

## أثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي نماذج الافصاح المحاسبى بالتطبيق علي البيئة المصرية<sup>1</sup>

### The Effect Of determinants of Accounting Standards Application in Light of ( IFRS) On Accounting Disclosure Models, with The Application upon the Egyptian Environment

أ.د.عاطف محمد أحمد<sup>3</sup> أ.د.عبدالرحمن عبدالفتاح محمد<sup>2</sup> أ.د.عبدالرحمن محمد ابراهيم  
أستاذ المحاسبة المالية أستاذ المحاسبة المالية معيد بقسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة بنى سويف كلية التجارة – جامعة بنى سويف كلية التجارة – جامعة بنى سويف

<sup>1</sup> هذا البحث مكمل لرسالة ماجستير يُعدها الباحث بعنوان: أثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي نماذج الافصاح المحاسبى بالتطبيق علي البيئة المصرية".

<sup>2</sup> المشرف الرئيسى على الرسالة.

<sup>3</sup> المشرف المشارك على الرسالة.

## ملخص الدراسة:

هدفت الدراسة الي تحديد اثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي نماذج الإفصاح المحاسبي وتتمثل محددات تطبيق المعايير المحاسبية كما تم صياغتها في نموذج البحث والتي تمثل المتغيرات المستقلة في **المحددات الاقتصادية** والتي تتضمن ( التضخم - التأجير التمويلي - التمويل عقاري - الاندماج - تقدم البورصات) **المحددات البيئية** والتي تتضمن ( فيروس كورونا -بيئة الاعمال الرقمية -انبعاث الغازات المسببة للاحتباس الحراري) **المحددات القانونية** والتي تتضمن(الحوكمة- قوانين شركات - قوانين أسواق مال - قرارات وزارية ) كما توجد محددات أخرى تؤدي إلى اختلاف معايير القياس والإفصاح وتؤدي إلى اختلاف أنظمة التقرير المالي والإفصاح بين الدول نتيجة اختلاف تلك المحددات والتي من اهمها النظام القانوني ،نمط ملكية المشروع، تاثير أنظمة الضرائب ،قوة متانة مهنة المحاسبة .

حيث تؤثر تلك المحددات علي العديد من الابعاد المحاسبية منها الحاجة الي المعلومات بواسطة متخذي القرار ، نوع ودرجة المعلومات المحاسبية المطلوبة ، المدخل الاساسي المستخدم في بناء المعايير المحاسبية .

وتمثلت **عينة البحث** على (150) مفردة، وتم الاعتماد على القوائم الصحيحة الصالحة لإجراء التحليل الإحصائي وقد تم ترميز البيانات وتفرغها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية Statistical Package for Social Sciences (SPSS) (Version 23) وذلك لكل متغيرات الدراسة وذلك لاختبار فروض البحث

و **أوضحت النتائج** التي توصل اليها الباحث من الدراسة إلى **قبول الفرض الأول** والذي يقضي بان يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة بالمعايير الامريكية (GAAP) علي جودة الإفصاح المحاسبي و **قبول الفرض الثاني** والذي يقضي بان يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الإفصاح المحاسبي

وتمثلت **اهم التوصيات** في الاهتمام بأثر المحددات الاقتصادية عند اتخاذ قرار تطبيق المعايير المحاسبية وبصفة خاصة عند تحديد نوعية المعايير الصادرة والاهتمام بأثر المحددات القانونية والبيئية عند اتخاذ قرار تطبيق المعايير المحاسبية وبصفة خاصة عند تحديد الأسلوب المستخدم في التنظيم، والجهاز وتشكيله، وأسلوب عمل الجهاز، وتبعية الجهاز.

**الكلمات المفتاحية:** محددات تطبيق المعايير المحاسبية ، معايير التقارير المالية الدولية(IFRS) ، نماذج الإفصاح المحاسبي

## Abstract

The study aimed at the impact of the determinants of applying accounting standards under (IFRS) on accounting disclosure models. The determinants of applying accounting standards as formulated in the research model, which represent independent variables in economic determinants, which include (inflation - financial leasing - real estate financing - merger - progress Stock exchanges) environmental determinants, that include (Coronavirus - digital business environment - greenhouse gas emissions) legal determinants, which include (governance - corporate laws - capital market laws - ministerial decisions) and there are other determinants that lead to different standards of measurement and disclosure and lead to a difference Financial reporting and disclosure systems between countries as a result of the difference in those determinants, the most important of which are the legal system, the pattern of project ownership, the impact of tax systems, and the strength of the accounting profession.

Where these determinants affect many accounting dimensions, including the need for information by decision makers, the type and degree of accounting information required, are the basic entrance used in building accounting standards.

**The research sample** consisted of (150) individuals, and the valid lists were relied upon to perform the statistical analysis. The data were encoded and unloaded using the Statistical Package for Social Sciences (SPSS) (Version 23) program for each of the demographic variables and the independent and dependent variables of the study in order to test Research hypotheses

**The results reached** by the researcher from the study showed **the acceptance of the first hypothesis**, which states that there is a positive and statistically significant effect of the determinants of building accounting standards under (IFRS) compared to the American standards (GAAP) on the quality of accounting disclosure and **acceptance of the second hypothesis**, which states that there is an effect Positive and statistically significant for the determinants of applying accounting standards under (IFRS) on the quality of accounting disclosure

**The most important recommendations** reached by the researcher were to pay attention to the impact of economic determinants when making a decision to apply accounting standards, especially when determining the quality and priorities of issued standards, and paying attention to the impact of legal and environmental determinants when making a decision to apply accounting standards, especially when determining the method used in the organization, the device and its formation. The method of operation of the device, and the dependency of the device

**key words:** Determinants of the application of accounting standards, international financial reporting standards (IFRS), accounting disclosure forms

**1/1 مقدمة الدراسة:** يعتبر الإفصاح المحاسبي جوهر نظرية المحاسبة ويحظى باهتمام كبير في العديد من دول العالم، ومن جانب الهيئات العلمية والمهنية المهمة بالمحاسبة والمراجعة، ومن جانب مستخدمي القوائم والتقارير المالية. ويتزايد الاهتمام بالإفصاح المحاسبي ويتسع نطاقه باستمرار نتيجة التطورات المتلاحقة في الاقتصاد وتكنولوجيا المعلومات، وارتباط الإفصاح بالقوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس تم إتباعها لإعداد تلك القوائم (Christian & Robert, 2019; p12) كما انه قد تزايدت حاجة الشركات اليوم الى ضرورة وجود معايير محاسبية تسترشد بها عند اعداد القوائم المالية لتقديمها الى المستخدمين كل ذلك دفع العديد من الدول الي تشكيل جهاز أو أجهزة لبناء المعايير المحاسبية كأداة لتنظيم السياسة المحاسبية في المجتمع . وتساعد تلك المعايير في توفير نماذج قياس وإفصاح تسترشد بها الشركات وغيرها من الوحدات المحاسبية الأخرى عند إعداد وعرض القوائم المالية لها . ويساعد إتباع الجهاز القائم ببناء المعايير لمنهج متكامل فعال في إصدار المعايير المحاسبية إلى توفير المعلومات المحاسبية الملائمة التي تساعد مستخدمي القوائم والتقارير المالية في ترشيد أحكامهم واتخاذ قراراتهم ، وبالتالي رفع كفاءة الأسواق المالية وتحقيق المزيد من النفع للاقتصاد القومي ( ابراهيم & خليل، 2018، ص 2)

