

نحو آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبة

المالية العربية والإلزام بها:

(حالة جمهورية مصر العربية والمملكة العربية
السعودية ومجلس التعاون الخليجي)
دراسة اختبارية دولية مقارنة

إعداد

محمود حسن عبدالفتاح
مدرس مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة الزقازيق

د . محمد شريف توفيق
أستاذ المحاسبة المالية
والمنسق الأكاديمي لشعبة اللغة الإنجليزية
كلية التجارة - جامعة الزقازيق
موقع الإنترنت :

<http://www.mstawfik.bizhosting.com>

عنوان البريد الإلكتروني :

sherif_tawfik@yahoo.com

2004

نحو آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبة المالية العربية والإلزام بها: (حالة جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية ومجلس التعاون الخليجي)

إعداد

محمود حسن عبدالفتاح
مدرس مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة الزقازيق

د . محمد شريف توفيق
أستاذ المحاسبة المالية
والمنسق الأكاديمي لشعبة اللغة الإنجليزية
كلية التجارة - جامعة الزقازيق

موقع الإنترنت : <http://www.mstawfik.bizhosting.com>
عنوان البريد الإلكتروني : sherif_tawfik@yahoo.com

ملخص البحث Abstract :

يتناول هذا البحث دراسة اختبارية لمدى إمكانية وضع آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبة المالية العربية. ويتركز هذا البحث حول استعراض وتقييم كل من التجربة المصرية والسعودية وتجربة مجلس التعاون الخليجي بدراسة اختبارية دولية مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية IAS. وتوصل البحث في هذا الشأن إلى ضرورة تطوير مواقع معايير المحاسبة المالية في كل من مصر والسعودية وكذلك على مستوى مجلس التعاون الخليجي، وتعرض البحث أيضاً إلى دراسة عناصر الإطار الفكري للمحاسبة الواردة في موقع مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي FASB ومدى توافرها في مواقع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB , ومصر, والسعودية, ومجلس التعاون الخليجي. وقد توصل البحث في هذا الشأن إلى وجود فروق معنوية بين عناصر الإطار الفكري للمحاسبة في موقع FASB وباقي المواقع . ثم انتهى البحث إلى استخدام نتائج الدراسة الاختبارية في اقتراح آلية لبناء معايير المحاسبة المالية العربية بين التوفيق والتوحيد والإلزام بها.

مقدمة البحث :

تمثل ظاهرة التكتلات الاقتصادية الإقليمية فى مناطق عديدة من العالم أحد وسائل مواجهة تحديات العولمة والمنافسة العالمية الشرسة أحد سمات الاقتصاد العالمى الجديد. وتعتبر التجربة الأوروبية أحد أهم تجارب التكامل الاقتصادى فى العصر الحديث. ولعل أهم ما يمكن استنباطه من تحليل التجربة الأوروبية هو أن نجاحها وفعاليتها اعتمدت أساساً على توفيق بيئات الأعمال فى الدول الأوروبية لتسهيل حرية انتقال رؤوس الأموال والعمالة بين دول السوق الأوروبية المشتركة.

وقد شمل هذا التوفيق لبيئات الأعمال بالإضافة لما سبق توحيد معايير المحاسبة المطبقة (Accounting Directives) بهذه الدول بمنظمة (Organization for European Economic Co-operation) والتي عدل اسمها إلى منظمة (Organization for Economic Co-operation and Development)OECD⁽¹⁾.

كما أنه أصبح من المتاح حالياً جميع معايير المحاسبة الدولية على موقع IASB بالانترنت . وعلى مستوى الوطن العربى تتاح على شبكة الانترنت معايير كل من مصر (جزئياً) والسعودية ومعايير مجلس التعاون لدول الخليج العربية المستندة إلى المعايير الدولية والظروف البيئية كتجارب رائدة على المستوى العربى فى مجال إصدار المعايير والتوفيق بينها.

ومن هذا المنطلق يعنى هذا البحث إلى استعراض وتقييم كل من التجربة المصرية والسعودية وتجربة مجلس التعاون الخليجى بدراسة اختبارية دولية مقارنة بالمعايير الدولية , واقتراح ما يمكن التوصية به بشأن إيجاد آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبة المالية العربية بين التوفيق والتوحيد والإلزام بها.

من ناحية أخرى فإنه على المستوى العربى أنشئت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بهدف القيام بكل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فى دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل بينها، وعلى الأخص مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية من معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب

المهنة. وهذه الهيئة لها موقع على الانترنت وأصدرت 13 معياراً من معايير المحاسبة المالية وهي⁽²⁾:

- 1- معيار العرض والإفصاح (يقابل المعيار الدولي رقم 1).
- 2- معيار الأصول الثابتة (يقابل المعيار الدولي رقم 16).
- 3- معيار الأصول غير الملموسة (يقابل المعيار الدولي رقم 38).
- 4- معيار المخزون (يقابل المعيار الدولي رقم 2).
- 5- معيار الاستثمار في الأوراق المالية (يقابل المعيار الدولي رقم 40).
- 6- معيار الإيرادات (يقابل المعيار الدولي رقم 18).
- 7- معيار عقود الإيجار (يقابل المعيار الدولي رقم 17).
- 8- معيار العملات الأجنبية (يقابل المعيار الدولي رقم 21).
- 9- معيار القوائم المالية المرحلية (يقابل المعيار الدولي رقم 34).
- 10- معيار تكاليف البحث والتطوير (ليس له مقابل في المعايير الدولية).
- 11- معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوى العلاقة (يقابل المعيار الدولي رقم 24).
- 12- معيار توحيد القوائم المالية (يقابل المعيار الدولي رقم 27).
- 13- معيار التقارير القطاعية (يقابل المعيار الدولي رقم 14).

على أن تسرى هذه المعايير بعد المراجعة حالياً على دول أعضاء مجلس التعاون لدول الخليج العربية وهي :

- 1- المملكة العربية السعودية. 2- دولة الكويت.
- 3- دولة قطر. 4- دولة الإمارات العربية المتحدة.
- 5- مملكة البحرين. 6- سلطنة عُمان.

هدف البحث :

1- تقييم تجربة بناء معايير المحاسبة المالية بدول جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية باعتبارهما تجربة إصدار معايير محاسبة إقليمية.

2- مقارنة تجربة بناء المعايير في الدولتين بتجربة بناء المعايير الدولية للمحاسبة طبقاً لما هو وارد بموقع مجلس معايير المحاسبة الدولية

.IASB

- 3- مقارنة تجربة IASB مع تجربة إصدار معايير المحاسبة المالية بمجلس تعاون دول الخليج باعتبارهما تجارب للتوفيق المحاسبي على المستوى الدولي والعربي.
- 4- إجراء دراسة اختبارية دولية مقارنة لمصادر معايير المحاسبة المالية على الانترنت في كل من مصر (الجهاز المركزي للمحاسبات، وزارة التجارة الخارجية) والمملكة العربية السعودية ومجلس معايير المحاسبة الدولية.
- 5- اقتراح آلية ملائمة لوضع معايير المحاسبة المالية العربية فى ضوء التجارب الدولية لبناء معايير المحاسبة وسرياتها على التكتلات الاقتصادية كالسوق العربية المشتركة فى حالة إقامتها أو مجلس تعاون دول الخليج العربية أو مجلس الكوميسا أو غير ذلك.

حدود البحث :

- 1- اقتصر الباحثان على دراسة حالة كل من معايير المحاسبة بكل من دولتي جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية بسبب أنهما تقريباً - حتى علم الباحثان - هما الدولتان الوحيدتان بالمنطقة العربية اللتان أصدرتا معايير محاسبة إقليمية، ولهما مواقع تكاد تكون معروفة على الانترنت.
- 2- اقتصر الباحثان على تقييم التجربة السعودية من واقع محتويات موقع الانترنت للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين⁽³⁾ باعتبارها الجهة الوحيدة المعنية بإصدار المعايير فى المملكة العربية السعودية، بالإضافة إلى أن الباحث الأول عاصر تجربة بناء معايير المملكة.
- 3- قامت الدراسة الدولية الاختبارية على عدة اعتبارات أهمها اتخاذ المعايير الدولية التى إصدارها IASB مجلس معايير المحاسبة الدولية كأساس للتقييم والمقارنة بباقي المعايير العربية.
- 4- اقتصرت الدراسة الاختبارية على هيكلية بناء المعايير فى وضعها المعاصر من خلال استخدام مواقع الانترنت المعنية بتنظيم إصدار المعايير ونشرها وتوافرها مع خدمات أخرى على CD للمهتمين، وإمكانية إنزال Download تلك المعايير المحاسبية فى كل دولة لحاسب المستخدم.

