

أثر تعديلات معيار المحاسبة المصري رقم (36) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

على جودة المعلومات المحاسبية

(دراسة ميدانية)

د/ دينا كمال عبد السلام على حسن

أستاذ المحاسبة المساعد - كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

ملخص البحث

أهداف الدراسة: استهدفت الدراسة تحليل أهم التعديلات في معيار المحاسبة المصري (36) "التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية" المعدل بقرار 883 لسنة 2023 وأثر هذه التعديلات على جودة المعلومات المحاسبية.

منهجية الدراسة: قامت الباحثة بإجراء دراسة ميدانية لاختبار ردود أفعال الممارسين في مدى تأثير التعديلات الأخيرة في قرار رئيس مجلس الوزراء 883 لسنة 2023 على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الشركات المصرية النفطية، وتم الاعتماد على قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة، وتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) الإصدار الخامس والعشرين، وذلك لاختبار طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية المعدل لسنة 2023 على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة في الملاءمة، التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، التوقيت المناسب، القابلية للتحقق، القابلية للفهم.

الآثار العملية: إن تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من شأنه أن يحسن من جودة التقارير المالية ويعكس الرؤية الحقيقية والعادلة للبيانات المالية، والذي من المتوقع أن يزيد من ثقة المستثمرين ويجذب المزيد من رأس المال. كما تعتبر نتائج هذا البحث مفيدة للجهات التنظيمية والممارسين لفهم الفائدة الواسعة والكبيرة من وراء تعديل هذا المعيار.

الأصالة/القيمة: تأتي هذه الدراسة كمحاولة من الباحثة لاستكشاف أثر تعديلات معيار المحاسبة المصري (التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية) رقم (36) لسنة 2023 على جودة المعلومات المحاسبية في ضوء ندرة الدراسات في البيئة المصرية – في حدود علم الباحثة – التي تناولت تلك الآثار في اعقاب تعديل المعيار سالف الذكر.

الكلمات المفتاحية: معيار المحاسبة المصري رقم (36)، جودة المعلومات المحاسبية، معيار التقرير المالي الدولي رقم (6).

Abstract

Purpose: the purpose of this paper is to explore the most important amendments to the Egyptian Accounting Standard (36) amended by Resolution No. 883 of 2023 and the impact of these amendments on the accounting information quality.

Design/methodology/approach: the researcher conducted a filed study to test the reactions of practitioners regarding the impact of the recent amendments in Prime Minister`s Resolution No. 883 of 2023 on improving the accounting information quality in Egyptian oil companies. The survey list was relied upon as a tool for collecting data from the study community, and the SPSS was used to test the nature of the relationship between the study variables.

Findings: the study found that there is a positive significant effect of applying the Egyptian Accounting Standard (36) for exploration and evaluation of mining resources, amended for the year 2023, on the qualitative characteristics of accounting information, which are relevance, faithful representation, comparability, timeliness, verifiability, and understandability.

Practical implications: improving the qualitative characteristics of accounting information would improve the of financial reporting quality and reflect the true and fair view of financial statements, which is expected to increase investor confidence and attract more capital. The results of this research are also useful for regulators and practitioners to understand the broad and significant benefit behind amending this standard.

Originality/value: his study is an attempt by the researcher to explore the impact of the amendments to the Egyptian Accounting Standard No. (36) of 2023, concerning the exploration and evaluation of mineral resources, on the quality of accounting information. This comes in light of the scarcity of studies within the Egyptian context—based on the researcher's knowledge—that have examined these effects following the amendment of this standard.

Keywords: Egyptian Accounting Standard No. (36), accounting information quality, International Financial Reporting Standard (IFRS 6)

القسم الأول الإطار العام للدراسة

1/1 مقدمة الدراسة

تواجه الأسواق الناشئة مشكلات تتعلق بتدفق المعلومات وجودة الإفصاح عنها، ومن الممكن حل هذه القضايا من خلال تطبيق المعايير المحاسبية (Alruwaili et al., 2023). ويساعد تحسين المعايير المحاسبية باستمرار على تحسين الشفافية من خلال تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتعزيز المساءلة من خلال تقليل فجوة المعلومات بين المساهمين والإدارة، ويساهم ذلك في تحقيق الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد المخاطر والفرص الاستثمارية (Habib et al., 2019). ويمكن القول إن جودة المعايير المحاسبية لها تأثير إيجابي على أسواق رأس المال، حيث تعد المعلومات المحاسبية أحد أهم مصادر البيانات التي تساعد المستثمرين على تقدير قيمة السهم كدالة للأرباح (Chehade & Prochazka, 2023).

ويتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري (36) المعدل الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية على جودة المعلومات المحاسبية، حيث يتطلب هذا المعيار إدخال تحسينات محدودة على التطبيقات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بنفقات التنقيب والتقييم على الوحدات التي تعترف بأصول للتنقيب والتقييم وأن تخضع هذه الأصول لاختيارات الاضمحلال في القيمة طبقاً لهذا المعيار وقياس أي اضمحلال في القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (31) الخاص باضمحلال قيمة الأصول. كذلك تتناول الدراسة بيان الإفصاحات التي تفسر القيم في القوائم المالية الناشئة عن التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية ومساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم مبالغ وتوقيت ومدى تأكيد التدفقات النقدية من أي أصول معترف بها خاصة بالتنقيب أو التقييم.

ويعد عرض التقارير المالية للشركات ونشرها ضرورة أساسية للمستثمرين من أجل ترشيد قراراتهم، كما أن قراءة التقارير المالية وخاصة محتوى الموقف المالي هو الخطوة الأولى نحو اتخاذ القرار الاستثماري السليم، وكلما كانت المعلومات المنشورة تتمتع بالإفصاح الكاف، ومعرضة بشكل مناسب يتماشى مع مقتضيات المعايير المحاسبية الدولية فإن هذا يعزز من إمكانية إجراء المقارنات بين الشركة والشركات المماثلة في النشاط، وأيضاً إمكانية المقارنة لفترات سابقة لنفس الشركة، كما أن الثبات في العرض هو إحدى المزايا الجديدة التي أقرتها المعايير الدولية.

لا شك أن الطبيعة المميزة للصناعات المتعلقة بالتنقيب عن الموارد التعدينية وتقييمها تؤثر بشكل مباشر على المعالجة المحاسبية للشركات العاملة في هذا المجال، سواء كانت هذه الشركات مملوكة للدولة أو شركات مشتركة يساهم فيها المستثمر الأجنبي من خلال تمويل الأنشطة الاستخراجية واسترداد تكاليفها. ولذا، فإن هذه الصناعة واجهت العديد من المشكلات الخاصة بالاعتراف والقياس المحاسبي. سيتناول البحث تلك المشكلات الناتجة عن التعديلات التي طرأت على المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية، إضافة إلى قرارات وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 ورقم 110 لسنة 2015 بشأن المعايير المحاسبية المعدلة، ومعيار الأحكام الانتقالية رقم 46 لسنة 2016، وقرار رقم 69 لسنة 2019 المتعلق بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية، وأخيراً قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 883 لسنة 2023 الخاص بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية.

2/1 مشكلة الدراسة

توفر أسواق الأسهم وسيلة فعالة للمشاركين للحصول على رأس المال وتنويع المخاطر. لذلك، فإن كفاءة وسيولة أسواق الأوراق المالية تُعتبر من المؤشرات الأساسية لتطوير أي اقتصاد. في الأسواق الفعالة، تعكس أسعار الأسهم الأداء الحقيقي للشركات، ويعتمد صدق هذا الأداء المُفصح عنه على المعايير المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية. يمكن تفسير أداء سوق الأوراق المالية من خلال تطور سلوك المستثمرين والسياسات المؤسسية.

ويُعتبر تطوير المعايير المحاسبية أحد التطورات في السياسات المؤسسية التي يمكن أن تؤثر على مدى اهتمام المستثمرين بالأرقام المحاسبية، وبالتالي يؤثر على أسعار الأسهم. إن التطور المستمر لهذه المعايير وإدخال التعديلات عليها سيؤدي بلا شك إلى تغييرات في عمليات الاعتراف، والقياس، والعرض، والإفصاح، مما يؤثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. وتُعد المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية المصدر الأساسي للمعلومات المفيدة لترشيد متخذي القرار، حيث تمكن المستثمرين وغيرهم من الأطراف المتعاملة مع الشركة من تقييم الأوضاع المالية للمشروعات الاقتصادية المتداولة في سوق الأوراق المالية. وحتى تكون هذه المعلومات مفيدة في توجيه القرارات الاستثمارية والائتمانية المتعلقة بالمنشآت، والتي تهم المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين، يجب أن تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وترى الباحثة أن تعدد البدائل المحاسبية القياسية والمعالجات البديلة في المعايير المحاسبية المصرية والدولية يُعد من أبرز المعوقات التي تواجه المنشآت عند إجراء المقارنات. وتعتقد الباحثة أن هذا التنوع يؤثر سلبًا على جودة المعلومات المحاسبية، مما يُشكل عقبة أمام تخفيض فجوة عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين. وقد ظهر هذا التعدد بوضوح في المعايير المحاسبية المصرية، خاصة مع صدور المعيار (46) الخاص بالأحكام الانتقالية الذي عدّل أسس القياس والإفصاح في المعيار (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

ويمكن للباحثة تلخيص مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي: **ما هو أثر تعديلات المعيار المحاسبي المصري (التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية) رقم (36) لعام 2023 على جودة المعلومات المحاسبية؟**

3/1 عرض وتحليل الدراسات السابقة

أولاً: دراسات باللغة العربية:

- دراسة الزغبى والطنطاوي (2012) بعنوان: "تأثير تغييرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير التغييرات في معايير إعداد التقارير المالية الدولية الخاصة بالقياس المحاسبي على جودة خصائص المعلومات المالية الأساسية، بالإضافة إلى دراسة تأثير التغييرات في الإفصاح على جودة المعلومات المحاسبية. كما اهتمت الدراسة بتشجيع توفير البيانات المالية المناسبة التي تُمكن متخذي القرار من بناء نماذج فعالة لدعم قراراتهم المختلفة، والمساهمة في دفع الهيئات المهنية والحكومية إلى مراجعة التغييرات في معايير إعداد التقارير المالية واستخدامها لتشجيع المستثمرين.

وتمثلت مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة عن عدة تساؤلات، من بينها: هل يوجد تأثير لتغييرات القياس المحاسبي في معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية؟ وهل هناك تأثير لتغييرات الإفصاح المالي في هذه المعايير على جودة المعلومات المالية؟

واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت إلى مجموعة من النتائج، منها أن التغيرات في القياس المحاسبي في معايير إعداد التقارير المالية الدولية تؤثر على قرارات مستخدمي المعلومات المالية. كما تبين أن قرارات هؤلاء المستخدمين تتأثر بتغيرات الإفصاح المحاسبي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وأوصت الدراسة بضرورة تتبع متخذي القرارات وعموم المستثمرين لتغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية، إجراء المزيد من الدراسات المتعلقة بتغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

وترى الباحثة أن هذه الدراسة تناولت تأثير القياس والإفصاح في معايير إعداد التقارير المالية الدولية على قيمة المعلومات المحاسبية. كما ركزت على تطوير واختيار أداة قياس شاملة لتقييم وتفعيل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية.

- دراسة عبد المنعم (2016) بعنوان: "قياس أثر تحديث معايير المحاسبة المصرية المعدلة قرار 110 في 2015 في تحسين جودة القوائم المالية"

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تحديث معايير المحاسبة المصرية الصادرة عام 2015 على تحسين جودة القوائم المالية للشركات غير المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية. تمثلت عينة الدراسة في 45 شركة مساهمة، بإجمالي 420 مشاهدة لأسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية خلال عامي 2015 و2016، أي قبل وبعد تطبيق معايير المحاسبة المصرية المعدلة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق معايير المحاسبة المصرية أدى إلى زيادة جودة القوائم المالية للشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية، وذلك بناءً على النتائج التالية: ارتفاع طفيف في جودة الاستحقاقات، وارتفاع كبير في خاصية استمرارية الأرباح، وزيادة ملحوظة في القدرة التنبؤية للأرباح، بالإضافة إلى تحسن كبير في القيمة الملاءمة للمعلومات المحاسبية.

- دراسة أحمد واخرون (2017) بعنوان: " نموذج مقترح لقياس جودة الإفصاح المحاسبي ومحدداته في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالأسواق المالية: دراسة تطبيقية على البورصة المصرية."

هدفت تلك الدراسة إلى وضع نموذج لقياس جودة المعلومات المحاسبية متمثلة في (الملاءمة، التمثيل الصادق، التوقيت المناسب) وتحليل مستوى جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة لكفاءة سوق الأوراق المالية المصرية وتمثلت عينة الدراسة من 13 شركة من الشركات المدرجة بسوق الأوراق المالية المصرية والإماراتية لتبنيها (IFRS) لتحديد مدى الاختلافات في جودة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالمعايير المطبقة، لتكون العينة الإجمالية (26) شركة وذلك في الفترة من 2010 إلى 2015 واستبعاد عام 2011.

وتوصلت الدراسة إلى أن مستوى جودة المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية أفضل من مستوى جودة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

- دراسة مصطفى (2018) بعنوان: "أثر التوفيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقرير المالي الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة"

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أثر التوافق بين المعايير المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية على جذب الاستثمارات الأجنبية، وترشيد قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين، وتمثلت عينة الدراسة في 70 فرداً من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في المحاسبة

والمراجعة ببعض كليات التجارة، بالإضافة إلى 70 فردًا من المحاسبين والمراجعين في عدد من مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى.

وتوصلت الدراسة إلى أن التوافق بين المعايير المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية يساهم في تقليل عدم تماثل المعلومات، ويوفر للمستثمرين نظرة أوضح حول مستقبل المنشآت وقدرتها على الاستمرارية في النشاط. كما تبين وجود تأثير قوي لهذا التوافق على تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى وجود علاقة قوية بين هذا التوافق وجذب الاستثمارات.

- دراسة عبد السلام (2019) بعنوان: "أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (46) أحكام المرحلة الانتقالية على جودة المعلومات المحاسبية لترشيد متخذي القرارات الاستثمارية، دراسة تطبيقية وميدانية بالبيئة المصرية"

هدفت تلك الدراسة بيان متطلبات المعيار (46) أحكام المرحلة الانتقالية الخاصة ببعض معايير المحاسبة المصرية المعدلة الذي أحدث تغيير كبير على أساس الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح الخاص بالمعيار المصري (10) الأصول الثابتة واهلاكاتها ومعيار المحاسبة رقم (23) الأصول غير الملموسة، ومعيار (36) التقييم عن وتقييم الموارد التعدينية ومعيار (45) القيمة العادلة.

واعتمدت الدراسة على منهج تطبيقي وميداني، تم من خلاله جمع البيانات والمعلومات من بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال إجراء استبيانات مع مجموعة من مديري الحسابات، والمراجعين، والمستثمرين، والمتخصصين في المحاسبة المالية، لتحليل آرائهم حول تأثير تطبيق المعيار رقم (46) على جودة المعلومات المحاسبية. كما شملت الدراسة تحليل البيانات المالية عبر فحص وتحليل بيانات الشركات المصرية المطبقة للمعيار، لتحديد مدى التحسين في الإفصاح المحاسبي، ومدى التزام الشركات بالأحكام الانتقالية للمعيار. بالإضافة إلى ذلك، تمت المقارنة مع المعايير الدولية، حيث تم مقارنة الأحكام الانتقالية للمعيار المصري بالممارسات المحاسبية في المعايير الدولية المشابهة (مثل IFRS 9)، لدراسة مدى توافقها وتأثيرها على جودة المعلومات.

وقد انتهت الدراسة إلى أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو المحلية المتوافقة مع المعايير الدولية لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي وزيادة كفاءة الأسواق المالية. كما شددت على ضرورة تزويد العاملين في قطاع المحاسبة في البيئة المصرية بالمعرفة الكافية لمواجهة التحديات المرتبطة بالتحول المحاسبي، لضمان الفائدة القصوى من تطبيق المعيار رقم (46) وأثره الإيجابي على القرارات الاستثمارية.

- دراسة يونس (2021) بعنوان: "تأثير تغييرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المالية (دراسة تطبيقية)"

استهدفت الدراسة تحليل تأثير التعديلات في معيار المحاسبة الدولي رقم 36 على طرق تسجيل وتقييم الأصول المتعلقة بالتقييم والتعدين في القوائم المالية، وتقييم جودة المعلومات المالية بعد تطبيق المعايير الدولية المحاسبية المعدلة، والتأكد من مدى التحسن في الإفصاحات المالية المتعلقة بالموارد التعدينية، وكذلك فحص مدى تأثير تطبيق معيار رقم 36 على قدرة المستثمرين وأصحاب المصلحة في اتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على التقارير المالية للشركات التعدينية.

واعتمدت الدراسة على منهجية تطبيقية تحليلية لدراسة تأثير التعديلات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، خاصة المعيار رقم 36، على جودة المعلومات المالية للشركات في قطاع الموارد التعدينية. وتم تطبيق المنهجية كالتالي: جمع البيانات المالية: حيث تم جمع البيانات المالية لشركات التعدين المدرجة في البورصة المصرية أو بورصات دول أخرى ذات علاقة بالفترة الزمنية التي شملتها الدراسة، والتي تغطي فترة ما بعد تطبيق التعديلات على

المعايير الدولية. شملت البيانات المالية القوائم المالية المعلنة، وإفصاحات التقارير السنوية للشركات. كذلك التحليل الميداني للشركات المستهدفة: من خلال اختيار عينة من شركات التعدين التي تأثرت بالتعديلات في المعايير الدولية، وخاصة تلك التي كان لديها نشاطات تتعلق بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية. واستخدمت الدراسة مقابلات مباشرة واستبيانات مع مديري الحسابات والمراجعين والمسؤولين الماليين في هذه الشركات للتعرف على كيفية تطبيق التعديلات المحاسبية ومعرفة مدى تأثيرها على جودة الإفصاح المالي.

وتوصلت الدراسة الى ان تطبيق المعيار الدولي رقم 36 أدى إلى تحسين جودة المعلومات المالية المتعلقة بالموارد التعدينية، حيث تم تعزيز الشفافية والمصادقية في الإفصاحات المتعلقة بالأصول التعدينية. كذلك أدت التعديلات إلى وضع معايير دقيقة لتقييم الأصول المتعلقة بالتنقيب، وتحديد كيفية الاعتراف بالنفقات والإيرادات ذات العلاقة. ساهم ذلك في تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي. بالإضافة الى ما سبق أكدت الدراسة أن الشركات التي تلتزم بالمعيار رقم 36 ساعدت المستثمرين في الحصول على معلومات محاسبية أكثر وضوحاً، مما يعزز قدرتهم على اتخاذ قرارات استثمارية مبنية على فهم دقيق للوضع المالي للشركات. وأخيراً أوضحت النتائج انه على الرغم من التحسينات التي أدخلت على جودة المعلومات المحاسبية، إلا أنه يوجد تحديات في تطبيق المعيار رقم 36 في قطاع الموارد التعدينية، مثل صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض الأصول التعدينية وصعوبة تطبيق بعض أحكام المعيار.

ثانياً: الدراسات الأجنبية:

- دراسة (Steven & Bin, 2007) بعنوان:

“Information Asymmetry and Cross-sectional Variation in Insider Trading”
استهدفت الدراسة فحص العلاقة بين توفر المعلومات غير المتماثلة والتداول من قبل الأطراف الداخلية (مثل المدراء التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة) على أسهم الشركات، وتمثلت الاهداف الفرعية للدراسة في ثلاث اهداف هي: تحليل تأثير عدم تماثل المعلومات على التداول من للطراف الداخلية، ومدى التباين في التداول الناتج عن وجود معلومات خاصة أو حساسة غير متاحة للمستثمرين الآخرين. تقييم سلوك الأطراف الداخلية عند التداول بناءً على معلومات داخلية، وتحديد مدى انعكاس هذا السلوك على الأسواق المالية. فحص العوامل المرتبطة ببيئة المعلومات التي تؤثر على التباين العرضي في التداول من للطراف الداخلية ، وكيف يمكن لتلك الأطراف استغلال هذه المعلومات لصالحهم.

وقامت الدراسة بتحليل مجموعة من البيانات المتعلقة بتداولات الأطراف الداخلية في عدة شركات، باستخدام مقاييس كمية مثل حجم التداول وتوقيت هذه التداولات والمعلومات المتاحة في السوق خلال هذه الفترات. ويتيح هذا التحليل تحديد مدى استفادة المطلعين من المعلومات الداخلية غير المعروفة للمستثمرين الخارجيين. وجدت الدراسة أن هناك تبايناً كبيراً في التداول بناءً على نوع المعلومات المتاحة للمطلعين في تلك الفترة.

من النتائج البارزة في الدراسة، أن وجود سياسات تنظيمية وإفصاحات مالية صارمة يقلل من عدم تماثل المعلومات، مما يحد من فرص التداول الداخلي المبني على معلومات غير متاحة للمستثمرين الخارجيين. وهذا يُبرز أهمية دور الهيئات التنظيمية والأسواق المالية في فرض قواعد شفافة للتقارير المالية، التي تساعد في حماية المستثمرين وجعل الأسواق أكثر كفاءة. وتؤكد نتائج الدراسة على أهمية تعزيز الدور الرقابي على التداول الداخلي لضمان استقرار أسواق المال وكفاءتها.

- دراسة (Yip & Young 2012) بعنوان:

“Does Mandatory IFRS Adoption Improve information Comparability”

استهدفت الدراسة استكشاف تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بشكل إلزامي على تحسين إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين الشركات. وتهدف

الدراسة إلى تقييم ما إذا كان تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الشركات حول العالم يساعد على توحيد الإفصاح المالي، مما يسهل على المستثمرين والمحللين مقارنة الأداء المالي بين الشركات المختلفة، بغض النظر عن موقعها الجغرافي أو قطاعها الصناعي. واعتمدت الدراسة على تحليل البيانات المالية لشركات متعددة الجنسيات قبل وبعد تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل إلزامي، وتم استخدام تحليل مقارن بين الشركات في دول قامت بتبني المعايير بشكل إلزامي وأخرى لم تتبنها بعد. واعتمدت الدراسة أيضاً على مؤشرات لقياس مدى التشابه في التقارير المالية بين الشركات التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والشركات التي لا تتبنها، مع التركيز على تأثير الاعتماد الإلزامي للمعايير على جودة الإفصاح والمقارنة المالية.