وهناك مجموعة من المحددات أهمها المحددات القانونية والمحددات الاقتصادية التي تؤثر على قرار تطبيق المعايير المحاسبية بصفة عامة ، وذلك بغرض التعرف على ما إذا كانت هناك ظروف أثرت على القرار الخاص بتشكيل جهاز بناء المعايير المحاسبية ، وما إذا كانت هناك ظروف أثرت على كم ونوعية المعايير المصدرة ، وما إذا كانت هناك ظروف أثرت على أولويات إصدار تلك المعايير والمصدر الذي تستقى منه ( ابراهيم & خليل، 2018، ص 8)

**1/2 طبيعة ومشكلة البحث :** توجد العديد من الأبعاد المرتبطة بعملية تطبيق المعايير المحاسبية في المجتمع، ونموذج الإفصاح المحاسبي المطبق سواء من ناحية كيفية تكوين جهاز أو أجهزة بناء المعايير ويقصد هنا بكيفية تكوين أجهزة بناء المعايير الجهات القائمة علي اعداد وتنفيذ المعايير التي تطبقها الشركات وليس ترجمتها فقط ، والمنهج الذي سيستخدم في بناء وإصدار المعايير المحاسبية ، وكذلك كم ونوعية المعايير الصادرة ، أو من ناحية دراسة الظروف المصاحبة لتلك العملية ، أو من ناحية أثر محددات بناء المعايير المحاسبية على نماذج الإفصاح المطبقة ، وفي ضوء ما سبق تتمثل مشكلة البحث في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما هو اثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي نماذج الافصاح المحاسبي

**3/1 هدف البحث:** يتشمل الهدف الرئيسي للبحث في محاولة التعرف علي اثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل IFRS علي نماذج الإفصاح المحاسبي بالتطبيق علي البيئه المصرية ، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى الباحث إلى تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:-

1. التعرف على آثار محددات تطبيق المعايير المحاسبية على نماذج الإفصاح المحاسبي .
2. التعرف على دور محددات تطبيق المعايير المحاسبية في تجارب إصدار المعايير المحاسبية في مصر

#### **4/1 أهمية ودوافع البحث :** يوجد للبحث أهمية من ناحية:

-**الأهمية العلمية:** يستمد البحث اهميته الاكاديمية من خلال التعرف علي اوجه القصور فى الدراسات السابقة حيث تناولت محددات تطبيق المعايير المحاسبية وآثارها على نماذج الإفصاح المحاسبي، بالإضافة الي عدم وجود إطار منظم حتي الان يربط بين محددات تطبيق المعايير المحاسبية لعملية تطبيق المعايير المحاسبية ونموذج الإفصاح المحاسبي المطبق.

#### **-الاهمية العملية:** يستمد البحث اهمية العملية من خلال:

1. الوصول إلى إطار للتعرف علي محددات تطبيق المعايير المحاسبية يتضمن محددات تطبيق المعايير المحاسبية على نماذج الإفصاح المحاسبي.
2. اضافته نوعيه فى البيئه المصرية من خلال التعرف علي اثار محددات تطبيق المعايير المحاسبية علي نماذج الإفصاح المحاسبي.

**5/1 منهجية الدراسة** أعتمد الباحث على المنهجين الاستقرائي ووصفي تحليلي ، حيث سيقوم باستخدام المنهج الاستقرائي في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة وفروض البحث ،كما سيستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي للتحقق من الفروض الرئيسية للدراسة

**6/1 نطاق او حدود البحث:** لا يتناول البحث كيفية اعداد المعايير المحاسبية ولا كيفية تطبيقها ولكن تقتصر الدراسة علي دراسة اثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي نماذج الإفصاح المحاسبي بالبيئه المصرية كدراسة ميدانية وذلك من خلال استبيان اراء العاملين بهيئة الرقابة -جمعية المحاسبين والمراجعين -مكاتب المراجعة - اعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة (حدود مكانيه: جمهورية مصر العربية -حدود زمانية : فترة اعداد الدراسة 2022- حدود بشرية : العاملين بهيئة الرقابة المالية-جمعية المحاسبين والمراجعين -مكاتب المراجعة - اعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة)

**7/1 خطة البحث:** سوف يتم تناول الدراسة من خلال الفصول التالية **الفصل الأول** : الاطار العام للدراسة .  
**الفصل الثاني:** مدخل اعداد المعايير المحاسبية كمحدد لجودة تطبيق المعايير المحاسبية .**الفصل الثالث** : اثر محددات تطبيق معايير التقرير المالية الدولية IFRS علي جودة الافصاح المحاسبي .**الفصل الرابع** : الدراسة الميدانية

**8/1 الدراسات السابقة:** -دراسة (أبو طالب، 2013) قامت باجراء دراسة تحليلية للدوافع والعوامل المؤثرة في اتخاذ قرار الالتزام باعتماد الIFRS في الدول النامية، وقد توصلت الدراسة إلى أن: هناك عدد كبير من دول العالم تتجه نحو الاعتماد الالزامي للIFRS تمهيدا للوصول إلى المعايير المحاسبية العالمية، وهناك العديد من الدوافع التي ساهمت في اتخاذ الدول قرار الاعتماد الالزامي للIFRS، تختلف تلك الدوافع في الدول النامية عن الدول المتقدمة، كما يوجد بعض أوجه الاتفاق بين تجارب الدول في اعتماد الIFRS مثل الضغوط التي يمارسها البنك الدولي على الدول لاعتماد تلك المعايير، بالإضافة إلى أن العوامل التي تؤثر في قرار الالتزام باعتماد الIFRS لا تختلف في الدول المتقدمة عنها في الدول النامية، وأن الاختلاف بينهما ينحصر فقط في درجة تأثير تلك العوامل في قرار الاعتماد، وأوضحت الدراسة أن مصر من بين الدول القليلة التي لم تعتمد الIFRS حتى تاريخ اعداد الدراسة لذا يجب عليها ضرورة الاسراع لاتخاذ هذا القرار حتى يمكنها الحصول على جواز المرور إلى الاقتصاد العالمي.

-دراسة (Isa, 2014) بحثت الدراسة في محددات الخيارات المحاسبية للأصول غير المتداولة في الشركات النيجيرية، وذلك عند الاعتماد الأول لتطبيق الIFRS في إطار النظرية المحاسبية الإيجابية، وتم جمع بيانات هذه الدراسة بشكل عشوائي من التقارير السنوية الثلاثين لشركة نيجيرية قامت باعتماد تطبيق الIFRS من عام 2012. وقامت الدراسة باختبار عدد من المحددات تمثلت في: الربحية، وحجم الشركة، والرافعة المالية، وتركز الملكية، وتكوين مجلس الإدارة. وتوصلت الدراسة إلى أن حجم الشركة وتركز الملكية من محددات الخيارات المحاسبية للأصول غير المتداولة، بالإضافة إلى ذلك فإن الشركات تسعى إلى اختيار استراتيجية زيادة الدخل فيما يتعلق بقياس الأصول غير المتداولة خلال تطبيق الIFRS، أما الشركات كبيرة الحجم والتي لها مستوى عال من تركز الملكية فإنها تميل إلى اختيار استراتيجية تخفيض الدخل، وتطبيق نموذج القيمة العادلة لقياس الأصول غير المتداولة الخاصة بها.

