبيرة على تنوع الخبرات والتخصصات بين أعضائها، إذ يتيح هذا التنوع تحقيق توازن أفضل بين المللثة والموثوقية في إعداد المعلومات المالية، ويسهم في صياغة معايير أكثر شمولاً وعدالة في التطبيق . وانطلاقاً من هذه الرؤية، تُوصي الباحثة بتحديد فترة عضوية لا تتجاوز سنتين قابلة للتجديد مرة واحدة، بما يحقق التوازن بين الاستمرارية المؤسسية والاستقلالية الشخصية للأعضاء، ويضمن تحييد القرارات التنظيمية عن أي تأثيرات أو مصالح خاصة، انسجاماً مع مبادئ الحوكمة الرشيدة في هيئات وضع المعايير.

٣/١ تشكيل مجلس معايير المحاسبه المنتظر:

يتطلب تشكيل مجلس معايير المحاسبة تمثيلاً متوازناً لمختلف التخصصات المهنية، بما يعكس طبيعة الاقتصاد المصري متعددة الأبعاد. ويُعد إشراك خبرات متنوعة من القطاعات الأكاديمية، والرقابية، والمهنية، والاقتصادية أمراً جوهرياً لتعزيز كفاءة عملية وضع المعايير. كما يُستحسن أن يضم المجلس أعضاء يتمتعون بخبرة عميقة في المراجعة المالية لضمان موثوقية المعلومات، إلى جانب متخصصين من بيئات خدمية واقتصادية يركزون على مدى ملاءمة المعايير وارتباطها بالواقع العملي. ويُساهم هذا التنوع في إثراء عملية إعداد المعايير وتحقيق التوازن بين متطلبات الدقة والشفافية وبين احتياجات مستخدمي المعلومات المالية.

٣/١/١ اشتراك اصحاب المصالح "المستخدمين" في عملية وضع المعايير:

يُعدّ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من أبرز الهيئات التنظيمية التي تتبنى منهجاً استشارياً رسمياً في إعداد المعايير، إذ يعتمد على إجراءات محددة وفق ما يُعرف بـ *Due Process Handbook*، والتي تشمل نشر مسودات المعايير واستقبال تعليقات التعليق وتنظيم جلسات استماع مهنية بهدف تحقيق الشفافية والاتساق الدولي في إعداد التقارير المالية. ورغم ما يتيح هذا الإطار من انضباط مؤسسي وضمان لجودة المخرجات، إلا أنه يتسم بقدر من المحدودية فيما يتعلق بتمثيل الفئات الأوسع من مستخدمي القوائم المالية، إذ تتركز المشاركة عادة في أيدي المؤسسات المهنية الكبرى وهيئات المراجعة الدولية، بينما تظل مشاركة المستثمرين والأطراف غير المهنية محدودة نسبياً، لاسيما في البيئات النامية التي تفقر إلى بنية مؤسسية داعمة للمشاركة المنهجية (Convery, et al., 2022).

وانطلاقاً من هذا القصور، تقترح الباحثة تطوير نموذج أكثر شمولاً في بيئة إعداد المعايير المحاسبية المصرية يقوم على التحول من النهج الاستشاري التقليدي إلى النهج التشاركي الرقمي. ويعتمد هذا النموذج على توظيف أدوات رقمية ومنصات تفاعلية لتفعيل مشاركة فئات أوسع من أصحاب المصلحة، وعلى رأسهم مستخدمو القوائم المالية الفعليون — من مستثمرين ومحللين ماليين ومديري إدارات مالية — في مراحل إعداد المعايير كافة، وبخاصة في مرحلة تحديد الموضوعات ذات الأولوية.

ويُسهم هذا النهج في تحقيق ما يمكن تسميته بـ "الملاءمة التشاركية" (*Participatory Relevance*)، أي المواءمة بين مقتضيات التوافق الدولي ومعطيات البيئة المحلية، بما يضمن تطوير معايير محاسبية تُعبر عن احتياجات الواقع المصري وتستوفي في الوقت ذاته متطلبات الاتساق مع الإطار الدولي (De Wolf, 2023) ومن شأن هذا التحول أن يعزز شرعية المجلس المصري المقترح بوصفه كيانًا مستقلًا يجمع بين الكفاءة الفنية والتمثيل الواقعي، ويجعل عملية وضع المعايير أكثر شفافية وشمولًا واستجابة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية في البيئة المحلي

وقد صُنفت الدراسات التجريبية الحديثة البحوث حول مشاركة أصحاب المصلحة في مشاورات المجلس الدولي لمعايير المحاسبة إلى ثلاثة اتجاهات رئيسية:

- دراسات تحليل أنماط ومحددات المشاركة وفقًا للانتماء المهني والمؤسسي للمشاركين، حيث تبين أن معدي القوائم المالية أكثر انخراطًا من مستخدميها، وتأتي مهنة المحاسبة في المرتبة التالية، كما أن خصائص المنشأة (مثل الحجم والنشاط الاقتصادي) تؤثر في درجة المشاركة. (Jorissen et al., 2013; Dobler & Knospe, 2016).
- دراسات تحليل خصائص المحتوى في خطابات أصحاب المصلحة من حيث الطول ونوعية الحجج ومستوى الاتفاق أو الاعتراض، مبيّنة أن هذه الخصائص تختلف حسب المجموعة المهنية التي ينتمي إليها أصحاب المصلحة (Shields et al., 2019).
- دراسات العلاقة بين الخصائص اللغوية والهيكلية و مدي التأثير، وتشير إلى أن وضوح اللغة واتساقها مع الأطر القانونية يسهمان في زيادة فاعلية التأثير على مخرجات المعايير (Dobler & Knospe, 2016).

وتخلص الباحثة إلى أن المشاركة الواسعة والمتوازنة من مختلف الأطراف — من معدي القوائم ومستخدميها والجهات التنظيمية والمهنية — تمثل أحد المقومات الأساسية لإضفاء الشرعية على منظومة إصدار المعايير المحاسبية في مصر، وضمان توافقها مع الأهداف العامة المتمثلة في الشفافية، وقابلية المقارنة، والموثوقية.

1/3/2 اشتراك مراجعي الحسابات في وضع المعايير المحاسبية

يؤدي مراجعوا الحسابات دورًا محوريًا في دعم كفاءة وشفافية أسواق رأس المال من خلال قيامهم بدور "الوكلاء المستقلين" الذين يُقرّون بأن القوائم المالية للشركات أُعدت وفقًا للمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (Allen et al., 2018) ولا يقتصر دور المراجعين على تنفيذ مهام الفحص التقليدية، بل يمتد ليشمل المساهمة في عملية وضع المعايير المحاسبية من خلال ممارسة الضغط المهني وتقديم التعليقات والملاحظات على مسودات المعايير أثناء مراحل إعدادها المبكرة. وتشير الدراسات الحديثة إلى أن مشاركة المراجعين في تلك العملية تساهم في صياغة معايير أكثر واقعية وقابلة للتطبيق العملي، بما ينعكس إيجابًا على جودة التقارير المالية. (Koonce, 2021; PCAOB, 2022)

ويُعدّ المراجعون من بين الأطراف الفاعلة الرئيسة في تطوير المعايير، حيث يمثل بعضهم فعليًا في الهيئات المسؤولة عن إعدادها، مثل المجلس الاستشاري الدولي، الذي يضم ممثلين عن كبرى شركات المراجعة العالمية مثل Deloitte و PwC و EY و KPMG. وتتبع مساهمتهم من طبيعة عملهم التي تتطلب التحقق من مدى التزام التقارير بالقواعد والمعايير المحاسبية. ونظرًا لمسؤوليتهم القانونية المحتملة في حال وقوع أخطاء مهنية أو مخالفات مالية، فإنهم يميلون إلى دعم معايير تقلل من مساحة التقدير الذاتي للإدارة، وتحدّ من المخاطر المهنية المحتملة. (Alexander et al., 2010)

ومن الناحية التطبيقية، يمكن تمييز أربعة محاور رئيسة لدور المراجعين في عملية وضع المعايير:

أولًا: المساهمة في تحديد أولويات الموضوعات المحاسبية التي تحتاج إلى تطوير أو توضيح من خلال تغذية راجعة مبكرة، مما يعزز توازن المعايير لتلبية احتياجات معدي القوائم، والمستخدمين، والمنظمين. (Brown & Tarca, 2005)

ثانيًا: تقديم ملاحظات تفصيلية خلال مراحل المشاورات العامة أو مسودات العرض، وهي ملاحظات تساعد واضعي المعايير — مثل مجلسي معايير المحاسبة الدولية والمالية — على تقييم مدى وضوح القواعد المقترحة وقابليتها للتطبيق العملي، مما يضمن أن المعايير المقترحة لا تقتصر على الجانب النظري فحسب، بل تكون قابلة للتنفيذ وتعزز موثوقية التقارير المالية. (Allen et al., 2018; Koonce, 2021)

ثالثاً: تعزيز الامتثال والتنفيذ من خلال إبداء الملاحظات حول مدى وضوح متطلبات الإفصاح والقياس أثناء صياغة المعايير، وهو ما يقلل من مخاطر التطبيق غير المتسق أو الثغرات في التفسير. (PCAOB, 2022)

رابعاً: الحفاظ على المصلحة العامة والثقة المؤسسية، حيث تضيف مشاركة المراجعين المستقلين بعداً من المصادقية لعملية وضع المعايير، وتسهم رؤاهم في ضمان تعزيز الشفافية والحد من التلاعب بالأرباح أو الممارسات غير الأخلاقية (Alexander et al., 2010).

ومن أبرز الأمثلة التطبيقية على هذا الدور، التعليقات التي قدمها مراجعو الحسابات على مسودتي IFRS 15 في عامي ٢٠١١ و ٢٠١٢، إذ أطلق مجلساً معايير المحاسبة الدولية والمالية بعد إصدار المعيار في ٢٠١٤ مجموعة الموارد الانتقالية المشتركة (*Transition Resource Group – TRG*)، التي ضمت ممثلين عن شركات المراجعة والمستخدمين والمنظمين بهدف تحديد مشكلات التنفيذ ومعالجتها دون تعديل المعيار. وقد قدم المراجعون — وعلى رأسهم الشركات الأربع الكبرى — تعليقات مفصلة حول الحاجة إلى وضوح أكبر في تعريف التزامات الأداء وإضافة أمثلة وإرشادات تنفيذية لتقليل احتمالات التفسير الخاطئ. (IRBA, 2019)

وتخلص الباحثة إلى أن مشاركة المراجعين في إعداد المعايير تُعدّ عنصراً جوهرياً لضمان اتساق السياسات المحاسبية مع واقع التطبيق العملي، وتحقيق التوازن بين الشفافية النظرية والموثوقية التطبيقية، خاصة في البيئات التي تسعى إلى مواءمة معاييرها المحلية مع المعايير الدولية.

١/٣/٣ اشتراك الأكاديميين في عضوية المجلس المحاسب المصري المنتظر :

إنَّ إشراك الأكاديميين في عضوية المجلس المصري لمعايير المحاسبة المقترح يُعدّ خطوة محورية نحو ترسيخ مبدأ الحوكمة المهنية وتعزيز جودة المعايير وربطها بالواقع العملي والمستجدات البحثية. وتجدر الإشارة إلى أن وجود الأكاديميين ضمن لجان وضع المعايير ليس أمراً مستجداً في مصر، إذ تم إدراج ممثلين عن المؤسسات الأكاديمية ضمن عضوية اللجنة الدائمة للمعايير التي تأسست بموجب القرار الوزاري رقم ٣٢٣ لسنة

١٩٩٦. ويشكل هذا النهج ركيزة أساسية لضمان الحياد والموضوعية في إعداد المعايير نظراً لطبيعتهم المحايدة وعدم انحيازهم لأي مصالح مباشرة قد تتأثر بنتائج المعايير على عكس بعض الجهات الأخرى المعنية (Abela & Mora, 2012).

يمثل إشراك الأكاديميين في مراحل إعداد المعايير المحاسبية خطوة محورية لتعزيز جودة هذه المعايير وربطها بالواقع العملي والمستجدات البحثية. ففي مرحلة **تحديد الأجندة**، يمكن للأكاديميين الإشارة إلى القضايا التي تعاني من نقص في التنظيم أو التي تثير جدلاً مهنيًا، استنادًا إلى نتائج أبحاثهم التي تتناول المشكلات الراهنة وتقدم حلولاً مستقبلية. ويساعد انخراطهم المبكر في العملية على تعزيز كفاءتها، نظرًا لقدرتهم على تحديد الموضوعات ذات الأولوية البحثية والتطبيقية.

أما في مرحلة **التخطيط للمشروعات**، فإن الأكاديميين يضيفون قيمة علمية من خلال طرح رؤى نظرية واضحة تدعم صياغة توجهات أولية متوازنة. وخلال مرحلة **جمع البيانات والإعدادات التمهيديّة**، يساهم الأكاديميون بتحليلات مستخلصة من الدراسات السابقة، مما يعزز الخلفية العلمية والفكرية للمجلس تجاه الموضوع المطروح. وفيما يخص مرحلة **ورقة النقاش والمداولات الداخلية**، يُنتظر من الأكاديميين تقديم آراء نقدية مدعومة بتحليلات كمية أو نوعية، بما يدعم التقييم المتعمق للبدائل المختلفة.

وفي مرحلة **إعداد المسودة الأولية**، يقوم الأكاديميون بتحليل المقترحات المدرجة وتقييم مدى انساقها مع النتائج العلمية المتاحة، مما يعزز دقة الحلول المقترحة قبل اعتمادها رسميًا. وعند **إصدار المعيار النهائي**، يمكن للباحثين تقديم مراجعات أكاديمية تُساهم في كشف أوجه القصور واقتراح مقترحات تطوير مستقبلية. أما في المرحلة التالية لإصدار المعيار، فيمكن أن تتركز مساهماتهم في إجراء دراسات تطبيقية تقيس الأثر العملي لتطبيق المعايير وتقدم تعديلات تركز على نتائج واقعية، مما يعزز فعالية التحديث المستمر الذي يتولاه المجلس ويُساهم في استدامة جودة الإطار المعياري الوطني (Álvarez Etxeberría, Mora, & Calvo, 2014).

وتتعدد صور مشاركة الأكاديميين في هذه العملية، إذ لا تقتصر على عضويتهم الرسمية في المجلس، بل تمتد إلى إرسال خطابات التعليق على مشروعات المعايير، أو المشاركة في جلسات الاستماع، أو استخدام نتائج أبحاثهم لدعم قرارات واضعي المعايير. ومع ذلك،

أشار عدد من الدراسات إلى استمرار ضعف المشاركة الأكاديمية في عملية وضع المعايير بسبب ما يُعرف بـ "فجوة التواصل الأكاديمي-المهني"، التي تنشأ نتيجة غياب الحوافز الكافية لمشاركة الباحثين في أنشطة ذات طبيعة تنظيمية أو مهنية (Abela & Mora, 2012; Convery, 2023). وقد بيّن (Álvarez Etxeberria et al., 2014) أن أحد أبرز أسباب هذه الفجوة يتمثل في ضعف إدراك الممارسين لطبيعة البحوث الأكاديمية، مما يقلل من استفادة واضعي المعايير من نتائج الأبحاث التطبيقية.

يُعزى ضعف مشاركة الأكاديميين في عملية إعداد المعايير المحاسبية إلى غياب الحوافز المؤسسية والمادية التي تشجعهم على الاشتراك في هذه الأنشطة، رغم امتلاكهم المعرفة البحثية القادرة على دعم القرارات التنظيمية وتطوير الإطار المفاهيمي للمعايير. وتُشير الدراسات الحديثة إلى أن أحد أبرز أسباب ما يُعرف بـ "فجوة التواصل بين الأوساط الأكاديمية والهيئات التنظيمية" يتمثل في ضعف الاعتراف بالمساهمات البحثية في سياسات الترقية الأكاديمية والمهنية، وعدم إدماج الجامعات في آليات صنع القرار المحاسبي. (Convery, 2023)

ولتحقيق مشاركة أكاديمية فاعلة ومستدامة، توصي الباحثة بضرورة تبني آليات تحفيزية رسمية تشمل منح عضوية استشارية للأكاديميين داخل المجلس المصري لمعايير المحاسبة، وتخصيص جوائز تقديرية للمساهمات البحثية التي تسهم في تطوير المعايير أو تقييم آثار تطبيقها. كما ينبغي إدراج هذه المشاركات ضمن معايير الترقية الأكاديمية، وتوفير منح بحثية تنافسية موجهة نحو موضوعات التقارير المالية والشفافية المؤسسية. وتؤكد تقارير مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB, n.d.) أن دمج الأكاديميين في أنشطة البحث والتطوير ساهم في رفع جودة المعايير وتعزيز مصداقيتها، عبر برامج تمويل بحثي تستهدف القضايا المطروحة على جدول أعمال المجالس.

وفي ضوء ذلك، ترى الباحثة أن المجلس المصري المقترح يمكن أن يستفيد من هذه التجارب الدولية من خلال إنشاء وحدة بحثية دائمة تتولى دعم الدراسات التطبيقية المرتبطة بالمعايير المصرية، وإصدار دورية بحثية متخصصة لنشر نتائج البحوث ذات الصلة، بما يسهم في بناء جسر تقاعلي بين المعرفة الأكاديمية وصناع القرار المهنيين. ومن شأن هذه الخطوات أن تُسهم في تكوين بيئة تنظيمية متوازنة تجمع بين العمق العلمي والواقعية التطبيقية، وترسخ مكانة المجلس كمصدر وطني رائد للمعايير المحاسبية عالية الجودة.

