

دراسة دولية مقارنة للاصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية : مقارنة اختبارية بالتجارب الامريكية والدولية والسعودية والخليجية

د. محمد شريف توفيق

استاذ المحاسبة – كلية التجارة – جامعة الزقازيق – مصر

Sherif_tawfik@hotmail.com

<http://mstawfik.bizhosting.com>

٢٠١١

١ مقدمة

صدر في ١١ يوليو ٢٠٠٦ قرار وزير الاستثمار المصري رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ متضمناً سريان عدد ٣٥ معيار محاسبة جديد لتحل محل كل ما سبق اصداره من معايير محاسبية مصرية^١. وبصفة عامة يمكن القول ان معايير المحاسبة المصرية الان اصبحت تصدر من جهتين مستقلتين هما اولاً: الجهاز المركزي للمحاسبات حيث سبق أن أصدر الجهاز عدد ٢٠ معياراً محاسبياً كإطار مكمّل للنظام المحاسبى الموحد، وذلك بموجب قرار رئيس الجهاز رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦، ليعمل بها بالنسبة للمنشآت الملزمة بتطبيق هذا النظام والمتمثلة فى شركات القطاعين العام والأعمال العام والهيئات العامة ذات الطابع الإقتصادى^٢. ويوضح ذلك موقع الجهاز التالي شبكة الانترنت:



¹ http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_account/efsa2_merge_account.htm

² http://www.cao.gov.eg/index_files/accounts_auditing.htm

- وثانيا: وزارة الاقتصاد سابقا والهيئة العامة للرقابة المالية حاليا – صدر الاصدار الثالث من المعايير المصرية الجديدة للمحاسبة وعددها ٣٥ معيارا بموجب قرار السيد وزير الاستثمار السابق رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦ (مطبوع عليها سنة النشر ٢٠٠٥) لتحل محل المعايير التي سبق إصدارها بالقرارين الوزاريين رقمي ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢)، ويتم العمل بها بالنسبة لباقي وحدات القطاع الاقتصادي الخاص (وهي باقي الشركات دون القطاعين العام والأعمال العام والهيئات العامة ذات الطابع الإقتصادي). ويوضح الشكل التالي وضع المعايير المحاسبية المصرية الجديدة ضمن موقع الهيئة العامة للرقابة المالية علي شبكة الانترنت:



ويلاحظ في هذا الشأن ان الهيئة العامة للرقابة المالية Egyptian Financial Supervisory Authority (EFSA) قد حلت محل الهيئة العامة لسوق المال المصرية Capital Market Authority فيما يتعلق بتبني معايير المحاسبة المصرية الصادرة عام ٢٠٠٦ (مطبوع عليها تاريخ النشر ٢٠٠٥)، والتي تم اعدادها من ترجمة بعض المعايير الدولية للمحاسبة. لذلك يتعين التعريف بدور الهيئة العامة للرقابة المالية^٣.

وعلي ضوء هذا الوضع الحالي لمعايير المحاسبة المصرية، يعني هذا البحث بتحليل وتقييم اهم الجوانب التنظيمية المتعلقة بها ومقارنتها بكل من المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير السعودية

³ http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_about/efsa2_merge_efsa.htm

والخليجية والأمريكية باعتبارها تجارب رائدة في مجال التنظيم المحاسبي. ويشمل البحث كذلك دراسة اختبارية مقارنة لأهم العناصر المكونة لهذه التجارب الدولية في التنظيم المحاسبي (لقياس مدى التجانس بينها)، بما يمكن أن يسهم في بيان جوانب القصور في هذه التجارب ومدى إمكان تطويرها.

٢ التعريف بالهيئة العامة للرقابة المالية

١/٢ أنشأت الهيئة العامة للرقابة المالية بموجب القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩، وتختص الهيئة بالرقابة والإشراف على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية بما في ذلك أسواق رأس المال، وبورصات العقود الآجلة، وأنشطة التأمين، والتمويل العقاري والتأجير التمويلي والتخصيم والتوريق، وذلك بهدف تحقيق سلامة واستقرار تلك الأسواق والأدوات وتنظيم الأنشطة وتنميتها وتعظيم قدرتها التنافسية على جذب المزيد من الاستثمارات المحلية والأجنبية، وتعمل على الحد من مخاطر عدم التنسيق ومعالجة المشاكل التي تنتج عن اختلاف الطرق أو الأساليب الرقابية.

وتحل الهيئة العامة للرقابة المالية محل كل من الهيئة المصرية للرقابة على التأمين، والهيئة العامة لسوق المال، والهيئة العامة لشئون التمويل العقاري، في تطبيق أحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١، وقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، وقانون الإيداع والقيود المركزي للأوراق المالية الصادر بالقانون رقم ٩٣ لسنة ٢٠٠٠ وقانون التمويل العقاري الصادر بالقانون رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١، كما تحل محل تلك الهيئات فيما تختص به في أية قوانين وقرارات أخرى. وتعتبر الهيئة الجهة الإدارية المختصة في تطبيق أحكام قانون التأجير التمويلي الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥.

٢/٢ وتهدف الهيئة العامة للرقابة المالية من خلال أعمالها ومهامها المتعددة إلى:

- سلامة واستقرار الأسواق المالية غير المصرفية .
- تنظيم وتنمية الأسواق المالية غير المصرفية .
- توازن حقوق المتعاملين في الأسواق المالية غير المصرفية .
- توفير الوسائل والنظم وإصدار القواعد التي تضمن كفاءة هذه الأسواق وشفافية الأنشطة التي تمارس فيها.

٣/٢ تختص الهيئة في سبيل تحقيق أهدافها بما يلي:

- الترخيص بمزاولة الأنشطة المالية غير المصرفية .
- التفتيش على الجهات التي يرخص لها بالعمل في الأنشطة والأسواق المالية غير المصرفية .

- الإشراف على توفير ونشر المعلومات المتعلقة بالأسواق المالية غير المصرفية .
- الرقابة على الأسواق لضمان المنافسة والشفافية في تقديم الخدمات المالية غير المصرفية .
- حماية حقوق المتعاملين في الأسواق المالية غير المصرفية والتوازن بينها .
- اتخاذ ما يلزم من الإجراءات للحد من التلاعب والغش في الأسواق المالية غير المصرفية وذلك مع مراعاة ما قد ينطوي عليه التعامل فيها من تحمل لمخاطر تجاريه .
- الإشراف على تدريب العاملين في الأسواق المالية غير المصرفية وعلى رفع كفاءتهم.
- التعاون والتنسيق مع هيئات الرقابة المالية غير المصرفية في الخارج بما يسهم في تطوير وسائل ونظم الرقابة ورفع كفاءتها وأحكامها .
- الاتصال والتعاون والتنسيق مع الجمعيات والمنظمات التي تجمع أو تنظم عمل هيئات الرقابة المالية في العالم بما يرفع كفاءة الهيئة والنهوض باختصاصاتها وفقا لأفضل الممارسات الدولية .
- المساهمة في نشر الثقافة والتوعية المالية والاستثمارية .
- هذا بالإضافة إلى الاختصاصات الواردة بكل من قانون الإشراف والرقابة على التأمين الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ ، وقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ، وقانون الإيداع والقيود المركزي للأوراق المالية الصادر بالقانون رقم ٩٣ لسنة ٢٠٠٠ وقانون التمويل العقاري الصادر بالقانون رقم ١٤٨ لسنة ٢٠٠١ .
- والملاحظ في هذا الشأن ان التنظيم المحاسبي او المحور التنظيمي لمعايير المحاسبة المالية (الذي يسري علي الوحدات الاقتصادية في قطاع الاعمال عموما) لم يرد بشكل محدد في اهداف واختصاصات الهيئة.