-دراسة ( **Stainbank & Tauringana, 2016** ) استهدفت الدراسة باختبار محددات وعقبات اعتماد المعايير المحاسبية في أفريقيا. وقد قامت الدراسة باختبار مجموعة من العوامل - كمحددات لاحتمال اعتماد المعايير المحاسبية من قبل بلد معين - تتمثل في: الإنجليزية باعتبارها اللغة الرسمية، ومستويات التعليم، ووجود سوق لراس المال، والانفتاح الاقتصادي، والنمو الاقتصادي، وذلك على عينة من 46 دولة أفريقية. وتوصلت الدراسة إلى أن الإنجليزية كلغة رسمية للبلاد فقط هي التي ترتبط مع احتمال اعتماد الدولة للIFRS، من خلال فحص التقارير المالية ومراعاة المعايير والقواعد التابعة للبنك الدولي. كما توصلت الدراسة إلى أن العقبات الرئيسية لاعتماد IFRS تتمثل في عدم وجود التشريعات التي تمكن من اعتماد تلك المعايير، وكذلك عدم وجود القدرات في جميع جوانب سلسلة التوريد المحاسبية. وقد أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الأبحاث على مستوى قارة أفريقيا؛ نظرا لأن معظم المحددات التي تم إختبارها لا ترتبط مع احتمال اعتماد المعايير المحاسبية

-دراسة ( **ابراهيم & خليل، 2018** ) محددات اعتماد معايير التقارير المالية الدولية بالتطبيق على دول الشرق الاوسط وشمال إفريقيا يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في تحليل المحددات المؤثرة في اتخاذ قرار اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على مستوى مجموعة من الدول (المستوى الكلي) وعلى مستوى الشركات المستوى الجزئي)، وذلك بعد زيادة عدد الدول التي قامت باعتماد تلك المعايير، حيث وصل عدد هذه الدول إلى 147 دولة وفقا لأخر إحصائية قامت بها مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية .

-الوكيل، حسام السعيد، 2022، أثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وتكلفة رأس المال: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: يهدف البحث الى دراسته واختبار اثر تبني المعايير الدولية للتقارير الماليهIFRS على علاقه بين التحفظ المحاسبي وتكلفه راس المال وذلك من خلال اختبار اثر التحفظ المحاسبي على تكلفه راس المال بالاضافه الى اختبار اثر تبني المعايير الدولية للتقارير الماليهIFRS كمتغير معدل على هذه العلاقه.

يستنتج الباحث في ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسات السابقة التي تم استعراضها مايلي:

1) تناولت معظم الدراسات محددات المعايير المحاسبية من وجهة نظر الاقتصاد ، إلا أن تلك الدراسات لم تقدم نتائج متسقة وموحدة حول مدى أهمية هذه المحددات في اتخاذ قرار بناء واعتماد المعايير المحاسبية مما يدعو إلى ضرورة توضيح مدى أهمية المحددات الاقتصادية والبيئية والقانونية التي تؤثر في قرار بناء واعتماد المعايير المحاسبية في بيئات مختلفة عن البيئات التي تم التطبيق فيها وبصفة عامة البيئة العربية.

2) ندرة الدراسات العربية - بصفة عامة - مقارنة بالعدد الهائل من الدراسات التي تمت في البيئة الغربية كما تتمثل اهم الجوانب الايجابية للدراسات السابقه فيما يلي:

1- تحليل المحددات المختلفه التي تؤثر علي الافصاح المحاسبي والتوصل الي دليل تجريبي عن المحددات الرئيسية.

2- اكتشاف الخصائص الرئيسية والسياسات والمعلومات للافصاح المحاسبي وعلي الرغم من الجوانب الايجابية لتلك الدراسات الا ان الفجوة البحثية تتمثل في

1) هناك فجوه بحثية تتمثل في قصور تلك الدراسات حيث هناك العديد من المحددات التي تؤثر في قرار تطبيق المعايير المحاسبية

2) كما انه توجد فجوة بحثية تتمثل في ان الدراسات السابقه لم تتناول علاقه بين محددات تطبيق معايير المحاسبه ونماذج الافصاح المحاسبي لكي تلبى احتياجات مستخدمي القوائم المالية وهو وما تحاول الدراسة الحالية القيام به من خلال تحديد كل من المحددات الاقتصادية والبيئية والقانونية ومدى أهميتها في اتخاذ قرار تطبيق المعايير المحاسبه.

**9/1 فرضيات البحث** :من خلال تحليل الدراسات السابقة وعلى ضوء نتائجها بالإضافة إلى مشكلة وأهداف الدراسة السابق تحديدها يمكن اشتقاق فروض الدراسة كالاتى:-

**H1:** يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة بالمعايير الامريكية (GAAP) علي جودة الافصاح المحاسبي

**H2:** يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الافصاح المحاسبي



## الفصل الثاني: مدخل اعداد المعايير المحاسبية كمحدد لجودة تطبيق المعايير المحاسبية

علي الرغم من تزايد أهمية التوافق والمقارنة بين التقارير المالية في أنحاء العالم، من خلال المواءمة والتوافق بين المعايير المحاسبية وذلك مع الاتجاه نحو التكامل بين أسواق المالية العالمية، تعتبر معايير التقارير المالية الدولية IFRS واحدة من أهم معايير المحاسبة في العالم في المائة سنة الأخيرة، وهناك ضرورة بإلزام الشركات المسجلة في البورصات العالمية بتلك المعايير، ويتوافق مع ذلك تبني الشركات العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية لمعايير IFRS، كمرحلة مبدئية لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير IFRS للتوصل إلى معايير موحدة.

**1/2 - مدخل تعريف المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS :** تعرف المعايير الدولية للتقارير المالية بأنها سلسلة من الإصدارات والآراء والإرشادات والتوجيهات المحاسبية التي نشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) للمساعدة في إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم ، لتقديم معلومات مالية عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة ، وتعتبر (IFRS) بمثابة مزيج من معايير المحاسبة الدولية (IASS) ، ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) ، وإصدارات لجنة التفسيرات الدائمة (SIC) ، وإرشادات لجنة تفسير التقارير المالية الدولية (IFRICs) .