وقد انتهت تلك الدراسة إلى نتائج أهمها : أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل إلزامي أدى إلى تحسين القدرة على مقارنة المعلومات المالية بين الشركات عبر الحدود الجغرافية والصناعات المختلفة، وأن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ساعد في تخفيض الفجوات المعلوماتية بين الشركات، مما أدى إلى زيادة الشفافية وتخفيض درجة الغموض بالنسبة للمستثمرين، كذلك أوضحت النتائج أن الفوائد كانت أكثر وضوحاً في الأسواق المتقدمة التي لديها نظم محاسبية متطورة، مقارنةً بالأسواق الناشئة، فضلاً عما سبق أظهرت النتائج أن هناك تأثير إيجابي ناتج عن تبني تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل إلزامي على قدرة المستثمرين والمحللين الماليين في تقييم ومقارنة الأداء المالي للشركات، مما أدى إلى تحسين عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

- دراسة (2013) Palea بعنوان:

“IAS/IFRS and Financial Reporting Quality Lessons from the European experience”

استهدفت الدراسة فحص تأثير اعتماد معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على جودة التقارير المالية في دول الاتحاد الأوروبي، وتسعى الدراسة إلى معرفة مدى تأثير هذه المعايير على تحسين جودة الإفصاح المالي وتخفيض مستوى التباين في التقارير المالية بين الدول الأوروبية. حيث يشكل تبني هذه المعايير جزءاً من جهود التوحيد المحاسبى في دول تتمتع بأنظمة مؤسسية وقواعد تنظيمية مختلفة. وتم تحليل البيانات المالية لشركات أوروبية قبل وبعد تبني IAS/IFRS ، مع مقارنة تأثيرات التوحيد على جودة التقارير في دول ذات نظم تطبيق مختلفة، أي بين الدول التي لديها أطر مؤسسية قوية وتلك التي لا تتمتع بنفس القوة التنظيمية.

وانتهت الدراسة إلى وجود تحسن ملحوظ في جودة التقارير المالية بعد اعتماد تطبيق المعايير الدولية IAS/IFRS ، كذلك زيادة التقارب في الإفصاح المالي بين الدول الأوروبية، مما يسهل على المستثمرين مقارنة المعلومات المالية، فضلاً عن ذلك انتهت الدراسة إلى أن التأثير الإيجابي كان أكبر في الدول ذات الأطر المؤسسية والتنظيمية الأقوى، حيث أدى تطبيق المعايير إلى تحسين كبير في جودة التقارير المالية، كما أوضحت النتائج وجود العديد من المعوقات في بعض الدول بسبب الاختلافات في النظام المؤسسي والقواعد القانونية، مما يشير إلى أن جودة التقارير تعتمد بشكل جزئي على البنية التحتية القانونية والتنظيمية لكل دولة.

- دراسة (2014) Catham بعنوان:

“Does The Extent of Compliance with IAS Affect Information Asymmetry”

استهدفت الدراسة فحص العلاقة بين مدى الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية وتأثيره على عدم تماثل المعلومات في الأسواق المالية، من خلال سعى الدراسة إلى تحديد ما إذا كان الامتثال الكامل أو الجزئي لهذه المعايير يساعد في الحد من الفجوات المعلوماتية بين المستثمرين والإدارة، وبالتالي تحسين كفاءة السوق وتقليل مخاطر اتخاذ قرارات استثمارية غير متوازنة.

واعتمدت الدراسة على تحليل بيانات لمجموعة كبيرة من الشركات المالية قبل وبعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) واستخدمت الدراسة مقاييس مثل الفروق بين أسعار الشراء والبيع وتحليلات التداول الداخلي لتحديد مدى تأثير الامتثال على المعلومات المتاحة للمستثمرين. وتم الاعتماد على البيانات المجمعة من أسواق مختلفة لتقديم مقارنة بين الشركات التي امتثلت بشكل كامل للمعايير وأخرى امتثلت بشكل جزئي.

وخلصت الدراسة الى أن الامتثال الكامل للمعايير المحاسبية الدولية ساهم في تحسين شفافية المعلومات المالية المتاحة للمستثمرين. وترتب على الحد من الفجوة المعلوماتية بين المستثمرين الداخليين والخارجيين تعزيز الثقة في السوق وتحسين كفاءة اتخاذ القرارات الاستثمارية. كما أوضحت النتائج ان الشركات التي امتثلت بشكل كامل للمعايير الدولية شهدت انخفاضاً أكبر في مستويات عدم تماثل المعلومات مقارنة بالشركات ذات الامتثال الجزئي.

- دراسة (Turki et al. (2016 بعنوان:

“The Effect of IFRS Mandatory Adoption on Information Asymmetry”

استهدفت الدراسة تحليل تأثير الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين، مع التركيز على كيفية تحسين جودة المعلومات المالية وتخفيض تكلفة رأس المال. كما تهدف الدراسة إلى استكشاف مدى تأثير هذه المعايير على تحسين دقة توقعات المحللين الماليين من خلال توفير بيانات مالية أكثر شفافية ودقة بعد الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

واعتمدت الدراسة على بيانات لعينة من الشركات الأوروبية خلال الفترة من 2002 إلى 2012، مع التركيز على قياس تماثل المعلومات باستخدام مؤشرين: تكلفة رأس المال ودقة توقعات المحللين الماليين. واعتمدت المنهجية على مقارنة فترات ما قبل وما بعد الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لفهم تأثير المعايير الدولية على التباين المعلوماتي في السوق.

وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج منها: ان الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية أدى إلى تخفيض الفجوات المعلوماتية بين المستثمرين، مما انعكس على انخفاض تكلفة رأس المال بعد الاعتماد الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما ان هذا الاعتماد الإلزامي أدى الى أن التوقعات المالية للمحللين أصبحت أكثر دقة، مع انخفاض التباين في التوقعات وانخفاض مستوى الأخطاء، وارجع الباحثين قوة النتائج إلى استخدام فترة تحليل طويلة الأمد، مما أتاح تخطي التأثيرات المؤقتة مثل الأزمة المالية في عام 2007.

- دراسة (Neel, (2017 بعنوان:

“Accounting Comparability and Economic Outcomes of Mandatory IFRS Adoption”

تمثلت الأهداف الرئيسية للدراسة تحليل تأثير تبني معايير التقارير المالية الدولية بصورة إلزامية على قابلية المقارنة المحاسبية بين الدول والشركات التي اعتمدت هذه المعايير، كذلك تقييم الآثار الاقتصادية لاعتماد معايير التقارير المالية الدولية بصورة إلزامية على مؤشرات مثل تكلفة رأس المال، السيولة، ودقة توقعات المحللين الماليين. بالإضافة الى فهم الروابط بين تحسين التقارير المالية وتحقيق نتائج اقتصادية أفضل، مثل تعزيز الثقة بين المستثمرين وتحسين الأداء المالي للشركات، واخيراً دراسة التباين في تأثير تبني معايير التقارير المالية الدولية بصورة إلزامية بين مختلف الصناعات والدول لفهم مدى تأثير كل قطاع على حدة من نتيجة توحيد المعايير المحاسبية.

اعتمدت الدراسة على تصميم تحليلي كمي، حيث استخدمت بيانات مالية لشركات متعددة عبر دول مختلفة اعتمدت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل إلزامي، وتمثلت عينة الدراسة في بيانات الشركات المدرجة في دول قامت بتبني معايير التقارير المالية الدولية بشكل

إلزامي بدءًا من عام 2005. وتضمنت العينة مجموعة واسعة من القطاعات والصناعات، مما سمح بفحص تأثير معايير التقارير المالية الدولية على الشركات من مختلف الأحجام والقطاعات. كما شملت العينة البيانات المالية لفترة طويلة قبل وبعد تبني معايير التقارير المالية الدولية، مما أتاح للدراسة مقارنة التأثيرات على المدى القصير والطويل.

وأوضحت النتائج ما يلي: أدى الاعتماد الإلزامي على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى زيادة التوافق في التقارير المالية بين الدول، مما سهل مقارنة البيانات المالية بين الشركات متعددة الجنسيات. كذلك أظهرت النتائج أن هذا الاعتماد ساهم في تحسين السيولة وخفض تكلفة رأس المال، وهو ما يعكس تحسن الثقة بين المستثمرين. وأخيرا أوضحت نتائج الدراسة أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أدى إلى تحسن كبير في دقة توقعات المحللين الماليين، مما ساعد على تقليل التباين في التوقعات بين المحللين.

- دراسة (Beck & Hopwood (2020 بعنوان:

"Exploration Expenditure Capitalization and the Impact on Financial Reporting"

ناقشت الدراسة تأثير رسملة نفقات الاستكشاف على التقارير المالية للشركات في قطاع الموارد الطبيعية والاستخراج. يركز الباحثان على كيفية تسجيل نفقات الاستكشاف في القوائم المالية وكيف يؤثر ذلك على الأداء المالي للشركة ومؤشراتها المالية. كما تناقش الدراسة النتائج الإيجابية والسلبية لرسملة نفقات الاستكشاف مقارنةً بنهج الاعتراف بالنفقات كمصروفات إيرادية. واستهدفت الدراسة ثلاث أهداف رئيسية وهي: تحليل تأثير رسملة نفقات الاستكشاف على جودة المعلومات المالية التي تقدمها الشركات لمستخدمي القوائم المالية، تقييم التباين في التقارير المالية بين الشركات التي تعتمد سياسة رسملة نفقات الاستكشاف وتلك التي تُدرجها كمصاريف جارية. وأخيراً دراسة تأثير رسملة نفقات الاستكشاف على الأداء المالي للشركات ومؤشرات الربحية والسيولة والمركز المالي.

واستخدمت الدراسة منهجاً كمياً لتحليل البيانات المالية للشركات في قطاع الموارد الطبيعية، والتي تعتمد سياسات مختلفة في التعامل مع نفقات الاستكشاف. واعتمدت الدراسة على تحليل البيانات المالية للشركات المسجلة في بورصات مختلفة، مع الأخذ في الاعتبار عوامل مثل حجم الشركة، ومدة الاستكشاف، ونوع الموارد المستكشفة. وتم تصنيف الشركات إلى مجموعتين؛ الأولى تعتمد على رسملة نفقات الاستكشاف في قوائمها المالية، والثانية تعتمد على إدراجها كمصاريف مباشرة في قائمة الدخل. وتم استخدام مؤشرات مالية رئيسية، مثل العائد على الأصول (ROA) ونسبة الدين إلى حقوق الملكية، لتحليل التأثير على الأداء المالي للشركات.

وقد أوضحت النتائج تحسن الأداء المالي للشركات التي تعتمد رسملة نفقات الاستكشاف حيث أظهرت النتائج أن الشركات التي تقوم برسملة نفقات الاستكشاف في قوائمها المالية تحسن من قوتها المالية على المدى القصير، مما يعزز من قيمة أصولها ويظهر المركز المالي بشكل أقوى. انتهت الدراسة إلى أن رسملة نفقات الاستكشاف يؤدي إلى تحسين نسب الربحية (مثل العائد على الأصول) على المدى القصير. ولكن هذا التأثير قد يتلاشى على المدى الطويل عند البدء في استهلاك الأصول الرأسمالية المسجلة. كذلك أظهرت الدراسة أن رسملة نفقات الاستكشاف تضيق تعقيداً في إعداد التقارير المالية، حيث يتطلب الأمر تقديم معلومات أكثر تفصيلاً حول الأصول الرأسمالية وتقييمها دورياً للتحقق من عدم وجود انخفاض في القيمة. وأخيراً أوضحت الدراسة أنه على الرغم من المزايا المالية قصيرة المدى، فإن رسملة نفقات الاستكشاف قد تُربك المستثمرين الذين يحاولون تقييم الأداء الحقيقي للشركة، إذ إنها تُضخم قيمة الأصول وتقلل من قيمة المصروفات في الفترة المحاسبية الحالية.

- دراسة (Alqudah & Awad (2021 بعنوان:

'The Impact of IFRS on the Financial Reporting Quality of Oil and Gas Companies'

تستعرض هذه الدراسة تأثير تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على جودة التقارير المالية لشركات النفط والغاز. حيث قام الباحثان بتحليل كيفية تأثير المعايير المحاسبية الدولية على الشفافية والمصدقية وجودة الإفصاحات المالية في هذا القطاع الحيوي، بالنظر إلى الدور الكبير الذي تلعبه شركات النفط والغاز في الاقتصاد العالمي، واستهدفت الدراسة ثلاث أهداف رئيسية وهي: تقييم تأثير معايير IFRS على جودة المعلومات المحاسبية في شركات النفط والغاز، تحديد مدى الالتزام بمعايير IFRS وتأثير ذلك على كفاءة إعداد التقارير المالية وجودتها، وأخيراً تحليل العلاقة بين جودة التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية، وتحديد الفجوات التي قد تؤثر على مصداقية البيانات المالية في هذا القطاع.

وقد اعتمدت الدراسة على منهج كمي (Quantitative Approach) من خلال جمع وتحليل البيانات المالية لشركات النفط والغاز التي تبنت معايير IFRS. تم استخدام تقنيات إحصائية لتحليل مدى تأثير تطبيق المعايير على جودة التقارير المالية. استخدم الباحثان عينة من الشركات التي تتبع معايير IFRS وقارنوها بشركات لم تتبنى هذه المعايير، مع مراعاة العوامل الاقتصادية والصناعية التي قد تؤثر على جودة التقارير المالية.

وقد انتهت الدراسة إلى أن تبني معايير IFRS من قبل شركات النفط والغاز ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية، من حيث الشفافية والدقة والمصدقية. كما عززت معايير IFRS من كفاءة الإفصاحات المالية، كذلك انتهت الدراسة إلى أن معايير IFRS أسهمت في تعزيز الموثوقية في إعداد التقارير المالية، مما أدى إلى توفير معلومات أفضل للمستثمرين وأصحاب المصلحة، وساعد في اتخاذ قرارات استثمارية أكثر فعالية، كما أوضحت الدراسة أن بعض الشركات تواجه تحديات في تطبيق معايير IFRS، خاصة فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح الإضافية، لذلك يجب تدريب الكوادر المحاسبية على التعامل مع هذه المعايير الجديدة.

- دراسة Soriano & Diaz (2022) بعنوان:

"IFRS Adoption and Its Impact on the Extractive Industries: A Cross-Country Analysis"

واستهدفت الدراسة تحقيق الأهداف التالية: تقييم تأثير تبني معايير IFRS على جودة التقارير المالية في قطاع الصناعات الاستخراجية، بما في ذلك شركات التعدين والنفط والغاز. تحليل أثر التباين بين الدول المختلفة في تطبيق معايير IFRS على الشفافية والإفصاح في التقارير المالية. وأخيراً التعرف على أثر المعايير المحاسبية الدولية على الأداء المالي للشركات الاستخراجية واستكشاف العقبات التي تواجهها عند تطبيق هذه المعايير في مختلف الدول.

وقد اعتمدت الدراسة على منهج مقارنة عبر الدول لتحليل بيانات شركات صناعية استخراجية من دول مختلفة، بما في ذلك تلك التي اعتمدت معايير IFRS وتلك التي لم تعتمد. واستخدمت الدراسة بيانات مالية وإحصائية تم جمعها من قواعد البيانات المالية للشركات، وتم تصنيف هذه البيانات وفقاً لمعايير التبني المحاسبية المختلفة في كل دولة. كما تضمنت المنهجية: تحليل وصفي للبيانات لقياس وتحليل الفروقات في جودة الإفصاح المالي بين الشركات والدول. ومقارنة تأثير المعايير قبل وبعد تبني IFRS على الأداء المالي ومستوى الإفصاح والشفافية في تقارير الشركات. واستخدمت الدراسة تقنيات التحليل الإحصائي المقارن مثل: تحليل الانحدار المتعدد لقياس أثر تبني IFRS على جودة المعلومات المالية للشركات. وكذلك التحليل الوصفي لمقارنة مستويات الإفصاح المالي، حيث تم قياس مستوى الشفافية المالية وكفاءة التقارير المالية باستخدام مؤشرات إفصاح محددة. وأخيراً اختبار الفروق بين الدول والشركات، وذلك لقياس التأثيرات الإحصائية المهمة لتبني المعايير المحاسبية الدولية (IFRS).

وتمثلت اهم نتائج الدراسة في أن الشركات التي تبنت معايير IFRS في قطاع الصناعات الاستخراجية حققت تحسن ملحوظ في جودة الإفصاح المالي، مما زاد من الشفافية والوضوح في التقارير المالية. كما أشارت الدراسة إلى أن تأثير تبني IFRS يختلف بناءً على البيئة التنظيمية والقانونية لكل دولة، حيث أظهرت بعض الدول تحسن كبير في الإفصاح المالي، في حين واجهت دول أخرى تحديات في التنفيذ الفعال للمعايير. وأكدت الدراسة على وجود تحديات تواجهها الشركات والدول في تبني IFRS ، مثل نقص الكفاءات المحاسبية المدربة وصعوبة تغيير الأنظمة المحاسبية القائمة، وخاصة في الدول النامية التي تعتمد على نظم محاسبية محلية. بالإضافة الى ما سبق أظهرت النتائج أن تبني معايير IFRS أدى إلى تحسين الأداء المالي لبعض الشركات الاستخراجية من خلال تعزيز مصداقية المعلومات المالية المقدمة للمستثمرين وتحسين عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

- دراسة (Njoroge & Oduor (2023) بعنوان:

"The Challenges of Adopting IFRS 6 in Developing Countries: Evidence from African Mining Companies"

استهدفت الدراسة تحديد وفهم التحديات الفعلية التي تواجهها شركات التعدين في الدول النامية، خاصة في أفريقيا، عند تطبيق معيار IFRS 6 ، وتحليل الآثار المترتبة على تبني IFRS6 في تحسين جودة الإفصاح المالي والشفافية في التقارير المالية لشركات التعدين واخيراً تقديم توصيات حول كيفية التغلب على التحديات التي تواجه تطبيق IFRS 6 في الدول النامية، مع مراعاة الطبيعة الخاصة لهذه الدول.

واعتمدت الدراسة على منهج كمي ونوعي، وذلك من خلال جمع البيانات من شركات التعدين الأفريقية: وقد شملت عينة الدراسة مجموعة من شركات التعدين في عدة دول أفريقية، حيث تم جمع البيانات المالية الخاصة بها وتحليلها لفهم مستوى تطبيق معيار IFRS 6 وتم إجراء مقابلات مع المحاسبين والمديرين الماليين في هذه الشركات لمعرفة خبراتهم في التعامل مع IFRS6 وتحديات تطبيقه، وتم مقارنة نتائج الشركات التي اعتمدت IFRS 6 بالشركات التي لم تتبنى المعيار، من حيث مستوى الإفصاح المالي ومدى شفافية التقارير.

وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج من أهمها أن شركات التعدين في أفريقيا تواجه صعوبات في تبني IFRS 6 بسبب نقص المهارات المحاسبية المتخصصة والمعرفة الكافية بالمعايير الدولية، مما يؤدي إلى صعوبة فهم وتطبيق المعيار بشكل صحيح. وأن البنية التحتية للمحاسبة في العديد من الدول الأفريقية ليست مجهزة بشكل كافٍ لتطبيق IFRS 6 ، مما يؤدي إلى صعوبة في إعداد التقارير المالية وتوفير المعلومات المطلوبة وفقاً للمعيار. فضلاً عن ذلك لوحظ أن البيئات التنظيمية والقانونية في الدول النامية تفتقر إلى الأطر اللازمة لدعم تبني IFRS 6 ، بالإضافة إلى وجود تحديات متعلقة بالسياسات الحكومية والإشراف المالي. وأنه رغم الجهود المبذولة لتبني IFRS 6 ، فإن التحسين في جودة الإفصاح المالي والشفافية كان محدوداً بسبب التحديات المذكورة سابقاً، حيث أن الكثير من الشركات لم تستطع تطبيق المعيار بشكل كامل.

- دراسة (Kannan & He (2024) بعنوان:

"Impact of IFRS on Disclosure Quality in the Mining Industry"

تتناول هذه الدراسة تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على جودة الإفصاح في قطاع التعدين. حيث تمثل صناعة التعدين قطاعاً حيوياً يعتمد بشكل كبير على الاستثمار والشفافية المالية. تهدف الدراسة إلى تقييم كيفية تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على الشفافية وجودة الإفصاح المالي في شركات التعدين، مع التركيز على تحسين ثقة المستثمرين وتقليل المخاطر المالية الناتجة عن عدم الشفافية .

واعتمدت الدراسة على منهجية تحليل البيانات المالية لشركات التعدين في عدة دول تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تم استخدام بيانات مالية لفترة معينة قبل وبعد تطبيق

تلك المعايير، مع تحليل التغيرات في جودة الإفصاح المالي باستخدام مؤشرات كمية مثل تحسين الشفافية وتقليل المخاطر المرتبطة الإفصاحات غير المكتملة أو غير الواضحة. كما استخدمت الدراسة المقارنة بين شركات تطبق معايير التقارير المالية الدولية وأخرى لا تطبقها لقياس مدى وجود فروق جوهرية من عدمه.

وأوضحت النتائج أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في شركات التعدين أدى إلى زيادة شفافية التقارير المالية، مما عزز من موثوقية الإفصاح كذلك ساهم تبني تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في تحسين ثقة المستثمرين في شركات التعدين، حيث أصبحت التقارير المالية أكثر وضوحاً وتفصيلاً، مما ساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات استثمارية أكثر وعياً. بالإضافة إلى ما سبق أظهرت الدراسة أن الشركات التي تبنت تطبيق معايير التقارير المالية الدولية قد خفضت من المخاطر المالية الناتجة عن الإفصاح غير الكافي، مما انعكس إيجابياً على استقرار الشركات المالي، وأخيراً أظهرت نتائج الدراسة أن التأثيرات الإيجابية لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية في قطاع التعدين كانت أكثر وضوحاً في الدول التي تمتلك نظم محاسبية متطورة، بينما كانت أقل تأثيراً في الدول ذات الأنظمة المحاسبية الناشئة.

وعلى الرغم من كثرة الدراسات التي تتعلق بأثر تبني المعايير الدولية والتقارير المالية الدولية على القياس والإفصاح المحاسبي وانعكاس ذلك على جودة المعلومات المالية على المستوى الدولي خاصة في الدول المتقدمة، إلا أن دراسة تلك المعايير ومتابعة التعديلات التي طرأت عليها هو امر حديث الاهتمام في البيئة المصرية.

