

## أثر دور مستخدمى القوائم المالية فى تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية"دراسة ميدانية"

محمد كمال الدين محمد عبد الرحمن

مدرس المحاسبة

المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

[mohamed\\_kamal@ymail.com](mailto:mohamed_kamal@ymail.com)

### مستخلص الدراسة:

قدم الباحث فى هذه الدراسة أهمية تأثير مصالح مستخدمى القوائم المالية من الناحية النظرية للقائمين على تطوير معايير المحاسبة ، مسترشدا فى ذلك بتراث الأدب المحاسبى من خلال مشاركة المستخدمين فى عملية التطوير وتأثيرهم عليها مما أدى إلى تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) دراسة هذه القضايا فى سياق تنظيمى جديد ، وتم تحقيق هدف الدراسة من خلال نتائج مسح استقصائى لأراء عينة من المهتمين بوضع ومتابعة معايير المحاسبة بجمهورية مصر العربية بغرض تطوير معايير المحاسبة المصرية ومدى المشاركة والتأثير فيها، وتوضيح أهمية خطابات التعليقات التى تتم عند إعداد ومتابعة وتطوير تلك المعايير.وقد تم مشاركة عدد كبير من الشركات المصرية من خلال المنظمات الممثلة لمستخدمى التقارير، وقد أشارت النتائج إلى أن العامل الرئيسى الذى يعوق هذه المشاركات هو أن المساهمة فى تطوير المعايير مكلف ويتطلب مجهودا فكريا فى محاولة التأثير على صنع القرار أو (مناورات الأروقة) ،وقد اتضح أن من يشملهم المسح لهذه الفئات يعتبرون أن مهنة المحاسبة والجهات الأكاديمية والتنفيذية الواضعة للمعايير هم جماعات مصالح تسيطر بآرائها على عملية تطوير المعايير بمجلس المعايير المصرية، كما اتضح أيضا أنه لا يوجد فرق بين شركات الاستثمار التى تمارس مناورات الأروقة فى المراحل المبكرة والمراحل المتأخرة من عملية تطوير معايير المحاسبة، وأن هناك ارتباطا وثيقا بين

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

استخدام خطابات التعليقات وطرق ممارسة مناورات الأروقة الأخرى، وأن شركات الاستثمار ترى أن طرق ممارسة مناورات الأروقة المتنوعة متساوية في درجة الفعالية لتطوير معايير المحاسبة ، كما أن شركات الاستثمار تعتبر التكاليف واحتمالية النجاح متساوية الأهمية في قرارها بعدم المشاركة في عملية تطوير المعايير المصرية بالإضافة إلى أن جماعات المصالح المختلفة تشك في أن لها تأثير ونفوذ متساو في عملية وضع المعايير بمجلس معايير المحاسبة المصرية.

## المبحث الأول الإطار العام للبحث

### أولاً : مقدمة الدراسة :

تعد المحاسبة بمثابة نظام خاص للمعلومات يقوم بأداء وظيفتين أساسيتين هما قياس نتائج الأحداث الاقتصادية للمنشآت وتوصيلها إلى فئات عديدة من المستخدمين لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. وتقديراً لما تلعبه المحاسبة من دور حيوي على مستوى الاقتصاد القومي من خلال ما تقدمه من معلومات لمستخدمي التقارير المالية قامت العديد من الدول بتنظيم سياساتها المحاسبية من خلال إصدار ومتابعة معايير المحاسبة. وتهدف عملية وضع ومتابعة المعايير المحاسبية إلى تضييق مجالات الخلاف بين المنشآت فيما يتعلق بالقياس والإفصاح وطريقة عرض المعلومات في التقارير المالية، ومراجعة المقاييس المحاسبية التي تعتمد على أحداث جديدة وخبرات إضافية وتطورات لاحقة وبعد نظر وحكم أفضل ومثل هذه المراجعات يعتبر جزءاً ملازماً من العملية المحاسبية، ويعتبر إجراء تعديلات في التقديرات المحاسبية جزءاً من الممارسة المقبولة في العملية المحاسبية وتطوير كمية ونوعية تلك المعلومات. وقد اتجهت العديد من الدول المتقدمة إلى الأخذ بفكرة وضع وتطبيق معايير محاسبية تلئم احتياجاتها في الممارسة العملية (حماد 2003).

وعلى المستوى الدولي قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام 2001 بإعادة هيكلة نفسها وتحولت إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB), Tyson, Thomas, N., Fred, A., 2010, ومنذ تبنى تنظيم "معايير المحاسبة الدولية (IAS) من قبل اللجنة الأوروبية والاتفاقية المبرمة مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ظهرت بقوة أهمية مجلس (IASB). ويمكن القول إنه أكتسب صفة هيئة خاصة لوضع المعايير حيث أن أنشطتها تهم جمهوراً كبيراً من المستفيدين Jorissen, L., Van de poel, H., 2006, وتم صياغة معايير هذا المجلس من خلال إجراءات تشاور وجلسات استماع لمدة طويلة ، ووفقاً لـ (الرملي) 2010 فإن تطوير المعايير من هذا النوع هي عملية سياسية تمارس فيها جماعات المصالح مناورات الأروقة Lobbying لتطوير هذه المعايير.

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

ويعتبر تطوير معايير المحاسبة أحد المجالات التي تتدخل من خلالها الهيئات التنظيمية في العمل المحاسبي حيث قد تصدر هذه المعايير من قبل منظمات حكومية كما هو الحال في وزارة الاقتصاد في المقام الأول أو من قبل هيئات مهنية كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يتم إصدار المعايير من خلال مجلس معايير المحاسبة المالية FASB " آمال 2010".

وبالرغم أن عدداً كبيراً من الدراسات تناول أنشطة مناورات الأروقة لجماعات الضغط المتنوعة في عمليات وضع وتطوير المعايير، إلا أن عدداً محدوداً فقط تناول بالدراسة ضغوط مناورات الأروقة التي يتعرض لها مجلس (IASB) 2007 Miller, N., Paul, B. ، علاوة على ذلك فإن معظم الدراسات السابقة - بغض النظر عن سياقها التنظيمي- ركزت على معدى القوائم المالية ومدى مساهمتهم في عملية إعداد وتطوير المعايير مثل: Anton, H., 2010 ، Govindarajan, V. ، Sterling, H., Robert R. ، كما أن هناك دراسات خاصة بأنشطة مناورات الأروقة تقوم بها مكاتب المراجعة (مثل وقد تمت بصورة وافية وشاملة وبدرجة أقل من حيث مساهمتها في تطوير المعايير 2010 Aitken, Michael J. ، Harris, M., Trevor S., Mark H. ,2004 ، Chambers, R. J.

وتناول عدد قليل من الدراسات مشاركة مستخدمي القوائم المالية Kirk, K. ، Donald J.,2010 ، إلا أن هذه المشاركة - مع قلتها- فإنها تعتبر في غاية الأهمية حيث أن مطوري معايير المحاسبة غالباً ما يبررون تبنى المعايير التي يقترحونها بالاحتكام إلى مصالح مستخدمي القوائم المالية . وفي تحليل عملية تطوير المعايير بمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) يذهب Glazer, K., Alan, S. Henry, 2001 ، إلى أن مثل هذه المساهمات في تطوير المعايير قد تستخدم فقط كأداة إعلامية من قبل مجلس (FASB).

ويعتبر مستخدمو القوائم المالية مجرد أشخاص ظل داخل إطار معايير المحاسبة Morton, J.,2000 R. ويظل هؤلاء منتظرون خارج تلك المعايير باعتبار أن مجلس (FASB) يتكلم بالنيابة عنهم وعندئذ يؤثر في إجراءات عملية التطوير عن طريق إبداء آرائهم في المعايير.

ولاستخدام المعايير ميزة هامة تتمثل في زيادة خصائص جودة المعلومات المحاسبية (زيادة درجة الملائمة ودرجة الاعتماد على المعلومات المحاسبية وزيادة إمكانيات

المقارنة من خلال اتباع أسس قابلة فى القياس المحاسبي) وفى تطوير المعايير المحاسبية والذى سوف يؤدى إلى الانتقال إلى وضع أفضل بالنسبة لخصائص جودة المعلومات المحاسبية ( العسيلي 2001).

ونظرا للحاجة الملحة لوضع وتعديل المعايير المحاسبية فقد اهتمت المنظمات المهنية فى كثير من دول العالم بوضع وتحديث معاييرها ، ولعل أهم هذه المنظمات فى هذا المجال هو مجمع المحاسبين القانونيين فى الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذى بادر إلى وضع ومراجعة وتطوير معايير التدقيق منذ عام 1939 ، كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB فى الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 لتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP التى بدأ العمل بها منذ عام 1932 ( مأمون ) 2010.

وفى مصر فقد تشكلت اللجنة الدائمة لتطوير ومتابعة المعايير المصرية وذلك بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم (478) لسنة 1997 وتعديلاته المتتابعة وقد صدر آخر تعديل لهذه المعايير فى عام 2006 وذلك برئاسة وزير الاقتصاد وعضوية الهيئات المهنية المهتمة بالمهنة وتطويرها. كما صدر قرار وزير الاقتصاد رقم (503) لسنة 1999، بشأن تطوير معايير المحاسبة المصرية والتعديلات التى تجرى على القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم. وقد قامت اللجنة الدائمة بتطوير معايير المحاسبة المصرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، وبما لا يتعارض مع أحكام القوانين والقرارات التى تلزم بتطبيقها الشركات الخاضعة والملزومة بتطبيقها فى ضوء أحكام القانون (159) لسنة 1981 وتعديلاته بشأن الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة وقانون رأس المال رقم (95) لسنة 1992 وتعديلاته.

#### ثانيا: أهمية الدراسة :

1. إمكانية تطوير المعايير المحاسبية المصرية وذلك بغرض أن تقوم تلك المعايير بتحقيق جودة أفضل للمعلومات المحاسبية .
2. بالنظر إلى البيئة المصرية سنجد أنه على إدارة شركات الأموال بكافة أشكالها القانونية أن تلتزم عند إعداد قوائمها المالية المعتمدة والمنشورة بما جاء بقرار وزير الإقتصاد رقم 503 لسنة 1997 بشأن معايير المحاسبة المصرية من معالجات وإفصاح وعرض، وحيث أن تطبيق المعايير التى تضمنها هذا

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

القرار تعتبر في مرحلة التشغيل الأولي، فإن عملية تطوير المعايير تستخدم في تقويم منهجية المعايير المحاسبية المصرية والذي سوف ينتج عنه التعرف على مشاكل تطبيق المعايير ومن ثم وضع الحلول الملائمة لمعالجة هذه المشاكل في الوقت المناسب.

3. سد الفجوة في الأدبيات المرتبطة بتطوير المعايير من خلال عرض الأدلة المرتبطة بالمساهمات الخاصة بشركات الاستثمار وذلك بغرض التأثير الذي يمارسه معدو القوائم المالية وغيرهم في تلك الشركات على عملية صنع القرار وذلك بمجلس معايير المحاسبة المصرية.

### ثالثا : أهداف الدراسة :

1. تقديم مساهمة للأدبيات المحاسبية المرتبطة بتطوير المعايير وذلك من خلال ثلاث طرق رئيسية يمكن توضيحها على النحو التالي:
2. تقديم أدلة على أن أنشطة مناورات الأوراق يشارك فيها مستخدمو القوائم المالية بمفاهيم وإدراكات خاصة بهم بعد أن تعرضوا للتجاهل والإهمال في الفترات السابقة.
3. توضيح للقضايا المرتبطة بالمناورات عند تطوير معايير المحاسبة المصرية حيث تزداد أهمية تلك المناورات عند إجراء هذا التطوير.
4. إمكانية الحصول على أدلة مباشرة من المشاركين المحتملين في عملية تطوير المعايير من خلال إجراء دراسة تطبيقية تشمل معدو القوائم المالية بالشركات بصفة أساسية المحاسبين القانونيين والأكاديميين والمنشآت المعنية، والجهات الحكومية ذات العلاقة والمستخدمين للمعلومات المحاسبية بهدف تطوير المحاسبة المالية.

### رابعا: حدود الدراسة

1. إن عملية مراجعة وتطوير المعايير المنظمة للسياسة المحاسبية على مستوى المجتمع تعد عملية واسعة يمكن أن تشمل العديد من الجوانب المحاسبية وغير المحاسبية. ولكي يحقق البحث أهدافه بكفاءة وفاعلية، فإنه سوف يقتصر على عملية تطوير معايير المحاسبة المالية، ولن يتم التعرض للمجالات المحاسبية الأخرى كالمراجعة ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية.

2. تقتصر عملية تطوير المعايير التي تنظم عملية إعداد التقارير المالية الدولية والإفصاح عنها في شركات الأموال التابعة للقطاع الخاص في مصر، ولن يتعرض لعملية وضع المعايير المنظمة لإعداد التقارير المالية والإفصاح عنها في مؤسسات وشركات قطاع الأعمال العام.
- وانطلاقاً من مشكلة البحث والهدف المرتجى منه تأتي فإنه سوف يتم تناول الجزء المتبقى من الدراسة كما يلي:
- المبحث الثاني :** الدراسات السابقة المتعلقة بأهمية" مناورات الأروقة بغرض تطوير معايير المحاسبة المصرية".
- المبحث الثالث :** تطوير معايير المحاسبة المصرية.
- المبحث الرابع :** صياغة فروض الدراسة المتعلقة بتطوير معايير المحاسبة المصرية.
- المبحث الخامس :** تصميم الدراسة الميدانية.
- المبحث السادس :** اختبار فروض الدراسة.
- المبحث السابع :** عرض نتائج وتوصيات الدراسة.

## المبحث الثانى

### الدراسات السابقة المتعلقة بأثر دور مستخدمي القوائم المالية فى تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

تناولت الأدبيات المحاسبية عملية تطوير المعايير المرتبطة بأنشطة مناورات الأروقة التى يمارسها مستخدمو القوائم المالية من خلال دراسات تتعلق بمحاولة تطوير معايير المحاسبة وذلك على النحو التالى :

#### 1- دراسة (Morton, J., 1995)

تناولت الدراسة أهمية البيئة التنظيمية الأمريكية وأثرها فى تطوير المعايير المحاسبية وتم ذلك من خلال عدد خطابات التعليقات التى استلمها مجلس (FASB) فيما يتعلق بتبنيه تطوير المحاسبة, وكان مجموعها 13369 خطاباً ، فقد قدم 239 خطاباً فقط (185) من أفراد ، 54 من منظمات مهنية وذلك بواسطة مستخدمى التقارير. وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك منطمتين اثنتين فقط يفعالن استخدام التقارير وهما : رابطة محلى الأوراق المالية اليابانية ورابطة إدارة الإستثمار (AIMR) وهاتان المنظمتان معنيتان بدور هام فى تطوير معايير المحاسبة.

#### 2- دراسة (Revsine, O., 1998)

ركزت هذه الدراسة على قياس أثر انخفاض مستوى مشاركة المستخدمين للتقارير على عملية تطوير المعايير وتم ذلك من خلال فحص التعليقات المقدمة فيما يتعلق بمسودة استطلاع رأى exposure drafts التى نشرها مجلس IASC فى الفترة بين 1989، 1992. وقد خلصت الدراسة أنه من أصل مجموع 764 خطاباً تم تقديم 26 خطاباً فقط بواسطة منظمات ممثلة للمحلىين المالىين وقد (قدمت بواسطة 5 مستجيبين مختلفين)، وعلى العكس من ذلك ذكر Hostrum, G. L. and W. F. 1997 Messier. أن المحلىين المالىين " كانوا فاعلين جداً فى مناقشات المجلس وحظيت وجهات نظرهم بقدر كبير من الاهتمام".



### 3-دراسة, Shwayder, K. , (2000)

وفى سياق إجراءات مجلس معايير المحاسبة (ASB) بالمملكة المتحدة فقد تم دراسة أهمية المناورات المتعلقة بالأروقة والمتصلة بقضية المراجعة التشغيلية والمالية (ASB , 1993) . وقد اتضح من الدراسة أنه من أصل مجموع 104 خطاب تعليقات فقد قدم 14 خطاباً فقط بنسبة 13.46% بواسطة جماعات مستخدمى التقارير، وبالإضافة إلى فحص خطابات التعليقات أجرى الباحث المشار إليه مقابلات مع 20 من مستخدمى القوائم المالية من أجل التعرف على الأسباب التى دفعتهم لعدم تقديم تعليقات مكتوبة فقد أشار هؤلاء المستخدمون إلى أن شخصاً واحداً فقط استطاع إبداء سبب واضح لهذا الاقتناع بعدم تقديم مثل هذه التعليقات وهو أن المحللين الماليين لا يتوقعون أن يكونوا ذوى نفوذ وتأثير فى عملية مناورات الأروقة حيث أن معدى الحسابات هم من يملكون النفوذ الأكبر. واستخلص آخرون Glazer, S., 2010 Henry, J.: أسبابا لتقديم التعليقات المكتوبة تتمثل فى وجود تقليد يقضى بعدم الرد كتابة، وهذا التبرير ينسجم مع ما يلاحظه المدققون وهو وجود "مؤشرات على أن المحللين شعروا أنهم يستطيعون التعبير عن وجهة نظرهم بشأن القضايا الجارية".