ويتعلق تطبيق معايير IFRS بجودة التقارير المالية وفائدة البيانات المالية للقرارات ، والبعد الآخر التقارير المالية هو تحسين قابلية البيانات المالية للمقارنة عبر الحدود، بما يعني إمكانية مقارنة الأداء والموقف المالي للشركة مع أداء الشركات الأخرى المماثلة ، وبالتالي تمكين المشاركين في أسواق المال في جميع أنحاء العالم من أن يكون لديهم نفس الفهم للبيانات المالية المعدة وفق معايير IFRS ، ومن هنا فقد هدف مجلس IASB من وضع معايير IFRS لتحقيق ستة جوانب أساسية ، هي ( Nijam&Jahfer,2016 ) :

1. **معايير مشتركة Common-Standards :** بما يحقق المصلحة العامة من وجود مجموعة واحدة من المعايير عالية الجودة ، والقابلة للفهم ، والقابلة للتنفيذ.
2. **المصداقية Credibility :** ووجود معلومات ذات شفافية وجودة عالية بالقوائم المالية.
3. **القابلية للمقارنة Comparability :** قابلية المعلومات للمقارنة على نطاق واسع عبر الحدود.
4. **المطابقة والانسجام Conformance :** لتطبيق المعايير باعتبارها معايير قائمة علي المبادئ وليس القواعد.
5. **التخصيص Customization :** والأخذ في الاعتبار الاحتياجات الخاصة بالكيانات الصغيرة والمتوسطة والاقتصاديات الناشئة.

6. **التوافق والتقارب Convergence**: لتحقيق التقارب بين المعايير الوطنية ومعايير IFRS للوصول الي حلول عالية الجودة للقضايا والمشاكل المحاسبية.

## 2/2: مدخل اعداد المعايير المحاسبية في ظل المبادئ بالتطبيق علي IFRS

ترجع نشأة الاهتمام بأساس المبادئ إلى عقد الثمانينيات من القرن السابق ، عندما قام FASB بتطوير الإطار الفكرى للمحاسبة ، وحدد تعريفاً للإيرادات والمصروفات فى سياق الحديث عن مفاهيم الأصول والالتزامات ، وبعدها ركز FASB على صياغة معايير محاسبية عن الميزانية وذلك فى أواخر عام 1980 ، ثم بدأ التركيز على قائمة الدخل حتى عام 1990 ، وهذا يؤكد أن الإطار الفكرى لـ FASB بتعريفه للأصول والالتزامات يمثل أولى خطوات التنظيم المحاسبى وفقاً لأساس المبادئ ( Kohlbeck and Warfield, 2005, P. 2 ) .

1/2/2 : **تعريف معايير المبادئ** : مجموعة معايير تصاغ فى ضوء الإطار الفكرى الدولى ، وتحتوى على تسلسل منطقى لمجموعة من الإرشادات العريضة ذات أولوية بالنسبة للمتعاملين مع المعايير ، ولا تحتوى على خطوط تفصيلية ( ICAS, 2006a, P. 1 ) . تمثل إرشادات عمومية ولا تحدد معالجة محاسبية معينة لاتباعها فى موقف ما ، بحيث تترك حرية لمعدى القوائم المالية والمراجعين بممارسة الأحكام المهنية ، فى تحديد ما إذا كانت المعالجة المحاسبية تتفق مع هذا الأساس أم لا ( ICAS, 2006b, P. 2 ) .

وتؤكد العديد من الدراسات ، على أن معايير المبادئ تقترب من معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية الدولية والتي تصدر من IASB - Cramer, 2006, P. 4 - Benston et al., 2006, P. 183 ( Cunningham, 2007, P. 35 ) .

ولا ينفى القول السابق ، أن هناك معايير أمريكية تصدر من FASB تم صياغتها أيضاً على أساس المبادئ مثل : المعيار رقم 57 " الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة " ، والمعيار رقم 141 " اندماج شركات الأعمال " ، والمعيار رقم 154 " التغييرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء " ( Maines, 2020, P. 2 - Ketz, 2005, P. 36 - العسيلي ، 2008 ، ص ص 956-964) ويبدو مما سبق ، أن معايير المبادئ تدور حول النقاط الآتية :

- 1 - تطرح خطوطاً عريضة للمعيار ، ثم تترك حرية التطبيق لكل من المعدين والمراجعين لممارسة أحكامهم المهنية
- 2 - تستند فى صياغتها إلى الإطار الفكرى الدولى ، بحيث تسترشد به فى كثير من المعالجات المحاسبية التى لم يتطرق لها محتوى معايير المبادئ .
- 3 - تلقى تأييداً ودعمًا من قبل IASB .

### 3/2: مدخل اعداد المعايير المحاسبية في ظل القواعد

ترجع نشأة معايير القواعد إلى الولايات المتحدة نتيجة للتطور التاريخي لمراحل إصدار معايير المحاسبة ، فمع صدور قانون سوق المال لعام 1933 كانت مسئولية لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC تنحصر في وضع مبادئ محاسبية لإعداد القوائم المالية ، وصرح أول رئيس لـ SEC ويدعى Carmen Blough بأن المهنة المحاسبية إذا أرادت البقاء والمحافظة على قدرتها في تحديد الطرق والمبادئ المحاسبية ، يجب أن تصدر قائمة بالمبادئ المحاسبية مع تدهورها من قبل SEC ، وبعدها تم تكليف لجنة الإجراءات المحاسبية بمسئولية تأسيس مبادئ المحاسبة ، وخلال الفترة بين عام 1939 حتى 1959 أصدرت اللجنة السابقة مجموعة من النشرات المحاسبية بهدف تدعيم المبادئ المحاسبية ولكنها عجزت عن تطوير تلك المبادئ ، الأمر الذي دعا معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA إلى إنشاء مجلس مبادئ المحاسبة APB بدلاً من لجنة الإجراءات المحاسبية ، وكانت مهمة APB هي تطوير المبادئ المحاسبية وبالتحديد بدأ التفكير في صياغة معايير محاسبية ، وتم تحديد أربعة مستويات للمحاسبة المالية هما : المصادرات ، المبادئ ، القواعد وإرشادات التطبيق للمواقف والحالات الخاصة ، والبحث المحاسبى ( SEC, 2003, P.P. 23 – 24 ) .

**1/3/2 : تعريف معايير القواعد :** ترى لجنة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC أنها " إطار لوضع معايير تفصيلية دقيقة بطريقة رقمية ، وترتكز على النواحي الإجرائية والفنية لتطبيق المعايير ، وتعد المبادئ المقبولة قبولاً عاماً GAAP الأمريكية المنهج الذي يعتمد عليه أساس القواعد " ( SEC, 2003, P. 16 ) .

ويرى Nelson أنها " أحكام ومؤشرات خاصة في شكل خطوط وإرشادات تفصيلية تحتوى على العديد من : الأمثلة التطبيقية ، ونطاق الموضوعات التي يستثنى منها المعيار ، والإرشادات التطبيقية لتنفيذ المعيار ، والخطوات التالية لتطبيق المعيار " ( Nelson, 2003, P. 91 ) . ويمكن تشبيه أساس القواعد على قول بعض الدراسات ، بأنه كتاب مواصفات Cookbook لحل المشكلات والمواقف المحاسبية المحددة ( Bilestein, 2003, P. 1 – Forsyth et al., 2005, P. 1 ) .