واتضح للباحثة من مراجعة الأدبيات المحاسبية في البيئة المصرية وجود عديد من الدراسات (فوزي، 2023؛ عبد الرازق، 2021؛ السباعي، 2019) تناولت أثر تحديث معايير المحاسبة المصرية المعدلة وفقاً للقرار (110) لعام 2015 على تحسين جودة القوائم المالية، كذلك يوجد عديد من الدراسات (عبد العزيز، 2020؛ مراد، 2020؛ عبد السلام، 2019؛ جمال، 2019) تناولت متطلبات المعيار رقم (46) أحكام المرحلة الانتقالية الخاصة ببعض معايير المحاسبة المصرية المعدلة والذي أحدث تغيير كبير في أسس الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح والخاصة بالمعايير المصرية التالية: معيار (10) الأصول الثابتة واهلاكاتها، ومعيار (18) الاستثمارات في شركات شقيقة، ومعيار (23) الأصول غير الملموسة، ومعيار (29) تجميع الأعمال، ومعيار (34) الاستثمار العقاري، (42) القوائم المالية المجمعة، ومعيار (45) القيمة العادلة، في ظل ندرة شديدة في البحوث والدراسات المصرية التي تتناول أثر تعديلات معيار المحاسبة (36) المعدل عام 2023 "التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية" على جودة المعلومات المحاسبية.

وانطلاقاً من تلك الندرة في الدراسات التي تناولت أثر تعديلات معيار المحاسبة (36) المعدل عام 2023 "التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية" على جودة المعلومات المحاسبية، كان الدافع لإجراء تلك الدراسة، حيث أن هذه التعديلات لا شك سوف يكون لها أثارها على القياس والاعتراف والعرض والإفصاح المحاسبي، وبالتالي على جودة القوائم المالية بما تحتويه من معلومات، خاصة وأنه تم إلغاء معيار (46) أحكام المرحلة الانتقالية وأصبح معيار المحاسبة المصري الجديد (36) المعدل يتوافق مع معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 6).

4/1 فروض الدراسة

في ضوء عرض وتحليل الدراسات السابقة ولتحقيق أهداف الدراسة يمكن للباحثة صياغة الفروض التالية -

- لا توجد علاقة ذات دلالة بين معدي التقارير المالية ومستخدامها فيما يتعلق بأهمية ومشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي المرتبطة بنشاط استخراج وإنتاج البترول عند

تطبيق المعيار المصري المحاسبي المعدل رقم (36) لعام 2023 فيما يخص الأصول طويلة الأجل.

- لا توجد علاقة ذات دلالة بين معدي التقارير المالية ومستخدميها فيما يتعلق بأهمية ومشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي المرتبطة بنشاط استخراج وإنتاج البترول عند تطبيق المعيار المصري المحاسبي المعدل رقم (36) لعام 2023 فيما يخص الأصول غير الملموسة.
- لا توجد علاقة ذات دلالة بين معدي التقارير المالية ومستخدميها فيما يتعلق بأهمية ومشكلات الاعتراف والقياس المحاسبي المرتبطة بنشاط استخراج وإنتاج البترول عند تطبيق المعيار المصري المحاسبي المعدل رقم (36) لعام 2023 فيما يخص اضمحلال قيمة الأصول.
- لا توجد علاقة ذات دلالة بين معدي التقارير المالية ومستخدميها فيما يتعلق بتأثير تطبيق المعيار المصري المحاسبي المعدل رقم (36) لعام 2023 للتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية على خصائص المعلومات المحاسبية في شركات النفط.

5/1 متغيرات الدراسة

- تضمنت الدراسة المتغيرات الآتية: -
- المتغير المستقل: ويتمثل في المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بأصول التنقيب وتقييم الموارد التعدينية، وفقاً لقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 883 لسنة 2023، الذي نص على استبدال المعيار السابق بمعيار جديد معدل رقم (36) لسنة 2023. ويشمل هذا المعيار المعدل بعض النقاط التي خالفت المعايير الدولية، لتحقيق التوافق مع المعايير الدولية، بما يتماشى مع التغيرات الاقتصادية الحالية.
- المتغير التابع: تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

6/1 أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى استعراض أهم التعديلات في معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 883 لسنة 2023، وتأثير تلك التعديلات على تحسين جودة القياس والإفصاح في التقارير المالية للشركات النفطية، وبالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية. ويتطلب تحقيق هذا الهدف استقراء ما ورد في معايير المحاسبة الدولية والمحلية، ودراسة الواقع العملي في جمهورية مصر العربية، وما صاحبه من تعديلات على معايير المحاسبة المصرية، وصولاً إلى التعديلات الأخيرة في معيار المحاسبة المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب وتقييم الموارد التعدينية. حيث استهدفت هذه التعديلات الحد من مشاكل التضارب في المعايير المحاسبية المصرية التي نشأت بعد إصدار معيار المحاسبة المصري رقم (46) الخاص بـ "أحكام المرحلة الانتقالية". كما استهدفت التعديلات الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (36) المعدل إيجاد حلول للعديد من قضايا القياس والإفصاح المحاسبي المتعلقة بالصناعات الاستخراجية، وذلك بهدف تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

7/1 أهمية الدراسة

نظراً لطبيعة صناعة إنتاج النفط والغاز وما تتميز به عن غيرها من الصناعات من خصائص فنية عديدة، فإن تحديد تكاليف الإنتاج بدقة وكيفية التعامل معها يمثل تحدياً، وخاصة في مرحلة الاستكشاف التي تتضمن نفقات يصعب تقييمها بشكل عملي، وتستمد هذه الدراسة أهميتها من تزايد الاهتمام بتحديث المعايير المحاسبية المصرية والمحاولات المستمرة من جانب الدولة المصرية لتعديل تلك المعايير حتى تصبح متوافقة مع المعايير الدولية وفقاً لآخر

إصدارتها، ويتجلى ذلك في تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (36) بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 883 لسنة 2023 حتى يصبح متوافق مع معيار التقرير المالي (IFRS 6) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

8/1 نطاق وحدود الدراسة

- ركزت الدراسة في جانبها الموضوعي على دراسة قدرة الشركات الصناعية النفطية في مصر على تبني وتطبيق المعايير المحاسبية المصرية، من خلال استعراض التعديلات التي مرت بها هذه المعايير منذ صدورهما وحتى تعديلها بصور أحكام المرحلة الانتقالية، ثم إلغاء هذه الأحكام التي لم يكن لها مقابل في المعايير الدولية. وأخيراً، تناولت الدراسة التعديلات الصادرة بموجب قرار مجلس الوزراء رقم 883 لسنة 2023، والمتعلقة بالتنقيب وتقييم الموارد التعدينية.

- اقتصرَت الدراسة الميدانية على مديري الإدارات المالية والمحاسبية في شركات النفط المصرية، بالإضافة إلى أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية، وكذلك مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة الكبرى والمحللين الماليين.

- تركزت هذه الدراسة على الفترات التي شهدت تعديلات في معايير المحاسبة المصرية، وذلك في الأعوام 2006، 2015، 2016، و2023، والمتعلقة بالمعيار المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب وتقييم الموارد التعدينية.

9/1 منهجية الدراسة

اعتمدت الباحثة في هذه الدراسة على المنهجين الاستنباطي والاستقرائي على النحو التالي:

المنهج الاستنباطي: استندت الباحثة إلى الانتقال من العام إلى الخاص، من خلال مراجعة الكتب والدوريات العلمية المتخصصة والإصدارات المتعلقة بموضوع الدراسة. يهدف هذا المنهج إلى استنباط المقترحات والنتائج المرتبطة بالتعديلات التي طرأت على معيار المحاسبة المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب وتقييم الموارد التعدينية، بما في ذلك التعديلات المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي. وذلك بداية من صدور المعيار رقم (46) "أحكام المرحلة الانتقالية"، وصولاً إلى التعديلات الأخيرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 883 لسنة 2023، وتأثير هذه التغييرات على القياس والإفصاح المحاسبي في الشركات النفطية المصرية.

المنهج الاستقرائي: انتقلت الباحثة من الخاص إلى العام، حيث قامت بدراسة ميدانية لاستقراء ردود أفعال الممارسين حول تأثير التعديلات الأخيرة في المعيار المصري المعدل رقم (36) لسنة 2023 والصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 883 لسنة 2023 على تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الشركات النفطية المصرية.

10/1 خطة الدراسة

استناداً إلى ما سبق، وانطلاقاً من أهداف الدراسة وسعيًا لاختبار فرضياتها، سيتم تقسيم الجزء المتبقي من الدراسة على النحو التالي:

القسم الثاني: مراحل تطور معيار المحاسبة المصري (36) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية.

القسم الثالث: أثر تعديلات معيار المحاسبة المصري رقم (36) لسنة 2023 على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات النفطية المصرية.

القسم الرابع: الدراسة الميدانية واختبار فروض الدراسة.

القسم الخامس: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

القسم الثاني

مراحل تطور معيار المحاسبة المصري (36) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

تؤثر التغييرات في المعايير المحاسبية بشكل مباشر على جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية المضمنة فيها. وغالبًا ما تهدف عملية استحداث أو تعديل المعايير المحاسبية إلى تحسين المعالجات المحاسبية لتحقيق مستويات أعلى من الدقة، والقابلية للمقارنة، وتوحيد أساليب القياس والإفصاح المحاسبي على الصعيدين المحلي والدولي (Onalo et al., 2014) وفي البيئة المصرية، حرصت الهيئات التنظيمية والرقابية على مواكبة التغيرات الدولية في المعايير المحاسبية لمواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية في البيئة المحيطة، وضمان عدم الانعزال عن المستجدات العالمية في هذا المجال. وكان من بين المعايير التي تطلبت تعديلًا معيار المحاسبة المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية، وقد مر تطوره بخمس مراحل على النحو التالي:

1/2 المرحلة الأولى

استهدفت هذه المرحلة تعزيز الشفافية وزيادة الدقة في إعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى توحيد الإجراءات المحاسبية عبر مختلف القطاعات الاقتصادية في مصر. جاءت هذه الخطوة كجزء من جهود مصر للتقارب مع المعايير الدولية وتسهيل التعامل مع المستثمرين والمؤسسات المالية الأجنبية. تم إصدار أول معايير محاسبة مصرية في 18 سبتمبر 1997 بموجب القرار الوزاري رقم 503 لسنة 1997، وذلك في إطار مساعي وزارة المالية المصرية لتطوير النظام المحاسبي المحلي بما يتماشى مع المعايير الدولية، مع إجراء بعض التعديلات لتناسب البيئة الاقتصادية المصرية. تبع ذلك إصدار نسخة محدثة من معايير المحاسبة المصرية بموجب القرار الوزاري رقم 345 لسنة 2001، بهدف تحسين وتحديث المعايير المحاسبية بما يتوافق مع التغيرات الاقتصادية وتطور الممارسات المحاسبية العالمية. خلال تلك الفترة، لم يكن هناك معيار محاسبي مصري مخصص للتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية، وكان يتم الاعتماد على المعايير الدولية حتى صدور معيار مصري خاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية. وتخلص الباحثة مما سبق أن هذه المرحلة يمكن أن يطلق عليها المرحلة التأسيسية والتي كان من أهم سماتها عدم وجود معيار محاسبي مصري متخصص يغطي عمليات التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية. وأنه تم استخدام معايير محاسبية دولية كدليل إرشادي لتغطية هذه الأنشطة، بما في ذلك المعايير الدولية للتقارير المالية. وكانت الشركات المصرية تعتمد على المعايير العامة، التي لم توفر توجيهات واضحة لأصول الاستكشاف والتقييم، مما أدى إلى اختلافات في المعالجات المحاسبية بين الشركات.

2/2 المرحلة الثانية

في تلك المرحلة تم إصدار القرار الوزاري رقم 243 لسنة 2006 بشأن معايير المحاسبة المصرية في إطار تحديث المنظومة المحاسبية في مصر، وجاء هذا القرار كجزء من جهود الدولة المصرية لمواكبة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) وتطوير معايير المحاسبة المصرية لتلبية احتياجات الاقتصاد المحلي، والتكيف مع المتغيرات الاقتصادية العالمية، وتضمن القرار تعديل وتحديث مجموعة من المعايير المحاسبية المصرية لضمان التوافق مع المعايير الدولية، مع الحفاظ على ملاءمتها للبيئة الاقتصادية المصرية، و كان الهدف من هذه التعديلات تعزيز الشفافية والدقة في إعداد التقارير المالية، وتوحيد المعالجات المحاسبية، وتحسين جودة الإفصاح المالي للشركات المصرية، مما يسهم في تعزيز ثقة المستثمرين المحليين والدوليين على حد سواء.

وقد تضمنت تلك المرحلة صدور معيار المحاسبة المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم المواد التعدينية، والذي يتوافق مع المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 6) حيث كانت الممارسة العملية في ذلك الوقت تتضمن أطرًا مختلفة لمعالجة نفقات استكشاف وتقييم الموارد

التعدينية، وذلك نظرًا لعدم وجود دليل استرشادي يتناول المعالجة المحاسبية لهذه النفقات بما يتفق مع الإطار والقواعد المتبعة في المعايير الدولية للتقارير المالية، لذلك صدر معيار المحاسبة المصري رقم (36) لتوفير إرشادات تغطي العديد من الجوانب، للتعامل مع أصول الاستكشاف والتقييم، بدءًا من الاعتراف المبدئي، ومرورًا بالقياس المبدئي واللاحق، وصولًا إلى اختبارات انخفاض القيمة الإفصاحات المطلوبة.

والجدير بالذكر أن معيار المحاسبة المصري رقم (36) يركز على النفقات المتعلقة بعمليات استكشاف وتقييم الموارد التعدينية دون التطرق إلى الأنشطة الأخرى المرتبطة بالمحاسبة مثل الإنتاج أو التطوير. يسمح المعيار للشركات التي تمتلك أصولًا في هذه المرحلة باختبار انخفاض قيمتها استنادًا إلى "وحدة توليد النقد الخاصة بالاستكشاف والتقييم"، بدلاً من استخدام وحدة توليد النقد التقليدية المشمولة في المعيار الدولي رقم (36) أو المعيار المصري رقم (31). يلزم المعيار الشركات بالإفصاح عن معلومات تفصيلية حول تلك الأصول، مثل المستوى الذي يتم عنده اختبار انخفاض القيمة وأي خسائر في قيمة الأصول التي تم الاعتراف بها في التقارير المالية، مما يعزز الشفافية ويضمن تقديم معلومات دقيقة للمستثمرين وأصحاب المصلحة.

3/2 المرحلة الثالثة

صدر قرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 المعدل لمعايير المحاسبة المصرية، وتلاه صدور معيار المحاسبة المصري رقم (46) الخاص بأحكام المرحلة الانتقالية. وأدت التعديلات التي أدخلت على بعض معايير المحاسبة المصرية إلى إلغاء بعض خيارات السياسة المحاسبية والالتزام بسياسة موحدة، مما أسفر عن تغييرات في القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية المصرية المعدلة-وفقًا لقرار وزير الاستثمار 110 لسنة 2015 والتي بدأ العمل بها اعتبارًا من أول يناير 2016-وفى مدى تأثيرها على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

والجدير بالإشارة أن معيار المحاسبة المصري رقم (46) الذي يشمل أحكام المرحلة الانتقالية يحدد مجموعة من المعايير التي أثرت بشكل مباشر على معيار المحاسبة المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية، حيث أسفر تطبيق تلك الأحكام عن اختلافات جوهرية بين المعيار المصري ومعيار التقارير المالية الدولي (IFRS 6) بعبارة أخرى، أحكام المرحلة الانتقالية في معيار (46) تضمنت معايير محددة أثرت على كيفية تطبيق وتفسير معيار (36)، مما أدى إلى وجود فجوات أو تباينات بين النهج المصري والمعايير الدولية في التقارير المالية المتعلقة بالتنقيب والتقييم للموارد التعدينية.

قبل صدور التعديلات المحاسبية لعام 2015، كان معيار المحاسبة المصري رقم (10) الخاص بالأصول الثابتة واهلاكاتها، ومعيار المحاسبة المصري رقم (23) الخاص بالأصول غير الملموسة، يمنحان الشركات الخيار بين نموذجين لتقييم الأصول عند القياس اللاحق: نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم. وكان يتعين على الشركات التي تختار إحدى هاتين السياستين أن تطبق تلك السياسة المختارة بشكل موحد على جميع الأصول ضمن الفئة نفسها لضمان الاتساق في التقارير المالية.

ويعتمد القياس اللاحق باستخدام نموذج التكلفة على تسجيل الأصول بالقيمة الأصلية المدفوعة عند اقتنائها، مع تخفيض هذه القيمة تدريجيًا بمرور الوقت من خلال الاهلاكات أو المخصصات الناتجة عن الاستخدام أو اضمحلال قيمة الأصل. يعكس هذا النموذج تكلفة الأصول في القوائم المالية، ويتميز بسهولة التطبيق نسبيًا، مما يجعله شائع الاستخدام لضمان الاتساق والدقة في إعداد التقارير المالية.

بينما يعتمد القياس اللاحق باستخدام نموذج إعادة التقييم على تقييم الأصول الثابتة بناءً على قيمتها العادلة في تاريخ إعادة التقييم، بعد خصم مجمع الإهلاك، وتُجرى عملية إعادة التقييم في فترات منتظمة مناسبة لضمان أن القيمة الدفترية للأصل لا تختلف جوهريًا عن قيمته وفقًا لإعادة التقييم في تاريخ إعداد الميزانية، و عند إعادة تقييم أحد الأصول الثابتة، يتم تعديل قيمته

الدفترية لتتوافق مع القيمة المعاد تقييمها فإذا أسفرت عملية إعادة التقييم عن فائض، يُرحل هذا الفائض إلى حساب "الدخل الشامل الآخر"، ولا يتم ترحيله إلى حساب "الأرباح والخسائر"، حيث يظهر ضمن حقوق الملكية تحت بند "فائض إعادة التقييم"، أما إذا أسفرت عملية إعادة التقييم عن انخفاض في قيمة الأصل، فيتم الاعتراف بهذا الانخفاض كخسارة في حساب "الأرباح والخسائر". وإذا كان هناك فائض إعادة تقييم مسجل للأصل نفسه في السنوات السابقة، يتم خصم الخسارة أولاً من الفائض المتراكم في حساب "فائض إعادة التقييم"، وفي حال تجاوزت الخسارة هذا الفائض، يتم ترحيل الفرق المتبقي إلى حساب "الأرباح والخسائر".

والجدير بالإشارة أنه بموجب التعديلات المحاسبية التي أدرجت في القرار رقم 110 لسنة 2015، تم إلغاء نموذج إعادة التقييم للأصول الثابتة في المعايير المحاسبية المصرية، وألزمته الشركات بالتحويل إلى نموذج التكلفة فقط. ويُعتبر هذا التغيير تحولاً جذرياً في طريقة تقييم الأصول الثابتة، مما يستدعي من الشركات التي كانت تعتمد على نموذج إعادة التقييم لتحديد القيمة العادلة للأصول، الانتقال إلى نموذج التكلفة. وقد يترتب على هذا التحول بعض التحديات العملية، لا سيما فيما يتعلق بتعديل القيم الدفترية للأصول ومجمع الإهلاك بما يتماشى مع نموذج التكلفة.

نظراً لأن التحول من نموذج إعادة التقييم إلى نموذج التكلفة يتطلب تطبيقه بأثر رجعي وفقاً للمعيار المصري رقم (5) الخاص بالسياسات المحاسبية، فإنه من المحتمل أن تواجه الشركات صعوبات عملية في التكيف مع متطلبات هذا التحول. ويكمن التحدي الأكبر في تعديل القيم الدفترية للأصول الثابتة، حيث قد يتعين على الشركات إجراء تعديلات كبيرة على سجلاتها المحاسبية لمعالجة الفروق بين القيمة العادلة للأصول في نموذج إعادة التقييم وتكلفة الأصول الفعلية في نموذج التكلفة. فهذا التحول قد يؤدي إلى تعقيدات في العمليات المحاسبية، خاصة في الحالات التي تكون فيها الأصول قديمة ولم تُعاد تقييمها بانتظام.

ونتيجة للصعوبات العملية التي قد تواجهها الشركات عند التحول من نموذج إعادة التقييم إلى نموذج التكلفة، تم إصدار المعيار المصري رقم 46 لتوضيح الأحكام الانتقالية لهذا التحول. ينص هذا المعيار على أن الشركات يمكنها تطبيق التغيير دون الحاجة إلى التأثير بأثر رجعي على القيم الدفترية للأصول الثابتة أو مجمع الإهلاك. بمعنى آخر، لا يُطلب من الشركات تعديل القيم الدفترية للأصول أو مجمع الإهلاك السابق حتى تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة.

علاوة على ما سبق، نص المعيار المصري رقم 46 على أنه في حالة وجود فائض إعادة التقييم للأصول الثابتة مسجل سابقاً ضمن حساب فائض إعادة التقييم، يمكن للشركة عند التحول إلى نموذج التكلفة تحويل هذا الفائض إلى حساب الأرباح والخسائر المرحلة بدلاً من إدراجه في قائمة الدخل، وهذا يعني أن الفائض لا يُسجل كدخل في قائمة الدخل عند التحول، بل يُرحل إلى الأرباح والخسائر المرحلة، كما أشار المعيار إلى ضرورة أن تأخذ الشركات في اعتبارها الآثار الضريبية المترتبة على هذا التحويل، حيث قد تؤدي التحولات الضريبية الناتجة عن تغييرات في معالجة فائض إعادة التقييم إلى تأثيرات مهمة على الالتزامات الضريبية المستقبلية.

ويتضح للباحثة نتيجة هذا التحويل أن هناك اختلافاً بين المعيار المصري رقم (36) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية والمعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 6) التنقيب عن الموارد التعدينية وتقييمها هو في القياس اللاحق للأصول بعد الاعتراف المبدئي حيث نص المعيار المحاسبي المصري في الفقرة (12) على أنه: "بعد الاعتراف بالأصل تقوم المنشأة بتطبيق نموذج التكلفة لأصول التنقيب والتقييم" وذلك عن القياس بعد الاعتراف بالأصل بينما ينص المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 6) في نفس الفقرة (12) على ما يلي: بعد الاعتراف فإنه يجب على المنشأة تطبيق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الاستكشاف والتقييم، وإذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم فإنه يجب أن يكون متوافقاً مع تصنيف الأصول كما جاءت في معيار الأصول الثابتة واهلاكاتها (IAS 16) أو النموذج الوارد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) الأصول غير الملموسة، ويتضح للباحثة أن المعايير

المحاسبية المصرية أصبحت تضع خيار التكلفة التاريخية كخيار وحيد للقياس اللاحق، في حين أن المعايير الدولية تتيح في معايير عديدة الخيار للمنشأة بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم في معيار الأصول الثابتة ومعيار الأصول غير الملموسة بينما ألغت المعايير المصرية خيار القيمة العادلة أو خيار إعادة التقييم.

وسوف تتناول الباحثة التغيرات التي أثرت على مراحل تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية من حيث الاعتراف والقياس المبدئي واللاحق العرض والإفصاح.