- 5- لم يتضمن البحث نتائج أو مصادر الانترنت لموقع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB رغم أهميتها نظراً لأنها معايير محلية خاصة بدولة الولايات المتحدة الأمريكية.
- 6- لا يتضمن البحث تقييم معايير المراجعة, ولا مشاريع المعايير تحت الإصدار المعروضة على مواقع الانترنت, ولا يتضمن دراسة قواعد سلوك وآداب المهنة, ولا يتضمن دراسة نظام المحاسبين القانونيين.
- 7- لا يتضمن البحث دراسة تحليلية لتفاصيل كل معيار على حدة.
- 8- نظراً لأن المملكة العربية السعودية دولة محورية بمعنى أن لديها معايير إقليمية وتشارك ضمن دول مجلس التعاون الخليجي, فإن البحث يعنى بتقييم دور المملكة فى الإسهام فى بناء معايير المحاسبة على مستوى مجلس التعاون الخليجي.

تنظيم البحث :

يتكون هذا البحث من خمسة مباحث هي :

- المبحث الأول:** يتناول تجربة مصر فى إصدار معايير المحاسبة المالية.
- المبحث الثاني:** يتناول تجربة السعودية فى إصدار معايير المحاسبة المالية (من واقع خبرة الباحث الأول بالنظام السعودي).
- المبحث الثالث:** يتناول تجربة مجلس تعاون دول الخليج فى إصدار معايير المحاسبة المالية.
- المبحث الرابع:** يتناول الدراسة الاختبارية الدولية المقارنة.
- المبحث الخامس:** يتناول اقتراح آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبة المالية العربية والإلزام بها.

اهم الدراسات السابقة:

دراسة توفيق (1987) (4):

تناولت هذه الدراسة تبرير تنظيم السياسة المحاسبية فى المجتمع, من خلال إصدار معايير المحاسبة المالية مع تطبيق هذا التبرير على المملكة العربية السعودية, هذا إلى جانب تقديم نموذج لمنهج تنظيمى مقترح لاستكمال بناء ومتابعة معايير المحاسبة فى المملكة مستقبلاً تناول نوعية المعايير الواجب

صدرها - خصوصاً ما يتعلق باستكمال العرض والإفصاح في المملكة - وتنظيم الجهة التي ستتولى إصدار ومتابعة المعايير المحاسبية. إلا أن هذه الدراسة رغم أهميتها في هذا الوقت لم تتضمن أى دراسة اختبارية بشأن المعايير.

دراسة توفيق (1989) (5):

تتميز هذه الدراسة بأنها تضمنت دراسة اختبارية لقياس مدى توافر متطلبات العرض والإفصاح العام في معيار العرض والإفصاح بالمملكة العربية السعودية مقارنة بما هو متاح في التقارير المالية المنشورة فعلاً من جهة ومن جهة أخرى من قائمة الاستقصاء حسب متطلبات قطاع مستخدمي البيانات المحاسبية. وقد أظهرت النتائج الاختبارية للدراسة عدم تجانس احتياجات قطاعات المستخدمين العامين في المملكة للمعلومات المحاسبية.

دراسة الوايل (1990) (6):

تناولت هذه الدراسة ترتيب معايير المحاسبة التي يجب أن تصدرها الجهات المهيمنة على بناء وإصدار المعايير بالمملكة العربية السعودية بناء على استبيان لاستطلاع آراء الأطراف المعنية. وقد أعدت الدراسة قائمة بالمعايير المطلوب إصدارها بالمملكة تضمنت القائمة المعايير التالية المقترح إصدارها على مرحلتين: المرحلة الأولى وفيها يتم إصدار معايير: تقييم وعرض المخزون - المحاسبة عن الأصول طويلة الأجل ومحاسبة الاستهلاك - قياس وعرض الأصول والالتزامات المتداولة - التحقق والاعتراف بالإيراد - الإفصاح عن السياسات المحاسبية - المحاسبة عن الاستثمارات - المحاسبة عن الالتزامات طويلة الأجل والإفصاح عنها - المحاسبة عن العقود والإنشاءات طويلة الأجل - المحاسبة عن الزكاة والضرائب وكيفية معالجتها في القوائم المالية - المحاسبة عن المنح والإعانات الحكومية والإفصاح عنها. أما المرحلة الثانية فيتم فيها إصدار معايير: المحاسبة عن نفقات البحوث والتطوير ومصاريف التأسيس - المحاسبة عن آثار التغير في أسعار العملات الأجنبية - الأحداث العرضية والطارئة واللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية - المحاسبة عن البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغير في السياسات المحاسبية - التغير في المركز المالي - التأمينات الاجتماعية ومكافآت ترك الخدمة - المحاسبة عن عقود الإيجار طويلة الأجل - الإفصاح عن المعاملات بين الجهات ذات العلاقة. ورغم أهمية هذه الدراسة إلا أنها لم تتضمن دراسة اختبارية بشأن المعايير.

دراسة توفيق وقادوس (1991) (7):

تناول هذا البحث دراسة اختبارية لمدى تفسير المدخل الإيجابي فى نظرية المحاسبة لقرارات اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة بالشركات المساهمة السعودية والعوامل المؤثرة فى هذه القرارات. وقد ركز البحث حول تطوير الفرضيات التى يقدمها المدخل الإيجابي بما يتلاءم مع الظروف البيئية للمملكة. ثم اختبر مدى صحة هذه الفرضيات باستخدام المعلومات الواردة بالتقارير المالية للشركات السعودية, وذلك لتفسير بواعث اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية. وقد أظهر البحث أن العوامل البيئية المتمثلة فى رأى مراقب الحسابات ودرجة التحفظ شكلت أكثر العوامل تأثيراً فى قرارات اختيار الشركات السعودية لسياساتها المحاسبية. وأوصى البحث بأهمية استكمال بناء معايير المزاوالات فى المملكة بحيث تكون ملزمة , مع حث المحاسبين القانونيين على التقرير بشأن مدى التزام الوحدات بتطبيق المعايير المصدرة.

دراسة توفيق وقادوس (1997) (8):

قام الباحثان فى هذا البحث بإجراء مقارنة نظرية (غير إيجابية) للمعايير بشأن تقييم أهم المعايير المحاسبية التى أصدرها الجهاز المركزى للمحاسبات فى سبتمبر 1996. ونظراً لأن إصدار الجهاز المركزى للمعايير فى ذلك الوقت كان يمثل فى الواقع أول إصدار رسمى للمعايير المحاسبية فى مصر, بحيث أصبح يشكل ركناً هاماً فى التنظيم المحاسبى أو السياسة المحاسبية القائمة, فقد عنى البحث بتحديد مدى صحة ثلاث فرضيات تم صياغتها بناء على ما ورد فى مقدمة المعايير المصدرة هي:

- 1- أن التنظيم والمنهج الذى اتبعه الجهاز (بديل تنبى المعايير الدولية) لإصدار المعايير يشكل التنظيم المناسب للسياسة المحاسبية المصرية.
 - 2- يتضمن محتوى المعايير المصدرة ما يقابل هذا المحتوى من مفاهيم النظام المحاسبى الموحد.
 - 3- تتسم الأسس والقواعد والمفاهيم الواردة بالنظام المحاسبى الموحد بالمرونة والتطوير وتتسق مع المعايير المحاسبية الدولية.
- وقد تم تحديد صحة الفرضيات من خلال إجراء دراسة نظرية شاملة للسياسة المحاسبية المصرية - طبقاً للمنهج الاستنباطى - تناولت تقييم أهم المعايير الجديدة المؤثرة على العرض والإفصاح العام وأسلوب إصدارها فى ظل هدف تحقيق إصلاح المسار المحاسبى ليتسق مع الإصلاح الاقتصادى.

دراسة السيد (1998) (9):

قام الباحث فى هذا البحث بإجراء دراسة انتقادية لمنهجية إصدار المعايير المحاسبية المصرية واختبار مدى ملاءمتها للبيئة المصرية، وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

- 1- ضرورة وجود إطار فكري ترتكز عليه المعايير المحاسبية.
- 2- الجهاز الذى يجب أن يتولى تنظيم السياسة المحاسبية على المستوى القومى يجب أن كون جهاز متخصص تمثل فيه كافة الجهات المهتمة بتنظيم السياسة المحاسبية ورسمى ومنتخب على مستوى علمى ومهنى.
- 3- يجب تبنى منهج محدد وواضح ومعلن لعملية إصدار المعايير المحاسبية.
- 4- يجب عند تنظيم السياسة المحاسبية على المستوى القومى توفير درجة معينة من التوحيد والإلزام.
- 5- أن صياغة المعايير المحاسبية المصرية يحتاج إلى إعادة نظر حتى تحقق الغرض من إصدارها، وحتى تبرز المشكلة التى يعالجها كل معيار، والهدف من المعيار ويضمن وضوح المعيار ويحدد نطاق سريان المعيار وتاريخ سريانه.