١/٤ استقلال مجلس معايير المحاسبة المصري:

١/٤ /١ اتمويل مجلس معايير المحاسبة المصري المقترح والاستقلال المالي :

يُعد التمويل من القضايا الجوهرية التي تؤثر على استقلالية مجلس معايير المحاسبة المصري المقترح، إذ يمكن أن يؤدي الاعتماد على التبرعات أو المساهمات الاختيارية إلى خلق بيئة ضغط سياسي أو مهني من قبل بعض الأطراف ذات المصالح، بما يُضعف حيادية القرارات ويضعف الثقة في شفافية النظام المحاسبي (INTOSAI, 2019; Hewa, 2020)

ولتفادي هذه الإشكالية، تقترح الباحثة نموذجًا تمويليًا متكاملًا يقوم على عدة ركائز أساسية تضمن استقلالية المجلس وشفافيته، مع تحقيق استدامة مالية دون المساس بحياده المهني:

أولاً: منع التمويل الاختياري بكافة أشكاله:

تُعد المساهمات أو التبرعات الاختيارية أحد أبرز مصادر الخطر التي قد تُضعف استقلالية المجلس، لما تتيحه من نفوذ غير مباشر للجهات المانحة، خاصة إذا كانت من المؤسسات الخاضعة لتطبيق المعايير. وقد أكدت الدراسات أن مثل هذا التمويل يمثل تهديدًا حقيقيًا لاستقلال القرار المهني وإمكانية توجيه المخرجات لخدمة مصالح محددة (Larson & Kenny, 2011; Hewa, 2020). لذا، يُوصى بمنع الاعتماد على التمويل الاختياري سواء من مؤسسات أو أفراد، لضمان إصدار المعايير استنادًا إلى اعتبارات فنية ومهنية بحتة.

ثانيًا: الاستفادة من النماذج الدولية القائمة على التمويل الإلزامي :

على الرغم من التحديات السياسية، فقد تبنت بعض الدول نماذج تمويل تحقق التوازن بين الاستقلال المالي والمساءلة العامة. فعلى سبيل المثال، أقر الكونجرس الأمريكي من خلال قانون "ساربنز-أوكسلي (Sarbanes-Oxley Act, Section 109) نظامًا إلزاميًا لتمويل مجلس معايير المحاسبة المالي الأمريكي (FASB) ، بفرض مساهمات سنوية على الشركات المدرجة. وقد ساعد هذا النموذج على تحقيق تمويل مستقر ومستقل عن التبرعات الخاصة، مما مكّنه من الحفاظ على استقلاله التنظيمي والمهني

(Fleckner, 2008; Georgiou, 2004)، ويمكن لمصر الاستفادة من هذه التجربة عبر تكييفها بما يتلاءم مع بيئتها التشريعية والاقتصادية.

ثالثاً: التمويل من الموازنة العامة للدولة:

يُعد تمويل المجلس من خلال الموازنة العامة أحد أكثر الأساليب ملائمة للسياق المصري، حيث يوفر مورداً مالياً ثابتاً ومنتظماً بعيداً عن التأثيرات الخاصة للتمويل الخاص أو التبرعات المشروطة، ويعزز الثقة في المجلس باعتباره جهة مهنية محايدة لا تخضع لمصالح فردية أو ضغوط خارجية. كما يتيح هذا الأسلوب رقابة مالية وإدارية تضمن الشفافية والمساءلة وفقاً لقواعد الإنفاق العام.

رابعاً: تنويع مصادر التمويل الذاتي عبر الأنشطة المهنية

يمكن لمجلس المعايير دعم موارده دون المساس باستقلاليته من خلال تنظيم ورش عمل وبرامج تدريبية توعوية تستهدف المؤسسات في مختلف القطاعات، لتقريب المفاهيم الفنية وتفسير التطبيق العملي للمعايير. وإلى جانب دورها المهني، يمكن لتلك الأنشطة أن تشكل مصدراً مالياً مستداماً عبر رسوم رمزية، بما يدعم أعمال المجلس دون اللجوء إلى التبرعات.

خامساً: إنشاء صندوق وطني مستقل لدعم تطوير المعايير:

إنشاء صندوق مستقل لدعم تطوير المعايير المحاسبية خياراً تمويلياً استراتيجياً يساهم في تحقيق الاستدامة المالية دون المساس باستقلالية المجلس. ويُقترح أن يتم تأسيس هذا الصندوق بمرسوم رسمي يمنحه الشرعية القانونية اللازمة، على أن تُسهم في تمويله الدولة ومجموعة من المؤسسات المالية الكبرى، مثل البنوك وشركات التأمين، تحت إشراف حكومي مباشر. ويُدار الصندوق من قبل لجنة محايدة تضم ممثلين عن الجهات الرقابية والمهنية، إلى جانب خبراء مستقلين في مجالات المحاسبة والتمويل، بما يضمن الشفافية والحياد في توجيه الموارد. ويُخصص الصندوق لدعم أنشطة المجلس في مجالات البحث، وتطوير المعايير، وتنظيم الورش والبرامج التدريبية، دون السماح بأي تدخل من الجهات الممولة في محتوى أو توجهات العمل المهني والفني

سادسًا: فرض رسوم على نشر الإصدارات الرسمية والمعايير التطبيقية:

يُعد اعتماد رسوم على نشر المعايير والمطبوعات الفنية أحد المصادر البديلة المقترحة لتمويل مجلس معايير المحاسبة دون المساس باستقلاليته. إذ يمكن للمجلس إصدار نسخ رسمية من المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى كتيبات توضيحية وأدلة تطبيقية موجهة للممارسين في مختلف القطاعات، وطرحها مقابل رسوم رمزية. وتُعد هذه العائدات مصدرًا ذاتيًا مستدامًا يمكن توجيه جزء منها لدعم أنشطة التطوير المستمر للمعايير وتحديثها بما يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية والتشريعية. كما يساهم هذا الأسلوب في تعزيز ثقافة الالتزام المهني، ويشجع الشركات والمؤسسات على الرجوع إلى الإصدارات المعتمدة والمعتمدة رسميًا من المجلس. (Georgiou, 2004).

١/٤/٢ الاستقلالية الفنية لمجلس معايير المحاسبة المصري

تُعد الاستقلالية الفنية ركيزة أساسية في عمل مجلس معايير المحاسبة المصري المرتقب، إذ يجب أن يتمتع المجلس بحرية تصرف كاملة في تطوير ومتابعة جدول أعماله الفني المتعلق بإعداد وإصدار المعايير الوطنية وصياغة مسودات العرض والتفسيرات دون أي تدخل من جهات خارجية. وتمثل هذه الحرية الفنية الضمان الحقيقي للحفاظ على الحياد والموضوعية عند وضع المعايير، مع تمكين المجلس من تحديد أولوياته الفنية وفقًا لاحتياجات السوق المحلية والبيئة الاقتصادية (Bengtsson, 2011; INTOSAI, 2019, p. 3).

وتشير الدراسات الحديثة إلى أن التدخلات السياسية أو المؤسسية قد تمثل أحد أبرز التحديات التي تواجه استقلالية المجالس الفنية. فعلى سبيل المثال، ورغم استقلالية مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، إلا أن بعض الجهات التنظيمية والرقابية احتفظت بحق مراجعة مخرجاته والتأثير عليها، مما أدى في بعض الحالات إلى تدخل فعلي في المعايير الخاصة بصناعات محددة، مثل النفط والغاز، حيث أدت الضغوط السياسية إلى تخفيف بعض المتطلبات أو التراجع عن تطبيقها (Cortese & Irvine, 2010). وقد أظهرت تحليلات حديثة أن تعارض مصالح أصحاب المصلحة داخل هياكل

الرقابة قد يؤثر على عملية وضع المعايير نفسها، ويخلق نوعًا من الصراع بين الأهداف السياسية والفنية. (Convery, 2023)

كما لم يكن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بمنأى عن هذه التأثيرات؛ إذ أدت الأزمات الاقتصادية والمالية المتلاحقة إلى تصاعد اهتمام الحكومات والمنظمات السياسية بالتدخل في عمل المجلس، خاصة بعد الانتقادات الموجهة إلى بعض معايير ودورها المزعوم في تفاقم الأزمات المالية. وقد دفع ذلك بعض الأطراف إلى محاولة التأثير في أجندة المجلس وتوجيه مخرجاته بما يخدم مصالحها (Bengtsson, 2011; Georgiou, 2024).

وتُبرز تقارير كِلٍ من مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation) ومؤسسة المحاسبة المالية (Financial Accounting Foundation) - أن تعزيز الاستقلالية الفنية في عملية وضع المعايير يتطلب نموذج حوكمة يضمن قدرة الهيئات المعيارية على اتخاذ قرارات فنية مستقلة في بيئة تمويل شفافة ومتنوعة تكفل استدامة العمل دون التأثير بالضغط المؤسسية أو السياسية. كما تؤكد هذه المؤسسات على ضرورة الفصل الكامل بين عملية التمويل واتخاذ القرار الفني لضمان نزاهة وجود المعايير. (FAF, 2022; IFRS Foundation, 2021)، انطلاقًا من ذلك، تؤكد الباحثة على أهمية تحصين مجلس معايير المحاسبة المصري ضد أي تدخلات خارجية في شؤونه الفنية، من خلال تمكينه من حرية مهنية وفكرية كاملة تتيح له تطوير معايير قائمة على أسس علمية وفنية موضوعية، بما يعزز من موثوقية التقارير المالية في أعين المستخدمين المحليين والدوليين .

١/٥ لجنة لتفسيرات معايير المحاسبة المصرية :

ترى الباحثة أن تأسيس لجنة مستقلة لتفسير معايير المحاسبة المصرية يُعد خطوة حاسمة لضمان التطبيق الدقيق والموحد للمعايير الوطنية. هذه اللجنة ستعمل على معالجة القضايا المحاسبية التي لا تغطيها المعايير بوضوح، أو التي تُثير تفسيرات متباينة بين الممارسين، وذلك عبر إصدار قرارات تفسيرية رسمية (Agenda Decisions) مشابهة لتلك الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية (IFRS Foundation, 2024).

تُظهر التجارب الدولية أن مثل هذه اللجان تمثل أداة حيوية في دعم جودة الإفصاح المالي وتوحيد التطبيق العملي للمعايير. فعلى سبيل المثال، ساهمت لجنة IFRIC عام ٢٠٢٣ في توضيح كيفية الاعتراف بإيرادات عقود البرمجيات القائمة على السحابة (SaaS) بعد انتشار التفسيرات المختلفة بين الشركات، مما أدى إلى توحيد المعالجة المحاسبية عالميًا وخفض مخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية (KPMG, 2023). كذلك، أصدرت اللجنة عام ٢٠٢٤ قرارًا حول تصنيف الالتزامات القابلة للتحويل (Convertible Instruments)، والذي أنهى جدلاً واسعاً حول التفرقة بين مكونات الدين وحقوق الملكية، وأسهم في تعزيز قابلية المقارنة بين التقارير المالية (IFRS Foundation, 2024). ومن الأمثلة الأخرى المهمة، قيام اللجنة الأوروبية للتفسير (ESMA) بإصدار أولويات تطبيق موحدة لعام ٢٠٢٣ لضمان اتساق الإفصاحات المتعلقة بالمخاطر المناخية والمعاملات، وهو ما عكس بوضوح كيف يمكن للتفسيرات المعيارية أن تُوجه الأسواق نحو إفصاح أكثر شفافية واستدامة (ESMA, 2023).

بناءً على ذلك، توصي الباحثة بأن تتبنى اللجنة المصرية المقترحة نموذج عمل مشابه، يُتيح التشاور مع الجهات المهنية والأكاديمية قبل إصدار أي تفسير، مع نشر القرارات بوضوح عبر موقع إلكتروني رسمي لضمان الوصول العادل والشفافية. كما يُقترح أن تُنسّق اللجنة أعمالها مع IFRIC و ESMA لضمان الاتساق الدولي في المعالجة المحاسبية، وتعزيز ثقة المستثمرين في التقارير المالية المصرية (Convery, 2023; IFRS Foundation, 2024).

١/٦ المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المصري

توصي الباحثة بإنشاء مجلس استشاري مستقل لدعم مجلس معايير المحاسبة المصري المقترح، يكون بمثابة منصة مؤسسية للحوار المنظم بين واضعي المعايير والمجتمع المهني، لضمان اتساق عملية التطوير الفني مع احتياجات بيئة الأعمال المحلية والدولية. يُعد هذا المجلس ركيزة أساسية في بنية الحوكمة المعيارية الحديثة، إذ يُسهم في تعزيز جودة المعايير وشرعيتها ومصداقيتها من خلال دمج وجهات نظر واسعة لأصحاب المصلحة (IFRS Foundation, 2024; Convery, 2023).

وتُظهر التجارب الدولية أن وجود مجلس استشاري فعال يُعزز من كفاءة عملية وضع المعايير. فمثلاً، يُعد مجلس المشورة التابع لمؤسسة IFRS (IFRS Advisory Council) نموذجًا ناجحًا في إدارة التوازن بين الاستقلال الفني والاستجابة لمتطلبات السوق. إذ يضم أكثر من ٥٠ عضوًا يمثلون جهات مهنية وتنظيمية وأكاديمية من أكثر من ٤٠ دولة، ويُعقد اجتماعه ثلاث مرات سنويًا لتقديم المشورة بشأن الأجندة الفنية المستقبلية، والتوجهات الاستراتيجية، واحتياجات المستخدمين والمستثمرين IFRS (Foundation Trustees, 2024). وقد ساهم المجلس في تطوير أولويات المعايير المتعلقة بالاستدامة والإفصاح عن المناخ (ISSB)، وكذلك في إعادة ترتيب أولويات المشروعات الخاصة بالمشروعات الصغيرة والمتوسطة، وهو ما يُبرز أثره المباشر في توجيه السياسات الفنية وتحديد المجالات ذات الأهمية المحاسبية العليا

وعلى المستوى الأمريكي، يضطلع مجلس الاستشارات المالية (FASAC) بدور مشابه في دعم مجلس معايير المحاسبة المالية من خلال تقديم التوصيات المتعلقة بالتطورات الاقتصادية والتنظيمية الناشئة. وقد أظهرت تقارير *Financial Accounting Foundation (FAF)* أن مداولات المجلس الاستشاري ساعدت في تسريع معالجة القضايا المرتبطة بتقارير القيمة العادلة والإفصاح عن مخاطر الائتمان، مما حدّ من فجوة التفسير بين المستثمرين والمراجعين. (FASB, 2022; convey, et al., 2022)

انطلاقًا من أفضل الممارسات الدولية، توصي الباحثة بإنشاء مجلس استشاري يُعنى بدعم مجلس معايير المحاسبة المصري المقترح، ويعمل كأداة رسمية للتواصل المؤسسي بين الأطراف المعنية. ويُقترح أن يضمّ المجلس الاستشاري مزيجًا من الخبرات المهنية والأكاديمية والرقابية، بما يضمن تنوع الرؤى واتساع قاعدة المشورة. ويتمثل دوره الأساسي في تقديم النصح المهني بشأن ترتيب أولويات العمل وتحديد الموضوعات ذات الأهمية المحاسبية، إلى جانب نقل آراء معدي التقارير المالية وإيصال وجهات نظرهم إلى مجلس المعايير.

ويُوصى بأن يُحدّد للمجلس ميثاق عمل واضح يضمن استقلاله عن مجلس المعايير، وأن يُعيّن رئيسه من قبل الأمناء دون أن يكون عضوًا في مجلس المعايير، تعزيزًا لمبدأ الفصل المؤسسي واستقلال القرار الفني. كما يُقترح عقد اجتماعات دورية لمناقشة تطورات السوق المصرية والقضايا المحاسبية ذات الأولوية، مع إتاحة نتائج المناقشات

للرأي العام دعماً للشفافية والمساءلة المهنية. (Convery, 2023) إن تأسيس هذا المجلس من شأنه أن يعزز قدرة مجلس معايير المحاسبة المصري على استشراف الاتجاهات الاقتصادية والمالية المستقبلية، ويضمن أن القرارات الفنية تستند إلى معلومات واقعية من بيئة العمل والممارسة العملية، بما يدعم جودة المعايير الوطنية ومواءمتها مع أفضل الممارسات الدولية.