### 4- دراسة( العسيلي، 2001)

تناول الباحث دراسة دولية مقارنة لإستراتيجيات تطوير المعايير المحاسبية بهدف وضع إستراتيجية متكاملة لتقويم منهجية معايير المحاسبة المصرية حيث ألفت الدراسة الضوء على إستراتيجية متكاملة لتطوير معايير المحاسبة المصرية وذلك بغرض تحقيق الأهداف المرجوة من استخدام المعايير ومقارنة إستراتيجيات مجموعة من الدول. وقد خلصت الدراسة إلى أنه تم إتباع إستراتيجية ملائمة لمتابعة المعايير المحاسبية فى منهجية معايير المحاسبة المصرية وانه قد تم تطوير بعض المعايير المحاسبية المصرية التى تضمنها قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 بما يتفق مع عناصر الإستراتيجية المتكاملة لتطوير معايير المحاسبة ومتابعة لتلك المعايير. وقد أوصت الدراسة بإتباع إستراتيجية مناسبة لبناء وتطوير المعايير المحاسبية المصرية استنادا إلى إستراتيجية استيراد معايير المحاسبة الدولية. وأن سياسة الحل الوسط باستيراد المعايير وتكييفها طبقا للبيئة المصرية تعتبر ملائمة وهذا يقع على عاتق الأجهزة المهنية فى مجال المراجعة البيئية للمعايير المحاسبية المصرية.

### 5- دراسة(Asare, M., Stephen, K. , (2002)

أثر دور مستخدمى القوائم المالية فى تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

ناقشت هذه الدراسة أنشطة مناورات الأروقة الخاصة بالعديد من جماعات المصالح بما فيها مستخدمى التقارير عند إصدار القوانين واللوائح المنظمة للتقارير المالية الهولندية فيما يخص الشركات التى تمارس الأنشطة المصرفية والتأمينية ، وقد توصلت الدراسة إلى أن مناورات الأروقة من جانب مستخدمى التقارير لم تكن كثيرة وأنه نتيجة تخصيص موارد كبيرة لمناورات الأروقة من جانب شركات الاستثمار الكبيرة فقد تمكنت من ممارسة تأثير ونفوذ كبيرين على المعيار المحاسبى المراد تطويره . وباستخدام نظرية التوقعات لـ Atiase, K., Rowland, K., Linda S. Bamber E., 2000 ، فقد تم تقديم نموذج تفسيرى متكامل لمشاركة المستخدمين فى عملية وضع المعايير الكندية. وأجرى الباحثون مقابلات مع 27 من مستخدمى التقارير الكنديين وأيدت نتائج المقابلات - التى استخدمت فى تنقيح النموذج التفسيرى المتكامل - التوقعات التى كانوا يرونها صحيحة.

#### 6- دراسة Fremgren, S., James, M 2004،

تناولت هذه الدراسة أهمية خطابات التعليقات لعملية تطوير المعايير وذلك خلال عامى 1998، 2003 تلقى IASB نحو 30 خطاباً فقط من مستخدمى التقارير وهو ما يمثل 1.33% فقط من الخطابات والتى مجموعها 2245 خطاباً التى تم استلامها خلال هذه الفترة ، وقد تم بحث مدى المشاركة فى العملية التى قامت بها لجنة التفسير والتقارير المالية التابعة لـ IASB ودراسة خطابات التعليقات المكتوبة فيما يتعلق بمسودات تفسيراتها الـ 18 الأولى، واتساقاً مع الدراسات الأخرى فقد استخلصت الدراسة انخفاض مستوى المشاركة من جانب مستخدمى التقارير حيث أنه من أصل مجموع 714 خطاب تعليقات مستلمة جاء 34 خطاباً فقط (4.76%) من خلال مستخدمى التقارير (وقد تم تقديمها من خلال 56 مستجيباً يأتون من خلفيات مختلفة).

#### 7- دراسة (شريف 2004).

تناولت هذه الدراسة رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية ، والإجراءات المطلوبة من طوائف المجتمع المحاسبى من المهنيين والممارسين للمهنة والحكومة والأكاديميين وأصحاب المصالح المختلفة فى إصدار معايير محاسبية مصرية تتماشى مع المعايير العالمية وليست نسخاً أو ترجمة لها ، وقد خلصت الدراسة إلى الالتزام الكامل بالمعايير الدولية ، وقد أوصت الدراسة بوجود الالتزام الكامل بمضمون وتفصيل المعايير الدولية وعدم الحيدة عنها إلا فى

أضيق الحدود. وأن تؤخذ في الاعتبار متطلبات البيئة المحاسبية وكذلك المرونة الكافية لصياغة المعيار لإمكانية تعديله في المستقبل بما يواكب التطورات الاقتصادية وانعكاساتها الحادثة في البيئة المصرية.

#### 8- دراسة. (2006). Mutchler, J.,

تناولت هذه الدراسة أهمية أحد إدراكات المستخدمين للتقارير عند تطوير المعايير وأهميتها الضرورية للمجتمع ، وقد خلصت الدراسة أن مهمة المحاسبين تتمثل في تطوير معايير المحاسبة مما أدى إلى تأثير هذه الإدراكات على أهمية الرأي الذي لم يبديه المستخدمون، وهو ما أثر بدوره بالسلب على مشاركتهم في عملية تطوير المعايير - وهذا يتفق مع دراسة (شريف 2004) الذي أوضح فيه ان قضية بناء المعايير المنظمة للسياسة المحاسبية تشكل أهمية قصوى للمجتمع المرتبط بمهنة المحاسبة والمراجعة والذي يجب أن يشارك بكامله في بناء وتطوير المعايير

#### 9- دراسة (2008) Estes, R., Reames, C.,

ناقشت هذه الدراسة تأثير ورقة المناقشة في المراحل المبكرة للعملية وقد تبين من الدراسة المسحية أنه فيما بين عام 2004 وتوقيت توزيع الاستبيان في يونيو 2006 . نشر مجلس IASB 28 مسودة استطلاع رأى وأربع ورقات مناقشة وطلب إبداء تعليقات بشأنها. وقد خلصت الدراسة أن العدد الأقل للملاحظات في المراحل المبكرة للعملية تلك التي تتضمن مرحلة ورقة المناقشة والتي من المحتمل أن يكون عدد الوثائق المطلوب التعليق عليها أقل.

#### 10- دراسة (2009) Frishkoff, F., Paul, S.,

قام الباحثان بتقدير أثر مناورات الأروقة على تمرير قانون ساربينز - أوكسلي ، وقد خلصت الدراسة إلى أنه من أصل مجموع 1948 خطاباً قاموا بتحليلها فقد تم إستلام 125 خطاباً (6,41%) من مجموعات من المستثمرين وأن العدد ليس بالقليل لكن أقل بكثير من عدد الخطابات المقدمة من المعدين وهو 629 خطاباً (23.28%).

#### 11 - دراسة. (2010). Hostrum, G., Messier, Z.,

تعرضت هذه الدراسة إلى الطرق المنهجية المختلفة لعملية تطوير المعايير وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة أن يتم التطوير من خلال ما يلي :

\* الطرق المباشرة : والتي تتمثل فيما يلي:

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

1. التحدث في جلسات الاستماع العامة التي يعقدها مجلس المعايير.
  2. التواصل مع أعضاء مجلس تطوير المعايير أو موظفيه الفنيين في اجتماعات خاصة مرتبة مسبقاً أو بواسطة وسائل أخرى (مثل المحادثة الهاتفية).
  3. المشاركة في الزيارات الميدانية .
  4. تقديم خطابات تعليق رداً على دعوات مجلس المعايير بإبداء تعليقات.
  5. المشاركة في اجتماعات المائدة المستديرة العامة بالمجلس المذكور.
- \*الطرق غير المباشرة : والتي تتمثل فيما يلي:**

1. مناقشة مراكز البحث العلمي بالجامعات المهتمة بالمعايير المحاسبية وتطويرها.
2. تبصير للحكومة بأهمية التطوير.
3. التعليق على أهمية المشاركة من خلال وسائل الإعلام.
4. تبصير أعضاء أو الموظفين الفنيين العاملين في مجال المحاسبة.
5. تبصير النقابات المهنية التي تنتمي لها الشركات مثل النقابات التجارية ومكاتب المحاسبة والمراجعة وجهاز المحاسبات للمشاركة في تطوير تلك المعايير.
6. 12- دراسة. **Jennings, M., Kneer, V., (2010)**

اختصت هذه الدراسة بمدى تأثير جماعات المصالح المختلفة على عملية وضع وتطوير الكثير من المعايير، وقد خلصت الدراسة أن التأثير المدرك لهذه الجماعات يتمثل على سبيل المثال في سيطرة معدو القوائم المالية على تلك العملية وأنه من المحتمل أن يؤدي ذلك إلى إقناع مستخدمي القوائم المالية في المشاركة في تلك العملية. وفي ضوء كون مستخدمي التقارير هم المستفيدين من معايير IASB ، وأنه بالرغم من انخفاض مستوى مشاركتهم في عملية إصدار المعايير فإن آرائهم يعد هاماً.

#### 13- دراسة ( **Rose, N., Beaver, S., , L., Sorter , (2011)** )

قامت هذه الدراسة على سؤال أساسي يتمثل في معدل الاستجابة لمستخدمي القوائم المالية عند عملية التطوير، وللإجابة على هذا السؤال فقد تم إجراء مسح لمعرفة اتجاهاتهم والذي بلغ 9% فقط. وخلصت الدراسة إلى أنه يمكن اعتبار معدل الاستجابة

صحيحاً بالنظر لضعف استجابة المستخدمين لدعوات إبداء التعليقات بشأن مقترحات IASB. بالإضافة إلى الحصول على أدلة بشأن عدم الاستجابة عن طريق فحص الفروق بين استجابات عينة الدراسة المبكرين والمتأخرين. وقد أشارت المقارنات إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعتين عن الأسئلة الأربعة المذكورة في الاستبيان.

### الفجوة المحاسبية في الدراسات السابقة

من خلال استعراض أدبيات الدراسات السابقة يمكن تحديدكما يلي:

1. وجود ندرة في الأدلة التجريبية المتصلة بمشاركة مستخدمى القوائم المالية فى تطوير معايير المحاسبية.
2. هناك عدد قليل من الدراسات يثبت مشاركة مستخدمى القوائم فى إعداد المعايير، وكذلك دراسة الأسباب التى أدت إلى انخفاض مستوى هذه المشاركة وهو ما دعى هذه الدراسة إلى توضيح مساهمة مناورات الأروقه فى مشاركة وإدراكات مستخدمى القوائم المالية لتطوير معايير المحاسبة المصرية.
3. اعتمدت الدراسات على مدى مشاركة مستخدمى القوائم المالية فى عملية وضع المعايير ومقدار النفوذ والتأثير الذى يمارسونه خلال تلك العملية ، كما لوحظ أن عدداً قليلاً فقط من الدراسات تناول هذه القضية بوجه عام ، وتم إجراء عدد أقل من الدراسات المرتبطة بإجراءات عملية تطوير المعايير، الأمر الذى يجب معه تفعيل مساهمات الأروقة فى تطوير معايير محاسبية تحوز القبول.

## المبحث الثالث

### تطوير معايير المحاسبة الدولية

#### 1/3 الحاجة إلى تطوير المعايير المحاسبية الدولية:

لقد اعترف مجلس معايير المحاسبة الدولية كواضع للمعايير المحاسبية الدولية في عام 2003 أن الإطار الفكري الحالي أصبح خارج إطار التاريخ بشكل متزايد الأمر الذي يتطلب معه ضرورة صياغة خطط مستقبلية بتطويره ليتلاءم مع التغيرات في بيئة الأعمال (الأرضى 2008).

واستجابة لاتفاق Norwalk فقد صدر في 2006/7/6 تحقيق التقارب بين مفاهيم المحاسبة بإدخال تعديلات على المعايير المحاسبية حيث أصبحت الحاجة ماسة إلى التطوير وكان آخر موعد لتلقى الطلبات هو 2006/11/3 علما بأن الإطار الفكري تناول المكونات الأساسية لكل من أهداف التقارير المالية وخصائص جودة المعلومات المحاسبية وذلك كمرحلة أولى ثم تلى ذلك في 2006/5/29 أن تم إصدار مسودة عرض تناولت الأهداف والخصائص في ضوء ما تلقاه من ردود على مشروع تطوير المعايير الصادرة في عام 2006.

وقد أكدت دراسة لمعهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز بعنوان Information For Better Market أن قصور الأطر الفكرية للمحاسبة المالية قد أدى إلى العديد من أوجه القصور بالتقارير المالية والتي تمثلت في عدم تلبية حاجات مستخدمي التقارير المالية الأساسية وعلى دورها كمصدر رئيسي للمعلومات للمستخدمين حيث أن الكثير من الأصول المحققة للقيمة حاليا على سبيل المثال تظهر في الميزانية ، وقد دلت الدراسة (شريف 2007) على أن تلك الأصول المعرفية تمثل فيما يلي:

- 81.5% من قيمة الأصول بالخدمات الاستشارية.
- 75% بصناعة الخدمات.
- 8.8% بالصناعات التقليدية.

وهذه الأصول التي تساهم بقدر كبير من العوائد لا يعترف بها حاليا في التقارير المالية بل يترتب عليه انفصال كبير بين كلا من القيمة الدفترية ( التقييم المحاسبي) والقيمة السوقية للشركة ، فمثلا مؤشر (ستاندرد بوردن) النسبة بين

القيمة السوقية والقيمة الدفترية والشركات المسجلة به هي نسبة 6.25 : 1، كما أن التقارير في شركة مايكروسوفت عملاق الحاسبات تؤكد أن القيمة السوقية لها تزيد 30 مرة عن القيمة الدفترية المسجلة بالدفاتر.

وأكد أيضا على قصور نموذج المحاسبة المالية بوضعه الحالى Randy Fletchall رئيس المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA حيث أكد على ضرورة تحسين جودة التقارير المالية بهدف زيادة كفاءة سوق رأس المال وأن ذلك لا يحدث إلا لو اعترفنا أن المعايير الحالية معقدة وأن معدى التقارير المالية والمراجعين يدركون تماما أن ما يعدونه أو يراجعونه يخرج تماما عن المبادئ المحاسبية ويقوم على قواعد نمطية تراعى ما هو قانونى وتخرج عن المبادئ التى تم الإتفاق مهنيا على قبولها كأساس لإعداد التقارير المالية والسبب فى ذلك يرجع بشكل أساسى لقصور الأطر الفكرية للمحاسبة المالية. كما أن الإطار الفكرى لمعايير المحاسبة الدولية يحتاج إلى إعادة صياغة فورية وأن مجلس معايير المحاسبة الدولية شرع فى ذلك فى بداية عام 2001 بإصداره العديد من مشاريع تعديل المعايير التى تناولت الحاجة إليها كما يلي:

1. وضع نواه لمفاهيم تطوير المحاسبة الدولية.
2. الحاجة إلى الإفصاح عن مؤشرات الأداء الرئيسية والمعلومات غير المالية وضرورة تأسيس مجلس للمعايير الخاصة Private Company Financial Reporting Committee (PCFRC)
3. اقتراح موضوعات للمعايير المعدلة.
4. تقييم ما إذا كانت المعايير تلبى احتياجات المستخدمين أم تحتاج إلى تعديل أو تطوير.
5. تحديد ما يجب إدخاله على المعايير من تعديلات ضرورية.

وقد أكدت دراسة أخرى (Gilling, N., Donald, M., (2008) أن هناك قصورا واضحا فى معايير المحاسبة الدولية. ولذا فقد تطلبت الحاجة إلى استخدام المعايير المحاسبية بغرض زيادة جودة المعلومات المحاسبية المتداولة وذلك للأسباب التالية:

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

- (1) إن تطوير المعايير المحاسبية يفيد في تقديم معلومات جيدة للطوائف المختلفة المستخدمة لها بما يوفر قواعد في متناول اليد للعمل المحاسبى اليومي باعتباره أحد عناصر النظام المحاسبى.
- (2) تمثل المعايير المحاسبية دورا مفيدا كأسلوب لاختبار الطرق المحاسبية الجديدة قبل الالتزام باتباع هذه الطرق عن طريق القوانين - كقوانين الشركات - على سبيل المثال.
- (3) المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى زيادة إمكانيات المقارنة بين التقارير المالية للشركات المختلفة ، ومن ثم فإنها سوف تمد المستثمرين والمحللين الماليين بالمعلومات الملائمة لترشيد عملية اتخاذ القرارات .
- (4) تحديث وصيانة المعايير المحاسبية سوف تساعد الأجهزة الحكومية فى الرقابة على الأسعار من خلال إتباع أسس ثابتة فى قياس الأرقام المحاسبية التى تعبر عن التكاليف والأرباح. وزيادة جودة المعلومات المحاسبية (زيادة درجة الملائمة ودرجة الاعتماد على المعلومات المحاسبية )، وزيادة إمكانية المقارنة من خلال اتباع أسس ثابتة فى القياس المحاسبى) .
- (5) إن تطوير المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى الانتقال إلى وضع أفضل بالنسبة لخصائص الجودة المحاسبية.