أولاً: الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم

تطبق المنشأة التي تعترف بأصول التنقيب والتقييم الفقرة رقم (10) من معيار المحاسبة المصري رقم (5) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء كما تنص الفقرة على أنه "في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يمكن تطبيقه بشكل محدد على معاملة أو حدث أو ظرف آخر يكون على الإدارة أن تتخذ ما تراه لوضع وتطبيق سياسة محاسبية تتسم بأنها:

- (أ) مناسبة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
- (ب) يمكن الاعتماد عليها حيث إنها تجعل القوائم المالية:
- 1- تعبر بدرجة موثوق بها عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.
- 2- تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وطبيعة هذه المعاملات وليس مجرد الشكل القانوني.
- 3- محايدة (خالية من التحيز).
- 4- كاملة في كافة جوانبها الهامة.

ثانياً: القياس المبدئي لأصول التنقيب والتقييم:

يجب على المنشأة تحديد سياسة ثابتة لبيان أي مصروفات يتم الاعتراف بها كأصول (أي رسملتها) وتطبيق هذه السياسة بشكل ثابت ومتسق، وعند عمل هذا التحديد يجب الربط بين الدرجة التي تحدث بها المصروفات وإيجار موارد معدنية محددة، وفيما يلي أمثلة على المصروفات التي يمكن إدخالها في القياس المبدئي لأصول الاستكشاف والتقييم وهي على سبيل المثال وليس الحصر:

- أ- الحصول على حقوق التنقيب (البحث والاستكشاف).
- ب- الدراسات الطبوغرافية والجيولوجية والجيوفيزيكية.
- ج - الحفر والتنقيب (الحفر الاستكشافي).
- د- حفر الآبار.
- هـ- أخذ العينات وفحصها.
- و- الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى والصلاحيات والتجارية لاستخراج الموارد التعدينية.

ولا يتم الاعتراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير الموارد التعدينية كأصول استكشاف وتقييم، ويوفر المعيار الدولي (38) إرشادات بشأن الاعتراف بالأصول الناجمة عن التطوير ويتم الاعتراف بأي التزامات محتملة عن إزالة بعض الإنشاءات أو إعادة الوضع لما كان عليه وفقاً للمعيار المحاسبي الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة الفقرة (10) من المعيار.

ثالثاً: القياس اللاحق بعد الاعتراف بالأصل:

- 1- عقب الاعتراف فإنه ينبغي على المنشأة تطبيق نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم مع مراعاة أن المعيار المصري (46) لأحكام المرحلة الانتقالية ألغى نموذج إعادة التقييم.

2- يمكن للمنشأة تغيير السياسة المحاسبية المتعلقة بمعالجة مصروفات الاستكشاف والتقييم إذا كان هذا التغيير سيؤدي إلى قوائم مالية أكثر ملاءمة لاحتياجات المستخدمين فيما يتعلق باتخاذ القرارات الاقتصادية وبشرط ألا يؤدي ذلك إلى انخفاض الموثوقية، أو أن يؤدي إلى زيادة الموثوقية وليس على حساب الملاءمة. وتقوم المنشأة بالحكم على الملاءمة والموثوقية وفقا للمعيار المحاسبي الخاص بالسياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والأخطاء.

3- يجب على المنشأة التي تغير سياستها المحاسبية للنفقات والاستكشاف والتقييم تقيد مبررات قوية لإظهار أن هذا التغير يجعل قوائمها المالية أقرب لتلبية المقاييس الموجودة في المعيار الخاص "السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والأخطاء".

رابعاً: تبويب (عرض) أصول التتقيب والتقييم:

على الوحدة أن تبويب أصول التتقيب والتقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول المقتنية على أن يثبت على هذا التبويب. حيث تعامل بعض أصول التتقيب والتقييم على أنها غير ملموسة (مثل حقوق الحفظ) في حين أن البعض الآخر من الأصول يعامل على أنه ملموس (مثل السيارات والحفارات) ويعتبر استهلاك قيمة الأصل للملموس المستخدم لتطوير الأصل غير الملموس كجزء من تكلفة الأصل غير الملموس في حدود المدى الذي استخدم في الأصل الملموس في حين أن استخدام أصل ملموس في تطوير أصل غير ملموس لتغير الأصل الملموس ليصبح غير ملموس فقرة 16 من المعيار. لا يستمر تبويب أصول التتقيب والتقييم كما هو عندما تشير بوضوح الجدوى الفنية والتطبيق التجاري مع استخراج مورد تعديني وترى الباحثة أنه يجب على منشآت التتقيب والتقييم تطبيق هذا التصنيف بثبات واتساق.

خامساً: إعادة تصنيف أصول التتقيب والتقييم:

تتم إعادة تصنيف أصول التتقيب والتقييم للموارد التعدينية مع مراعاة الشروط الآتية: -

1- لا يستمر تصنيف أصول التتقيب والتقييم بنفس القدر عندما يمكن إظهار الجدوى الفنية والفائدة الاقتصادية لاستخراج المورد المعدني.

2- يتم تقييم أصول التتقيب والتقييم لتحديد الانخفاض في القيمة والاعتراف بأية خسارة انخفاض في القيمة قبل إعادة التصنيف.

سادساً: انخفاض قيمة أصول التتقيب والتقييم:

يتم تقييم أصول التتقيب والتقييم لتحديد مدى حدوث انخفاض في قيمة تلك الأصول عندما تظهر حقائق وظروف ومؤشرات تشير إلى أن القيمة الدفترية المسجلة لأصل الاستكشاف والتقييم تزيد عن المبلغ المقابل للاسترداد منه، وفي هذه الحالة فإن على المنشأة قياس وعرض والإفصاح عن أية خسائر في انخفاض قيمة الأصول وذلك طبقاً للمعيار المصري رقم (31) اضمحلال قيمة الأصول والمعيار الدولي رقم (36)، فيما عدا ما هو مدرج للفقرة (21) من المعيار التي تنص على "إذا لم يكن هناك سبب للاعتقاد بأن القيمة الاستخدامية لأصل ما تتجاوز بشكل ملموس صافي سعر بيع هذا الأصل، فإن القيمة الاستردادية لهذا الأصل يمكن اعتبارها سعر بيعه بالصافي، وهذا هو الحال غالباً لأصل يحتفظ به للبيع، وهذا لأن القيمة الاستخدامية للأصل المحتفظ به للتصرف فيه تتكون من صافي عائدات التصرف حيث إن التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل حتى التصرف فيه من المتوقع أن تكون ضئيلة".

ويتضح للباحثة أن المظاهر الداخلية والخارجية لانخفاض الأصول تختلف في معيار التتقيب وتقييم الموارد التعدينية عن باقي الأصول الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (36)

الخاص بانخفاض قيمة الأصول، ولذلك تطبق الحقائق والظروف والمؤشرات الواردة في معيار أصول التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية وهي كما يلي: -

(أ) انقضاء الفترة التي يحق فيها للمنشأة التنقيب في المنطقة خلال الفترة أو قرب انتهائها في المدى القريب ولا يتوقع تجديدها.

(ب) زيادة الإنفاق على مزيد من التنقيب وتقييم المصادر المعدنية في المنطقة المحددة، وهذا الإنفاق الزائد غير داخل في موازنة الإنفاق وليس مخططاً له.

(ج) لم يؤد التنقيب وتقييم الموارد المعدنية في المنطقة المحددة إلى اكتشاف كميات تجارية اقتصادية وقررت المنشأة التوقف عن هذه الأنشطة في المنطقة المحددة.

(د) توجد بيانات كافية ودلائل تشير إلى أنه على الرغم من المضي قدماً في التطوير في المنطقة المحددة، إلا أن ليس من المحتمل استعادة القيمة الدفترية المسجلة في الدفاتر لأصل التنقيب والتقييم بكامله من التطوير الناتج أو من خلال البيع.

(هـ) في أية حالة من الحالات السابقة، أو في حالات مماثلة، فإنه ينبغي على المنشأة إجراء اختبار لانخفاض القيمة حسب ما جاء بمعيار المحاسبة الدولي رقم (36) المتعلق بانخفاض قيمة الأصول وكذلك الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة حسب ما جاء بالمعيار (36).

سابعاً: الإفصاح:

1- يجب على منشآت التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في قوائمها المالية والناشئة عن استكشاف وتقييم الموارد التعدينية وعلى الأخص: -

(أ) سياستها المحاسبية لمصروفات التنقيب والتقييم عن الموارد التعدينية بما في ذلك الاعتراف بأصول التنقيب والتقييم.

(ب) مبالغ الأصول والالتزامات، والدخل والمصروفات والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناشئة عن التنقيب وتقييم الموارد التعدينية.

2- يجب على منشآت التنقيب وتقييم الموارد التعدينية معاملة أصول التنقيب والتقييم كفئة منفصلة من الأصول وعمل الإفصاحات المطلوبة بموجب معيار الأصول الثابتة واهلاكاتها أو الأصول غير الملموسة وبما يتفق مع الكيفية التي تم بها تصنيف أصول الاستكشاف والتقييم.

4/2 المرحلة الرابعة

قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 69 لسنة 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015، ومن الملاحظ أنه لم تتم أي تعديلات على المعيار رقم (36) " التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية" بهذا القرار.

5/2 المرحلة الخامسة

قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 883 لسنة 2023 الخاص بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية المعدلة لسنة 2015 والتي تم تعديلها بصدور معيار المحاسبة المصري رقم (46) أحكام المرحلة الانتقالية والتي أدت التعديلات التي أدخلت على بعض معايير المحاسبة المصرية والذي أدى إلى إلغاء بعض خيارات السياسة والالتزام بسياسة محاسبية واحدة فقط وهذا من شأنه إحداث تغييرات في القياس المحاسبي في معايير المحاسبة المعدلة وفقاً لقرار وزير الاستثمار 110 لسنة 2015 والذي يتم العمل به اعتباراً من أول يناير 2016 ومدى تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية وبصدور قرار رئيس مجلس الوزراء 883 لسنة 2023.

وتلاحظ للباحثة أنه تم العودة طبقاً للفقرة (80) من هذا القرار "تطبيق المنشأة التعديلات الخاصة بإضافة خيار استخدام نموذج إعادة التقييم طبقاً للفقرة (12) وعلى الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد يناير 2023 وبالتالي استخدام أسس القياس بالقيمة العادلة". وقد أثر هذا القرار على معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل 2023 التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية في

القياس المحاسبي بعد الاعتراف بالنسبة للأصول الثابتة رقم (10) والأصول غير الملموسة المعيار المصري رقم (23) واضمحلال الأصول معيار (31) ومعيار (5) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء كما يلي: -

أولاً:- القياس المحاسبي بعد الاعتراف الأولي لأصول التنقيب والتقييم عن موارد تعدينية يعتبر القياس المحاسبي في حد ذاته من الموضوعات الشائعة شديدة التعقيد، أحد الجوانب الهامة التي تجعل عملية القياس مهمة صعبة وهي تعدد الأغراض التي يتم من أجلها القياس مع اختلاف خصائص موضوع القياس وتستخدم الشركات العاملة في الصناعات الاستخراجية التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي الأولي طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية (IAS No 38) ومعيار التقرير المالي الدولي (IFRS 6) أو المعايير المحلية معيار المحاسبة المصري (36) المعدل 2023 التنقيب عن وتقييم موارد تعدينية حيث تنص الفقرة (8) من المعيار المحاسبي المصري على " قياس أصول التقييم بالتكلفة" كما نصت الفقرة (9) من المعيار على أن تتضمن عناصر تكاليف أصول التنقيب والتقييم على أن تضع المنشأة السياسة الخاصة بتحديد ما هي النفقات التي يعترف بها كأصول تنقيب وتقييم وتقوم بتطبيق هذه السياسة بثبات. وعند قيام المنشأة بوضع هذه السياسة عليها أن تأخذ في حسابها الدرجة التي يمكن أن تساهم بها هذه النفقات في اكتشاف موارد تعدينية محددة وفيما يلي أمثلة (ليست على سبيل الحصر) للنفقات التي قد تدخل في القياس الأولي لأصول التنقيب والتقييم:

(أ) الحصول على أصول التنقيب

(ب) الدراسة الطبوغرافية والجيولوجية والجيوكيميائية والجيوفيزيائية

(ج) الحفر للتنقيب

(د) حفر الآبار

(هـ) أخذ العينات

(و) الأنشطة المرتبطة بتقييم الجدوى الفنية والقدرة التجارية لاستخراج الموارد التعدينية.

ثانياً: - القياس اللاحق بعد الاعتراف بالأصل: بعد الاعتراف بالأصل كانت المنشأة طبقاً للمعايير المصرية لأصول التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية تطبق أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم باستخدام أساس القياس بالقيمة العادلة، ولكن بصور معيار 46 أحكام المرحلة الانتقالية أدت تعديلات هذا المعيار أدى إلى إلغاء بعض خيارات السياسة والالتزام بسياسة واحدة فقط وهو التكلفة وإلغاء أسلوب إعادة التقييم وما صاحبه من أساس القياس بالقيمة العادلة وبصور قرار رئيس مجلس الوزراء 883 لسنة 2023 تمت العودة طبقاً للفقرة (80) من هذا القرار إلى تطبيق المنشأة التعديلات الخاصة بإضافة خيار استخدام نموذج إعادة التقييم طبقاً لنص الفقرة (12) من المعيار المعدل على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد الأول من يناير 2023 وبالتالي العودة إلى استخدام أسس القياس بالقيمة العادلة.

ويتضح للباحثة أن هذا التعديل وفقاً لقرار وزير الاستثمار 883 لسنة 2023 هو العودة للمعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية، والعودة إلى المعايير المحلية معايير المحاسبة المصرية 243 لسنة 2004، 110 لسنة 2015. وترى الباحثة أن السبب الرئيسي لمثل هذا القرار هو التقلبات الاقتصادية الضخمة التي يشهدها العالم ككل مما يستدعي الرجوع إلى أساس القياس بالقيمة العادلة أي أن المعلومات على أساس القيمة العادلة أكثر ملاءمة في اتخاذ القرارات من أساس القياس بالتكلفة التاريخية.

ثالثاً: - التغيرات في السياسات المحاسبية: قد تغير المنشأة سياستها المحاسبية فيما يتعلق بنفقات التنقيب والتقييم إذ جعل هذا التغير بالرجوع إلى سياسة المرونة في اختيار نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لأصول التنقيب والتقييم إذا جعل هذا التغير القوائم المالية بالنسبة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرار أكثر ملاءمة وموضوعية، لذلك يجب على المنشأة تقييم الملاءمة

بالنسبة للمصادقية باستخدام المواصفات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (5) ويجب على المنشأة طبقاً للفقرة (14) من المعيار 36 المعدل لسنة 2023 لتبرير التغيرات في سياستها المحاسبية لنفقات التتقيب والتقييم، على المنشأة أن توضح أن هذا التغير الذي حدث جعل قوائمها المالية أقرب في استيفاء المواصفات الواردة بمعيار المحاسبة المصري رقم (5) ولكن التغير لا يعني الوصول إلى الالتزام الكامل بتلك المواصفات.

رابعاً: - تبويب أصول التتقيب والتقييم: على المنشأة أن تبويب أصول التتقيب والتقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول كما أن عليها الثبات في تطبيق هذا التبويب. وتعامل أصول التتقيب والتقييم على أنها غير ملموسة (حقوق الحفر) في حين أن البعض الآخر من الأصول يعامل على أنه ملموس (السيارات والحفارات) ويعتبر استهلاك قيمة الأصل للملموس المستخدم في تطوير الأصل غير الملموس جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس.

خامساً: - إعادة تبويب أصول التتقيب والتقييم: لا يستمر تبويب أصول التتقيب والتقييم كما هو عندما تشير بوضوح الجدوى الفنية والتطبيق التجاري على نجاح استخراج مورد تعديني. في هذه الحالة يجب تقييم هذه الأصول من أجل تحديد قيمة هذه الأصول من أجل تحديد قيمة اضمحلالها. ويتم الاعتراف بأية خسائر اضمحلال في القيمة قبل إعادة التبويب.

سادساً: - الاضمحلال: الاعتراف والقياس طبقاً للفقرة (18) من المعيار (36) المعدل لسنة 2023 التتقيب عن وتقييم الموارد التعدينية حيث "تخضع أصول التتقيب والتقييم لاختبارات اضمحلال القيمة وذلك عندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول قد تزيد عن قيمتها الاستردادية". وعندما توضح الحقائق والظروف أن القيمة الدفترية لهذه الأصول قد تزيد عن قيمتها الاستردادية، على المنشأة أن تقيس وتعرض وتفصح عن أية خسائر اضمحلال وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري (31) فيما عدا ما هو مدرج بالفقرة (21). وتطبق المنشأة التعديلات الخاصة.

سابعاً: - الإفصاح: على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تحدد وتشرح القيم المعترف بها في القوائم المالية والنتيجة عن عمليات التتقيب وعن تقييم الموارد التعدينية. ولتطبيق الفقرة (23) على المنشأة أن تفصح عن: -

(أ) سياستها المحاسبية في معالجة نفقات التتقيب والتقييم بما في ذلك الاعتراف بأصول التتقيب والتقييم.

(ب) الأصول والالتزامات والإيراد والمصروف والتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار الناتجة عن التتقيب وعن تقييم الموارد التعدينية. وعلى المنشأة معالجة أصول التتقيب والتقييم كمجموعة أصول مستقلة وأن تقوم بالإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصري رقم (10) أو معيار المحاسبة المصري رقم (23) حسبما تم تبويب هذه الأصول.

ويجب عند الإفصاح في المعيار (36) المعدل لسنة 2023 للتتقيب عن وتقييم الموارد التعدينية أن المنشآت التي تتعامل في التتقيب عن وتقييم الموارد التعدينية أن تطبق فقرة (80) التعديلات الخاصة بإضافة خيار استخدام نموذج إعادة التقييم طبقاً للفقرة (12) على الفترات المالية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2023. كما يجب على المنشآت تطبيق الفقرة (81) من القواعد الانتقالية بتطبيق التعديلات الواردة بالفقرة (26) بأثر رجعي وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (5) " السياسات المحاسبية والتغيرات للمحاسبة والأخطاء" مع إثبات الأثر التراكمي لتطبيق نموذج إعادة التقييم بشكل أولي بإضافة إلى حساب فائض إعادة التقييم بجانب حقوق الملكية في بداية الفترة المالية التي تقوم فيها المنشأة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة.

القسم الثالث

أثر تعديلات معيار المحاسبة المصري رقم (36) لسنة 2023 على جودة المعلومات المحاسبية في الشركات النفطية المصرية

سوف تقوم الباحثة من خلال هذا القسم بتناول أثر الالتزام بتطبيق معيار المحاسبة المصري (36) المعدل لسنة 2023 على جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي على دعم متخذي القرارات الاستثمارية النفطية في مصر، ويمكن للباحثة تناول ذلك بشيء من التوضيح على النحو التالي: .

1/3 جودة المعلومات المحاسبية

إن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني "ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التحريفات والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها (Chen,2022)، وتعرف أيضا على أنها "مجموعة الميزات والخصائص النوعية التي تقوم بمساعدة المستثمرين على اتخاذ قرار الاستثمار في موارد المؤسسة (Van Beest et al,2009) حيث تمثل جودة المعلومات تلك المعلومات التي تتميز بفائدة كبيرة في ترشيد مختلف القرارات، إذ تمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ قرارات اقتصادية تتسم بالرشد، ويمكن القول بأن مصطلح جودة المعلومات المحاسبية يشير إلى توافر مجموعة من الخصائص و التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة وذات مصداقية للمستخدمين ويمكن أن يعتمد على الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأمريكي (IASB,2018, FASB, 2010)

2/3 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

توفر القوائم المالية معلومات محاسبية، ولكي تكون مفيدة في توجيه متخذي القرارات، يجب أن تتمتع بمجموعة من المواصفات التي تُعرف بـ "خصائص المعلومات المحاسبية". تُعرّف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها "الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين". وغالبًا ما توصف القوائم المالية بأنها تقدم صورة صادقة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة. وعلى الرغم من أن هذه الدراسة لا تستهدف تناول هذه المفاهيم بشكل مباشر، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية ومعايير المحاسبة المناسبة يؤدي عادةً إلى إعداد قوائم مالية تظهر بصورة صادقة وعادلة (Barth & Landsman,2021; Dechow & Schrand,2022)

ومما سبق يتضح للباحثة أنه يمكن تعريف الخصائص النوعية على أنها الصفات التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تتمكن من تحقيق أهداف مستخدمي هذه المعلومات في ترشيد فكر متخذ القرارات". وحتى تحقق المعلومات المحاسبية الأهداف التي تعمل على تحقيقها نجد أن القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها المستثمرون والمقرضون والدائنون والمحللون الماليون والعملاء وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المنشأة والتي تتضمن معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عن تلك الموارد، كما توفر تلك القوائم للمعلومات عن تأثير العمليات والأحداث الأخرى التي تؤدي إلى تغيير الموارد الاقتصادية والمطالبات عنها.

وحيث إن النظام المحاسبي يتكون من ثلاث مراحل رئيسية مرحلة المدخلات والتي تتمثل في الأحداث والمعاملات الاقتصادية الخاصة بالشركة، ومرحلة التشغيل وتتمثل في المعالجة المحاسبية لهذه الأحداث والمعاملات، وأخيرا مرحلة المخرجات والتي تتمثل في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وتتحقق جودة القوائم المالية عندما يكون لدى الشركة أنظمة محاسبية تنتج قوائم مالية توفر معلومات على أساس القيمة العادلة أكثر ملاءمة في اتخاذ القرارات من أساس التكلفة التاريخية لترشيد فكر متخذي القرارات من حيث الملاءمة.

وتعرض الباحثة الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية في مجال الصناعات التعدينية في المفاضلة بين الملاءمة والتمثيل الصادق حيث أن التعديلات في المعايير ركزت على خاصية الملاءمة كما يلي:

1- **خاصية الملاءمة: (Relevance):** خاصية الملاءمة تُعد من الخصائص النوعية الأساسية التي وضعها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ، وتتمثل في قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين. لتحقيق الملاءمة، يجب أن تتوافر ثلاثة أبعاد رئيسية: أولاً، التأثير في الأهداف (Goal) (Relevance) الذي يعكس قدرة المعلومات على دعم أهداف المؤسسة وتحقيقها. ثانياً، قابلية الفهم (Semantic Relevance) التي تتطلب وضوح المعلومات لتكون مفهومة للمستخدمين، حيث يؤدي الغموض إلى فقدان فعاليتها. ثالثاً، التأثير في اتخاذ القرارات (Decision Relevance)، وهو البعد الأكثر أهمية، حيث يشير إلى قدرة المعلومات على إحداث فرق في عملية اتخاذ القرارات. وفقاً لـ Hendrickson & Breda (2001)، تُعد المعلومات ملائمة إذا حققت أحد هذه الأبعاد على الأقل، مع تأكيد مجلس (FASB) أن المعلومات غير المؤثرة على القرارات تُعد غير ملائمة، بغض النظر عن جودتها.