**٣ معايير المحاسبية المصدرة من الجهاز المركزي للمحاسبات
(التي تسري علي شركات القطاعين العام والأعمال العام والهيئات العامة
ذات الطابع الإقتصادي):**

المعيار المحاسبي الخاص بالمخزون.

المعيار المحاسبي الخاص بعقود الإنشاءات

المعيار المحاسبي الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها

المعيار المحاسبي الخاص بالإيراد

المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

المعيار المحاسبي الخاص بتكلفة الاقتراض

المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن الإستثمارات في شركات شقيقة

المعيار المحاسبي الخاص بالقوائم المالية المجمعة المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة

قرار رئيس الجهاز رقم (٢٠٤) لسنة ٢٠٠١

قرار رئيس الجهاز رقم (١٥٧٠) لسنة ٢٠٠٦

قرار رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠

- ويلاحظ علي هذه المجموعة من المعايير المحاسبية ما يلي:
- ورد علي موقع الجهاز المركزي للمحاسبات انها تبلغ ٢٠ معيارا بينما ما تم عرضه هو ٨ معايير وثلاثة قرارات لرئيس الجهاز لم يرد بشأنها اي ايضاح.
 - لم تشمل المعايير المعروضة العديد من الموضوعات المحاسبية التي تستوجب اصدار معايير لتنظيمها مثل التقارير المالية القطاعية والمرحلية والمحاسبة عن اثر تغير اسعار صرف العملات الاجنبية والتضخم والافصاح في البنوك والمؤسسات المالية المثيلة خصوصا الاسلامية منها وغيرها. ولذلك فهي تجربة غير كاملة.
 - صدرت هذه المعايير دون ان يسبقها اطار Conceptual Framework فكري متكامل يشمل اهداف القوائم المالية وطبيعة المعلومات المالية التي تشملها وحدود استخدامها، وذلك ضمن الاحتياجات المشتركة للمستفيدين بقطاعاتهم المختلفة.

٤ المعايير التي تتبناها الهيئة العامة للرقابة المالية - الاصدار الثالث للمعايير ذات تاريخ نشر ٢٠٠٥، وتسري علي باقي وحدات القطاع الاقتصادي الخاص (وهي باقي الشركات دون القطاعين العام والأعمال العام والهيئات العامة ذات الطابع الإقتصادي):

١/٤ خصائص الاصدار

- صدرت المعايير المصرية الجديدة للمحاسبة بموجب قرار السيد وزير الاستثمار السابق رقم ٢٤٣ لعام ٢٠٠٦، وتحل محل المعايير التي سبق إصدارها بالقرارين الوزاريين رقمي ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢.
- أعدت معايير المحاسبة المصرية - والتي يبلغ عددها ٣٥ كترجمة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين^٤ وذلك باستثناء المعالجات المشار إليها بملحق المعالجات .
- تتضمن المعايير الجديدة تمهيدا يعد جزء لا يتجزأ من معايير المحاسبة المصرية ويتضمن التمهيد ان يتم مراعاة ما يلي:

١. تخضع الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية في معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات .
٢. تعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة و المنشورة و في هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء بمعايير المحاسبة المصرية من معالجات و إفصاح و عرض .
٣. قد تحتاج إدارة المنشأة إلى استخراج قوائم أو بيانات مالية من أجل التحليل و التقييم و اتخاذ القرار، و في هذه الحالة تعد هذه القوائم أو البيانات بمثابة قوائم و بيانات داخلية ليس من الضروري الالتزام في إعدادها بالمعالجات والإفصاح و العرض الواردة في معايير المحاسبة المصرية . ويجب على الإدارة عند تقديمها لهذه القوائم أو البيانات إبعاد أي لبس لدى مستخدميها قد يؤدي إلى اعتقاده بأنها تمثل القوائم أو البيانات المالية المعتمدة والمنشورة .
٤. يحتوى كل معيار على عدد من الفقرات تتناول موضوع المعيار . بعض هذه الفقرات مطبوع بخط سميك مائل و تمثل نص المعيار في حين أن الفقرات الأخرى تمثل شرح للمعيار و يجب في كل الأحوال قراءة المعايير مع شرحها كوحدة واحدة.
٥. تحتوى بعض المعايير على فقرات أشير أمامها بأنها ملغاة بدلاً من حذفها وتعديل أرقام فقرات المعيار التالية . وقد استخدم هذا الأسلوب للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير وعدم اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات عند الإشارة إليها في معايير أخرى .
٦. يجب تطبيق المعايير المرفقة على البنود الهامة نسبياً، أما البنود قليلة الأهمية فيمكن الاسترشاد بالمعايير في معالجتها. وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المستخدم العادي للقوائم المالية وذلك في ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة و الظروف المحيطة

٢/٤ ملاحظات أولية ومقترحات علي بناء الاصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية

- صدرت معايير الهيئة العامة للرقابة المالية الاخيرة دون ان يسبقها محور تنظيمي (اطار مؤسسي) متكامل الادارات والتنظيم يضمن استمرار بناء المعايير وتطويرها وتبعية جهاز بناؤها ومسئوليته °.
- صدرت هذه المعايير لأول مرة – في نهاية يوليو ٢٠٠٦ - من صفحة علي شبكة الانترنت تتبع موقع الهيئة العامة لسوق المال، ثم نقلت تبعتها اخيرا للهيئة العامة للرقابة المالية، وذلك دون تخصيص موقع مستقل لمعايير المحاسبة المصرية علي شبكة المعلومات

⁵ محمد شريف توفيق، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية: منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية علي المستوى الكلي"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد ٥٥، سبتمبر ١٩٨٧)، ص ١٦٧ - ٢٣٥.

- الدولية يعرض كل ما يتعلق بها. ويجدر الإشارة في هذا الشأن الي ان المعايير الامريكية تصدر عن موقع مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB علي شبكة الانترنت، وبالمثل بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية والخليجية والسعودية والماليزية^٦ وغيرها.
- لأول مرة تصدر كل معايير المحاسبة المصرية فقط بنمط PDF، ويمكن لاي مستخدم لشبكة الانترنت انزالها لحاسبه من موقع الهيئة العامة للرقابة المالية .
 - لم تشمل هذه التجربة موضوعات المعايير الحديثة مثل القياس والعرض للمشتقات المالية والقيمة العادلة Fair Value.

٣/٤ علاقة الاصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية بالمعايير الدولية
 حتي منتصف العام الحالي كان المجموع الكلي لبيان المعايير الدولية للمحاسبة IAS-IFRS المصدرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASB كالتالي باللغة الانجليزية:

١ معيار للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم (يشمل ٣٥ قسم او بند محاسبي Section) + ١ مقدمة للأطار فكري للتقارير المالية الدولية + ١ الاطار الفكري لاعداد وعرض القوائم المالية يشمل الاهداف والخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية وتعريف عناصر القوائم المالية + ١٣ معيار جديد للتقارير المالية IFRS 1-13 + ٣٥ معيار قديم IAS = ٤٨ معيار مزاولة قائم كحد ادني + ٣ معايير اطار فكري كحد ادني) بيانها كالتالي (جدول رقم ١): (يلاحظ في هذا الشأن ان المعايير الدولية القديمة نسبيا يطلق عليها International Accounting Standards (IAS)، بينما المعايير الدولية الجديدة يطلق عليها International Financial Reporting Standards (IFRS)، مما استوجب تغيير اسم موقعها علي شبكة الانترنت الي: www.ifrs.org.