### 2/3 تطوير المعايير المحاسبية المصرية:

فى المراحل الأولى من عمليات وضع معايير محاسبية مصرية كانت الإستراتيجية العامة تقوم على مبدأ تمصير أو تعريب المعايير المحاسبية الدولية. فى حين أن الأمر يتطلب بناء معايير محاسبية ذات الصبغة المصرية، مما يتطلب معه التعرف على بعض الخصائص المميزة للبيئة المحاسبية المصرية، والتي شهدت الفترة التى سبقت صدور القرار 4723 لسنة 1966 بخصوص النظام المحاسبى الموحد المصرى مجموعة من التغيرات البيئية ( العسلى 2008) والتي تمثل أهمها فى التحول فى أساليب التخطيط الإقتصادى وتقليل دور القطاع الخاص، فى حين شهدت الفترة التى شهدت صدور قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 وتعديلاته بخصوص معايير المحاسبة المصرية مجموعة من التغيرات البيئية والتي تمثل أهمها فى تشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية وتنشيط سوق الأوراق المالية مع زيادة دور القطاع الخاص وتقليل دور القطاع العام، وقد ترتب على هذه التغيرات البيئية بيع العديد من شركات القطاع العام



إلى القطاع الخاص، وبالتالي فقد تأثرت البيئة المحاسبية من خلال ظهور مجموعة من المشاكل المحاسبية خاصة بكافة أشكالها القانونية والتي تطبق أساليب التنظيم المحاسبى الخاص. وقد ترتب على هذه التغيرات فى البيئة المحاسبية المصرية ترشيد الممارسات المحاسبية القائمة فعلا وتعديل المعيار المحاسبى الدولى ليتناسب مع التغيرات البيئية المحاسبية المصرية واتباع إستراتيجية ملائمة وهى أن تكون المعايير الدولية متوافقة مع البيئة المحاسبية المصرية رغم أن قرار وزير الإقتصاد المصرى يقتضى باستيراد المعايير الدولية مع إجراء تعديلات على تلك المعايير المستوردة لى تراعى المتغيرات البيئية المصرية للتمشى مع الواقع المصرى .

وبالنظر إلى البيئة المحاسبية المصرية ، سنجد أنه على إدارة شركات الأموال بكافة أشكالها أن تلتزم عند إعداد قوائمها المالية المعتمدة والمنشورة بما جاء بقرار وزير الإقتصاد رقم (503) لسنة 1997 وتعديلاته بشأن معايير المحاسبة المصرية من معالجات وإفصاح وعرض، وحيث أن تطبيق المعايير التى تضمنها هذا القرار يعتبر من مراحل التشغيل الأولي، فإن استخدام عناصر الإستراتيجية المتكاملة لتطوير المعايير المحاسبية المصرية سوف ينتج عنه التعرف على مشاكل تطبيق المعايير فى وقت مبكر ومن ثم يمكن وضع الحلول الملائمة لمعالجة هذه المشاكل فى وقت مبكر.

وفى مصر فإن الأمر يتطلب مساهمات من أطراف عديدة عند التعرض لإعداد وتطوير معايير المحاسبة المصرية والتي يمكن عرضها كما يلي:

1. وزارة الإقتصاد.
2. هيئة سوق المال.
3. مصلحة الضرائب.
4. مصلحة الشركات.
5. الجهاز المركزى للمحاسبات.
6. جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.
7. معهد المحاسبة والمراجعة .
8. خبراء أكاديميون ومهنيون .
9. رجال أعمال ومستخدمو المعايير المحاسبية المصرية.

والدراسة تناقش مساهمة مستخدمو القوائم المالية فى عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية . وحتى يتم تحقيق تعديل ومتابعة وتطوير معايير المحاسبة المصرية فإن

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

ذلك يتم من خلال العديد من الإستراتيجيات تنتهى جميعها بتعديل وتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتواءم مع التغيرات الحادثة فى الاقتصاد المصرى وذلك كما يلى (العسلى، 2010).

### جدول رقم (1)

#### الإستراتيجية المتكاملة لتطوير معايير المحاسبة المصرية

رقم العنصر	توصيف العنصر	إستراتيجيات التطبيق
1	إستراتيجيات بناء المعايير المحاسبية المصرية.	1/1 الإستراتيجية المعيارية. 2/1 الإستراتيجية الإيجابية. 3/1 الجمع بين إستراتيجيتين.
2	إستراتيجيات استيراد المعايير المحاسبية المصرية.	1/2 إستراتيجية استخدام المعايير الدولية. 2/2 إستراتيجية استخدام المعايير الإقليمية. 3/2 الاستيراد من دولة واحدة. 4/2 الجمع بين الإستراتيجيات الثلاثة.
3	إستراتيجيات إصدار المعايير المحاسبية المصرية.	1/3 إستراتيجية التنظيم الذاتى للمهنة. 2/3 إستراتيجية المشاركة الخارجية فى سلسلة إصدار المعايير. 3/3 إستراتيجية المساندة أو التدخل الحكومى فى سلطة إصدار المعايير. 4/3 الجمع بين الإستراتيجيتين / أو الثلاثة.
4	إستراتيجيات متابعة (تطوير) المعايير المحاسبية المصرية.	1/4 إستراتيجية متابعة الالتزام باتباع المعايير. 2/4 إستراتيجية متابعة أداء المعايير. 3/4 اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

وتتنوع أساليب ممارسة هذه المساهمة فى تطوير معايير المحاسبة المصرية تبدأ بالتمثيل المكثف لبعض الجهات أو تقديم المقترحات والملاحظات ودراسة الاستفسارات والتدريب على الممارسة العملية فى حالة تطبيق المعيار.

### جدول رقم (2)

#### أساليب مساهمة الجهات المهمة بمعايير المحاسبة المصرية

5	4	3	2	1	الجهة المشاركة
التدريب على ممارسة المعايير المطورة	الاستفسارات	تقديم الملاحظات	تقديم المقترحات	التمثيل فى جلسات لجنة تطوير المعايير	
				*	وزارة الاقتصاد.
		*	*	*	هيئة سوق المال.
		*	*	*	مصلحة الضرائب.
		*	*	*	مصلحة الشركات.
		*	*	*	الجهاز المركزى للمحاسبات.
*		*	*	*	جمعية المحاسبين والمراجعين.
*		*	*	*	معهد المحاسبة والمراجعة.
	*	*	*	*	خبراء أكاديميون ومهنيون.
	*	*	*	*	رجال أعمال ومستخدمو المعايير.

وهناك العديد من الإجراءات التى تتبعها اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة فى إصدار معايير المحاسبة المصرية (مكى 1998) يمكن توضيحها على الوجه التالى:

1. تلقى اللجنة مقترحات المعايير من الخبراء والجهات المهنية والمهتمة بشئون مهنة المحاسبة والمراجعة.
2. تقوم الأمانة الفنية باللجنة الدائمة بعرض بدائل هذه المقترحات والتنسيق فيما بينها ومراجعتها مع ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية لحصر الاختلاف عنها فى أضيق نطاق وبما تحتمه فقط البيئة المحاسبية فى مصر.
3. ترسل "المسودة" لمقترحات المعايير إلى الهيئات الممثلة فى اللجنة الدائمة وبعض الخبراء ومستخدمى القوائم المالية وتتلقى ملاحظاتهم على هذه المقترحات الأولية.

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

4. يتم التنسيق بين الملاحظتين والتعديلات الواردة إلى الأمانة العامة وإعداد بدائل مقترحات "المسودة النهائية" للمعيار والتي يعاد إرسالها إلى الجهات الممثلة في اللجنة.

5. تقوم اللجنة في مناقشة المعيار في جلسة أو أكثر يتم فيها بلورة المقترحات المثارة.

6. بعد موافقة اللجنة على المعيار في شكله النهائي ، يتم إصداره بقرار من وزير الاقتصاد ليصبح ملزماً كجزء من النماذج الملحقة باللائحة التنفيذية لقوانين الشركات أو سوق رأس المال.

7. تتلقى الأمانة العامة الفنية الملاحظات والإستفسارات التي يبديها الخبراء الأكاديميون أو المهنيون والهيئات المهنية أو المهتمة بالمهنة على المعايير المصدرة ، كما أن الأمانة الفنية تخطط لتجميع هذه الملاحظات، وتبويبها بجانب متابعة التعديلات التي يتم استحداثها من المعايير الدولية لتكون ضمن آلية منتظمة للتفسير والمراجعة الدورية ومتابعة التطبيق وبرامج التدريب على استخدام المعايير.

ويتضح أن جهة تطوير المعايير في مصر تتميز بالخصائص التالية":

1. الالتزام الكامل بالمعايير الدولية تمثياً مع عضوية مصر في الإتحاد الدولي للمحاسبة وتهيئة البنية الأساسية لجذب الاستثمارات الأجنبية ، وبذا فإنه يمكن القول بأن المعايير المصرية ليست مجرد ترجمة حرفية للمعايير الدولية ، إلا أنه روعى فيها الالتزام الكامل بمضمون وتفصيل المعايير الدولية وعدم الحيدة عنها إلا في أضيق الحدود (تهامى 2009)".

2. مراعاة البيئة المحاسبية في مصر خاصة فيما يتعلق بالقوانين والمصطلحات المستخدمة والاحتياجات الخاصة بالهيئات الرقابية.

3. توافر المرونة الكافية وعدم تكرار الإجراءات والقابلية للتعديل وذلك في منظومة إعداد معايير المحاسبة المصرية .

4. تعمل على تطوير معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية من أجل جودة التقارير المالية ( أبو الخير 2007).

## المبحث الرابع صياغة فروض الدراسة المتعلقة بتطوير معايير المحاسبة المصرية

### 1/4 تأثير جماعات المصالح المختلفة في تطوير معايير المحاسبة

حيث يوجد عدد أكبر من الجماعات ذات المصلحة المباشرة في أنشطة تعديل المعايير بالإضافة إلى مستخدمى القوائم المالية فإنه من المحتمل أن تكون مجموعة من المهتمين ذات تأثير على عملية وضع المعايير الوطنية للمحاسبة , Whittred, G., Zimmer, M., 2000.

ويرى Atiase, N., Rowland, K., Linda, S., 2009 أن المعدين كانوا أكثر نفوذاً وتأثيراً عند صياغة إثنين من معايير IASC من جماعات المصالح الأخرى. علاوة على ذلك، فإن الأطراف الأخرى سيكون لديها إدراكات عن التأثير الذى تمارسه جماعات المصالح المختلفة فى عملية تطوير معايير المحاسبة والتي قد تنسجم مع الواقع الإقتصادى وقد لا تنسجم معه . وهذه الإدراكات هامة ومن الممكن أن تؤثر على مستوى تلك الأطراف المهتمة والتي تدرك أن شركات الاستثمار وجماعات المصالح المختلفة ذات تأثير ونفوذ متساو فى عملية تطوير المعايير بمجلس معايير المحاسبة المصرية والأطراف المختلفة المهتمة بتطوير معايير المحاسبة قد لا يكون لها نفس التأثير على تلك العملية (الشيرازي 2001) وعلى ذلك فإن الفرضية التالية يمكن صياغتها فى صورة صفرية كما يلي:

**الفرض الأول: تدرك شركات الإستثمار أن جماعات المصالح المختلفة ذات تأثير ونفوذ متساو فى عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.**

### 2/4 درجة فعالية مناورات الأروقة

وفى سياق عملية تطوير المعايير ذكر (2008) Gilling, N., Donald, M., فإن الذين يعملون على تبنى تطوير المعيار لهم العديد من أساليب ممارسات مناورات الأروقة ويستخدمون خطابات التعليقات ، على أنه يمكن القول أن هذه الطرق لم تكن فعالة بدرجة متساوية وبالتالي فإنه يمكن صياغة الفرض الثانى التالى فى صورة صفرية كما يلي:

## الفرض الثاني: ترى شركات الإستثمار أن طرق ممارسة مناورات الأروقة المتنوعة متساوية في درجة الفعالية في عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.

### 3/4 معيار المصالح الاقتصادية في ممارسات مناورات الأروقة:

يتم دراسة المنافع المحتملة والتكلفة واحتمالية النجاح قبل أن يقرر الدخول في ممارسة مناورات الأروقة أو عدم ممارستها، ويتنبأ Sutton, K., 1984 بأن مستخدمي التقارير من المحتمل أن يكون لهم تأثير على ما يقومون بمناورات الأروقة وهذا التأثير أقل كثيراً من التأثير المحتمل لممارسي معدى القوائم المالية لها، وذلك لأن العائد الذي يمكن أن يعود على مستخدمي التقارير من ممارسة مناورات الأروقة أقل من المنافع الناتجة عنها وأن تأثيرات حدوث تغيير في معايير المحاسبة ليس بنفس أهميتها بالنسبة لمعدى القوائم المالية، علاوة على ذلك فإن مناورات الأروقة الناجحة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية تتمثل في تحقيق معلومات أكثر شفافية وملائمة من أجل اتخاذ القرار، وتوفير هذه المعلومات من المستبعد أن له تأثيراً فورياً على تدفقهم النقدي؛ وبالتالي فإنه من الصعب ومن المكلف قياس فائدته - بالإضافة إلى ذلك، فإنه من المحتمل أن يكون المعدون للقوائم أكثر معرفة بالتكاليف Givoly, D., Palmon, H., 1998، أندون.س. هندريكسون، 1990، (تهامي 2009) ومن ثم أقدر على تحمل تكلفة ممارسة مناورات الأروقة. ولتجانس المصالح الاقتصادية للمعدين، فإنه يجب إجراء ما يلي:

1- اتخاذ قرار ممارسة مناورات الأروقة لاحتمالية أن تلم المناورات الأروقة إلى حدوث فرق (أو اختلاف) في محصلة أو نتيجة عملية تطوير المعايير، ومثلما أوضح أحد المحللين Keller, B., (2007) فقد كان ذلك أهم عامل في قرارات مستخدمي التقارير يقضى بعدم تقديم تعليقات مكتوبة Sutton K., 1984.

2- إنشاء منظمات مؤقتة من أجل تحقيق أغراض ممارسة مناورات الأروقة؛ وبالتالي تقليل تكاليف تلك المناورات.

وهناك عوامل مثل: (التكلفة واحتمالية النجاح) يمكن أن تكون ذات أهمية حيوية في اتخاذ قرار عدم ممارسة مناورات الأروقة؛ وبناء عليه فإن الفرضية الرابعة يمكن صياغتها في صورة صفرية كما يلي:

### الفرض الثالث: تعتبر شركات الاستثمار "التكاليف واحتمالية النجاح" متساوية الأهمية في قرارها بعدم المشاركة في عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.

#### 4/4 توقيت ممارسة مناورات الأروقة:

لتفسير عملية المشاركة في تطوير المعايير فإن ذلك يتم من خلال دراسة الإطار الذى اقترحه Sutton , K., 1984 ، وضمن هذا الإطار فقد تم إجراء هذه الدراسة وذلك عندما اقترح نموذج " مناورات الأروقة" Lobbying يرى Sutton , K., 1984 على أنه يجب أن تكون مناورات الأروقة لها مزايا فى مصداقية صياغة المعيار المعدل وأن المنافع المرتبطة أكبر من تكاليف تلك المناورات ، وخلال فترة الدراسة من 2005-2010 تألفت ولا تزال تتألف من ست مراحل محددة يستطيع أى طرف مهتم بتطوير المعايير أن يمارس مناورات الأروقة من خلالها.

ويوضح جدول رقم (3) مراحل مناورات الأروقة وتوصيفها فى حالة عملية التطوير للمعايير المحاسبية. ويتدارس مجلس معايير المحاسبة المصرية ما إذا كان ينبغي عليه أو لا ينبغي أن يضيف موضوعا إلى جدول أعماله، ويكون تصويت معظم أعضاء مجلس معايير المحاسبة لصالح الإضافة كافيًا لإدراج ذلك الموضوع على جدول أعمال المجلس.

#### جدول رقم(3)

##### مراحل مناورات الأروقة لتطوير معايير المحاسبة

توصيف المرحلة	مساهمة المرحلة فى مناورات الأروقة
1- اقتراح صياغة موضوع فى أجنحة الأعمال.	التصويت على إمكانية إضافة موضوع إلى جدول الأعمال.
2- صياغة مسودة ورقة المناقشة.	يتولى مدير المشروع ويجوز أن تساعده مجموعة استشارية صياغة مسودة ورقة المناقشة ، وتخضع الموافقة على ورقة المناقشة لنفس قواعد التصويت (الاقتراح) التى تخضع لها إضافة موضوع إلى جدول الأعمال.
3- فترة استطلاع الرأى حول نشر ورقة المناقشة.	يتم نشر ورقة المناقشة ويطلب إبداء تعليقات بصفة رسمية من جانب أى طرف مهتم بالمناقشة.