فروض البحث :

فى ضوء التنظير السابق، وما تبين للباحثين من جودة مصادر معايير المحاسبة الدولية بموقع IASB ، وكذلك فى ضوء تجربة الباحث الأول فى المملكة العربية السعودية يمكن صياغة فرضيات البحث كما يلي:

ف 1 : تتوافر فى أنظمة بناء معايير المحاسبة المالية فى مصر والمملكة العربية السعودية مصادر انترنت **Internet Resources** كاملة للمعايير ترقى لمستوى إمكانيات موقع IASB.

ف 2 : ترقى معايير المحاسبة المالية الجارى إصدارها من قبل مجلس التعاون لدول الخليج العربية مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB.

ف 3 : ترقى عناصر الإطار الفكرى للمحاسبة فى مواقع IASB ، GCC (Gulf) ، SA (Saudi Arabia) ، Egypt

Cooperation Council) مع عناصر الإطار الفكري في موقع
.FASB

المبحث الأول

معايير المحاسبة المالية فى جمهورية مصر العربية

مقدمة :

يتم بناء معايير المحاسبة المالية فى جمهورية مصر العربية بناء على المعايير الدولية للمحاسبة، ويتم إصدار تلك المعايير من جهتين حكوميتين مستقلتين هما:

- 1- وزارة الاقتصاد (أصبحت حالياً وزارة التجارة الخارجية)⁽¹⁰⁾.
- 2- الجهاز المركزى للمحاسبات.

وقد صدرت المجموعة الأولى من المعايير بقرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم، ثم أعقبه صدور التعديلات فى هذه المعايير بالقرارين الوزاريين رقم 256 لسنة 1998 و 345 لسنة 2002. حيث أصبح عدد المعايير الصادرة حتى إعداد هذا البحث 23 معياراً محاسبياً⁽¹¹⁾.

ويجدر الإشارة إلى أن تلك المعايير تضمنت تغييراً فى المعيار رقم (1) بشأن عرض القوائم المالية ليحل هذا المعيار محل معايير المحاسبة المصرية أرقام (1) "الإفصاح عن السياسات المحاسبية" و (3) "البيانات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية" و (9) "عرض الأصول والالتزامات المتداولة".

وجدير بالذكر أن معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاقتصاد أعدت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولى للمحاسبة فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتنتمشى هذه المعايير مع الواقع المصرى. لذلك فإن الموضوعات التى لم يتم تناولها وفقاً للمعايير المصرية يرجع فى معالجتها إلى معايير المحاسبة الدولية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول هذه الموضوعات.

من ناحية أخرى لا يوجد أى موقع على شبكة الانترنت لهذه المجموعة من المعايير سواء على موقع وزارة الاقتصاد www.economy.gov.eg

أو موقع هيئة سوق المال المصرية www.egyptse.com أو موقع مركز دعم القرار التابع لرئاسة مجلس الوزراء www.idse.gov.eg.

أما المجموعة الثانية فقد صدرت عن الجهاز المركزي للمحاسبات بموجب قرار رئيس الجهاز رقم 2644 لسنة 1996 متضمناً عدد 20 معياراً محاسبياً كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد. ليتم العمل بها بالنسبة للمنشآت الملزمة بتطبيق هذا الالتزام والتمثلة فى شركات القطاعين العام والأعمال العام والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي⁽¹²⁾.

ونظراً للمتغيرات التى طرأت على معايير المحاسبة الدولية خلال السنوات التى أعقبت صدور هذه المعايير, لذا فقد قام الجهاز بتحديث عدد ثمانية معايير طبقاً لأحدث إصدار لمعايير المحاسبة الدولية وصدر باعتمادها قرار رئيس الجهاز رقم 628 لسنة 2003, وهذه المعايير الثمانية هى :

- المعيار المحاسبى الخاص بالمخزون.
- المعيار المحاسبى الخاص بعقود الإنشاءات.
- المعيار المحاسبى الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها.
- المعيار المحاسبى الخاص بالإيراد.
- المعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
- المعيار المحاسبى الخاص بتكلفة الاقتراض.
- المعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة.
- المعيار المحاسبى الخاص بالقوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة.

ويلاحظ أن موقع الجهاز بالعنوان www.cao.gov.eg على شبكة الانترنت (صفحة معايير المحاسبة) تضمن تلك المعايير الثمانية السابق ذكرها, ويمكن إنزالها لحاسب المستخدم بنمط PDF.



صفحة معايير المحاسبة بموقع الجهاز

كما يعنى الجهاز المركزي للمحاسبات بتقديم الاستفسارات بشأن تلك المعايير من خلال اللجنة الدائمة للرد على تلك الاستفسارات.

تقييم معايير المحاسبة المصرية:

1- تم بناء معايير محاسبة مالية لقطاعين رئيسيين هما:

أ- القطاعين العام والأعمال والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادى التابعة للجهاز المركزى للمحاسبات وقام بإصدار هذه المعايير الجهاز المركزى للمحاسبات.

ب- شركات القطاع الخاص وقام بإصدار المعايير الخاصة بها وزارة التجارة الخارجية حالياً (وزارة الاقتصاد سابقاً). مع غياب دور واضح لجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

ويرى الباحثان أن المعايير الصادرة عن وزارة الاقتصاد (التجارة الخارجية حالياً) غير واضح مدى سريانها على شركات القطاع العام والأعمال العام والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادى.

- 2- لا توجد أى معايير محاسبية أصدرتها هيئة سوق المال المصرية للشركات التى تتداول أوراقها بالسوق المالية، وذلك على خلاف النظام الأمريكى حيث تصدر هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) معايير منظمة مثل معيار 48 FRR للإفصاح عن مخاطر المشتقات المالية للشركات التى تتداول أوراقها بتلك السوق⁽¹³⁾.
- 3- صدرت المعايير المصرية كترجمة لبعض المعايير الدولية فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتتمشى هذه المعايير مع الواقع المصرى. وجرى استكمال هذه المعايير.
- 4- لا يوجد موقع مصرى حكومى موحد على الانترنت للتعريف بموقف معايير محاسبية مصرية باستثناء موقع الجهاز المركزى للمحاسبات www.cao.gov.eg الذى تم افتتاحه فى أبريل 2004.
- 5- لم يتم بناء أو انطلاق معايير المحاسبة المالية المصرية من إطار فكرى **Conceptual Framework** على الرغم من وجود هذا الإطار كخطوة أولى لبناء المعايير سواء فى النظام الأمريكى أو معايير المحاسبة الدولية ومعايير هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- 6- صدر عدد 41 معيار محاسبى دولى بينما لم يصدر سوى عدد 23 معيار مصرى حتى الآن . والموضوعات الأخرى التى لم يتم تناولها وفقاً للمعايير المصرية يرجع فى معالجتها إلى معايير المحاسبة الدولية لحين صدور المعايير المصرية التى تتناول هذه الموضوعات⁽¹⁴⁾.
- 7- كنتيجة لغياب الإطار الفكرى لمعايير المحاسبة المالية فى مصر صدرت نماذج القوائم المالية المطلوبة للعرض والإفصاح العام كملحق لقانون سوق المال رقم 95 لسنة 1992 ثم شكلت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما، وذلك بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم 478 لسنة 1997.
- 8- غياب وجود آلية مناسبة لتقديم إرشادات أو مراجعة مستمرة أو حل مشاكل التطبيق.

9- تصدر معايير المحاسبة من جهاز حكومي يتبع الدولة بينما فى الولايات المتحدة الأمريكية تصدر المعايير من هيئة ذات طابع خاص، ويتم التصويت على إصدار كل معيار بالتصويت الحر المباشر وبالأغلبية، وفى حالة رفض أى عضو لإصدار المعيار عليه أن يذكر كتابة مسببات ذلك وتلحق بالمعيار⁽¹⁵⁾.

المبحث الثاني

معايير المحاسبة المالية فى المملكة العربية السعودية

مقدمة :

صدرت معايير المحاسبة المالية السعودية من وزارة التجارة السعودية لأول مرة منذ أكثر من 17 سبعة عشر عاماً، وهذه المعايير لم تصدر كمجرد ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية، وإنما صدرت متضمنة إطار فكري من واقع ظروف المملكة.

وقد شملت معايير المحاسبة المالية السعودية إطاراً فكرياً للمحاسبة بالمملكة (أهداف المحاسبة المالية، ومفاهيم المحاسبة) ومعيار العرض والإفصاح العام محدداً القوائم المالية الرئيسية وإيضاحاتها المرفقة، بالإضافة إلى معايير المراجعة، وقد اتخذت هذه المعايير كأساس لبناء معايير مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

وفى عام 1412 هـ أصبحت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (تتبع وزارة التجارة) هى الجهة المكلفة بإعداد نظام المحاسبين القانونيين ومراجعة معايير المحاسبة وتطويرها.