⁶ محمد شريف توفيق، "استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة: تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية" ٢٠٠٥، البحث منشور علي الانترنت بموقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات بالعنوان

جدول رقم (١)

بيان المعايير الدولية للمحاسبة المصدرة عن مجلس المعايير الدولية للمحاسبة
(حني منتصف عام ٢٠١١)^٧

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities

- [International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities](#)

International Financial Reporting Standards

Preface to International Financial Reporting Standards

- [Preface](#) to International Financial Reporting Standards

Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements

- [Framework](#) for the Preparation and Presentation of Financial Statements

International Financial Reporting Standards

- [IFRS 1](#) First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
- [IFRS 2](#) Share-based Payment
- [IFRS 3](#) Business Combinations
- [IFRS 4](#) Insurance Contracts
- [IFRS 5](#) Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

- [IFRS 6](#) Exploration for and Evaluation of Mineral Assets
- [IFRS 7](#) Financial Instruments: Disclosures
- [IFRS 8](#) Operating Segments
- [IFRS 9](#) Financial Instruments
- [IFRS 10](#) Consolidated Financial Statements
- [IFRS 11](#) Joint Arrangements
- [IFRS 12](#) Disclosure of Interests in Other Entities
- [IFRS 13](#) Fair Value Measurement

International Accounting Standards

- [IAS 1](#) Presentation of Financial Statements
- [IAS 2](#) Inventories
- IAS 3 Consolidated Financial Statements – Originally issued 1976, effective 1 Jan 1977. Superseded in 1989 by [IAS 27](#) and [IAS 28](#)
- IAS 4 Depreciation Accounting – Withdrawn in 1999, replaced by IAS 16, 22, and 38, all of which were issued or revised in 1998
- IAS 5 Information to Be Disclosed in Financial Statements – Originally issued October 1976, effective 1 January 1997. Superseded by [IAS 1](#) in 1997
- IAS 6 Accounting Responses to Changing Prices – Superseded by [IAS 15](#), which was withdrawn December 2003
- [IAS 7](#) Statement of Cash Flows
- [IAS 8](#) Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
- IAS 9 Accounting for Research and Development Activities – Superseded by [IAS 38](#) effective 1.7.99
- [IAS 10](#) Events After the Reporting Period
- [IAS 11](#) Construction Contracts

- [IAS 12](#) Income Taxes
- IAS 13 Presentation of Current Assets and Current Liabilities – Superseded by [IAS 1](#)
- [IAS 14](#) Segment Reporting
- [IAS 15](#) Information Reflecting the Effects of Changing Prices – Withdrawn December 2003
- [IAS 16](#) Property, Plant and Equipment
- [IAS 17](#) Leases
- [IAS 18](#) Revenue
- [IAS 19](#) Employee Benefits
- [IAS 20](#) Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
- [IAS 21](#) The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
- [IAS 22](#) Business Combinations – Superseded by [IFRS 3](#) effective 31 March 2004
- [IAS 23](#) Borrowing Costs
- [IAS 24](#) Related Party Disclosures
- IAS 25 Accounting for Investments – Superseded by [IAS 39](#) and [IAS 40](#) effective 2001
- [IAS 26](#) Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
- [IAS 27](#) Consolidated and Separate Financial Statements – Superseded by [IFRS 10](#), [IFRS 12](#) and [IAS 27 \(rev. 2011\)](#) effective 2013
- [IAS 28](#) Investments in Associates – Superseded by [IAS 28 \(rev. 2011\)](#) and [IFRS 12](#) effective 2013
- [IAS 29](#) Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
- [IAS 30](#) Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions – Superseded by [IFRS 7](#) effective 2007

- [IAS 31](#) Interests In Joint Ventures – Superseded by [IFRS 11](#) and [IFRS 12](#) effective 2013
- [IAS 32](#) Financial Instruments: Presentation – Disclosure provisions superseded by [IFRS 7](#) effective 2007
- [IAS 33](#) Earnings Per Share
- [IAS 34](#) Interim Financial Reporting
- [IAS 35](#) Discontinuing Operations – Superseded by [IFRS 5](#) effective 2005
- [IAS 36](#) Impairment of Assets
- [IAS 37](#) Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
- [IAS 38](#) Intangible Assets
- [IAS 39](#) Financial Instruments: Recognition and Measurement – Superseded by [IFRS 9](#) effective 2013
- [IAS 40](#) Investment Property
- [IAS 41](#) Agriculture

معايير التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

مقدمة

الاطار الفكري لاعداد وعرض القوائم المالية

IFRS 1 – 13

IAS 1 عرض القوائم المالية	-١
IAS 2 المخزون	-٢
(المعايير ٣-٦ ، ١٣ ، ٢٥ ، IAS 3,4,5,6,13,25 اعيد اصدارهم في معايير اخري)	-٣
IAS 7 قوائم التدفقات النقدية	-٤
IAS 8 صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية	-٥
IAS 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	-٦
IAS 11 عقود الإنشاءات	-٧
IAS 12 ضرائب الدخل	-٨
IAS 14 التقارير القطاعية	-٩
IAS 16 الممتلكات، المعدات ، التجهيزات	-١٠

IAS 17 الإيجارات	-١١
IAS 18 الإيراد	-١٢
IAS 19 منافع المستخدمين (الموظفين)	-١٣
IAS 20 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	-١٤
IAS 21 أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	-١٥
IAS 23 تكاليف الاقتراض	-١٦
IAS 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	-١٧
IAS 26 المحاسبة والتقرير عن المعاشات (خطة منافع التقاعد)	-١٨
IAS 27 القوائم المالية الموحدة (المجمعة)	-١٩
IAS 28 المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة	-٢٠
IAS 29 التقارير المالية في الاقتصاديات عالية التضخم	-٢١
IAS 30 الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المثيلة	-٢٢
IAS 31 التقارير المالية عن الحصص في المشروعات المشتركة	-٢٣
IAS 32 الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	-٢٤
IAS 33 ربحية السهم	-٢٥
IAS 34 التقارير المالية المرحلية (الفترية)	-٢٦
IAS 36 انخفاض قيمة الأصول	-٢٧
IAS 37 المخصصات، الالتزامات الطارئة، الأصول الطارئة	-٢٨
IAS 38 الأصول غير الملموسة	-٢٩
IAS 39 الأدوات المالية: التحقق والقياس	-٣٠
IAS 40 استثمارات الممتلكات	-٣١
IAS 41 الزراعة	-٣٢

جدول رقم (٢)

ارقام ووصف الاصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية وما يقابلها من المعايير الدولية
(عدد ٣٥ معيار مزاولة + ١ اطار اعداد وعرض القوائم المالية Framework + ١ قائمة