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

<p>تستخدم خطابات التعليقات المقدمة بشأن ورقة المناقشة وجميع المدخلات الأخرى المستلمة: مثل الأدلة المقدمة في جلسات الاستماع العامة أو اجتماعات المائدة المستديرة التي ربما يكون مجلس معايير المحاسبة قد قرر عقدها ومدونة في صياغة مسودة استطلاع الرأي تمهيداً للموافقة عليها وبناء على تصويت 9 من أعضاء في المجلس لصالح تلك الورقة (كان تصويت 8 أعضاء مطلوباً).</p>	<p>4-مرحلة صياغة مسودة استطلاع الرأي</p>
<p>نشر مسودة استطلاع الرأي لإبداء التعليقات العامة عليها.</p>	<p>5- فترة إبداء التعليقات حول مسودة استطلاع الرأي.</p>
<p>يستخدم تحليل التعليقات وأية مدخلات أخرى مستلمة في صياغة المعيار المطور والذي تتم الموافقة عليه بموجب تصويت 9 من أعضاء مجلس المعايير لصالحه .</p>	<p>6- مرحلة صياغة تطوير المعيار.</p>

وفي ضوء تنبؤ "Steinhart, P. J., (2010) بأن ممارسة مناورات الأروقة والتي تكون في المرحلة المبكرة وهي: (مرحلة جدول الأعمال "الأجندة")، (صياغة ورقة المناقشة)، (ونشر ورقة المناقشة) والتي تساهم في عملية تطوير المعايير فإنها أكثر فعالية من ممارسة مناورات الأروقة من مرحلة المتأخرة وهي: (صياغة مسودة استطلاع الرأي)، (وإبداء التعليقات من خلال نشر مسودة استطلاع الرأي)، (وصياغة مسودة تطوير المعايير) في هذه العملية. ومن المتوقع أن يمارس عدد أكبر من الشركات مناورات الأروقة في المراحل المبكرة في عملية تطوير المعايير في مجلس المحاسبة (Atiase, K., Linda, S., Bamber, Y., (2007) وعلية فإنه يمكن صياغة الفرضية الأولى في صورة صفرية كما يلي :

**الفرض الرابع : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عدد شركات الإستثمار التي تمارس مناورات الأروقة في المراحل المبكرة والمراحل المتأخرة من عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.**

5/4: طرق ممارسة مناورات الأروقة

يري (Chambers, A., Penman, B., (2002) بأنه من المحتمل وجود فرق في محصلة عملية تطوير المعايير ومن المحتمل أن تؤدي هذه الفروق والخاصة بممارسي مناورات الأروقة المحتملين إلى استخدام طرق عديدة لممارسة مناورات



الأروقة. وباستعراض الأدبيات فقد ظهر انخفاض مستوى ممارسة مستخدمى التقارير لمناورات الأروقة فى صورة خطابات تعليقات ، إلا أنه من المحتمل أن الشركات التى ساهمت فى تطوير معايير المحاسبة قد استخدمت مجموعة متنوعة من طرق مناورات الأروقة الأخرى (2007) Courtis, J., ، ويصنف Sutton, K., 1984 أساليب مناورات الأروقة إلى ما يلي:

**مناورات مباشرة :** وفيها يتواصل ممارسو مناورات الأروقة بمن يعمل على تطوير المعايير بصورة مباشرة .

**مناورات غير مباشرة:** وفيها يتواصل ممارسو مناورات الأروقة بمن يعمل على تطوير المعايير عن طريق طرف ثالث.

**الفرض الخامس: لا توجد صلة بين استخدام خطابات التعليقات وطرق ممارسة مناورات الأروقة الأخرى فى عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.**

## المبحث الخامس تصميم الدراسة الميدانية

### 1/5- تصميم قائمة الاستقصاء:

يتناول الباحث فيما يلي التحقق من صحة فروض الدراسة من خلال تصميم قائمة استقصاء ، وقد راعى الباحث في تصميم قائمة الاستقصاء أن الأسئلة تكون واضحة ومفهومة وصياغتها مساعدة للتحقق من صحة أو عدم صحة الفروض.

يتصل السؤالان الأول والثاني : في الاستبيان بثلاثة فروض وهي (الفرض الثاني والرابع والخامس) والمتعلقة بدرجة فعالية مناورات الأروقة ، ممارسة مناورات الأروقة ، والطرق المختلفة لممارسة مناورات الأروقة.

ويتصل السؤال الثالث: بالفرضية الثالثة التي تتعلق "بالعوامل بمعيار المصالح الاقتصادية لممارسة مناورات الأروقة، وقد طلب من الشركات إعطاء تقدير تقييمي لـ 6 عوامل باستخدام مقياس ليكرت الذي يتراوح بين 1 و 5 وقد تم إجراء استقصاء لهذه العوامل من نموذج Sutton , K., 1984 الذي يتناول المنافع المحتملة لمناورات الأروقة، احتمالية النجاح، وتكلفة مناورات الأروقة. وفيما يتعلق بعدم الأهمية المحتملة للمنافع المستمدة من مناورات الأروقة، فقد طلب من الشركات إعطاء تقرير تقييمي للعامل التالي:

**أولاً: انعدام تأثير المعايير المقترح تطويرها على قدرة المحللين الماليين بشركتك على تحليل القوائم المالية للشركة.**

ووفقاً لـ Sutton , K., 1984 فإنه بالرغم من أنه قد تكون هناك منافع محتملة مستمدة من المشاركة في عملية تطوير المعايير، إلا أن الشركات قد لا تساهم في هذه العملية لأنها تعتقد أن مشاركتها لن تحدث فرق في نتيجة (محصلة) عملية تطوير المعايير. ومن المحتمل افتراض أن مجلس المحاسبة المصرية لن يستجيب بشكل إيجابي لوجهات نظر المستخدمين ومن ثم فقد طلب منها إعطاء تقدير تقييمي للعامل التالي:

### **ثانياً: الاعتقاد بأن مجلس المحاسبة المصرية لن يستجيب بشكل إيجابي لوجهات نظر شركتك.**

قد يثق مستخدمو القوائم المالية في أن مجلس المحاسبة يحمي مصالحهم ولذلك فهم يعتقدون أنه سيتبنى موقفهم المفضل بغض النظر عن مدى مشاركتهم Glazer, Alan, S. & Henry, J. JaenickeH., 2009. وبالتالي فقد طلب من شركات الاستثمار إعطاء تقدير تقييمي للعامل التالي.

### **ثالثاً: الاعتقاد بأن مجلس المحاسبة المصرية سيتبنى في كل الأحوال الموقف المفضل لشركتك.**

قد يقرر مستخدمو القوائم المالية عدم المشاركة ليس لأنهم يعتبرون النتيجة السلبية أو الإيجابية للعملية أمراً واقعاً ، بل لأنهم يدركون أن وجهات نظرهم سيمثلها آخرون وأن مشاركتهم لن تحدث فرق في عملية اتخاذ القرار Daley,B., Lane, U., Tyson, Y., Thomas, N., 2009 S., Fred, Terry. J., Tranter F. 2010 A., 2008. ومن هنا فقد طلب من الشركات إعطاء تقدير تقييمي للعامل التالي:

### **رابعاً: الاعتقاد بأن وجهات نظر شركتك قد تم تمثيلها بصورة كافية من قبل ممثلي صناعة الاستثمار الآخرين.**

وفيما يتعلق بتكلفة ممارسة مناورات الأروقة طلب من الشركات صراحةً إعطاء تقرير تقييمي لأهميتها.

### **خامساً: ما هي تكلفة المشاركة في عملية تطوير المعايير بمجلس المحاسبة (بما في ذلك الوقت).**

وقد طلب من الشركات أيضاً بيان ما إذا كان انعدام وجود خبرة كافية للتعرف على تأثير التغييرات المقدمة سبباً هاماً لعدم المشاركة في وضع المعايير Miller, A., Paul, B., (2001)، وكما جاء في المناقشة السابقة فإن قياس المنافع المحتملة العائدة على المستخدمين من مناورات الأروقة مسألة صعبة ومكلفة Solomons, V., David, S., 2009. ولذا فإن اكتساب الخبرة للتعرف على هذه المنافع يمثل جزءاً من التكلفة التي يلزم أن تتكبدها الشركة من أجل المشاركة في العملية ، ولذلك فقد طلب من الشركات إعطاء تقدير تقييمي للعامل التالي.

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

### سادساً : انعدام الخبرة الكافية للتعرف على تأثير التغييرات المقترحة.

ويتصل السؤال الرابع بالفرضية الخامسة: التى تتعلق بإدراك شركات الاستثمار من خلال طرق ممارسة مناورات الأروقة بغرض التأثير الذى يمارسه عدد من جماعات المصالح فيما يتعلق بعملية وضع المعايير وذلك بمجلس معايير المحاسبة المصرية . وقد طلب من الشركات تقييم تأثير جماعات المصالح من وزارة الاقتصاد وهيئة سوق المال ومصحة الضرائب ومصحة الشركات والجهاز المركزى للمحاسبات وجمعية المحاسبين والمراجعين ومعهد المحاسبة والمراجعة وخبراء أكاديميين ومهنيين ورجال أعمال ومستخدمى المعايير.

ومن أجل اختبار الفروض السابقة فقد تم تكييف الاستقصاء (الاستبيان) الذى صممه Anton, H., (2008) بما يتلاءم مع عملية مجلس IASB وأفراد البحث المستهدفين (انظر الملحق) ، وعن إعداد الاستبيان فقد اتبع الباحث إجراءات الاستبيان القياسية (والمعيارية) والتي شملت إجراء مقابلات المعنيين بتطوير المعايير المصرية السابق ذكرهم وإجراء اختبار قبلى واستبيان استرشادى للتعرف على الاتجاهات الأولية لهم مع التركيز صفة أساسية على مستخدمى ومعدى التقارير فى الشركات الاقتصادية بمصر.

### 2/5 عينة الدراسة الميدانية ومعدل الاستجابة:

تألف المجتمع الإحصائى للدراسة من 165 شركة خاصة بإدارة الاستثمار. وقد أخذت هذه العينة من مصدرين:

**المصدر الأول :** هى شركات الاستثمار المدرجة فى بورصة القاهرة والإسكندرية للأوراق المالية ، وقد أنتج هذا المصدر عن 82 شركة.

**المصدر الثانى :** هى الشركات المدرجة فى قائمة مديرى ومستشارى الاستثمار من خلال 83 شركة استثمارية إضافية، وقد أصبح مجموع الشركات 165 شركة.

تم توزيع الاستبيان خلال يونيو 2010 من خلال كبير معدى ومستخدمى التقارير ، أو رئيس قسم البحوث أو مدير الاستثمار فى كل منظمة . وكان مجموع الاستجابات القابلة للاستخدام 36 استجابة أى ما يعادل معدل استجابة قدره 21.82% وهو معدل استجابة جيد جداً إذا قورن بمعدلات الاستجابة فى بحوث مماثلة.

وقد قام بالإجابة عن الاستبيانات مديرون فى الإدارة العليا والذين يشغلون مناصب مثل مدير الاستثمار ، مدير الإدارة المالية ، وشمل كل من شملهم المسح مؤهلات أكاديمية و/أو مهنية مثل محلل مالى . ومن أجل الحصول على مقياس لموثوقية (اعتمادية) الإجابات، عقدت مقابلات مع أربعة مستجيبين تم اختيارهم عشوائياً بعد استلام الاستبيانات . ويمكن اعتبار أن معدل الاستجابة صحيحاً بالنظر لضعف استجابة المستخدمين لإبداء التعليقات بشأن مقترحات المعايير. وقد تم الحصول على أدلة بشأن تأكيد عدم الاستجابة عن طريق فحص الفروق بين استجابة المبحوثين وقد أشارت المقارنات إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية فى الإجابات بين المجموعتين فى الاستبيان .

## المبحث السادس

### اختبار فروض الدراسة

قبل اختبار الفروض تم عمل تحليل Alpha وذلك لقياس مدى تناسق الإجابات داخل قوائم الاستقصاء ، وكانت نتائج تحليل Alpha كما يلي:

قيمة ألفا بالنسبة للقائمة بالكامل بلغت 0.847 مما يعنى التناسق الكامل بين الإجابات. بالنسبة لخصائص المستقصى منهم: وهى العوامل المرتبطة بسماتهم فقد اتضح أن قيمة ألفا 0.5984 وهى أكبر من 0.50 مما يعنى الاتساق فى الإجابات مع بعضها البعض.

6- نتائج مناقشة فروض الدراسة :

### 1/6 تأثير جماعات المصالح المختلفة فى تطوير معايير المحاسبة :

#### مناقشة الفرض الأول:

يلخص جدول(4)الإجابات التى أعطاها المديرون عن سؤال إلى أى مدى يعتبرون أن 11 جماعة مؤثرة وذات نفوذ فى عملية وضع المعايير.وقد أظهرت الاختبارات البارامترية وغير البارامترية معاً أن المستجيبين اعتبروا أن هذه الجماعات تمارس مستويات مختلفة بشكل ذى دلالة إحصائية للتأثير على تلك العملية وقد تم صياغة الفرض الأول كما يلي:

الفرض الأول : تدرك شركات الاستثمار أن جماعات المصالح المختلفة ذات تأثير ونفوذ متساو فى عملية وضع المعايير بمجلس معايير المحاسبة المصرية.

ويوضح اختبار ANOVA ما يلي:

$$(p < 0.01 , 40.01 = F_{s.,145,714})$$

كما يوضح اختبار فريدمان ما يلي:

$$:x^2 = 250.012 , p < 0.01$$

وبناء على هذه النتائج ترفض الفرضية الصفرية الأولى :

وقد اعتبر أن الهيئات المحاسبية المهنية والمراجعون والشركات المقيدة بالبورصة ومجلس معايير المحاسبة المصرية هم المجموعات الأكثر تأثيراً ونفوذاً في عملية التطوير.

وعلى مقياس 1 - 5 حيث أن (1) يعنى "مؤثرة جداً" و 5 "غير مؤثرة على الإطلاق"، حصلت هذه الجماعات على درجة متوسطة قدرها 1,69 , 1,72 , 1,75 على التوالى . بالإضافة إلى ذلك ، أعطى ما لا يقل عن 75.00% من المستجيبين درجة 1 أو 2 لكلٍ من هذه الجماعات ، حيث أعطى 77% منهم مثلاً هذه الدرجة لمكاتب المراجعة.

#### جدول (4)

##### التأثير المتوقع لجماعات المصالح

تأثير طوائف تطوير المعايير	1 مؤثرة جداً %	2 %	3 %	4 %	5 غير مؤثرة على الإطلاق %	متوسط درجة ليكرت	الانحراف المعياري لدرجة ليكرت
1-هيئات المحاسبة المهنية (n=35).	35	40	25	2	صفر	1.69	0.98
2-رأى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية (n=39).	39	35	14	15	صفر	1.72	0.91
3-مكاتب المراجعة (n=36)	35	42	16	5	2	1.75	0.83
4-مجلس معايير المحاسبة المصرية (n=33).	38	41	15	6	صفر	2.01	1.02
5-لجنة الأوراق المالية والبورصة المصرية (n=34).	33	35	12	16	4	2.22	1,05
6-رأى وزارة المالية (n=36)	31	33	25	20	7	2,48	1.01
7-معدو القوائم المالية (n=35).	20	30	16	14	5	2,87	1.92
8- المستثمرون (مثل صناديق المعاشات, صناديق الاستثمار, شركات التأمين) (n=39).	19	31	35	7	8	3.01	1.32
9- الأكاديميون (n=34).	15	20	26	18	21	3.21	1,31
10-شركات إدارة الصناديق (n=35)	15	20	25	17	23	3,51	0.92
11- سمسرة الأسهم مؤسسات "جانب البيع الأخرى" (n=35).	22	21	18	17	22	3.72	0.28

N = عدد الشركات المجيبة على هذا البند:  
(1= مؤثرة جداً , 5 غير مؤثرة على الإطلاق).

ومن بين الجماعات المتبقية من الدراسة كانت الجماعات التي اعتبرت الأكثر نفوذاً وتأثيراً هي لجنة الأوراق المالية والبورصات والحكومة المصرية فمثلاً وزارة المالية حصلت على درجات متوسطة متشابهة جداً : 2,22 و 2,48 على التوالي . وقد حصل معدو القوائم المالية على أعلى درجة متوسطة تالية وهي 2,87 . وإجمالاً أعتبر معدو القوائم المالية أقل تأثيراً من الهيئات المهنية ومكاتب المراجعة ووزارة المالية . ولا تتسق هذه النتيجة مع النتيجة التي توصل لها Morton, J., 2006 الذي قرر أنه عند إصدار اثنين من المعايير IASC كان لمعدى التقارير المالية نفوذاً وتأثيراً أكثر من الأطراف الأخرى المشاركين في هذه العملية. ومن المحتمل أن يكون هذا التعارض والتناقض راجعاً للطبيعة المختلفة للدراستين ، ففي حين أن هذه الدراسة معنية بإدراكات التأثير، عنيت دراسة Morton, J., 2006 بالفعالية الخاصة لجماعات المصالح المتنوعة والتي تم استنتاجها من تحليل محتوى مناورات الأروقة. وهناك احتمال آخر وهو أن تأثير معدى القوائم المالية تضاعف خلال فترة تطوير المعايير المحاسبية.

وتوضح الدراسة نقطة الهامة وهي أنه ليس هناك أحداً من مجموعات المستخدمين للقوائم المالية الثلاث المذكورة في السؤال اعتبرت مؤثرة بصفة خاصة في عملية تطوير المعايير. ومن هذه المجموعات اعتبر المستثمرون هم الأكثر نفوذاً وتأثيراً حيث حصلوا على (درجة متوسطة قدرها 3,01) ، في حين اعتبر سماسرة الأسهم الأقل نفوذاً وتأثيراً (درجة متوسطة 3,72). وقد اعتبرت شركات إدارة الصناديق أيضاً غير متمتعة بنفوذ وتأثير بصفة خاصة (درجة متوسطة 3,51) و أعطاهما 35% فقط (تقدير 1 أو 2). ومن الممكن أن يفسر هذا الإدراك بالانخفاض النسبي لمستوى المشاركة بين هذه الجماعات . والتفسير البديل هو أن شركات الاستثمار لا تعتبر نفسها مؤثرة في هذه العملية لأنها تدرك أن مستوى مشاركتها أقل من مستوى مشاركة جماعات المصالح الأخرى.

وأخيراً انخفض تأثير الأكاديميون من جانب معظم المستجيبين (درجة متوسطة 3,21). ويتسق هذا الإدراك مع إدراك Shwayder, A., 2008 حيث أوضح أن أحد الأسباب الرئيسية لعدم المشاركة في عملية وضع المعايير هو توقعاتهم المتدنية المتعلقة بالتأثير على قرارات المجلس إلا أن ذلك يتناقض مع نتائج دراسة 2006 ordelheide, G., Mcleay, N., الذين ذكروا أن الخبراء الأكاديميين كانوا مؤثرين فعلاً.



## 2/6 درجة فعالية مناورات الأروقة

## مناقشة الفرض الثاني

ويبين جدول (5) تقديرات للفعالية المقترحة من جانب المستجيبين لكلٍ من طرق مناورات الأروقة، وقد أشار اختبار (ANOVA) إلى أن المستجيبين لم يشيروا إلى أن الطرق المتنوعة لمناورات الأروقة هي مختلفة بشكل ذي دلالة إحصائية من حيث فعاليتها. ( $F_{6.072, 110.207} = 0.540$ ,  $p > 0.05$ ).