**4/2: التجربة الامريكية في التحول من القواعد للمبادئ :** تزايد في السنوات الأخيرة استخدام معايير IFRS وهي مجموعة معايير محاسبية تم تطويرها بواسطة مجلس IASB بالتعاون مع مجلس FASB وهيئات وضع المعايير المحاسبية العالمية الأخرى، وهي تختلف عن U.S GAAP والتي تستخدم تاريخياً بواسطة التقارير المالية للشركات العامة والخاصة والمنظمات الأخرى، بالإضافة إلى أنها معايير على أساس المبادئ فهي تستطيع أن تعكس الجوهر الاقتصادي للعمليات بشكل كامل مقارنة بمعايير U.S GAAP ، والمعدة على أساس القواعد (Elena , H . 1:2 , p , 2009 , et . al . )

**1/4/2: تبني معايير IFRS في الولايات المتحدة الأمريكية وصعوبات ذلك:** يساعد تبني معايير محاسبية موحدة عالمياً في وجود لغة واحدة للتقارير المالية، ويخلق منافسة حرة في أسواق المال العالمية نتيجة الشفافية في المعاملات الاقتصادية، وزيادة القابلية للمقارنة للتقارير المالية عالمياً.

ولذلك يوجد العديد من الأسباب التي أدت لى ضرورة تبني معايير IFRS، وقبلها عالمياً، ومنها ( , Oct . 2007 Pricewaterhouse Coopers.P3)

**1- قواعد العولمة:** التي تتطلب وجود معايير محاسبية مشتركة عالية الجودة.

**2- تعقد معايير U. S GAAP:** الذي أثر سلباً على الشركات المحلية مقارنة بمعايير IFRS والتي تعد متطورة ومبسطة.

**3- التقارب بين الإطار الفكري لمجلسي IASB , FASB :** كأساس لإعداد التوافق بين معايير U.S GAAP , IFRS ، والذي كان يواجه بالعديد من الصعوبات نظراً لاختلاف البيئات الثقافية والقانونية والتنظيمية والاقتصادية.

**4- إنترام الشركات الأمريكية بمعايير IFRS** يحقق العديد من الوفرة في التكلفة ويحقق كفاءة أسواق المال.

**5/2: طرق اعداد المعايير المحاسبية المصرية في ظل الالتزام بمبادئ IFRS:** تم إعداد معايير المحاسبة المصرية طبقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والاتحاد الدولي للمحاسبين ، وذلك باستثناء بعض المعالجات المشار إليها بالملحق التمهيدى للمعايير المصرية بعنوان "أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، وتضمنت هذه النقاط بعض التعديلات فى أربعة معايير هى: المعيار رقم 1 بعنوان "عرض القوائم المالية"، والمعيار رقم 10 بعنوان "الأصول الثابتة وإهلاكاتها" ، والمعيار رقم 19 بعنوان "الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة" ، والمعيار رقم 20 بعنوان " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى "

ولقد دخلت الولايات المتحدة في جدل معايير التقارير المالية وعولمة معايير المحاسبة، وهو ما تطلب من الشركات ضرورة الاستعداد لهذا التغيير، ورغم وجود العديد من الاختلافات في بيئة التقارير المالية سواء (حكومية، نظم قانونية، المراجعة، التنظيم، بورصات الأوراق المالية . p . 2007 . Sep . Amercian Accounting Association (13)

وهنا بدأت جهود التوافق بين معايير IFRS و U.S GAAP، ووصولاً لإمكانية تبني معايير IFRS في بيئة التقارير المالية في الولايات المتحدة بحلول عام 2016، ومعايير U.S GAAP حتى يتم معالجة وإزالة أوجه الاختلاف وفي هذا الجزء سوف يتم تحديد أهم أوجه الاختلافات بين معايير IFRS، ومعايير U.S GAAP كما يلي:

**1/5/2 الاختلاف بين المعايير على أساس المبادئ والمعايير على أساس القواعد:** تناولت العديد من الدراسات تقسيم معايير المحاسبة وفقاً لكيفية وضعها إلى معايير على أساس المبادئ ومعايير على أساس القواعد، موضحة أهم الاختلافات بين تلك المعايير، ولتوضيح أفضل فإن المعايير الدولية IFRS هي معايير على أساس المبادئ، أما معايير GAAP فهي معايير على أساس القواعد، وتناولت U.S GAAP الاختلافات حجم الارشادات التي توفرها المعايير، وكذلك الاستثناءات والأحكام التي تتطلبها المعايير، وكذلك المزايا والعيوب للمعايير على أساس المبادئ والمعايير على أساس القواعد.

ويمكن للباحث أن يلخص أهم الاختلافات بين المعايير على أساس المبادئ والمعايير على أساس القواعد في الجدول التالي (Agoglia, C.P., et.al., 2011) & (Donelson, D.C., et.al., ) & (Tweedie . S . D . , 2010 , P , 23:25) (Beest V. F., April 2011, P.37) (Austin, S.G.&Tschakert, N., May 2009) & (Stuebs Jr, ): (Dec.2010) (M.T.&. Thomas, C.W., 2011, P.47-51)

جدول 2/2 الاختلافات بين المعايير على أساس المبادئ والمعايير على أساس القواعد

وجه الاختلاف	المعايير على أساس المبادئ	المعايير على أساس القواعد
1- التعريف	تشير إلى نظم التقارير المالية التي تستند في الأساس على أساسيات المحاسبة الفائزة للقرار، صورة حقيقية وعادلة، الاستمرارية، الجوهر فوق الشكل) مع مستوى ملاءم من الخصوصية	تشير إلى نظم التقارير المالية التي تستند في الأساس على أحكام تفصيلية للطرق الخاصة بمعظم المشاكل المحاسبية، والتي توضح بشكل لا غموض فيه كيف ومتى يجب تطبيقها.
2- المدخل العام لتحقيق أهداف التقارير المالية:	مدخل لعملية الاتصال ومحاولة توجيه المعد والمراجع في اتخاذ قرار بشأن ما يلزم أن يقوم به	مدخل لعملية الالتزام ومحاولة إخبار الممارس بما يجب أن يقوم به
3- الخصائص	- تطبق على نطاق واسع. - عدد أقل من الاستثناءات والإرشادات - تتطلب ممارسة أحكام مهنية. - توصيفات عامة. - الأهداف الأساسية. - تتسق مع الإطار الفكري - الجوهر فوق الشكل. - صورة حقيقية وعادلة.	- قواعد على نطاق ضيق. - مزيد من الإرشادات والتفسيرات ترشد في التطبيق. - توصيفات محددة. - طرق تفصيلية (تقريبية) لكل المشاكل المحاسبية. - توضح بالضبط متى وكيف يتم التطبيق. - الشكل فوق الجوهر.
4- المزايا :	- أحكام مهنية أكثر. - تمثل حقيقة الظاهرة الاقتصادية. - تقليل فرص إدارة الأرباح خلال عمليات القرار - أكثر مرونة للتعامل مع جديد الظروف البيئية	- تزيد المقارنة. - زيادة القابلية للتحقق. - تقليل فرص إدارة الأرباح خلال محاسبة القرار. - تحسين عملية الاتصال. - القابلية للتنفيذ والالتزام والموثوقية.
5- العيوب:	- صعوبات التنفيذ والالتزام. - التضارب عند تطبيق الإرشاد. - إساءة استخدام المرونة. - أقل قابلية للمقارنة.	- تعسفية في التطبيق. - عدم الاتساق مع الإطار الفكري. - سهولة المحاسبة الابتكارية. - تبدو قابلة للمقارنة.