٢- أسلوب العمل المقترح لمجلس معايير المحاسبة المصري لإصدار المعايير (مراحل إصدار معايير):

تتطلب عملية إصدار معايير المحاسبة المصرية منهجية واضحة ومنظمة تضمن الشفافية والملاءمة، مع الابتعاد عن أسلوب إصدار المعايير دفعة واحدة دون دراسة تسلسلية أو تشاركية. فإعداد المعايير يمثل عملية مؤسسية متكاملة تمر بعدة مراحل فنية واستشارية تضمن جودة المخرجات وتوافقها مع احتياجات مستخدمي القوائم المالية. وتشمل الإجراءات المناسبة لإصدار معايير المحاسبة المصرية ما يلي:

تعتمد عملية وضع المعايير المحاسبية على إطار مؤسسي يتسم بالشفافية والمشاركة الواسعة لأصحاب المصلحة. في هذا السياق، يكلف مجلس معايير المحاسبة موظفيه بتحديد الموضوعات التي تسترعي اهتمامه بناءً على التطورات الاقتصادية والتنظيمية. وبعد المناقشة المبدئية، يجري التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير لتقييم المقترحات وتحديد أولويات جدول الأعمال، مع مراعاة مدى أهمية المعلومات للمستخدمين وتوافر الموارد الفنية اللازمة. (IFRS Foundation, n.d). ، وتشير الدراسات الحديثة إلى أن إشراك أصحاب المصلحة في عملية إعداد المعايير يساهم في تعزيز الشفافية المؤسسية وزيادة ثقة المستخدمين في النظام المعياري، كما يحدّ من الفجوة بين الجوانب النظرية والتطبيقية في الممارسة المحاسبية، وهو ما يُعدّ أحد عوامل نجاح عملية وضع المعايير وفعاليتها. (Convery, et al., 2022)

عقب اعتماد جدول الأعمال، يقوم المجلس بتشكيل مجموعات عمل متخصصة تضم خبراء مهنيين وأكاديميين لتقديم الرأي الفني المتعمق حول الموضوع قيد الدراسة. وفي هذه المرحلة، تُعد ورقة النقاش (Discussion Paper) خطوة أولية اختيارية لكنها جوهرية، إذ تمثل أول وثيقة رسمية تُعرض فيها المشكلة المحاسبية وتُطرح بدائل المعالجة

ومبرراتها الفنية، وتوجّه الدعوة لأصحاب المصلحة لتقديم تعليقاتهم واستجاباتهم (Larson & Herz, 2013) وعلى الرغم من أن إصدار ورقة النقاش ليس إلزاميًا، إلا أنه يُعد ممارسة مهنية راسخة في المجالس الدولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB، إذ تسهم في توسيع دائرة المشاركة وإثراء المناقشات الفنية قبل إصدار أي مسودة رسمية.

أما الخطوة الإلزامية التالية فهي إصدار مسودة العرض (Exposure Draft)، والتي تمثل الخلاصة الأولية لما توصل إليه المجلس من قرارات مستندة إلى الأبحاث والدراسات والملاحظات السابقة. وتخضع هذه المسودة لمراجعة عامة من قبل الأطراف ذات العلاقة من خلال كتب الملاحظات أو جلسات الاستماع أو الزيارات الميدانية، لضمان اتساق المعيار مع متطلبات الواقع وقد أكدت الدراسات الحديثة أن مرحلة المسودة تُعد نقطة تحول جوهرية في ترسيخ الشرعية المؤسسية والقبول المهني للمعايير، إذ تُمكن أصحاب المصلحة من المساهمة المباشرة في صياغة المحتوى المعياري (Kulik & Dobler, 2023). وبعد استكمال مراجعة الملاحظات، تُعقد اجتماعات المجلس بصورة علنية لمناقشة المسودة وتعديلها وفق التعقيبات الواردة، وقد يُعاد إصدار نسخة معدلة منها عند الحاجة لمزيد من التشاور. وعندما يتحقق المجلس من معالجة الجوانب الخلافية كافة وتوافر توافق فني عام، يتم إصدار المعيار المصري لإعداد التقارير المالية بصيغته النهائية.

من جانب آخر، تؤثر جماعات الضغط على عملية وضع المعايير بدرجات متفاوتة من خلال أدوات متنوعة، تشمل المشاركة في خطابات التعليق، والحضور في الاجتماعات العامة للمجلس، والمشاركة في جلسات المائدة المستديرة، أو التواصل المباشر مع أعضاء المجلس أو موظفيه التنفيذيين قبل الاجتماعات الخاصة. كما تلجأ بعض هذه الجماعات إلى وسائل غير مباشرة مثل الحملات الإعلامية أو التعليق في الصحف والمواقع المتخصصة. وتُعد خطابات التعليق الأداة الأكثر شيوعًا وتأثيرًا بين هذه الوسائل، حيث تمثل قناة رسمية لإبداء الرأي الفني أو المهني في القضايا المطروحة للنقاش.

ولفهم تأثير جماعات الضغط على عملية إصدار المعايير، اعتمد عدد من الدراسات ما يُعرف بـ "منهجية الصندوق الأسود" (Black Box Approach)، التي تُستخدم لتفسير مخرجات عملية وضع المعايير في الحالات التي لا يظهر فيها ارتباط مباشر بين المدخلات المعلنة (مثل التعليقات الرسمية) والمخرجات النهائية (Cortese & Irvine

(2010) ويتيح هذا المنهج فهماً أعمق للتأثيرات غير المرئية التي قد تحدث خلف الكواليس، مثل الضغوط السياسية أو الاقتصادية أو المهنية، والتي قد تُمارس قبل بدء عملية إصدار المعيار أو أثناء تحديد أجندة المجلس.

وقد ساعد تطبيق منهجية الصندوق الأسود في الكشف عن أثر جماعات الضغط في المعايير الخاصة بالصناعات الاستخراجية كمثال عملي. فحين أُدرج مشروع معيار الصناعات الاستخراجية على أجندة لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أصبحت لاحقاً مجلس (IASB)، كان الهدف تقليص التباين في ممارسات القياس والإفصاح في هذا القطاع. وأصدر المجلس ورقة عمل (Issue Paper) تضمنت استبياناً لآراء المشاركين بشأن المعالجة المحاسبية للأنشطة السابقة للإنتاج، حيث فضّل نحو ٧٨٪ من المستجيبين تطبيق طريقة الجهود الناجحة (Successful Efforts Method) أو أحد تفرعاتها (Area of Interest Method). ومع ذلك، عند صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم ٦ بعنوان استكشاف وتقييم الموارد المعدنية عام ٢٠٠٤، لم يأخذ المعيار بهذا التوجه، بل أبقى على بدائل المعالجة القائمة دون توحيد، مما عكس استمرار تأثير الضغوط غير المباشرة على عملية إصدار المعيار. (Cortese & Irvine, 2010)

٢/٢ تحديد معايير تحكم اختيار واستبعاد الموضوعات من الأجندة الفنية لمحاولة

تجنب تأثير جماعات الضغط على الأجندة:

رغم تعدد الدراسات التي تناولت موضوع تأثير جماعات الضغط على عملية وضع المعايير المحاسبية، فإن معظمها ركّز على مراحل لاحقة من عملية إصدار المعيار، مثل ورقة النقاش أو مسودة العرض، في حين أهملت مرحلة إعداد الأجندة الفنية التي تُعدّ المرحلة التمهيديّة والأكثر حساسية في دورة إعداد المعيار (Howieson, 2009; Allen, 2014). إذ يُنظر عادة إلى الأجندة على أنها مُعطى ثابت، دون التعمق في تحليل آلية اختيار الموضوعات التي تُدرج ضمنها، رغم أن هذه المرحلة تمثل بيئة خصبة لتأثير جماعات المصالح والضغوط التنظيمية المختلفة (Shields, Clacher, & Zhang, 2019)

وقد أكد (Howieson, 2009) أن فعالية جماعات الضغط تبلغ ذروتها في المراحل الأولى من إعداد المعيار، لا سيما خلال مرحلة وضع الأجندة وإعداد أوراق

النقاش، لما لها من تأثير مباشر على تحديد نطاق العمل والموضوعات التي سيتناولها المجلس. وتؤيد نتائج (Allen, 2014) هذا الاتجاه، موضحة أن عملية تحديد أجندة FASB تتأثر بدرجة اشتراك الأطراف المعنية مثل المُعدين والمدققين والمستخدمين في تقديم المقترحات الأولية، ما يعكس حجم النفوذ المحتمل لجماعات الضغط في صياغة أولويات المجلس.

ويتفق واضعو المعايير أنفسهم على أن مرحلة إعداد الأجندة تمثل نقطة الانطلاق الجوهرية لعملية وضع المعايير، إذ تُحدد القضايا المحاسبية ذات الأولوية التي تستدعي التطوير ضمن مجالات الاعتراف والقياس والإفصاح. وترى الباحثة أن هذه المرحلة تمثل لبنة أساسية في بناء المعايير، إلا أنها في الوقت ذاته عرضة للتأثر بالضغوط الخارجية والمصالح المتعارضة. ومن ثم، فإن تعزيز الشفافية والمهنية في هذه المرحلة يتطلب وضع معايير واضحة تحكم عملية اختيار واستبعاد الموضوعات، بما يحّد من احتمالية خضوع الأجندة للتأثير غير الموضوعي من قبل جماعات الضغط (Shields et al., 2019)

أولاً: وضع معايير موضوعية لتقييم الموضوعات المقترحة

تقترح الباحثة أن يتبنى المجلس المصري لمعايير المحاسبة والمراجعة إطاراً منهجياً لتقييم الموضوعات المرشحة للإدراج ضمن الأجندة الفنية، بحيث يستند إلى مجموعة من العوامل المحددة، من أبرزها:

١. مدى ارتباط الموضوع بمشكلات الأطراف المعنية مثل المستخدمين والمُعدين والمراجعين، وتقييم درجة التباين في التطبيق واستمرارية المشكلة (دائمة أو مؤقتة).
٢. تعدد الحلول البديلة ومدى إمكانية تبني معالجة محاسبية واحدة أو أكثر تُسهم في تحسين جودة التقارير المالية من حيث الملاءمة والتمثيل الصادق.
٣. المرونة التقنية ومدى إمكانية التنفيذ الفعلي للحل المقترح، أو الحاجة إلى انتظار معايير أخرى مرتبطة به.
٤. درجة القبول العام بين الجهات المهنية والتنظيمية، ومدى إقناع الحل المقترح للممارسين بأهميته وجدواه.

٥. توافر الموارد والخبرات الفنية داخل المجلس لإنجاز المشروع بكفاءة ووفق جدول زمني واقعي.
٦. فرص التعاون الدولي ومدى وجود دعم أو تنسيق مع مجالس أو هيئات معيارية أخرى (مثل IASB أو IFAC لتطوير مشروعات مشتركة).
٧. إمكانية التقارب المعياري بين المعايير المصرية والمعايير الدولية أو الأمريكية، ومدى إسهام المشروع في تقليص الفجوات المعيارية القائمة (Allen, 2009; Howieson, 2014).

ثانيًا: تعزيز الشفافية في مرحلة وضع الأجندة

ترى الباحثة أن زيادة شفافية المجلس في مرحلة إعداد الأجندة الفنية تمثل آلية جوهرية للحد من التأثيرات غير المرغوبة لجماعات الضغط. ويتحقق ذلك من خلال الإفصاح العلني عن أسباب قبول أو استبعاد الموضوعات المقترحة، وتوضيح آليات التصويت والمعايير التي تم الاستناد إليها في المفاضلة بين الموضوعات. كما ينبغي نشر تقارير دورية تبين خلفيات القرارات المتخذة، بما يعزز ثقة الأطراف ذات العلاقة في نزاهة وموضوعية عملية وضع الأجندة (Shields et al., 2019).

٢/٣ التحول من عملية وضع معايير الحالية إلى عملية وضع معايير رقمية
"Digital standard setting" "يجب تطبيقها كمرحلة متقدمة"

يُعد التحول من عملية وضع المعايير التقليدية إلى (Digital Standard Setting) مرحلة متقدمة وضرورية لمواكبة التحول العالمي نحو الاقتصاد الرقمي. فالنموذج الشكلي أصبحت أحد المكونات الأساسية لأنظمة إدارة الأعمال الحديثة، إذ تعتمد المؤسسات الكبرى على أنظمة متقدمة تتيح للإدارة الحصول على بيانات دقيقة حول الأداء المالي والإنتاجي، بينما تستخدم الشركات المتوسطة إصدارات مخصصة من أنظمة تخطيط الموارد (ERP)، وتكتفي المنشآت الصغيرة ببرامج محاسبية منخفضة التكلفة (Pour Seyfaldini Jorjafki, 2024)، وتتعرض هذه الممارسات إيجابيًا على دقة القياس المحاسبي، وسرعة استرجاع البيانات، ودعم الرقابة الداخلية (Yoon & Zhang, 2015).

ورغم هذا التطور التقني، لا تزال عمليات التقرير المالي ووضع المعايير تسير بوتيرة أبطأ من التحول الرقمي في بيئة الأعمال. فالمجالس المعيارية غالبًا ما تتعامل مع القضايا المحاسبية بعد وقوعها، مما يؤدي إلى فجوة زمنية بين ظهور المشكلة وإصدار المعيار المناسب لمعالجتها. كما أن دورة اعتماد المعيار تستغرق فترات طويلة، وهو ما يحدّ من قدرة المديرين والمحاسبين على استيعاب وتطبيق الأفكار الجديدة بفاعلية (Sutton & Arnold, 2016).

وتكمن إحدى الإشكاليات الجوهرية في تعقيد آلية التغذية الراجعة (Feedback Loop) داخل عمل مجالس المعايير؛ إذ لا تتضح بعض الثغرات المفاهيمية في المعايير إلا بعد تطبيقها فعليًا. وتؤدي هذه الطبيعة التكرارية إلى بطء التطوير واستنزاف الموارد، في حين تظل الشركات لفترات طويلة دون مرجعية واضحة (Convery et al., 2022) ومن ثمّ يبرز الحل في تبني النهج الرقمي لترميز المعايير المحاسبية، بما يمكن من اكتشاف الغموض البنوي في مرحلة الصياغة قبل مرحلة التطبيق.

وقد أكد (Alkayed, Zighan, Qabajeh, & Almaharmeh, 2023) أن استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) يمثل أداة استراتيجية لتعزيز الشفافية وتحسين كفاءة تدفق المعلومات بين الشركات والمستثمرين، كما يساهم في توحيد تفسير المعايير وتطبيقها بصورة أكثر دقة واتساقًا. وفي الاتجاه نفسه، يرى (Oddenino, 2020) أن تحويل المعايير إلى صيغ رقمية معيارية يساهم في رفع كفاءتها وتجنب التكرار غير المنتج، من خلال تمكين الجهات المعيارية من اختبار السيناريوهات المحاسبية رقميًا قبل إقرار المعيار النهائي.

إن التحول نحو المعايير الرقمية لا يمثل مجرد تحديث تقني، بل هو تحول هيكلي في فلسفة وضع المعايير نفسها، يهدف إلى سد الفجوة الزمنية بين الإصدار والتطبيق، وبناء منظومة معيارية أكثر تفاعلية وديناميكية تتماشى مع متطلبات الاقتصاد الرقمي الحديث.

٤- مداخل إعداد المعايير المحاسبية

تتعدد المداخل التي تتبناها هيئات إعداد المعايير المحاسبية، ويعكس هذا التنوع تباين الأهداف التنظيمية والبنى القانونية ومستوى تطور الأسواق المالية بين الدول. ومن

أبرز هذه المداخل المدخل القائم على المبادئ (Principles-Based Approach) ، والمدخل القائم على القواعد (Rules-Based Approach) ، إضافةً إلى المدخل المختلط (Hybrid Approach) الذي يسعى إلى الجمع بين مزايا المدخلين السابقين لتحقيق التوازن بين المرونة والدقة.

يُعد المدخل القائم على المبادئ أحد أكثر المداخل مرونةً في إعداد المعايير، إذ يركّز على الجوهر الاقتصادي للمعاملات بدلاً من شكلها القانوني أو الإجرائي. ويستند هذا التوجه إلى وضع مبادئ عامة تتطلب استخدام الحكم المهني من قبل المحاسب أو المراجع أثناء التطبيق، مما يمنحه قدرةً أكبر على التكيف مع التطورات الاقتصادية والمالية. وقد أكدت (Schipper, 2003) أن هذا المدخل يوفر معلومات أكثر ملاءمة لمتخذي القرار المالي، لكونه يتيح معالجة المعاملات وفق مضمونها الاقتصادي الحقيقي. ومع ذلك، قد يؤدي استخدام التقدير المهني إلى تفاوت في التفسير والتطبيق بين الشركات بسبب اختلاف الخبرات الفردية. كما بيّنت (Folsom et al., 2017) أن الاعتماد على الأحكام المهنية يرفع من جودة المعلومات المحاسبية لكنه يزيد في الوقت نفسه من تكاليف الامتثال والرقابة.

أما المدخل القائم على القواعد، فيعتمد على مجموعة من التعليمات التفصيلية الدقيقة التي تحدد أسس الاعتراف والقياس والإفصاح لكل نوع من المعاملات. ويتميز هذا المدخل بقدرته على تحقيق اتساق مرتفع في الممارسات المحاسبية وتقليل التباين الناتج عن الاجتهاد الشخصي. غير أنه يُنتقد لكونه يشجع على الامتثال الشكلي دون النظر إلى الجوهر الاقتصادي للعمليات. وأشار تقرير هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) (2003) إلى أن هذا الأسلوب يسهم في استقرار التقارير المالية لكنه في المقابل قد يفتح المجال للتحايل من خلال استغلال الثغرات التقنية. كما يرى (Penno, 2003) أن الإفراط في الاعتماد على القواعد قد يقيّد قدرة المهنيين على الاستجابة للظروف المتغيرة والمعاملات المعقدة التي تتطلب مرونة في التقدير المهني.

وفي محاولة لتجاوز أوجه القصور في كل من المداخل السابقة، ظهر المدخل المختلط (Hybrid Approach)، الذي يجمع بين مرونة المبادئ ودقة القواعد. ويقوم هذا المدخل على وضع إطار عام من المبادئ يدعمه عدد من القواعد الإرشادية والأمثلة التطبيقية لتقليل الغموض وتعزيز قابلية المقارنة بين الكيانات. وقد أوضح (Alexander and

(Nobes, 2020) أن المدخل المختلط يوفر توازنًا مثاليًا بين استخدام الحكم المهني والالتزام بالمعايير، ويسهم في رفع جودة التقارير المالية مع الحفاظ على خصوصية كل بيئة اقتصادية. ويمثل هذا التوجه تطورًا طبيعيًا نحو نموذج معياري أكثر توازنًا يستجيب لتحديات العولمة المالية والرقمنة في التقارير المحاسبية.