وعلى ضوء ذلك قرر مجلس إدارة الهيئة تشكيل لجنة وإنشاء موقع للهيئة يتضمن عرض على الشاشة المعايير الصادرة فى المملكة (وعددتها 19 معيار كما هو وارد فى جدول رقم [1] بنمط HTM).



موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة السعودية

تقييم معايير المحاسبة السعودية:

- 1- يوجد موقع على الانترنت للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
- 2- يوجد إطار فكري انطلقت منه المعايير يشمل الأهداف والمفاهيم وعناصر القوائم المالية وأسس التحقق، بينما الإطار الفكري الأمريكي يتضمن بالإضافة لما سبق أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح واستخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياس المحاسبي⁽¹⁶⁾.
- 3- لم تصدر المعايير كترجمة للمعايير الدولية كما هو الحال في النظام المصري.
- 4- يوجد على موقع الهيئة السعودية بالانترنت صفحة للآراء والتفسيرات يمكن من خلالها الاطلاع دون إنزال جميع معايير الإطار الفكري ومعايير تنظيم المزاوالات وعددها 19 معياراً بنمط PDF.

5- تصدر معايير المحاسبة من جهاز حكومي يتبع الدولة ويشترك في إعداد المعايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين , بينما في الولايات المتحدة الأمريكية تصدر المعايير من هيئة ذات طابع خاص ويتم التصويت على إصدار كل معيار بالتصويت الحر المباشر وبالأغلبية , وفي حالة رفض أى عضو لإصدار المعيار عليه أن يذكر كتابة مسببات ذلك وتلحق بالمعيار.

المبحث الثالث

تجربة مجلس تعاون دول الخليج فى إصدار معايير المحاسبة المالية

يهدف مجلس تعاون دول الخليج العربية (يشمل عدد 6 دول) إلى تحقيق التنسيق والتكامل والترابط بين الدول الأعضاء فى جميع الميادين وصولاً إلى وحدتها وتعميق وتوثيق الروابط والصلة وأوجه التعاون بين شعوبها فى مختلف المجالات، وقد أنشئت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بقرار المجلس الأعلى لمجلس التعاون، وذلك فى الدورة التاسعة عشرة المنعقدة فى أبوظبى بتاريخ 7-9 ديسمبر 1998م، وبدأت الهيئة عملها بتاريخ 20 مايو 2001م.

أهداف الهيئة:

تهدف الهيئة إلى القيام بكل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فى دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل بينها ولها على الأخص مايلي⁽¹⁷⁾:

- 1- مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية، وعلى الأخص معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة آخذة فى الاعتبار المعايير الدولية وتجارب الدول والهيئات المهنية.
- 2- تطوير وتوحيد وسائل تنظيم المهنة بما فى ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد الأنظمة والقوانين المنظمة لها وإجراءات ترخيص مزاولتها.
- 3- وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه بما فى ذلك الجوانب المهنية والعملية والعلمية لمهنة المحاسبة والمراجعة.
- 4- الارتقاء بمستوى الأداء المهنى وإعداد وتنفيذ برنامج التعليم المستمر المتعلق بالمهنة.
- 5- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقييم الأداء المهنى.

وتعمل الهيئة على تحقيق أهدافها المحددة في نظامها الأساسي وفق خطة استراتيجية يتم إعدادها بأسلوب علمي وعملي معتمد من قبل مجلس إدارتها . ولقد تم إعداد خطة استراتيجية للأعوام 2003م - 2007م ركزت على بناء مقومات مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون وأخذت في الاعتبار ما يهدف إليه مجلس التعاون من تحقيق التنسيق والتكامل والترابط بين الدول الأعضاء في جميع الميادين وصولاً إلى وحدتها، وتم اعتمادها بشكلها النهائي في اجتماع مجلس إدارة الهيئة في جلسته الخامسة بتاريخ 24-25 ديسمبر 2002م.

وشرعت الهيئة من بداية العام 2003م في تنفيذ الخطة الاستراتيجية وحققت الكثير من أهدافها وأهمها إيجاد مقومات المهنة الأساسية، مثل: الإطار الفكري للمحاسبة المالية، ومعايير المحاسبة، ومعايير المراجعة، وقواعد آداب سلوك المهنة، واختبار الزمالة، والتعليم المستمر والتدريب، ومعايير وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وغيرها في وقتٍ وتكاليفٍ قياسية. ويوجد على موقع الهيئة على الانترنت www.gccao.org تفاصيل الخطة الاستراتيجية وخطة تنفيذها.



موقع هيئة المحاسبة والمراجعة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية

ويتطلب منهج التخطيط الاستراتيجي المعتمد في الهيئة وجود خطة لخمس سنوات يتم تحديثها كلما انقضت سنة منها، مما يتطلب تحديث الخطة الاستراتيجية للهيئة من العام 2004م . وتم اعتماد الخطة الاستراتيجية المحدثة للأعوام 2004م - 2008م في اجتماع مجلس إدارة الهيئة في جلسته المنعقدة بتاريخ 20-21 سبتمبر 2003م.

أهداف الخطة الاستراتيجية المحدثة:

* **الهدف الرئيسي الأول:** "مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية وعلى الأخص معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة آخذة في الاعتبار المعايير الدولية وتجارب الدول والهيئات المهنية".

الأهداف الفرعية للهدف الرئيسي الأول:

الهدف الفرعي [1]: التعريف بالإطار الفكري للمحاسبة المالية والعمل على تبنيه من قبل دول المجلس والمتابعة والاستجابة.
الهدف الفرعي [2]: مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد معايير المحاسبة.
الهدف الفرعي [3]: مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد معايير المراجعة.
الهدف الفرعي [4]: مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد قواعد سلوك وآداب المهنة.

* **الهدف الرئيسي الثاني:** "تطوير وتوحيد وسائل تنظيم المهنة بما في ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد الأنظمة والقوانين المنظمة لها وإجراءات ترخيص مزاولتها".

* **الهدف الرئيسي الثالث:** "وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه بما في ذلك الجوانب المهنية والعملية والعلمية لمهنة المحاسبة والمراجعة".

* **الهدف الرئيسي الرابع:** الارتقاء بمستوى الأداء المهني وإعداد وتنفيذ برامج التعليم المستمر المتعلقة بالمهنة".

* **الهدف الرئيسي الخامس:** "وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقويم الأداء المهني".

* **الهدف الرئيسي السادس:** "إعداد وتشجيع البحوث والدراسات والترجمة وإصدار الكتب والدوريات والنشرات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما وإثراء الفكر المحاسبي علمياً ومهنيًا".

* **الهدف الرئيسي السابع:** "التنسيق بين الجمعيات والجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة والمحاسبين الممارسين والعمل على دعمها وتطويرها".

* **الهدف الرئيسي الثامن:** "توحيد المصطلحات المحاسبية والرقابية".

وجدير بالذكر أن الأهداف الرئيسية والفرعية السابقة تشكل المقومات المتعارف على ضرورة توافرها في مهنة المحاسبة والمراجعة بدول مجلس التعاون الخليجي.

كما أعد مجلس إدارة الهيئة برنامجاً مفصلاً لتنفيذ كل هدف فرعي، ومن ينفذه ومن يراجعها، ومتى، وكيف، وقدر تكلفته. وقد تم الانتهاء من إعداد المقومات المشار إليها من قبل مستشارين ذوي اختصاص وخبرة، وتم مراجعتها من قبل خبراء، وفرق عمل متخصصة، وجرى تنفيذها حسب برنامجها.

وقام مجلس إدارة الهيئة باعتماد الإطار الفكري للمحاسبة المالية كونه أساس النظر في المقومات الأخرى بفاعلية وكفاية، كما توصل إلى الصيغ النهائية للمقومات الأخرى السابق ذكرها. وقرر المجلس توزيع المقومات على المحاسبين، والمراجعين، والجامعات، وأسواق المال، والجهات الحكومية ذات العلاقة ومستخدمي التقارير المالية، وذوي الاهتمام والاختصاص عامة. وأن يطلب منهم بيان مقترحاتهم وملاحظاتهم، خلال ستة أشهر تنتهي في 2003/12/31م (لم تسر هذه المعايير بعد لأنها في مرحلة التقييم والدراسة).

وسينتج عن اعتماد المقومات المشار إليها ما يلي:

- اقتناع معدى التقارير المالية، ومتخذي القرارات الاقتصادية، وممارسي المهنة وعلمائها بأن تلك المقومات متفقة مع بيئتهم الاقتصادية، والاجتماعية، والنظامية (القانونية).