وبناءً على ما سبق، يتضح أن الفلسفة الأساسية ونقطة البداية لإعداد التقارير المالية للشركة هي توفير معلومات مالية تكون ملائمة للاستخدام المتوقع من قبل المستخدمين المحتملين (Shahwan, 2008). وترى الباحثة أن خاصية الملاءمة تختلف بناءً على طبيعة مستخدمي المعلومات المحاسبية واحتياجاتهم (Barth & Landsman, 2021) ، كما ترتبط بدرجة الإفصاح في القوائم المالية. ويُعد الإفصاح الكامل مسألة جدلية بسبب صعوبة قياس المنفعة الناتجة عنه مقابل التكلفة المرتبطة به، حيث يُعتبر تحقيق المنفعة الزائدة على التكلفة أحد المحددات الأساسية للإفصاح الملائم (Francis & Schipper, 2021). من جهة أخرى، فإن الإفصاح الكافي هو مفهوم نسبي يعتمد على تقدير كمية المعلومات المطلوبة للإفصاح عنها، وهو تحدٍ يواجهه كل من معد القوائم المالية الذي يقدم المعلومات ومستخدم المعلومات الذي يُقيم كفايتها (Dechow et al., 2022). هذا التحدي يتجلى أيضاً في خاصية الملاءمة، نظراً لعدم وجود معايير دقيقة لتحديد مقدار المعلومات الكافية التي تلبي احتياجات المستخدمين وتمكنهم من اتخاذ قراراتهم. (Shahwan, 2008)

حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) ثلاث مكونات أساسية لخاصية الملاءمة، والتي تتفق مع التعديلات الأخيرة الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية. يعزز هذا المعيار استخدام القيمة العادلة كأداة لتوفير معلومات ملائمة تتمتع بالخصائص التالية:

(أ) **القيمة التنبؤية: (Predictive Value):** حيث تساعد القيمة التنبؤية المستخدمين على التنبؤ بنتائج الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية. لتحقيق ذلك، يجب أن توفر التقارير المحاسبية بيانات تطلعيه، مثل الكشف عن فرص العمل، المخاطر، والسيناريوهات المستقبلية للشركة. أشار Van Van Beest et al. (2009) إلى أن استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول يعزز من القيمة التنبؤية، حيث يوفر قياسات دقيقة وواقعية. كما أوضح Mbobo & Ekpo (2016) أن المعلومات التنبؤية تتيح للمستثمرين اتخاذ قرارات استراتيجية مدروسة بناءً على معلومات مستقبلية دقيقة. التعديلات في معيار المحاسبة المصري رقم (36) تدعم هذا المفهوم من خلال النص على تطبيق التعديلات بأثر رجعي لضمان تقديم معلومات دقيقة وموضوعية.

(ب) **القيمة الاسترجاعية: (Feedback Value):** تُستخدم القيمة الاسترجاعية لتأكيد أو تعديل التوقعات السابقة للمستخدمين، مما يعزز من قدرتهم على اتخاذ قرارات مستقبلية أكثر دقة. أشار

Wolk et al. (2004) إلى أن هذه الخاصية تتيح للمستثمرين تقييم أداء الشركة وتحديد مدى نجاح الإدارة في تحقيق الأهداف المحددة. معيار المحاسبة المصري المعدل يُبرز هذه الخاصية من خلال استخدام نموذج إعادة التقييم الذي يعكس الأداء الحالي للشركة بشكل موضوعي، ما يوفر معلومات مفيدة لتصحيح الاستراتيجيات الحالية.

وفي رأي الباحثة أن المعلومات المحاسبية يمكنها أن تقدم مثل هذا الدور ولها مثل هذه الخاصية إن تم إعدادها على أساس موضوعي وهو ما يتماشى مع التعديلات الواردة في معيار المحاسبة المصري 36 المعدل لسنة 2023 التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية في الفقرة (17) من المعيار التي تنص على "يجب على المنشأة أن تطبق التعديلات الواردة بالفقرة (26) بأثر رجعي وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (5) "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" مع إثبات الأثر التراكمي لتطبيق نموذج إعادة التقييم بشكل أولي بإضافته إلى حساب فائض إعادة التقييم بجانب حقوق الملكية في بداية الفترة المالية التي تقوم فيها المنشأة بتطبيق هذا النموذج لأول مرة.

(ج) التوقيت المناسب: (Timeliness) : حتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة، يجب أن تُقدّم في الوقت المناسب. إذا تأخرت المعلومات، فإنها تفقد قدرتها على التأثير في القرارات الاقتصادية. (Barth & Landsman, 2021) ينص معيار المحاسبة المصري المعدل على أهمية نشر القوائم المالية بسرعة، مع استخدام القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم الأصول. هذا يساعد على ضمان توافر المعلومات الجارية لمتخذي القرار في الوقت المناسب (Dechow et al., 2022).

وترى الباحثة أن معايير المحاسبة المصرية (قرار وزير الاستثمار) رقم 110 لسنة 2015 والمعدلة بأحكام المرحلة الانتقالية (46) قد ركزت على أساس المصادقية واستخدمت نموذج التكلفة التاريخية سواء عند القياس الأولي للأصول الثابتة الملموسة معيار رقم 10 الأصول الثابتة واهلاكاتها أو الأصول غير الملموسة معيار رقم 23 وكذلك عن القياس اللاحق حيث نص معيار المحاسبة المصري رقم 36 التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية من أحكام المرحلة الانتقالية 46 فقرة 10 على المنشأة التي كانت تطبق نموذج إعادة التقييم على أصول التنقيب والتعدين التحول إلى نموذج التكلفة وفي هذه الحالة يتعين على المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغير بأثر رجعي، أي لا تقوم بتعديل القيم الدفترية لأصول التنقيب والتقييم ومجمع الإهلاك أو الاستهلاك المتعلق بها، بحسب الأحوال وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة وهي التكلفة ومجمع الإهلاك أو الاستهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.

بالإضافة إلى ما سبق ترى الباحثة أن التحول إلى تعديل واستبدال معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية بالتحول إلى فائض إعادة التقييم هو الرجوع إلى تطبيق مفهوم القيمة العادلة التي تهدف لتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوافر فيها خاصية الملاءمة بدرجة كبيرة من الموضوعية حيث إن الزيادة في الملاءمة الناتجة عن تقرير القيمة العادلة تفوق أي انخفاض قد يحدث في مصداقية تلك المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها حسب مفهوم المحاسبة على نموذج التكلفة التاريخية.

2-خاصية التمثيل الصادق: . (Faithful Representation)

ترى الباحثة أن معيار المحاسبة المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية، قبل التعديلات الأخيرة، كان يركز بشكل كبير على خاصية المصادقية في القياس. كان الاتجاه السائد لدى العديد من المحاسبين والجهات العلمية والمهنية يفضل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي مقارنة بالقيمة العادلة، نظراً لما توفره التكلفة التاريخية من

درجة موثوقية أعلى في التعبير عن المعلومات المالية. وفقًا لمجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)، يجب أن تتوافر في المعلومات المحاسبية العديد من الأبعاد لتعزيز خاصية الموثوقية وتتمثل تلك الأبعاد فيما يلي:

- الكمال (Completeness): فالمعلومات المحاسبية يجب أن تكون كاملة وتغطي جميع الجوانب الضرورية للأحداث الاقتصادية، سواء كانت وصفية أو توضيحية، مما يمكن المستخدمين من فهمها بشكل دقيق وشامل.
- الحيادية (Neutrality): المعلومات المحاسبية يجب أن تكون غير متحيزة، أي أنها تُعد وتُعرض للاستخدام العام دون أن تخدم طرفًا أو جهة معينة على حساب الآخرين (Miller & Bahnson, 2007). تحقيق الحيادية يضمن أن القوائم المالية ليست موجهة لتحقيق أهداف محددة لأي طرف.
- الخلو من الأخطاء (Freedom from Error): المعلومات المحاسبية يجب أن تكون خالية من الأخطاء أو الحذف سواء في وصف الأحداث الاقتصادية أو في معالجة البيانات المالية المعلنة. (Maines & Wahlen, 2006)

يرى العديد من الباحثين أن خاصية التمثيل الصادق هي الصفة الأساسية التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية. فتلك المعلومات يجب أن تكون ممثلة للواقع ومعززة بمستندات وأحداث فعلية تشير إلى حدوثها. هذه الخاصية تتطلب أن يتم التعبير عن العمليات المالية بقم دقيقة دون مبالغة أو نقص، وأن تكون خالية من التأثير الشخصي (Ajibade & Ajetomobi, 2022). ويتمشى هذا المفهوم مع التعديلات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (36)، خاصة في النصوص التي تركز على تقديم معلومات تعبر بدقة عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة. وفقًا للتعديلات التي أدخلت بقرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015، والمعدلة بأحكام المرحلة الانتقالية لسنة 2016، يتم تعزيز خاصية التمثيل الصادق من خلال تطبيق التكلفة التاريخية بشكل أساسي للقياس مع التحول إلى نموذج القيمة العادلة في ظروف محددة.

3- القابلية للمقارنة: (Comparability)

تُعنى القابلية للمقارنة بتوفير معلومات محاسبية تتيح إجراء مقارنات، سواء بين القوائم المالية لفترات مختلفة لنفس الشركة أو بين شركات مماثلة في نفس النشاط، مما يعزز من فائدة المعلومات وبتيح تقييم مركز الشركة ووضعها بين المنافسين (Zhang, 2018). كما تسهم القابلية للمقارنة في تقليل تكاليف جمع ومعالجة المعلومات (Sohn, 2016). وتعد أساسية لتخصيص الموارد من خلال مقارنة بدائل الاستثمار المختلفة (Kim et al., 2013). إضافة إلى ذلك، تسهم في تخفيض فجوة عدم تماثل المعلومات (Chen et al., 2020). وتحسين دقة توقعات المحللين الماليين (De Franco et al., 2011). كذلك فإن تعزيز القابلية للمقارنة يُسهّل المقارنة المرجعية ويوفر للمستثمرين وصولاً أوسع إلى معلومات السوق والصناعة (Fang et al., 2019)، كما يحسّن جودة المعلومات عبر الحد من قدرة المديرين على إخفاء الأخبار السلبية (Kim et al., 2016).

والجدير بالذكر أن معايير المحاسبة المصرية تستند بشكل كبير إلى معايير المحاسبة الدولية، مع إجراء تعديلات طفيفة لتناسب الظروف المحلية (Ebaid, 2016). كما أن تطبيق هذه المعايير الدولية يعزز من القابلية للمقارنة بين البيانات المالية، خاصة بالنسبة للمستثمرين الأجانب، مما يسهم في جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية ويعزز التنمية الاقتصادية كأحد أبعاد التنمية المستدامة. إضافة إلى ذلك، تساعد هذه المعايير في تقليل عدم تماثل المعلومات، الأمر الذي يؤدي إلى خفض تكلفة رأس المال (Kim & Ryu, 2018).

وترى الباحثة أن الالتزام بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (36) لعام 2023، الخاص بالتقييم عن وتقييم الموارد التعدينية، يهدف إلى توحيد أسس الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح في التقارير المالية لشركات النفط المصرية على المستويين المحلي

والدولي. يتوافق هذا المعيار في مضمونه مع معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 6) الصادر في ديسمبر 2004 بعنوان "استكشاف وتقييم الموارد المعدنية"، والذي شهد تعديلات طفيفة في أبريل 2006. توحيد هذه الأسس يساهم في تحسين خاصية القابلية للمقارنة بين البيانات المالية، مما يعزز فائدتها ويساعد في تقييم أداء المنشآت بشكل أفضل. كما أن تحسين تصنيف بنود أصول التنقيب والتقييم في القوائم المالية يعكس جودة العرض المالي، مما يدعم القابلية للمقارنة ويعزز كفاءة قرارات متخذي القرار.

4- القابلية للتحقق: (Verifiability)

القابلية للتحقق في الفكر المحاسبي تعني إمكانية تأكيد دقة وموضوعية المعلومات المالية من خلال مراجعتها من قبل أفراد مستقلين ومؤهلين باستخدام نفس أساليب القياس، مما يضمن الحصول على نتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية. تعكس هذه الخاصية الشفافية والموضوعية في إعداد البيانات المالية، حيث تعتمد على أدلة داعمة وطرق قياس موحدة، مما يجعل التقارير المالية أكثر موثوقية للمستخدمين. وفقًا لدراسة (Barth et al. (2020)، وتُعد القابلية للتحقق عنصرًا رئيسيًا لجودة التقارير المالية. ويتم تحقيقها من خلال التحقق المباشر، مثل مراجعة القيم المدرجة في القوائم المالية، أو التحقق غير المباشر، مثل التحقق من الافتراضات والنماذج المحاسبية المستخدمة.

وتعد القابلية للتحقق في الفكر المحاسبي عنصرًا أساسيًا لتعزيز ثقة المستخدمين بمصداقية التقارير المالية، حيث تزيد من الثقة في دقة المعلومات المقدمة، مما يحسن استخدام البيانات المالية في اتخاذ القرارات، كما أشارت دراسة (Barth et al. (2020) بالإضافة إلى ذلك، تساهم القابلية للتحقق في تحقيق الشفافية والموضوعية من خلال تقليل التحيز الشخصي في إعداد التقارير المالية، وهو ما يساعد على تقليل التناقضات بين التقارير المختلفة، وفقًا لدراسة (Christensen et al. (2022). كما تقلل البيانات القابلة للتحقق من المخاطر الاستثمارية عبر توفير معلومات موثوقة تساهم في وضوح الصورة للمستثمرين. علاوة على ذلك، تساهم القابلية للتحقق في تحسين خاصية القابلية للمقارنة بين الشركات والفترات الزمنية المختلفة، مما يعزز من جودة التقارير المالية الدولية، وفقًا لما أوضحته دراسة (Kothari & Lester (2021). هذه الموثوقية تقلل من عدم اليقين المرتبط بالمعلومات المالية، مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال، بالإضافة إلى دعم الإدارة في اتخاذ قرارات مبنية على معلومات دقيقة، ما يعزز الكفاءة التشغيلية للشركات.

وترى الباحثة أن معيار المحاسبة المصري (36) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية المعدل لسنة 2023 قد وحد أسس الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عند إعداد التقارير المالية للشركات النفطية المصرية، الأمر الذي يعزز من إمكانية التحقق من نتائج القياس.

5- القابلية للفهم: (Understandability)

تُعتبر إعادة صياغة المعلومات وتصنيفها وعرضها بشكل واضح ودقيق أمرًا ضروريًا في مجال المحاسبة، على أن يفترض بمستخدمي المعلومات المحاسبية أن لديهم مستوى معقولاً من المعرفة المحاسبية. وينبغي أن تكون المعلومات خالية من التعقيد، مع تقديم البيانات المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة مثل المشتقات المالية بطريقة سهلة ومفهومة. وهذا النهج يساهم في تحسين استخدام المعلومات المالية.

ويساهم الإفصاح المحاسبي عالي الجودة في دعم كفاءة أسواق رأس المال. ومع ذلك يمكن أن يؤدي الإفراط في المعلومات أو عرض بيانات غير ذات صلة إلى إرباك المستثمرين وصعوبة الوصول إلى المعلومات الهامة. وتوضح الدراسات أن تكرار المعلومات وسوء التواصل يؤثر سلبًا على قدرة المستثمرين على فهم وتحليل البيانات المالية بفعالية (Elkins & Entwistle, 2018) لذلك، فإن التواصل الفعال من خلال التقارير يُعد عنصرًا أساسيًا لفهم

المعلومات المالية واستخدامها بفعالية. وبدون الفهم الواضح لهذه البيانات، لن تتم معالجتها بشكل كافٍ لتكون أساساً موثقاً لصنع القرارات الاستثمارية (Jones & Smith, 2014). وترى الباحثة أن تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (36) لعام 2023 الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية ساهم في تحسين العرض والإفصاح المالي للشركات العاملة في القطاع النفطي بمصر. هذا التحسين يجعل التقارير أكثر وضوحاً وسهولة في الفهم لمستخدميها، مما يدعم متخذي القرار في اتخاذ قرارات استثمارية مستنيرة وفعالة، خاصة في هذا القطاع الحيوي.

القسم الرابع

الدراسة الميدانية واختبار فروض الدراسة

تهدف الدراسة الحالية الى التعرف على أثر تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 على خصائص جودة المعلومات المحاسبية في الشركات النفطية المصرية، ويتضمن ذلك الأثر المتوقع على درجة ملائمة المعلومات التي يتم إنتاجها عند تطبيق هذا المعيار وعلى درجة قابليتها للمقارنة ودرجة موثوقية المعلومات وقابليتها للفهم وأثر ذلك على جودة التقارير المالية في الشركات النفطية بمصر. ويمكن للباحثة استعراض محاور الدراسة الميدانية من خلال العناصر التالية:

1/4: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

تجدر الإشارة الى أن الباحثة لم تستطع الاعتماد على البيانات الثانوية للشركات النفطية الموجودة في البيئة المصرية، بغرض إجراء دراسة تطبيقية حيث أن المعيار المحاسبي المصري المعدل رقم (36) المعدل لسنة 2023 بعنوان التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية يطبق على الفترات المالية التالية لعام 2023 وهو ما يتعارض مع المدى الزمني للدراسة الحالية. وفي هذا الشأن، يعبر المجتمع عن مجموعة من المفردات أو العناصر التي يتوافر فيها خصائص ظاهرة معينة، ونظراً لصعوبة تجميع البيانات من جميع أفراد المجتمع يمكن اختيار عينة ممثلة له (Saunders, et al., 2009). ويتمثل مجتمع الدراسة الحالية من كافة العاملين بالشركات النفطية العاملة في مصر بالإضافة الى الأكاديميين وأعضاء هيئة التدريس ذوي الخبرة بمتغيرات الدراسة الحالية بالجامعات المصرية المختلفة. ولأغراض المعاينة الإحصائية تعبر وحدة المعاينة عبارة عن عنصر واحد من أعضاء العينة، كما أن العنصر عبارة عن فرد من أفراد المجتمع (Adams, et al., 2007). وبالتالي، اعتمدت الباحثة في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية على قائمة استقصاء تم إعدادها لغرض هذا البحث وتوزيعها باتباع أساليب العينة التحكيمية العمدية لغرض حصر مصادر جمع البيانات على الخبراء والمختصين في موضوع الدراسة من خلال الشروط والضوابط التالية:

- اختيار تحكيمي لعينة قوامها 60 عضو هيئة تدريس من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة المختلفة ما بين أستاذ، وأستاذ مساعد، ومدرس.
- توزيع تحكيمي على عينة قوامها 50 مفردة من السادة معدي التقارير المالية بالشركات النفطية المصرية العاملة بقطاع البترول، ولا سيما كلاً من الشركة العامة للبترول، شركة جابكو، وشركة بترول بلاعيم، وشركة عجبية للبترول.
- توزيع تحكيمي لعينة قوامها 30 مفردة من المحاسبين والمراجعين ببعض مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى.
- وأخيراً عينة تحكيمية مكونة من 25 مفردة من المحللين الماليين العاملين بهيئة سوق المال والمختصين بالتنبؤات المالية للشركات العاملة بقطاع البترول.

وبناء على العرض السابق، تم توزيع 165 استمارة استقصاء، وتم إجراء مقابلة شخصية معهم للرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بقائمة الاستقصاء حتى يمكنهم استيفاء الإجابات المتعلقة بالأسئلة المدرجة في تلك القائمة، وقد بلغ عدد الاستمارات التي تم استلامها 148 مفردة بنسبة استجابة 89.70% وهي نسبة جيدة وفقاً لدراسة (Saunders, et al., 2009)، كما تم استبعاد 14 استمارة لعدم استيفاء بيانات الاستبيان أو عدم جدية الإجابات وبذلك أصبح الاستثمارات الصحيحة 134 استمارة استخدمت في التحليل الإحصائي بنسبة 81.21%. وقد تم وصف عينة البحث التي تناولتها الدراسة من خلال تحديد عدد ونسب كل الخصائص المتعلقة بالمبحوثين من حيث وظائفهم موزعة كما في الجدول الآتي:

جدول رقم (1): توزيع عينة الدراسة							
الوظيفة	القائم الموزعة	القوائم المستردة		القوائم المستبعدة لعدم صلاحيتها للتحليل		الاستمارات الصالحة للتحليل	
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار
أعضاء هيئة التدريس	60	91.67%	55	9.09%	5	37.31%	50
معدّي قوائم مالية بالشركات النفطية	50	96.00%	48	8.33%	4	32.84%	44
مكاتب المحاسبة والمراجعة	30	83.33%	25	8.00%	2	17.16%	23
المحللين الماليين	25	80.00%	20	15.00%	3	12.69%	17
الإجمالي	165	89.70%	148	9.46%	14	100%	134

2/4: أداة جمع بيانات الدراسة الميدانية

اعتمدت الباحثة في اختبار الفروض على قوائم استبيان موجهة الى مجموعات متوازية من أعضاء هيئة التدريس ومعدّي القوائم المالية بالشركات النفطية، ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والمحللين الماليين في البيئة المصرية والمهتمين بالشركات النفطية العاملة بقطاع البترول المصري، ومستخدمة في ذلك أسلوب ليكرت الخماسي للإجابة على العبارات المتعلقة بكل متغير ويمكن توضيح الأوزان الخاصة بكل إجابة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

3/4: أسلوب الدراسة الميدانية:

تحقيقاً لأهداف الدراسة فقد اعتمدت الباحثة على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء كأداة أساسية لجمع البيانات والمعلومات اللازمة من خلال مجتمع الدراسة، وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء مروراً بعدة مراحل، تتضح كما يأتي:

أ- تم الاضطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وتم استخلاص أهم العناصر والمتغيرات ذات الأهمية لفكرة الدراسة، ومن ثم روعي أن يتم تقسيم قائمة الاستقصاء الى قسمين:

- القسم الأول: يتكون من أسئلة قائمة الاستقصاء حسب مقياس ليكرت الخماسي على خمسة أوزان { (5) موافق تماماً، (4) موافق، (3) محايد، (2) غير موافق، (1) غير موافق على الإطلاق } وذلك لضمان الحصول على بيانات متصلة من إجابات المستقصي منهم، وذلك لإعطاء أكبر قدر من الحرية لمفردات العينة عند الإجابة عليها ولكي تكون النتائج أكثر دقة، حيث كان الاعتماد على مقياس ليكرت بالدرجة الأولى لتحويل البيان الوصفي الى بيان كمي يمكن التعامل معه إحصائياً.
- القسم الثاني: يتكون من بيانات عامة تتمثل في: الوظيفة والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة.