وبعد استعراض سبل تطوير آليات تنظيم عملية وضع المعايير المحاسبية، تسعى الباحثة إلى اختبار مدى فعالية تلك الآليات ودورها في تحسين جودة المعايير المحاسبية. ويتم ذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية تستهدف فئتين رئيسيتين من أصحاب المصلحة، هما: الأكاديميون المتخصصون في المحاسبة، وممارسو المهنة من محاسبين قانونيين ومراجعين. وتهدف هذه الدراسة لتحديد مدى توافق هذه الآليات مع المعايير العلمية والمهنية، ومدى قدرتها على الاستجابة لاحتياجات مستخدمي المعلومات المالية، وتحقيق التوازن بين الملاءمة والموثوقية في إعداد التقارير المالية.

المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

مقدمة:

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف سبل تطوير جودة المعايير المحاسبية من خلال دراسة سبل تحسين الإطار التنظيمي المعني بوضع تلك المعايير. وتقدم الباحثة تصورًا مقترحًا يشمل عدة عناصر رئيسية تُعد ضرورية لعمل المجلس المزمع إنشائه، وتشمل:

- تحديد أهداف والمهام المنوطة بالمجلس.
- وضع شروط ومعايير العضوية داخل المجلس.
- تشكيل المجلس المقترح
- الآليات المقترحة لتمويل المجلس بما يكفل الاستقلال المالي والفني.
- تنظيم آليات العمل والإجراءات الداخلية.
- تشكيل لجان فرعية مساندة لجهود المجلس.

وتركّز الدراسة على تحليل مدى تأثير هذه العناصر التنظيمية على كفاءة وجودة المعايير المحاسبية، وذلك من خلال استطلاع آراء عدد من الأكاديميين والممارسين في المجال المحاسبي باستخدام استبيان علمي مُعد لهذا الغرض. وقد تم توظيف برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) في معالجة البيانات الميدانية واختبار صحة الفرضيات المطروحة، بهدف التوصل إلى نتائج تدعم الإطار النظري بمجموعة من الأدلة التطبيقية ذات المصادقية.

تصميم الدراسة:

تتمثل الإجراءات المنهجية التي تم الاستناد إليها فيما يلي:

مجتمع الدراسة:

شمل مجتمع الدراسة فئتين رئيسيتين، الأولى تضم الأكاديميين من الاعضاء القائمين بالتدريس بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال – جامعة حلوان، والثانية تمثل الخبراء والممارسين العاملين في مجالات ترتبط مباشرة بإعداد وتطبيق معايير المحاسبة المالية في السياق المصري. ويوضح الجدول التالي توزيع الاستبيانات وعدد ما تم استلامه فعليًا من إجابات قابلة للتحليل:

يعرض الجدول (٣) حصيلة توزيع وجمع الاستمارات الخاصة بالدراسة.

الجدول (٣) حصيلة توزيع وجمع الاستمارات الخاصة بالدراسة

الفئة	الإستمارات الموزعة	الإستمارات المستلمة	معدل الاستجابة
الأكاديميين	٥٠	٤٠	%٨٠
المهنيين	٥٠	٤٠	%٨٠
الإجمالي	١٠٠	٨٠	%٨٠

يتضح من الجدول السابق قيام الباحثة باستخدام أسلوب الحصر الشامل وليس العينة حيث تم توزيع الاستمارات على مجتمع الدراسة بالكامل بفئتيه حتى يتم التأكد من تمثيل النتائج للمجتمع وامكانية تعميمها حيث :

تمثلت الفئة الأولى في أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان وقد تمثل عددهم في ٥٠ عضواً على رأس العمل و في أجازات رعاية الطفل ومراقبة الزوج والزوجة و الإعاقات.

<https://fcba.helwan.edu.eg/index.php/ar/departments/departments-of-accounting/faculty-members-in-the-accounting-department>

بينما تمثلت الفئة الثانية في المهنيين من الخبراء والممارسين العاملين في مجالات ترتبط مباشرة بإعداد وتطبيق معايير المحاسبة المالية في السياق المصري حيث تضمنت ٥٠

عضواً بقطاع الرقابة المكتبية بالبنك المركزي المصري ،وذلك من واقع القيام بعمل مقابلات شخصية للتأكد من تحديد عدد العاملين ذوي الصلة بموضوع المعايير المحاسبية.

ويتضح من الجدول السابق ارتفاع نسبة الردود من الأكاديميين حيث بلغت ٨٠٪ مما يعنى الاستفادة بدرجة كبيرة جداً من الخبرات المتراكمة للأكاديميين فيما يتعلق بالشق النظري الفلسفي الأكاديمي واستخدامهم للمنهج العلمي في حل المشكلات المتعلقة بوضع المعايير وتطبيقها والعمل على تطوير تلك المعايير بما يتلائم مع المستجدات على الساحة العالمية بما تشمله من مستجدات بيئية واقتصادية واجتماعية وسياسية.

كما بلغت استجابة المهنيين في ٨٠٪ وهي نسبة كبيرة تدل على الاستفادة من خبرات المهنيين الذين يمثلوا أهم فئة تتعامل مع موضوع معايير المحاسبة فهم من يقومون بتطبيقها ومراجعة تطبيقها وبالتالي هم أهم فئة تتأثر بمستوى جودة وضع المعايير وبنائها.

وفيما يتعلق بخبرة المشاركين في الدراسة، فقد أظهرت النتائج أن الفئة التي تمتلك خبرة تتراوح بين ١٥ وأقل من ٢٠ عامًا كانت الأكثر تمثيلاً بنسبة بلغت ٣٧.٥٪، في حين كانت أقل فئة من حيث التمثيل هي تلك التي تراوحت خبرتهم بين ١٠ وأقل من ١٥ عامًا، حيث لم تتجاوز نسبتهم ١٥٪.

أسلوب جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة في جمع البيانات على استمارة استبيان صممت بشكل يُراعي الوضوح وتسلسل المحاور والأسئلة بطريقة منسقة، واشتملت على ٥٥ بنداً موزعة على محاور محددة.

جدول (٤) عبارات قائمة الاستبيان

ع	المتغيرات
	أولاً : المتغيرات المستقلة
٤	١ الأول: أهداف مجلس معايير المحاسبة المقترح.

٢	الثاني: معايير العضوية بالمجلس المقترح.	٦
٣	الثالث: تشكيل مجلس معايير المحاسبة المقترح.	٢٠
٤	الرابع: آليات التمويل المقترح للمجلس.	٥
٥	الخامس: الاستقلال الفني المقترح للمجلس.	٢
٦	السادس: اللجان الفرعية المقترنة بالمجلس.	٤
٧	السابع: أسلوب العمل المقترح للمجلس.	٥
	ثانيا المتغير التابع:	
٨	جودة معايير المحاسبة المالية.	٩
	الاجمالي	٥٥

تم الاعتماد في تقييم إجابات المشاركين على مقياس ليكرت الخماسي لقياس درجة الاتفاق، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول (٥) مقياس ليكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١	٢	٣	٤	٥

فروض الدراسة:

تم تقسيم فروض الدراسة الى فرض رئيسي و سبع فروض فرعية:

الفرض الرئيسي: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتطوير آليات تنظيم عملية إعداد معايير المحاسبة على جودة هذه المعايير.

ويمكن اختبار الفرض الرئيسي بالفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأهداف مجلس معايير المحاسبة المقترح على جودة المعايير

الفرض الفرعي الثاني: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير العضوية للمجلس المقترح على جودة المعايير

الفرض الفرعي الثالث: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتشكيل المقترح لمجلس معايير المحاسبة على جودة المعايير

الفرض الفرعي الرابع: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لآليات التمويل المقترحة للمجلس على جودة المعايير

الفرض الفرعي الخامس: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للاستقلال الفني المقترح للمجلس على جودة المعايير.

الفرض الفرعي السادس: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للجان الفرعية المقترنة بالمجلس المقترح على جودة المعايير

الفرض الفرعي السابع: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأسلوب العمل المقترح لمجلس معايير المحاسبة على جودة المعايير

الاساليب الإحصائية المستخدمة:

اعتمدت الدراسة في معالجة بيانات الاستبيان واختبار الفروض على مجموعة متنوعة من الأساليب الإحصائية، تمثلت فيما يلي:

١. تحقق من الاتساق والموثوقية: جرى فحص مدى ترابط عناصر الاستبيان داخلياً، والتأكد من قدرتها على قياس المتغيرات المستهدفة بدقة، باستخدام أدوات تقيس الاستقرار والثبات.
٢. التحليل الإحصائي الاستنتاجي: تم استخدام تحليل المسار لفهم العلاقات التأثيرية بين المتغيرات وتفسير مسارات التأثير للتحقق من صحة الفرضيات البحثية

٣. التحليل الوصفي للبيانات: تم حساب مقاييس الاتجاه المركزي والتشتت، مثل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، لتوصيف استجابات العينة بشكل كمي.

المعالجة الإحصائية للبيانات:

اختبارات الاتساق والملاءمة (الثبات والصدق): يُقصد بالثبات مدى اتساق الأداة واستقرار نتائجها عند تكرار القياس في ظروف مماثلة، ويُستخدم معامل "ألفا كرونباخ" للتحقق من هذا الجانب، حيث تتراوح قيمته بين ٠ و ١، وكلما اقتربت القيمة من الواحد الصحيح دلّ ذلك على ارتفاع مستوى الثبات. أما الصدق فيعني مدى قدرة الأداة على قياس المفاهيم التي صُممت من أجلها بدقة. ويعرض الجدول التالي النتائج التي تم الحصول عليها من خلال برنامج SPSS فيما يتعلق بمعاملات الثبات والصدق للمتغيرات محل الدراسة.

جدول (٦) معامل الثبات ومعامل الصدق لمتغيرات الدراسة طبقاً للاستمارة

المتغيرات	معامل الفا كرونباخ	معامل الصدق
اولا : المتغيرات المستقلة		
الاول اهداف مجلس معايير المحاسبة المقترح.	0.7088	٠.٨٤١٩
الثاني معايير العضوية بالمجلس المقترح.	0.8029	٠.٨٩٦٠
الثالث تشكيل المجلس المقترح.	٠.٩٨٧١	٠.٩٩٣٥
الرابع آليات التمويل المقترح	٠.٨٠٢٧	٠.٨٩٥٩
الخامس الاستقلال الفني المقترح للمجلس.	٠.٩٥١٢	٠.٩٧٥٢
السادس اللجان الفرعية.	٠.٩٢٢١	٠.٩٦٠٤

٠.٩٤٢٩	٠.٨٨٩١	السابع أسلوب العمل المقترح .
٠.٨٤٢٥	٠.٧٠٩٩	ثانياً المتغير التابع: جودة معايير المحاسبة المالية.
0.9427	0.8888	الاستمارة على المستوى الاجمالي

تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى أن مؤشرات الاتساق الداخلي (الثبات) لجميع المتغيرات تجاوزت ٠.٧، مما يعكس درجة مناسبة من التماسك بين بنود الأداة وقدرتها على تقديم نتائج مستقرة. وبالمثل، فإن مؤشرات الملاءمة (الصدق) لجميع المتغيرات جاءت بقيم تفوق ٠.٨، وهو ما يُعد مؤشراً إيجابياً على دقة الأداة في تمثيل الظواهر المستهدفة. أما على مستوى الاستبيان ككل، فقد تجاوزت قيمتي الثبات والصدق حاجز ٠.٩، مما يدل على قوة الأداة في تلبية متطلبات الدراسة وتحقيق أهدافها البحثية بكفاءة.

أولاً: اختبار فروض الدراسة:

الفرض الرئيسي

أجرت الباحثة تحليلاً للفروض الفرعية السبعة المتفرعة عن الفرض الرئيسي الأول باستخدام نمذجة المعادلات الهيكلية (SEM)، مستندة إلى منهجية الإمكان الأعظم (ML)، وذلك عبر برنامج AMOS للتحليل الإحصائي. وتُعرض نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

جدول (٧): تحليل المسار لاختبار الفرض الرئيسي بفروضة الفرعية

معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	اختبار ت T- test		الخطأ المعياري S.E.	التقديرات Estimate	التابع	المتغيرات المستقلة	الفروض الفرعية
		مستوي الدلالة P-Value	القيمة T					
0.188	٠.٠٣٥	٠.٠٠٦	18.37	0.168	٣.٠٩	جودة معايير المحاسبة	أهداف المجلس المقترح.	الاول
0.748	٠.٥٥٩	٠.٠٠٤	18.49	0.243	٤.٥٠		معايير العضوية بالمجلس المقترح.	الثاني
0.661	٠.٤٣٧	٠.٠٠٥	15.11	0.060	٠.٩٢		تشكيل المجلس المقترح.	الثالث
0.105	٠.٠١١	٠.٠٠٣	15.24	0.037	٠.٥٨		آليات التمويل المقترح للمجلس.	الرابع
0.344	٠.١١٨	٠.٠٠٥	10.96	0.074	٠.٨١		الاستقلال الفني المقترح للمجلس.	الخامس
0.593	٠.٣٥٢	٠.٠٠٤	13.90	0.074	١.٠٣		اللجان الفرعية المقترنة بالمجلس.	السادس

السابع	أسلوب العمل المقترح للمجلس.	١.٥٩	0.100	15.8	٣	٠.٣٩٤	0.62 7
--------	-----------------------------	------	-------	------	---	-------	-----------

المصدر: مخرجات برنامج AMOS

يمكن عرض النتائج التفصيلية واختبار الفروض الفرعية السبعة كما يتضح من الجدول السابق فيما يلي:

بالنسبة للفرض الفرعي الأول:

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن الأهداف المقترحة لمجلس معايير المحاسبة تسهم في تفسير ٣.٥% فقط من التباين في جودة المعايير، وفقاً لقيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.035$)، مما يشير إلى محدودية التأثير التفسيري لهذا المتغير. كما كشفت النتائج عن وجود علاقة ارتباط إيجابية بين الأهداف المقترحة وجودة المعايير، حيث بلغ معامل الارتباط (R) نحو ٠.١٨٨. وبلغت قيمة معامل الانحدار ٣.٠٩، مما يعكس وجود تأثير للأهداف المقترحة على جودة المعايير. وقد أظهرت نتائج اختبار "ت" دلالة إحصائية لهذه العلاقة، حيث بلغ مستوى الدلالة (P -value) نحو ٠.٠٠٠٦، وهو أقل من الحد المقبول إحصائياً (٠.٠٥)، مما يؤكد معنوية النتائج ضمن مستوى ثقة ٩٥%. وبناءً على ذلك، تُدعم صحة الفرض الفرعي الأول المنبثق عن الفرض الرئيسي، والذي ينص على وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأهداف مجلس معايير المحاسبة المقترح على جودة المعايير.

بالنسبة للفرض الفرعي الثاني:

بيّنت نتائج التحليل الإحصائي أن تطبيق معايير العضوية المقترحة ضمن المجلس المحاسبي يسهم في تفسير نحو ٥٥.٩% من التغيرات المرتبطة بجودة المعايير، وفقاً لقيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.559$)، ما يشير إلى قوة التفسير الإحصائي لهذا المتغير. كما كشفت النتائج عن وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية بين المتغيرين، حيث بلغ معامل

الارتباط (R) نحو ٠.٧٤٨، بينما سجل معامل الانحدار ٤.٥٠، وهو ما يعكس تأثيراً ملحوظاً للمتغير المستقل على جودة المعايير. وقد أكد اختبار "ت" دلالة هذه العلاقة إحصائياً، إذ بلغ مستوى الدلالة (P-value) قيمة ٠.٠٠٠٤، وهي أقل من الحد المقبول إحصائياً (٠.٠٥). وبناءً عليه، تدعم هذه النتائج الفرض الفرعي الثاني المنبثق عن الفرض الرئيسي، والذي ينص على وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لتطبيق معايير العضوية للمجلس المقترح على جودة المعايير، وذلك ضمن مستوى ثقة يبلغ ٩٥٪.

بالنسبة للفرض الفرعي الثالث:

أوضحت النتائج الإحصائية أن التشكيل المقترح لمجلس معايير المحاسبة يفسر نسبة قدرها ٤٣.٧٪ من التغير في جودة المعايير، وفقاً لمعامل التحديد ($R^2 = 0.437$)، مما يعكس مساهمة ذات دلالة في تفسير هذا التباين. كما بينت النتائج وجود ارتباط طردي بين المتغيرين، حيث بلغ معامل الارتباط (R) نحو ٠.٦٦١، في حين أظهر معامل الانحدار قيمة بلغت ٠.٩٢، بما يشير إلى وجود علاقة تأثير واضحة. وقد دعمت نتائج اختبار "ت" هذه العلاقة، إذ سجل مستوى الدلالة (P-value) قيمة ٠.٠٠٠٥، وهي أقل من المستوى المقبول إحصائياً (٠.٠٥)، مما يؤكد معنوية العلاقة. وبناءً على ذلك، يتم قبول الفرض الفرعي الثالث من الفرض الرئيسي الأول، والذي ينص على وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للتشكيل المقترح لمجلس معايير المحاسبة على جودة المعايير، بدرجة ثقة تبلغ ٩٥٪.