### الفصل الثالث: اثر محددات تطبيق المعايير التقرير المالية الدولية (IFRS) علي جودة الإفصاح المحاسبي

يحظى الإفصاح المحاسبي بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم أو من جانب العديد من الهيئات العلمية والمهنية المحاسبية ، أو من جانب مستخدمي القوائم والتقارير المالية. وعلى الرغم من قدم الاهتمام بموضوع الإفصاح المحاسبي ( Norton M. Bedford , 2015 , p. 149 ) إلا أن الاهتمام به مازال قائماً بل واخذ في الزيادة ، وذلك للعديد من الأسباب منها اتساع نطاقه باستمرار نتيجة التطورات المتلاحقة في البيئة الاقتصادية والتي تولد العديد من المشكلات المحاسبية والتي تحتاج معايير محاسبية تساعد الوحدات المحاسبية في قياس العناصر المرتبطة بها والإفصاح عنها ، فضلاً عن ارتباط الإفصاح بالقوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من بيانات ومعلومات وأسس قياس تم إتباعها للوصول إلى معظم عناصر هذه التقارير، بالإضافة إلى أهمية الإفصاح في زيادة استيعاب مستخدمي القوائم والتقارير المالية للمعلومات المدرجة بتلك القوائم والتقارير.

وتتعدد نماذج الإفصاح المحاسبي - التي تتضمن تأثيراته على سوق الأوراق المالية - والتي يمكن لجهاز أو أجهزة تبني المعايير المحاسبية أن يتبناها ، حيث يوجد الإفصاح الترابطي Association-based disclosure ، والإفصاح الاختياري Discretionary-based disclosure ، والإفصاح الكفاء Efficiency-based disclosure ( Verrecchia, E, Robert, December 2001, p. 99 )

ومن المحتمل أن يلزم الجهاز القائم بتطبيق المعايير المحاسبية من خلال محددات تطبيق المعايير المحاسبية ذات الارتباط بسوق الأوراق المالية الوحدات المحاسبية بنموذج إفصاح معين ، ويتضمن كل نموذج مفهومه والكيفية التي يمكن للوحدات المحاسبية أن تتبعها لبناء إفصاح محاسبي يتوافق مع متطلبات الجهاز القائم بتطبيق المعايير ويلبي احتياجات الهيئات المشرفة على أسواق المال ومستخدمي القوائم والتقارير المالية .

### 1/3 اثر تطبيق IFRS علي تطور وجودة الإفصاح المحاسبي

1- تشمل المعلومات المالية القوائم المالية الأساسية مثل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى مؤشرات الأداء المحاسبي، حيث يستند إليها عند إعداد التنبؤات وبما يسمح بإجراء المقارنات (Ashbaugh, H., K. Johnstone 2019 ,p241)

2- يحتاج إعداد هذه القوائم قدراً كبيراً من الحكم الشخصي للإدارة ودراية بالأحداث المستقبلية التي يمكن أن تواجهها المنشأة.

3-القوائم المستقبلية :عادة ما تصدر هذه القوائم عند طرح الشركة لأسهمها للاكتتاب لأول مرة بالبورصة، وعند زيادة رأس المال، وفي حالات الاندماج، وعند التقدم للحصول على قرض من الجهات المانحة للائتمان.

4-يتم إعداد القوائم المالية المستقبلية ارتكازا على أسس وطرق محاسبية مناسبة وبصورة متفقة مع القوائم المالية التاريخية، ولا يستند إعدادها إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. (Al-Janabi, Ahmed; Hesarzadeh, Reza & Velashani, Mohammad, A. 2021, p11-15)

#### 4. الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على اتجاهات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية وبعض المسؤولين عن تنظيم السياسة المحاسبية في مصر نحو تأثير المحددات القانونية و الاقتصادية و البيئية على تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) على نماذج الإفصاح المحاسبي ، فضلا عن اختبار فعالية النموذج المقترح لآثار تلك المحددات على تطبيق المعايير المحاسبية ونموذج الإفصاح المحاسبي ، واختبار فروض البحث.

#### 1/4: الإحصاء الوصفي لمتغيرات عينة ومجتمع الدراسة :

اشتملت عينة الدراسة على (150) مفردة، وقد بلغ عدد الاستجابات الواردة (120) استمارة، استبعد منها عدد (6) قوائم لعدم صلاحيتها بسبب عدم استكمال البيانات، وتم الاعتماد على القوائم الصحيحة الصالحة لإجراء التحليل الإحصائي وعدد (114) قائمة بنسبة (76%) من إجمالي عدد القوائم الموزعة، كما هو موضح بالجدول التالي:

#### جدول رقم (4-1) بيان بقوائم الاستبيان المسلمة والمستلمة والتي أجري عليها التحليل

القوائم الصحيحة		عدد القوائم المستبعدة	عدد القوائم المستردة	عدد القوائم الموزعة	عينة الدراسة
نسبة	عدد				
35.3%	53	2	55	65	المسؤولين عن تنظيم السياسة المحاسبية في مصر
40.7%	61	4	65	85	أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية
76%	114	6	120	150	الإجمالي



1/2/4- أسلوب تحليل البيانات : استخدمت الإستبانة كأداة لجمع البيانات المتعلقة بفروض الدراسة والتي قام الباحث بتطويرها من خلال الاطلاع علي العديد من الدراسات السابقة والمرتبطة بموضوع الدراسة وذلك بهدف قياس رأى أفراد العينة المبحوثة حول موضوع الدراسة ( اثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل IFRS علي نماذج الإفصاح المحاسبي )

- اختبار الفرض الأول للبحث:

استهدف هذا الفرض اختبار مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الإفصاح المحاسبي. وقد استخدم الباحث اختبار ( One Sample T Test ) لاختبار معنوية اتفاق أفراد العينة على فقرات الفرض. وتم إعادة صياغة الفرض في صورة فرض العدم. فرض العدم:  $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الإفصاح المحاسبي.

ووفقاً لهذا الاختبار إذا كانت قيمة P.Value أقل من 5%، وذلك عند مستوى ثقة 95%، فيعني ذلك رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كانت قيمة P.Value أكبر من 5%، فيعني ذلك قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل . ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار .

جدول رقم (2-4) اختبار (One Sample T Test) لقياس مدى الموافقة على أن محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الإفصاح المحاسبي ، علماً بأن معلمة المجتمع (3)

م	الوسط الحسابي	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
			مستوى المعنوية	الدالة
q3.1	4.47	23.102	0.000	دالة احصائياً
q3.2	4.54	22.911	0.000	دالة احصائياً
q3.3	4.35	16.348	0.000	دالة احصائياً
q3.4	4.44	18.721	0.000	دالة احصائياً
q3.5	4.35	16.935	0.000	دالة احصائياً
q3.6	4.38	19.728	0.000	دالة احصائياً
الإجمالي	4.31	23.805	0.000	دالة احصائياً

يتضح من نتائج الجدول السابق أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الإفصاح المحاسبي وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%، حيث كانت جميع فقرات الفرض إيجابية حيث كان المتوسط الحسابي لكل منها أكبر من 3، وهذا يدل على اتفاق أفراد العينة على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الإفصاح المحاسبي

وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لمحددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الإفصاح المحاسبي " .

ويخلص الباحث مما سبق، أن هناك اتجاه إيجابي بالموافقة من عينة الدراسة، على أهمية محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الإفصاح المحاسبي.

- اختبار الفرض الثاني للبحث:

استهدف هذا الفرض اختبار مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الإفصاح المحاسبي. وقد استخدم الباحث اختبار (One Sample T Test) وذلك لاختبار مدى معنوية اتفاق أفراد العينة على فقرات الفرض. وتم إعادة صياغة هذا الفرض في صورة فرض العدم كما يلي:  
فرض العدم:  $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الإفصاح المحاسبي.

ووفقاً لهذا الاختبار إذا كانت قيمة P.Value أقل من 5%، وذلك عند مستوى ثقة 95%، فيعني ذلك رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، أما إذا كانت قيمة P.Value أكبر من 5%، فيعني ذلك قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل . ويوضح الجدول التالي نتائج هذا الاختبار .

جدول رقم (3-4) اختبار (One Sample T Test) لقياس مدى الموافقة على أن محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الإفصاح المحاسبي، علمًا بأن معلمة المجتمع (3)

م	الوسط الحسابي	قيمة "ت" المحسوبة	القرار	
			مستوى المعنوية	الدالة
q4.1	4.23	17.629	0.000	دالة احصائياً
q4.2	4.30	15.202	0.000	دالة احصائياً
q4.3	4.29	18.749	0.000	دالة احصائياً
q4.4	4.26	20.254	0.000	دالة احصائياً
q4.5	4.28	17.249	0.000	دالة احصائياً
q4.6	4.30	15.180	0.000	دالة احصائياً
الاجمالي	4.22	21.298	0.000	دالة احصائياً

يتضح من نتائج الجدول السابق أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الإفصاح المحاسبي. وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%، حيث كانت جميع فقرات الفرض إيجابية حيث كان المتوسط الحسابي لكل منها أكبر من 3، وهذا يدل على اتفاق أفراد العينة على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الإفصاح المحاسبي. وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لمحددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الإفصاح المحاسبي".

ويخلص الباحث مما سبق، أن هناك اتجاه إيجابي بالموافقة من عينة الدراسة، على أهمية محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الإفصاح المحاسبي.

## 6- خلاصة نتائج اختبار فروض البحث:

يوضح الجدول رقم (4-4) التالي خلاصة نتائج اختبار فروض البحث والاجابة على أسئلته.

النتيجة اختباره	صيغة الفرض	الفرض
تم قبوله	يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الافصاح المحاسبي	H1
تم قبوله	يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الافصاح المحاسبي	H2

توجد علاقة تأثير بين محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (ifrs) علي نماذج الافصاح المحاسبي حيث إن قيمة (t) المحسوبة لمعامل انحدار المتغير المستقل البالغة ( 4,85 ) هي اكبر من قيمة ( t ) الجدولية البالغة ( 2,70 ) عند مستوى معنوية (1%) أي بدرجة ثقة (99%) ، مما يدل على ثبوت معنوية معامل الانحدار (B1=0.64) عند مستوى المعنوية المذكور وبالتالي قبول فروض الدراسة.

## الخلاصة والنتائج:

قام الباحث بدراسة اثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي نماذج الإفصاح المحاسبي وعلاقتها بالمحددات القانونية و الاقتصادية و البيئية السائدة ، وذلك من اجل الوصول إلى نموذج يربط بين آثار محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي نماذج الإفصاح المحاسبي، وتم تقسيم البحث إلى ستة أقسام تمكن الباحث من خلال القسم الأول من صياغة أهداف البحث والتي تمثلت في الوصول إلى إطار يتضمن محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) وآثارها على نماذج الإفصاح المحاسبي، وتحقيق الأهداف الفرعية التالية:-

- 1- التعرف على نماذج الإفصاح المحاسبي .
  - 2- التعرف على آثار محددات تطبيق المعايير المحاسبية على نماذج الإفصاح المحاسبي
  - 3- التعرف على محددات تطبيق المعايير المحاسبية في تجارب إصدار المعايير المحاسبية في مصر .
  - 4- التعرف على اتجاهات الأطراف ذات الاهتمام بتنظيم السياسة المحاسبية في مصر نحو أهمية محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) وآثارها على نموذج الإفصاح المحاسبي.
- وقام الباحث كذلك بصياغة فروض البحث على النحو التالي:-

**الفرضية الأولى H1:** يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الافصاح المحاسبي

**الفرضية الثانية H2:** يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الافصاح المحاسبي.

وتوصل الباحث من الدراسة في هذا القسم إلى ما يلي :-

- 1- قبول الفرض الأول والذي يقضي بان يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الافصاح المحاسبي
- 2- قبول الفرض الثاني والذي يقضي بان يوجد اثر ايجابي ذو دلالة احصائية لمحددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الافصاح المحاسبي.

### التوصيات والتوجهات البحثية المستقبلية:

- 1-يوصي الباحث الاهتمام بدراسة أثر المحددات الاقتصادية عن اتخاذ قرار تطبيق المعايير المحاسبية وبصفة خاصة عند تحديد نوعية المعايير الصادرة وأولوياتها .
- 2-يوصي الباحث الاهتمام بدراسة أثر المحددات القانونية عن اتخاذ قرار تطبيق المعايير المحاسبية وبصفة خاصة عند تحديد الأسلوب المستخدم في التنظيم ، والجهاز وتشكيله ، وأسلوب عمل الجهاز ، وتبعية الجهاز .
- 3-يوصي الباحث الاهتمام بدراسة اثر تطبيق نموذج الإفصاح المحاسبي من قبل جهاز تطبيق المعايير المحاسبية الذي يتوافق مع المحددات الاقتصادية والمحددات القانونية السائدة .

في ضوء نتائج وتوصيات البحث ، يرى الباحث انه يمكن تناول بعض النقاط كتوجهات بحثية اهمها :

- إجراء مزيد من الدراسات تتناول صياغة آثار المحددات القانونية الفرعية والمحددات الاقتصادية الفرعية والمحددات البيئية الفرعية على كل عنصر من عناصر قرار تطبيق المعايير المحاسبية وعناصر نموذج الإفصاح المحاسبي .
- إجراء مزيد من الدراسات تتناول تأثير محددات أخرى بخلاف المحددات الاقتصادية والمحددات القانونية والمحددات البيئية على تطبيق المعايير المحاسبية
- إجراء مزيد من الدراسات تتناول تأثير محددات أخرى بخلاف المحددات الاقتصادية والمحددات القانونية والمحددات البيئية على نموذج الإفصاح المحاسبي .