- توفير مرجع موحد في كل دول مجلس التعاون باللغة العربية وباللغة الإنجليزية أيضاً لأساتذة المحاسبة والمراجعة وطلابها، وممارسى المهنة، والمستفيدين من خدماتها.
- إيجاد أسباب القدرة على المشاركة الإيجابية في المنتديات الدولية المختلفة، وبيان متطلبات بيئة دول مجلس التعاون لأخذه في الحسبان عند قيام تلك المنتديات بالعمل على التقريب بين مقومات المهنة في الدول ذات البيئات المختلفة.
- كما سينتج عن تطبيق المقومات ما يلي:
- تقارير مالية تظهر بعدل مراكز الوحدات الاقتصادية المالية، ونتائج أعمالها. وستكون عوناً لها على المنافسة في الأسواق العالمية، ودعماً لاقتصاد دول مجلس التعاون.
- إعداد وتحديث مقومات المهنة، على نحو منتظم، بأيدٍ وطنية، ذات التصاق مباشر بالتغيرات المحلية، واطلاع مستمر على المتغيرات العالمية.
- إعداد وتحديث مقومات المهنة، الصالحة لبيئة دول مجلس التعاون وحسب حاجتها، وأولوياتها، وبنوعية لا تقل عما تصدره الهيئات المتخصصة في البيئات الأخرى.
- ومع تقدير الباحثان لأهمية هذه التجربة للتكامل على مستوى دول الخليج، سيقوم الباحثان بمقارنة تجربة إصدار المعايير الدولية في موقع **IASB** مع المعايير الجارى إصدارها من مجلس تعاون دول الخليج العربية وذلك في المبحث التالي.

المبحث الرابع

الدراسة الاختبارية

حتى يمكن للباحثان اختبار فرضيات البحث وتحقيق أهدافه قاما بدراسة اختبارية دولية مقارنة من واقع ما هو منشور على مواقع الدول على الانترنت وموقع **IASB** بشأن المصادر المختلفة لمعايير المحاسبة.

اختبار الفرض الأول:

حتى يمكن للباحثان اختبار الفرض الأول القائل بأنه تتوفر في أنظمة بناء معايير المحاسبة المالية في مصر والسعودية مصادر كاملة للمعايير ترقى لمستوى إمكانية

IASB , قام الباحثان بإعداد الجدول التالي (جدول رقم [1]) لمصادر مختلف معايير المحاسبة المالية بموقع IASB ومقارنتها كنقطة أساس بمصادر معايير المحاسبة فى كل من مصر (الجهاز المركزى للمحاسبات, وزارة التجارة الخارجية) والسعودية, مع تخصيص أوزان ترجيحية مناسبة لمدى كفاءة كل مصدر (المعايير والتفسيرات ووجود موقع ووجود كتب مطبوعة وإمكانية إنزال ملفات المعايير بنمط PDF , والخدمات الأخرى فى الموقع للمهتمين, ومدى توافر المعايير المحاسبية كاملة على CD).

وقد قام الباحثان باستخدام مقياس ليكرت التالى لتحديد النقاط :

3 ثلاث نقاط : إذا توافر مصدر المعيار فى صورته المعاصرة على الموقع المعيار كله أو ملخصه, ويمكن إنزاله كملف بنمط PDF , وأيضاً توافره على CD للمستفيدين الراغبين فى الحصول عليه.

2 نقطتان : إذا توافر مصدر المعيار على الموقع, ويمكن عرضه بنمط HTM على الشاشة كملف, ولايتوافر على CD.

1 نقطة واحدة : إذا توافر المعيار بأى شكل تقليدى (حالة وزارة التجارة الخارجية فى مصر حيث يتوافر معايير فى الكتاب التقليدى دون موقع).

صفر : إذا لم يتوافر مصدر المعيار على الإطلاق.

وقم تم تفريغ البيانات فى جدول رقم (1) على النحو التالى:

****العمود الأول:** مصادر المعايير المحاسبية, ويتحدد كل مصدر كصف فى الجدول على النحو التالى:

- الصف رقم (1): توافر إطار فكرى لأهداف ومفاهيم المحاسبة بالدولة أو موقعها أو فى تجربتها فى بناء المعايير.

- الصف رقم (2): حتى الصف رقم (35) ⁽¹⁸⁾: معايير المحاسبة IAS الصادرة طبقاً للمعايير الدولية كنقطة أساس.

- الصف رقم (36): حتى الصف رقم (39): معايير خاصة بظروف الدولة البيئية (مثل معيار الزكاة فى المملكة العربية السعودية) .

- الصف رقم (40): مدى توافر تفسيرات لمعايير المحاسبة بالجهة على الموقع.

- الصف رقم (41): مدى وجود موقع للانترنت للجهة المصدرة لمعايير المحاسبة.

- الصف رقم (42): مدى وجود كتاب تقليدى مطبوع لمعايير المحاسبة فى الجهة.
- الصف رقم (43): مدى إمكانية إنزال ملف المعيار بنمط PDF .
- الصف رقم (44): مدى إمكانية حصول المستخدم على نسخة من المعايير الصادرة من الجهة على CD.
- الصف رقم (45): مدى وجود خدمات أخرى **OISR (Other Internet Services Resources)** مثل إخطار المهتمين على بريدهم الإلكتروني بأى تغييرات حدثت فى المعايير, والخدمات الفورية الأخرى, وخدمة الاشتراك فى الحصول على المعايير.
- ** العمود الثانى: مدى توافر المصادر السابقة حسب الأوزان الترجيحية فى موقع IASB .**
- ** العمود الثالث: مدى توافر المصادر السابقة حسب الأوزان الترجيحية فى موقع مصر الأول بالجهاز المركزى للمحاسبات (Central Auditing Organization) CAO .**
- ** العمود الرابع: مدى توافر المصادر السابقة حسب الأوزان الترجيحية فى موقع مصر الثانى بوزارة التجارة الخارجية⁽¹⁹⁾ MFT (Ministry of Foreign Trade) .**
- ** العمود الخامس: حالة مصر ككل Egypt (وسط حسابى للأوزان الترجيحية المخصصة للعمودين الثالث والرابع).**
- ** العمود السادس : مدى توافر المصادر السابقة حسب الأوزان الترجيحية فى موقع هيئة المحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية SA ((Saudi Arabia).**

جدول رقم (1)

الأوزان الترجيحية التي خصصها الباحثان لمصادر الانترنت
لمعايير المحاسبة المالية في الدراسة الدولية المقارنة

(6)	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
موقع SA	موقع Egypt	موقع MFT	موقع CAO	موقع IASB	المصدر على شبكة الانترنت (20)
2	صفر	صفر	صفر	3	CFW -1 الإطار الفكري للمحاسبة (أهداف ومفاهيم)
2	0.5	1	صفر	3	IAS I -2 عرض القوائم المالية
2	1.5	1	2	3	IAS 2 -3 المخزون
صفر	0.5	1	صفر	3	IAS 7 -4 قوائم التدفقات النقدية
صفر	0.5	1	صفر	3	IAS 8-5 صافى ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية
صفر	0.5	1	صفر	3	IAS 10 -6 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
صفر	1.5	1	2	3	IAS II -7 عقود الإنشاءات
2	صفر	صفر	صفر	3	IAS 12 -8 ضرائب الدخل
2	صفر	صفر	صفر	3	IAS 14 -9 التقارير القطاعية
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 15 -10 المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار
2	1.5	1	2	3	IAS 16 -11 الممتلكات، المعدات، التجهيزات
2	صفر	صفر	صفر	3	IAS 17 -12 الإيجارات
2	1.5	1	2	3	IAS 18 -13 الإيراد

تابع جدول رقم (1)

الأوزان الترجيحية التي خصصها الباحثان لمصادر الانترنت
لمعايير المحاسبة المالية في الدراسة الدولية المقارنة

(6)	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
موقع SA	موقع Egypt	موقع MFT	موقع CAO	موقع IASB	المصدر على شبكة الانترنت
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 19 -14 منافع المستخدمين (الموظفين)
2	1.5	1	2	3	IAS 20 -15 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
2	0,5	1	صفر	3	IAS 21 -16 أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 22 -17 اندماج المنشآت
صفر	1.5	1	2	3	IAS 23-18 تكاليف الاقتراض
2	0.5	1	صفر	3	IAS 24 -19 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
صفر	0.5	1	صفر	3	IAS 26 -20 المحاسبة والتقرير عن المعاشات (خطة منافع التقاعد)
2	1.5	1	2	3	IAS 27 -21 القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة
2	1.5	1	2	3	IAS 28 -22 المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 29 -23 التقارير المالية في الاقتصاديات عالية التضخم
صفر	0.5	1	صفر	3	IAS 30 -24 الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المثيلة
صف	صفر	صفر	صفر	3	IAS 31 -25 التقارير المالية عن الحصص في المشروعات المشتركة
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 32 -26 الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
صفر	0.5	1	صفر	3	IAS 33 -27 ربحية السهم
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 34 -28 التقارير المالية المرحلية (الفترية)
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 35 -29 العمليات غير المستمرة
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 36 -30 انخفاض قيمة الأصول
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 37 -31 المخصصات , الالتزامات الطارئة, الأصول الطارئة
2	0.5	1	صفر	3	IAS 38 -32 الأصول غير الملموسة
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 39 -33 الأدوات المالية: التحقق والقياس
2	0.5	1	صفر	3	IAS 40 -34 استثمارات الممتلكات
صفر	صفر	صفر	صفر	3	IAS 41 -35 الزراعة
2	صفر	صفر	صفر	صفر	36- معيار الزكاة (السعودية)