بالنسبة للفرض الفرعي الرابع:

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن تطبيق آليات التمويل المقترحة لمجلس معايير المحاسبة يفسر نحو ١.١٪ فقط من التغيرات في جودة المعايير، وفقاً لقيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.011$)، مما يشير إلى ضعف القدرة التفسيرية للنموذج. كما أوضحت النتائج وجود علاقة ارتباط طردية ضعيفة بين تطبيق آليات التمويل المقترحة وجوده المعايير، حيث بلغ معامل الارتباط (R) نحو ٠.١٠٥. وعلى الرغم من ذلك، كشفت نتائج تحليل الانحدار أن قيمة معامل الانحدار بلغت ٠.٥٨، وهو ما يدل على وجود

علاقة بين المتغيرين، وقد تبين أن هذه العلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ٠.٠٠٣، وهو أقل من ٠.٠٠٥. وبناءً عليه، يمكن تأكيد وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لآليات التمويل المقترحة للمجلس على جودة المعايير، مما يدعم القبول الإحصائي للفرض الفرعي الرابع من الفرض الرئيسي بدرجة ثقة ٩٥٪.

بالنسبة للفرض الفرعي الخامس:

أشارت نتائج التحليل الإحصائي إلى أن تطبيق الاستقلال الفني المقترح لمجلس معايير المحاسبة يفسر ما نسبته ١١.٨٪ من التغيرات في جودة المعايير، وفقاً لقيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.118$)، مما يعكس مساهمة محدودة في تفسير هذا التباين. كما أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط طردية بين تطبيق الاستقلال الفني وجودة المعايير، حيث بلغ معامل الارتباط (R) نحو ٠.٣٤٤، في حين سجل معامل الانحدار قيمة بلغت ٠.٨١، مشيراً إلى وجود تأثير إيجابي للاستقلال الفني على جودة المعايير. وقد أكدت نتائج اختبار "ت" معنوية هذه العلاقة إحصائياً، حيث بلغ مستوى الدلالة ($P\text{-value}$) ٠.٠٠٥، وهو أقل من المستوى المعتمد ٠.٠٠٥. وبناءً على ذلك، يتم دعم صحة الفرض الفرعي الخامس من الفرض الرئيسي، الذي يفترض وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للاستقلال الفني المقترح للمجلس على جودة المعايير، وذلك في إطار درجة ثقة تبلغ ٩٥٪.

بالنسبة للفرض الفرعي السادس:

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن تطبيق اللجان الفرعية المرتبطة بمجلس معايير المحاسبة المقترح يفسر نحو ٣.٥٢٪ من التغيرات في جودة المعايير، كما عكستها قيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.352$)، وهو ما يشير إلى مساهمة تفسيرية محدودة. كما كشفت النتائج عن وجود علاقة ارتباط طردية بين تطبيق اللجان الفرعية للمجلس المقترح، حيث بلغ معامل الارتباط (R) نحو ٠.٥٩٣، مما يدل على ارتباط متوسط القوة. وسجل معامل الانحدار قيمة قدرها ١.٠٣، مشيراً إلى وجود تأثير إيجابي لتطبيق هذه اللجان على جودة المعايير. وقد أكد اختبار "ت" دلالة هذه العلاقة إحصائياً، حيث بلغ مستوى الدلالة ($P\text{-value}$) نحو ٠.٠٠٤، وهو أقل من المستوى المقبول (٠.٠٥). وبناءً على ذلك، تدعم هذه النتائج قبول الفرض الفرعي السادس المنبثق عن الفرض الرئيسي، الذي ينص على

وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية للجان الفرعية المقترنة بالمجلس المقترح على جودة المعايير، وذلك ضمن مستوي ثقة يبلغ ٩٥٪.

بالنسبة للفرض الفرعي السابع:

- القوة التفسيرية للنموذج: بلغت قيمة معامل التحديد $R^2=0.394$ ، وهذا يعني أن أسلوب العمل المقترح لمجلس معايير المحاسبة يفسر 39.4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع المتمثل في جودة المعايير .
 - الارتباط بين المتغيرين: بلغت قيمة معامل الارتباط $R= 0.627$ ، وهي تشير الي وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين
 - بلغت قيمة معامل الانحدار ١.٥٩، وهي تشير إلى وجود علاقة ، وتشير نتيجة اختبار "ت" إلى أن هذه العلاقة معنوية حيث إن مستوى الدلالة (P-Value) بلغ ٠.٠٠٣ وهو أقل من (0.05).
- وبناءً عليه يتم قبول الفرض الفرعي السابع من الفرض الرئيسي الأول الذي ينص على أنه " يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأسلوب العمل المقترح لمجلس معايير المحاسبة على جودة المعايير وذلك بدرجة ثقة 95%.

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن النموذج يمتلك قدرة تفسيرية متوسطة، حيث بلغ معامل التحديد (R^2) قيمة قدرها ٠.٣٩٤، مما يشير إلى أن أسلوب العمل المقترح لمجلس معايير المحاسبة يفسر حوالي ٣٩.٤٪ من التغيرات في جودة المعايير المحاسبية. كما أظهرت النتائج وجود علاقة ارتباط طردية متوسطة بين أسلوب العمل المقترح وجودة المعايير، حيث بلغ معامل الارتباط (R) نحو ٠.٦٢٧. وتشير قيمة معامل الانحدار البالغة ١.٥٩ إلى وجود علاقة إيجابية بين المتغيرين، وقد أكدت نتائج اختبار "ت" دلالة هذه العلاقة إحصائياً، حيث بلغ مستوى الدلالة (P-value) قيمة ٠.٠٠٣، وهي أقل من الحد المقبول ٠.٠٥. وبناءً على ذلك، تم تأييد الفرض الفرعي السابع من الفرض الرئيسي ، والذي ينص على وجود أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لأسلوب العمل المقترح لمجلس معايير المحاسبة على جودة المعايير وذلك بدرجة ثقة 95%.

في نهاية هذا التحليل، يمكن للباحثة أن تشير إلى أن نتائج تحليل المسار أظهرت مساهمة جميع مكونات المجلس المقترح في تحسين جودة معايير المحاسبة، وإن كانت بدرجات متباينة. فقد تبين أن عناصر مثل معايير العضوية، وتشكيل المجلس، وأسلوب العمل تُعد الأكثر تأثيرًا، في حين جاء عنصر التمويل في المرتبة الأدنى من حيث التأثير. وتدل هذه النتائج على صدق الفرض الرئيسي، وتبرز أهمية الإطار المؤسسي والتنظيمي في دعم جوده النظام المحاسبي في السياق المصري.

الاحصاءات الوصفية:

جدول (٨) المتغير المستقل الاول أهداف مجلس معايير المحاسبة المقترح

الاحصاءات الوصفية		الاحصاءات الوصفية		العبارات المعبرة عن أهداف المجلس المقترح
انحراف	وسط	انحراف	وسط	
٠.٤٩	٤.٦	٠.٤٠	٤.٨	وضع معايير ذات جودة عالية وقابلة للفهم والتنفيذ
٠	٥	٠.٤٠	٤.٢	تعزيز وتطبيق الإستخدام الصارم لتلك المعايير
٠.٤٩	٤.٦	٠	٥	تعزيز القابلية للمقارنة والشفافية
٠	٥	٠.٤٠	٤.٨	بناء ثقة المستثمرين

تشير نتائج الجدول إلى أن المتوسطات الحسابية لجميع العبارات تراوحت بين ٤.٢ و ٥.٠، ما يعكس درجة اتفاق مرتفعة جدًا بين أفراد العينة من الأكاديميين والمهنيين. كما أن انخفاض قيم الانحراف المعياري (من ٠.٠٠ إلى ٠.٤٩) يُظهر درجة عالية من تجانس الآراء، في حين أن العبارات التي سجلت انحرافًا معياريًا معدومًا تعكس توافقًا كاملاً بين المشاركين. وبناءً على ذلك، يمكن للباحثة استنتاج أن الهدفين الأكثر اتفاقًا بين المهنيين تمثلاً في "تعزيز التطبيق الصارم للمعايير" و"بناء ثقة المستثمرين". أما بالنسبة للأكاديميين، فقد منحوا أعلى تقييم لتعزيز الشفافية والقابلية للمقارنة (٥.٠)، وهو ما يعكس تركيزهم على الجوانب النظرية والمفاهيمية للمعايير، بينما يشير التقييم الأقل نسبيًا لعبارة

"التطبيق الصارم" (٤.٢) إلى إدراكهم للتحديات العملية المرتبطة بتطبيق المعايير داخل السياق المحلي.

جدول (٩) المتغير المستقل الثاني معايير العضوية بالمجلس المقترح

المهنيين		الأكاديميين		العبارات المعبرة عن المعايير الواجب توافرها في أعضاء المجلس المقترح
انحراف	وسط	انحراف	وسط	
٠	٥	٠	٥	الكفاءة المهنية
٠	٥	٠.٤٠	٤.٨	الخبرة ذات الصلة
٠.٤٠	٤.٨	٠.٨١	٤.٦	الاستقلالية والموضوعية
٠.٤٠	٤.٨	٠.٤٩	٤.٦	القدرة على التحليل.
٠.٤٠	٤.٨	٠.٤٠	٤.٨	الوعي ببيئة إعداد التقارير المالية
٠	٥	٠.٤٩	٤.٤	القدرة على اتخاذ قرارات متزنة ومدروسة

تشير نتائج الجدول الي أن جميع العبارات حصلت على تقييمات عالية جدًا، تتراوح بين ٤.٤ و ٥.٠، ما يدل على درجة اتفاق قوية بين الأكاديميين والمهنيين ، كما يتضح وجود إجماع تام (الوسط = ٥.٠ والانحراف = ٠.٠٠٠) بين الأكاديميين والمهنيين في عدة عبارات، مثل:

الكفاءة المهنية. الخبرة ذات الصلة. القدرة على اتخاذ قرارات متزنة (للمهنيين).

وتمثلت العبارة التي سجلت أقل اتفاق من الأكاديميين كانت: "القدرة على اتخاذ قرارات متزنة" (٤.٤)، وهو ما قد يُفسّر على أنه تحفظ أكاديمي على التوقعات الواقعية لقدرات أعضاء المجلس.

بينما الانحراف المعياري المرتفع نسبياً (٠.٨١) في عبارة "الاستقلالية والموضوعية" بين الأكاديميين يشير إلى تنوع في الرؤى بشأن ما إذا كانت هذه الخاصية مطلباً حتمياً.

أظهرت نتائج الجدول أن جميع العبارات حازت على تقييمات مرتفعة تراوحت بين ٤.٤ و٥.٠، مما يعكس مستوى عالٍ من الاتفاق بين الأكاديميين والمهنيين حول أهمية الخصائص المحددة. وقد لوحظ توافق تام في بعض العبارات مثل "الكفاءة المهنية"، و"الخبرة ذات الصلة"، و"القدرة على اتخاذ قرارات متزنة" بالنسبة للمهنيين، حيث سجلت متوسطات حسابية بلغت ٥.٠ دون أي تباين (انحراف معياري = ٠.٠٠). ومن ناحية أخرى، جاءت عبارة "القدرة على اتخاذ قرارات متزنة" في أدنى تقييم نسبي لدى الأكاديميين (٤.٤)، وهو ما قد يعكس نوعاً من التحفظ تجاه التوقعات المرتبطة بقدرات أعضاء المجلس، خاصة في ظل التحديات المهنية والبيئية القائمة. كما أن الانحراف المعياري المرتفع نسبياً (٠.٨١) في عبارة "الاستقلالية والموضوعية" بين الأكاديميين يُشير إلى تباين الآراء حول مدى اعتبار هذه السمة شرطاً جوهرياً لأداء أعضاء المجلس بشكل فعال.

جدول (١٠) المتغير المستقل الثالث تشكيل مجلس معايير المحاسبة المقترح:

العبارات		الأكاديميين		المهنيين	
		وسط	انحراف	وسط	انحراف
المستخدمين					
يجب اشتراك اصحاب المصالح (المستخدمين) في عملية وضع المعايير		٤.٢	٠.٤٠	٤	١.٢٨
يؤدي اشتراك اصحاب المصالح (المستخدمين) في عملية وضع المعايير يؤدي الى انتاج معايير اكثر ملائمة للواقع		٤.٢	٠.٤٠	٤.٢	٠.٩٩
الافراط في اشرك جميع اصحاب المصلحة قد يؤدي ال تعقيد مسار اصدار المعايير وتأخيرها.		٣.٦	٠.٤٩	٥	٠
امكانية تفعيل دور مستخدمي القوائم المالية في عملية اعداد المعايير من خلال الاستفادة من الوسائل الرقمية.		٤.٢	٠.٤٠	٤.٢	٠.٧٥

٠.٤٠	٤.٨	٠.٤٠	٤.٢	تحقيق الشرعية للمجلس المقترح من خلال المشاركة الواسعة والمتوازنة من مختلف الأطراف والتي تمثل احد المقومات الاساسية لاضفاء الشرعية.
مراجعي الحسابات				
٠.٤٩	٤.٦	١.٢٨	٢	يجب اشتراك مراجعي الحسابات في عملية وضع المعايير
٠.٤٩	٤.٦	١.٢١	٢.٤	يرتكز دور مراجعي الحسابات على ضمان ان تكون معايير المحاسبة عملية وقابلة للتنفيذ
٠.٨١	٤.٦	٠.٤٩	٣.٤	اشترك مراجعي الحسابات أثناء مسودات العرض او المشاورات العامة على تقليل مخاطر التطبيق غير المتسق او الثغرات
٠.٤٩	٤.٦	١.١	٣	مشاركة مراجعي الحسابات تعزز من موثوقية المعايير وتقلل من التلاعب بالارباح والمخالفات المحاسبية.
الاكاديميين				
١.١٨	٣.٨	٠	٥	يجب اشتراك الأكاديميين في عملية وضع المعايير نظرا لطبيعتهم المحايدة التي تساهم في تعزيز الشفافية والمصادقية.
٠.٤٠	٤.٢	٠	٥	يجب اشتراك الاكاديميين في تحديد الاجندة للاشارة الى القضايا التي تعاني من نقص في التنظيم، استنادا الى نتائج ابحاثهم التي تدرس المشكلات الزاهنة.
٠.٤٩	٤.٤	٠	٥	يجب اشتراك الاكاديميين في مرحلة جمع البيانات ، حيث يسهمون بتحليل مستخلصات من الدراسات السابقة بما يعزز خلفية المجلس تجاه الموضوع المقترح.
١.١٨	٤.٢	٠.٤٩	٤.٦	يجب اشتراك الاكاديميين في مرحلة ورقة النقاش ، حيث يساهمون في تقديم آراء نقدية مدعومة بتحليلات كمية.
٠.٤٩	٤.٦	٠	٥	يجب اشتراك الاكاديميين في مرحلة اعداد المسودة ، حيث يقوموا بتحليل المقترحات المدرجة وتقييم مدى اتساقها مع

				النتائج العلمية المتاحة مما يعزز دقة الحلول المقترحة قبل اعتمادها.
١.١٨	٤.٢	٠	٥	يجب اشتراك الاكاديميين في اصدار المعيار النهائي ، حيث يقوموا بطرح توصيات تسهم في تحسين وتطوير المعيار مستقبلا.
٠.٧٥	٤.٢	٠.٤٠	٤.٨	يجب اشتراك الاكاديميين في المرحلة التالية لاصدار المعيار من خلال قياس أثر المعيار على الواقع العملي.
١.١٠	٤	٠.٤٩	٤.٤	لتحفيز المشاركة الاكاديمية في عملية وضع المعايير من الضروري تنفيذ آليات تعترف بمساهماتهم وتكافئهم.
١.١٨	٣.٨	٠.٦٤	٤	الجوائز والاشادات العلمية والتعيين في مناصب فخرية داخل هيئات وضع المعايير تعتبر من آليات تشجيع المشاركة الاكاديمية.
١.١٨	٣.٨	٠.٤٠	٤.٢	الحوافز المالية مثل الرواتب أو الاتعاب الاستشارية أو التمويل المخصص للمشاريع البحثية يعد بمثابة اعتراف ملموس بالوقت والخبرة التي يستثمرها الاكاديميون في عملية وضع المعايير.
١.١٨	٣.٨	٠.٤٩	٤.٤	تماشي فرص التقدم الوظيفي للاكاديميين مع هذه المشاركة من خلال دمجها في معايير الترقية الاكاديمية.

تشير نتائج الجدول إلى وجود دعم قوي من قبل الأكاديميين لمشاركة مختلف الأطراف في عملية إعداد المعايير، ولا سيما فئة الأكاديميين أنفسهم، وهو ما تعكسه مستويات الاتفاق المرتفعة والانحرافات المعيارية المنخفضة. في المقابل، أظهر المهنيون درجة اتفاق جيدة ولكن مع بعض التفاوت أو التحفظات، لا سيما تجاه دور الأكاديميين في هذه العملية. كما يتبين أن المهنيين منحوا تقييمات أعلى بكثير لمساهمة مراجعي الحسابات مقارنة بنظرائهم الأكاديميين. وتعكس هذه النتائج أهمية اعتماد نموذج تشاركي متوازن يراعي وجهات نظر جميع الجهات ذات العلاقة، مع التأكيد على ضرورة توفير حوافز فاعلة ومستدامة لتعزيز انخراط الأكاديميين والمهنيين في تطوير المعايير المحاسبية بشكل مستمر.