ب- تضمنت بنود قائمة الاستقصاء المرتبطة بموضوع البحث التي تم الاعتماد عليها في الدراسة نوعاً واحداً من الأسئلة تمثلت في الأسئلة المغلقة، نظراً لسهولة الإجابة على مثل هذا النوع من الأسئلة مقارنة بالأسئلة المفتوحة، علاوة على أن احتمالات عدم الإدراك الكافي بالنسبة لموضوع الدراسة من جانب المستقصي منهم لبعض الأسئلة الواردة بقائمة الاستقصاء قد يبرز أهمية الاعتماد على الأسئلة المغلقة لاستيفاء البيانات المطلوبة لإتمام الدراسة، وقد تضمنت قائمة الاستقصاء سبعة متغيرات رئيسية تشمل (27) عبارة، ويوضح الجدول الآتي الوزن النسبي لمتغيرات قائمة الاستقصاء.

جدول رقم (2): توزيع الوزن النسبي لمتغيرات قائمة الاستقصاء

الوزن النسبي %	عدد العبارات	ترميز المتغير	المتغيرات
74.09%	20	X1	معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023: التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية
3.70%	1	Y1	ملاءمة المعلومات المحاسبية
3.70%	1	Y2	التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية
7.41%	2	Y3	القابلية للمقارنة بالمعلومات المحاسبية
3.70%	1	Y4	التوقيت المناسب بالمعلومات المحاسبية
3.70%	1	Y5	التحقق بالمعلومات المحاسبية
3.70%	1	Y6	القابلية للفهم بالمعلومات المحاسبية
100%	27		إجمالي عدد المتغيرات

واعتمدت الباحثة في جمع البيانات التي تخدم طبيعة الدراسة على قوائم الاستبيان حيث تم توجيه مجموعة من الأسئلة التي تعبر عن طبيعة متغيرات الدراسة الخاضعة للاختبار في ضوء مقياس ليكرت الخماسي. ويمكن للباحثة توضيح متغيرات الدراسة الخاصة للاختبار والرمز الإحصائي المعبر عن كل متغير من المتغيرات في الجدول التالي:

جدول رقم (3): اتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة في ضوء الفروض

الرمز الإحصائي	كيفية القياس	متغيرات الدراسة الرئيسية		م
		نوعه	المتغير	
X1	مجموعة أسئلة عددها 20	مستقل	معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023: التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية	الفرض الأول
Y1	مجموعة أسئلة عددها 1	تابع	ملاءمة المعلومات المحاسبية	

الفرض الثاني	X1	مجموعة أسئلة عددها 20	مستقل	معياري المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023: التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية
	Y2	مجموعة أسئلة عددها 1	تابع	التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية
الفرض الثالث	X1	مجموعة أسئلة عددها 20	مستقل	معياري المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023: التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية
	Y3	مجموعة أسئلة عددها 2	تابع	القابلية للمقارنة بالمعلومات المحاسبية
الفرض الرابع	X1	مجموعة أسئلة عددها 20	مستقل	معياري المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023: التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية
	Y4	مجموعة أسئلة عددها 1	تابع	التوقيت المناسب بالمعلومات المحاسبية
الفرض الخامس	X1	مجموعة أسئلة عددها 20	مستقل	معياري المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023: التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية
	Y5	مجموعة أسئلة عددها 1	تابع	التحقق بالمعلومات المحاسبية
الفرض السادس	X1	مجموعة أسئلة عددها 20	مستقل	معياري المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023: التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية
	Y6	مجموعة أسئلة عددها 1	تابع	القابلية للفهم بالمعلومات المحاسبية

4/4: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة التطبيقية

تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية المتمثلة في:

- الأساليب الإحصائية الوصفية: حيث تم الاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، ومعامل الاختلاف لقياس مدى التشتت والاختلاف بين إجابات مفردات العينة حول متغيرات الدراسة.
- الأساليب الإحصائية الاستدلالية: حيث اعتمدت الباحثة في اختبار فروض الدراسة على مجموعة من الأساليب الإحصائية التي تتمثل في:
 - مقاييس الصدق: حيث تم الاعتماد على معاملات الصدق والثبات مستخدمة في ذلك معامل ألفا كرو نباخ للتأكد من صدق العبارات المعروضة على أفراد العينة فيما يتعلق بقوائم الاستبيان.
 - استخدام معاملات الارتباط: وذلك للتعرف على مدى وجود علاقات بين المتغيرات الخاضعة للاختبار.
 - استخدام معاملات الانحدار: وذلك للتعرف على مدى وجود تأثير بين المتغيرات الخاضعة للاختبار.

وبعد أن قامت الباحثة بعرض مجتمع وعينة الدراسة، وأداة جمع بيانات الدراسة، وأسلوب وفروض الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، ستعتمد الباحثة

على استخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS) الإصدار الخامس والعشرين، وذلك لاختبار طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

5/4: مقاييس الصلاحية والاعتماد

من العناصر الأساسية لصلاحية الاعتماد على نتائج أداة الاستبيان اختبارها من حيث معامل الثبات والتي تعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه (ثبات إجابات المبحوثين وعدم استخدام العشوائية في اختيار الإجابة)، أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة. وعلى هذا الأساس سيتم استخدام معامل كرو نباخ ألفا (Cronbach's Alfa) ومعامل الثبات يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر وإلى أقل من (0.60)، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد وعلى العموم يكون هناك ثبات إذا كانت قيمة المعامل أكبر من (0.60). كذلك سيتم هنا قياس معامل الصدق ويقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه ويساوي رياضياً الجذر التربيعي لمعامل الثبات أي كلما اقترب من الواحد دل ذلك على صدق أداة الاستبيان والعكس صحيح إذا اقترب من الصفر وعموماً إذا كانت قيمته أكبر من (0.80) دل ذلك على ثبات وصدق أداة الاستبيان وإمكانية التعويل والاعتماد على نتائجها. لذلك سيتم قياس ثبات وصدق أداة الاستبيان لكل محاورها وتلخيصها من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (4): اختبار كرو نباخ ألفا لقياس ثبات وصدق أداة الاستبيان

المتغير	عدد العبارات	معامل كرو نباخ-ألفا	معامل الصدق
المتغير المستقل	20	0.856	0.925
المتغير التابع	7	0.832	0.912
جميع عبارات أداة الاستبيان	27	0.887	0.942

ويتضح إن معامل الثبات كرو نباخ ألفا وصدق أداة الاستبيان لكل أسئلة متغيرات أداة الاستبيان لأداة القياس تتمتع بدرجة عالية من الثبات والصدق لأنها أكبر من 60% (بالنسبة إلى معامل كرو نباخ ألفا) وأكبر من 80% (بالنسبة إلى معامل الصدق) وبالتالي يعني هنالك اتساق داخلي لإجابات عبارات متغيرات أداة الاستبيان وجميع عبارات أداة الاستبيان بشكل عام.

6/4: الإحصاء الوصفي

يحتوي البحث على متغيرين رئيسيين وهما: معيار المحاسبة المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (من حيث الاعتراف والقياس والعرض والاضمحلال والإفصاح) كمتغير مستقل، إلى جانب جودة المعلومات المحاسبية بالشركات النفطية (متمثلاً في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: الملاءمة، والتمثيل الصادق، والقابلية للمقارنة، والتوقيت المناسب، والقابلية للتحقق، والقابلية للفهم) كمتغير تابع، ويمكن عرض نتائج التحليل الوصفي لهذه المتغيرات كما في الجدول رقم (5) وذلك كما يلي:

جدول رقم (5): التحليل الوصفي لمتغيرات وأبعاد البحث (ن = 134)

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الالتواء	معامل التفرطح
الاعتراف	3.962	0.989	-0.343	-0.783
القياس	3.900	0.943	0.975	-0.475
العرض	3.726	1.112	-0.722	-0.634
الاضمحلال	3.651	0.912	1.134	-0.746

1.694	1.106	1.013	4.064	الإفصاح
1.243	1.403	0.885	3.807	المتغير المستقل: معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 الخاص بالانتقيب عن وتقييم الموارد التعدينية
-0.343	-0.864	0.928	3.642	الملاءمة
1.023	0.613	0.941	3.611	التمثيل الصادق
0.482	-0.081	0.927	3.839	القابلية للمقارنة
1.622	-0.295	1.099	3.873	التوقيت المناسب
0.715	0.892	1.093	3.784	القابلية للتحقق
-0.201	0.254	0.912	3.816	القابلية للفهم
0.575	1.329	0.999	3.754	المتغير التابع: جودة المعلومات المحاسبية

المصدر: من نتائج التحليل الإحصائي لبرنامج SPSS

ويتضح من الجدول رقم (5) ما يلي:

- حصلت أبعاد المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالانتقيب عن وتقييم الموارد التعدينية على متوسطات تراوحت ما بين (3.651: 4.064)، حيث حصل الاضمحلال على القيمة الأدنى للوسط الحسابي حيث بلغت 3.651، بينما حصل الإفصاح على القيمة الأعلى للوسط الحسابي وقدره 4.064، وهو ما يشير الى توافر أبعاد المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالانتقيب عن وتقييم الموارد التعدينية بدرجة عالية بين مفردات العينة.
- تراوحت قيم الوسط الحسابي لأبعاد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية ما بين (3.611: 3.873)، حيث حصل التمثيل الصادق على القيمة الأدنى بوسط حسابي قدره 3.611، بينما حصل التوقيت المناسب على القيمة الأعلى بوسط حسابي يبلغ 3.873 وهو ما يشير إلى توافر أبعاد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كدلالة لجودة المعلومات المحاسبية بدرجة مرتفعة بين مفردات العينة.
- كما يتبين من نتائج الجدول السابق أن جميع عبارات المقياس تميل الى التوزيع الطبيعي حيث تراوحت قيم معامل الالتواء ما بين (± 3) ، كما كانت قيم معامل التفرطح تتراوح ما بين (± 10) .

7/4: معاملات الارتباط الخطي الثنائي بين متغيرات الدراسة

تم إجراء اختبار الارتباط الثنائي لبيرسون، وذلك لتحديد معنوية الارتباط بين متغيرات الدراسة ويعرض الجدول رقم (6) قيم تلك الارتباطات:

جدول رقم (6): معاملات الارتباط الخطي الثنائي بين متغيرات الدراسة (ن=134)

المتغيرات التابعة						المتغيرات المستقلة				
القابلية للفهم	القابلية للتحقق	التوقيت المناسب	القابلية للمقارنة	التمثيل الصادق	الملاءمة	الإفصاح	الاضمحلال	العرض	القياس	الاعتراف

										1	الاعتراف
									1	0.530	القياس
								1	0.462	0.415	العرض
								1	0.569	0.428	الاضمحلال
							1	0.484	0.400	0.542	الإفصاح
					1	0.626	0.529	0.488	0.533	0.411	الملاءمة
				1	0.637	0.452	0.448	0.538	0.477	0.647	التمثيل الصادق
			1	0.537	0.403	0.432	0.635	0.584	0.646	0.398	القابلية للمقارنة
		1	0.520	0.631	0.454	0.630	0.465	0.553	0.439	0.568	التوقيت المناسب
	1	0.390	0.571	0.488	0.576	0.437	0.388	0.598	0.476	0.482	القابلية للتحقق
1	0.476	0.628	0.406	0.567	0.477	0.397	0.644	0.403	0.604	0.543	القابلية للفهم

يتضح من نتائج الجدول رقم (6) وجود علاقة ارتباط موجبة ومعنوية وقوية بين معظم متغيرات الدراسة، وكانت جميع معاملات الارتباط عالية أو متوسطة أو منخفضة بشكل عام على النحو المبين بالجدول أعلاه، كما تشير نتائج الارتباط إلى الاتفاق مع اتجاهات العلاقة المفترضة بصورة أولية، حيث تفترض العلاقة أن المعيار المحاسبي المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة المعلومات المحاسبية بدلالة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

8/4: اختبارات الفروق الجوهرية بين متغيرات الدراسة

تهدف الباحثة في هذه الخطوة إلى اختبار الفروق الجوهرية بين مفردات العينة من حيث اختلاف المتغيرات الديموغرافية المتمثلة في الوظيفة. ولغرض إجراء هذا الاختبار فستعتمد الباحثة على الاختبارات المعلمية المتمثلة في اختبار ANOVA وهو أحد الاختبارات الرئيسية التي تسعى إلى استكشاف مستوى التوافق بين آراء عينة الدراسة حول المتغيرات الرئيسية للبحث. وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن النتائج التالية:

جدول رقم (7): نتائج اختبارات الفروق الجوهرية ANOVA

		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
الاعتراف	Between Groups	.868	4	.289	.187	.905
	Within Groups	605.993	129	1.550		
	Total	606.861	133			
القياس	Between Groups	.473	4	.158	.102	.959

	Within Groups Total	602.125 602.597	129 133	1.540		
العرض	Between Groups	1.719	4	.573	.391	.759
	Within Groups	572.752	129	1.465		
	Total	574.471	133			
الاضمحلال	Between Groups	.419	4	.140	.083	.969
	Within Groups	660.052	129	1.688		
	Total	660.471	133			
الإفصاح	Between Groups	5.121	4	1.707	1.098	.350
	Within Groups	607.831	129	1.555		
	Total	612.952	133			
الملاءمة	Between Groups	3.085	4	1.028	.681	.564
	Within Groups	590.145	129	1.509		
	Total	593.230	133			
التمثيل الصادق	Between Groups	3.187	4	1.062	.659	.578
	Within Groups	630.585	129	1.613		
	Total	633.772	133			
القابلية للمقارنة	Between Groups	3.899	4	1.300	.891	.446
	Within Groups	570.481	129	1.459		
	Total	574.380	133			
التوقيت المناسب	Between Groups	.239	4	.080	.051	.985
	Within Groups	604.850	129	1.547		
	Total	605.089	133			
القابلية للتحقق	Between Groups	3.218	4	1.073	.717	.542

Within Groups Total	585.177	129	1.497		
Between Groups	588.395	133			
Within Groups Total	5.458	4	1.819	1.192	.313
Between Groups	596.720	129	1.526		
Within Groups Total	602.177	133			

يتضح من نتائج الجدول السابق عدم وجود فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة المعيار المحاسبي المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (المستقل) وتحسين جودة المعلومات المحاسبية بدلالة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (التابع)، حيث جاءت النتائج غير معنوية لكافة المتغيرات الديموغرافية لمتغير الوظيفة حيث أنها جميعاً أكبر من 5%. ومن هذا المنطلق، يتبين للباحثة أن اختلاف المتغيرات الديموغرافية لن يؤثر على طبيعة نتائج الدراسة.

9/4: نتائج اختبار فروض الدراسة باستخدام نموذج المعادلة الهيكلية SEM

وقد تم استخدام نموذج المعادلة الهيكلية لاختبار الفروض، حيث يتم أولاً تقدير نموذج القياس، ثم يتبعه تقدير للنموذج الهيكلي لاختبار نموذج الدراسة وفروضها.

أ- تحليل نموذج القياس الكلي لمتغيرات الدراسة Measurement Model:

تم تحليل نموذج القياس الكلي لمتغيرات الدراسة، وتم استخدام أبعاد المتغير المستقل (المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية)، والمتغير التابع (تحسين جودة المعلومات المحاسبية بدلالة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية)، وتم استخدام هذه الأبعاد كمتغيرات ملاحظة، وذلك لتعقد نموذج القياس، وقد تم استخدام التحليل العاملي التوكيدي للتأكد من الصدق البنائي لمقياس الدراسة ومن صحة النموذج وصلاحيته، والتأكد من مطابقته لبيانات الدراسة قبل إجراء اختبار الفروض وذلك من خلال صياغة النموذج النظري للدراسة وتقييمه ثم محاولة تعديله، عن طريق حذف العبارات التي تكون معاملات تحميلها على المتغيرات ضعيفة. وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن النتائج التالية:

• مؤشرات جودة التوافق لنموذج القياس الكلي للدراسة:

تظهر النتائج المعروضة في الجدول رقم (8) أن مؤشرات جودة التوافق لنموذج القياس الأساسي جيدة ولا تحتاج إلى إجراء أي تعديل، حيث تظهر النتائج ما يلي:

• ارتفاع مؤشرات جودة التطابق، حيث بلغت قيمة (GFI = 96.2% & CFI = 97.3%) وهي أعلى من 0.90، كذلك انخفضت قيمة الجذر التربيعي لمتوسط

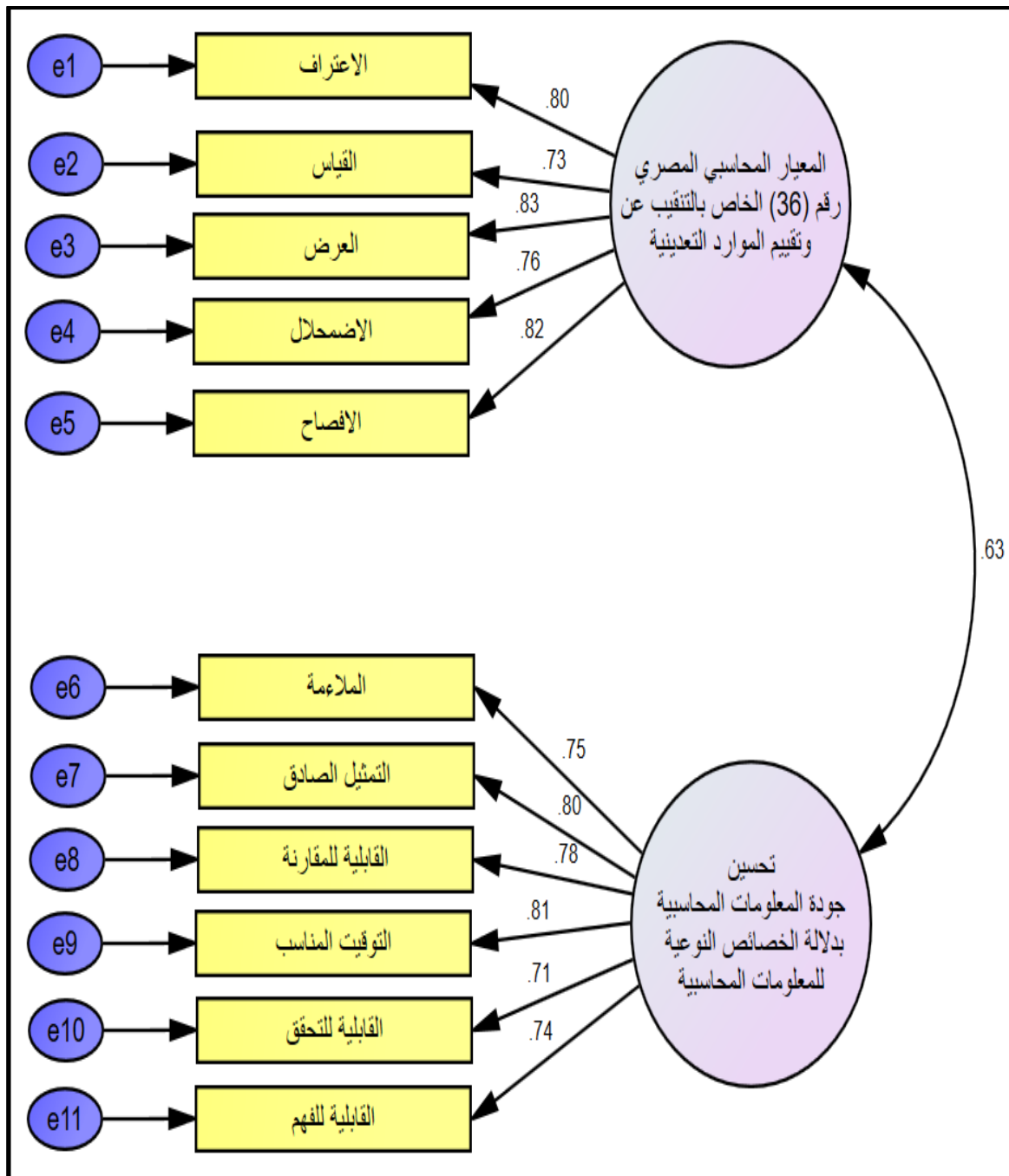
مربعات الخطأ حيث أن (RMSEA = 0.045)

• ارتفاع مؤشر تاكر لوييس (TL = 0.965) وهي أعلى من 0.9.

جدول رقم (8): مؤشرات جودة التوافق لنموذج القياس الكلي للدراسة

المؤشر	الرمز الإحصائي	القيمة	مدى القبول	معيار القبول
جودة المطابقة	GFI	0.962	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
جذر متوسط مربعات البواقي	RMR	0.027	مقبول	كلما اقترب من الصفر
المطابقة المقارنة	CFI	0.973	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
تاكر لويس	TLI	0.965	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
الجذر التربيعي لمتوسط مربع الخطأ التقاربي	RMSEA	0.045	مقبول	أقل من 0.08

ويوضح الشكل رقم (1) النموذج النهائي للقياس الكلي لمتغيرات الدراسة



شكل رقم (1): النموذج النهائي للقياس الكلي لمتغيرات الدراسة

ولغرض حساب الصدق والثبات لمتغيرات الدراسة وفقاً لنموذج القياس وبعد إثبات التوافق الجيد لنموذج القياس الكلي لمتغيرات الدراسة، تم حساب الثبات المركب، والصدق المشترك للمتغيرات، كما تم حساب الصدق التمييزي من خلال نتائج التحليل العاملي التوكيدي، وذلك كما يظهر في الجدولين رقم (9، 10) التاليين:

جدول رقم (9): نتائج التحليل العاملي التوكيدي لنموذج القياس الكلي للدراسة

المتغير	معاملات التحميل المعيارية	قيمة ت (CR)	التباين المستخلص AVE	الثبات المركب CR
المتغير المستقل: المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية				
	الاعتراف	0.798	ثابت	0.831
	القياس	0.727	6.186**	
	العرض	0.826	5.568**	
	الاضمحلال	0.763	3.828**	
	الإفصاح	0.815	9.807**	
المتغير التابع: تحسين جودة المعلومات المحاسبية بدلالة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية				0.826
	الملاءمة	0.748	ثابت	
	التمثيل الصادق	0.804	4.733**	
	القابلية للمقارنة	0.777	5.186**	
	التوقيت المناسب	0.813	5.491**	
	القابلية للتحقق	0.712	6.701**	
	القابلية للفهم	0.740	6.332**	

- جميع المعاملات المعيارية مقبولة حيث يرى Hair, et al., (2014) أن قيم المعاملات المعيارية المقبولة لا بد وأن تكون مساوية أو أكبر من 0.5، ومن ثم لن يتم حذف أي عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء.
- تظهر قيم ت (CR) أن جميع التحميلات المعيارية معنوية إحصائياً عند (0.001)، كما أن قيم الصديق التقاربي المعبر عنه بمتوسط التباين المستخلص (AVE) والثبات المركب (CR) ذات قيم كبيرة، حيث كانت قيم الثبات المركب أكبر من 0.6، ومن ثم قبول الصديق التقاربي للنموذج وذلك لارتفاع متوسط التباين عن 0.5 حيث أن قيم AVE المقبولة لا بد وأن تكون مساوية أو أكبر من 0.5. وهذا يعني أن المتغير الضمني قادر على تفسير 50% فأكثر من التباين في المتغيرات الظاهرة وأن الباقي يرجع إلى خطأ في القياس مما يعتبر دليلاً على أن جميع الأبعاد تقيس المتغيرات المرتبطة بها وتؤكد الصديق المشترك.