تابع جدول رقم (1)

الأوزان الترتيبية التي خصصها الباحثان لمصادر الانترنت
لمعايير المحاسبة المالية في الدراسة الدولية المقارنة

(6)	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)
موقع SA	موقع Egypt	موقع MFT	موقع CAO	موقع IASB	المصدر على شبكة الانترنت
2	صفر	صفر	صفر	صفر	37- معيار المصروفات الإدارية والتسويقية (السعودية)
2	0.5	1	صفر	صفر	38- معيار تكاليف البحوث والتطوير (السعودية ومصر)
2	صفر	صفر	صفر	صفر	39- معيار التقارير المالية الأولية (السعودية فقط)
2	1	1	1	3	40- التفسيرات
3	1.5	صفر	3	3	41- موقع على الانترنت
3	3	3	3	3	42- كتب تقليدية للمعايير
2	1.5	صفر	3	3	43- إمكانية إنزال ملف المعيار بنمط PDF
صفر	صفر	صفر	صفر	3	44- إمكانية حصول المستخدم على CD
صفر	صفر	صفر	صفر	3	45- وجود خدمات أخرى OISR

الدراسة الإحصائية:

عقب تجميع بيانات جدول رقم (1) قام الباحثان بإدخالها للحاسب الآلي (برنامج SPSS) , وتم حساب الإحصاءات الوصفية **Descriptive Statistics** وذلك كما يلي:

(1) حساب الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي, الانحراف المعياري) لعناصر جدول رقم (1) (موقع IASB , وموقع مصر عموماً كوسط حسابي للعمودين 3 , 4 , وموقع السعودية) , وفيما يلي هذه الإحصاءات الوصفية:

جدول رقم (2)

الإحصاءات الوصفية

بيان	وسط حسابي عام لعدد 45 مفردة (جدول رقم 1)	انحراف معيارى	خطأ معيارى للمتوسط
موقع IASB	2.73	0.86	0.13
حالة مصر (وسط حسابي لموقعيها)	0.5556	0.7008	0.1045
حالة السعودية	1.067	1.067	0.16

ويخرج الباحثان من هذا الجدول بما يلي:

- 1- اقتراب الوسط الحسابي العام لموقع IASB من 3 وهذا يرجع إلى وجود بعض المعايير المتاحة في كل من السعودية ومصر ولا توجد على موقع IASB.
 - 2- انخفاض الوسط الحسابي العام لمصر حيث بلغ 0.5556 من 3 وهذا يرجع لعدم وجود موقع أصلاً لوزارة التجارة الخارجية على الانترنت , بالإضافة لعدد محدود من المعايير المحاسبية الصادرة مقارنة بالمعايير الدولية , كذلك عدم وجود أي إطار فكري للمعايير في مصر بموقعها.
 - 3- حالة السعودية نجد أن الوسط الحسابي العام لها أكبر من حالة مصر وأقل من حالة IASB, ويرجع ذلك إلى عدم إمكان إنزال كل ملفات المعايير بنمط PDF, إلا أنه يمكن عرضها جميعاً والإطار الفكري والتفسيرات على الشاشة دون إمكانية إنزالها, وتوافرها للمستخدمين على CD.
- ويمكن من هذه المقارنات وجدول رقم (1) تحديد المعايير الواجب إعدادها في كل من مصر والسعودية وتضمينها آلية المعايير على المستوى العربي.
- (2) حساب مصفوفة معاملات الارتباط (ومعنوياتها) بين عناصر جدول رقم (1) (موقع IASB, وموقع مصر عموماً كوسط حسابي للعمودين 3 , 4 , وموقع السعودية) , وفيما يلي هذه المصفوفة:

جدول رقم (3)

مصفوفة معاملات الارتباط ومعنوياتها لمصادر الانترنت بشأن معايير المحاسبة المالية (موقع IASB , مصر , السعودية)

بيان	موقع IASB	موقع مصر	موقع السعودية
1- موقع IASB	1	0.194	0.274 - (0.068)
2- موقع مصر		1	0.478 (0.001)
3- موقع السعودية			1

ويخرج الباحثان من جدول رقم (3) أن معظم معاملات الارتباط ضعيفة وغير معنوية عدا ارتباط عناصر موقع مصر بعناصر موقع السعودية, وهذا يشير لبعد المعايير المحاسبية في مصر والسعودية مقارنة بالمعايير الدولية.

(3) إجراء تحليل التباين ANOVA بين عناصر المواقع الثلاثة (IASB, مصر عموماً , السعودية):

ض 0 : فرض العدم : $\mu_{IASB} = \mu_{EGYPT} = \mu_{SA}$:
ض 1 : الفرض البديل : ليست كل الأوساط الحسابية للمجتمعات متساوية أو على الأقل
هناك وسط واحد مختلف.

$$\alpha = 5\%$$

جدول رقم (4)

تحليل التباين ANOVA

ف الجدولية	احتمال ف	ف الكلية	متوسط المربعات	درجات حرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
3.065	10×4.03^{22}	73.22	58.363	2	116.726	بين المجموعات
			0.797	132	105.211	داخل المجموعات
				134	221.937	مجموع

وحيث أن (ف) الكلية المحسوبة $73.22 < (ف)$ الجدولية 3.065 يتم رفض فرض العدم بمعنى أن هناك فروقاً جوهرية بين عناصر المواقع الثلاثة – وحتى يمكن تحديد أين يوجد هذا الاختلاف قام الباحثان بإجراء اختبار t لمعنوية الفروق بين الأوساط الحسابية الثلاثة (كل زوج على حدة). وفيما يلي قيمة اختبار t لمعنوية الفروق بين الأوساط الحسابية لكل زوج :

جدول رقم (5)

قيمة اختبارات t لمعنوية الفروق بين الأوساط الحسابية لكل زوج

موقع السعودية	موقع مصر	موقع IASB	بيان
*7.203 (0.000)	*14.596 (0.000)	صفر	IASB
*3.563 (0.001)	صفر		مصر
صفر			السعودية

* فروق معنوية عند $\alpha = 5\%$ حيث t المحسوبة < 1.96

وبناء عليه توجد فروق معنوية بين كل من موقع مصر وموقع IASB وموقع مصر مع موقع السعودية , وأيضاً موقع السعودية مع موقع IASB.

ويخرج الباحثان من ذلك برفض الفرض الأول للدراسة القائل بأنه تتوافر في أنظمة بناء معايير المحاسبة المالية في مصر والسعودية مصادر كاملة للمعايير ترقى لمستوى إمكانية IASB . وهذا يشير إلى أنه لازال هناك حاجة إلى تطوير مواقع معايير المحاسبة المالية في كل من مصر والسعودية وهذا التطوير يشمل:

1- استكمال معايير المحاسبة الدولية باللغة العربية.

2- توفير مواقع مناسبة على الانترنت تتضمن كل المصادر السابقة المذكورة في جدول رقم (1) خصوصاً نشر معايير المحاسبة على المواقع مع إمكانية إنزالها بنمط PDF , وتوفير خدمات الموقع المختلفة بما فيها عرض التفسيرات للمعايير وإتاحتها على CD.

هذا بالإضافة إلى أهمية جهود مواءمة المعايير على المستوى العربي.

اختبار الفرض الثاني:

حتى يمكن للباحثان اختبار الفرض الثاني القائل بأن معايير المحاسبة المالية الجارى إصدارها من قبل مجلس التعاون الخليجي العربية ترقى لمستوى معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB , قام الباحثان بإعداد الجدول التالي (جدول رقم [6]) لمصادر مختلف معايير المحاسبة المالية بموقع IASB ومقارنتها كنقطة أساس مع معايير المحاسبة المالية الجارى إصدارها من قبل مجلس التعاون الخليجي العربية, مع تخصيص أوزان ترجيحية مناسبة لمدى كفاءة كل مصدر, وقد استخدم الباحثان نفس مقياس ليكرت السابق.

وقد تم تفريغ البيانات في جدول رقم (6) على النحو التالي:

* **العمود الأول:** مصادر المعايير المحاسبية, ويتحدد كل مصدر كصف في الجدول على النحو التالي:

- الصف رقم (1) : توافر إطار فكري لأهداف ومفاهيم المحاسبة.
- الصف رقم (2) حتى الصف رقم (35): معايير المحاسبة IAS الصادرة طبقاً للمعايير الدولية كنقطة أساس.
- الصف رقم (36): معيار خاص بمجلس التعاون الخليجي (وغير متاح ضمن معايير IASB).