تعريف المصطلحات + ١ ملحق المعالجات)^٨

رقم المعيار المصري اسم المعيار المصري اسم ورقم المعيار الدولي المقابل

وصف المعيار	رقم المعيار
إطار إعداد و عرض القوائم المالية	إطار إعداد و عرض القوائم المالية
Framework	
عرض القوائم المالية	معيار المحاسبة المصرية رقم (١)
IAS 1	
المخزون	معيار المحاسبة المصرية رقم (2)
IAS 2	
قوائم التدفق النقدي	معيار المحاسبة المصرية رقم (4)
IAS 7	
السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء	معيار المحاسبة المصرية رقم (5)
IAS 8	
الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	معيار المحاسبة المصرية رقم (7)
IAS 10	
عقود الإنشاء	معيار المحاسبة المصرية رقم (8)
IAS 11	
الأصول الثابتة وإهلاكاتها	معيار المحاسبة المصرية رقم (10)
IAS 16	
الإيراد	معيار المحاسبة المصرية رقم (11)
IAS 18	
المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية	معيار المحاسبة المصرية رقم (12)
IAS 20	
أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	معيار المحاسبة المصرية رقم (13)
IAS 21	
تكلفة الاقتراض	معيار المحاسبة المصرية رقم (14)
IAS 23	
الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	معيار المحاسبة المصرية رقم

الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة IAS24	(15)
القوائم المالية المجمعة و المستقلة	معيار المحاسبة المصرية رقم
القوائم المالية المجمعة و المستقلة IAS 27	(17)
الاستثمارات فى شركات شقيقة	معيار المحاسبة المصرية رقم
الاستثمارات فى شركات شقيقة IAS 28	(18)
الافصاح بالقوائم المالية للبنوك و المؤسسات المالية المشابهة	معيار المحاسبة المصرية رقم
الافصاح بالقوائم المالية للبنوك و المؤسسات المالية المشابهة IAS 30	(19)
التأجير التمويلي القواعد و المعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات	معيار المحاسبة المصرية رقم
القواعد و المعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي IAS 17	(20)
المحاسبة و التقرير عن نظم مزايا التقاعد	معيار المحاسبة المصرية رقم
المحاسبة و التقرير عن نظم مزايا التقاعد IAS 26	(21)
نصيب السهم في الأرباح	معيار المحاسبة المصرية رقم
نصيب السهم في الأرباح IAS 33	(22)
الأصول غير الملموسة	معيار المحاسبة المصرية رقم
الأصول غير الملموسة IAS 38	(23)
ضرائب الدخل	معيار المحاسبة المصرية رقم
ضرائب الدخل IAS 12	(24)
الأدوات المالية : الإفصاح والعرض	معيار المحاسبة المصرية رقم
الأدوات المالية : الإفصاح والعرض IAS 32	(25)
الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	معيار المحاسبة المصرية رقم
الأدوات المالية : الاعتراف والقياس IAS 39	(26)
حوص الملكية فى المشروعات المشتركة	معيار المحاسبة المصرية رقم
حوص الملكية فى المشروعات المشتركة IAS 31	(27)
المخصصات والأصول و الالتزامات المحتملة	معيار المحاسبة المصرية رقم
المخصصات والأصول و الالتزامات المحتملة IAS 37	(28)
تجميع الأعمال	معيار المحاسبة المصرية رقم
تجميع الأعمال IFRS 3	(29)
القوائم المالية الدورية	معيار المحاسبة المصرية رقم
القوائم المالية الدورية IAS 34	(30)
اضمحلال قيمة الأصول	معيار المحاسبة المصرية رقم
اضمحلال قيمة الأصول IAS 36	(31)
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة	معيار المحاسبة المصرية رقم
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة IFRS 5	(32)

التقارير القطاعية IAS 14	معيار المحاسبة المصرية رقم (33) التقارير القطاعية
الاستثمار العقاري IAS 40	معيار المحاسبة المصرية رقم (34) الاستثمار العقاري
الزراعة IAS 41	معيار المحاسبة المصرية رقم (35) الزراعة
التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية IFRS 6	معيار المحاسبة المصرية رقم (36) التنقيب عن و تقييم الموارد التعدينية
عقود التأمين IFRS 4	معيار المحاسبة المصرية رقم (37) عقود التأمين
مزايا العاملين IFRS 7	معيار المحاسبة المصرية رقم (38) مزايا العاملين
المدفوعات المبنية على أسهم IFRS 2	معيار المحاسبة المصرية رقم (39) المدفوعات المبنية على أسهم
قائمة تعريف المصطلحات الواردة في معايير المحاسبة المصرية	قائمة تعريف المصطلحات
Glossary قائمة تعريف المصطلحات الواردة في معايير المحاسبة المصرية	ملحق المعالجات
المعالجات المستثنى تطبيقها طبقا للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية	
التقارير المالية المعالجات المستثنى تطبيقها طبقا للمعايير الدولية لاعداد	

٤/٤ يلاحظ عموما علي هذه المعايير ما يلي:

- لأول مرة يتضمن اصدار معايير المحاسبة المصرية اطار فكري Conceptual Framework شبه متكامل لاعداد وعرض القوائم المالية كما ورد في مطلع قرار وزير الاستثمار الاخير، حيث يتضمن الخصائص النوعية للقوائم (المعلومات) المالية (القابلية للفهم، الملائمة، المصدقية، القابلية للمقارنة) - الاهمية النسبية - اهداف القوائم المالية - المستخدمين وحاجتهم الي المعلومات - التعبير العادل - عناصر القوائم المالية وقياسها والاعتراف بها - مفاهيم راس المال والمحافظة عليه.
- معالجات المعيار رقم ٢٠ المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي مختلفة تماما عن المعالجات الدولية بهذا الشأن. ولم تشمل المعايير المصدرة معيار القوائم المالية المرحلية، حيث ورد مكانه معيار بأسم القوائم المالية الدورية.
- حدد المعيار رقم ١ ان القوائم المالية للمنشأة هي: الميزانية (طبقا لنموذج العرض الرأسي المتداخل) - قائمة الدخل - قائمة التغيرات في حقوق الملكية - قائمة التدفقات النقدية -

الايضاحات المتممة للقوائم المالية. كما تضمن ملحق المعيار دليل توضيحي شمل نموذجاً واحداً للثلاث قوائم.

- يقيم المعيار رقم ٢ المخزون بالتكلفة او صافي القيمة البيعية ايهما اقل، مع عدم السماح بطريقة الوارد اخيراً صادر اولاً. وقد قام الباحث في دراسة سابقة له^٩ بحساب نسبة توافق المعيار المصري للمخزون مع المعيار الدولي للمخزون IAS2، وبلغت تلك النسبة ٨١٪.

- صدرت جميع المعايير بأسلوب الترجمة مباشرة من المعايير الدولية، دون جلسات استماع ودون اتباع تفاصيل محور أسلوب بناء المعايير^{١٠}. وتحدد ٢٠٠٧/١/١ لبدأ سريانها مع القواعد التنفيذية لحكومة الشركات كما تطلبت الهيئة العامة لسوق المال سابقاً.