العربية)، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد الواحد والسبعون، الجزء الأول، ص: ص - ٩٢٠  
.١٠١٠

-الهيئة العامة لسوق المال ، قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (30) بتاريخ 2002/6/18 بشأن قواعد  
قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية ببورصتي الأوراق المالية بالقاهرة والإسكندرية، 2002 ، ص ص 17-35  
-الوكيل، حسام السعيد، 2022، أثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS على العلاقة بين التحفظ المحاسبي  
وتكلفة رأس المال: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية،  
جامعة قناة السويس ،كلية التجارة ، المجلد/العدد: مج 4، ع2

-توفيق ، محمد شريف ، (2015) " رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في  
المملكة العربية السعودية : منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية على المستوى الكلي "، الرياض ، مجلة الإدارة العامة ،  
العدد 55 ، ص ص 167-235 .

-جريدة الوقائع المصرية 2020، معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام رقم المحاسبي الموحد  
بقرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات 732 لسنة 2020-مج 1 ، ع 143تابع (ب) في 24 يونيو



-سلمان، علي كريم، 2022، تأثير التحفظ المحاسبي على عدم تماثل المعلومات في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية "IFRS 15": دراسة تجريبية في العراق، جامعة تكريت - كلية الإدارة والاقتصاد، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

-لطفي ، أمين السيد أحمد ، (2009) ، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ص 660.

-محمد ، عبدالرحمن عبدالفتاح ، (2013) ، دراسة تحليلية لقياس أثر خصائص المنشأة على جودة الإفصاح الإلكتروني للتقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة المصرية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر، العدد 2 -ابريل ،ص 12

- محمد ، عبدالرحمن عبدالفتاح ، (2010) ، دور المعايير المحاسبية في الحد من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات بالقوائم المالية المنشورة : دراسة ميدانية ، الفكر المحاسبي - مصر، المجلد/العدد: مج 14، ع 2 ديسمبر، ص 25 : 30



## المراجع باللغة الاجنبية:

- Al-Janabi, Ahmed; Hesarzadeh, Reza & Velashani, Mohammad, A. 2021" ,The Impact of International Financial Reporting Standards on Financial Reporting Quality: Evidence from Iraq", Iranian Journal of Accounting, Auditing & Finance, 5 (2), 11-24.
- Agustini, A.T., (2016), "The Effect of Firm Size and Rate of Inflation on Cost of Capital: The Role of IFRS Adoption in the World", 3rd Global Conference on Business and Social Science-2015, GCBSS-2015, 16-17 December, Kuala Lumpur, Malaysia, Procedia-Social and Behavioral Sciences 219, pp. 47-54.
- Al-Akra, M., Ali, M.J. & Marashdeh, O., (2009), "Development of Accounting Regulation in Jordan", The International Journal of Accounting, vol. 44, Iss2, June, pp. 163-186 .
- Albu, N., Albu, C.N., Bunea, Ş., Calu, D.A. & Cîrbină, M.M., (2011), "A Story about IAS/IFRS Implementation in Romania: An Institutional and Structuration neory Perspective". Journal of Accounting in Emerging Economies, vol. 1, No. 1, pp. 76-100
- FASB Concept No .1, “ Objectives Of Financial Reporting By Business
- Mathews, M .R.,& Perera, M.H.B. , Accounting Theory & Development , London , Chapman & Hall , 2016, p. 288
- Saudagaran , M., Shahrokh, & Biddle , C., Gary, “ Financial Disclosure Levels &Foreign Stock Exchange Listing Decisions ”, Journal Of International Financial Management & Accounting, Summer , 2012, p.109.

## ملحق رقم (1) الاستقصاء

تهدف هذه الدراسة إلى بيان اثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي نماذج الإفصاح المحاسبي، ولتحقيق هدف الدراسة قام الباحث بإعداد قائمة استبيان تتضمن قسمين حيث يتناول في القسم الاول : الأسئلة الخاصة بالبيانات الديمغرافية ، بينما يتناول في القسم الثاني: الأسئلة الخاصة بمحاور الدراسة ، وأود أن أؤكد لسيادتكم أن البيانات الواردة بهذه القائمة سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط ، ولن يطلع عليها إلا الباحث ، مع خالص الشكر والتقدير مقدماً لتعاونكم في هذا المجال

القسم الاول: الأسئلة الخاصة بالبيانات الديمغرافية :

الرجاء وضع علامه (✓) أمام الاختيار المناسب:

1. النوع:  ذكر  أنثي

2. مكان العمل الحالي:

جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية  الجامعات المصرية

وزارة المالية  هيئة الرقابة الادارية

3. المؤهل العلمي:

بكالوريوس  ماجستير  دكتوراه  أخرى

4. المسمي الوظيفي لعملك الحالي:

دكتور جامعي  مدير مالي  محاسب  مراجع حسابات

5. عدد سنوات الخبرة:

من 1- 5 سنوات  من 5- 10 سنوات

من 10- 15 سنة  أكثر من 15 سنة

القسم الثاني: الاسئلة الخاصة بمحاور الدراسة

المحور الاول: محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي جودة الافصاح المحاسبي

م	بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	تساهم محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي في تحسين جودة التقارير المالية بحيث تنعكس علي جودة الافصاح المحاسبي					
2	بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) تؤدي الي الحد من سلوك الإدارة الانتهازي أو النفعي من خلال تضيق مجال الاختيار بين البدائل المحاسبي مما ينعكس علي جودة الافصاح المحاسبي					
3	تساعد محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) علي تحقيق الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية بشكل يمكن المستثمرين فهمها وبالتالي يزيد من جودة الافصاح المحاسبي					

					4	تؤثر محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) بشكل إيجابي على تصورات المستثمرين بشأن رؤيتهم المستقبلية لبقاء واستمرارية الشركة
					5	تُمكن محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP) من تحسين جودة الأداء المحاسبي بما يوفر معلومات ذات خصائص نوعية أكثر جودة
					6	التوسع في متطلبات الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية والتي تُشجع على تقديم إفصاحات إضافية توفر للمستثمرين معلومات مفيدة تعتبر من ضمن محددات بناء المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) مقارنة ب (GAAP)

المحور الثاني: محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي جودة الافصاح المحاسبي.

م	بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	درجة تأثير المحددات الاقتصادية علي قرار بناء المعايير المحاسبية مرتفعة					
2	درجة تأثير المحددات القانونية علي قرار بناء المعايير المحاسبية مرتفعة					
3	درجة تأثير المحددات البيئية علي قرار بناء المعايير المحاسبية مرتفعة					
4	تؤثر محددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS) علي تشكيل جهاز بناء المعايير المحاسبية مما ينعكس علي جودة الافصاح المحاسبي.					
5	أسلوب عمل جهاز بناء المعايير المحاسبية يتأثر بمحددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS)					
6	تبعية جهاز بناء المعايير المحاسبية يتأثر بمحددات تطبيق المعايير المحاسبية في ظل (IFRS)					