* **العمود الثاني:** مدى توافر المصادر السابقة حسب الأوزان الترجيحية في موقع

.IASB

* **العمود الثالث:** مدى توافر المصادر السابقة حسب الأوزان الترجيحية فى موقع مجلس التعاون الخليجي **GCC**.

جدول رقم (6)

مقارنة بين معايير **IASB** والمعايير الصادرة عن مجلس التعاون الخليجي والأوزان الترجيحية التى خصصها الباحثان للمعايير (دراسة دولية مقارنة)

(3)	(2)	(1)
موقع GCC	موقع IASB	المصدر على شبكة الانترنت
2	3	1- CFW الإطار الفكرى للمحاسبة (أهداف ومفاهيم)
2	3	2- IAS عرض القوائم المالية
2	3	3- IAS 2 المخزون
صفر	3	4- IAS 7 قوائم التدفقات النقدية
صفر	3	5- IAS 8 صافى ربح أو خسارة الفترة, الأخطاء الجوهرية والتغيرات فى السياسات المحاسبية
صفر	3	6- IAS 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية
صفر	3	7- IAS 11 عقود الإنشاءات
2	3	8- IAS 12 ضرائب الدخل
صفر	3	9- IAS 14 التقارير القطاعية
2	3	10- IAS 15 المعلومات التى تعكس أثار التغيرات فى الأسعار
2	3	11- IAS 16 الممتلكات, المعدات , التجهيزات
صفر	3	12- IAS 17 الإيجارات
صفر	3	13- IAS 18 الإيراد
صفر	3	14- IAS 19 منافع المستخدمين (الموظفين)
2	3	15- IAS 20 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
صفر	3	16- IAS 21 أثر التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية
2	3	17- IAS 22 اندماج المنشآت
صفر	3	18- IAS 23 تكاليف الاقتراض
2	3	19- IAS 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
صفر	3	20- IAS 26 المحاسبة والتقرير عن المعاشات (خطة منافع التقاعد)
صفر	3	21- IAS 27 القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة
صفر	3	22- IAS 28 المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات زميلة
صفر	3	23- IAS 29 التقارير المالية فى الاقتصاديات عالية التضخم
	3	

صفر	3	IAS 30 -24 الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المثيلة
2	صفر	IAS 31 -25 التقارير المالية عن الحصص في المشروعات المشتركة
صفر		IAS 32 -26 الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
صفر		IAS 33 -27 ربحية السهم
صفر		IAS 34 -28 التقارير المالية المرحلية (الفترية)
2		IAS 35 -29 العمليات غير المستمرة
صفر		IAS 36 -30 انخفاض قيمة الأصول
2		IAS 37 -31 المخصصات, الالتزامات الطارئة, الأصول الطارئة
صفر		IAS 38 -32 الأصول غير الملموسة
2		IAS 39 -33 الأدوات المالية: التحقق والقياس
		IAS 40 -34 استثمارات الممتلكات
		IAS 41 -35 الزراعة
		36- معيار تكاليف البحوث والتطوير

الدراسة الإحصائية:

عقب تجميع بيانات جدول رقم (6) قام الباحثان بإدخالها للحاسب الآلى (برنامج SPSS) , وتم حساب الإحصاءات الوصفية كما يلي:

(1) حساب الإحصاءات الوصفية (الوسط الحسابي, الانحراف المعياري) لعناصر جدول رقم (6) (موقع IASB , وموقع GCC) , وفيما يلي هذه الإحصاءات الوصفية:

جدول رقم (7)

الإحصاءات الوصفية

انحراف معياري	وسط حسابي عام لعدد 36 مفردة	بيان
0.250	2.917	موقع IASB
0.978	0.778	موقع GCC

ويظهر من الجدول السابق رقم (7) ارتفاع الوسط الحسابي لمعايير IASB , إلا أنها لم تصل إلى 3 لأن هناك معيار خاص بتكاليف البحوث والتطوير موجود ضمن معايير مجلس التعاون الخليجي وغير موجود ضمن معايير المحاسبة الدولية.

(2) إجراء تحليل التباين ANOVA بين عناصر جدول رقم (6) (موقع IASB , موقع GCC):

ض 0 : فرض العدم : $\mu_{GCC} = \mu_{IASB}$

ض 1 : الفرض البديل : ليست كل الأوساط الحسابية للمجتمعين متساوية

جدول رقم (8)

تحليل التباين ANOVA

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات حرية	متوسط المربعات	ف الكلية	احتمال ف	ف الجدولية
بين المجموعات	82.347	1	82.347	134.14	10×6.26^{18}	3.978
داخل المجموعات	42.972	70	0.614			
مجموع	125.319	71				

وحيث أن (ف) المحسوبة 134.14 < قيمة (ف) الجدولية 3.978 يتم رفض فرض عدم بمعنى أن هناك فروقاً جوهرية بين عناصر الموقعين, أى أن معايير مجلس التعاون لدول الخليج لا ترقى لمعايير المحاسبة الدولية.

ويخرج الباحثان من ذلك برفض الفرض الثانى للدراسة القائل بأن معايير المحاسبة المالية الجارى إصدارها من قبل مجلس التعاون الخليجي العربية ترقى لمستوى معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB . وهذا يشير إلى أنه لازال هناك حاجة إلى تطوير موقع معايير المحاسبة المالية لمجلس تعاون دول الخليج.

اختبار الفرض الثالث :

حتى يمكن للباحثان اختبار الفرض الثالث القائل بأن عناصر الإطار الفكرى للمحاسبة فى مواقع IASB , Egypt , SA , GCC ترقى لمستوى عناصر الإطار الفكرى فى موقع FASB , قام الباحثان بإعداد الجدول التالى (جدول رقم [9]) لعناصر الإطار الفكرى للمحاسبة فى موقع FASB ومدى توافرها فى مواقع IASB , Egypt, والسعودية , ومجلس التعاون الخليجى. مع تخصيص أوزان ترجيحية مناسبة لمدى توافر تلك العناصر فى كل موقع, وقد استخدم الباحثان نفس مقياس ليكرت السابق.

وقد تم تقريغ البيانات فى جدول رقم (9) على النحو التالى:

جدول رقم (9)

بيان عناصر الإطار الفكري للمحاسبة في موقع FASB ومدى توافرها في مواقع

IASB , مصر , السعودية, ومجلس التعاون الخليج

موقع GCC	موقع SA	موقع Egypt	موقع IASB	موقع FASB	عناصر الإطار الفكري ⁽²¹⁾ .
2	2	صفر	3	3	1-أهداف القوائم المالية con.1 (صادر عام 1976)
2	2	صفر	3	3	2-الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية con.2 (صادر عام 1980)
صفر	صفر	صفر	3	3	3- أهداف القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة للربح con.4 (صادر عام 1980)
2	صفر	صفر	3	3	4- التحقق con.5 (صادر عام 1984)
2	2	صفر	3	3	5- عناصر القوائم المالية con.6 (صادر عام 1985)
صفر	2	صفر	صفر	3	6- استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية con.7 (صادر عام 2000) ⁽²²⁾

الدراسة الإحصائية :

عقب تجميع بيانات جدول رقم (9) قام الباحثان بإدخالها للحاسب الآلي (برنامج

SPSS) , وتم حساب تحليل التباين ANOVA بين عناصر جدول رقم (9) كما يلي:

ض 0 : فرض العدم: $\mu_{GCC} = \mu_{SA} = \mu_{EG} = \mu_{IASB} = \mu_{FASB}$

ض 1 : الفرض البديل : ليست كل الأوساط الحسابية للمجتمعات متساوية.

$$\alpha = 5\%$$

جدول رقم (10)

تحليل التباين ANOVA

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات حرية	متوسط المربعات	ف الكلية	احتمال ف	ف الجدولية
بين المجموعات	32.80	4	8.2	11.28	10×2.27^{22}	2.759
داخل المجموعات	18.16	25	0.727			
مجموع	50.96	29				

وحيث أن (ف) الكلية المحسوبة 11.27 < قيمة (ف) الجدولية 2.759 يتم رفض فرض العدم بمعنى وجود فروق معنوية بين عناصر الإطار الفكري للمحاسبة في موقع **FASB** وباقي المواقع.

ويجدر الإشارة في هذا الشأن إلى ما يلي:

- 1- لا يوجد أي عنصر من عناصر الإطار الفكري في مصر.
- 2- العنصر الأخير وهو استخدام معلومات التدفقات النقدية في القياس المحاسبي موجود فقط في موقع **FASB** ولا يوجد في المواقع الأخرى بما فيها **IASB** , وهو يمثل أساس تطوير القياس المحاسبي التاريخي.
- 3- عناصر الإطار الفكري في كل من **SA**, **GCC** غير كاملة علماً بأن الإطار الفكري لمجلس دول تعاون دول الخليج العربية مأخوذ تماماً من الإطار الفكري للمملكة العربية السعودية.