- بعد الاطلاع علي جميع المعايير المصدرة اخيراً وملحقاتها، وتقييمها - يري الباحث ان تجربة الاصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية تشكل افضل تجربة في الاصدارات المصرية لشمولها بعمق لمعظم جوانب المعايير الدولية (عدا المشتقات المالية والقيمة العادلة)، وانها تدعم مبادئ حوكمة الشركات، وانها توحد جهة الاصدار لهذه المعايير تنظيمياً، الا انه:

١. يجب استكمال محورها التنظيمي بصفة دائمة وتحديد جهاز بناء المعايير واختصاصاته مع تحديد واضح لاختصاصات كل من جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والمعهد المصري للمحاسبين القانونيين والجهاز المركزي للمحاسبات وهيئة سوق المال ووزارة الاستثمار في هذا الشأن^{١١}.
٢. يجب اتباع محاور أسلوب بناء المعايير ونوعية المعايير المصدرة^{١٢} في بناء ما يستجد من معايير.
٣. يجب تخصيص موقع مستقل علي شبكة المعلومات الدولية (الانترنت) لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية يتضمن انزالها بنمط PDF ومشاريعها وتحديثها والرد علي الاستفسارات والايضاحات والتدريب عليها وابحاثها ونطاق سريانها.
٤. يجب استكمال معايير المراجعة المصرية بنفس المنهج.

^٩ محمد شريف توفيق، "استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة: تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية" ٢٠٠٥، البحث منشور علي الانترنت بموقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات بعنوان <http://www.infotechaccountants.com>.

^{١٠} محمد شريف توفيق، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مرجع سابق.

^{١١} المرجع السابق.

^{١٢} المرجع السابق.

٥. يقترح في هذا الشأن انشاء المجلس المصري لمعايير المحاسبة المالية EFASB (Egyptian Financial Accounting Standards Board) كهيئة مستقلة لتعني بكل ما يتعلق بأصدار وتطبيق معايير المحاسبة المالية المصرية. كما يقترح انشاء موقع للمجلس علي شبكة الانترنت لتسهيل مهمة المجلس في نشر المعايير المصدرة والاستفسارات والايضاحات والدراسات والابحاث المتعلقة بها.
٦. يقترح ربط تقرير مدي تنفيذ حوكمة الشركات الذي كانت تتبناه الهيئة العامة لسوق راس المال – افصاح وشفافية بتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة.
٧. يقترح شمول المعايير للموضوعات المستجدة محاسبيا مثل قياس وعرض المشتقات المالية والقيمة العادلة والادوات المالية الجديدة والمحاسبة عن نشاطات صناديق الاستثمار العادية والاسلامية وغيرها.
٨. تقدم الباحث في ٢٠١١ بمقترح لمعيار مصري لمحاسبة زكاة المال وحسابها الكترونيا (انظر مراجع البحث).

٥ معايير المحاسبة السعودية (٢١ معيار مزاولة + ٢ معيار اطار فكري)

كانت المعايير السعودية تصدر عن وزارة التجارة السعودية، ثم تبنتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA حيث استكملت بنائها (في ضوء كل من الظروف البيئية والمعايير الامريكية) كما تمت اعادة صياغتها اخيرا بنمط PDF ، وتشمل قائمة المعايير السعودية ما يلي:

أهداف المحاسبة المالية (اطار فكري)

مفاهيم المحاسبة (اطار فكري)

معيار العرض والإفصاح العام

معيار العملات الأجنبية

معيار المخزون السلعي

معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة

معيار الإيرادات

معيار المصروفات الإدارية والتسويقية

معيار تكاليف البحث والتطوير

معيار توحيد القوائم المالية

معييار الاستثمار فى الأوراق المالية

معييار التقارير المالية الأولية

معييار الزكاة ومعييار ضريبة الدخل

معييار الأصول الثابتة

معييار المحاسبة عن عقود الإيجار

معييار التقارير القطاعية

معييار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية

معييار الأصول غير الملموسة

معييار المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية

معييار محاسبة الهبوط فى قيمة الأصول غير المتداولة

معييار ربحية السهم

معييار محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات

معييار المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت

الأراء و الإستفسارات

رأى لجنة معايير المحاسبة حول إعادة تقييم الأصول غير المتداولة

تفسير لجنة معايير المحاسبة حول رسملة تكاليف تمويل المراجعة للأصول الثابتة

رأى لجنة معايير المحاسبة فى تفسير الفقرة (١٢١) من معيار توحيد القوائم المالية

رأى لجنة معايير المحاسبة حول الإفصاح عن الانخفاض المؤقت وغير المؤقت فى الأوراق المالية

وتتميز هذه التجربة بأنها بنيت بناء على الظروف البيئية^{١٣} للمجتمع السعوى (بصفة خاصة شمولها لمعييار اسلامى سعووى وحيد هو معييار الزكاة ومعييار ضريبة الدخل). وقد تأثرت هذه التجربة بالمعايير الأمريكية، كما أنها لم تقم على الترجمة المباشرة للمعايير الدولية أو الأمريكية، وتشمل تنظيمًا مناسبًا للآراء والاستفسارات واقتراح المعايير الجديدة بحسب الحاجة. إلا أنها لم

¹³ محمد شريف توفيق، "تقييم استخدام المنهج المعيارى والمنهج الإيجابى فى البحث المحاسبى وبناء المعايير وتحليل بواعث الإدارة فى تبني السياسات المحاسبية" ٢٠٠٦، البحث منشور على الإنترنت بموقع محاسبى تكنولوجيا المعلومات بالعنوان <http://www.infotechaccountants.com> وايضا <http://mstawfik.7p.com/ita.htm>.

تشمل تناولا لمعايير المشتقات المالية وقياس وعرض القيمة العادلة وغيرها مما ورد بقائمة المعايير الدولية .

٦ معايير المحاسبة الخليجية (٢ معيار اطار فكري للمحاسبة، ١٣ معيار مزاولة)

على مستوى التكامل العربى، أنشئت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية GCCAAO بهدف القيام بكل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فى دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتوحيد والتكامل المحاسبي والدولي بينها، وعلى الأخص مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية من معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة (بعيدا عن مجرد ترجمة المعايير الدولية ولكن بناء على الظروف الاقليمية او الوطنية لحد بعيد). وهذه الهيئة لها موقع على الانترنت يتضمن اهم مصادر تلك المعايير.

وقد أصدرت الهيئة حتى الان عدد ١٣ معياراً عربياً (بالإضافة لمعاري اهداف ومفاهيم المحاسبة باللغة العربية وعلى CD - ضمن معايير الاطار الفكري) من معايير المحاسبة المالية هي:^{١٤}

- معيار اطار فكري للمحاسبة المالية ومقدمة للمعايير

مقدمة

معيار العرض والإفصاح العام

معيار الأصول الثابتة

معيار الأصول غير الملموسة

معيار المخزون

معيار الاستثمار في الأوراق المالية

معيار الإيرادات

معيار المحاسبة عن عقود الإيجار

معيار العملات الأجنبية

معيار القوائم المالية المرحلية

معيار تكاليف البحوث والتطوير

معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوى العلاقة

معيار توحيد القوائم المالية

معيار التقارير القطاعية

- ١- معيار العرض والإفصاح (يقابل المعيار الدولي رقم ١).
- ٢- معيار الأصول الثابتة (يقابل المعيار الدولي رقم ١٦).
- ٣- معيار الأصول غير الملموسة (يقابل المعيار الدولي رقم ٣٨).
- ٤- معيار المخزون (يقابل المعيار الدولي رقم ٢).
- ٥- معيار الاستثمار في الأوراق المالية (يقابل المعيار الدولي رقم ٤٠).
- ٦- معيار الإيرادات (يقابل المعيار الدولي رقم ١٨).
- ٧- معيار عقود الإيجار (يقابل المعيار الدولي رقم ١٧).
- ٨- معيار العملات الأجنبية (يقابل المعيار الدولي رقم ٢١).
- ٩- معيار القوائم المالية المرحلية (يقابل المعيار الدولي رقم ٣٤).
- ١٠- معيار تكاليف البحث والتطوير (يقابل المعيار الدولي رقم ٩ سابقا).
- ١١- معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوى العلاقة (يقابل المعيار الدولي رقم ٢٤).
- ١٢- معيار توحيد القوائم المالية (يقابل المعيار الدولي رقم ٢٧ سابقا).
- ١٣- معيار التقارير القطاعية (يقابل المعيار الدولي رقم ١٤).