جدول (١١) المتغير المستقل الرابع آليات التمويل المقترح للمجلس

العبارة		الأكاديميين		المهنيين	
		وسط	انحراف	وسط	انحراف
تمويل المجلس المقترح من خلال الموازنة العامة للدولة.		٤	١.٥٦	٢.٨	١.٣٤
تمويل المجلس المقترح من خلال فرض رسوم على الشركات في مقابل حضورهم ورش عمل وبرامج تدريبية ينظمها المجلس المقترح		٣.٤	١.٦٤	٢.٨	١.١٨
إنشاء صندوق مستقل لدعم تطوير المعايير المحاسبية من خلال اجراء البحوث عل ان يتم تمويله من قبل المؤسسات المالية المصرية الكبرى (دون السماح بأي تدخل من الجهات الممولة في محتوى أو توجهات العمل المهني والفني). .		٤.٤	٠.٨١	٤	١.١٠
فرض مساهمات مالية سنوية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية مع السماح باختلاف قيمة المساهمة حسب حجم الشركة .		٤.٦	٠.٤٩	٢.٤	١.٣٧
أحد المصادر البديلة المقترحة لتمويل مجلس معايير المحاسبة اعتماد رسوم على نشر المعايير والمطبوعات الفنية		٤.٦	٠.٤٩	٣.٦	١.٣٧

بينما كان المهنيون أكثر تحفظاً تجاه أي تمويل يأتي عبر تحميل الشركات رسوماً إضافية، سواء من خلال المشاركة في ورش العمل أو المساهمات السنوية، ربما بسبب مخاوف من الأثر المالي أو البيروقراطي على بيئة الأعمال.

وأخيراً كانت قيم الانحراف المعياري لدى المهنيين كانت في الغالب أعلى من نظيرتها عند الأكاديميين، ما يشير إلى تباين واسع في الرؤى داخل الشريحة المهنية.

تعكس نتائج الجدول تبايناً واضحاً بين وجهات نظر الأكاديميين والمهنيين فيما يتعلق بآليات تمويل إعداد المعايير، حيث برز الاختلاف الأكبر في بند فرض مساهمات مالية على الشركات المدرجة، إذ أيده الأكاديميون بدرجة عالية، في حين أبدى المهنيون رفضاً نسبياً، ما يعكس اختلافاً في تقدير قدرة الشركات على تحمل الأعباء المالية. وفي المقابل،

شكل مقترح إنشاء صندوق مستقل ممول من المؤسسات المالية الكبرى نقطة توافق نسبي بين الطرفين، مما يجعله خيارًا مقبولاً لدى الجانبين. كما تشير النتائج إلى ميل الأكاديميين لتأييد تنوع مصادر التمويل التي تشمل مساهمات الشركات والعوائد من الأنشطة العلمية، مع تحفظ على الاعتماد الكلي على الموازنة العامة. في حين أبدى المهنيون تحفظاً أكبر تجاه أي تمويل يستند إلى رسوم مباشرة على الشركات، ربما نتيجة لمخاوف مرتبطة بالتكاليف أو التعقيدات التنظيمية. ويُلاحظ أيضاً أن تباين الآراء داخل الفئة المهنية كان أكثر اتساعاً، وهو ما انعكس القيم الأعلى للانحراف المعياري مقارنة بالأكاديميين.

جدول (١٢) المتغير المستقل الخامس الاستقلال الفني المقترح للمجلس:

الأكاديميين		المهنيين		العبارة
وسط	انحراف	وسط	انحراف	
٤.٦	٠.٤٩	٤.٦	٠.٤٩	فيجب أن يتولى المجلس كامل المسؤولية عن الجوانب الفنية المتعلقة بإعداد وإصدار المعايير الوطنية للتقارير المالية دون تدخل من أي جهة خارجية.
٤.٦	٠.٤٩	٤.٤	٠.٤٩	للمجلس الحرية الكاملة في تحديد أولوياته الفنية ووضع جدول أعماله وفقاً لاحتياجات السوق المحلية والبيئة الاقتصادية.

تشير نتائج الجدول إلى وجود تقارب ملحوظ في وجهات النظر بين الأكاديميين والمهنيين، بما يعكس اتفاقاً واسعاً يدعم تبني نموذج مجلس فني مستقل كركيزة أساسية لتطوير معايير محاسبية وطنية. كما أن تساوي قيم الانحراف المعياري (٠.٤٩) في جميع البنود يدل على مستوى عالٍ من الاتساق داخل كل مجموعة، مما يعزز موثوقية النتائج ويزيد من قوتها التحليلية. وبناءً عليه، تعزز هذه المؤشرات أهمية الاستقلال الفني للمجلس كأحد العناصر الجوهرية لضمان إصدار معايير تتسم بالجودة والمصداقية.

جدول (١٣) المتغير المستقل السادس اللجان الفرعية المقترنة بالمجلس:

الأكاديميين		المهنيين		العبارة
وسط	انحراف	وسط	انحراف	
٤.٢	٠.٤٠	٤.٨	٠.٤٠	يجب تأسيس لجنة مستقلة لتفسير معايير المحاسبة المصرية، تستهدف دعم التطبيق الدقيق والموحد للمعايير المصرية للتقارير المالية.
٤	٠	٤.٨	٠.٤٠	يساعد تأسيس لجنة مستقلة لتفسير معايير المحاسبة المصرية في تقليل الاختلافات التطبيقية بين الممارسين، ويُعزز مستوى الشفافية والدقة في التقارير المالية ضمن السوق المحلية.
٤	٠	٤	١.١٠	يجب إنشاء مجلس استشاري مستقل يكون بمثابة حلقة وصل رسمية بين مجلس معايير المحاسبة المصرية والجهات المعنية بإعداد وتطبيق التقارير المالية. ويتمثل الدور الأساسي في طرح توصيات واستشارات مهنية تُسهم في توجيه أعمال المجلس من خلال اقتراح الموضوعات ذات الأهمية وترتيب أولوياتها بما يتماشى مع احتياجات البيئة المحاسبية
٤	٠	٤	١.١٠	كما يعمل المجلس الاستشاري على نقل وجهات نظر المعدّين والممارسين إلى مجلس المعايير، إلى جانب تقديم توصيات إضافية عند الحاجة.

(المصدر: إعداد الباحثة بالرجوع برنامج SPSS).

تُبرز النتائج اتفاقًا واضحًا لدى الأكاديميين بشأن أهمية تشكيل لجان فرعية، خاصة اللجنة التفسيرية والمجلس الاستشاري، لما لهما من دور في تعزيز كفاءة إصدار وتطبيق المعايير. أما المهنيون، فقد أبدوا تأييدًا ملحوظًا للجنة التفسير بدرجة مرتفعة (٤.٨)، مع تباين نسبي في آرائهم تجاه المجلس الاستشاري، وهو ما قد يُعزى إلى تباين الخبرات والممارسات المهنية. كما يشير ارتفاع الانحراف المعياري في تقييم المهنيين لعبارة تتعلق بالمجلس الاستشاري إلى غياب اتفاق داخلي ضمن هذه الفئة، مما يبرز الحاجة إلى رفع

مستوى الوعي بأدوار هذا المجلس وأهميته. وبشكل عام، يعكس هذا التوافق بين الفئتين إدراكاً مشتركاً لأهمية اللجان الفرعية كركيزة تنظيمية تسهم في ضمان اتساق الإجراءات وتعزيز الشفافية. يتضح من الجدول السابق هناك إجماع من الأكاديميين على أهمية اللجان الفرعية، وخاصة اللجنة التفسيرية والمجلس الاستشاري، بما يعزز جودة إصدار وتطبيق المعايير.

جدول (١٤) المتغير المستقل السابع أسلوب العمل المقترح للمجلس

المهنيين		الأكاديميين		العبارات
انحراف	وسط	انحراف	وسط	
٠.٤٩	٤.٦	٠.٧٥	٤.٢	يجب ان يكون هناك منهجية في اصدار معايير المحاسبة المصرية والإبتعاد عن اسلوب اصدار المعايير كلها دفعة واحدة.
٠	٥	٠.٤٩	٤.٢	تشمل الإجراءات المناسبة لإصدار معايير المحاسبة المصرية مايلي: تحديد أجندة العمل ، وإصدار ورقة النقاش ، نشر مسودة العمل ، مراجعة خطابات التعليق وكتب الملاحظات والإعداد لجلسات استماع عامة ، اصدار المعيار .
٠.٧٥	٤.٢	٠.٤٩	٤.٦	يساعد اعتماد المجلس المقترح لهذه الطريقة المقترحة على تحديد تأثير جماعات الضغط من عدمه.
٠.٨١	٤.٦	٠.٤٩	٤.٦	تحديد معايير موضوعية تحكم اختيار واستبعاد الموضوعات من الاجندة لتجنب تأثير جماعات الضغط على الاجندة.
٠.٨١	٤.٤	٠.٤٩	٤.٦	التحول من عملية وضع المعايير الحالية الى عملية وضع معايير رقمية كمرحلة متقدمة.

تشير النتائج إلى وجود تقارب ملحوظ بين رؤى الأكاديميين والمهنيين بشأن أهمية تنظيم أعمال المجلس من خلال آليات واضحة تقوم على الشفافية والمشاركة. وقد أبدى المهنيون دعماً كبيراً للإجراءات المنظمة لإصدار المعايير، في حين أظهرت آراء الأكاديميين قدرًا

أكبر من الاتساق، مقابل تباين نسبي في مواقف المهنيين تجاه بعض القضايا مثل تأثير جماعات المصالح وتطبيقات التحول الرقمي.

وأخيرا فيما يتعلق بالمتغير التابع :

جدول (١٥) المتغير التابع: جودة معايير المحاسبة المالية:

العبارة	الأكاديميين		المهنيين	
	وسط	انحراف	وسط	انحراف
لكي تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية بالجودة يجب وجود جهة مستقلة ومنظمة لوضع تلك المعايير	4.8	0.40	5	0
لكي تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية بالجودة يجب مراعاتها للتكيف مع البيئة من خلال مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والإجتماعية و القانونية والبيئية المحيطه بالمجتمع.	4.8	0.40	4.8	0.40
لكي تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية بالجودة يجب مراعاتها للتكيف مع البيئة من خلال الا تتصف بالثبات بل لابد من أن تتغير وفقا لظروف البيئة المتغيرة من وقت لآخر .	4.8	0.40	4.2	1.18
لكي تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية بالجودة يجب مراعاتها للحياض حيث يجب ان تقوم عليه وضع المعايير علي أسس علميه وفنيه وبيئيه.	4.2	0.75	4.8	0.40
لكي تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية بالجودة يجب مراعاتها للحياض حيث يجب الا تؤثر الضغوط السياسيه علي اعدادها وتكون الآراء الشخصية بأقل حدود ممكنه .	4.4	0.81	4.6	0.81
لكي تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية بالجودة يجب مراعاتها للإقتصادي حيث يجب مراعاة تناسب التكاليف مع العائد المتوقع من المعيار .	4.4	0.81	4.8	0.40

0.40	4.8	0.40	4.8	لكي تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية بالجودة يجب مراعاتها للتوافق الداخلي، فبسبب كون المعايير عبارة عن نظام فإنه يجب أن يتميز بالتوافق الداخلي وهذا لن يتحقق إلا من خلال تحديد أهداف ومفاهيم المحاسبية بإعتبارها المستوي الأول في الإطار الفكري ثم يتبع ذلك المعايير.
0.43	4.75	0.81	4.6	لكي تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية بالجودة يجب مراعاتها القبول والإلزام وتعد تلك من أهم الخصائص لأن المعايير لوفقت تلك الخصائص ، لايمكن ان نطلق عليها مصطلح معايير بأي حال من الأحوال.
0	5	0.49	4.6	لكي تتسم عملية وضع المعايير المحاسبية بالجودة يجب مراعاتها لتوافر الخبرات الفنية العالية التي تساهم في عملية وضع المعايير

تُظهر البيانات أن أعلى درجات الاتفاق بين الأكاديميين والمهنيين تركزت في محاور مثل الاستقلال، والقدرة على التكيف مع البيئة، والاتساق الداخلي، والكفاءة الفنية. وقد بدت آراء المهنيين أكثر اتزانًا وتجانسًا، وهو ما قد يُعزى إلى ارتباطهم المباشر بالممارسات اليومية. في المقابل، تبني الأكاديميون مواقف أكثر تحليلية، تميزت ببعض التفاوت في التقديرات، بما يعكس طبيعة عملهم القائم على النقد والتقييم النظري

النتائج والتوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

أولاً : نتائج الدراسة

الفرض الرئيسي : أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثرٍ موجب معنوي بين تطوير آليات تنظيم لعملية إعداد معايير المحاسبة وجودة هذه المعايير، مما يدعم صحة الفرض الرئيسي للدراسة. وتشير النتائج إلى أن تحسين البنية المؤسسية والتنظيمية لعملية إعداد المعايير يساهم في رفع كفاءة المخرجات المعيارية ودقتها، ويعزز من قدرة المجلس المقترح على تحقيق الاتساق والموضوعية في صياغة المعايير. كما يبرز الأثر الإيجابي لعوامل مثل الاستقلال الفني، وتحديد الأهداف بوضوح، وتفعيل اللجان الفرعية المتخصصة في دعم جودة عملية إعداد المعايير المحاسبية.

الفرض الفرعي الأول: تحديد أهداف واضحة لمجلس معايير المحاسبة المقترح : أظهرت النتائج وجود أثر موجب بين وضوح أهداف مجلس معايير المحاسبة المقترح وجودة المعايير مما يشير إلى أن زيادة وضوح الأهداف تؤدي إلى تحسّن في جودة المعايير، وتفسّر هذه النتيجة بأن تحديد الأهداف بدقة يساهم في توجيه عمل المجلس نحو أولويات محددة تتوافق مع احتياجات بيئة الأعمال المصرية، ويحد من التشتت في إصدار المعايير. كما تعكس النتيجة إدراك المبحوثين لأهمية وجود أهداف استراتيجية واضحة تضمن اتساق العمل المعياري مع الأهداف العامة للتنمية الاقتصادية والمحاسبية.

الفرض الفرعي الثاني: معايير اختيار الأعضاء بالمجلس المقترح : أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن معايير اختيار الأعضاء تُعدّ من أكثر العوامل تأثيراً في جودة المعايير المحاسبية، حيث كشفت النتائج عن أثر موجبٍ وذو دلالةٍ إحصائية يعكس الدور المحوري لكفاءة الأعضاء وخبرتهم واستقلاليتهم في تعزيز جودة المعايير. وتشير هذه النتيجة إلى أن نجاح المجلس المقترح يعتمد بدرجة كبيرة على الاختيار الدقيق والمتوازن للأعضاء من ذوي الخبرة الأكاديمية والمهنية. كما بيّنت النتائج توافقاً واضحاً بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول أهمية تنوع الخلفيات العلمية والعملية للأعضاء بما يضمن تحقيق توازن بين الجوانب النظرية والتطبيقية، ويساهم في تحسين جودة القرارات الفنية الصادرة عن المجلس.

الفرض الفرعي الثالث: تشكيل مجلس معايير المحاسبة المقترح : أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر موجبٍ وذو دلالةٍ إحصائية بين التشكيل التنظيمي للمجلس المقترح وجودة المعايير المحاسبية، مما يشير إلى أن التكوين المتوازن للمجلس من ممثلين عن المهنة والأكاديميين والجهات الرقابية يساهم في تحقيق الموضوعية والتكامل في عملية إعداد المعايير. وتعكس هذه النتيجة إدراك المبحوثين لأهمية تنوع الخلفيات العلمية والعملية للأعضاء بما يضمن تعدد وجهات النظر الفنية، ويعزز من جودة القرارات والمعالجات المعيارية، كما أن هذا التنوع يساهم في تحقيق مستوى أعلى من المشاركة والقبول العام للمعايير عند تطبيقها.

- الفرض الفرعي الرابع: آليات تمويل مجلس معايير المحاسبة المقترح : أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر موجبٍ وذو دلالةٍ إحصائية بين آليات التمويل المقترحة للمجلس وجودة المعايير المحاسبية، وإن كانت نسبة التباين المفسّر منخفضة، مما يشير إلى أن التمويل المستقل يمثل عاملاً مكتملاً وليس محدداً رئيسياً في رفع جودة

المخرجات المعيارية. وتُفسّر هذه النتيجة بأن الاستقلال المالي يسهم في حماية المجلس من الضغوط السياسية والمصالح المؤسسية، إلا أن تأثيره يظل محدودًا نسبيًا مقارنة بعوامل أكثر جوهرية مثل الاستقلال الفني للمجلس، وكفاءة أعضائه، وفعالية آليات الحوكمة والشفافية التي تحكم عملية إعداد المعايير.

وتكشف هذه النتيجة عن أبعاد مؤسسية واقعية في البيئة المصرية، حيث لا يمثل ضعف جودة المعايير ناتجًا عن محدودية الموارد المالية فحسب، بل عن غياب نظام متكامل للحوكمة يضمن التوازن بين الاستقلال المالي والرقابة المهنية. فحتى مع توافر التمويل، تظل جودة المخرجات رهينة لطبيعة العلاقات التنظيمية ومدى التزام المجلس بالمنهجية العلمية والموضوعية في عملية الإصدار. كما تُبرز الفروق بين استجابات الأكاديميين والمهنيين اختلافًا في الرؤية حول مصادر التمويل المناسبة؛ إذ يرى الأكاديميون أن إنشاء صندوق تمويل مستقل يحقق حيادًا أكبر ويُعزّز البحث العلمي في صياغة المعايير، في حين يميل المهنيون إلى نموذج التمويل الذاتي عبر اشتراكات مهنية لضمان الاستمرارية والاستقرار بعيدًا عن أي تبعية حكومية أو تجارية. ويكشف هذا التباين عن إدراك مشترك لأهمية التمويل كوسيلة داعمة، لكن مع اختلاف في الآليات التي تكفل استقلاله واستدامته.