المبحث الخامس

آلية ملائمة لوضع معايير المحاسبة المالية العربية والإلزام بها

فى ضوء ما تم استعراضه فى المباحث السابقة ونتائج اختبار فرضيات البحث يتضح أن كل تجربة لها مزاياها وعيوبها، ولذا يقترح الباحثان الاسترشاد بأهم إيجابيات كل تجربة فى صياغة آلية ملائمة لوضع معايير المحاسبة المالية على المستوى العربى، خصوصاً أن باقى الدول العربية لا يوجد بها أى معايير للمحاسبة⁽²³⁾.

وتجدر الإشارة إلى أنه عند صياغة آلية ملائمة لوضع معايير المحاسبة المالية العربية يجب أن تعد هذه المعايير وفق أسلوب علمى يأخذ فى الاعتبار تجربة الجهات الرائدة المهنية وأخذ رأى ذوى الاهتمام والاختصاص، وتشمل هذه الآلية ما يلي:

- 1- ضرورة بناء إطار فكرى متكامل بعناصره الستة السابق ذكرها فى جدول رقم (9) ومنه يتم بناء المعايير العربية.
- 2- تقوم لجنة على المستوى العربى للمعايير باستعراض المواضيع ذات العلاقة بمهامها وترتيبها حسب أهمية مواضيعها وألوية إصدارها، ويتم تنقيح وتحديث هذه المعايير دورياً.
- 3- تختار اللجنة - على المستوى العربى - مستشار من ذوى الاختصاص فى موضوع المعيار المقترح إصداره ويكلف بإعداد مشروع المعيار.
- 4- يعد المستشار مشروع المعيار، ويرفق به دراسة عن الجوانب النظرية والمهنية والتطبيقية لموضوع المعيار، وعلى الأخص ما تضمنته الأنظمة والهيئات المهنية الأخرى من معايير ذات علاقة بموضوع مشروع المعيار.
- 5- تقوم اللجنة بدراسة مشروع المعيار والدراسة المرفقة وإدخال ما تراه من تعديلات.
- 6- يرسل مشروع المعيار **Exposure Draft** إلى ذوى الاهتمام والاختصاص فى مهنة المحاسبة والمراجعة خاصة ويطلب منهم تزويد اللجنة بما لديهم من ملاحظات واقتراحات.

- 7- يتم مناقشة مشروع المعيار فى لقاءات مفتوحة (جلسات استماع) تعقدها اللجنة, ويتم توثيق الملاحظات التى يتم عرضها فى هذه اللقاءات.
- 8- تقوم اللجنة بتبويب الملاحظات وإعداد جدول مقارن بين الملاحظات الواردة مصنفة حسب موضوعها والجهة الواردة منها, ورأى المستشار حيالها ويقدم إلى اللجنة لدراسته.
- 9- تقوم اللجنة بمناقشة الملاحظات الواردة واتخاذ قرار حيال كل منها وإعداد محضر يوضح ما تم الاتفاق عليه خلال هذه الاجتماعات والمبررات التى على أساسها تم استبعاد أى ملاحظة.
- 10- فى ضوء ما يتم التوصل إليه من قرارات يعد مشروع النسخة النهائية للمعيار ويرفع لمجلس إدارة اللجنة ويتم التصويت عليه بالأغلبية مع تضمينه مبررات الرفض.
- 11- تقوم اللجنة بعد اعتماد مشروع المعيار بدراسة ما يسفر عنه التطبيق العملى للمعيار وتقديم أى توصيات لتطويره.
- 12- على الأجهزة المعنية بمعايير المحاسبة المالية على مستوى كل الدول العربية الالتزام بما يصدر عن هذه اللجنة.
- 13- ضرورة إنشاء موقع على الانترنت للتعريف بهذه اللجنة وما تصدره من معايير بحيث تتيح للمهتمين الاطلاع على مجهوداتها وإنزال معايير المحاسبة التى تتوصل إليها بنمط ملفات 'PDF', وعلى أن يتضمن هذا الموقع صفحة للتفسيرات والإيضاحات الخاصة بتطبيق المعايير وتاريخ بدء سريانها.
- 14- يتحدد فى كل معيار النطاق الجغرافى لسريانه (مثلاً كل الدول العربية أو على دول السوق العربية المشتركة أو غير ذلك) , والتاريخ الفعلى لسريان المعيار.

الهوامش

- (1) <http://www.oecd.org>
- (2) <http://www.gccao.org>
- (3) <http://www.socpa.org>
- (4) د / شريف توفيق , "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية فى المملكة العربية السعودية: منهج تنظيمى للسياسة المحاسبية على المستوى الكلي", *مجلة الإدارة العامة* (الرياض, معهد الإدارة العامة , العدد 55 , سبتمبر 1987) , ص ص 167-235.
- (5) د/ محمد شريف توفيق , "قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدى توافرها فى التقارير المالية للشركات المساهمة وفى معيار العرض والإفصاح العام بالمملكة العربية السعودية", *مجلة الإدارة العامة* (الرياض, معهد الإدارة العامة, العدد 61 , فبراير 1989) , ص ص 113-201.
- (6) د/ وابل بن على الوابل , "معايير المحاسبة السعودية - دراسة ميدانية لترتيب أولوية إصدار المعايير", *مجلة الإدارة العامة* (الرياض, معهد الإدارة العامة , العدد 66 , مايو 1990) , ص ص 177-212.
- (7) د / محمد شريف توفيق, د / حمدى محمود قادوس, "دراسة اختبارية لاستخدام المدخل الإيجابى فى بناء المعايير المحاسبية فى المملكة العربية السعودية", *مجلة الإدارة العامة* (الرياض, معهد الإدارة العامة , العدد 72, أكتوبر 1991), ص ص 93-162.
- (8) د/ محمد شريف توفيق, د/ حمدى محمود قادوس , "تقييم أهم المعايير المحاسبية التى أصدرها الجهاز المركزى للمحاسبات فى ظل هدف إصلاح المسار المحاسبى المصرى", *مجلة البحوث التجارية*, كلية التجارة جامعة الزقازيق, المجلد التاسع عشر, العدد الأول, الجزء الأول , يناير 1997, ص ص 15-60.
- (9) د / أبو زيد كامل السيد , "دراسة انتقادية لمنهجية إصدار المعايير المحاسبية المصرية واختبار مدى ملاءمتها للبيئة المصرية لمواجهة التحديات المستقبلية", *المؤتمر العلمى السنوى الثانى*, كلية التجارة جامعة الزقازيق, نوفمبر 1998, ص ص 2/227-2/274.

- (10) وقت إعداد هذا البحث . وقد صدر قرار تشكيل حكومة جمهورية مصر العربية فى مطلع شهر يوليو 2004 متضمناً إنشاء وزارة للاستثمار : ويرى الباحثان ضرورة إنشاء موقع لها على شبكة الانترنت متضمناً صفحة خاصة بمعايير المحاسبة المصرية.
- (11) الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية, **قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997** , بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم, الطبعة السادسة , 2002 .
- (12) المعايير المحاسبية كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد , **الوقائع المصرية** , العدد 215 (تابع) - 23 سبتمبر 1996, وقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم 2644 لسنة 1996 بشأن اعتماد وسريان معايير المحاسبة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد , ص ص 2 - 167.
- (13) <http://www.sec.org>
- (14) <http://www.socpa.org>
- (15) د/ عباس مهدى الشيرازى , **نظرية المحاسبة** , الكويت, ذات السلاسل للنشر, 1990.
- (16) <http://www.FASB.org/st>.
- (17) <http://www.gccao/goals.html>.
- (18) International Accounting Standards Committee, **"International Accounting Standards"**, London , 2002
- (19) لا يتوافر حتى الآن أى موقع لوزارة التجارة أو هيئة سوق المال لعرض المعايير المحاسبية السارية فى القطاع الخاص.
- (20) طبقاً لترتيب المعايير المحاسبية الدولية الواردة على موقع IASB على الانترنت فى 2004/6/1.
- (21) a- Financial Accounting Standards Boards, **"Statement of Financial Accounting Concepts 1-6"**, (New York: McGraw-Hill Book Company, 1986).
b- _____, **"Accounting Standards"**, Original Pronouncements, July 1973-June 1, 1986, (New York: McGraw-Hill Book Company, 1987).
- (22) أساس إعداد مشروع معيار القياس طبقاً للقيمة العادلة الجارى إصداره بمعرفة FASB (فى عام 2004).
- (23) فى ضوء ما وجدته الباحثان بالبحث على الانترنت.