على أن تسرى هذه المعايير - بعد المراجعة حاليا - على دول أعضاء مجلس التعاون لدول الخليج العربية وهى :

- ١- المملكة العربية السعودية.
- ٢- دولة الكويت.
- ٣- دولة قطر.
- ٤- دولة الإمارات العربية المتحدة.
- ٥- مملكة البحرين.
- ٦- سلطنة عُمان.

جدول رقم (٣)

اسماء المعايير المصرية والخليجية للمزاوالات المصدرة وما يقابلها من ارقام المعايير الدولية
(باستثناء معايير الاطار الفكري)

رقم المعيار الدولي	ما يقابل الدولي بالمعايير المصرية وارقامها	ما يقابل الدولي بالمعايير الخليجية
IFRS 1		
IFRS 2	المدفوعات المبينة علي السهم ٣٩	
IFRS 3	تجميع الاعمال ٢٩	
IFRS 4	عقود التأمين ٣٧	
IFRS 5	الاصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع ٣٢	
IFRS 6	التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية ٣٦	
IFRS 7	مزايا العاملين ٣٨	
IFRS 8	القطاعات	

		التشغيلية
		IFRS 9 المشتقات المالية
معيار توحيد القوائم المالية		IFRS 10 القوائم المالية المجمعة
		IFRS 11 الترتيبات المشتركة
		IFRS 12 الإفصاح عن المصالح في الوحدات الأخرى
		IFRS 13 قياس القيمة العادلة
معيار العرض والإفصاح	عرض القوائم المالية ١	IAS 1
معيار المخزون	المخزون ٢	IAS 2
	قوائم التدفق النقدي ٤	IAS 7
	السياسات المحاسبية ٥	IAS 8
	الاحداث التالية لتاريخ الميزانية ٧	IAS 10
	عقود الانشاءات ٨	IAS 11
	ضرائب الدخل ٢٤	IAS 12
التقارير القطاعية	التقارير القطاعية ٣٣	IAS 14
معيار الأصول الثابتة	الأصول الثابتة وأهلاكاتها ١٠	IAS 15
معيار عقود الإيجار	التأجير التمويلي ٢٠	IAS 17
معيار الإيرادات	الإيراد ١١	IAS 18
		IAS 19
	المحاسبة عن المنح الحكومية ١٢	IAS 20
معيار العملات الأجنبية	أثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية ١٣	IAS 21
	تكلفة الاقتراض ١٤	IAS 23
الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة ١٥	IAS 24
	المحاسبة والتقرير عن معاشات التقاعد ٢١	IAS 26
الإفصاح عن توحيد القوائم المالية	القوائم المالية المجمعة والمستقلة ١٧	IAS 27
معيار الاستثمار في الأوراق المالية	الاستثمار في شركات شقيقة ١٨	IAS 28
		IAS 29
	الإفصاح في قوائم البنوك ١٩	IAS 30
	حصص الملكية في المشروعات	IAS 31

	المشتركة ٢١	
IAS 32	الادوات المالية- الإفصاح والعرض ٢٥	
IAS 33	نصيب السهم في الارباح ٢٢	
IAS 34	التقارير المالية الدورية ٣٠	القوائم المالية المرحلية
IAS 36	اضمحلال قيمة الاصول ٣١	
IAS 37	المخصصات والالتزامات المحتملة ٢٨	
IAS 38	الاصول غير الملموسة ٢٣	معيان الاصول غير الملموسة
IAS 39	الادوات المالية- الاعتراف والقياس ٢٦	
IAS 40	الاستثمار في العقارات ٣٤	
IAS 41	الزراعة ٣٥	
	معيان تكاليف البحث والتطوير	

ويخرج الباحث من هذا الجدول بالملاحظات التالية:

- انخفاض عدد المعايير الخليجية المصدرة نسبيا بالمقارنة مع عدد المعايير الدولية المصدرة. كما انها لم تشمل موضوعات المعايير الحديثة مثل القياس والعرض للمشتقات المالية والقيمة العادلة.
- ارتفاع عدد المعايير المصرية المصدرة نسبيا بالمقارنة مع عدد المعايير الدولية المصدرة. بمعنى ان المعايير المصرية حاليا تغطي عددا اكبر من مجالات المعايير الدولية.
- عدم شمول المعايير المصرية حاليا علي معايير تكاليف البحث والتطوير والتقارير المالية المرحلية.
- يقترح الاسترشاد بالمعايير الامريكية في اصدار معايير جديدة كالمحاسبة عن تكاليف برمجيات الحاسب الالى والمشتقات المالية والقيمة العادلة.
- يقترح الاسترشاد بالمعايير الماليزية في اصدار معايير اسلامية جديدة خصوصا للقطاع المصرفي والمؤسسات المالية الاسلامية.

٧ معايير المحاسبة الامريكية

صدرت اول هذه المعايير عام ١٩٧٣ وبلغت حتي الان ١٦٨ معيار مزاولة (قبل تكويد المعايير الامريكية Codification of Accounting Standards في اول يولية ٢٠٠٩)، ٨ معايير اطار فكري (تم دمج المعيارين ١، ٢ للافطار الفكري في المعيار رقم ٨). تصدر تلك المعايير عن مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB، وله موقع متقدم علي الانترنت <http://www.fasb.org>. وتكاد تكون تجربة مكتملة محاور بناء المعايير واستمرارية تطويرها، ولا زالت مصدرا لمعايير عدد كبير من الدول خصوصا الخليجية. وعلي الرغم من ان معظم معاييرها تستند الي المنهج المعياري Normative Approach في بناء معايير محلية لبينة اقتصادية متقدمة، الا انها بدأت اخيرا تتوافق مع المعايير الدولية خصوصا لمعايير الاطار

الفكري ومعايير بعض المزاوالات لظروف العولمة Globalization. وقد اسهمت الابحاث الامريكية طبقا للنظرية الايجابية Positive Theory في تطوير عدد كبير من المعايير الامريكية.

واعتبارا من اول يولية ٢٠٠٩ تم تطبيق تكويد المعايير الامريكية Accounting Standards Codification (FASB Codification) الصادرة بعد هذا التاريخ لتتمشي وتصبح المصدر الرسمي الوحيد للمبادئ المحاسبية الامريكية المقبولة قبولا عاما GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles). والمطلع علي موقع معاييرها علي الانترنت يمكن ان يتعرف بوضوح الي اي مدي وصلت اليه هذه التجربة من تنظيم معظم مزاواتها المحاسبية، وما هي باقي المعايير الواجب علينا اصدارها.