وبناءً عليه، يمكن تفسير ضعف نسبة التفسير بأن الاستقلال المالي يُشكّل بُعدًا تمكينيًا يعمل فقط ضمن منظومة أوسع من العوامل المتشابكة التي تحدد جودة المعايير. فالقيمة الحقيقية للتمويل لا تتجلى في حجمه أو مصدره، بل في إدارته وفق نظام مؤسسي يحافظ على الحياد، ويربط بين المساءلة المهنية والاستقلال التنظيمي، وهو ما يعكس جوهر الإصلاح المطلوب في البنية المعيارية المصرية.

- **الفرض الفرعي الخامس: الاستقلال الفني لمجلس معايير المحاسبة المقترح:** أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثرٍ موجبٍ وذو دلالةٍ إحصائية بين الاستقلال الفني للمجلس المقترح وجودة المعايير المحاسبية، مما يؤكد أهمية تمتع المجلس بالاستقلال في اتخاذ قراراته الفنية بعيدًا عن أي تدخلات أو اعتبارات خارجية. وتشير هذه النتيجة إلى أن الاستقلال الفني يُعدّ أحد الشروط الجوهرية لتعزيز مصداقية النظام المعياري وضمان حياده المهني، ولا سيما في ظل الضغوط التنظيمية والمؤسسية التي قد تؤثر في موضوعية القرارات الفنية داخل بيئة إعداد المعايير المحاسبية

- **الفرض الفرعي السادس: وجود لجان فنية واستشارية تابعة للمجلس :** بيّنت النتائج وجود أثر موجب ذو دلالة إحصائية بين وجود لجان فنية واستشارية بالمجلس وجودة المعايير ، وتدل هذه النتيجة على أن إنشاء لجان متخصصة — مثل لجنة التفسير والمراجعة الفنية — يسهم في تسريع عمليات التطوير الفني وتحقيق قدر أعلى من الاتساق في التطبيق. كما أكدت آراء المبحوثين أهمية وجود لجان مساندة ذات صلاحيات واضحة تتابع تطبيق المعايير وتصدر التفسيرات اللازمة لضمان وحدة التطبيق في البيئة المصرية.
- **الفرض الفرعي السابع: أسلوب العمل المقترح للمجلس :** أوضحت النتائج وجود أثر موجب قوي بين أسلوب العمل المقترح للمجلس وجودة المعايير ، مما يعكس أهمية اتباع منهجية إصدار تدريجية ومنظمة تشمل مراحل إعداد الأجندة، إصدار مسودات العرض، والمشاورات العامة قبل الاعتماد النهائي للمعيار. كما أشارت النتائج إلى أن تطبيق هذا النهج يعزز من الشفافية ويتيح مشاركة أوسع لأصحاب المصلحة، بما يسهم في مواءمة المعايير الدولية مع البيئة المحلية.

ومن ثم تؤكد النتائج مجتمعة صحة الفرض الرئيسي وجميع الفروض الفرعية السبعة، مما يعزز صلاحية النموذج المقترح لبناء مجلس وطني مستقل لمعايير المحاسبة في مصر. وتشير النتائج إلى أن رفع جودة المعايير يتطلب منظومة مؤسسية متكاملة تجمع بين وضوح الأهداف، كفاءة الأعضاء، توازن التمثيل، استقلال القرار، وتفعيل المشاركة الفنية والاستشارية في جميع مراحل الإعداد. وتدعم هذه النتائج التوجه نحو تطوير إطار معياري مصري أكثر توافقاً مع الخصوصية الاقتصادية والثقافية، وأكثر قدرة على مواكبة المتغيرات المحلية والدولية.

ثانياً : التوصيات

- **التوصيات التنظيمية**
- ١. **تأسيس مجلس وطني مستقل لمعايير المحاسبة في مصر** يتمتع بالاستقلال المالي والفني والإداري، ويضم في عضويته ممثلين عن الجهات التنظيمية والمهنية والأكاديمية، بما يضمن التوازن بين متطلبات التطبيق العملي والأسس النظرية.

٢. وضع ميثاق حوكمة مؤسسية يحدد بوضوح اختصاصات المجلس وآليات عمله، ويكفل استقلال قراراته الفنية عن أي مؤثرات حكومية أو مصالح ضاغطة، مع اعتماد هيكل تنظيمي مرن يتيح سرعة الاستجابة للقضايا المستجدة.
٣. إقرار نظام شفاف لاختيار الأعضاء يستند إلى الكفاءة والخبرة والتنوع في الخلفيات العلمية والمهنية، لضمان فاعلية عملية صنع القرار وتحقيق التمثيل المتوازن لكافة أصحاب المصلحة.
٤. تأسيس لجان فرعية دائمة داخل المجلس تتولى مهام التفسير، والمراجعة الفنية، ومتابعة تطبيق المعايير، وإعداد الدراسات المقارنة مع المعايير الدولية، بما يعزز من التكامل والاتساق في التطبيق المحلي.

- التوصيات الفنية

١. اعتماد منهجية إصدار تدريجية وتشاركية للمعايير تبدأ من تحديد الأجندة السنوية، مروراً بإعداد أوراق النقاش ومسودات العرض، وانتهاءً بمرحلة المشاورات العامة قبل الإصدار النهائي، بما يعزز الشفافية والمشاركة المجتمعية في العملية المعيارية.
٢. التحول إلى المعايير الرقمية (Digital Standards) من خلال تبني تقنيات مثل XBRL وتكاملها مع نظم إعداد التقارير المالية، بما يسمح بالكشف المبكر عن المشكلات الفنية وتحسين جودة البيانات والإفصاح المالي.
٣. تطوير آلية مستدامة للتمويل الفني تعتمد على مزيج من الاشتراكات المهنية والدعم المؤسسي دون التأثير على استقلال القرار الفني، لضمان استمرارية عمل المجلس وقدرته على تطوير المعايير بصورة منتظمة.
٤. تعزيز آليات المراجعة الدورية والتقييم المستمر للمعايير بما يسمح بتحديثها استجابة للتغيرات الاقتصادية والمالية، وبما يتوافق مع التطورات الدولية في مجالات الاستدامة، والرقمنة، والتقارير المتكاملة.

- التوصيات التطبيقية والمجتمعية

١. تعزيز التعاون بين الهيئات المهنية والجامعات لتبادل الخبرات وإجراء بحوث تطبيقية مشتركة تسهم في تطوير المعايير المحاسبية بما يتلاءم مع متطلبات السوق المحلي.

٢. إطلاق برامج تدريب وتأهيل مستمرة للمحاسبين والمراجعين حول تطبيق المعايير المحدثة، بما يرفع من الكفاءة المهنية ويضمن وحدة التطبيق بين المؤسسات.
٣. نشر الوعي المؤسسي والثقافي بأهمية الشفافية والإفصاح المالي من خلال ورش عمل وندوات ومبادرات توعوية تدعم الثقافة الأخلاقية للمهنة وتحد من ممارسات التحفظ المفرط أو إخفاء المعلومات الجوهرية.
٤. تشجيع المشاركة المجتمعية في عملية وضع المعايير من خلال فتح قنوات رسمية لتلقي الملاحظات من مستخدمي القوائم المالية، والمراجعين، والأكاديميين، بما يضمن مواءمة المعايير مع احتياجات البيئة المحلية.

و تمثل التوصيات السابقة خريطة طريق عملية لإصلاح الإطار المؤسسي والتنظيمي لعملية إعداد معايير المحاسبة في مصر، بما يعزز قدرتها على تحقيق الشفافية والحوكمة المالية. فتنفيذ هذه التوصيات يساهم في تحويل عملية إعداد المعايير من نهج بيروقراطي جامد إلى منظومة تشاركية ديناميكية تستند إلى الشفافية والمساءلة، وتستجيب بمرونة للتطورات الاقتصادية والتكنولوجية المتسارعة. إن تأسيس مجلس وطني مستقل، وتفعيل اللجان الفنية، والتحول نحو المعايير الرقمية، من شأنها أن ترفع كفاءة النظام المعياري المصري ليوافق الاتجاهات العالمية مثل الاستدامة، والتقارير المتكاملة، والتحول الرقمي في إعداد البيانات المالية. كما أن تعزيز الاستقلال الفني والتمويل المستدام يضمن استمرارية تطوير المعايير دون خضوعها لضغوط مؤسسية أو تجارية. ومن الناحية الاجتماعية والمهنية، يُتوقع أن يؤدي تطبيق هذه التوصيات إلى رفع مستوى الثقة في التقارير المالية المصرية محلياً ودولياً، وزيادة جاذبية الاستثمار الأجنبي، ودعم أهداف التنمية المستدامة من خلال شفافية المعلومات واتساقها مع المعايير الدولية. كما أن تعزيز الوعي المحاسبي والتعاون الأكاديمي والمهني سيُسهم في بناء ثقافة مؤسسية قائمة على النزاهة والالتزام الأخلاقي في الممارسة المحاسبية، وهو ما يعزز في النهاية جودة التقارير المالية واستقرار الأسواق المالية الوطنية.

ثالثاً : التوجهات البحثية المستقبلية

تُظهر نتائج هذه الدراسة أن تطوير الإطار المؤسسي لإعداد معايير المحاسبة لا يمثل فقط ضرورة مهنية، بل يُعد مدخلاً لإعادة صياغة دور مهنة المحاسبة في دعم الشفافية

والحوكمة والتنمية الاقتصادية. وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة، يمكن اقتراح مجموعة من التوجهات البحثية المستقبلية التي تسهم في إثراء الفكر المحاسبي التطبيقي، وذلك على النحو الآتي:

١. تحليل كفاءة النماذج التنظيمية المختلفة للمجالس المعيارية في الدول النامية والمتقدمة، واستخلاص العناصر المؤسسية التي يمكن مواءمتها لتطبيقها في البيئة المصرية، بما يعزز استقلالية وفاعلية صناعة القرار المعياري.
٢. دراسة أثر التحول الرقمي على فعالية عملية إصدار المعايير وجودة الإفصاح المالي، مع التركيز على تطبيقات الذكاء الاصطناعي وتقنيات التحليل الآلي في مراجعة المسودات وتوحيد لغة التقارير المالية.
٣. تقييم جاهزية البيئة التشريعية والمؤسسية في مصر لتبني المعايير الرقمية، وتحليل التحديات التقنية والحوكمة المرتبطة بتحول منظومة إعداد التقارير إلى إطار رقمي متكامل.
٤. تحليل الدور المؤسسي لجماعات الضغط والمصالح المهنية في تشكيل المعايير المحاسبية، من منظور يوازن بين تأثير المصالح الاقتصادية ومتطلبات الحياد الفني والاستقلال التنظيمي.
٥. قياس الأثر الاقتصادي والاجتماعي للمعايير المحاسبية من خلال ربطها بمؤشرات الحوكمة والشفافية ومكافحة الفساد، وتحليل علاقتها بتحسين بيئة الاستثمار المحلي.
٦. تقييم التكامل بين المعايير المحاسبية والأنظمة الحكومية الرقمية مثل نظم الضرائب، والمشتريات العامة، والإفصاح الإلكتروني، بما يتيح بناء منظومة موحدة للبيانات المالية على مستوى الدولة.
٧. دراسة البعد السلوكي والأخلاقي في عملية إعداد المعايير، من خلال تحليل كيفية تأثير القيم المهنية للمحاسبين وأعضاء المجالس المعيارية على جودة المعايير وحيادها.

المراجع

اولا : المراجع العربي

- الرشيدى، ممدوح صادق(2006) ، الثقافة المجتمعية وأثرها على وضع معايير المحاسبة المالية مع إشارة للمعايير المصرية ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مج 20، ع ١، ص ص ٥١-١.
- المليجي، هشام حسن عواد، (2006) إطار مقترح لمحددات صنع قرار بناء المعايير المحاسبية وأثارها على نموذج الإفصاح المحاسبي المطبق في مصر، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مج ٢٦، ع ٢، ص ص ٢٤٣-٢٩٣
- الهلالي، أسامة أحمد جمال (2018)، "معايير التقرير المالي الدولي IFRS وملائمتها للتطبيق في البيئة المصرية من منظور المتعاملين في سوق المال دراسة تحليلية وميدانية" ، الفكر المحاسبي ،كلية التجارة ، جامعة جنوب الوادي، مج ٢٢، ع ١، ص ص ١١-٨٤
- حامد، صفاء محمود أحمد، (2006)، " الأسس المنهجية لوضع المعايير المحاسبية بالتطبيق على جمهورية مصر العربية " ، جامعة جنوب الوادي ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج،مج ١١، ع ١، ص ص ٣٩٩-٣١٧
- حماد، أحمد هاني بحيري حسين .(1991). إطار مقترح لتنظيم عملية وضع المعايير المحاسبية في جمهورية مصر العربية،مجلة البحوث التجارية،مج. ١٣، ع. ١، ٨-١.
- شرف، ابراهيم احمد ابراهيم شرف (٢٠١٧) ، "أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية علي جودة التقرير المالي دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة التجارة والتمويل ، جامعة طنطا ، ع ٤ ، ٢٧٧- ٣٢٤ .
- عباس مهدي الشيرازي(1990) ، نظرية المحاسبة ، دار السلاسل للطبع والنشر والتوزيع، الكويت .
- عبدالعال، إيهاب إبراهيم حامد (2019)، تقييم وتطوير المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار في ظل المعايير المصرية والدولية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا، ٦(١)، ٢٩٧-٣٤٨.
- وزارة الاستثمار (2006) قرار وزاري رقم ٢٣٤ لسنة ٢٠٠٦ الخاصة بمعايير المحاسبة المصرية.
- وزارة الاستثمار .(2015) بقرار ١١٠ لتعديل معايير المحاسبة المصرية المعدلة.
- وزارة الاستثمار .(2019) بقرار وزاري رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل القرار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ .
- وزارة الاقتصاد والتعاون الدولي، (1996) قرار وزاري رقم ٣٢٣ لسنة ١٩٩٦ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبط بهما .الوقائع المصرية، العدد ١١٦، ٢٨ مايو.
- وزارة الاقتصاد والتعاون الدولي (١٩٩٧)،[قرار وزاري رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما .الوقائع المصرية، العدد ٢١٩، ٢٨ سبتمبر

ثانيا : المراجع الاجنبية

- Abdelsalam, O. H., & Weetman, P. (2003). Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: Relative familiarity and language effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(1), 63–84.
- **Abela, M., & Mora, A. (2012).** Understanding the consequences of accounting standards in Europe: The role of the EFRAG. *Accounting in Europe*, 9(2), 147–170. <https://doi.org/10.1080/17449480.2012.718897>
- Agana, J. A., Zori, S. G., & Alon, A. (2023). *IFRS Adoption Approaches and Accounting Quality*. *International Journal of Accounting*, 58(3), Article 2350009
- **Alexander, D., Eierle, B., & Hütten, C. (2010).** *The auditor as standard-setter – Some US evidence and its implications* (Working paper).
- Alexander, D., & Nobes, C. (2020). *Financial Accounting: An International Introduction* (7th ed.). Pearson Education
- Alkayed, H., Zighan, S., Qabajeh, M., & Almaharmeh, M. I. (2023). The role of XBRL adoption on enhancing transparency of information disclosure: A case study of Jordanian financial companies. *Cogent Business & Management*, 10(3), 2265082. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2265082>
- Allen, A. (2014). *Agenda setting at the FASB: Evidence from the role of the FASAC*. Harvard Business School Working Paper 15-042. https://www.hbs.edu/ris/Publication%20Files/15-042_04374427-94dc-4756-bdbe-26a54605cc0d.pdf
- Allen, A., & Ramanna, K. (2013), Towards an understanding of the role of standard setters in standard setting, *Journal of Accounting and Economics*, 55(1), 66-90
- **Allen, A., Roychowdhury, S., & Ramanna, K. (2018),** Auditor lobbying on accounting standards. *Journal of Law, Finance, and Accounting*, 3(2), 291–331.
- **Álvarez Etxeberria, I., Mora, A., & Calvo, J. A. (2014).** Involving academics in the accounting standard setting process: An application of the Delphi methodology to the assessment of IASB proposals. *Journal of Management and Governance*, 18(3), 765–791
- **Arab Horizon Group – AHG. (2023).** *Egyptian Accounting Standards – Amendments 2023: Egyptian Accounting Standard No. (34) “Real Estate Investment”*. Retrieved from <https://www.a-h-g.net/en/news/egyptian-accounting-standards/>
- Arce, M., Giner, B., & Taleb, M. A. (2023). Due process as a legitimating mechanism: Participation and responsiveness in the development of IFRS