وقد أكد اختبار فريدمان هذه النتيجة:  $X^2 = 0.907$   $p > 0.05$

ولذلك فإنه: يمكن قبول الفرضية الصفرية للفرض الثاني والتي تم صياغتها كما يلي:

الفرض الثاني: ترى شركات الإستثمار أن طرق ممارسة مناورات الأروقة المتنوعة متساوية في درجة الفعالية لتطوير معايير المحاسبة المصرية.

## جدول (5)

## قياس فاعلية طرق ممارسة مناورات الأروقة

الانحراف المعياري لدرجة ليكرت	متوسط درجة ليكرت	غير فعالة جداً %	4 غير فعالة %	3 لا فعالة ولا عديمة الفعالية %	2 فعالة %	1 فعالة جداً %	طريقة مناورات الأروقة
1.23	3.04	18	9	35	31	6	أ-الطرق المباشرة: 1-تقديم خطابات تعليقات رداً على دعوات مجلس معايير المحاسبة بإبداء تعليقات (14=n) (22 = Dk).
1.07	3.01	13	13	47	27	صفر	2-التحدث في جلسات الإستماع العامة بمجلس معايير المحاسبة (19=Dk)، (17=n).
1.38	2.98	16	21	37	21	5	3-المشاركة في اجتماعات المائدة المستديرة بمجلس معايير المحاسبة (9=n)، (27=Dk).
1,22	2.92	22	10	40	18	10	4-المشاركة في الزيارات الميدانية الميدانية (10=n)، (26=Dk).
1,17	2.82	7	21	30	27	15	5-إيصال وجهات نظر شركتكم لأعضاء بمجلس معايير في اجتماعات خاصة مرتبة مسبقاً (9=n)، (27=Dk).

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

0.92	2.94	12	15	45	19	9	6-إيصال وجهات نظر شركت إلى أعضاء مجلس معايير المحاسبة من خلال وسائل أخرى (مثل المحادثة الهاتفية، الالتقاء فى المؤتمرات)(8=n),(28=Dk).
1,38	2.91	12	28	29	16	15	7-إيصال وجهات نظر شركتك للعاملين الفنيين بمجلس معايير المحاسبة فى اجتماعات خاصة مرتبة مسبقاً (9=n),(27=Dk).
2.93	2.61	12	23	32	15	18	8-إيصال وجهات نظر شركتك للعاملين الفنيين فى مجلس معايير المحاسبة من خلال وسائل أخرى مثل (المحادثة الهاتفية أو اللقاء فى المؤتمرات) (11=n),(25=Dk).
2.90	2,75	9	23	30	19	23	9-تعيين موظفين من شركتك كأعضاء فى مجموعات عمل إستشارية مشكلة بواسطة مجلس معايير المحاسبة من أجل مشروعات معينة(7=n),(29=Dk).
							<b>ب-الطرق غير المباشرة:</b>
	3.01	16	29	26	17	12	1-التعليق فى وسائل الإعلام (12=n),(24=Dk).
2.22	3.12	19	23	29	15	14	2-مناشدة المسئولين فى الحكومة المصرية مساندة وجهات نظر شركتك (11=n) , (25=Dk)
0.31-	3.54	14	33	28	17	8	3-مناشدة أعضاء أو العاملين الفنيين فى مجلس معايير المحاسبة المصرية للتقارير المالية مساندة وجهات نظر شركتك (13=n) , (23=Dk).
2.22-	3.62	16	32	22	10	20	4-مناشدة الإتحاد أو الإتحادات المهنية المنتمية لها شركتك مساندة وجهات نظر شركتك و/ أو المشاركة فى إعداد ردها (7=n) , (29=Dk).
2.018-	3.78	11	26	33	18	12	5-رعاية الدراسات البحثية حول قضايا المحاسبة والتقارير المالية (8=n) , (28=Dk).

N = عدد الشركات المجيبة على هذا البند.

وتظهر النتائج أن تقدير فعالة أو فعالة جداً من قبل معظم المستجيبين (43%) هي تعيين موظفي الشركة كأعضاء في مجموعة استشارية (حصلت على درجة متوسطة 2.75)، كذلك فقد كشفت اختبارات (ت) ذات العينات المزدوجة واختبارات Signed Wilcoxon - - rank عن أن هذه الطريقة اعتبرت أكثر فعالية بشكل ذي دلالة إحصائية من الطرق غير المباشرة لممارسة مناورات الأروقة فعلى سبيل المثال اعتبرت أكثر فعالية إحصائياً عند مستوى دلالة 0.05 من التعليق في وسائل الإعلام حيث:

$$T=-2.01, P=0,201, \text{ and } Z=-2,145 (p = 0.030)$$

إلا أنها لم تعتبر أكثر فعالية بشكل ذي دلالة إحصائية من خطابات التعليقات حيث:

$$(T= -1,701, P=0,201, Z=-1,401, P= 0,264)$$

وبعض الطرق المباشرة الأخرى مثل الاجتماعات الخاصة المرتبة مسبقاً مع أعضاء مجلس معايير المحاسبة المصرية حيث:

$$(t = -2.012, P = 0.301, \text{ and } Z= -1.172, P = 0.301)$$

والاجتماعات المرتبة مسبقاً مع العاملين في مجلس معايير المحاسبة المصرية.

$$, T = - 0.805, P = 0.501$$

$$P = 0.612, Z = - 0.701$$

وتقديرات الفعالية مرتفعة من خلال (متوسطان 2.82 و 2.92 على التوالي).

وقد أوضح بعض المستجيبين في التعليقات الإضافية أنهم يستطيعون التأثير على النقاش وإدراك المعايير التي تتطلبها البيئة المصرية.

وقد أشارت اختبارات Mann –whitney الإضافية- والمشار لها في جدول (6) إلى أن المستخدمين (الشركات التي ذكرت أنها استخدمت أساليب مناورات الأروقة) ، وغير المستخدمين (الشركات التي لم تستخدم أساليب المناورات) لم يكن لديهم إدراكات مختلفة بشكل ذي دلالة إحصائية حول فعالية الطرق المتنوعة لممارسة مناورات الأروقة إلا أنه فيما يتعلق بالأسلوبين فقد ذكر المستخدمون إدراكات مختلفة بشكل ذي دلالة إحصائية عن إدراكات غير المستخدمين (عند مستوى معنوية 0,05).

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

## جدول (6)

### مقارنة لتوقعات المستخدمين وغير المستخدمين لفعالية أساليب ممارسة مناورات الأروقة

مان - ويتني		الانحراف المعياري	متوسط غير المستخدمين	عدد غير المستخدمين	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي للمستخدمين	عدد المستخدمين	طريقة مناورات الأروقة
P	Z							
		٠,٩٩	٣,٤١	٣٩	٠,٩٤	٢,٥٧	٦	١- الطرق المباشرة: ١- تقديم خطابات تعليق استجابة لدعوات مجلس معايير المحاسبة المصرية بإبداء تعليقات (٤٥=n)
,١٢٠	,٢١٤-	٠,٩٥	٣,٥٢	٣٨	٠,٠٠	٢,٠٠	٤	٢- التحدث في جلسات الاستماع العامة لمجلس معايير المحاسبة المصرية (٤٢=n)
٠,٠١	,٠٢٤-	٢,٠١	٢,٩٠	٢٧	١,٢٥	٢,٧١	٧	٣- المشاركة في اجتماعات المائدة المستديرة العامة لمجلس معايير المحاسبة المصرية (٣٤=n)
,٢٥٠	,٨٢٣-	١,٥٢	٢,٩٨	٣٢	١,٠٠	٢,٥٠	٧	٤- المشاركة في الزيارات الميدانية و / أو الاختبارات الميدانية (٣٩=n).
٠,٥١٠	٠,٨٢-	١,٣١	٢,٩١	٣١	١,١٩	٢,٣٨	٨	٥- إيصال وجهات نظر شركتكم إلى أعضاء مجلس معايير المحاسبة المصرية في اجتماعات خاصة مرتبة مسبقاً (٣٩=n)
,٥١٣	٠,٩٢-	١,٢١	٢,٩٤	٣٦	٠,٩٨	٢,٥٧	٧	٦- إيصال وجهات نظر شركتكم لأعضاء مجلس معايير المحاسبة المصرية عبر وسائل أخرى /مثل: المحادثة الهاتفية، الالتقاء في المؤتمرات (٤٣=n)
,٢٨١	١,٣٢٥-	١,١٨	٣,٠٨	٣٦	٠,٨٤	١,٨٠	٨	٧- إيصال وجهة نظر شركتكم للعاملين الفنيين بمجلس معايير المحاسبة المصرية في اجتماعات خاصة مرتبة مسبقاً (٤٤=n)

١٠	٢,٧١	٠,٧٦	٣٣	٢,٠٧	٠,٩٣	٢,٠٠١-	١,٢٠	٨-إبصال وجهات شركتك للعاملين الفنيين بوسائل أخرى (مثل: المحادثة الهاتفية، الالتقاء في المؤتمرات) (٤٣=n)
٩	٢,١٢	١,١٣	٣٢	٢,٥١	٠,٧٣	٠,٠٢١-	٠,٤٠١	٩-تعيين موظفين من شركتك كأعضاء في المجموعات الاستشارية/ العمل المشكلة بواسطة مجلس معايير المحاسبية المصرية من أجل مشروعات معينة (٤١=n)
								ب-الطرق غير المباشرة:
١١	٢,٦٤	١,٦٧	٢٢	٢,٢٨	١,٥٥	٠,٨٢٣-	٠,٢٥٠	١١-التعليق في وسائل الإعلام (٣٣=n)
١٠	٢,٢٢	١,٣٧	٣٠	٢,٥٤	١,٣٤	٠,٨٢-	٠,٥١٠	٢-مناشدة المسنولين في الحكومة مساندة وجهات نظر شركتك (٤٠=n)
٧	٢,٢١	١,٠٠	٣٨	٣,٢٥	٠,٩٥	٢,٢١٤-	٠,٢٢٠	٣-مناشدة أعضاء العاملين الفنيين في مجلس معايير المحاسبية المصرية أو للتقارير المالية - مساندة وجهات نظر شركتك (٤٥=n)
٧	٢,٣٤	١,٣٥	٣١	٢,٩٠	٢,٥١	٢,٣٥-	٠,١١	٤-مناشدة الاتحاد أو الاتحادات المهنية المنتسبة لها شركتك (٣٨=n)
٨	٢,٣٨	١,٤٧	٣٠	٢,٥٤	١,٤٥	٠,٨٣-	٠,٥٢٣	٥-مساندة وجهات نظر شركتك أو المشاركة في إعداد ردها (٣٨=n)
١٠	٢,٥٠	١,١٢	٣١	٢,٤٤	١,٤٥	٠,٧٢٣-	٠,٣٥٠	٦-رعاية الدراسات البحثية حول قضايا المحاسبية والتقارير المالية (٤١=n)

N: عدد الشركات المجيبة على هذا البند.

وكانت هذه الطرق هي تقديم خطابات التعليقات والتواصل مع مسئولى الحكومة المصرية. وفي كلتا الحالتين كان لدى المستخدمين إدراكات إيجابية لفعالية هاتين الطريقتين. ويوفر ذلك دعماً جزئياً لـ Kirk, N., Donald, J., 2007 الذى ذكر إنه بوجه عام كان هناك احتمال أكبر أن يؤخذ فى الاعتبار أن المعدين الذين مارسوا مناورات الأروقة "أن تلك المناورات كانت فعالة".

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

### 3/6 معيار المصالح الاقتصادية في ممارسة مناورات الأروقة: مناقشة الفرض الثالث:

يبين جدول (7) الأسباب التي تدفع شركات إدارة الاستثمار لعدم المشاركة في عملية تطوير المعايير، ويتضح أن من تم استجوابهم يعلمون أهمية العوامل الستة المذكورة في السؤال (3) المتصل بالعوائد والتكاليف واحتمالية النجاح على أنها متساوية في الأهمية وذلك كما يلي:

$$P < 0.01 , F5 9.421$$

وقد أدى اختبار فريدمان إلى نتيجة مماثلة:

$$P > 0.01 , X^2 = 20.12$$

وتوضح نتائج اختبار ANOVA رفض الفرضية الصفرية الثالثة:

### الفرض الثالث: تعتبر شركات الاستثمار "التكاليف واحتمالية النجاح" متساوية الأهمية في قرارها بعدم المشاركة في عملية تطوير المعايير المصرية.

جدول (7)

أسباب عدم المشاركة في عملية تطوير المعايير

طريقة مناورات الأروقة	1 هام جداً %	2 هام %	3 لا هام %	غير هام %	عديم الأهمية جداً %	متوسط درجة ليكرت	الانحراف المعياري لدرجة ليكرت
1-تكلفة المشاركة في عملية وضع المعايير بمجلس معايير المحاسبة المصرية (بما في ذلك الوقت) (34=n).	32	32	15	10	11	2.41	1.37
2-الإعتقاد بأن وجهات نظر شركتك قد تم تمثيلها بصورة كافية من قبل ممثلي صناعة الإستثمار الآخرين (34=n).	33	23	20	14	10	2.70	1.95
3-انعدام الخبرة الكافية للتعرف على تأثير التغيرات المقترحة (34=n).	20	14	32	18	22	3.20	1.28
4- الإعتقاد بأن مجلس معايير المحاسبة المصرية ما كان سيستجيب بشكل إيجابي لوجهات نظر شركتك المقترحة (35=n).	11	12	24	32	21	3.11	1.35
5-انعدام تأثير التغيرات المقترحة على قدرة المحللين المالية بشركتك على تحليل القوائم المالية للشركة (30=n).	13	14	28	25	20	3.42	1.51
6-الإعتقاد بأن مجلس معايير المحاسبة المصرية سوف يتبنى موقف شركتك المفضل على أية حال (30 =n).	6	11	26	35	22	3,74	1.21

N=عدد الشركات التي أعطت تقديراً تقييمياً.

DK = عدد المستجيبين الذين اختاروا خيار "لا أعلم".

ويبدو أن هناك عاملين يسيطران على هذا القرار يمكن توضيحهما كما يلي :

### العامل الأول: التكلفة

يتمثل هذا العامل في عنصر التكلفة (ويشمل الوقت) المتعلق بالمشاركة في هذه العملية ، وقد تم إعطاء هذا العامل تقدير هام أو هام جداً من قبل 65% من المستجيبين ، وأعطى 34% من المستجيبين تقدير هام أو هام جداً للتكلفة التي قد تعوق مشاركة المستخدمين؛ أى عدم وجود خبرة كافية . وهذه النتائج جديرة بالاهتمام وينبغي مقارنتها بنتائج دراسة (Kirk, Donald, J., 2004) التي تفيد بأن 27% فقط من معدى القوائم المالية اعتبروا تكلفة المشاركة عاملاً هاماً أو هاماً جداً فى قرارهم بعدم المشاركة فى عملية تطوير المعايير.

وعند أخذ مجموعة النتائج فى الاعتبار معاً نجد أنهما تؤيدان فرضية K., 1984 , Sutton التي تقول إنه عند إتخاذ القرار بشأن ممارسة مناورات الأروقة أو لا تكون تكلفة ممارسة المناورات عاملاً أهم بكثير بالنسبة لمستخدمى التقارير من معدى القوائم المالية.

### العامل الثاني: ممثلى صناعة الاستثمار

يعتقد المستجيبون أن ممثلى صناعة الاستثمار الآخرين مثلوا بدرجة كافية وجهات نظرهم ، وقد أعطى هذا العامل تقدير هام أو هام جداً من قبل 56% من المستجيبين ؛ ولذلك فإن معظم شركات الاستثمار تتوقع - بصفة جوهرية - أن يتحمل الآخرون تكلفة مناورات الأروقة وتمثيل وجهات نظرها ، ويتفق ذلك مع نتائج Martin, Alvin., 2009 التي تفيد بأن 30% ممن أجريت معهم مقابلات اعتقدوا أن هناك دوراً مهماً عندما يتم تمثيل مصالحهم من خلالهم شخصياً.

كما يتسق أيضاً مع النتيجة المذكورة سابقاً ومفادها أن تكلفة المشاركة اعتبرت هامة من قبل معظم المستجيبين ، وإذا ظلت الأشياء والعوامل الأخرى بدون تعديل فإنه كلما ارتفعت تكلفة ممارسة مناورات الأروقة كلما ازداد احتمال أن يتحمل الآخرون هذه التكلفة Sutton , K., 1984 بالنسبة للاقتراح القائل بأن هناك احتمال أقل لمشاركة المستخدمين بسبب غياب المنافع المحتملة لهم فى المستقبل فقد أظهرت الدراسة تأييداً أقل. إلا عدد قليل من المستخدمين ذات دلالة إحصائية بنسبة 27% أعطوا تقدير هام أو هام جداً نتيجة انعدام تأثير التغييرات المقترحة.

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

وينبغي التشديد أيضاً على أن معظم المستجيبين لم يذكروا أن عدم المشاركة في عملية تطوير المعايير ناتج عن الاعتقاد بأن مجلس المعايير المصرية سوف يتبنى على أية حال مواقفهم التي يقرونها ويقترحونها ؛ وكان ذلك هو السبب الأقل أهمية حيث حصل على درجة متوسطة قدرها 3,74 وقد أعطى تقدير هام أو هام جداً من قبل 17% فقط من المستجيبين. والحقيقة أن الاعتقاد العكسي أن مجلس المعايير لن يستجيب لوجهات نظرهم- هو الذي أدى إلى عدم مشاركة أقلية كبيرة من المستجيبين /- حيث أعطت نسبة 23% منهم هذا العامل تقدير هام أو هام جداً (درجة متوسطة 3.11 ، ويمكن القول بأن مديري الاستثمار لا يرون أن هناك حاجة ملحة للمشاركة في عملية تطوير المعايير لأنهم يعتبرون أن جهة وضع المعايير "دائماً ما تأخذ برأيهم وتضعه موضع الاعتبار في أي عملية تطوير".