٨ فرض البحث واختباره:

ف ١ : طالما ان معايير المحاسبة بالدول والهيئات محل الدراسة (اجهزة المعايير) قد اعدت (بنيت) من خلفيات اقليمية ودولية متباينة (استراتيجيات متباينة) ، فمن المتوقع ان توجد فروقا جوهرية (عدم تجانس) بين المعايير الدولية للمحاسبة وتلك المعايير (كما تظهر كموارد للانترنت علي مواقع تلك الدول والهيئات)، وذلك رغم وجود واهمية عولمة المعايير الدولية حاليا.

وحتى يمكن اختبار فرض البحث بشأن تجانس/ عدم تجانس المعايير الدولية مع معايير الدول والهيئات محل الدراسة، قام الباحث بإعداد الجدول التالي (جدول رقم ٤) وتطبيق اسلوب تحليل التباين ANOVA علي قسمه الثاني (المعايير الدولية وما يقابلها بمواقع الدول والهيئات او اجهزة المعايير كما هي منشورة علي شبكة الانترنت) :

١/٨ اجهزة المعايير بالدول محل البحث (واستراتيجياتها بشأن بناء المعايير):

IASB مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (مساعدة الدول في بناء معاييرها بالاسترشاد بالمعايير الدولية) - هيئة الرقابة المالية المصرية EFSA (تبني المعايير الدولية من خلال ترجمتها وتوحيدها محليا) - السعودية SOCPA (معايير بيئية مع التأثير بالمعايير الامريكية - الخليجية GCCAAO (معايير محلية بخلفية الامريكية) - الامريكية FASB (معايير محلية مع الاتجاه اخيرا لتوحيدها مع المعايير الدولية وتكويدها (FASB CODIFICATION).

٢/٨ خواص المعايير محل البحث:

مدي توافر خواص المحور التنظيمي، محور اسلوب بناء المعايير، محور نوعية المعايير التي يتم اصدارها، وجود موقع للمعايير علي الانترنت وطبيعة معاييرها المصدرة، وعلاقتها بالمعايير الاسلامية والمكوده.

٣/٨ مقياس ليكرت لقياس مدي توافر الخواص واجراء تحليل التباين:

- ٢ نقطتان: اذا توافر في جهاز المعايير الخاصية بالكامل.
١ نقطة: اذا توافر في جهاز المعايير الخاصية جزئيا.
٠ صفر: اذا لم تتوافر في جهاز المعايير الخاصية بالكامل.

ض . فرض العدم : $\mu_{IASB} = \mu_{EFSA} = \mu_{SOCPA} = \mu_{GCCAAO} = \mu_{FASB}$
ض a الفرض البديل : ليست كل الأوساط الحسابية للمجتمعات متساوية، أو على الأقل هناك وسط واحد مختلف.

$$\alpha = 5\%$$

جدول رقم (٤)

اعدد المعايير المصدرة وتطبيق مقياس النقاط علي الخواص المتوفرة في اجهزة المعايير محل الدراسة

المعايير الامريكية (FASB)	المعايير الخليجية (GCCAA)	المعايير السعودية (SOCPA)	المعايير المصرية (EFSA)	المعايير الدولية (IASB)	الخواص
					القسم الاول:
١٦٨	١٣	٢١	٣٥	٤٨	عدد المعايير المصدرة (مزاوالات)
٦	٢	٢	١	٣	عدد المعايير المصدرة (اطار فكري)
					القسم الثاني:
٢	١	١	٠	٢	وجود محور تنظيمي
٢	١	١	٠	٢	وجود محور اسلوب

					بناء المعيار
٢	٢	٢	٠	٢	وجود محور نوعية المعايير التي تصدر
٢	٢	٢	٢	٢	وجود استراتيجية لبناء المعايير
٢	٢	٢	٠	٢	وجود مشاريع وتفسيرات المعايير
٢	٢	٢	١	٢	وجود موقع الانترنت للمعايير
٢	٢	٢	٢	٢	معايير الموقع بنمط PDF
٢	٢	٢	٠	٢	وجود CD بالمعايير كاملة
٢	٢	٢	١	٢	وجود كتيب مطبوع بالمعايير كاملة
٠	٠	٠ (*)	٠	٠	وجود معايير اسلامية (كدولة ماليزيا)
٢	٠	٠	٠	٠	وجود تكويد للمعايير Codification
٢٠	١٦	١٦	٦	١٨	المجموع

(*) يوجد معيار واحد سعودي اسلامي هو معيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل.

جدول رقم (٥)

الإحصاءات الوصفية للقسم الثاني بجدول رقم (٤)

SUMMARY

Groups	Count	Sum	Average	Variance
IASB	11	18	1.636364	0.654545
EFSA	11	6	0.545455	0.672727
SOCPA	11	16	1.454545	0.672727
GCC	11	16	1.454545	0.672727
Fasb	11	20	1.818182	0.363636

ويخرج الباحث من هذا الجدول بما يلي:

- ارتفاع الوسط الحسابي (اقتراجه من الحد الاقصى ٢) لموقع مجلس المعايير الامريكية FASB وانخفاض مقياس التشنت له لحدده الادني.
- ارتفاع الوسط الحسابي (اقتراجه من الحد الاقصى ٢) لموقع مجلس المعايير الدولية للمحاسبة IASB وانخفاض مقياس التشنت له.
- الانخفاض الواضح للوساط الحسابي للموقع المصري EFSA، مع الارتفاع النسبي لمقاييس تشنته.
- الانخفاض النسبي للوسط الحسابي لهيئة المحاسبة والمراجعة الخليجية وتساويه مع الوسط الحسابي للجهة المشرفة علي المعايير السعودية مع شمول الاخيرة لمعيار واحد اسلامي. ويلاحظ ان مقاييس الوسط والتشنت للتجربتين اعلي من مقاييس التجربة المصرية.
- انخفاض الوسط الحسابي المصري لحدده الادني وارتفاع التباين لحدده الاقصى، وهذا يشير بوضوح لحداثه تجربته وحاجتها الملحة للتطوير ومواضعه سواء من حيث محاور بناء المعايير او اسلوب نشرها وتفسيراتها الكترونيا وتقليديا.

جدول رقم (٦)

تحليل التباين ANOVA لاعمدة القسم الثاني بجدول رقم (٤)

Source of Variation	SS	Df	MS	F	P-value	F crit
Between Groups	10.61818	4	2.654545	4.371257	0.004148	2.557179
Within Groups	30.36364	50	0.607273			
Total	40.98182	54				

وحيث أن (ف) الكلية المحسوبة = ٤,٣٧ < (ف) الجدولية = ٢,٥٦ يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، او قبول فرض البحث - بمعنى أن هناك فروقا جوهرية (معنوية) بين عناصر المواقع، او عدم تجانس خواص معايير المحاسبة بينها بسبب تباين درجة تقدمها الاقتصادي والمحاسبي والظروف البيئية.