• **الصدق التمييزي لمتغيرات الدراسة:**

يشير الصدق التمييزي الى مدى تميز أو تباين المتغيرات الضمنية، ويتم حسابه من خلال مقارنة قيم الارتباط بين المتغير مع غيره من المتغيرات بمتوسط التباين المستخلص AVE لهذا المتغير، ويتوفر الصدق التمييزي عندما يكون متوسط التباين المستخلص للمتغير أكبر من أي قيمة من متوسط قيم الارتباط بين هذا المتغير وغيره من المتغيرات. وتم حساب الصدق التمييزي بين متغيرات الدراسة من خلال حساب التباين المشترك بين المتغيرات والتأكد من أن هذه التباينات أقل من متوسط التباين المحسوب لكل متغير، ويعرض الجدول رقم (10) مصفوفة التباين المشترك بين متغيرات الدراسة.

جدول رقم (10): مصفوفة التباين المشترك بين متغيرات الدراسة

المتغير التابع: تحسين جودة المعلومات المحاسبية بدلالة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	المتغير المستقل: المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية	
	0.887	المتغير المستقل: المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية
0.875	0.783	المتغير التابع: تحسين جودة المعلومات المحاسبية بدلالة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

وفقاً للنتائج المعروضة في الجدول رقم (10) يتضح أن قيم متوسط التباين المحسوب لكل متغير، أكبر من قيم التباين المشترك بين هذا المتغير وغيره من المتغيرات الأخرى، لأن قيم التباين المستخلص ≤ 0.5 ، وهذا يعني أن المتغير الضمني قادر على تفسير 50% من التباين في المتغيرات الظاهرة والباقي يرجع الى الخطأ في القياس

ب- اختبار النموذج الهيكلي للدراسة (فروض الدراسة):

بناء على مؤشرات جودة التوافق المقبولة لنموذج القياس، بالإضافة الى تمام التأكد من صلاحية جميع المتغيرات في نموذج القياس من حيث الثبات، والصدق المشترك (متوسط التباين المشترك)، والصدق التمييزي. تأتي مرحلة اختبار النموذج الهيكلي وتعتبر المرحلة الأساسية والثانية للتحليل، ويهدف النموذج الهيكلي أو البنائي الى اختبار فروض الدراسة، حيث يتكون من المتغيرات الخارجية Exogenous، وهي متغيرات تطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية، والمتغيرات التابعة Endogenous وتتمثل في متغيرات الملاءمة، والتمثيل الصادق، والقابلية للمقارنة، والتوقيت المناسب، والقابلية للتحقق، والقابلية للفهم. ولتقييم النموذج الهيكلي تم تقييم جودة التوافق لهذا النموذج وذلك لتحديد ما إذا

كان النموذج المفترض يوافق البيانات أم لا. وذلك كما يعرضها الجدول رقم (11) التالي:

جدول رقم (11): مؤشرات جودة النموذج الهيكلي للدراسة

المؤشر	الرمز الإحصائي	القيمة	مدى القبول	معياري القبول
جودة المطابقة	GFI	0.965	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
جذر متوسط مربعات البواقي	RMR	0.033	مقبول	كلما اقترب من الصفر
المطابقة المقارنة	CFI	0.962	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
تاكر لويس	TLI	0.973	مقبول	كلما اقترب من الواحد الصحيح
الجذر التربيعي لمتوسط مربع الخطأ التقاربي	RMSEA	0.026	مقبول	أقل من 0.08

تظهر النتائج المعروضة في الجدول السابق أن مؤشرات جودة التوافق للنموذج الهيكلي جيدة ولا تحتاج إلى إجراء أي تعديل، حيث تظهر النتائج ارتفاع مؤشرات جودة التطابق، حيث بلغت قيمة ($GFI = 96.5\%$ & $CFI = 96.2\%$) وهي أعلى من 0.90، كذلك انخفضت قيمة الجذر التربيعي لمتوسط مربعات الخطأ حيث أن ($RMSEA = 0.026$) بالإضافة إلى ارتفاع مؤشر تاكر لويس ($TL = 0.973$) حيث أنها أعلى من 0.9. وفيما يتعلق باختبارات فروض الدراسة وفقاً للنتائج الإحصائية وذلك في ضوء النموذج الهيكلي، ويمكن توضيحها في الجدول رقم (12) للتأثيرات المباشرة وذلك على النحو التالي:

• نتائج التأثيرات المباشرة:

تحتوي الدراسة على ستة فروض رئيسية ينبثق منها فروض فرعية، ويبين الجدول رقم (12) قيم معاملات المسار لهذه الفروض في النموذج الهيكلي للدراسة كما يلي:

جدول رقم (12): نتائج اختبارات التأثيرات المباشرة في النموذج الهيكلي للدراسة

الفرض	المتغيرات المستقلة	المتغيرات التابعة	قيم المعاملات المعيارية	الخطأ المعياري	CR	Sig
			Beta			
ف (1)	الاعتراف (X1)	الملاءمة (Y1)	0.433	0.068	4.179	0.025
	القياس (X2)		0.387	0.07	4.255	0.042
	العرض (X3)		0.072	0.066	1.88	0.124

0.01	4.38	0.059	0.275		الاضمحلال (X4)	
0.009	4.631	0.077	0.438		الإفصاح (X5)	
0.001	4.018	0.088	0.269	التمثيل الصادق (Y2)	الاعتراف (X1)	ف (2)
0.001	4.878	0.063	0.272		القياس (X2)	
0.084	1.505	0.082	0.098		العرض (X3)	
0.013	3.91	0.055	0.333		الاضمحلال (X4)	
0.125	0.725	0.064	0.039		الإفصاح (X5)	
0.01	4.859	0.06	0.369	القابلية للمقارنة (Y3)	الاعتراف (X1)	ف (3)
0.003	4.665	0.06	0.454		القياس (X2)	
0.041	4.883	0.069	0.304		العرض (X3)	
0.036	4.769	0.08	0.396		الاضمحلال (X4)	
0.042	3.587	0.089	0.273		الإفصاح (X5)	
0.022	3.793	0.078	0.381	التوقيت المناسب (Y4)	الاعتراف (X1)	ف (4)
0.037	3.708	0.066	0.262		القياس (X2)	
0.14	1.243	0.076	0.092		العرض (X3)	
0.017	4.653	0.073	0.299		الاضمحلال (X4)	
0.025	4.393	0.063	0.442		الإفصاح (X5)	
0.025	4.237	0.073	0.332	القابلية للتحقق (Y5)	الاعتراف (X1)	ف (5)
0.042	3.654	0.076	0.344		القياس (X2)	
0.006	4.277	0.076	0.397		العرض (X3)	
0.085	0.558	0.059	0.105		الاضمحلال (X4)	
0.041	4.257	0.07	0.405		الإفصاح (X5)	
0.005	4.372	0.077	0.261	القابلية لفهم (Y6)	الاعتراف (X1)	ف (6)
0.031	3.682	0.087	0.415		القياس (X2)	
0.01	3.619	0.081	0.407		العرض (X3)	

0.001	3.952	0.073	0.258		الاضمحلال (X4)
0.009	3.561	0.079	0.343		الإفصاح (X5)

ويتضح من الجدول رقم (12) ما يلي:

- ينص الفرض الأول على أنه "يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية الملاءمة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وطبقاً لما ورد من نتائج بالجدول رقم (12) يتبين معنوية المتغيرات المستقلة (الاعتراف، والقياس، والاضمحلال، والإفصاح) حيث أن $\beta = 0.433, 0.387, 0.275$ ، $0.025, 0.042, 0.010, 0.009 < 0.05$; Sig. = 0.438; ويتبين أنها جميعاً تحمل إشارة إيجابية، أي أن زيادة مستويات الاعتراف والقياس والاضمحلال والإفصاح طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية يؤدي إلى زيادة مستوى الملاءمة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات النفطية. كما تشير النتائج إلى عدم معنوية العرض كأحد المتغيرات المستقلة حيث أن $\beta = 0.072$; Sig. = 0.124 > 0.05 أي أن العرض ليس له تأثير على مستوى الملاءمة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم ليس له تأثير على تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات النفطية. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الإحصائي الأول للدراسة جزئياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية الملاءمة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

- ينص الفرض الثاني على أنه "يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية التمثيل الصادق كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وطبقاً لما ورد من نتائج بالجدول رقم (12) يتبين معنوية المتغيرات المستقلة (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال) حيث أن $\beta = 0.269, 0.272, 0.333$ ؛ Sig. = 0.001, 0.001, 0.013 < 0.05 ؛ ويتبين أنها جميعاً تحمل إشارة إيجابية، أي أن زيادة مستويات الاعتراف والقياس والعرض والاضمحلال طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية يؤدي إلى زيادة مستوى التمثيل الصادق كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات النفطية. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الإحصائي الثاني للدراسة جزئياً على الشكل البديل

التالي: يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية التمثيل الصادق كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

- ينص الفرض الثالث على أنه "يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية القابلية للمقارنة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وطبقاً لما ورد من نتائج بالجدول رقم (12) يتبين معنوية المتغيرات المستقلة (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) حيث أن $\beta = 0.369, 0.454, 0.304, 0.396, 0.273$; Sig. = 0.010, 0.003, 0.041, 0.036, 0.042 < 0.05) أنها جميعاً تحمل إشارة إيجابية، أي أن زيادة مستويات الاعتراف والقياس والعرض والاضمحلال والإفصاح طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية يؤدي إلى زيادة مستوى القابلية للمقارنة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات النفطية. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الإحصائي الثالث للدراسة كلياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والإفصاح) على خاصية القابلية للمقارنة كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

- ينص الفرض الرابع على أنه "يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية التوقيت المناسب كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وطبقاً لما ورد من نتائج بالجدول رقم (12) يتبين معنوية المتغيرات المستقلة (الاعتراف، والقياس، والاضمحلال، والإفصاح) حيث أن $\beta = 0.381, 0.262, 0.299, 0.442$; Sig. = 0.022, 0.037, 0.017, 0.025 < 0.05) إيجابية، أي أن زيادة مستويات الاعتراف والقياس والاضمحلال والإفصاح طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية يؤدي إلى زيادة مستوى التوقيت المناسب كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات النفطية. كما تشير النتائج إلى عدم معنوية العرض كأحد المتغيرات المستقلة حيث أن $\beta = 0.092$; Sig. = 0.140 > 0.05) أي أن العرض ليس له تأثير على مستوى التوقيت المناسب كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم ليس له تأثير على تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات النفطية. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الإحصائي الرابع للدراسة جزئياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية

(الاعتراف، والقياس، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية التوقيت المناسب كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

- ينص الفرض الخامس على أنه "يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية القابلية للتحقق كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وطبقاً لما ورد من نتائج بالجدول رقم (12) يتبين معنوية المتغيرات المستقلة (الاعتراف، والقياس، والعرض، والإفصاح) حيث أن $(\beta = 0.332, 0.344, 0.397, 0.405; \text{Sig.} = 0.025, 0.042, 0.006, 0.041 < 0.05)$ ويتبين أنها جميعاً تحمل إشارة إيجابية، أي أن زيادة مستويات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية يؤدي إلى زيادة مستوى القابلية للتحقق كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات النفطية. كما تشير النتائج إلى عدم معنوية الاضمحلال كأحد المتغيرات المستقلة حيث أن $(\beta = 0.105; \text{Sig.} = 0.085 > 0.05)$ أي أن الاضمحلال ليس له تأثير على مستوى القابلية للتحقق كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم ليس له تأثير على تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات النفطية. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الإحصائي الخامس للدراسة جزئياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والإفصاح) على خاصية القابلية للتحقق كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

- ينص الفرض السادس على أنه "يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية القابلية للفهم كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وطبقاً لما ورد من نتائج بالجدول رقم (12) يتبين معنوية المتغيرات المستقلة (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) حيث أن $(\beta = 0.261, 0.415, 0.407, 0.258, 0.343; \text{Sig.} = 0.005, 0.031, 0.010, 0.001, 0.009 < 0.05)$ ويتبين أنها جميعاً تحمل إشارة إيجابية، أي أن زيادة مستويات الاعتراف والقياس والعرض والاضمحلال والإفصاح طبقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية يؤدي إلى زيادة مستوى القابلية للفهم كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية للشركات النفطية. وبالتالي، يمكن للباحثة قبول الفرض الإحصائي السادس للدراسة كلياً على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) الخاص بالتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، والقياس، والعرض، والاضمحلال، والإفصاح) على خاصية القابلية للفهم كأحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

جدول رقم (13): ملخص نتائج اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة

تحسين جودة المعلومات المحاسبية بدلالة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية						المتغيرات المستقلة
الملاءمة	التمثيل الصادق	القابلية للمقارنة	التوقيت المناسب	القابلية للتحقق	القابلية للفهم	
يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	الاعتراف
يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	القياس
لا يؤثر	لا يؤثر	يؤثر طردياً	لا يؤثر	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	العرض
يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	لا يؤثر	يؤثر طردياً	الاضمحلال
يؤثر طردياً	لا يؤثر	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	يؤثر طردياً	الإفصاح

القسم الخامس

النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية

1/5 النتائج

- ترى الباحثة أنه عند مقارنة الممارسات المحاسبية المصرية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي بعد الاعتراف بالأصل، انه يوجد تباين في الأطر المستخدمة لمعالجة نفقات استكشاف وتقييم الموارد التعدينية. وهذا التباين كان نتيجة لغياب دليل استرشادي موحد يعالج هذه النفقات وفقاً للإطار والقواعد المتبعة في المعايير الدولية للتقارير المالية. لذلك، تم إصدار **معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لعام 2023** بعنوان "التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية"، بهدف تقديم إرشادات واضحة للمحاسبين تتعلق بما يلي:

- تحديد التقارير المالية المرتبطة بعمليات التنقيب وتقييم الموارد التعدينية.
 - تحسين التطبيقات المحاسبية المتعلقة بنفقات التنقيب والتقييم.
 - إخضاع أصول التنقيب والتقييم لاختبارات اضمحلال القيمة وفقاً لهذا المعيار، مع قياس الاضمحلال طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (31) الخاص باضمحلال قيمة الأصول.
 - توفير إفصاحات دقيقة توضح القيم الواردة في القوائم المالية للمنشأة المتعلقة بعمليات التنقيب والتقييم، مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم المبالغ، التوقيت، ومدى تأكيد التدفقات النقدية المتوقعة من هذه الأصول.
- تستخلص الباحثة من الدراسة النظرية أن الاختلاف بين المعيار المصري (36) والمعيار الدولي للتقارير المالية هو في القياس اللاحق للأصول بعد الاعتراف المبدئي حيث ينص المعيار المصري رقم (110) المعدل لسنة 2015 في الفقرة (12) على أنه "بعد الاعتراف بالأصل تقوم المنشأة بتطبيق نموذج التكلفة لأصول التنقيب والتقييم" وذلك عند القياس عند الاعتراف بالأصل.
- يضاف الى ما سبق انه بناء على صدور معيار المحاسبة المصري (46) أحكام المرحلة الانتقالية لبعض معايير المحاسبة المصرية المعدلة والواجبة التطبيق من أول يناير 2016 حيث نصت الفقرة (15) من المعيار أن على المنشأة التي كانت تطبق نموذج إعادة التقييم على أصول التنقيب والتقييم التحول إلى نموذج التكلفة في هذه الحالة، يتعين على المنشأة ألا تقوم بتطبيق هذا التغيير ومجمع الإهلاك أو الاستهلاك المتعلق بها، بحسب الأحوال، وبذلك تعتبر تلك القيم الدفترية في تاريخ التحول إلى نموذج التكلفة هي التكلفة ومجمع الإهلاك أو الاستهلاك في بداية تطبيق هذا المعيار المعدل.
- نموذج إعادة التقييم على أصول التنقيب والتقييم والتحول إلى نموذج التكلفة يؤدي إلى زيادة الموثوقية على حساب الملاءمة. هذا التعديل في المعيار المحاسبي المصري رقم (110) لسنة 2015 المعدل يتعارض مع نص المعيار الدولي للتقارير المالية (IFRS 6) في نفس الفقرة (12) والتي تنص على ما يلي: "بعد الاعتراف فإنه يجب على المنشأة تطبيق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أصول الاستكشاف والتقييم وإذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم فإنه يجب أن يكون

متوافقا مع تصنيف الأصول كما جاءت في معيار الأصول الثابتة واهلاكاتها (IAS 16) أو النموذج الوارد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) الأصول غير الملموسة". واتفق للباحثة أن المعايير المصرية وضعت خيار التكلفة التاريخية كخيار وحيد وبذلك ألغت المعايير المصرية خيار القيمة العادلة أو القيمة حسب إعادة التقييم وهذا يتناقض مع خاصية الملاءمة وتفصيل الموثوقية.

- يتضح من التعديلات التي تضمنها قرار رئيس مجلس الوزراء 883 لسنة 2023 حسب نص الفقرة الثانية من القرار انه تم تعديل الفقرة (12) من المعيار بأن نصت "بعد الاعتراف بالأصل تقوم المنشأة بتطبيق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لأصول التقييم والتقييم الذي يتم بمعرفة خبراء متخصصين في التقييم والتأمين ضمن المقيد في سجل مخصص لذلك بوزارة البترول. وترى الباحثة أن هذا التعديل يتوافق مع المعايير الدولية التي تتيح في معايير عديدة الخيار بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم مثل معيار الأصول الثابتة ومعيار الأصول غير الملموسة ومعيار الاستثمار العقاري. وبذلك عادت المعايير المصرية إلى تفضيل القيمة العادلة أو القيمة حسب إعادة التقييم وهو ما يعزز خاصية الملاءمة وبذلك تعزيز جودة التقارير المالية لترشيد فكر متخذي القرار في هذا المجال.

أوضحت الدراسة الميدانية العديد من النتائج حول أثر تعديلات معيار المحاسبة المصري رقم (36) التقييم عن وتقييم الموارد التعدينية على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المصرية والتي تتمثل فيمايلي :

- وجود تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 الخاص بالتقييم عن وتقييم الموارد التعدينية (الاعتراف، القياس والعرض والاضمحلال والإفصاح) على خاصية الملاءمة كأحدى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- وجود تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري (36) الخاص بالتقييم عن وتقييم الموارد التعدينية المعدل لسنة 2023 (الاعتراف، القياس والعرض والاضمحلال والإفصاح) على خاصية التمثيل الصادق كأحدى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- وجود تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري (36) الخاص بالتقييم عن وتقييم الموارد التعدينية المعدل لسنة 2023 (الاعتراف، القياس والعرض والاضمحلال والإفصاح) على خاصية القابلية للمقارنة كأحدى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- وجود تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري (36) الخاص بالتقييم عن وتقييم الموارد التعدينية المعدل لسنة 2023 (الاعتراف، القياس والعرض والاضمحلال والإفصاح) على خاصية القابلية للتحقق كأحدى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- وجود تأثير معنوي إيجابي لتطبيق المعيار المحاسبي المصري (36) الخاص بالتقييم عن وتقييم الموارد التعدينية المعدل لسنة 2023 (الاعتراف، القياس والعرض والاضمحلال والإفصاح) على خاصية القابلية للفهم كأحدى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

2/5 التوصيات واليات التنفيذ:

- توصى الباحثة بالاستمرار في تحديث المعايير المحاسبية المصرية بما يتوافق مع الممارسات الدولية يعزز جودة المعلومات المحاسبية ويجعلها أكثر ملاءمة للاستخدام المحلي والدولي، حيث يسهم التحديث المنتظم في معالجة الثغرات وتقليل التباينات بين المعايير المحلية والدولية، مما يدعم انسجام الممارسات المحاسبية مع التطورات العالمية.

آليات التنفيذ:

- تشكيل لجنة دائمة لمراجعة المعايير المحاسبية المصرية تتضمن خبراء محاسبين وأكاديميين وممثلين عن الهيئات المهنية.
- متابعة الإصدارات الجديدة للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) ودراسة إمكانية تطبيقها محليًا.
- إشراك الجهات المعنية، مثل الشركات الكبرى والمكاتب المحاسبية، لتقديم رؤى حول تأثير التعديلات المقترحة قبل اعتمادها.
- توصي الباحثة بتعزيز تدريب المحاسبين على تطبيق المعايير المعدلة يضمن فهمهم الدقيق للتعديلات الجديدة وتنفيذها بشكل عملي، مما يسهم في تحسين جودة التقارير المالية وتقليل الأخطاء الناتجة عن ضعف الفهم أو التطبيق غير السليم لهذه المعايير.

آليات التنفيذ:

- تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية دورية حول المعايير المعدلة بالتعاون مع الجامعات والمراكز التدريبية.
- تطوير برامج تدريبية إلكترونية (E-learning) تشمل أمثلة عملية لتطبيق المعايير.
- توفير مواد تعليمية مثل الكتيبات ودلائل الإرشاد توضح الخطوات التفصيلية لتطبيق كل معيار.
- تحفيز الشركات على اعتماد برامج تدريبية داخلية لموظفيها.
- وضع دليل استرشادي موحد لتفسير الممارسات المحاسبية المتعلقة بنفقات التتقيب والتقييم يساهم في تقليل الاختلافات في التطبيق بين الشركات، مما يعزز القابلية للمقارنة بين القوائم المالية. كما يوفر الدليل إطارًا عمليًا يساعد المحاسبين على فهم آليات قياس هذه النفقات والإفصاح عنها بشكل واضح ودقيق.

آليات التنفيذ:

- إعداد الدليل من قبل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بالتعاون مع وزارة البترول.
- تضمين الدليل أمثلة تطبيقية ومقارنات بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
- تحديث الدليل بشكل دوري ليتماشى مع التغيرات المستقبلية في المعايير.
- نشر الدليل عبر منصات رسمية مثل المواقع الإلكترونية للهيئات المهنية وتوزيعه على الشركات.

- زيادة التنسيق بين الهيئات المحاسبية، الجهات الرقابية، والشركات يضمن تطبيقاً متسقاً للمعايير الجديدة، حيث يسهم هذا التعاون في توحيد التفسيرات والحد من الاختلافات في التطبيق، مما يعزز الثقة في التقارير المالية ويضمن تقديم معلومات محاسبية دقيقة وموثوقة لمستخدمي القوائم المالية.

آليات التنفيذ:

- إنشاء منصة تواصل تجمع الهيئات المهنية، الشركات، والجهات الرقابية لتبادل الخبرات حول تطبيق المعايير.
- عقد اجتماعات دورية لمناقشة التحديات التطبيقية وتقديم حلول عملية.
- إصدار تقارير دورية من الجهات الرقابية تُقيم مستوى التزام الشركات بتطبيق المعايير وتحديد الفجوات.
- تعزيز التعاون مع الهيئات الدولية لتوفير الدعم الفني والمشورة بشأن تنفيذ المعايير.

3/5 مجالات البحث المستقبلية

1. دور معيار المحاسبة المصري (36) المعدل لسنة 2023 في الحد من إدارة الأرباح وتعزيز شفافية التقارير المالية للشركات النفطية المقيدة بالبورصة المصرية.
2. تحليل العلاقة بين تطبيق معيار المحاسبة المصري (36) المعدل لسنة 2023 والإفصاح عن المخاطر التشغيلية والمالية في الشركات النفطية المدرجة.
3. دراسة تأثير معيار المحاسبة المصري (36) المعدل لسنة 2023 على تقليل عدم تماثل المعلومات المحاسبية وتحسين مصداقية الأرباح في الشركات النفطية.
4. قياس أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري (36) المعدل لسنة 2023 على تكلفة المعلومات المحاسبية وإدارة المخاطر الاستثمارية في الشركات النفطية المقيدة بالبورصة المصرية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- أحمد، سمير أبو الفتوح صالح، الموافي، أحمد محمد علي أبو الفتوح، وخيري، يسري محمد علي. (2017). نموذج مقترح لقياس جودة الإفصاح المحاسبي ومحدداته في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالأسواق المالية: دراسة تطبيقية على البورصة المصرية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها -كلية التجارة، 37*(3)، 371-408.
- الزغبى، علي عبد الله، والطنطاوي، حسن محمود سالم. (2012). تأثير تغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية. *مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القصيم، كلية الاقتصاد والإدارة، 5*(2).
- السباعي، علي حسن. (2019). أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تحسين الشفافية في التقارير المالية للشركات المصرية. *مجلة الدراسات التجارية والاقتصادية، جامعة قناة السويس، 25*(1)، 89-110.
- جمال، أحمد. (2019). تحليل أثر المعيار المصري رقم (46) على الشركات العاملة في مجال الاستثمار العقاري. *مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، 47*(4)، 245-265.
- عبد العزيز، محمد. (2020). تأثير التعديلات المحاسبية في ضوء المعيار المصري رقم (46) على التقارير المالية للشركات المصرية. *مجلة البحوث المحاسبية والإدارية، جامعة القاهرة، 45*(3)، 215-235.
- عبد الرازق، شريف علي. (2021). أثر التعديلات المحاسبية وفقاً للمعايير الدولية على جودة التقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المدرجة. *مجلة البحوث المالية والمحاسبية، جامعة الإسكندرية، 39*(2)، 101-120.
- عبد السلام، دينا. (2019). أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (46) أحكام المرحلة الانتقالية على جودة المعلومات المحاسبية لترشيد متخذي القرارات الاستثمارية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد الرابع*.
- عبد المنعم، تامر سعيد. (2016). قياس أثر تحديث معايير المحاسبة المصرية في عام 2015 على تحسين جودة القوائم المالية. *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 20*، 61-165.
- فوزي، هند حسين محمد. (2023). أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية الجديدة على جودة التقارير المالية: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية. *مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 45*(4)، 325-343.
- مراد، سمر. (2020). تحليل دور المعايير المحاسبية المصرية المعدلة في تحسين كفاءة سوق المال المصري. *مجلة الاقتصاد والتمويل، جامعة عين شمس، 32*(1)، 89-110.

مصطفى، سليمان محمد. (2018). أثر التوافق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقرير المالي الدولية على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في الأسواق الناشئة. *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 22(4)*، 1168-1203.

يونس، وليد حمدي الحسيني. (2021). تأثير تغيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المالية: دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، 2(1)*، الجزء 2، 475-521.

قرار وزير الاستثمار رقم (243) لسنة 2006. معيار المحاسبة المصري رقم (36) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية. *الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة*.

قرار وزير الاستثمار رقم (110) لسنة 2015. معيار المحاسبة المصري رقم (36) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية، والمعيار رقم (31) اضمحلال قيمة الأصول، والمعيار رقم (5) السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء. *جريدة البورصة*.

قرار وزير الاستثمار رقم (53) لسنة 2016. المعيار المحاسبي المصري رقم (46) بعنوان أحكام المرحلة الانتقالية لبعض معايير المحاسبة المصرية المعدلة. *الوقائع المصرية، بتاريخ 29 مايو 2016*.

قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (69) لسنة 2019. تعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود. *الوقائع المصرية، العدد 94 (تابع)، 3-6، 24 أبريل 2019*.

قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (883) لسنة 2023. تعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية. *الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، القاهرة*.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- Adams, J., Khan, H.T., Raeside, R. & White, D. (2007). *Research methods for graduate business and social science students*. SAGE Publications India.
- Alqudah, A. & Awad, A. (2021). The impact of IFRS on the financial reporting quality of oil and gas companies. *Journal of Finance and Accounting*, 5(2), pp. 34-45.
- Alruwaili, W.S., Ahmed, A.D. and Joshi, M. (2023). IFRS adoption, firms' investment efficiency and financial reporting quality: A new empirical assessment of moderating effects from Saudi listed firms. *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(2), pp. 376-411.
- Ajibade, A. T., & Ajetomobi, N. O. (2022). IFRS adoption, corporate governance and faithful representation of financial reporting quality in Nigeria's development banks. *Cogent Business & Management*, 9(1).
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2020). The role of verifiability in financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 58(1), pp. 25-53.

- Barth, M.E. and Landsman, W.R. (2021). Relevance and faithful representation: Implications for financial reporting. *European Accounting Review*, 30(4), pp. 675-698.
- Beck, R. & Hopwood, A. (2020). Exploration expenditure capitalization and the impact on financial reporting. *Accounting Horizons*, 34(1), pp. 112-128.
- Catham, P. (2014). Does the extent of compliance with IAS affect information asymmetry? *Journal of Accounting and Finance*, 8(3), pp. 125-145.
- Chehade, S. and Procházka, D. (2023). Value relevance of accounting information in an emerging market: The case of IFRS adoption by non-financial listed firms in Saudi Arabia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 14(1), pp. 220-246.
- Chen, B., Kurt, A.C. & Wang, I.G. (2020). Accounting comparability and the value relevance of earnings and book value. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(4), pp. 82-98.
- Chen, A. (2022). Current problems in accounting information disclosure quality and the cause's analysis. *Financial Engineering and Risk Management*, 5(1).
- Christensen, H. B., Hail, L., & Leuz, C. (2022). Mandatory IFRS adoption and financial reporting quality: A review of the evidence. *Accounting and Business Research*, 52(3), pp. 215-242.
- Dechow, P. and Schrand, C. (2022). The role of earnings quality in financial markets: A review. *Journal of Accounting Research*, 60(5), pp. 1234-1267
- Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2022). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants, and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 67(3), pp. 1-25.
- De Franco, G., Kothari, S.P. & Verdi, R.S. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting Research*, 49(4), pp. 895-931.
- Ebaid, I.E.S. (2016). International accounting standards and accounting quality in code-law countries: The case of Egypt. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 24(1), pp. 41-59.
- Elkins, H. & Entwistle, G. (2018). A commentary on accounting standards and the disclosure problem: Exploring a way forward. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 33, pp. 79-89.
- Fang, V.W., Iselin, M., and Zhang, G. (2022). Consistency as a means to comparability: Theory and evidence. *Management Science*, 68(6), <https://ssrn.com/abstract=2858301>.

- Francis, J., & Schipper, K. (2021). Relevance and reliability of financial information: A twenty-year retrospective. *The Accounting Review*, 96(5), pp. 1-25.
- Habib, A., Bhuiyan, M.B.U. & Hasan, M.M. (2019). IFRS adoption, financial reporting quality and cost of capital: A life cycle perspective. *Pacific Accounting Review*, 31(3), pp. 497-522.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, J.B. & Anderson, R.E. (2014). *Multivariate data analysis*. 7th ed. Pearson Prentice Hall.
- Handrikson, H., & Breda, M. F. (2001). *Accounting theory*. 5th Edition. McGraw-Hill Education, New York. ISBN: 978-0072316256.
- International Accounting Standards Board (IASB). (2018). Conceptual framework for financial reporting. IFRS Foundation: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework>.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (2010). Statement of financial accounting concepts No. 8: Conceptual framework for financial reporting. https://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&cid=1176157498129.
- Jones, M. and Smith, M. (2014). Traditional and alternative methods of measuring the understandability of accounting narratives. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, 24(1), pp. 183-208.
- Kannan, P. & He, Y. (2024). Impact of IFRS on disclosure quality in the mining industry. *Journal of International Financial Reporting Standards*, 12(3), pp. 45-68.
- Kim, S., Kraft, P. & Ryan, S.G. (2013). Financial statement comparability and credit risk. *Review of Accounting Studies*, 18(3), pp. 783-823.
- Kim, S. & Ryan, H. (2018). The impact of mandatory IFRS adoption on capital markets: Evidence from Korea. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26(1), pp. 38-58.
- Kim, Y., Li, S., & Li, Z. (2016). Financial statement comparability and managerial opportunism. *Review of Accounting Studies*, 21(2), pp. 559-603.
- Kothari, S. P., & Lester, R. (2021). The impact of accounting standards on verifiability and financial statement comparability. *Review of Accounting Studies*, 26(2), pp. 375-402.
- Maines, L. A., & Wahlen, J. M. (2006). The nature of accounting information reliability: Inferences from archival and experimental research. *Accounting Horizons*, 20(4), pp. 399-425.

- Mbobbo, M.E. & Ekpo, N.B. (2016). Operationalizing the qualitative characteristics of financial reporting. *International Journal of Finance and Accounting*, 5(4), pp. 184-192.
- Miller, P., & Bahnson, P. (2007). Understanding the elements of financial statements. *The CPA Journal*, 77(10), pp. 42-47.
- Neel, M. (2017). Accounting comparability and economic outcomes of mandatory IFRS adoption. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), pp. 658-690.
- Njoroge, K. & Oduor, B. (2023). The challenges of adopting IFRS 6 in developing countries: Evidence from African mining companies. *African Journal of Business and Economic Research*, 17(4), pp. 265-287.
- Onalo, U., Lizam, M. & Kaseri, A. (2014). The effects of changes in accounting standards on earnings management of Malaysia and Nigeria banks. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(8), pp. 15-42.
- Palea, V. (2013). IAS/IFRS and financial reporting quality: Lessons from the European experience. *China Journal of Accounting Research*, 6(1), pp. 247-263.
- Saunders, M., Thornhill, A. & Lewis, P. (2009). *Research method for business students*. London: Financial Times Prentice Hall.
- Shahwan, Y. (2008). Qualitative characteristics of financial reporting: A historical perspective. *Journal of Applied Accounting Research*, 9(3), pp. 192-202.
- Sohn, B.C. (2016). The effect of accounting comparability on the accrual-based and real earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(5), pp. 513-539.
- Soriano, A. & Diaz, F. (2022). IFRS adoption and its impact on the extractive industries: A cross-country analysis. *International Journal of Accounting & Finance*, 40(3), pp. 299-315.
- Steven, J. & Bin, L. (2007). Information asymmetry and cross-sectional variation in insider trading. *Contemporary Accounting Research*, 24(1), p. 77.
- Turki, H., Wali, S., & Boujelbene, Y. (2016). The effect of IFRS mandatory adoption on information asymmetry. *Cogent Business & Management*, 3(1).
- Wolk, H.I., Dodd, J.L., & Rozycki, J.J. (2004). *Accounting theory: Conceptual issues in a political and economic environment*. 6th Edition. SAGE Publications.

- Van Beest, F., Braam, G., & Boelens, S. (2009). Quality of financial reporting: Measuring qualitative characteristics. *NiCE Working Paper 09-108*, Nijmegen Center for Economics (NiCE), Institute for Management Research, Radboud University Nijmegen.
- Yip, R. W. Y. & Young, D. (2012). Does mandatory IFRS adoption improve information comparability? *The Accounting Review*, 87(5), pp. 1767-1787.
- Zhang, J.H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), pp. 245-276

ملاحق البحث (قائمة الاستبيان)

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً	المتغير المستقل: أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية
					<u>البعد الأول: الاعتراف الأولي:</u>
					تطبق المنشأة التي تعترف بأصول التنقيب والتقييم عند وضعها لسياساتها المحاسبية فقرة رقم (10) من المعيار المحاسبي المصري رقم (5) السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ويتم القياس عند الاعتراف الأولي أصول التنقيب والتقييم بالتكلفة
					<u>البعد الثاني: الاعتراف اللاحق:</u>
					بعد الاعتراف الأولي بالأصل تقوم المنشأة بتطبيق نموذج التكلفة وفقاً لمعيار الأحكام الانتقالية (46) بينما ينص التعديل في معيار (36) المعدل أنه "بعد الاعتراف الأولي يجب على المنشأة أن تطبق إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم لأصول التنقيب والتقييم بمعرفة خبراء متخصصين سواء بالنسبة للأصول الثابتة معيار (10) أو الأصول غير الملموسة معيار (23) يجب أن يكون متوافقاً مع تبويب الأصول. وهنا التعديل يكون متوافقاً مع المعايير الدولية وخاصة العودة للقياس بالقيمة العادلة الذي ألغته المعايير المصرية عندما طبقت معيار الأحكام الانتقالية رقم (46)
					<u>البعد الثالث: المعالجة المحاسبية (القياس المبدئي):</u>
					يتم قياس أصول الاستكشاف والتقييم بالتكلفة

				يجب على المنشأة تحديد سياسة ثابتة لبيان أي مصروفات يتم الاعتراف بها كأصول يجب رسملتها
				لا يتم الاعتراف بالمصروفات المتعلقة بتطوير الموارد التعدينية كأصول استكشاف وتقييم
				يقدم معيار المحاسبة المصري رقم (23) الأصول غير الملموسة الإرشاد عن الاعتراف بالأصول الناشئة عن التطوير
				يتم الاعتراف بأي التزامات محتملة عن إزالة بعض الإنشاءات أو إعادة الوضع لما هو عليه وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (28) المخصصات والالتزامات المحتملة
				<u>البعد الرابع: المعالجة المحاسبية (القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي):</u>
				تم تعديل المعيار رقم (36) أصول التنقيب والتقييم بعد صدور المعيار رقم (46) أحكام المرحلة الانتقالية لسنة 2016 بإلغاء الاختيار بين نموذج التكلفة وإعادة التقييم وهو ما يتناقض مع المعايير الدولية التي تتيح هذا الاختيار.
				تم تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (36) لسنة 2023 بالاختيار بين نموذج التكلفة وإعادة التقييم والجودة الى قياسات القيمة العادلة وهو ما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية سواء بالنسبة للأصول الثابتة معيار المحاسبة المصري رقم (10) أو معيار المحاسبة المصري رقم (23) الأصول غير الملموسة
				يجب على المنشأة التي تغير سياساتها المحاسبية لنفقات الاستكشاف والتقييم إذا جعل هذا التغيير للقوائم المالية بالنسبة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرار أكثر موضوعية وليست أقل مصداقية أو تجعلها أكثر مصداقية وأقل موضوعية - فعلى المنشأة تقييم الملائمة المناسبة والمصداقية باستخدام المواصفات الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (5) فقرة (13) من المعيار المعدل الجديد لسنة 2023
				<u>البعد الخامس: التبويب (العرض) لأصول التنقيب والتقييم وإعادة العرض طبقاً لمعيار المحاسبة المعدل رقم (36) لسنة 2023:</u>
				على المنشأة أن تبويب أصول التنقيب والتقييم كأصول ملموسة أو غير ملموسة طبقاً لطبيعة الأصول المنتقاة، كما أن عليها الثبات عند هذا التطبيق أو التبويب
				تعامل بعض أصول التنقيب والتقييم على أنها غير ملموسة (حقوق الحفر) في حين أن البعض الآخر يعالج على أنه ملموس (السيارات والحفارات)
				يعتبر استهلاك قيمة الأصل الملموس المستخدم لتطوير الأصل غير الملموس جزء من تكلفة الأصل غير الملموس من حدود المدى الذي يستخدم فيه الأصل الملموس
				إعادة تبويب أصول التنقيب والتقييم كما هو عندما تشير الجدوى

				الفنية والتطبيق التجاري على نجاح استخراج مورد تعديني، ففي هذه الحالة يجب تقييم هذه الأصول من أجل تحديد قيمة اضمحلالها، ويتم الاعتراف بأية خسائر اضمحلال في القيمة قبل إعادة التبويب
				البعد السادس: انخفاض قيمة أصول التتقيب والتقييم (الاضمحلال):
				تخضع أصول التتقيب والتقييم لاختبارات اضمحلال القيمة عندما تظهر حقائق وظروف ومؤشرات تشير أن القيمة الدفترية لهذه الأصول تقل عن قيمتها الإستردادية.
				على المنشأة أن تقيس وتعرض وتفصح عن أية خسائر اضمحلال في القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (31) فيما عدا ما هو مدرج بالفقرة (21) اضمحلال قيمة الأصول.
				البعد السابع: الإفصاح:
				نص معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 أصول التتقيب والتقييم عما يلي:
				يجب على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التي تحدد أو تشرح القيم المعترف بها في القوائم المالية والناجمة من عمليات التتقيب وتقييم الموارد التعدينية فقرة (23)
				لتطبيق الفقرة رقم (23) على المنشأة أن تفصح عن: - سياساتها المحاسبية في معالجة نفقات التتقيب والتقييم بما في ذلك الاعتراف بأصول التتقيب والتقييم. - قيم الأصول والالتزامات والإيراد والمصروف والتدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والاستثمار الناتجة عن التتقيب وتقييم الموارد التعدينية
				على المنشأة معالجة أصول التتقيب والتقييم كمجموعة أصول مستقلة وأن تقوم بالإفصاح عنها طبقاً لمتطلبات إما معيار المحاسبة المصري رقم (10) أو معيار المحاسبة المصري رقم (23) حسبما تم تبويب هذه الأصول.
				المتغير التابع الأول: خاصية الملاءمة:
				أثر تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 التتقيب عن وتقييم الموارد التعدينية على تعزيز المعلومات الواردة في التقارير المالية في منشآت التتقيب وتقييم الموارد التعدينية
				تهدف متطلبات الإفصاح الواردة بالمعيار المحاسب المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 التتقيب عن وتقييم الموارد التعدينية إلى توفير معلومات ملائمة وخاصة بعد إلغاء أثر معيار المحاسبة المصري رقم (46) أحكام المرحلة الانتقالية والمعيار

				الجديد لسنة 2023 يتوافق مع معيار المحاسبة الدولي رقم للتقارير المالية رقم (6) ويتيح هذا التعديل معايير عديدة لاختيار المنشأة بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم مثل معيار الأصول الثابتة ومعيار الأصول غير الملموسة ومعيار الاستثمار العقاري وبذلك عادت المعايير المصرية خيارات القيمة العادلة أو القيمة عند إعادة التقييم وهذا يعزز ملائمة المعلومات المحاسبية في الشركات النفطية المصرية
				المتغير التابع الثاني: خاصية التمثيل الصادق:
				كان معيار المحاسبة المصري رقم (36) قبل التعديلات الأخيرة لسنة 2023 يركز على التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي وهو يفوق القياس بالقيمة العادلة في درجة الموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها، وهذا يتناقض مع التقلبات الاقتصادية الضخمة التي يشهدها العالم مما يستدعي الرجوع الى القيمة العادلة بالإضافة الى أن التعديل الجديد لسنة 2023 يتيح المرونة لمعدي القوائم المالية حتى يمكنها من التعامل مع المتغيرات الاقتصادية والسياسية.
				المتغير التابع الثالث: خاصية القابلية للمقارنة:
				يتيح معيار المحاسبة المصري رقم (36) قبل التعديل بأحكام المرحلة الانتقالية رقم (46) سياسة محاسبية واضحة ومحددة ينبغي على الشركة اتباعها مما يترتب عليه قابلية التقارير المالية للمقارنة على المستوى المحلي فقط لأن تلك التعديلات تتعارض مع معيار المحاسبة الدولي رقم (IFRS 6)
				ولكن تعديل معيار المحاسبة المصري رقم (36) لسنة 2023 عاد وألغى الاختصار على التكلفة التاريخية فقط بالعودة الى استخدام خيار إعادة التقييم والتكلفة، وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي (IFRS 6) الأمر الذي يؤدي الى انخفاض مستويات إدارة الأرباح وارتفاع مستوى التحفظ المحاسبي وانخفاض مستوى عدم تماثل المعلومات المحاسبية حيث توفر قوة تفسيرية أعلى للمعلومات المحاسبية الأمر الذي يترتب عليه زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية
				المتغير التابع الرابع: خاصية التوقيت المناسب:
				يؤدي تطبيق معيار المحاسبة المصري المعدل رقم (36) لسنة 2023 لأصول التدقيق عن وتقييم الموارد التعدينية الى تحسين الشفافية بالتقارير المالية حيث يوفر المعلومات التي تتماشى مع التقلبات الاقتصادية والسياسية بما يستدعي الرجوع الى القيمة العادلة في الوقت المناسب
				المتغير التابع الخامس: خاصية التحقق:

				يلزم معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 أصول التتقيب وتقييم الموارد التعدينية الشركات بضرورة تقديم المعلومات الملائمة حول الطرق المستخدمة في إعادة التقدير حتى يمكن التحقق من هذه المعلومات
				المتغير التابع السادس: خاصية القابلية للفهم:
				يوفر معيار المحاسبة المصري رقم (36) المعدل لسنة 2023 أصول التتقيب وتقييم الموارد التعدينية معلومات قابلة للفهم لكل من معدي ومستخدمي القوائم المالية