#### 4/6 توقيت ممارسة مناورات الأروقة

##### مناقشة نتائج الفرض الرابع:

يبين جدول (8) نتائج الدراسة الميدانية فيما يتعلق باستخدام المراحل الست لعملية تطوير المعايير بمجلس معايير المحاسبة المصرية. ويمكن توضيح المراحل الثلاث الأولى من خلال ما يلي:

**المراحل المبكرة :** وتتمثل في صياغة (جدول الأعمال، صياغة ورقة المناقشة ، واستطلاع الرأي بشأن ورقة المناقشة) .

**المراحل المتأخرة :** وتتمثل في المراحل الثلاث الأخيرة وهي: (صياغة مسودة استطلاع الرأي، ومرحلة إبداء التعليقات على مسودة استطلاع الرأي). ومرحلة صياغة المعيار).

وفيما يتعلق بالمراحل المبكرة والمتأخرة معاً فقد تم إعطاء كل شركة درجة تراوحت بين صفر و 3 (أى: أعطى صفر إذا لم يستخدم أى مرحلة و(1) إذا استخدمت مرحلة واحدة و(2) إذا استخدمت مرحلتان و(3) إذا استخدمت 3 مراحل) .

وبتحليل الجدول رقم (8) فإن المراحل المبكرة استخدمت فعلياً من قبل عدد أقل من المستجيبين بالمقارنة بالمراحل المتأخرة ، على سبيل المثال: ( فقد مارست 12 شركة مشاركات في مناورات الأروقة فى استطلاع الرأى بشأن ورقة المناقشة مقابل 15 شركة فى مرحلة إبداء التعليقات على مسودة استطلاع الرأى ، إلا أن هذه النتائج



يجب أن توضع في السياق المناسب حيث أن مرحلة ورقة المناقشة ليست إلزامية. هذا في حين أن مجلس IASB نشر 28 مسودة استطلاع رأي وأربع ورقات مناقشة وطلب إبداء تعليقات بشأنها، ولذلك فإن العدد الأقل للملاحظات في المراحل المبكرة للعملية التي تتضمن ( مرحلة ورقة المناقشة) من المحتمل أن يكون سببه الحقيقي أن عدد الوثائق المطلوب التعليق عليها كان أقل - إلا أن هذا ما كان من الممكن أن يكون سببا لنتائج المماثلة حيث أن تلك الدراسة تمت في فترة نشر خلالها مجلس IASB 40 وثيقة منها 22 ورقة مناقشة.

### جدول رقم (8)

#### المراحل المختلفة لمناورات الأروقة في عملية وضع المعايير

النسبة المئوية للمبجوثين المستخدمين لهذه المرحلة (عدد المستخدمين n/42)	عدد غير المستخدمين	عدد المستخدمين	ترتيب المرحلة في عملية تطوير المعايير
11.11	32	4	1-مرحلة صياغة جدول الأعمال(الأجندة) (n=36).
13.89	31	5	2-مرحلة صياغة ورقة المناقشة (n=36).
33.34	24	12	3- مرحلة إستطلاع الرأي بشأن ورقة المناقشة (n=36) .
16.67	30	6	4-مرحلة صياغة مسودة إستطلاع الرأي (n=36).
41.67	21	15	5-مرحلة إبداء التعليقات على مسودة إستطلاع الرأي (n=36).
16.67	30	6	6-مرحلة صياغة المعيار (n=36).

=N عدد الشركات المجيبة على هذا البند.

اعتبرت المراحل الثلاث الأولى ( مرحلة صياغة جدول الأعمال، ومرحلة صياغة ورقة المناقشة ، ومرحلة استطلاع الرأي بشأن ورقة المناقشة) هي مراحل مبكرة ، بينما اعتبرت المراحل الثلاث الأخيرة ( ومرحلة صياغة مسودة استطلاع الرأي، وإبداء التعليقات على مسودة استطلاع الرأي، ومرحلة صياغة المعيار) هي مراحل متأخرة، وبالنسبة للمراحل المبكرة والمتأخرة فقد تم إعطاء كل شركة درجة تراوحت بين الصفر وثلاثة أي(صفر) إذا لم يستخدم أي مرحلة، (واحد) إذا استخدمت مرحلة واحدة، (2) إذا استخدمت مرحلتان، (3) إذا استخدمت ثلاث مراحل .

ويحتمل أن تساهم الشركات بدرجة كبيرة جدا في مناورات الأروقة في مرحلة مبكرة من مراحل تطوير المعايير (مأمون، 2010) . وجدير بالذكر أن المراحل المبكرة جدا

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

في عملية التطوير وهي مرحلة صياغة جدول الأعمال (الأجندة) كانت فعلياً هي المرحلة التي استخدمها أقل عدد من الشركات (4 شركات فقط) ، علاوة على ذلك فقد كانت فترة إبداء التعليقات على مسودة استطلاع الرأي أكثر تكراراً من مرحلة الصياغة التي تسبقها (استخدم 15 شركة المرحلة الأولى و6 شركات المرحلة الأخيرة). وينطبق الشيء نفسه على مرحلة ورقة المناقشة (فقد مارست 12 شركة مناورات الأروقة خلال فترة استطلاع الرأي في حين أن 6 شركات فقط هي التي مارستها أثناء مرحلة صياغة المعيار المحاسبى).

ويلاحظ الباحث أن المراحل التي يطلب فيها التشاور العام قد استخدمها عدد أكبر بكثير من الشركات في المراحل الأخرى والتي يكون فيها التشاور أقل وضوحاً. ولذلك يبدو أن مجلس معايير المحاسبة المصرية لا يتيح فرصاً للمشاركة خلال مراحل التشاور لمستخدمي التقارير أو أنه إذا كانت هذه الفرص تتاح فإن مستخدمي التقارير المحاسبية لا يعملون على انتهاز مثل هذه الفرص.

وقد تم صياغة الفرض الرابع على النحو التالي:

الفرض الرابع: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عدد شركات الاستثمار التي تمارس مناورات الأروقة في المراحل المبكرة والمراحل المتأخرة من عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.

ولقياس صحة أو عدم صحة الفرض الرابع فقد تم إجراء اختبار (T) لعينات مزدوجة وإخبار Signed - Rank غير بارامترى لـ Wilcoxon، حيث أشار كلا الاختبارين إلى صحة الفرضية الصفرية الرابعة حيث:

$$1.543 = T$$

$$0.153 = P$$

$$1.652 = Z$$

$$0.149 = p$$

ويُلخص جدول (9) التقديرات الخاصة بالمستجيبين والتي ترتبط بفعالية مناورات الأروقة في كل مرحلة من المراحل الست .

## جدول رقم(9)

## فعالية مراحل عملية تطوير المعايير

الانحراف المعياري لدرجة ليكرت	متوسط درجة ليكرت	(5) عديمة الفعالية جداً %	(4) غير فعالة %	(3) لا هي فعالة ولا هي غير فعالة %	(2) فعالة %	(1) فعالة جداً %	المراحل المختلفة لعملية التطوير
1.42	2.37	16	12	10	40	22	1-مرحلة صياغة جدول الأعمال. (42=DK), (27=N).
1.35	2.84	4	12	34	35	15	2-مرحلة صياغة ورقة المناقشة. (39=DK), (30=N).
1.08	2.47	3	14	30	49	4	3-فترة استطلاع الرأي بشأن ورقة المناقشة. (37=DK), (32=N).
1.07	2.99	7	15	45	28	5	4-مرحلة صياغة مسودة استطلاع الرأي . (38=DK), (31=N).
1,17	3.07	11	15	25	45	4	5-فترة إبداء التعليقات على مسودة استطلاع الرأي. (36=DK), (33=N).
1,12	3.02	11	9	25	49	6	6-مرحلة صياغة المعيار. (38=DK), (31=N).

N = عدد المستجيبين الذي أعطوا التقدير.

Dk = عدد المستجيبين الذين اختاروا "لا أعلم".

وبتحليل الجدول السابق فإنه يمكن تسجيل ملاحظتين يمكن توضيحهما كما يلي:

**أولاً:** أن معظم المستجيبين لم يعط لهم تقيماً ولكن بدلاً من ذلك اختاروا خيار "لا أعلم" ، علاوة على أن التحليل الإحصائي كشف عن أن معظم هذه الشركات لم تمارس مناورات الأروقة في هذه المراحل.

**ثانياً:** لا يبدو أن هناك فرقاً ذات دلالة إحصائية من حيث الفعالية للمراحل الست.

وتعكس هذه النتائج تلك النتائج التي توصل إليها Whittred, G., , Zimmer, M., 2000. وهي أن المراحل التي تتطلب فيها التشاور قد استخدمها عدد أكبر بكثير من

أثر دور مستخدمى القوائم المالية فى تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

الشركات من المراحل الأخرى التى يكون فيها التشاور أقل وضوحاً. ولذلك فإنه يلاحظ أن مجلس معايير المحاسبة لا يتيح فرصاً أكثر للمشاركة خلال مراحل التشاور العام لمستخدمى التقارير من تلك المعطاة بواسطة المعدين أو أنه إذا كانت هذه الفرص تتاح فإنه لا يتم انتهازها ويستغلها مستخدمو التقارير.

وقد أشار أحد الاختبارات (ANOVA) إلى أن المراحل لم تختلف بشكل ذى دلالة إحصائية من حيث فعاليتها:

$$(F 2.81, -61.08, 1.201, P > 0, 05)$$

قد أظهر اختبار غير بارامترى يتضمن اختبار Whittred, G., , M., 2000. عن نتيجة مماثلة:

$$X^2 = 9.09 , P > 0.05$$

#### توقعات مستخدمى وغير مستخدمى مراحل تطوير المعايير

فى جدول (10) أشارت اختبارات أخرى معروضة لـ (Mann – Whitney) إلى أن المستخدمين (الشركات التى ذكرت أنها استخدمت المراحل) وغير المستخدمين (الشركات التى لم تستخدم المراحل) كان لديها إدراكات مختلفة بشكل ذى دلالة إحصائية عن فعالية المراحل المختلفة. وهذه النتائج مختلفة عن نتائج (2004) Govindarajan, V., الذى استخلص من دراسته أن المعدين الذين مارسوا مناورات الأروقة اعتبروا بوجه عام أن مناورات الأروقة أكثر فعالية من أولئك الذين لم يمارسوها. ولذلك يبدو أنه فى حالة مستخدمى القوائم المالية فإن خبرة ممارسة مناورات الأروقة لا تساعدهم على تكوين إدراكات أكثر إيجابية عن الفعالية المحتملة لمناورات الأروقة التى يقومون بها.

ويرى الباحث مما سبق: أن إدراكات معظم المستجيبين لا يبدو أنها مطابقة لاقتراحات Sutton, K., 1984, بشأن مناورات الأروقة فى المراحل المبكرة من العملية وهى أكثر فعالية من مناورات الأروقة فى المراحل المتأخرة من العملية. ومن ناحية أخرى، فإنه حسبما تشير التعليقات الإضافية لأحد المستجيبين، يدرك عدد قليل من المستجيبين جيداً أهمية المساهمة المبكرة فى عملية التطوير.

ويرى الباحث أن الفترة التي يمكن فيها ممارسة أعلى مستوى للتأثير هي من خلال العملية الخاصة بصياغة المعايير المصرية هي تلك الفترة التي تسبق قيام مجلس معايير المحاسبة بإصدار مسودات استطلاع الرأي أو أوراق المناقشة.

### جدول (10)

التقديرات الخاصة بمستخدمي التقارير وغير المستخدمين لفعالية مراحل تطوير المعايير

المرحلة في العملية	عدد المستخدمين	متوسط المستخدمين	الانحراف المعياري	عدد غير المستخدمين	متوسط غير المستخدمين	الانحراف المعياري	مان - ويتني	
							P	Z
1-صياغة جدول الأعمال. (30=n).	8	2.4	1,61	22	,71	1,31	0.304-	0.901
2-مرحلة صياغة ورقة المناقشة. (32=n)	12	2,47	1,35	20	3.0	1,24	1.506-	0.208
3-فترة استطلاع الرأي حول ورقة المناقشة. (31=n)	16	2,51	0,87	15	2.9	1,13	1.702-	0.201
4-مرحلة صياغة مسودة استطلاع الرأي. (34=n)	11	3.05	1,51	23	2.9	0,96	1.102-	0.319
5-فترة إبداء التعليقات حول مسودة الإستطلاع. (32=n)	15	3.01	1,35	17	3.0	0,88	0.521-	0.802
مرحلة صياغة IFRS. (31=n).	10	3.01	0,92	21	3.0	1,10	0.156-	0.922

n = عدد الشركات المجيبة على هذا البند.

### 5/6 طرق ممارسة مناورات الأروقة :

#### مناقشة الفرض الخامس

يوضح جدول رقم (11) النتائج المتصلة باستخدام طرق ممارسة مناورات الأروقة وعددها 15 والتي تم ذكرها في السؤال (2) من الاستبيان.

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

## جدول (11)

### طرق ممارسة مناورات الأروقة

النسبة المنوية للمستجيبين المستخدمين (n)	عدد غير المستخدمين	عدد المستخدمين	طريقة ممارسة مناورات الأروقة
<b>الطرق المباشرة:</b>			
36.11	21	13	1- تقديم خطابات تعليقات رداً على دعوات مجلس معايير المحاسبة المصرية بتقديم تعليقات . (36= n)
11.25	27	9	2-التحدث في جلسات الإستماع العامة بمجلس معايير المحاسبة المصرية . (36= n).
12.50	26	10	3-المشاركة في اجتماعات المائدة المستديرة بـ معايير المحاسبة المصرية . (36= n).
13.75	25	11	4-المشاركة في الزيارات الميدانية (36= n).
12.5	30	6	5-توصيل وجهات نظر شركتك إلى أعضاء معايير المحاسبة المصرية في اجتماعات خاصة معدة مسبقاً (36= n).
15.00	24	12	6-توصيل وجهات نظر شركتك إلى أعضاء مجلس معايير المحاسبة المصرية من خلال وسائل أخرى (مثل المحادثة التليفونية ، اللقاء في المؤتمرات). (36= n).
11.25	27	9	7-إبصال وجهات نظر شركتك إلى العاملين الفنيين بمعايير المحاسبة المصرية في اجتماعات خاصة مرتبة مسبقاً (36= n).
15.00	24	12	8-إبصال وجهات نظر شركتك إلى العاملين الفنيين بمعايير المحاسبة المصرية من خلال وسائل أخرى (مثل المحادثة الهاتفية أو اللقاء في المؤتمرات) . (36= n).
15.00	24	12	9-تعيين موظفين من شركتك كأعضاء في مجموعات استشارية مُشكلة بواسطة معايير المحاسبة المصرية من أجل مشروعات معينة (36= n).
<b>الطرق غير المباشرة:</b>			
41.67	21	15	1- التعليق في وسائل الإعلام (36= n).
13.75	25	11	2-مناشدة المسؤولين المصريين لتقديم الدعم لوجهات نظر شركتك (36= n).
32.5	25	11	3-مساندة وجهات نظر شركتك (36= n).
17.5	10	26	4-مناشدة الإتحاد أو الإتحادات المهنية التي تنتمي لها شركتك (مثل إدارة الاستثمار) ومساندة وجهات نظر شركتك و/ أو المشاركة في إعداد ردها (36= n)
6.25	28	8	5-رعاية الدراسات البحثية حول قضايا المحاسبة والتقارير المالية. (36= n) .
11.25	27	9	6-أخرى (برجاء ذكرها) (36= n) .

n = عدد الشركات المجيبة على هذا البند.

ويمكن استخلاص ثلاثة استنتاجات هامة من هذا الجدول يمكن توضيحها كما يلي:

**أولاً:** اتساقاً مع تنبؤات Sutton , K., 1984 فإن نشاط مناورات الأروقة لا يقتصر على استخدام خطابات التعليقات ، إلا أن عددا قليلا من المستجيبين استخدمت طرقاً أخرى ولم تُستخدم أى من الطرق بواسطة أكثر من ثلث المستجيبين واستخدمت بعض الطرق بواسطة عدد صغير جداً من الشركات على سبيل المثال أشارت 6 شركات فقط (16.7%) وهي: **توصيل وجهات نظر شركتك إلى أعضاء معايير المحاسبة المصرية في اجتماعات خاصة معدة مسبقاً.**

**ثانياً:** كانت الطريقة الأكثر تداولاً هي التي تم استخدامها في 26 شركة (72.22%) شركة وفيها تم مناقشة المنظمات المهنية المصرية وموقف المبادرة الذي اتخذته إدارة تلك المنظمات التي يبدو أنها متفاعلة بشدة مع مجلس معايير المحاسبة المصرية في عملية تطوير المعايير.

وقد بدأت المنظمات المهنية في إدارة حوار منظم مع مجلس المعايير المصري وذلك بهدف ضمان قدرة مديري تلك المنظمات باعتبارهم مستخدمى الحسابات بالنيابة عن عملائهم على ممارسة بعض التأثير على عملية تطوير المعايير.