- 17: Insurance contracts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 42(6), 107150
- Assad, N., & Jaafar, A. (2023). *The interplay of financial reporting quality and investment efficiency: Evidence from the USA*, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, https://www.researchgate.net/publication/374232401_The_interplay_of_financial_reporting_quality_and_investment_efficiency_evidence_from_the_USA
 - Azimli, A. (2023). *The impact of IFRS mandate and institutional governance on emerging capital markets*. *Financial Innovation*, 9(1), 1–19. <https://doi.org/10.1186/s40854-023-00528-9>
 - Baydoun, N., & Willett, R. (2000). *Islamic corporate reports*. *Abacus*, 36(1), 71–90.
 - Bengtsson, E., (2011), Repoliticalization of accounting standard setting—The IASB, the EU and the global financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(6), 567–580.
 - Bengtsson, M., & Argento, D. (2023). International accounting convergence and divergence: Towards a framework for understanding de jure adoption of IFRS, *Accounting in Europe*, 20(3), 370–392.
 - Blanc, I. (2011, December 8). The principle of the neutrality of standards. *The Journal of Regulation*, 2(4). <https://thejournalofregulation.com/en/article/i-24-the-principle-of-the-neutrality-of-standards/>
 - Brown, P., & Tarca, A., (2005). **Achieving high quality, comparable financial reporting: A review of independent enforcement bodies in Australia and the UK**. *Abacus*, 41(1), 48–71
 - Bushman, R., & Landsman, W. (2010). The pros and cons of regulating corporate reporting: A critical review of the arguments, *Accounting and Business Research*, 40(3), 259–273.
 - Cao, L., Pan, F., & Zhang, J. (2020). *The role of the national institutional environment in IFRS outcomes*. *Accounting & Finance*, 60(3), 2773–2801. <https://doi.org/10.1111/acfi.12525>
 - Christine. A. Botosan, July 2019,” Pathway to an Integrated Conceptual Framework for Financial Reporting”, *the Accounting Review*, Vol. 94, No. 4, pp. 421-436
 - Christensen, J., Gassen, J., & Götze, U. (2020). *The real effects of a new accounting standard: the case of IFRS 15*. *Accounting and Business Research*.
 - Cieřlik, A., & Hamza, S. (2022). Inward FDI, IFRS adoption and institutional quality: Insights from the MENA countries. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 47. <https://doi.org/10.3390/ijfs10030047>

- Convery, A. M. Kaufman, M., & Warfield, T. D. (202٢). *Stakeholder engagement and effective standard-setting*, *Accounting Horizons*, 36(2), 47-65.
- Convery, A. M. (2023),” *Stakeholder conflict and standard-setting foundation oversight*”. *Accounting, Organizations and Society*, 107, 101-536.
- Corona, C., Huang, Z., & Hwang, H. (2020). *Accounting uniformity, comparability, and resource allocation efficiency*. *The Accounting Review*, 99(1), 139-161. <https://doi.org/10.2308/TAR-2021-0024>
- **Cortese, C. L., & Irvine, H. J. (2010).** Investigating international accounting standard setting: The black box of IFRS 6. *Research in Accounting Regulation*, 22(2), 87–95.
- Dahawy, K., Merino, B. D., & Conover, T. L. (2002). The conflict between IAS disclosure requirements and the secretive culture in Egypt. *Advances in International Accounting*, 15, 203–228.
- Dahawy, K., & Samaha, K. (2010). An investigation of the views and perceptions of external users of corporate annual reports in emerging economies: The case of Egypt. *International Journal of Accounting and Finance*, 2(3–4), 264–288.
- Dahawy, K. M., Shehata, N. F., & Ransopher, T. D. (2011). *The state of accounting in Egypt: A case*. *Journal of Business Cases and Applications*, 4, 1-13.
- De Wolf, A. (2023). *Stakeholder participation in the development of international public sector accounting standards*. *Fiscal Accounting & Management (FAAM)*, [Volume39, Issue4](#) ,November 2023 ,pp.. 715-730
- Dobler, M. and Knospe, O. (2016), “Constituents’ formal participation in the IASB’s due process: new insights into the impact of country and due process document characteristics”, *Journal of Governance and Regulation*, Vol. 5 No. 3, pp. 50-66, doi: 10.22495/jgr_v5_i3_p6.
- Dorgham, M. M., AlAfifi, M., & Abu Zaid, E. (2023). Impact of compliance with the International Financial Reporting Standard (IFRS) No. 9 on financial risk reduction in banks listed on the Palestine Stock Exchange. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 9(3)
- Dowa, A., Elgammi, A. M., Elhatab, A., & Mutat, H. A. (2017). *Main worldwide cultural obstacles on adopting International Financial Reporting Standards (IFRS)*. *International Journal of Economics and Finance*, 9(2), 172–179. Canadian Center of Science and Education. <https://doi.org/10.5539/ijef.v9n2p172>
- [Ebaid, I.E.S.](#) (2016), "International accounting standards and accounting quality in code-law countries: The case of Egypt", [Journal of Financial Regulation and Compliance](#), Vol. 24 No. 1, pp. 41-59.

- Ebrahim, M. A. (2014), "IFRS compliance and audit quality in developing countries: the case of income tax accounting in Egypt", *Journal of International Business Research*, Vol. 13 No. 2, pp. 19-37.
- Elbayoumi, A. F., Awadallah, E. A., & Basuony, M. A. K. (2019). Development of accounting and auditing in Egypt: Origin, growth, practice and influential factors. *The Journal of Developing Areas*, 53(2), 217–226
- Eljammi Ayadi, J., Damak, S., & Hussainey, K. (2020). *The impact of conservatism and secrecy on the IFRS interpretation: The case of Tunisia and Egypt*. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(2), 234–271.
- ESMA. (2023, October 25). *The Heat is on: Disclosures of Climate-Related Matters in Financial Statements*. European Securities and Markets Authority
- Financial Accounting Foundation (FAF). (2022). *Independence & due process*. Norwalk, CT: Financial Accounting Foundation. Retrieved from <https://www.accountingfoundation.org/page/detail?pageId=/accounting-and-standards/independence-and-due-processes.html>
- Financial Accounting Standards Board. (2022, September 20). *FASAC agenda and other projects (meeting materials)*. Norwalk, CT: Financial Accounting Standards Board. Retrieved from https://storage.fasb.org/FASAC-AGN.ATT_All-20220920.pdf
- Fitrianti, N. G., Ria, N., & Fatmasari, R. R. (2024). *Investigating the impact of International Financial Reporting Standards on global financial transparency*. *Journal of Economics, Accounting, Business, Management, Engineering and Society*, 1(10), 85-103.
- Fleckner, A. M. (2008). **FASB and IASB: Dependence despite independence**. *Virginia Law & Business Review*, 3(2), 275–360.
- Folsom, D., Hribar, P., Mergenthaler, R., & Peterson, K. (2017). *Principles-based standards and earnings attributes*. *Journal of Accounting and Economics*, 63(2–3), 288–312.
- Fülbier, R. U., Hitz, J.-M., & Sellhorn, T. (2009). Relevance of academic research and researchers' role in the IASB's financial reporting standard setting. *Abacus*, 45(4), 455–492.
- Georgiou, G. (2004). Corporate lobbying on accounting standards: Methods, timing and perceived effectiveness. *Abacus*, 40(2), 219–237
- Georgiou, O. (2024). *The Politics of Prudence in Accounting Standards*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 43(2), 106–123
- Governmental Accounting Standards Board (GASB). (n.d.). *How does academic research contribute to standard setting?* Retrieved November 6, 2025, from <https://www.gasb.org/page/pageContent?pageId=/about-us/gasb-and-the-user-community/academics/how-does-academic-research-contribute-to-standard-setting.html>
- Hani Alkayed, Saad Zighan, Majed Qabajeh & Mohammad I. Almaharmeh. (2023). The role of XBRL adoption on enhancing transparency of

- information disclosure: A case study of Jordanian financial companies. *Cogent Business & Management*, 10(3), 2265082.
- Hassabelnaby, H. R., Epps, R. W., & Said, A. A. (2003). The impact of environmental factors on accounting development: An Egyptian longitudinal study. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(3), 273–292.
 - Hassan, M. K. (2008). The development of accounting regulations in Egypt: Legitimizing the International Accounting Standards. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 467–484.
 - Herz, R. H. (2005). *International convergence of accounting standards*. *Northwestern Journal of International Law & Business*, 25(3), 609–630.
 - Hewa, S. I. (2020). *IASB's Independence in the due Process: An Examination of Interest-Group Pressure*. *Accounting & Finance*, 60(3), 2675–2699.
 - Hossain, M. A., & Hossain, M. A. (2013). Enforcement and compliance of accounting standards in emerging economies: A case of Egypt (Working paper).
 - Howieson, B. A. (2009). Agenda formation and accounting standards setting: Lessons from the standards setters. *Accounting & Finance*, 49(3), 577–598. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2009.00302.x>
 - **IFAC**. (2023). *Egypt – Member profile: Accounting and auditing framework*. International Federation of Accountants. Retrieved from <https://www.ifac.org>
 - IFRS Foundation. (2024). *Compilation of Agenda Decisions—Volume 10 (Nov 2023–Apr 2024)*. IFRS Foundation. <https://www.ifrs.org>
 - IFRS Foundation. (2023). *IFRS Advisory Council handbook*. IFRS Foundation.
 - IFRS Foundation. (2021). *IFRS Foundation annual report 2021*. London, United Kingdom: IFRS Foundation. Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/about-us/funding/2021/ifrs-annual-report-2021.pdf>
 - IFRS Foundation. (2024). *Jurisdictional profile: Egypt*. IFRS Foundation. Retrieved from <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/jurisdictions/pdf-profiles/egypt-ifrs-profile.pdf>
 - IFRS Foundation. (2022). *Request for information: Third agenda consultation – Feedback summary*. London: IFRS Foundation.
 - IFRS Foundation. (n.d.). *Why global accounting standards?* <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards>.
 - **Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA)**. (2019, November). *The audit implications of International Financial Reporting Standard 15: Revenue from contracts with customers*.

- Institute of Cost & Management Accountants of India (ICMAI). (n.d.). *Introduction to accounting standards*. Retrieved from https://icmai.in/upload/AdvStudies/UPSC/1408_22_5_30to8_30pm_1.pdf
- International Accounting Standards Board. (2020). Conceptual framework for financial reporting. IFRS Foundation.
- International Accounting Standards Board / IFRS Foundation. (n.d.). *How we set IFRS® Standards*. Retrieved from <https://www.ifrs.org/about-us/how-we-set-ifrs-standards/>
- International Organization of Securities Commissions (IOSCO). (2022). *IOSCO annual report 2022*. Madrid, Spain: IOSCO. Retrieved from https://www.iosco.org/about/?subsection=annual_reports
- **International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)**. (2019). *Guidelines on transparency and accountability in public financial management*. INTOSAI. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INTOSAI_Guidelines_on_Transparency_Accountability.pdf
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI) – Public Sector Committee. (2022). *The importance of an independent standard-setting process*. Vienna, Austria: INTOSAI. Retrieved from https://www.psc-intosai.org/wp-content/uploads/2022/05/independent_standard-setting.pdf
- ISSAI. (2019). GUID-9010: The importance of an independent standard-setting process. International Federation of Accountants. <https://www.issai.org/wp-content/uploads/2019/08/GUID-9010-The-importance-of-an-independent-standardsetting-process.pdf>
- Jenkins, J. G., & Stanley, J. D. (2019). *A Current Evaluation of Independence as a Foundational Concept*. *Current Issues in Auditing*, 13(1), P17–P28.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R. and van der Tas, L. (2012), “Formal participation in the IASB’s due process of standard setting: a multi-issue/multi-period analysis”, *European Accounting Review*, Vol. 21 No. 4, pp. 693-729, doi: 10.1080/09638180.2010.522775.
- Jorissen, A., Lybaert, N., Orens, R. and van der Tas, L. (2013), “A geographic analysis of constituents’ formal participation in the process of international accounting standard setting: do we have a level playing field?”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 32 No. 4, pp. 237-270, doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2013.04.005.
- **Kholeif, A. (2008)**. *A new institutional analysis of IFRS adoption in Egypt: A case study of loosely coupled rules and routines (Working paper)*
- Koonce, L. (2021). Experimental research on standard-setting issues in accounting, working paper
- **Kothari, S. P.** (2022, Fall). *Keep politics out of accounting standard-setting*. *Cato Institute – Regulation*, 45(3), 8–11.

<https://www.cato.org/regulation/fall-2022/keep-politics-out-accounting-standard-setting>

- KPMG. (2023). 2023 IFRS® Interpretations Committee Agenda Decisions. KPMG. <https://kpmg.com>
- Kulik, A. & Dobler, M. (2023). "Stakeholder participation in the ISSB's standard-setting process: the consultations on the first exposure drafts on sustainability reporting." *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14 (7): 349-380
- Larson, R. K., & Herz, P. J. (2013). *The role of the discussion paper in the IASB standard-setting process. Accounting in Europe*, 10(2), 201–226.
- Larson, R.K. & Kenny, S.Y. (2011). The financing of the IASB: An analysis of donor diversity. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20(1), pp. 1–19. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2010.12.003
- Ling, R. (2018). How does the nature of accounting standards affect audit quality and earnings attributes? (Doctoral dissertation, Florida International University).
- Maulana, A. O. (2019). Legitimacy dynamics of accounting standards setting: The case of Indonesia, Doctoral dissertation, Henley Business School, Business Informatics, Systems, and Accounting
- Morais, A. I., & Pinto, I. (2023). Does the level of enforcement shape the complexity in accounting standards? *International Journal of Financial Studies*, 11(1), 34. <https://doi.org/10.3390/ijfs11010034>
- Ndubueze, O. V. (2022). Accounting quality and its effect on investment decisions in financial institutions. *International Journal of Advanced Academic Research*, 8(6), 84–92.
- **Nguyen, H. C.** (2011). *Are accounting standards neutral or unbiased?* [Working paper]. SSRN. <https://doi.org/10.2139/ssrn.183183>
- Oddenino, A. (2018). *Digital standardization, cybersecurity issues and international trade law*. In P. F. Giuggioli & S. Pollicino (Eds.), *Digital Constitutionalism* (pp. 57–75).
- PCAOB. (2022). Other Auditors: Standard-setting and supervision of auditors in global environment. Public Company Accounting Oversight Board. <https://pcaobus.org/oversight/standards/standard-setting-research-projects/other-auditors>
- Penno, M. (2003). Rules and Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 73–90.
- Peters, S. (2015), IASB to investors: Help us shape financial reporting for the future. CFA Institute Market Integrity Insights. <https://blogs.cfainstitute.org/marketintegrity/2015/11/23/iasb-to-investors-help-us-shape-financial-reporting-for-the-future-video/>
- Pour Seyfaldini Jorjafki, A. (2024). *Examining the impact of accounting software on enhancing the accuracy and timeliness of financial reports*.

- Business, Marketing, and Finance Open*, 1(2), 141–149. <https://doi.org/10.61838/bmfopen.1.2.12>
- Ramassa, P. (2024). Interpreting IFRS: The evolving role of agenda decisions. *Abacus*, 60(2), 205–235. <https://doi.org/10.1111/abac.12312>
 - Rey, A., Maglio, R., & Rapone, L. (2020). Lobbying during IASB and FASB convergence due processes: Evidence from the IFRS 16 project on leases. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41, 100336.
 - Saleh, S. A. (2023). *Auditor's Effort Following the Implementation of 2015 Revised Egyptian Accounting Standards: An Evidence from the Nonfinancial Listed Firms on the Egyptian Stock Exchange*. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 7(3), 131-172.
 - Schipper, K. (2003). Principles-Based Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 61–72.
 - Schipper, K. (2010). How can we measure the costs and benefits of changes in financial reporting standards?, *Accounting and Business Research*, 40(3), 309–327. <https://doi.org/10.1080/00014788.2010.9663406>
 - Schroeder, R. G., Clark, M. W., & Cathey, J. M. (2019) ,Financial Accounting Theory and Analysis: Text and Cases, EMEA Edition, 12th Edition
 - Securities and Exchange Commission (SEC), (2003). *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the U.S. Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*
 - Securities and Exchange Commission. (1997, September 29). *The importance of high-quality accounting standards*. Washington, D.C.: U.S. Securities and Exchange Commission. Retrieved from <http://www.sec.gov/news/speech/speecharchive/1997/spch176.txt>
 - Shields, K., Clacher, I., & Zhang, Q. (2019). Negative tone in lobbying the International Accounting Standards Board. *The International Journal of Accounting*, 54(3), 1–39. <https://doi.org/10.1142/S1094406019500100>
 - Singhal, D. (2015). Convergence with IFRS: New Opportunities to Investors Global Journal of Contemporary Research in Accounting, Auditing and Business Ethics (GJCRA) An Online International Research Journal Vol: 1 Issue 2, (ISSN: 2311-3162).
 - Street, D. L. (2011). Criteria for an independent accounting standard setter: How does the IASB rate? Harvard Law School Forum on Corporate Governance. <https://corpgov.law.harvard.edu/201>
 - Sunder, S. (2002). Regulatory competition among accounting standards: The role of an independent standard-setting body. *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), pp..517–538. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(02\)00050-9](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(02)00050-9)
 - sunogaya, N., Hellmann, A., & Scagnelli, S. D. (2015). Adoption of IFRS in Japan: Challenges and consequences. *Pacific Accounting Review*, 27(1), pp..3–27.

- Sutton, S. G., Holt, M., & Arnold, V. (2016). Artificial intelligence research in accounting., *International Journal of Accounting Information Systems*, 22, pp..60–73
- The World Bank ,2020, “Trading for Development in the Age of Global Value Chains”, Washington, DC: The World Bank
- United Nations. (2008). Review of practical implementation issues relating to International Financial Reporting Standards: Case study of Egypt. In *International Accounting and Reporting Issues Review* (Report by the Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development),
- Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2020). *Financial accounting: IFRS edition* (4th ed.). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- World Bank. (2002). Report on the observance of standards and codes (ROSC): Accounting and auditing – Arab Republic of Egypt. The World Bank. Retrieved from <https://documents.worldbank.org/en/publication/documents-reports/documentdetail/589181468023039456>
- Yoon, K., Hoogduin, L., & Zhang, L. (2015). Big Data as complementary audit evidence. *Accounting Horizons*, 29(2), pp..431–438
- Zeff, S. A. (2021). *Evolution of U.S. regulation and the standard-setting process for financial reporting: 1930s to the present. Foundations and Trends in Accounting*, 15(3), 263–372. <https://doi.org/10.1561/14000000066>
- Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 373–386.