وفي ضوء ما سبق يوصي الباحث بالحاجة الملحة لتطوير الاصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية طبقا لوجه القصور السابقة، وذلك بهدف استكمالها (الواردة بقسم ٤/٤)، وبصفة خاصة توحيد جهاز بناء المعايير واستكمال المحور التنظيمي (توحيد جهتي الجهاز المركزي للمحاسبات والهيئة العامة للرقابة المالية) وتحديد محاور اساليب بناء المعايير ونوعياتها (خصوصا اصدار المعايير الجديدة لتكاليف البحث والتطوير وانتاج برمجيات الحاسب الالى والقياس والعرض لنشاطات صناديق الاستثمار الاسلامية والمشتقات والادوات المالية المستحدثة والقيمة العادلة وغيرها) مع ربطها بحوكمة الشركات، كذلك تحديد دور جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والمعهد المصري للمحاسبين في هذا الشأن.

وفي هذا الشأن يجدر الاشارة الي ان الباحث قد قدم بحثا في ٢٠١١ يشمل مقترح كامل لمعيار محاسبة مالية مصري لمحاسبة زكاة المال الكترونيا :

<http://mstawfik.7p.com/ZakatSt.pdf>

<http://mstawfik.tripod.com/zakatst.pdf>

References

المراجع

أولاً: المراجع العربية

موقع الجهاز المركزي للمحاسبات علي الانترنت:

http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_account/efsa2_merge_account.htm

موقع الهيئة العامة للرقابة المالية علي الانترنت:

http://www.cao.gov.eg/index_files/accounts_auditing.htm

موقع مجلس المعايير الدولية للمحاسبة علي الانترنت:

<http://www.ifrs.org/Home.htm>

محمد شريف توفيق، "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية: منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية علي المستوى الكلي"، *مجلة الإدارة العامة* (الرياض: مجلة الإدارة العامة، العدد ٥٥، سبتمبر ١٩٨٧)، ص ١٦٧ - ٢٣٥.

موقع المعايير الدولية للمحاسبة:

<http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>

موقع معايير المحاسبة المصرية (الاصدار الثالث ٢٠٠٥) علي الانترنت:
http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2_ar/efsa2_merge_account/efsa2_merge_account.htm

موقع معايير المحاسبة الامريكية علي الانترنت:
<http://www.fasb.org>

موقع المعايير الخليجية (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية) علي الانترنت:
<http://gccaao.org/gccaao/index.php>

- محمد شريف توفيق، "استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة: تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية" ٢٠٠٥، البحث منشور علي الانترنت بموقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات بالعنوان <http://www.infotechaccountants.com>.

- <http://mstawfik.tripod.com/eas.htm>

- <http://mstawfik.7p.com/eas.htm>

- <http://e-accounting.7p.com>

محمد شريف توفيق، حسن سويلم، "تقييم مدي توافق اهم المعايير الوطنية والعربية لتكاليف المخزون مع المعيار الدولي للمخزون رقم ٢ : دراسة اختبارية دولية مقارنة" ٢٠٠٥، البحث منشور علي الانترنت بموقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات بالعنوان <http://www.infotechaccountants.com>.

محمد شريف توفيق، *المحاسبة الالكترونية* (الناشر: مطبعة دار النهضة العربية ٢٣ شارع عبد الخالق ثروت - القاهرة، ٢٠٠٥).

. <http://mstawfik.7p.com/ita.htm>

محمد شريف توفيق، "قراءات من الانترنت في حوكمة الشركات: الاهمية والمبادئ والمصطلحات" ٢٠٠٥، البحث منشور علي الانترنت بموقع محاسبي تكنولوجيا المعلومات بالعنوان <http://www.infotechaccountants.com>.

محمد شريف توفيق، "تقييم استخدام المنهج المعياري والمنهج الايجابي في البحث المحاسبي وبناء المعايير وتحليل بواعث الادارة في تبني السياسات المحاسبية" ٢٠٠٦، البحث منشور علي الانترنت بموقع

محاسبي تكنولوجيا المعلومات بالعنوان <http://www.infotechaccountants.com> وايضا <http://mstawfik.7p.com/ita.htm> .

محمد شريف توفيق، "قياس متطلبات العرض والافصاح العام وتقييم مدي توافرها في التقارير المالية للشركات المساهمة وفي معيار العرض والافصاح بالمملكة العربية السعودية"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد ٦١ ، فبراير ١٩٨٩)، ص ١١٣-٢٠١.

محمد شريف توفيق وحمدى محمود قادوس، "تقييم اهم المعايير المحاسبية التي اصدرها الجهاز المركزي للمحاسبات في ظل هدف اصلاح المسار المحاسبي المصري"، مجلة البحوث التجارية (الزقازيق : كلية التجارة - العدد الاول، ١٩٩٧).

محمد شريف توفيق وحمدى محمود قادوس، "دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الايجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الادارة العامة (الرياض: مجلة الادارة العامة، العدد ٧٢، اكتوبر ١٩٩١)، ص ٩٣-١٦٢.

محمد شريف توفيق، "دور معايير المحاسبة في تطوير قطاع الاعمال واصلاح المسار المحاسبي المصري: منهج تنظيمي"، مؤتمر تطوير قطاع الاعمال في مصر (جامعة المنصورة: كلية التجارة، ابريل ١٩٩٢)، ص ٤٧.

محمد شريف توفيق، "دور معايير المحاسبة في دعم سوق المال واصلاح المسار المحاسبي المصري: منهج تنظيمي لتطوير العرض والافصاح المحاسبي لخدمة اهداف المستثمرين"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، (كلية التجارة وادارة الاعمال، جامعة حلوان، القاهرة)، المجلد الخامس العدد الثاني ١٩٩١، ص ١٤٨ - ١٧٨.

محمد شريف توفيق، "حتمية الاصلاح المحاسبي"، الاهرام الاقتصادي (القاهرة: العدد ١٢٣٤ سبتمبر ١٩٩٢) ص ٣١.

محمد شريف توفيق، "دليل اضافي عن الحاجة لتطوير تنظيم السياسة المحاسبية في ظل الاصلاح الاقتصادي: دراسة اختبارية لتطوير القياس والافصاح عن التدفقات النقدية بالتقارير المالية لخدمة اهداف سوق المال"، المؤتمر العلمي الثاني للجمعية العلمية للمحاسبة والمراجعة والنظم (القاهرة: ابريل ١٩٩٣).

المطبوعات المنشورة علي شبكة الانترنت بموقع المؤلف

<http://mstawfik.tripod.com/publications.htm>

<http://mstawfik.7p.com/ita.htm>

المعيار المصري المقترح من الباحث للمحاسبة المالية لزكاة المال وحسابها إلكترونياً

<http://mstawfik.7p.com/ZakatSt.pdf>

<http://mstawfik.tripod.com/zakatst.pdf>

ثانياً: المراجع الأجنبية

Financial Accounting Standards Board, *Accounting Standards-Original Pronouncements* (New York: McGraw-Hill, Inc., 1989).

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *International Accounting Standards* (London : Dotesios Ltd., 1988).

Accounting Standards Codification

Accounting Standards Codification™

ACADEMIC ACCOUNTING ACCESS

On July 1, 2009, the Financial Accounting Standards Board (FASB) instituted a major change in the way accounting standards are organized. On that date, the FASB Accounting Standards Codification™ (FASB Codification) became the single official source of authoritative, nongovernmental U.S. generally accepted accounting principles (U.S. GAAP).

After that date, only one level of authoritative U.S. GAAP will exist, other than guidance issued by the Securities and Exchange Commission (SEC). All other literature will be non-authoritative

<http://w>

www.iasplus.com/usa/0710fasbcodpr.pdf

<http://w>

www.iasplus.com/usa/0710fasbcodpr.pdf