وهناك تفسير آخر لهذا المستوى المرتفع نسبياً لمناورات الأروقة غير المباشرة (Page, M. (2007) ، ربما يكمن في تعليم الخبرة المهنية لمديري الاستثمار بالشركات ، وعند مقارنة بعض المجموعات الأخرى مثل المعدين والمحاسبين قد يمتلك مديرو الاستثمار خبرة محاسبية فنية أقل وهي خبرة من المحتمل أن تتطلبها المشاركة المباشرة ، وبالتالي فقد يجدون أن المشاركة في عملية تطوير المعايير بصورة غير مباشرة مكلفة. وينسجم هذا التفسير أيضاً مع الارتفاع النسبي في عدد الشركات التي استخدمت التعليقات في وسائل الإعلام 15 شركة (41.67%)، وقد ذكر Chambers, R., (2004) أنه بغض النظر عن شركة استثمار واحدة كبيرة ، فقد حصر مستخدمو القوائم المالية نشاط مناورات الأروقة الخاصة بهم في الوسائل غير المباشرة مثل: نقل وجهات نظرهم للصحف. وعكس ذلك يرى (2004) Govindarajan, V., أنه عند دراسة أنشطة مناورات الأروقة لمعدى القوائم المالية حدث استخدام مبالغ فيه للطرق المباشرة.

**ثالثاً:** اتضح أن خطابات التعليقات كان الطريقة الثانية الأكثر شيوعاً حيث تم استخدامها من خلال (36.1%) شركة استثمارية. وقد كشفت دراسة Daley, Lane &

Terry, M., Tranter, G., 2007 عن أنه من المحتمل أن يكون هناك أشكال وصور أخرى لمناورات الأروقة. ويرى الباحث أن الشركات التي أجابت عن هذا المسح من المحتمل بدرجة كبيرة أن كون لها مشاركون في المجلس ، وهكذا فإنه من المحتمل أن تبالغ في حجم ومدى مناورات الأروقة التي يمارسها مستخدمو التقارير أكثر مما يوحى به عدد خطابات التعليقات.

وأشار عدد من المقاييس المتوافرة Chi-square إلى أن الارتباط بين تقديم خطابات التعليقات واستخدام الطرق الأخرى ذو دلالة إحصائية على سبيل المثال: من أصل هذه الشركات الـ 15 قدمت 6 شركات أمثلة لمنظمة لمستخدمي التقارير. ( $P < 0.01$ ) و  $cramer"s V = 0.417$ ، وبناء عليه يتم رفض الفرضية الصفرية الخامسة والذي تمت صياغته على النحو التالي :

### الفرض الخامس: لا توجد صلة بين استخدام خطابات التعليقات وطرق ممارسة مناورات الأروقة الأخرى.

تلخيصاً لما سبق يتضح للباحث ملاحظتين رئيسيتين يمكن تسجيليهما كما يلي :

أولاً: أعطى المستجيبون تقديرات متماثلة جداً للأطراف التي تنتمي لنفس جماعة المصالح فعلى سبيل المثال: التقديرات المعطاة لهيئات المحاسبة المهنية ومكاتب المراجعة، والإثنان ينتميان لمهنة المحاسبة كانت متماثلة جداً ، وكذلك الحال بالنسبة للتقديرات المعطاة للهيئات التنظيمية (أى لجنة الأوراق المالية والبورصة والحكومة المصرية) .

ثانياً: النقطة ذات الدلالة هي أن المستجيبين لم يعتبروا لجنة الأوراق المالية والبورصة المصرية ومجلس معايير المحاسبة المصرية كانوا أكثر نفوذاً أو تأثيراً إلا أنه ينبغي التشديد على أن هذه الشركات هي مستخدمة للقوائم المالية .

ثالثاً: من الواضح أن المستجيبين اعتبروا أن مهنة المحاسبة وهيئات وضع معايير المحاسبة متأثرة بشدة بمهنة المحاسبة وكذلك الجماعات المسيطرة على عملية تطوير المعايير، يبدو ذلك متسقاً مع نتائج دراسة Mutchler, J., , 2008 ، التي توضح إن بعض مستخدمي القوائم المالية يرون أن تطوير معايير المحاسبة هو مهمة المحاسبين. وعلى العكس من ذلك ، لا ينظر لجماعات مستخدمي القوائم المالية على أنها مؤثرة على عملية التطوير وينبغي أن يكون ذلك محل إهتمام مجلس معايير المحاسبة



المصرية بالنظر لأن مستخدمي القوائم المالية يعدون أحد القطاعات المستفيدة المستهدفة من تلك المعايير (جربوع، حلس ، 2009).

إن إدراكات مستخدمي التقارير بأن جماعات المصالح الأخرى مسيطرة على عملية اتخاذ القرار بمجلس معايير المحاسبة المصرية ربما تكون دليلاً أيضاً على أن مجلس معايير المحاسبة المصرية لا يحقق هذا الهدف ، - أو إذا كان يحققه- أنه لم يتمكن من نقل هذه الرسالة إلى مجتمع المستخدمين ، علاوة على ذلك فإن مثل هذه الإدراكات تخفق في تقليل النقد الموجه لهيئات تطوير المعايير الخاصة بأنها عند إصدار معاييرها تستشهد بمصالح مستخدمي التقارير فقط كأداة إعلامية دون أن يكون لرأيهم أهمية كبيرة عند تطوير المعايير.

## المبحث السابع

### نتائج وتوصيات الدراسة

#### 1/7: نتائج الدراسة:

##### 1/1/7 نتائج على مستوى الدراسة النظرية :

1. وجود فجوة في الأدبيات المتعلقة بطبيعة وحجم مشاركات مستخدمي القوائم المالية في عملية تطوير معايير المحاسبة.
2. وجدت أدلة على أن هناك إدراكات ومشاركات في عينة من شركات الاستثمار بمصر في عملية تطوير المعايير , إلا أن هذه الشركات تنتمي إلى مصر "بلد الدراسة" والتي لديها القدرة على المشاركة المباشرة في عملية وضع وتطوير المعايير وهذا الوضع قد يختلف في البلدان الأخرى. وهذا يتفق مع دراسة الرشيدي 2006 والتي خلصت إلى أن الثقافة المجتمعية تؤثر على كيفية وضع وتطوير معايير المحاسبة.
3. وجد أن عدداً كبيراً من الشركات تختار - بدلاً من استخدام خطابات التعليقات - ممارسة مناورات الأروقة.
4. مشاركة مستخدمي التقارير المالية في عملية تطوير المحاسبة المصرية ليست منخفضة مثلما يوحى عدد خطابات التعليقات المقدمة بواسطة جماعة المصالح.
5. اتضح أن من أسباب عدم المشاركة في عملية تطوير معايير المحاسبة أن معظم المستجيبين تحكمهم أسباب تتعلق بالتكلفة "هي تكلفة مناورات الأروقة" ، والاعتقاد بأن المستخدمين الآخرين سيمثلون مصالحهم نيابة عنهم.
6. اتضح من الدراسة أن مناورات الأروقة من خلال مجموعة مستخدمي التقارير شائعة ورائجة حيث أن هذه المنظمات - وفقاً لنظرية العمل الجماعي- تعمل كوسيلة للتشارك في التكلفة , Estes, R., Reames, H., 2009 ، ويجدر أيضاً مقارنة النتيجة المتعلقة بالتكلفة بنتائج الدراسات الأخرى التي أظهرت أن معدى القوائم المالية لا يعتبروا أن تكلفة مناورات الأروقة هي سبب هام لعدم المشاركة في العملية , Frishkoff, Paul., 2010.

## 2/1/7 نتائج على مستوى الدراسة العملية :

1. المجيبون على الاستبيان لم يروا أن أياً من جماعات مستخدمي التقارير الأخرى لها تأثير خاص بعملية تطوير المعايير. ويتسق هذا مع النتيجة التي مفادها أن عدم المشاركة من جانبهم لم يكن السبب فيه الاعتقاد بأن مجلس معايير المحاسبة المصرية كان سيتبنى موقفهم المفضل على أية حال.
2. أن شركات الاستثمار لا تدرك أن هناك تأثير ونفوذ متساو لجماعات المصالح المختلفة وذلك في عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.
3. شركات الاستثمار ترى أنه توجد العديد من طرق ممارسة مناورات الأروقة والتي تتساوى متساوية في درجة الفعالية في عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.
4. وأن شركات الاستثمار لا تعتبر "التكاليف واحتمالية النجاح" متساوية الأهمية في قرارها بعدم المشاركة في عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.
5. وأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين عدد شركات الاستثمار التي تمارس مناورات الأروقة في المراحل المبكرة والمراحل المتأخرة من عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.
6. كما أنه توجد صلة بين استخدام خطابات التعليقات وطرق ممارسة مناورات الأروقة الأخرى في عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية.

## 2/7: توصيات الدراسة:

في ضوء النتائج التي كشفت عنها اختبارات الفروض السابقة ، فإنه يجب مراعاة التوصيات التالية من أجل إسهامات مناورات الأروقة التي تتناول تعديل المعايير وتطويرها:

1. ضرورة اعتبار مهنة المحاسبة وهيئات وضع وتطوير معايير المحاسبة (مجلس معايير المحاسبة المصرية) اللاعبين المهيمنين في عملية تطوير معايير المحاسبة ، وأن لا تكتفى بعملية التطوير من حيث التمصير بل إن هناك تغييرات بيئية مصرية يستلزم من خلاله مراجعة شاملة للمعايير

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

المستوردة، ومن ثم تعطى صورة واقعية عن مشاكل التطبيق العملي للمعايير المحاسبية

2. يجب النظر في تفعيل دور الأجهزة المهنية في مجال إصدار ومتابعة معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني من خلال السماح لبعض الفئات الأخرى، مثل رجال الأعمال ومستخدمي المعايير بالتمثيل في اللجنة الدائمة، ومن ثم يمكن إعطاء صورة واقعية عن مشاكل التطبيق العملي للمعايير المحاسبية.

3. يجب النظر في تفعيل دور أكثر إيجابية لأجهزة المهنية في مجال إصدار ومتابعة المعايير بشرط أن تتوفر لهذه الأجهزة المقومات اللازمة للقيام بهذه المهمة وأن تصدر هذه الأجهزة بعض المعايير التي تتطلبها ظروف العمل المهني مع الاعتماد على التدخل الحكومي غير المباشر وإعطاء طابع الالتزام بالمعايير المصدرة والمعدلة ، كما يمكن قصر التدخل الحكومي على إصدار المعايير السياسية مثل معايير العرض والإفصاح.

4. ضرورة تشجيع إجراء البحوث الميدانية المتعلقة بمدى مراعاة الفعالية للمتغيرات البيئية للمحاسبة المصرية في المعايير المحاسبية والكشف عن المشاكل الناتجة عن عدم مراعاة تلك المتغيرات ، وأيضا بيان مدى الالتزام فعليا باتباع المعايير المحاسبية بواسطة أعضاء المهنة .

5. يجب دراسة التغير الحادث في خصائص جودة المعلومات المحاسبية كنتيجة لإصدار واستخدام المعايير ، كما يجب دعم هذه البحوث ماليا من قبل الجهات المهتمة بتحديث وتطوير المعايير المحاسبية ، وذلك بهدف أساسى وهو تحقيق المتابعة الدورية لأداء معايير المحاسبة المصرية في التطبيق العملي وتحديثها بما يتفق والتطورات الدولية في هذا المجال.

6. ينبغى أن تنير الاستجابات المختلفة من قبل المشاركين في مناورات الأروقة قلق مجلس معايير المحاسبة المصرية لأنها إذا استمرت ستؤدى فى النهاية إلى تآكل دوره كهيئة مستقلة لوضع وتطوير المعايير.

7. أهمية التشديد على أن الاستجابات لا تتفق دائماً مع الواقع وأن هناك حاجة لمعرفة ما إذا كانت هذه الاستجابات سليمة فى الحقيقة أم لا.

8. ضرورة توحى الحذر عند تعميم النتائج فى البيئة المصرية على شركات الاستثمار غير المصرية أو الشركات غير المستجيبة للمسح الذى تم .

9. ينبغى أن يولى مجلس معايير المحاسبة المصرية اهتماماً أكبر لوجهات نظر يعتمد عليها فى تمثيل مصالحه ، مما يستدعى معه الأمر إلى إجراء بحوث فى هذا المجال فى المستقبل من أجل تحديد مدى وطبيعة وتأثير أنشطة مناورات الأروقة التى تقوم بها هذه المنظمات.

10. ضرورة تشجيع إجراء البحوث الميدانية المتعلقة بمدى المراعاة الفعلية للمتغيرات البيئية فى المعايير المحاسبية والكشف عن المشاكل الناتجة عن مراعاة أو عدم مراعاة تلك المتغيرات ، وأيضاً بيان مدى الالتزام قطاعياً باتباع المعايير المحاسبية بواسطة أعضاء المهنة مع تحليل أسباب عدم الالتزام والتى قد تكون ناتجة عن خطأ فى المعيار أصلاً أو التطبيق، كما يجب دراسة التغير الحادث فى خصائص جودة المعلومات المحاسبية كنتيجة لإصدار المعايير ، مع إيضاح هل تم الانتقال إلى وضع أفضل بالنسبة لهذه الخصائص أم لا؟ كما يجب العمل على دعم هذه البحوث مالياً من قبل الجهات المهتمة بالمعايير المحاسبية ، وذلك بهدف تحقيق المتابعة الدورية لأداء معايير المحاسبة المصرية فى التطبيق العملى وتحديثها بما يتمشى مع التطورات الدولية فى هذا المجال.

11. يجب النظر فى تفعيل دور الأجهزة المهنية فى مجال إصدار ومتابعة المعايير بشرط أن تتوفر لهذه الأجهزة المقومات اللازمة للقيام بهذه المهمة بإصدار بعض المعايير التى تتطلبها ظروف العمل المهني مع الاعتماد على التدخل الحكومى غير المباشر لإعطاء طابع الإلزام بالمعايير المصدرة ، كما يمكن قصر التدخل الحكومى على إصدار المعايير الأساسية مثل معيار العرض والإفصاح.

12. يجب النظر فى زيادة أساليب المشاركة الخارجية فى جلسات اللجنة الدائمة للمعايير المحاسبية والمراجعة وقواعد السلوك المهني من خلال السماح لبعض الفئات الأخرى مثل: رجال الأعمال ومستخدمى المعايير بالتمثيل فى اللجنة الدائمة ، ومن ثم يمكن إعطاء صورة واقعية عن مشاكل التطبيق العملى للمعايير المحاسبية.

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

13. ضرورة تمثيل كافة الطوائف المهتمة والمستفيدة من مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك فى عملية تطوير المعايير المحاسبية ويجب تتمثل هذه الطوائف فى وزارة الاقتصاد وهيئة سوق المال ومصحة الضرائب ومصحة الشركات والجهاز المركزى للمحاسبات وجمعية المحاسبين والمراجعين ومعهد المحاسبة والمراجعة وخبراء أكاديميين ومهنيين بالإضافة إلى رجال أعمال ومستخدمى المعايير المحاسبية.

### 3/7 الدراسات المستقبلية :

من خلال مناقشة البحث فقد اتضح أنه توجد حاجة لإجراء المزيد من البحوث حول ما يلي:

1. سلوك مناورات أروقة لشركات إدارة الاستثمار بعد عام 2010.
2. إجراء بحوث متصلة بمستخدمى القوائم المالية الموجودين فى البلدان التى يتم الاستثمار فيها للوقوف على مدى إمكانية تعميم النتائج الأخرى للدراسة.
3. نحو نظرة إيجابية لتطوير معايير المحاسبة المصرية.
4. سلوك مناورات الأروقة بغرض تطوير معايير المحاسبة الدولية.
5. نحو نظرية للتأثير الثقافى على تطوير معايير المحاسبة.
6. إطار مقترح لتطوير معايير المحاسبة الدولية.

## قائمة المراجع

### أولاً: مراجع باللغة العربية:

1. أحمد العسيلي ولطفى الرفاعي فرج، "دراسات فى تصميم النظم المحاسبية"، ( القاهرة: دار النهضة العربية، 1998).
2. أحمد حلمى جمعة، "تأثير التطور فى المعايير الدولية للتدقيق فى الشركات الصناعية الأردنية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، الجزء الثاني، 2010.
3. أمال محمد عوض، " دراسة اختبارية لمدى تأثير التخطيط المحاسبى فى معايير المحاسبة المصرية على جودة التقارير المالية للشركات المسجلة بالبورصة المصرية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، أبريل، 2010.
4. أندون. س. هندريكسون، ترجمة وتعريب د. كمال خليفة أبو زيد، "النظرية المحاسبية" الطبعة الرابعة 1990.
5. د. مدثر طه أبو الخير، "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية، دراسة ميدانية عن تطبيق الإنخفاض فى قيمة الأصول"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني 2007.
6. شريف توفيق محمد : دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الإيجابى فى بناء المعايير والمحاسبية فى: "مجلة الإدارة، معهد الإدارة العامة، أكتوبر 2004.
7. شريف توفيق محمد، " رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية "، العدد 75، الرياض، أغسطس 2007.
8. طارق عبد العال حماد، " نموذج مقترح لقياس أثر العلاقة بين الأبعاد الثقافية ومنهجية وضع معايير المحاسبة على المحتوى المعلوماتي"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، السنة الحادية عشر، يونيو 2007.

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

9. طارق عبد العال حماد، " شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية، عرض القوائم المالية(2)"، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الثاني .

10. عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل، الكويت 2001

11. عز الدين فكرى تهامي، " المحاسبة عن القيمة العادلة فى إطار المعايير المحاسبية وانعكاساتها فى الأزمة المالية العالمية" ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة و إدارة الأعمال، جامعة حلوان، المجلد 23، العدد الأول، يونيو 2009

12. قرار وزير اقتصاد رقم 625 لسنة 2006 بشأن معايير المحاسبة المصرية ( القاهرة : وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية .

13. قرار وزير الاقتصاد رقم (503) لسنة 1997 بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالسهم ، الطبعة الثانية( القاهرة : الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، 1997).

14. لجنة معايير المحاسبة المصرية ( 2002 ) وزارة التجارة الخارجية ، جمهورية مصر العربية ، سبتمبر 2002.

15. مأمون حمدان، "مقدمة عن معايير المحاسبة إعدادا وتحديثا" ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق بحث مقدم لقسم المحاسبة يوليو 2010.

16. محمد أحمد العسيلي ، "دراسة دولية مقارنة لإستراتيجيات تطور المعايير المحاسبية بهدف وضع إستراتيجية متكاملة لتقويم منهجية معايير المحاسبة المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الثاني

17. محمد سيد الرملي 2010، "تطوير معايير المحاسبة بهدف علاج مشكلة التمويل خارج الميزانية نتيجة عقود الإيجار"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، جامعة حلوان ، العدد الثاني، الجزء الثاني، 2010.

18. محمد شريف توفيق، " استخدام المنهج المعيارى والمنهج الإيجابى فى البحث المحاسبى وبناء معايير المحاسبة وتحليل بواعث الإدارة فى تبنى السياسات



- المحاسبية ، مجلة البحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة  
الوقازيق ، العدد الأول، 2007.
19. محمد فخرى مكي، " منهجية معايير المحاسبة المصرية" ، الأهرام  
الإقتصادى / العدد 1948 ( القاهرة -، أبريل 2008 .
20. محمد وداد الأرضي، تقييم وتطوير الإطار الفكرى المشترك للمحاسبة المالية  
الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* ومجلس معايير  
المحاسبة المالية *FASB* ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة ،  
جامعة بنى سويف، العدد الثالث، 2008، ص ص 41- 132.
21. ممدوح صادق محمد الرشيدى ، "الثقافة المجتمعية وأثرها على وضع  
معايير المحاسبة المالية ، مع إشارة للمعايير المصرية"، مجله البحوث  
التجارية المعاصره، جامعه جنوب الوادى- كلية التجارة ، جامعة سوهاج،  
العدد الأول، يونيو 2006.
22. وزارة الاستثمار ، معايير المحاسبة المصرية ، إطار إعداد وعرض القوائم  
المالية 2009.
23. يوسف محمد جربوع، سامى عيسى حلس، "تحليل وتقييم مدى استخدام  
معايير المحاسبة الدولية عند العرض والإفصاح فى القوائم المالية المنشورة  
للبنوك"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الأول،  
العدد الأول 2009.

## Second: Bibliography in english:

1. Anton, H., "The Economics Consequences of Accounting Standards: The Lease Disclosure Rules Change", **Journal of Accounting and Economics**, Vol.3, No. 4, (2008).
2. Asare, B., Stephen, K., "International Accounting Standards Committee (IASC)", (2009), <http://www.iasc.org.uk>.
3. Asare, B., Stephen, K., The FASB'S Conceptual Framework, Financial Accounting and the Maintenance of the Social Word", **Accounting Organization and Society** Vol.4, No. 2, (2009),
4. Atiase, N., Rowland, K., Linda, S., 2009, "**Positive Accounting Theory**." New York: Prentice Hall, 2010.
5. Chambers, A., Penman, B., "Observance of International Accounting Standards: Factors Explaining Non-Compliance", **ACCA Research Report** No. 74. London, UK: Association of Chartered Certified Accountants. Vol.3, No. 4, (2002).
6. Daley, B., Lane, U., Terry. J., Tranter,F., "Accounting Standards, and the Predictability of Earnings" , **Journal of Accounting Research** , Volume 39, Issue 3, 2010.
7. Elheide, G., 2006," Financial accounting", **Advances Journal of Accounting and Economics**, Volume 30, Issue 3, December 2006.
8. Fremgren, F., James, M., "Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts' Forecast Accuracy: An International Study", **Journal of Accounting Research**, Volume 41, Issue 2, May 2003.
9. Frishkoff, Paul. 2010. "An income strategy approach to the positive theory of accounting standard setting choice", **Journal of Accounting and Economics**, Vol.3, No. 4, (2010).

10. Frishkoff, V., Tyson, Y., Thomas, S., "Towards the International Harmonization of Accounting ", **Advances in International Accounting**, Vol.3, No. 1, (2009).
11. Gilling, N., Donald, M., "Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downspin analysis", **Accounting, Organizations and Society**, Vol.1, No. 1, (2008),
12. Givoly, D., Palmon, H., "Principles- versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy", **Advances in International Accounting**, Volume 42, Issue 2, June, (2004) .
13. Glazer, Alan, S. & Henry, J. Jaenicke, H., "Accounting standards and value relevance of financial statements: An international analysis", **Original Research Article**, Vol.3, No. 4, (2010).
14. Glazer, K., Alan, S. Henry, J., "Will Harmonizing Accounting Standards Really Harmonize Accounting? Evidence from Non-U.S. Firms Adopting US GAAP", working paper, **Harvard Business School**, Vol.1, No. 3, (2010).
15. Govindarajan, V., (2007), "International accounting standards committee (iasc). Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements", **Advances in International Accounting**,), Vol.3, No. 4, (2010).
16. Govindarajan, V., "Domestic Accounting Standards", **International Accounting**, 1 Vol.3, No. 4, ((2004.
17. Gregor, E., Warren. "An Insider's View of the Current State and Future Direction of International Accounting Standard Setting." **Accounting Horizons**, Vol.1, No. 4, (2010).
18. Harris, M., Trevor S., Mark H., " Comparative Value Relevance among German, U.S. and International Accounting Standards: A German Stock Market Perspective", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, Vol.4, No. 1, (2004).

19. Hostrum, G. L. and W. F. Messier. "Harmonization of Accounting Standards". **Chartered Accountant, ICAI**, Vol.4, No. 1, (2010).
20. Hostrum, G., Messier, Z., "International Accounting Standards Committee. Strategy Working Party", (2009). ([www.iasc.org.uk/](http://www.iasc.org.uk/)).
21. Jennings, M., Kneer, V., Reckers, B., "Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications", **International Accounting Standards and Accounting Quality** Vol.2, No. 2, (2010), pp:
22. Keller, B., "International Accounting Standards Committee. Strategy Working Party", **CA Magazine**, Vol.1, No. 4, (2010), pp: 136-147.
23. Kirk, Donald, J., (2004) "An analysis of the role of accounting standards for enhancing corporate governance and social responsibility", **Advances in International Accounting**, Vol.3, No. 4, (2010).
24. Kirk, K., Donald J., "Compliance with accounting standards in India, why and how?" **Management accountant**, Vol.4, No. 4, (2010).
25. Kirk, N., Donald, J., "Acceptance and Observance of International Accounting Standards: An Empirical Study of Companies Claiming to Comply with IASS", **Advances in International Accounting**, Vol.3, No. 3, (2007).
26. Martin, Alvin, L., "Accounting Standard Settings and Theories of Economic Development: Implication for the Adoption of International Accounting Standards", **Advances in International Accounting**, Vol.1, No. 2, (2009).
27. Mclay, N., Mutchler, J., "Positive Accounting Theory", **Accounting and Business Research**, Vol.1, No. 1, (2008).

28. Miller, A., Paul, B., "Financial Standards, Stanford, Connecticut: FASB. Setting Accounting Standards in Singapore", **Advances in International Accounting**, Vol.1, No. 4, (2009).
29. Miller, N., Paul, B., "Incentives versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries", **Journal of Accounting & Economics**, Vol.2, No. 2, (2007), pp: 343-351.
30. Morton, J., Wagenhofer, S., "Economic Effects of Tightening Accounting Standards to Restrict Earnings Management", **The Accounting Review**, Vol.3, No. 3, (1995).
31. Morton, R., "The Role of International Accounting Standards in Transitional Economies: A Study of the People's Republic of China." Working paper, **Advanced in International accounting**, Vol.4, No. 2, (2000).
32. Mutchler, J., " International Accounting Standards, United Kingdome: IASC in International Accounting", **The Accounting Review**, Volume 13, Issue 3, (2010).
33. Revsine, O., "International Accounting Standards: The World's Standards". **The CPA Journal**, (1998).
34. Rose, N., Beaver, S., Becker, L., "An Imperial Analysis of International Accounting Standards, Equity Markets, and Economic Growth in Developing Countries" **Journal of International Financial Management and Accounting**", Vol.1, No. 1, (2011).
35. Shwayder, A., "Accounting Standards will the World be talking same language"? **Chartered Accountant**, ICAI, Vol.3, No. 2, (2010), pp: 141-143.
36. Shwayder, K., "International Accounting: A User Perspective". "Accounting, **Organization and Society**, Vol.4, No. 2, (2000).

37. Solomons, V., David, S., "The introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for international convergence", **European Accounting Review**, Vol.3, No. 4, (2009).
38. Steinbart, P. J., "Financial accounting: In communicating reality, we construct reality, Accounting", **Advances in International Accounting**, Volume 13, Issue 3, (2010).
39. Sterling, H., Robert R. Anton, H., "The Relevance of the Value Relevance Literature for Accounting Standard Setting", **Journal of Accounting & Economics**, Vol.1, No. 3, (2010).
40. Sutton, K., "The political economy of International Accounting Standards, "Accounting, Organization and Society ", Vol.2, No. 2, (1984).
41. Tranter, G., 2007," The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view", **Original Research Article**, Vol.3, No. 3, (2010).
42. Whatts, J., Zimmerman, M., 2004, "Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings", **Journal of Accounting Research**, Vol.2, No. 4, (2009).

## ملاحق الدراسة

قائمة استقصاء بعنوان:

أثر دور مستخدمى القوائم المالية فى تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض  
تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية "دراسة ميدانية"

محمد كمال الدين محمد عبد الرحمن

مدرس المحاسبة

المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات

أكاديمية الشروق

[mohamed\\_kamal@ymail.com](mailto:mohamed_kamal@ymail.com)

تتضمن عملية وضع المعايير فى IASB عدداً من المراحل التى يمر خلالها مقترح ما قبل أن يتم تبنيه كمعيار دولى للتقارير المالية (IFRS) ، فعلى سبيل المثال: يجب أولاً إدراج موضوع ما على جدول أعمال IASB . ويجوز لأى شركة أو جهة مهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة مثل: المشاركة فى العملية بعدة طرق مختلفة (مثل إيصال وجهات نظرها) IASB مباشرة أو بصورة غير مباشرة عن طريق إيصال وجهات نظرها لأطراف أخرى مثل الاتحاد المهني المنتسب له) وهذه الطوائف هي: وزارة الاقتصاد وهيئة سوق المال ومصالح الضرائب ومصالح الشركات والجهاز المركزى للمحاسبات وجمعية المحاسبين والمراجعين ومعهد المحاسبة والمراجعة وخبراء أكاديميين ومهنيين بالإضافة إلى رجال أعمال ومستخدمى المعايير المحاسبية.

ويتصل السؤالان الأول والثانى بالمراحل التى يمكن فيها أن تشارك شركة ما فى عملية وضع المعايير بـ IASB وطرق وأساليب تلك المشاركة.

يرجى وضع علامة (صح) تحت نعم أو ( لا ) ، ثم التأشير على العدد المناسب على مقياس الفعالية الذى يمثل رأيك . استخدم المقياس التالي:

1=فعالة جداً      2 = فعالة      3 = لا هى فعالة ولا هى غير فعالة

4=عديمة الفعالية      5 = عديمة الفعالية جداً      DK = لا أعلم

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

فيما يتعلق بكل من المراحل التالية لعملية وضع معايير المحاسبة المصرية , يرجى بيان:

ما إذا كانت شركتك قد شاركت في هذه المراحل خلال الفترة من 2005 إلى 2010 ، وبغض النظر عما إذا كانت شركتك قد شاركت فعلياً في هذه المراحل، ما تقديرك للمشاركة في كل مرحلة من حيث الفعالية (أى إحداث تأثير على المحصلة النهائية للعملية)؟.

### جدول رقم (1)

#### المراحل المختلفة لعملية وضع المعايير

مقياس الفعالية						الاستخدام الفعلي		المرحلة في عملية وضع المعايير
لا أعلم	5	4	3	2	1	لا	نعم	
								1- مرحلة صياغة جدول الأعمال.
								2-مرحلة صياغة مسودة ورقة المناقشة.
								3-مرحلة استطلاع الرأي بشأن ورقة المناقشة.
								4-مرحلة صياغة مسودة استطلاع الرأي.
								5-مرحلة إبداء التعليقات على مسودة استطلاع الرأي.
								6- مرحلة صياغة المعيار.

للمشاركة في عملية وضع المعايير بمجلس معايير المحاسبة المصرية , برجاء بيان:

ما إذا كانت شركتك استخدمت هذه الطرق خلال الفترة من 2005 إلى 2010 وبغض النظر عما إذا كانت شركتك قد استخدمت فعلاً هذه الطرق ، ما تقديرك لكل طريقة من حيث الفعالية (أى إحداث تأثير على المحصلة النهائية للعملية)؟.



## جدول رقم (2)

## المشاركة الفعلية في عملية تطوير معايير المحاسبة المصرية

مقياس الفعالية				الاستخدام الفعلي		المرحلة في عملية وضع المعايير
نعم	لا	نعم	لا	نعم	لا	
						1-تقديم خطابات تعليقات استجابة لدعوات مجلس معايير المحاسبة المصرية بإبداء تعليق التحدث في جلسات الاستماع العامة بمجلس معايير المحاسبة المصرية.
						2-المشاركة في اجتماعات المائدة المستديرة بمجلس معايير المحاسبة المصرية.
						3-المشاركة في الزيارات الميدانية و/ أو الاختبارات الميدانية.
						4-إبصال وجهات نظر شركتك لأعضاء مجلس معايير المحاسبة المصرية في اجتماعات خاصة مرتبة مسبقاً.
						5-إبصال وجهة نظر شركتك لأعضاء مجلس معايير المحاسبة المصرية من خلال وسائل أخرى (مثل المحادثة الهاتفية ، الالتقاء في المؤتمرات).
						6-إبصال وجهة نظر شركتك للعاملين الفنيين بمجلس معايير المحاسبة المصرية في اجتماعات خاصة مرتبة مسبقاً.
						7-إبصال وجهات نظر شركتك للعاملين الفنيين في مجلس معايير المحاسبة المصرية من خلال وسائل أخرى (مثل المحادثة التليفونية ، الالتقاء في المؤتمرات).
						8-التعليق في وسائل الإعلام.
						9-مناشدة المسؤولين في الحكومة ومساندة وجهات نظر شركتك.
						10-مناشدة الأعضاء أو العاملين الفنيين في مجلس معايير المحاسبة المصرية للتقارير المالية مساندة وجهات نظر شركتك.
						11-مناشدة الاتحادات المهنية المنتسبة لها شركتك (مثل: اتحاد المستثمرين) مساندة وجهات نظر شركتك و/ أو المشاركة في إعداد ردها.

أثر دور مستخدمي القوائم المالية في تطوير معايير المحاسبة المصرية بغرض تحسين عملية إنتاج المعلومات المحاسبية

							12- تعيين موظفين من شركتك كأعضاء في المجموعات الإستشارية/ العمل المُشكَّلة من قبل مجلس معايير المحاسبة المصرية من أجل مشروعات معينة.
							13- رعاية الدراسات البحثية المتصلة بقضايا المحاسبة والتقارير المالية.
							14- أخرى (برجاء بيانها) .

في المناسبات التي لم تشارك فيها شركتك أو - إذا لم تكن شركتك قد شاركت في العملية أبداً - في عملية وضع المعايير بمجلس معايير المحاسبة المصرية , إلى أي مدى كانت العوامل التالية مهمة في قرار (قرارات) شركتك بعدم المشاركة؟.

استخدم المقياس التالي :

1= مهم جداً. 2= مهم. 3= لا هو مهم ولا هو غير مهم.

4= غير هام. 5= غير هام جداً.

- 1) الاعتقاد بأن مجلس معايير المحاسبة المصرية كان سيتبنى موقف شركتك المفضل على أية حال.
- 2) الاعتقاد بأن وجهات نظر شركتك كانت ممثلة بدرجة كافية من قبل ممثلي صناعة الاستثمار الآخرين.
- 3) تكلفة المشاركة في عملية تطوير معايير المحاسبة بمجلس معايير المحاسبة المصرية (بما في ذلك الوقت).
- 4) غياب الخبرة الكافية اللازمة للتعرف على تأثير التغييرات المقترحة.
- 5) انعدام تأثير التغييرات المقترحة على قدرة المحللين الماليين بشركتك على تحليل القوائم المالية للشركة.
- 6) الاعتقاد بأن مجلس معايير المحاسبة المصرية لم يكن سيستجيب بصورة إيجابية لوجهات نظر شركتك.
- 7) أخرى (برجاء بيانها).

إلى أى مدى تعتبر جماعات المصالح التالية مؤثرة فى عملية وضع المعايير بمجلس معايير المحاسبة المصرية .

1. وزارة الاقتصاد.
2. هيئة سوق المال.
3. مصلحة الضرائب.
4. مصلحة الشركات.
5. الجهاز المركزى للمحاسبات.
6. جمعية المحاسبين والمراجعين.
7. معهد المحاسبة والمراجعة .
8. خبراء أكاديميين ومهنيين .
9. رجال أعمال ومستخدمى المعايير.

استخدم مقياس 1- 5 حيث 1= مؤثرة جداً ، 5= غير مؤثرة على الإطلاق.

إذا كان لديك أى تعليقات إضافية ترغب فى إبدائها يرجى استخدام المساحة الموفرة أدناه: