

دراسة معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية  
ومعايير التقرير المالي الدولية IfRS  
دراسة ميدانية

**A Study of Obstacles of Convergence between Egyptian  
Accounting Standards and International Financial Report  
Standards (IFRS)**

دكتور / علي محمد علي الصياد  
Dr. Ali Mohamed Ali El Saiad

عميد الجامعة العمالية – فرع طنطا

دراسة معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS  
(دراسة ميدانية)  
دكتور / على محمد على الصياد  
أكاديمية الدراسات المتخصصة - الجامعة العمالية - فرع طنطا

**Abstract:**

This study presents the essential differences between the Egyptian Accounting Standards and international standards and expect benefits of achieving convergence between the Egyptian accounting standards and International Financial Reporting Standards (IFRS) and obstacles for this through the distribution of 120 questionnaires, including 100 subjects for statistical analysis. The study analyzes the requirements that would assist in the implementation of IFRS in the Egyptian business environment. Using the content analysis method, the study amongst others recommended a continuous research in order to harmonize and converge with the international standards through mutual international understanding of corporate objectives and the building of capacity that will support the preparation of financial statements in Egyptian organization.

The results of this study show that, there are significant differences between the Egyptian Accounting Standards and International Accounting Standards (IAS) as well as (IFRS), particular in presentation of the financial statements, recover losses in decline inventory in subsequent years, the model re-evaluation of assets and fair value, processing fame...etc. Whereas, there are a lot of expected benefits such as improve the quality of financial reporting, increase the confidence of investors, reduce of risk systematic information and forecasting, increase the liquidity of capital and efficiency, increase foreign investment and increase the flow of capital across borders, the globalization of the stock market of Egypt and ease of trading and communicate globally, high ability of investors and analysts to predict earnings.

**Key words:** IFRS, IAS, Egyptian Accounting Standards, Financial Reports.

**ملخص البحث :**

تناولت هذه الدراسة الفروق الجوهرية بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية والمنافع المتوقعة من تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية (IFRS) ومعوقات هذا التوافق ومن خلال توزيع ١٢٠ قائمة استقصاء خضع منها ١٠٠ للتحليل الإحصائي توصل الباحث للنتائج التالية :

- هناك فروق جوهرية بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وخاصة في طريقة عرض القوائم المالية وعناصر الدخل الشامل الأخرى، معالجة استرداد خسائر الانخفاض في المخزون في السنوات اللاحقة، نموذج إعادة تقييم الأصول والقيمة العادلة، الإيجار التمويلي، معالجة الحصص الاستثمارية الباقية، الاستحواذ المرحلي، معالجة الشهرة.
- هناك منافع متوقعة إذا تحقق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية و (IFRS) تتمثل في تحسين جودة التقارير المالية وزيادة قابليتها للمقارنة، زيادة ثقة المستثمرين الأجانب، انخفاض خطر المعلومات وخطر التقدير والتنبؤ، انخفاض تكلفة الأموال، زيادة سيولة رأس المال وكفاءته، زيادة الاستثمارات الأجنبية وزيادة تدفق رؤوس الأموال عبر الحدود، عولمة سوق الأوراق المالية المصرى وسهولة التداول والتواصل عالمياً، تحقيق منافع الارتباط بالشبكات الاقتصادية الدولية، تخفيض عدم تماثل المعلومات،

- ارتفاع قدرة المستثمرين والمحللين على التنبؤ بالأرباح، تقليل نطاق إدارة الأرباح، ترشيد القرارات الاقتصادية، زيادة مستوى الالتزام بالمعايير الدولية، زيادة إيرادات مهنة المحاسبة لأداء المهنة عبر العالم.
- توجد معوقات تمنع تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية تتمثل في معوقات قانونية، معوقات قياس القيمة العادلة، نقص خبرة المراجعين ومعدى القوائم المالية، معوقات من جانب مسئولى الحوكمة، معوقات خاصة بكيفية تدبير مصادر تمويل تكلفة التحول إلى المعايير الدولية ومعوقات أخرى تتعلق بعمليات خاصة بالمجتمعات الإسلامية لا تغطيها المعايير الدولية وأخيراً معوقات عدم كفاية المحتوى الحالى لمعايير التقرير المالي الدولية فى برامج المحاسبة فى الجامعات المصرية.
- تزداد درجة سيولة سوق رأس المال بزيادة مستوى توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير التقرير المالي الدولية وأن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية أصبح ضرورة حتمية لنجاح مسار الإصلاح المحاسبى فى مصر.
- كما قدم الباحث مجموعة من التوصيات يجب الأخذ بها فى وضع خطة مستقبلية للتحول خلال الفترات القادمة من معايير المحاسبة المصرية إلى معايير التقرير المالي الدولية.

## إطار البحث :

### ١- مقدمة البحث :

إن تبنى معايير المحاسبة الدولية يرتبط بتحقيق مزايا إقتصادية لأسواق المال، عن طريق زيادة القيمة السوقية للأسهم، وزيادة درجة السيولة فى السوق، وتخفيض تكلفة رأس المال (Li, 2010) وبالتالي فهناك قبول متزايد لمعايير المحاسبة الدولية سواء على مستوى الدول المتقدمة أو الدول النامية، وسواء كان هذا القبول على مستوى التطبيق التام، أو مستوى التوافق، أو وضع خطة مستقبلية للتحول خلال الفترات القادمة، كما هو الحال فى الولايات المتحدة الأمريكية واليابان (الميهى ، ٢٠١٢) ويعتبر عام ٢٠١٤ نقطة تحول فى تبنى وتطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) فقد تبنت تلك المعايير الدولية قرابة أكثر من ١٣٠ دولة بما فى ذلك الإتحاد الأوروبى وبعض البلدان النامية (أبو الخير، ٢٠١٤) وحددت هيئة بورصة الأوراق المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية أنه سيتم التحول من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بداية من عام ٢٠١٤ ونظراً لوجود العديد من المشاكل فى التحول غيرت بداية تبنى (IFRS) إلى عام ٢٠١٥ (Yallapragada et al., 2011).

وهناك نمو متزايد فى أدبيات البحث المحاسبى فى الآونة الأخيرة نحو تقييم تحول الدول نحو تبنى معايير المحاسبة الدولية عبر دول العالم المختلفة (Hellman, 2011) ويعتقد أنصار تطبيق تلك المعايير الدولية أن ذلك يساهم فى تقديم تقارير مالية ذات جودة أعلى من تطبيق المعايير المحلية، ذلك أن التحسن فى جودة إعداد التقارير المالية والإفصاح بإتباع المعايير الدولية من شأنه أن يخفف من تماثل المعلومات والإتجار بالمعلومات الداخلية وتخفيض تكلفة رأس المال وزيادة القابلية للمقارنة وتحسين الشفافية وإرتفاع قدرة المستثمرين على التنبؤ بأرباح الشركة المستقبلية وزيادة تدفق رؤوس الأموال عبر الحدود (Armstrong et al., 2010 ; Brown, 2011). ويبدى مجلس معايير المحاسبة الدولية تعاونه مع الدول التى تقوم بإصدار معايير محاسبية محلية لتحقيق التوافق بين معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة المحلية حول العالم حيث تساهم تلك المعايير فى تحقيق الشفافية، وتقديم تفسيرات صحيحة لما تحويه التقارير المالية من معلومات مالية، ويقع عبء ذلك على الإدارة التى تعتبر مسئولة عن إعداد التقارير المالية.

### ٢- مشكلة البحث :

أنه توجد معوقات تعوق تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية (IFRS). فالمعايير المصرية صدرت بموجب قرار وزير الإستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وكانت ترجمة للمعايير الدولية فى ذلك الوقت مع وجود بعض الإستثناءات تم وضعها مراعاة لظروف البيئة المصرية والفكر الإقتصادى السائد والقوانين والتشريعات السائدة ومع تطور معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير التقرير المالي الدولية (IFRS) منذ ٢٠٠٦ حتى عام ٢٠١٤ إتسعت الفجوة بين المعايير المصرية والمعايير الدولية. لذلك تتلخص مشكلة البحث فى طرح التساؤلات التالية :

- ١- ما هى معوقات تطبيق معايير IFRS فى مصر ؟
- ٢- ما هى منافع تطبيق معايير IFRS فى مصر ؟
- ٣- ما هى تكاليف تطبيق معايير IFRS فى مصر ؟
- ٤- ما هو أثر تبنى معايير IFRS على سوق رأس المال ؟

### ٣- هدف البحث :

يهدف البحث إلى التعرف على معوقات تحقيق التوافق مع معايير التقرير المالي الدولية في جمهورية مصر العربية والآثار المترتبة على تحقيق هذا التوافق إذا تم . ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- ١- تحديد المنافع التي حققتها الدول التي طبقت IFRS .
- ٢- مناقشة الفروق بين معايير المحاسبة المصرية والمعايير الدولية .
- ٣- حصر معوقات التوافق مع معايير التقرير المالي الدولية في مصر .

### ٤- أهمية البحث :

تأتى أهمية البحث العلمية فى تناولة إتجاه من إتجاهات التطور فى الفكر المحاسبي والذى يؤدى إلى حدوث تغيير جوهري فى مقومات الوظيفة المحاسبية فإن التحول من معايير المحاسبة المصرية إلى معايير التقرير المالي الدولية سيكون فى القريب العاجل ضرورة حتمية وأن هذا التحول يتطلب مرحلة إنتقالية يتم التعامل خلالها مع الفروق بين المعايير المصرية و IFRS وإزالة المعوقات التى تعوق تطبيق IFRS فى مصر .

### ٥- فروض البحث :

يهدف البحث إلى إختبار الفروض التالية والتي سيتم إختبارها فى بيئة الممارسة المصرية :

(١) لا توجد معوقات تمنع تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية

(٢) لا تزداد درجة سيولة سوق رأس المال بزيادة مستوى توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير التقرير المالي الدولية .

(٣) لا يمثل تطبيق IFRS ضرورة حتمية لنجاح مسار الإصلاح المحاسبي فى مصر .

### ٦- حدود البحث :

يختص البحث بدراسة معوقات التوافق مع معايير التقرير المالي الدولية فى جمهورية مصر العربية على وجه التحديد .

### ٧- منهج البحث :

يعتبر هذا البحث من حيث النوع بحث إستكشافى وصفى إعتد فيه الباحث بشكل أساسى على المنهج الإستقرائى وذلك بإتباع الخطوات الرئيسية لهذا المنهج والمتمثلة فى :

– ملاحظة الظاهرة موضوع البحث والمتمثلة فى معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية .

– وضع الإطار النظرى للبحث من خلال التحليل النظرى على المستوى الأكاديمي، من خلال الدراسات والبحوث التى قنمها الباحثون بشأن تطبيق IFRS أو على مستوى الإصدارات الرسمية لمجالس المعايير والقوانين والتشريعات ذات الصلة.

– وضع الفروض والوصول إلى النتائج من خلال إختبار فروض البحث والتحليل الإحصائي الملائم وتقديم الأدلة الميدانية حول فروض البحث .

### ٨- خطة البحث :

قسم الباحث الدراسة فى هذا البحث على النحو التالى :

- المبحث الأول: الدراسات السابقة .
- المبحث الثانى: معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية .
- المبحث الثالث: الدراسة الميدانية ونتائج وتوصيات البحث .

## المبحث الأول الدراسات السابقة

فيما يلي أهم الدراسات السابقة العربية والأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي يمكن تقسيمها كما يلي :

### أولاً: دراسات متعلقة بالتوافق المحاسبي الدولي مع IFRS :

#### دراسة Kristion and Tony, 2006 :

أجريت هذه الدراسة للتعرف على أهم المشاكل والعقبات التي تواجه عملية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في بعض الدول، حيث شملت العينة ٣٨ دولة حول العالم تطبيق المعايير الدولية، ودراسة مجموعة من العوامل منها، قانون الأوراق المالية، وقوة وصرامة القوانين، وإستعداد الدول لإستقبال الإستثمارات الأجنبية توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين النمو في أسواق رأس المال وإعتماد المعايير الدولية و أن إعتماد المعايير الدولية يحسن الرقابة والشفافية ويحسن التقارير المالية .

#### دراسة : RfÉzvan Musta, 2007 :

هدفت هذه الدراسة قياس الحاجة للتوافق بين المعايير المحاسبية المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية وأجريت على ٣٣ دولة من دول العالم، بسبب إنتشار الشركات متعددة الجنسية وحالات الإندماج والإستحواذ في كيانات إقتصادية مثل إندماج Deutsche Bank and Bankers Trust وكان نتيجة ذلك ظهور أول بنك على مستوى العالم والإندماج بين Society General and Paribas، وكذلك الدور المتزايد للتمويل في الإقتصاد المعاصر، وعولمة الأسواق، والتكامل الإقتصادي الإقليمي، والتكامل المالي، والعوامل السياسية وتأثيرها على عملية التوافق المحاسبي بين معايير المحاسبة المحلية وال-IFRS. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك عقبات لتحقيق التوافق خاصة على نطاق المحاسبة الضريبية، وخلافات حول طبيعة بعض المعايير المعقدة التي تستخدم القيمة العادلة، وكذلك الإختلافات التشريعية والقانونية بين الدول المنظمة لعملية إصدار المعايير المحاسبية .

#### دراسة : Songlan et al., 2008 :

إهتمت هذه الدراسة بدراسة الجهود الصينية لتقريب معايير المحاسبة الوطنية مع معايير التقارير المالية الدولية ال-IFRS وذلك بفحص التقارير المالية الخاصة لـ ٧٩ شركة من الشركات المدرجة بالبورصة للفترة ما بين عام ١٩٩٩ و عام ٢٠٠٢ مستخدمة مقاييس الثبات والإلتزام والقابلية للمقارنة، لذلك ركزت الدراسة على ما إذا كانت الشركات المدرجة بالبورصة تلتزم بمعايير المحاسبة المحلية ومعايير ال-IFRS ، ما إذا كانت الشركات تستخدم معالجات محاسبية ثابتة في إعداد التقارير المالية على أساس المعايير المحلية ، ما إذا كان قياس صافى الدخل لنفس الشركة طبقاً للمعايير المحلية يختلف جوهرياً عن صافى الدخل طبقاً لل-IFRS ، وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة في الأرباح بين التقارير المعدة طبقاً لمعايير التقارير المالية الدولية والمعايير المحلية، وركزت نتائج هذا البحث على أهمية توافق المعايير المحاسبية الصينية مع معايير التقارير المالية الدولية، لتحقيق التوافق بين التطبيقات المحاسبية وتقليل الفجوة في الأرباح وزيادة القابلية للمقارنة

#### دراسة :Silva et al., 2008 :

إستخدمت هذه الدراسة أساليب التحليل متعدد المتغيرات وتحليل الإنحدار لفحص الخصائص المحفزة لتطبيق الشركات لمعايير التقارير المالية الدولية ال-IFRS في الشركات البرتغالية المدرجة في البورصة. وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن درجة إستعداد الشركات لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية ترتبط بحجم الشركة، ومعدل الربحية، وحجم المعاملات الدولية، وأن أكثر العوامل تأثيراً هو دور مكاتب المراجعة الكبيرة في التشجيع على تطبيق المعايير الدولية .

### دراسة Xiaohui and Zhang, 2008 :

ركزت هذه الدراسة على قياس التوافق بين المعايير المحاسبية بإستعراض وتقييم الطرق القائمة لقياس مستوى التوافق بين أي مجموعتين من المعايير المحاسبية، وقد إقترحت الدراسة طريقة جديدة لقياس التوافق بين المعايير الوطنية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS وهى التحليل الضبابى Fuzzy Clustering Analysis مع التطبيق على المعايير الصينية وقياس مستوى توافقها مع ال-IFRS والتحليل الضبابى هو طريقة تستخدم فى التحليل الإحصائى متعدد المتغيرات، وتهدف إلى تقسيم البيانات إلى مجموعات تتكون كل مجموعة من بيانات متماثلة، وتهدف هذه الدراسة إلى قياس درجة التشابه والإختلاف بين مجموعتين من المعايير المحاسبية . وأثبتت نتائج الدراسة أن هناك توافق جزئى بين معايير المحاسبة الصينية وبين معايير التقرير المالي الدولية IFRS، فقد نتج عن نموذج التحليل إن مستوى التوافق بين المجموعتين هو ٠.٧٤٩٧ وهو أكبر من ٠.٧ (مستوى التوافق المرجح من قبل الدراسة). وأن مستوى التوافق يكون متوسط عند قياس مستوى التوافق لكل معيار على حده (تم دراسة ٣٣ معيار).

### دراسة Alkhtani, 2012 :

دراسة بعنوان "The Relevance and Usefulness of IFRS to Saudi Arabia" وتناولت الدراسة تكاليف ومنافع المملكة العربية السعودية من تبني (IFRS) وخلصت الدراسة إلى أن هذا التبني يسهم فى تعزيز جودة التقارير المالية وأن الفوائد المالية المعدة وفقاً (IFRS) تقدم كثيراً من المعلومات المطلوبة لإتخاذ القرارات وأن هناك إتفاق بين عينة الدراسة على ملاءمة ومناسبة (IFRS) للبيئة السعودية وأن فوائد تبني هذه المعايير تفوق المشاكل الأولية التى تظهر من هذا التبني

### دراسة Salim , 2014 :

قامت الدراسة بالتعرف على منافع ومشاكل التوافق مع IFRS بالتطبيق على المملكة العربية السعودية من خلال توزيع ١٥٠ قائمة إستقصاء وزعت على ثلاث مجموعات وهم الأكاديميين ، المديرين الماليين، المراجعين الخارجيين وكانت نسبة الردود ٧٥.٣% ، وتشير نتائج الدراسة إلى أن المنافع الرئيسية من تحقيق التوافق مع IFRS فى السعودية هو تحسين جودة التقارير المالية بزيادة المعلومات المالية المقدمة وتقليل إدارة الربح وزيادة مستوى الإفصاح وزيادة كفاءة سوق المال وجذب الإستثمارات الأجنبية وزيادة ثقة المستثمرين وأن أهم المشاكل هو تناقض التوفيق مع IFRS مع المعايير المالية الإسلامية مثل الزكاة، الفائدة، كذلك عدم إنتباه الجامعات السعودية إلى IFRS فى المقررات الدراسية المحاسبية يخلق كثير من المشاكل وكذلك نقص الخبرة .

### دراسة أبو الخير ، ٢٠١٤ :

تناولت الدراسة المحاسبة فى ظل معايير التقرير المالي الدولية IFRS من خلال الفروق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المصرية والفروق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية لأول مرة (IFRS1) وتوصلت الدراسة بأن منافع تطبيق معايير المحاسبة الدولية تأتى من خلال تحسين خصائص المعلومات المحاسبية وتنشيط الأسواق ووفورات التكلفة التى تحققها الدول من وراء تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال تجنب إنفاق الموارد فى إعداد معايير محاسبية وطنية، منافع الإرتباط بالشبكات الإقتصادية، جذب الإستثمارات .

### ثانياً: دراسات حول أثر تطبيق IFRS أو التوافق معها :

### دراسة : Lantto, 2006 :

تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على جودة التقارير المالية وإلى أى درجة سوف يحسن من فائدة المعلومات المحاسبية. وقد قام الباحث فى دراسته هذه بإستخدام طريقة التحليل التجريبي من خلال قوائم إستقصاء تم توزيعها على كل من المحللين الماليين والمديرين والمراجعين الخارجيين ، وتوصلت الدراسة إلى أن المعلومات المحاسبية المبنية على أساس تطبيق معايير التقارير المالية الدولية تكون ملائمة لإتخاذ قرارات توزيع الموارد الإقتصادية وتكون ذات موثوقية عالية

دراسة هديب ، ٢٠٠٦ :

تناولت الدراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على زيادة الإستثمارات الأجنبية في سوق الأوراق المالية المصري ، ولقد بينت نتائج الدراسة أن تطبيق المعايير الدولية على القوائم المالية في مصر يساهم في زيادة الإستثمارات الأجنبية وفي نمو سوق الأوراق المالية المصري واتضح ذلك من خلال زيادة قيمة التدفقات الأجنبية منذ بداية تطبيق المعايير الدولية

دراسة Dunne et al., 2008 :

تناولت هذه الدراسة إختبار أثر تطبيق الـ IFRS في ثلاث دول هي إنجلترا وأيرلندا وإيطاليا ، وشملت عينة الدراسة ١٧٥ شركة موزعة كما يلي : ١٣٨ شركة في إنجلترا، و٢٧ شركة في إيطاليا، و ١٠ شركات في أيرلندا. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن تنفيذ معايير التقارير المالية الدولية الـ IFRS ليست عملية سهلة وتتطلب تغيير في النظم الداخلية للشركة وطرق المعالجة المحاسبية لبعض البنود وكذلك طرق التقويم . كما أشارت نتائج تحليل محتويات القوائم المالية إلى أن التقارير المالية للشركات الإيطالية تأثرت أكثر حيث زادت درجة تعقيدها وكمية المعلومات الإضافية التي يجب الإفصاح عنها، تختلف تكلفة تطبيق IFRS من شركة لأخرى، هناك بعض المعايير التي يواجه تطبيقها مشاكل كثيرة مثل IFRS 2,3,8 .

دراسة Jeanjean and Stolowy, 2008 :

ركزت هذه الدراسة على مكاسب الإدارة Earnings Management كمقياس مباشر لأثر تطبيق الـ IFRS على جودة التقارير المالية وشملت عينة الدراسة ٣٢٧ شركة من ثلاث دول هي أستراليا وفرنسا وإنجلترا باعتبار أن هذه الدول من أوائل الدول التي طبقت الـ IFRS قبل ٢٠٠٥. وقد توصلت الدراسة إلى أن دوافع الإدارة والعوامل التنظيمية المحلية تلعب دوراً هاماً في صياغة التقارير المالية ربما أكثر أهمية من المعايير المحاسبية.

دراسة Luzi Hail et al., 2009 :

تناولت تلك الدراسة تحليل العناصر الإقتصادية والسياسية المتعلقة بتطبيق الـ IFRS في المملكة المتحدة، وتقييم التأثير المحتمل لتطبيقها وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية :  
تطبيق الـ IFRS بالمملكة المتحدة يؤدي لزيادة جودة التقارير المالية وإمكانية مقارنة المعلومات المالية، مما يعود بالفائدة على الإستثمار داخل المملكة المتحدة، والفائدة على المستثمرين من خلال نوعية المعلومات المالية الموفرة لهم، سيؤدي تطبيق الـ IFRS إلى توفير تكلفة إعداد التقارير المالية في المستقبل، خاصة بعد التخلص من تكلفة إجراء التسويات الناتجة عن تطبيق المعايير المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية .

دراسة Guggiola, 2010 :

إهتمت هذه الدراسة بتحليل مزايا عملية التوحيد المحاسبي بين الدول الأوروبية من جهة وبقية دول العالم من جهة أخرى، وذلك من خلال دراسة أثر معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في كفاءة الأسواق المالية، وقد بينت الدراسة أن (IFRS) يؤدي إلى زيادة قدرة المحللين الماليين على التنبؤ بالأرباح، كما بينت الدراسة أن اعتماد (IFRS)، يتطلب زيادة في إفصاح الشركات المطبقة وبالشكل الذي يؤدي إلى تزويد الأسواق المالية بمعلومات أكثر عمقاً، فيما يتعلق بالمركز المالي، ونتائج التشغيل، هذا بالإضافة إلى أن تطبيق (IFRS)، يزيد من قابلية مقارنة القوائم المالية بين الدول المختلفة .

دراسة Fargher and Lee, 2010 وهي بعنوان :

"Did the Adoption of IFRS Encourage Cross-Border Investment?" وقد هدفت الدراسة إلى بيان ما إذا كان تبني معايير التقارير المالية الدولية سيؤدي إلى زيادة الإستثمار في الأوراق المالية الأجنبية من قبل المستثمرين الإستراتيجيين، وما إذا كان تبني معايير التقارير المالية

الدولية سيؤدي إلى تخصيص رأس المال بصورة أكثر كفاءة من خلال زيادة الإستثمارات عبر الحدود. وقد توصلت الدراسة إلى أن تبني معايير التقارير المالية الدولية يؤدي إلى زيادة الإستثمار فى الأسهم عبر الحدود، كما يؤدي إلى زيادة الإتساق فى التقارير وبالتالي تحسين إمكانية المقارنة بين التقارير المالية للشركات المختلفة عبر الدول المختلفة .

**دراسة Latridis, 2010 وهى بعنوان :**

**"International Financial Reporting and the Quality of Financial Statement Information"**

وقد هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة فى القوائم المالية، وبيان أثر التحول من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً فى المملكة المتحدة إلى معايير التقارير المالية الدولية، وذلك من خلال التركيز على عوامل رئيسية وهى إدارة الأرباح وقيمة المعلومات المحاسبية، وقد اعتمدت الدراسة على عينة من الشركات المالية فى المملكة المتحدة. ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة، أن تطبيق معايير الإفصاح المالى الدولية يقلل من نطاق إدارة الأرباح وذلك من خلال الحد من التباين فى المعلومات والتلاعب فى الأرباح، وأن تطبيق معايير التقارير المالية يساعد فى الحد من الأزمات المالية نتيجة لتوحيد السياسات المحاسبية، وشفافية الإفصاح، وأن الإلتزام بمتطلبات معايير التقارير المالية الدولية يزيد من جودة المعلومات المحاسبية .

**دراسة شتيوى، ٢٠١٢ :**

هدفت الدراسة إلى فحص العلاقة بين جودة التقارير المالية والتوافق المحاسبي الدولى وأوضحت نتائج الدراسة إلى وجود دليل ضعيف على وجود علاقة إيجابية معنوية بين التوافق المحاسبي الدولى وجودة التقارير المالية وخلصت إلى أنه من غير الضروري أن يترتب على التوافق المحاسبي الدولى وحدة تحسين جودة التقارير المالية .

**دراسة الزغبى ؛ الشطنأوى ، ٢٠١٢ :**

هدفت الدراسة إلى معرفة تأثير تغيرات القياس والإفصاح المحاسبي فى معايير إعداد التقارير المالية الأساسية وأوضحت نتائج الدراسة أن هناك تأثير لتغيرات الإفصاح المحاسبي فى معايير إعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المالية وأنه لا يوجد تأثير لتغيرات القياس فى معايير إعداد التقارير المالية على جودة المعلومات المالية .

**دراسة Ramanna and Sletten, 2012 :**

قامت الدراسة بإختبار فرض رئيسي يفيد بأن منافع الدخول فى شبكة مطبقي معايير التقرير المالية الدولية يمكن أن يفسر تحول الدول نحو تطبيق IFRS وركزت الدراسة على أن منافع الدولة من تطبيق IFRS تتمثل فى تخفيض تكلفة المعلومات للمستخدمين الأجانب مما يشجع الدول على قرار التطبيق وأن هذا القرار يرتبط بحجم تعاملاتها الإقتصادية مع الدول الأخرى المطبقة لـ IFRS .

**دراسة Wang et al., 2012 :**

قامت بدراسة أثر تطبيق IFRS فى الصين على سلوك المستثمرين والمحللين الأجانب وقد أظهرت نتائج الدراسة انخفاض أخطاء التنبؤ بين المحللين الأجانب بعد التطبيق وأن هذا التطبيق دعم سوق رأس المال الصينى فى جانبين، الأول هو الحد من عدم تماثل المعلومات والثانى هو زيادة جاذبية الشركات المدرجة بسوق رأس المال الصينى للمستثمر الأجنبي وسهولة التواصل والتداول عالمياً وخلصت الدراسة إلى أن توفيق معايير المحاسبة الصينية مع IFRS قد حسن من كفاءة سوق رأس المال الصينى .



## - التعليق على الدراسات السابقة :

تركزت غالبية الدراسات السابقة في منطقة أوروبا وخاصة دول الإتحاد الأوروبي ثم في منطقة آسيا ولاحظ أن بعض هذه الدراسات تناولت المشاكل والعقبات التي تواجه تطبيق الـ IFRS في بعض الدول، وركزت دراسات أخرى على العوامل التي تؤدي إلى إختلاف النظم المحاسبية بين الدول، وأهمية تطبيق الـ IFRS، وأخرى تناولت أثر المعايير المحاسبية الدولية على تطوير المعايير المحاسبية المحلية في تلك الدول، وأهمية التوافق المحاسبي، والحوافز والمكاسب التي يمكن تحقيقها إذا تم تطبيق الـ IFRS. ولم تتناول الدراسات السابقة متطلبات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية و معايير التقارير المالية الدولية والمعوقات التي تمنع هذا التوافق والمنافع المرجوة من هذا التوافق بصورة عميقة وواضحة وإقامة الدليل الميداني عليها وهو ما تقدمه هذه الدراسة حيث تعد دراسة معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية IFRS وفقاً للإصدارات الحديثة هامة في الوقت الراهن وذلك لإحداث تغييرات في القوانين والتشريعات المصرية والنظم المحاسبية المصرية وإعداد كوادر بشرية مؤهلة لتحقيق هذا التوافق في جمهورية مصر العربية .

### المبحث الثاني

#### معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية

##### ٢-١. مفاهيم التجانس المحاسبي الدولي ومفاهيم الإلتزام :

في مجال المحاسبة الدولية International Accounting، يجب التفريق بين دراسات التجانس Harmonization Studies ودراسات الإلتزام Compliance Studies. فيشير التجانس المحاسبي الدولي إلى التناسق في الطرق والممارسات المحاسبية المطبقة بين الشركات عبر الدول المختلفة، وإلى تخفيض الإختلافات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة بين الدول. أما الإلتزام المحاسبي الدولي فيشير إلى مدى تبنى معايير المحاسبة الدولية بين الدول، من تطبيق تام، أو توافق Convergence، أو السماح بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بجانب معايير المحاسبة الوطنية، وترك الحرية للشركات للإختيار (المبهي ، ٢٠١٢) . والتوافق يعني إصدار معايير وطنية إما متوافقة تماماً مع معايير المحاسبة الدولية وذلك بتبني المعالجات الواردة في معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقرير المالي الدولية مع وجود بعض الإستثناءات، أو مع إستبعاد أو تعديل بعض النصوص الواردة في المعايير الدولية لتلائم ظروف الدولة أو لتعارض بعضها مع القوانين السائدة لذلك فالتوافق يختلف عن قياس التجانس المحاسبي، حيث تسمح معايير المحاسبة الدولية بتطبيق طرق وبدائل متنوعة لنفس الممارسة المحاسبية، ولذلك يمكن أن يكون مستوى الإلتزام مرتفعاً، ولكن درجة التجانس منخفضة ولقد تناولت أدبيات المحاسبة في مجال التجانس المحاسبي الدولي التفريق بين عدة مفاهيم متعلقة بهذا المجال، مثل التجانس Harmony، والتناسق Harmonization، والتنميط Standardization، والتوحيد Uniformity. فيعبر مفهوم التجانس عن الحالة التي تقوم فيها الشركات بالتجمع حول طريقة أو عدد محدود من الطرق البديلة المتاحة، في حين يشير مفهوم التناسق إلى العملية التي تمثل التحول من الممارسات المتنوعة المختلفة إلى ممارسة متفق عليها . أما مفهوم التنميط Standardization Concept فيشير إلى تخفيض بدائل السياسات المحاسبية المتاحة ودرجة مرونة الإستجابة المحاسبية، ويميل إلى التحول تجاه التوحيد Uniformity، وهو الوضع الذي يتيح إمكانية استخدام طريقة محاسبية واحدة . ونظراً لصعوبة تحقيق التجانس المحاسبي الدولي بصورة كاملة ظهر التوجه نحو التجانس المحاسبي الإقليمي وخاصة بين دول الإتحاد الأوروبي (EU) وإتحاد الدول الآسيوية (ASEAN) وفي الوقت الحالي أصبح موضوع التوافق Convergence محور إهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في صياغة المعايير وهو يقوم على مبادئ عامة ومرنة وتتميز بجودة عالية بدلاً من التجانس التام الذي يقوم على قواعد جامدة والذي كان محور إهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) . وهناك بعض الأدلة العملية التي تثبت نجاح مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق هدف التوافق . (العسيلي ، ٢٠٠٨)

##### ٢-٢. منافع تحقيق التوافق مع معايير التقرير المالي الدولية :

إن التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية يحقق منافع كثيرة للدولة والإقتصاد والمستثمرين والشركات ولمهنة المحاسبة . ومرجع هذه المنافع أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية يحسن جودة التقارير

المالية والتي تعبر عن خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك التقارير وهذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات والتي تتوقف على درجة الثقة في المعلومات وعلى ملاءمتها وقابليتها للمقارنة حيث تتوقف الثقة في المعلومات على تمثيلها لحقيقة الأحداث وعدالة تلك المعلومات وقابليتها للتحقيق أما ملاءمة المعلومات فإنها تتوقف على توقيت المعلومات والقيمة التنبؤية لها والتغذية العكسية وتساعد قابلية التقارير للمقارنة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات وكذلك تخفيض مخاطر التقدير وتحسين جودة التقارير المالية وزيادة قابلية القوائم للمقارنة باستخدام مجموعة معايير محاسبية واحدة عالية الجودة مطبقة عالمياً يساعد في فتح الأسواق المغلقة أمام المستثمرين من خارج حدود الدولة، وبالتالي يزداد حجم التداول وقيمتها ويؤدي ذلك إلى زيادة سيولة السوق، كما تقلل من العوائد التي يطلبها المستثمرين وذلك بسبب انخفاض خطر المعلومات، كما تمكن من بناء توقعات مناسبة عن التدفقات النقدية المستقبلية، وبالتالي يقلل ذلك من خطر التقدير التي يضيفها المستثمر إلى العائد المطلوب ويساهم ذلك في خفض خطر المعلومات وبالتالي انخفاض تكلفة الأموال وتحقق الشركات، وخصوصاً الشركات الكبيرة، وفورات ملحوظة من جراء تطبيقها لمعايير التقرير المالي الدولية. هذه الوفورات تتمثل في أن الشركة إذا كان لها ارتباط خارجي عن طريق القيد بالأسواق الخارجية أو من خلال وجود شركات تابعة أجنبية لها أو هي نفسها تابعة لشركة خارجية، فإنها تتجنب التكاليف المترتبة على إعداد مجموعتين من القوائم المالية وعلى مستوى الدولة فإن المنافع التي تحققها نتيجة التوافق مع معايير التقرير المالي الدولية تتمثل في تجنب إنفاق الموارد في إعداد معايير محاسبية وطنية كما تحقق منافع من الإرتباط بالشبكات الاقتصادية الدولية مثل منظمة التجارة الدولية، هيئة البورصات العالمية، صندوق النقد الدولي، لجنة بازل كما تجذب الإستثمارات الأجنبية سواء المباشرة أو غير المباشرة وبالتالي تنشيط أسواق رأس المال وتدفق العملات الأجنبية وبصفة عامة يحقق التوافق مع معايير التقرير المالي الدولية نمو في حركة التجارة الدولية وزيادة في كفاءة الأسواق المالية، وزيادة الإستثمارات الدولية وتشجيع تدفق رؤوس الأموال الأجنبية، وبالتالي نمو الإقتصاد العالمي (Bradshaw & Miller, 2004). ويشجع المستثمرين في الإستثمار خارج بلادهم حيث يهتم المستثمرون بأن تكون المعلومات المالية ملاءمة، وموثوق فيها، ومفصح عنها في الوقت المناسب، وقابلة للمقارنة (Watts, 2003)، ويساهم في إنعاش الصناعة حيث يتم جذب رؤوس الأموال الأجنبية بتكلفة منخفضة كما يؤدي التوافق المحاسبي إلى إمكانية أداء الخدمات المحاسبية المختلفة بين دول العالم مما يعنى زيادة الإيرادات الناتجة عن ممارسة المهنة عبر العالم حيث يمكن أداء مهنة المحاسبة بين دول العالم المختلفة (PETERJ, 2002).

## ٢-٣. الفروق بين المعايير الدولية والمعايير المصرية :

تم إعداد معايير المحاسبة المصرية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية بمعرفة اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بها، والمشكلة بالقرار الوزاري رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ وأصبحت جميع الشركات المصرية ملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية بموجب القرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧. ولقد تم تقديم ثلاث إصدارات لمعايير المحاسبة المصرية الإصدار الأول عام ١٩٩٧ متضمناً معايير من ١-٢٢ والإصدار الثاني عام ٢٠٠٢ متضمناً نفس الترفيم والإصدار الثالث والأخير فتم عام ٢٠٠٦ يشتمل على ٣٥ معياراً بموجب قرار وزير الإستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ ويشمل كل المعايير الدولية الصادرة حتى عام ٢٠٠٦ مع بعض الإستثناءات التي حددها الإصدار في ذلك الوقت في ملحق التمهيد تحت عنوان أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومع تطور معايير المحاسبة الدولية (IASs) ومعايير التقرير المالي الدولية (IFRSs) منذ ٢٠٠٦ حتى عام ٢٠١٤ إتسعت الفجوة بين المعايير المصرية والمعايير الدولية لأن المعايير المصرية لم تتواكب مع هذه التعديلات .

أهم الفروق بين المعايير الدولية والمعايير المصرية في المعالجات المحاسبية تتمثل في الآتي:

**الفرق بين المعيار المصري رقم (١) والمعيار الدولي (IAS1) في عرض عناصر الدخل**  
إن المعيار المصري لا يدرج توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية ويؤثر ذلك على كل من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) " نصيب السهم في الأرباح " ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزاييا العاملين" . كما فرق المعيار المصري رقم (١) بين عناصر الدخل، وعناصر الدخل الشامل الأخر من حيث طريقة عرض كل مجموعة منهما في القوائم المالية. فالمعيار

تطلب عرض وتحميل كل بنود الإيرادات والمصروفات فى قائمة الدخل إلا فى حالة وجود معيار أو تفسير يتطلب غير ذلك (الفقرة ٧٨) كما أوضح المعيار أن هناك معايير محاسبية مصرية أخرى تتعامل مع تعريف الإيراد والمصروفات التى لا يتم إدراجها ضمن الأرباح والخسائر وتشمل : (الفقرة ٨٠) فائض إعادة التقييم إذا سمحت القوانين واللوائح بتطبيق نموذج إعادة التقييم (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠)، الأرباح والخسائر الناتجة عن ترجمة القوائم المالية الأجنبية للبنود غير النقدية (معيار المحاسبة المصرى رقم (١٣)، الأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأصول المالية المتاحة للبيع (معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٦)، الأرباح والخسائر المرتبطة بأداة تغطية مخاطر التدفقات النقدية إذا ثبت أن هذه التغطية فعالة. والبنود الأربعة السابقة، تطلبت المعايير المصرية أن يتم الإقرار بها مباشرة ضمن حقوق الملكية من خلال قائمة التغير فى حقوق الملاك. وهناك بند آخر تطلبت المعايير المصرية أن يعالج من خلال قائمة الربح أو الخسارة وهو الأرباح أو الخسائر الإكتوارية الناتجة عن تغيير التزام منافع التقاعد (بالزيادة أو النقص) نتيجة لتغيير الفروض الإكتوارية مثل معدل دوران الموظفين ، ومعدلات الوفاة، والمعاش المبكر وغيرها فى حين يتطلب معيار المحاسبة الدولية (IAS 1) إعداد قائمة تسمى قائمة "الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر" (أو تسمى إختصاراً قائمة الدخل الشامل) تتضمن الآتى : (الفقرة ٨١ أ) الربح أو الخسارة ، إجمالى الدخل الشامل الآخر، الدخل الشامل للفترة (بمثل إجمالى الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر). وإستحدث مجلس معايير المحاسبة (مفهوم الدخل الشامل) ليشمل عناصر الدخل المعروفة والتى كانت تعرض فى قائمة الدخل التقليدية، ويشمل أيضاً عناصر الدخل الشامل الأخرى. وعناصر الدخل الشامل الأخرى هى ذاتها العناصر التى كانت فى الماضى تعرض من خلال قائمة التغيرات فى حقوق الملكية بموجب معايير التقرير المالى الدولية. وهذه العناصر تشمل التغيرات فى إحتياطي فائض إعادة التقييم الناتجة عن تطبيق نموذج إعادة التقييم للأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، المكاسب أو الخسائر الإكتوارية الناتجة عن التغير فى قيمة إلتزام منافع التقاعد بسبب تغيير الفروض الإكتوارية، المكاسب أو الخسائر الناتجة عن ترجمة البنود غير النقدية للعمليات الأجنبية ، المكاسب أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم الأدوات المالية التى إختارت المنشأة أن تقيّمها بالقيمة العادلة من خلال عناصر الدخل الشامل الأخرى (المتاحة للبيع)، المكاسب أو الخسائر الناتجة عن تغير القيمة العادلة لأدوات التحوط الفاعلة ضد مخاطر التدفق النقدى ، حصة الشركة المستثمرة فى عناصر الدخل الشامل الناتجة عن إستثماراتها فى منشآت شقيقة.

#### الفرق بين المعيار المصرى رقم (٢) والمعيار الدولى (IAS2) فى معالجة المخزون

منع المعيار الدولى (IAS2) فى نسخته الأخيرة من إستخدام معادلة الوارد أخيراً بصرف أولاً (LIFO) لقياس تكلفة المخزون (مقدمة ١٣) وكان أساس إستنتاجات مجلس معايير المحاسبة الدولية فى إلغاء إستخدام طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً بسبب نقص مصداقيتها فى تمثيل تدفقات المخزون (إستنتاج ١٩) حيث تودى إستخدام هذه الطريقة إلى الإقرار بالمخزون فى الميزانية العمومية بمبالغ ترتبط إلى حد ضئيل بمستويات التكلفة الحديثة للمخزون كما أن إستخدام هذه الطريقة يمكن أن يؤدى إلى تشويه الربح أو الخسارة وأن إستخدام هذه الطريقة يكون غالباً مدفوعاً بمتطلبات الضريبة . ولكن المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) مازال يتعامل مع طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً كبديل مسموح به يمكن إستخدامه والإختلاف الآخر يتمثل فى معالجة الإنخفاض فى قيمة المخزون. فكل المعيارين يتفقان على أنه فى حالة توقع عدم إسترداد تكلفة المخزون بسبب أن صافى القيمة البيعية للمخزون أقل من التكلفة، فى هذه الحالة فإنه يجب تخفيض تكلفة المخزون إلى صافى القيمة القابلة للتحقق، وإعتبار الفرق خسارة تحمل على قائمة الربح أو الخسارة. إن المعيار المصرى توقف عند المعالجة السابقة، بينما أن المعيار الدولى (فى الفقرة ٣٣ منه) تطلب من المنشأة إعادة تقدير صافى القيمة القابلة للتحقق فى السنوات اللاحقة، وعندما تتلاشى الظروف التى أدت إلى إنخفاض القيمة القابلة للتحقق وتحسنت أسعار المخزون فإن على المنشأة أن تسترد الخسائر السابقة ولا تتعدى على المبلغ السابق الإقرار به كخسارة بشرط أن يكون نفس عنصر المخزون موجود .

#### الفرق بين المعيار المصرى رقم (١٠) والمعيار الدولى (IAS16) فى تطبيق نموذج إعادة التقييم للأصول الثابتة

وفقاً للمعيار الدولى (IAS16) يمكن للمنشأة أن تختار بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة بعد القياس الأولى (الفقرة ٢٩) ولكن المعيار المصرى رقم (١٠) أوقف تفعيل نموذج إعادة التقييم وتحفظ عليه بذكره عبارة " عندما تسمح القوانين

واللوائح بذلك " فالفقرة (٣١) من المعيار المصري تنص على أنه بعد الإقرار الأولي بالأصل كبنود من الأصول الثابتة والذي يمكن قياس قيمته العادلة يتم إدراجه عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أى مجمع إهلاك لاحق وأية خسارة مجمعة لاحقة ناتجة عن الإضمحلال في القيمة. ويتم إعادة التقييم على فترات منتظمة وكافية للتأكد من أن التكلفة الدفترية لا تختلف جوهرياً عن التي تم تحديدها باستخدام القيمة العادلة في تاريخ إعداد الميزانية. والفقرة (٣٤) تنص على تكرار إعادة التقييم عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك تعتمد على التغير في القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة المعاد تقييمها ، وعندما تكون القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها تختلف جوهرياً عن قيمتها الدفترية سوف يتطلب الأمر إعادة تقييمها مرة أخرى وبعض بنود الأصول الثابتة تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً وتغيراً سريعاً بسبب طبيعتها وهذا سيستدعي إعادة تقييمها سنوياً عندما تسمح القوانين بذلك. وبنود الأصول الثابتة التي لا تتغير قيمتها العادلة تغيراً هاماً فتكرار إعادة تقييمها يكون غير ضروري ، وبدلاً من ذلك قد يكون من الضروري إعادة التقييم فقط كل ثلاث أو خمس سنوات ونفس الفقرات وردت في المعيار الدولي، ولكن الاختلاف الوحيد هنا ورود تحفظاً على تطبيق نموذج إعادة التقييم للأصول الثابتة. تمثل هذا التحفظ في عبارة " عندما تسمح القوانين واللوائح"، وتحفظ عام مثل هذا سوف تمنع كل الشركات المصرية تقريباً من تطبيق نموذج إعادة التقييم في القياس اللاحق للعقارات، والآلات والمعدات .

### الفرق بين المعيار المصري رقم (١٧)، والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 10) في معالجة الحصص الإستثمارية الباقية :

إن الشركات القابضة يمكنها أن تباع شريحة أو جزء من الحصة المسيطرة، والإبقاء على باقى الحصة، وباقى الحصة يمكن أن يكون حصة مسيطرة (لم يؤثر البيع على السيطرة) أو إستثمار في شركة شقيقة أو مشروع مشترك أو إستثمار مالى فقط. ولقد تناول المعيار المصري رقم (١٧) " القوائم المالية المجمعة " عملية فقد السيطرة فقط، وطالب بمعالجة الحصة الباقية باعتبارها إستثمار مالى تتم المحاسبة عنه وفقاً لمعيار الأدوات المالية المصري رقم (٢٦) على اعتبار القيمة الدفترية للحصة الباقية أساس التكلفة عند تطبيق معيار الأدوات المالية رقم (٢٦). ، مالم تكن الحصة الباقية تؤهل الإستثمار أن يكون إستثمار في شركات شقيقة وفي هذه الحالة يعالج طبقاً لمعيار المحاسبي المصري رقم (١٨). ولم يتناول المعيار المصري رقم (١٧) بيع حصص من أسهم السيطرة على الشركة التابعة دون أن يترتب على ذلك فقد السيطرة ولم يتناول الأرباح أو الخسائر الناتجة عن بيع جزء من الحصص . وأدرك معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 10) "القوائم المالية الموحدة" مشكلة بيع حصص الملكية دون فقد السيطرة، وأعتبر أن بيع الأسهم في هذه الحالة هو بمثابة معاملات الملاك فيما بينهم، وبالتالي لا يجب الإقرار بأى مكاسب أو خسائر ناتجة عن هذه العمليات وإنما يرحل الفرق إلى حساب الإحتياطي. كما تطب المعيار الإقرار بأى مكاسب أو خسائر ناتجة عن عملية البيع التي أدت إلى فقد السيطرة ضمن الربح أو الخسارة عن الفترة التي حدثت فيها. وأخيراً فإن المعيار الدولي يتطلب قياس الحصة الباقية بالقيمة العادلة لها في تاريخ فقد السيطرة والإقرار بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم ضمن عناصر الدخل الشامل الأخرى.

### الفرق بين المعيار المصري رقم (٢٩) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFR3) في معالجة الإستحواذ المرحلى :

عندما تتضمن عملية تجميع الأعمال أكثر من عملية واحدة (ما يعرف بالإستحواذ المرحلى) فإن المعيار المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" يتطلب أن يتم التعامل مع كل عملية بصفة منفصلة من قبل الشركة المستحوذة و يتم تحديد الشهرة ومبلغها عن كل عملية على حده ، وهذا المدخل الذى تبناه المعيار المصري يسمى مدخل " التكلفة المتجمعة"، حيث تتم المحاسبة بحسب التكلفة التي تحملتها الشركة المسيطرة في كل عملية إستحواذ (شراء).

أما معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 3) " تجميع الأعمال" في التعديل الذى تم عام ٢٠٠٨ تخلى عن طريقة التكلفة في المحاسبة عن عمليات الإستحواذ التي تتم على مراحل. وتطلب المعيار أن تعيد الشركة المستحوذة تقييم الحصص السابقة بالقيمة العادلة وأن تعترف بالربح أو الخسارة في قائمة الربح والخسارة، وأن تحسب الشهرة على أساس القيمة العادلة في تاريخ تحقق السيطرة، وهو ما يعرف بمدخل " إعادة التقييم ". وبالتالي تختلف طريقة قياس الشهرة طبقاً للمعيار المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" ، يتم قياس الشهرة في تاريخ الإستحواذ بمقدار الزيادة في تكلفة تجميع الأعمال على

نصيب المنشأة المستحوذة في صافي القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحتملة ويلاحظ أن المعيار إقتصرت في تحديد قيمة الشهرة على نصيب الشركة المسيطرة فقط ولم يأخذ في الاعتبار حصة حقوق الملكية غير المسيطرة. وهو ما يعرف بنظرية الشركة الفايضة أما طبقاً للمعيار الدولي (IFRS 3) "تجميع الأعمال" ، فإنه يجب على الشركة المستحوذة أن تعترف في تاريخ الإستحواذ بالشهرة الفقرة (٣٢) وتقاس الشهرة في هذه الحالة بمقدار الزيادة في مجموع المقابل المحول و مبلغ حقوق الأقلية و القيمة العادلة للحصص السابقة على صافي الأصول في تاريخ الإستحواذ وهو ما يعرف بنظرية الوحدة .

## ٢-٤ معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية (IFRS)

### ٢-٤-١ المعوقات القانونية

تعتبر المعوقات القانونية أهم عائق يعترض مصر في التطبيق الكامل والفوري لمعايير التقرير المالي الدولية حيث شملت بعض القوانين المصرية مواد تتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية وفيما يلي بعض الأمثلة على ذلك :

### قانون الضرائب ٩١ لسنة ٢٠٠٥

لا يعترف القانون بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة كما جاء بالمواد (٢٠ ، ٥٣) من القانون حيث أنه لا يعترف بنموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على كل بنود الأصول الثابتة وهو بذلك يتعارض مع المعيار الدولي (IAS 16) الذي أتاح في الفقرة (٢٩) للمنشأة أن تختار بين أسلوب التكلفة أو إعادة التقييم كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها على الممتلكات والمصانع والمعدات كما تناولت المواد (٢٥ ، ٢٦ ، ٢٧) أحكام وأسس حساب أقساط إهلاك الأصول والتي تعتمد على أسلوب التكلفة والقيمة الدفترية للأصول وهو بذلك لا يعترف بالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS 13) "قياس القيمة العادلة" وفي هذه الحالة إذا اتبعت الشركة نموذج إعادة التقييم طبقاً (IAS 16) وأعدت تقييم الآلات والمعدات بالقيمة العادلة فإن عليها أن تحتفظ بسجلات للتكلفة لحساب الإستهلاك للأغراض الضريبية. وكذلك لا يعترف قانون الضرائب بالإنخفاض في قيمة الأصول كما جاء بالمعيار الدولي (IAS36) والذي بموجبه تختبر الشركة القيمة الدفترية للأصل لإستيضاح ما إذا كان هناك إنخفاض في قيمة الأصل أم لا ويتم إختيار قيمة الأصل عن طريق مقارنة القيمة الدفترية للأصل مع القيمة التي يمكن إستردادها منه والقيمة الإستردادية للأصل تتمثل في القيمة العادلة للأصل مطروح منها تكاليف التصرف (Cost of disposal) أو قيمة إستخدامه أيهما أعلى وبموجب الإختبار السابق إذا تبين أن القيمة الإستردادية للأصل أقل من القيمة الدفترية للأصل فإن الفرق يمثل إنخفاض في قيمة الأصل ويجب الإعراف بهذا الإنخفاض دفترياً بتخفيض القيمة الدفترية للأصل وترحيل هذا الإنخفاض إلى قائمة الدخل وحسب الإستهلاك على أساس القيمة الدفترية المخفضة والعمر الإنتاجي المتبقي في السنوات التالية للإنخفاض وأخيراً لا يعد من التكاليف واجبة الخصم حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون (المادة ٥٢) وذلك وفقاً لقانون الضرائب في حين تدرجها المعايير الدولية كمصروفات ضمن قائمة الدخل.

## قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية وقانون سوق رأس المال ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية

إن عرض القوائم المالية الوارد في هذه القوانين يتعارض مع العرض الوارد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 1). كما يتطلب القرار الوزاري رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ أن تعد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وهذا المطلب يتعارض مع متطلبات المعايير الدولية التي تتطلب صراحة أن تحدد الشركة في إيضاح السياسات المحاسبية بعبارة محددة لا تشمل أي تحفظات بأن القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمعايير التقرير المالي الدولية .

■ يحدد قانون الشركات وقانون سوق رأس المال القيمة التي تسجل بها إصدارات الأسهم والسندات عندما تطرحها شركات مساهمة قائمة بأن يتم إثبات العملية بسعر الإصدار بينما تتطلب المعايير الدولية أن يتم إثباتها بالقيمة العادلة .

▪ يعتبر قانون الشركات في مصر مزايا العاملين توزيعاً للربح ومن ثم لا تعرض في قائمة الربح أو الخسارة على عكس ما ورد في معيار المحاسبة الدولي "مزايا العاملين" (IAS 19) الذي يتطلب معالجة هذه المنافع كمصروفات .

## قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والمعدل بالقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٠١ ولائحته التنفيذية

إن المعالجة المحاسبية الواردة في المادة (٢٤ ، ٢٥) من القانون والتي تنص على أن يكون للمؤجر الحق في إهلاك قيمة الأموال المؤجرة حسبما يجرى عليه العمل عادة . وفقاً للعرف وطبيعة المال الذي يجرى إهلاكه دون النظر إلى مدة عقد التأجير وأن يخصم هذا الإستهلاك وكافة التكاليف الأخرى والمخصصات المعدة لمواجهة الخسائر أو الديون المشكوك فيها من الربح الخاضع للضريبة كما تعتبر القيمة الإيجارية المستحقة خلال سنة المحاسبة من التكاليف الواجبة الخصم من أرباح المستأجر وفقاً للتشريعات الضريبية السارية. ويجب على المستأجر أن يدرج بصورة واضحة في حساب الأرباح والخسائر القيمة الإيجارية المستحقة تنفيذاً للعقد.

تعتبر المعالجة السابقة معالجة تشغيلية لعقد الإيجار تختلف تماماً عن المعالجة الرأسمالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (IAS 17) "عقود الإيجار" والتي لا يعترف بها القانون أو المعيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) حيث يترتب على رسملة عقود الإيجار وفقاً لشروط المعيار الدولي (IAS 17) ظهور الأصول المستأجرة ضمن مجموعة الأصول في قائمة المركز المالي للمستأجر مع ما يترتب على ذلك من حساب الإستهلاك لها وهذا يؤدي إلى قياس أفضل للأصول والطاقت المستثمرة في الحصول على الدخل ويؤدي ذلك أيضاً إلى قياس أدق لأداء الشركة وربحيتها. ومن ناحية أخرى فإن إظهار التزامات المستأجر المستقبلية والنتيجة عن عقد الإيجار ضمن مجموعة الخصوم طويلة الأجل يؤدي إلى تقييم أفضل للمركز المالي والسيولة وذلك عن طريق تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والالتزامات المتعلقة بهذه التدفقات.

أما بالنسبة للمؤجر فإن رسملة عقود الإيجار يترتب عليها إظهار القيمة الحالية لدفعات الإيجار المنتظر تحصيلها في المستقبل ضمن أصول المؤجر بدلاً من الأصل الثابت وكذلك إظهار الفوائد المترتبة على عقد الإيجار وتخصيصها على الفترات المختلفة مما يؤدي إلى إفصاح أفضل بالنسبة للأصول والإيرادات ويساعد في تخطيط التدفق النقدي في المستقبل. (السقا، ٢٠١٤)

## قوانين أخرى

هناك قوانين أخرى تتدخل في الأمور المحاسبية مثل قوانين التأمين وقوانين البترول وقوانين البنوك وغيرها. هذه القوانين تدخلت في شكل ومضمون القوائم المالية ومقاييس تقييم الأصول والالتزامات وتوقيت الاعتراف بالإيراد بما يتعارض مع المعايير الدولية. وتحتاج هذه القوانين إلى تعديلات تشريعية شاملة قبل أن تلتزم الشركات والبنوك بتطبيق المعايير الدولية تطبيقاً كاملاً وجاداً. (أبو الخير، ٢٠١٤)

في ضوء ما تقدم فإن تطبيق المعايير الدولية تطبيقاً كاملاً يتطلب إدخال تعديلات تشريعية تستبعد من القوانين ما يتعارض مع تطبيق هذه المعايير، وبموجبها تحيل قوانين الأمور المحاسبية إلى المعايير الدولية صراحة .

## ٢-٤-٢ معوقات قياس القيمة العادلة

إن مبرر التعديل على الكثير من معايير المحاسبة الدولية يتعلق بإدخال مصطلح القيمة العادلة (Fair value) إلى هذه المعايير ويقصد به "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يتجه بقوة نحو القياس بالقيمة العادلة بدلاً من التكلفة التاريخية حتى أصبح هو المقياس المفضل في إعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الدولية وذلك بعد صدور (IFRS 13) ويرجع ذلك الإهتمام إلى عدة عوامل أهمها التغير المستمر في القوة الشرائية لوحدة النقد الذي هو أساس القياس المحاسبي والتي تنعكس على القيمة الاستبدالية للأصول إلى جانب الأزمات المالية التي تعرضت لها بعض الشركات الأمريكية. (الصيد، ٢٠١٣) وتتركز المشكلة هنا عندما نتحول إلى المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية علينا تطبيق العديد من المعايير التي تعتمد على قياس القيمة العادلة وحيث مازالت الأسواق المصرية ضعيفة بالدرجة التي لا تسمح بإفراز قيم عادلة للأصول والإلتزامات التي يتعين تقييمها بالقيمة العادلة طبقاً للمعايير الدولية وعدم وجود آليات نظامية تفرز أسعار سوقية أو قيم تقديرية عادلة فإنه من الصعب الحصول على معلومات موثوق بها لتحديد القيمة العادلة كما أن هناك صعوبة للتحقق من تقديرات الإدارة للقيم العادلة. مما يجعل من القيمة العادلة أحد المعوقات الهامة التي تعترض تطبيق المعايير الدولية .

#### ٢-٤-٣ معوقات من جانب مؤسسات الحوكمة المصرية :

يقصد بمؤسسات الحوكمة المصرية هيئة سوق المال في مصر، الهيئة العامة للرقابة المالية، وزارة الإستثمار، الإدارة العامة للشركات، البنك المركزي، وقد قامت هيئة سوق المال في مصر بإنشاء إدارة لحوكمة الشركات لمتابعة تنفيذ توصيات البنك الدولي بشأن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات كما أصدرت وزارة الإستثمار دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية عام ٢٠١١. ولقد بين دليل الحوكمة الصادر أبعاد الحوكمة المختلفة فشمّل الجمعية العمومية، مجلس الإدارة، إدارة المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، مراقب الحسابات. فإن تعود المسؤولين في هذه المؤسسات على معايير المحاسبة المصرية تقف عائق أمام تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، كما تمارس هذه المؤسسات دور رئيسي في تقرير تطبيق معايير التقرير المالي الدولية من عدمه. كما أن عدم فهم معايير التقرير المالي الدولية أو التخوف من ذلك يشكل حاجزاً نفسياً لدى كثير من مسئولى الحوكمة ويجعلهم يتكثفون ضد التحولات الجذرية ويقاومون المعايير الدولية ويتمسكون بالإستمرار في تطبيق معايير المحاسبة المصرية .

#### ٢-٤-٤ معوقات من جانب مكاتب المراجعة ومعدى القوائم المالية

من المعوقات التي إعترضت كثير من الدول، تحديداً الدول ذات الأسواق الناشئة، مشكلة تأهيل الأطراف المهمة بالقوائم المالية للتعامل مع المعايير الدولية. وتتركز هذه المشكلة في مهارات وقدرات المراجعون ومعدى القوائم المالية والجهات الأخرى التي تعتمد على المعلومات المحاسبية بمن فيهم المستثمرين فنقص الخبرة والمعرفة والكفاءة من جانب المراجعين ومعدى القوائم المالية يجعلهم يفتقون عائق أمام تطبيق IFRS أو يؤدي إلى الاستخدام الخاطئ لهذه المعايير كما أن هناك شعور لدى مكاتب المراجعة المصرية بأن تطبيق IFRS سوف يؤدي إلى زيادة تركيز سوق المراجعة لدى المكاتب العالمية وخروج المكاتب المصرية من المنافسة على تقديم خدمات المراجعة للشركات.

#### ٢-٤-٥ معوقات خاصة بعمليات أو أحداث مالية خاصة بالمجتمعات الإسلامية

المصارف الإسلامية والمؤسسات المالية الإسلامية مؤسسة على قواعد شرعية وقواعد مصرفية وقدمت هذه المؤسسات عدة صور من أدوات التمويل الإسلامية مثل المشاركة (مشاركة المصرف للعميل في رأس مال المشروع وفقاً لعقد مشاركة)، المضاربة (إتفاق بين طرفين رب المال بماله ورب العمل مقابل جهده وتوزيع الأرباح بنسبة مشاعة من الأرباح ودون تحديد)، المزارعة (عقد بين طرفين مالك الأرض، والقائم بالعمل الزراعي، وإقتسام الناتج بصورة عينية)، المساقاة (عقد يقوم بموجبه أحد الطرفين بالإعتناء بالشجر والزرع الخاص بالطرف الثاني مقابل جزء معلوم من المحصول)، الصكوك الإسلامية (وثائق متساوية القيمة تمثل حصصاً شائعة في ملكية أو نشاط إستثماري أو هي ملكية مشتركة في أصل ما ولها الحق في الدخل الناتج عن هذا الأصل فهي البديل الإسلامي للسندات) ، عقود البيوع وتشمل الإجارة (وهي عبارة عن بيع منافع الأصول)، المرابحة (وهو البيع برأس المال بالإضافة إلى ربح معلوم)، بيع السلم (هو بيع أجل بعاجل، حيث يقوم المشتري بسداد ثمن السلعة نقداً إلى البائع ، مع إلتزام الأخير بتسليم السلعة بمواصفات ووقت محددين) ، الإستصناع (وهو يختلف عن بيع السلم في إمكانية قيام المشتري بسداد ثمن السلعة نقداً أو بالتقسيط أو عند الإستلام). (طایل، ٢٠٠٩) ومثل هذه العمليات لا يوجد لها قواعد محاسبية في معايير المحاسبة الدولية وفي هذه العمليات يمكن الرجوع إلى مؤسسة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية والتي أصدرت ١٨ معياراً يتناول العمليات والأدوات المالية ذات الطابع الإسلامي.

## ٦-٤-٢ معوقات تدبير مصادر تمويل تكلفة التحول إلى معايير التقرير المالي الدولية

حيث يجب حصر التكاليف المترتبة على قرار التحول وتدبير مصادر تمويلها وتتمثل هذه التكاليف فى: ١- تكاليف تتحملها الدولة مثل مقابل حقوق الملكية الفكرية التى تدفع لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ٢- تكاليف البعثات للمشاركة فى المؤتمرات العالمية ذات الصلة بالمعايير الدولية ٣- أتعاب الخبراء الدوليين التى يتم جلبهم لتقديم خدمات المشورة والتدريب ، ٤- تكاليف تتحملها الشركات ومؤسسات الحوكمة مثل تكاليف بدء التحول من المعايير المصرية إلى المعايير الدولية وتشمل تكاليف جلب استشاريين لتطبيق (IFRS) وعقد ندوات وتصميم وطباعة المنشورات والوسائل الإيضاحية للمهتمين ، تكاليف تعديل النظم المحاسبية ودليل السياسات والإجراءات واللوائح المالية لتتوافق مع (IFRS) ، تكاليف إعداد القوائم المقارنة حيث يتطلب (IFRS1) تطبيق معايير المحاسبة السابقة و (IFRS) على الفترة المالية التى فى بدايتها تم إتخاذ قرار التحول وهى فترة المقارنة وذلك بناءً على التطبيق المزدوج على عمليات العام وتعديل الأرصدة الافتتاحية فى السنة المالية التى سوف تعد عنها القوائم المالية طبقاً لـ (IFRS) فقط ، تكاليف التعليم والتدريب ، تكاليف إعادة صياغة العقود القائمة والمبنية على معايير المحاسبة المصرية وذلك لتغيير أسس القياس والإفصاح المحاسبية مع التحول إلى (IFRS) ، التكاليف الدورية لمتابعة الإصدارات والتعديلات التى يجريها مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل دورى.

### المبحث الثالث : الدراسة الميدانية

#### ١-٣ هدف الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية بصفة أساسية إختبار الفروض التالية فى بيئة الممارسة المصرية :  
١- لا توجد معوقات تمنع تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية.  
٢- لا تزداد درجة سيولة سوق رأس المال بزيادة مستوى توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير التقرير المالي الدولية .  
٣- لا يمثل تطبيق معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) ضرورة حتمية لنجاح مسار الإصلاح المحاسبي فى مصر .

#### ٢-٣ مجتمع الدراسة

تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى ثلاثة أقسام :

- ١- أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والمراجعة ببعض الجامعات المصرية.
- ٢- المستشارون الماليون بالهيئة العامة لسوق المال والمحللون الماليون بشركات السمسرة فى الأوراق المالية .
- ٣- المراجعون الخارجيون العاملون بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى فى مصر (مكتب حازم حسن KPMG , مكتب مصطفى شوقى MAZARS , مكتب صالح وبرسوم وعبد العزيز Deloitte , مكتب فريد منصور , مكتب المتضامنون للمحاسبة والمراجعة ERNST&YOUNG , مكتب وحيد عبد الغفار (BAKER TILLY).

#### ٣-٣ عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من ١٢٠ مفردة موزعة بالتساوى كما فى الجدول التالى على أقسام مجتمع الدراسة و استخدم الباحث أسلوب قائمة الإستقصاء للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتحقيق هدف البحث .



بيان بقوائم الإستقصاء الموزعة والمستلمة الصادقة من أفراد العينة

نسبة الردود %	قوائم الإستقصاء المستلمة والصادقة		قوائم الإستقصاء الموزعة		بيان
	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
٩٥	٣٨	٣٨	٣٣.٣	٤٠	أعضاء هيئة التدريس
٨٠	٣٢	٣٢	٣٣.٣	٤٠	المستشارون والمحللون الماليون
٧٥	٣٠	٣٠	٣٣.٣	٤٠	المراجعون الخارجيون
٨٣.٣	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٢٠	الإجمالي

وقام الباحث بتصميم إستمارة الإستقصاء لتتفق مع أغراض البحث وتساعد على إختبار فروضه (الملحق ١)، وتم إعطاء أوزان للإستجابات وفقاً لمقياس ليكرت الترتيبي الخماسي كما يلي :

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن	٥	٤	٣	٢	١

٤-٣ التحليل الإحصائي

بتحليل الجزء الأول من قوائم الإستقصاء والخاص بالمنافع المتوقعة من تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية و(IFRS) بإستخدام برنامج Minitab 16 تم الحصول على النتائج الموضحة فى الجدول التالى :

المنافع المتوقعة من تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية و(IFRS) :

الإنحراف المعيارى	ترتيب المنافع	المتوسط	مستوى القياس			بيان
			المراجعون الخارجيون	المحللون	أعضاء التدريس	
١.٠٣	١	٤.٨	٤.٧	٤.٨	٤.٩	١- تحسين جودة التقارير المالية من خلال تحسين خصائص المعلومات المالية التى تقدمها .
٠.٧٧٧	٢	٤.٧٥	٤.٦٥	٤.٧٥	٤.٨٥	٢- زيادة قابلية التقارير للمقارنة
٠.٩٨	١٧	٤.٠٥	٣.٩٥	٤.٠٥	٤.١٥	٣- تحسين الرقابة والشفافية ورفع مستوى الإفصاح
١.٠٨	٧	٤.٥	٤.٥	٤.٤	٤.٦	٤- تخفيض عدم تماثل المعلومات والإتجار بالمعلومات الداخلية
١.٠٤	٨	٤.٤٥	٤.٤٥	٤.٥٥	٤.٣٥	٥- إنخفاض خطر المعلومات وخطر التقدير والتنبؤ
٠.٩٢١	٣	٤.٧	٤.٧	٤.٦	٤.٨	٦- زيادة ثقة المستثمرين الأجانب وتخفيض تكلفة المعلومات لديهم
٠.٩٢٧	١٢	٤.٢٥	٤.١٥	٤.٣٥	٤.٢٥	٧- زيادة الإستثمارات الأجنبية فى سوق الأوراق المالية المصرى
٠.٦١٩	٤	٤.٦٥	٤.٥٥	٤.٧٥	٤.٦٥	٨- زيادة سيولة رأس المال المصرى

الإحراف المعياري	ترتيب المنافع	المتوسط	مستوى القياس			بيان
			المراجعون الخارجيون	المحللون	أعضاء التدريس	
٠.٨١ ١	٩	٤.٤	٤.٣	٤.٤	٤.٥	٩- إنخفاض تكلفة الأموال
٠.٦٠ ٤	١١	٤.٣	٤.٣	٤.٢	٤.٤	١٠- زيادة كفاءة سوق رأس المال المصرى
٠.٩٧ ٦	٢٢	٤	٣.٩	٤	٤.١	١١- عولمة سوق الأوراق المالية المصرى وسهولة التداول والتواصل عالمياً.
١.٠٥	٥	٤.٦	٤.٥	٤.٦	٤.٧	١٢- تحقيق منافع الارتباط بالشبكات الإقتصادية الدولية
٠.٨٥ ٥	١٣	٤.٢	٤.٢	٤.١	٤.٣	١٣- زيادة إنتشار الشركات متعددة الجنسية فى مصر
١.٠٣	١٤	٤.١٥	٤.١٥	٤.٠٥	٤.٢٥	١٤- زيادة إيرادات مهنة المحاسبة لأداء المهنة على مستوى العالم
٠.٧٠ ٦	٦	٤.٥٥	٤.٤٥	٤.٦٥	٤.٥٥	١٥- إرتفاع قدرة المستثمرين والمحللين الماليين على التنبؤ بالأرباح
٠.٩٧ ٩	١٨	٤.٠٤	٣.٩٤	٤.٠٤	٤.١٤	١٦- تخفيض فجوة الأرباح بين التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والمعدة وفقاً IFRS
١.٠٦	١٩	٤.٠٣	٣.٩٣	٤.١٣	٤.٠٣	١٧- تخفيض نطاق إدارة الأرباح
٠.٧٩ ٤	٢١	٤.٠١	٣.٩١	٤.٠١	٤.١١	١٨- ترشيد القرارات الإقتصادية
٠.٩٥ ٦	١٦	٤.٠٧	٣.٩٧	٤.٠٧	٤.١٧	١٩- تخصيص رأس المال بصورة أكثر كفاءة من خلال زيادة تدفق رؤوس الأموال عبر الحدود
١.٠٢	٢٣	٣.٩	٣.٨	٣.٩	٤	٢٠- زيادة حركة التجارة الدولية ونمو الإقتصاد المصرى
٠.٦٥ ٥	١٠	٤.٣٥	٤.٢٥	٤.٣٥	٤.٤٥	٢١- تجنب الشركات التى لها إرتباطات خارجية تكلفة إعداد مجموعتين من القوائم المالية وتجنب تكلفة التسويات
١.٠٨	٢٠	٤.٠٢	٣.٩٢	٤.٠٢	٤.١٢	٢٢- تجنب الدولة إنفاق الموارد فى إعداد معايير محاسبية وطنية جديدة.
٠.٦٢ ٣	١٥	٤.١	٤.١	٤	٤.٢	٢٣- زيادة مستوى الإلتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة
٠.٨٠ ٩	٢٤	٣.٧	٣.٦	٣.٧	٣.٨	٢٤- تحسين أداء الشركات
٠.٦٢		٢.٣٣*	١.٨	٣	٢.٢	٢٥- تقليل تكلفة إعداد التقارير المالية

تشير النتائج السابقة إلى قبول عينة الدراسة المنافع المتوقعة من التوافق بين معايير المحاسبة المصرية والدولية المبينة في الجدول السابق حيث أن مستوى القياس لكل عنصر تخطى الوزن (٤) وهو يعنى الموافقة على أن العنصر من المنافع المتوقعة بإستثناء العنصر (٢٥) فإن وزن الإستجابة له (٢.٣٣) وهذا يدل على رفض عينة الدراسة هذا العنصر أى أن عينة الدراسة لا تعتبر تقليل تكلفة إعداد التقارير المالية من المنافع المتوقعة حيث أنها تتوقع إرتفاع التكلفة بعد تطبيق IFRS وقد تم ادرج ترتيب المنافع المتوقعة بالجدول فقد جاء تحسين جودة التقارير المالية فى الترتيب الأول للمنافع ثم زيادة قابلية التقارير للمقارنة وهكذا كما هو موضح بالجدول .

- وبتحليل الجزء الثانى من قوائم الإستقصاء والخاص بمعوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية و (IFRS) تم الحصول على النتائج التالية

#### معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالى الدولية (IFRS)

الإنحراف المعيارى	ترتيب المعوقات	المتوسط	مستوى القياس			بيان
			المراجعون الخارجيون	المحللون	أعضاء التدريس	
٠.٣٢١	١	٤.٨	٤.٨	٤.٧	٤.٩	١- معوقات قانونية
٠.٦٤٣	٢	٤.٧٢	٤.٧	٤.٦	٤.٨٥	٢- معوقات قياس القيمة العادلة حيث مازالت الأسواق المالية ضعيفة وناشئة
١.٠٦	٧	٤.٤٦	٤.٣٨	٤.٦٢	٤.٣٩	٣- معوقات من جانب مسئولى الحوكمة حيث عدم فهمهم لـ (IFRS) يجعلهم يتكتلون ضد تطبيقها
٠.٣٢١	٣	٤.٦٥	٤.٦٣	٤.٥٣	٤.٧٨	٤- نقص الخبرة والمعرفة من جانب المراجعين ومعدى القوائم المالية
١.٠٩	٩	٤.٣	٤.٢٢	٤.٢٣	٤.٤٦	٥- وجود عمليات تتم وفقاً للشريعة الإسلامية مثل المرابحة، المشاركة، المضاربة، الإجارة، الصكوك الإسلامية لا تغطيها IFRS .
٠.٨١٣	٨	٤.٤	٤.٥٦	٤.٣٣	٤.٣٢	٦- معوقات تدبير مصادر تمويل تكلفة التحول إلى IFRS .
٠.٧٩٣	٥	٤.٥٥	٤.٤٧	٤.٤٦	٤.٧١	٧- تعتبر IFRS أكثر المعايير المحاسبية تعقيداً وتكلفة إلى حد ما
٠.٦٦٧	٦	٤.٥١	٤.٤٣	٤.٤٤	٤.٦٧	٨- الجامعات المصرية لم تتناول IFRS فى مقرراتها الدراسية بالقدر الكافى
٠.٤٣٢	٤	٤.٥٧	٤.٤٩	٤.٤٨	٤.٧٣	٩- نقص الكفاءة والمعرفة والخبرة قد يقود إلى الإستخدام الخاطى لـ IFRS .

٠.٥٧٣		*٢.٣٤	٢.٥	٢.٤٢	٢.١	١٠- ترجمة IFRS من الإنجليزية إلى العربية ربما يفودنا إلى عدم الفهم وعدم التطبيق السليم
-------	--	-------	-----	------	-----	--

وتشير النتائج السابقة إلى قبول عينة الدراسة المعوقات الموضحة بالجدول كمعوقات تمنع التوافق بين معايير المحاسبة المصرية وIFRS حيث أن مستوى القياس لكل عنصر تخطى (٤) بإستثناء العنصر (١٠) فقد رفضت العينة اعتباره من المعوقات .  
وباستخدام الإختبار غير معلماتي (Wilcoxon signed rank test (nonparametric) لمعرفة الوسيط المتوقع (Estimated Median) لكل سؤال وتم استخدام اختبار ولكوكسن لاختبار الفرض الخاص بالوسيط حيث أن بيانات قوائم الاستقصاء ترتيبية Ordinal فيستخدم الوسيط Median كمقياس للنزعة المركزية بالنسبة للردود على قائمة الاستقصاء.  
وتكون الفروض :

Test of median  $\leq 3$  Versus Test of median  $> 3$

اختبار أن الوسيط أقل من أو يساوى ٣ ضد الفرض البديل بأن الوسيط أكبر من ٣ وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب فإذا قلت (p-value) عن ٠.٠٥ فإنه يتم رفض الفرض العدمي ويكون الاختبار معنوي إحصائياً. ولقد تم إيجاد متوسط للإجابات عن الأسئلة العشرة من الجزء الثانى من قائمة الاستقصاء ثم اختبارها كفرض واحد لأن جميعها يتعلق باختبار الفرض الأول من فروض الدراسة "لا توجد معوقات تمنع تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالى الدولية". فتم الحصول على النتائج التالية :

### Wilcoxon Signed Rank Test

	N	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
Q1	100	88	3734.0	0.000	4.500

وتشير النتائج إلى أن قيمة (P-value) تساوى صفر مما يعنى رفض أفراد العينة الفرض العدمي الأول ويدل ذلك على وجود معوقات تمنع التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالى الدولية. ولمعرفة هل يوجد إختلاف بين آراء مجتمعات الدراسة الثلاثة (أعضاء هيئة التدريس، المستشارون والمحللون الماليون، المراجعون الخارجيون) تم إستخدام إختبار Kruskal- wallis H- test والذى يختبر

Ho : M1 = M2 = M3      V.S      H1: M1 ≠ M2 ≠ M3

تم الحصول على النتائج التالية

### Kruskal-Wallis Test

The study population	N	Median	Ave Rank	Z
1	38	4.000	50.5	-0.01
2	32	4.000	48.3	-0.52
3	30	4.000	52.9	0.54
Overall	100		50.5	
H = 0.39 DF = 2 P = 0.822				
H = 0.46 DF = 2 P = 0.794				

تشير النتائج إلى عدم رفض الفرض العدمي بأن Ho : M1= M2 = M3 حيث قيم (H) أصغر من (X<sup>2</sup>0.01,2) والتي تساوى (9.21) كما أن (P-Value) أكبر من (0.01) وهذا يعنى أنه لا يوجد إختلاف بين رأى مجتمعات الدراسة الثلاثة بأنه توجد معوقات تمنع توافق معايير المحاسبة المصرية و(IFRS) .

- وبتحليل الجزء الثالث من قائمة الإستقصاء والخاص بالفرض العدمي الثانى " لا تزداد درجة سيولة سوق رأس المال بزيادة مستوى توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير التقرير المالى الدولية "

تم الحصول على النتائج التالية :

### Wilcoxon Signed Rank Test

	N	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
Q2	100	90	3831.0	0.000	4.500

تشير نتائج إختبار Wilcoxon بأن قيمة (P-Value) تساوى صفر مما يعنى رفض أفراد العينة الفرض العدمى الثانى ويدل ذلك على أنه تزداد درجة سيولة سوق رأس المال بزيادة مستوى توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير التقرير المالى الدولية، ولمعرفة هل يوجد إختلاف بين آراء مجتمعات الدراسة الثلاثة (أعضاء هيئة التدريس، المستشارون والمحللون الماليون، المراجعون الخارجيون) حول هذا الفرض تم الحصول على النتائج التالية:

### Kruskal-Wallis Test

The study population	N	Median	Ave Rank	Z
1	38	4.000	49.8	-0.18
2	32	4.500	54.2	0.88
3	30	4.000	47.4	-0.70
Overall	100		50.5	
H = 0.88 DF = 2 P = 0.644				
H = 1.04 DF = 2 P = 0.595				

تشير نتائج إختبار Kruskal بأنه لا يوجد إختلاف بين رأى مجتمعات الدراسة الثلاث حول هذا الفرض .

- وتحليل الجزء الرابع من قائمة الإستقصاء والخاص بالفرض العدمى الثالث "لا يمثل تطبيق معايير التقرير المالى الدولية (IFRS) ضرورة حتمية لنجاح مسار الإصلاح المحاسبي فى مصر" تم الحصول على النتائج التالية :

### Wilcoxon Signed Rank Test

	N	N for Test	Wilcoxon Statistic	P	Estimated Median
Q3	100	86	3302.5	0.000	4.000

### Kruskal-Wallis Test

The study population	N	Median	Ave Rank	Z
1	38	4.500	57.4	1.86
2	32	4.000	41.3	-2.17
3	30	4.000	51.5	0.23
Overall	100		50.5	
H = 5.37 DF = 2 P = 0.068				
H = 6.02 DF = 2 P = 0.049				

تشير نتائج إختبار Wilcoxon بأن قيمة (P-Value) تساوى صفر مما يعنى رفض أفراد العينة الفرض العدمى الثالث ويدل ذلك أن تطبيق معايير التقرير المالى الدولية (IFRS) ضرورة حتمية لنجاح مسار الإصلاح المحاسبي فى مصر كما تشير نتائج إختبار Kruskal بأنه لا يوجد إختلاف بين رأى مجتمعات الدراسة الثلاث حول هذا الفرض .

### ٣-٥ النتائج والتوصيات :

أولاً- توصلت نتائج الدراسة النظرية لوجود فروق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS) وكذلك معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وهذه الفروق تتمثل فى الآتى:

١- طريقة عرض القوائم المالية طبقاً للمعيار المصرى رقم (١) تختلف عن طريقة العرض الواردة فى المعيار الدولى (IAS) حيث تعرض المعايير الدولية العناصر التالية ضمن عناصر الدخل الشامل الأخرى فى قائمة الدخل الشامل فى حين تعرضها المعايير المصرية ضمن قائمة التغير فى حقوق الملكية وهذه العناصر هى التغيرات فى إحتياطي فائض إعادة التقييم الناتجة عن تطبيق نموذج إعادة التقييم للأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، فروق ترجمة البنود غير النقدية للعمليات الأجنبية، فروق إعادة تقييم الإستثمارات المتاحة للبيع، فروق تغيير القيمة العادلة لأدوات التحوط ضد مخاطر التدفق النقدى.

٢- هناك فرق بين المعيار المصرى رقم (٢) والمعيار الدولى (IAS2) فى معالجة المخزون حيث مازال المعيار المصرى يسمح باستخدام معادلة الوارد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) فى حين تم إلغاؤها وفقاً للمعيار الدولى والإختلاف الآخر يتمثل فى معالجة الإنخفاض فى قيمة المخزون. فكلا المعيارين يتفقان على أنه فى حالة توقع عدم إسترداد تكلفة المخزون بسبب أن صافى القيمة البيعية للمخزون أقل من التكلفة يجب تخفيض تكلفة المخزون إلى صافى القيمة القابلة للتحقق، وإعتبار الفرق خسارة و توقف المعيار المصرى عند المعالجة السابقة بينما المعيار الدولى تطلب من المنشأة إعادة تقدير صافى القيمة القابلة للتحقق فى السنوات اللاحقة وعندما تتلاشى الظروف التى أدت إلى إنخفاض القيمة القابلة للتحقق وتحسنت أسعار المخزون فإن على المنشأة أن تسترد الخسائر السابقة ولا تتعدى على المبلغ السابق الإعراف به كخسارة بشرط أن يكون نفس عنصر المخزون موجود .

٣- لم تطبق المعايير المصرية نموذج إعادة التقييم للأصول الثابتة حتى الآن وتحفظت عليه .

٤- هناك فرق فى طريقة معالجة الإيجار التمويلي الواردة فى المعيار المصرى (٢٠) والدولى (IAS 17) .

٥- هناك فرق بين المعايير المصرية والمعايير الدولية فى معالجة الحصص الإستثمارية الباقية، معالجة الإستحواذ المرحلى، معالجة الشهرة.

ثانياً-توصلت الدراسة الميدانية بأن هناك منافع متوقعة إذا تحقق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية و(IFRS) تتمثل فى: تحسين جودة التقارير المالية من خلال تحسين خصائص المعلومات المالية التى تقدمها ، زيادة قابلية التقارير للمقارنة، زيادة ثقة المستثمرين الأجانب وتخفيض تكلفة المعلومات لديهم، إنخفاض خطر المعلومات وخطر التقدير والتنبؤ، زيادة سيولة رأس المال وإنخفاض تكلفة الأموال، زيادة كفاءة سوق رأس المال المصرى، زيادة الإستثمارات الأجنبية، عولمة سوق الأوراق المالية المصرى وسهولة التداول والتواصل عالمياً، تحقيق منافع من الإرتباط بالشبكات الإقتصادية الدولية، تحسين الرقابة والشفافية ورفع مستوى الإفصاح وتخفيض عدم تماثل المعلومات والإتجار بالمعلومات الداخلية، إرتفاع قدرة المستثمرين والمحليين على التنبؤ بالأرباح ، تخفيض فجوة الأرباح بين التقارير المالية المعدة طبقاً للمعايير المصرية والمعدة وفقاً للمعايير الدولية، تخفيض نطاق إدارة الأرباح، ترشيد القرارات الإقتصادية، زيادة مستوى الإلتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة، زيادة إيرادات مهنة المحاسبة لأداء المهنة على مستوى العالم ، تجنب الشركات التى لها إرتباطات خارجية تكلفة إعداد مجموعتين من القوائم المالية .

ثالثاً- توصلت الدراسة بأن هناك معوقات تمنع تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي الدولية تتمثل فى :

١- معوقات قانونية حيث شملت بعض القوانين المصرية مواد تتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية مثل قانون الضرائب على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وقانون سوق رأس المال ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وقانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والمعدل بالقانون ١٦ لسنة ٢٠٠١ وهناك قوانين أخرى مثل قوانين البنوك وقوانين البترول وقوانين التأمين .

٢- معوقات قياس القيمة العادلة حيث مازال السوق المصرى من الأسواق الضعيفة والناشئة بالدرجة التى لا تسمح بإفراز قيم عادلة موثوق بها.

٣- نقص الخبرة والمعرفة من جانب المراجعين ومعدى القوائم المالية يجعلهم يفتقون عائق أمام تطبيق معايير التقرير المالي الدولية أو يقود إلى الإستخدام الخاطى لهذه المعايير.

٤- تعود مسنولى الحوكمة على معايير المحاسبة المصرية وعدم إستعابهم للمعايير الدولية يجعلهم يتكثرون ضد تطبيقها أو تطبيقها بشكل شكلى وليس موضوعي .

٥- إن معايير التقرير المالي الدولية أكثر المعايير المحاسبية تعقيداً وتكلفة إلى حد ما وبالتالي فهناك معوقات خاصة بتدبير مصادر تمويل تكلفة التحول إلى تلك المعايير.

٦. هناك عمليات تتم وفقاً للشريعة الإسلامية مثل المراجعة، المشاركة، المضاربة وهذه العمليات لا يوجد لها قواعد في معايير المحاسبة الدولية أو قد تتعارض معها.
٧. إن الجامعات المصرية لم تتناول معايير التقرير المالي الدولية في مقرراتها الدراسية بالقدر الكافي لخلق جيل قادر على فهم ومعرفة وخبرة بتلك المعايير .
- رابعا. توصلت الدراسة الميدانية بأنه تزداد درجة سيولة سوق رأس المال بزيادة مستوى توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير التقرير المالي الدولية. وأن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية أصبح ضرورة حتمية لنجاح مسار الإصلاح المحاسبي في مصر.
- وبناء على النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي
- ١- العمل على تهيئة الظروف البيئية في مصر لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية وخاصة فيما يتعلق بالعوامل التشريعية والإقتصادية والسياسية وإزالة المعوقات التي حددتها الدراسة .
  - ٢- تدريب وتأهيل الموارد البشرية على تعلم معايير التقرير المالي الدولية وفهمها وتطبيقها وذلك بالتنسيق والتعاون مع المنظمات المهنية العالمية .
  - ٣- إدراج معايير التقرير المالي الدولية في مقررات الجامعات المصرية بالقدر الكافي لخلق جيل على معرفة وإدراك بتلك المعايير.
  - ٤- تشجيع المنشآت على تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في إعداد قوانينها المالية من خلال بيان المنافع التي يمكن ان تحققها إذا طبقت تلك المعايير في اعداد القوائم .
  - ٥- وضع خطة مستقبلية للتحويل خلال الفترات القادمة من معايير المحاسبة المصرية إلى معايير التقرير المالي الدولية .
  - ٦- التوصية بإجراء مزيد من البحوث المستقبلية تتناول كيفية تنشيط السوق المصري بالدرجة التي تسمح بإفراز قيم عادلة موثوق بها تساعد على تطبيق المعايير الدولية.

#### المراجع

- أولاً: المراجع باللغة العربية :
- أبو الخير، مدثر طه (٢٠١٤)، المحاسبة الدولية في ظل معايير التقرير المالي الدولية IFRS ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .
- الزغبى ، على عبد الله ؛ الشطناوى ، حسن محمود (٢٠١٢) ، "تأثير تغيرات معايير إعداد التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المالية". مجلة العلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة القصيم، المجلد (٥)، العدد (٢)، ص ص ٢٢١ - ٢٥٠ .
- السقا ، السيد أحمد (٢٠١٤)، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ص ١٠١ .
- الصياد ، على محمد على (٢٠١٣)، " أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية" ، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثاني، العدد الرابع، ص ص ٢٨١ - ٣٢٨ .
- العسيلي ، محمد أحمد (٢٠٠٨) ، " إمكانيات استخدام الخرائط الإستراتيجية كأداة لقياس أداء معايير المحاسبة المالية: دراسة تطبيقية على معايير المحاسبة الدولية"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا ، ص ص ٣٢٩ - ٤٠٤ .
- الميهي ، عادل عبد الفتاح (٢٠١٢) ، " قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي في التقارير المالية المنشورة: دراسة على المنطقة العربية" ، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الرابع، ص ص ١ - ٥٢ .
- شتوي ، أيمن أحمد (٢٠١٢) ، " دراسة ميدانية مقارنة للعلاقة بين جودة التقارير المالية والتوافق المحاسبي الدولي : بالتطبيق على الشركات المقيدة في أسواق المال العربية" ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث ، ص ص ١ - ٤٧ .
- طایل، مصطفى كمال السيد (٢٠٠٩) ، الصناعة المصرفية في ظل العولمة ، إتحاد المصارف العربية ، ص ص: ٥٧ - ٥٩ .
- هديب، مصطفى أحمد فؤاد (٢٠٠٦)، " أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على زيادة إستثمارات الأجنبية في سوق الأوراق المالية المصري" ، المجلة العلمية، كلية التجارة، جامعة أسبوط ، (٤٠)، أسبوط ، ص ص : ١٦٤ - ٢٠٥ .

#### مراجع أخرى (إصدارات)

- ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة (٢٠١٣) ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان ، الأردن .
- قانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، الطبعة السابعة والثلاثون (القاهرة : الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ، ٢٠١٣).

- قانون التأجير التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والمعدل بالقانون رقم ١٦ لسنة ٢٠٠١، الطبعة الخامسة (القاهرة: الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠١٢).
- قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مصلحة الضرائب المصرية [WWW.incometax.gov.eg](http://WWW.incometax.gov.eg)
- قرار وزير الإستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بشأن معايير المحاسبة المصرية، الطبعة الثانية (القاهرة: الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، ٢٠٠٨).
- ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية :

1. Alghamdi, S. A. (2014), "Relevance of International financial Reporting standards to Emerging Markets: Evidence from Saudi Arabia", Arab Journal of Administrative Sciences, Vol. 21.
2. Alkhtani, S. (2012), Journal of Administrative and Economic sciences, Qassum university, vol5, No2, PP (21-53).
3. Armstrong, C., Barth, M., jagolinzer, A., and Riedl, E. (2010), "Market reaction to the adoption of IFRS in Europe" Accounting review, (85) 1, 31-61.
4. Bradshaw, M., Busheem B., and Miller, G. (2004), "Accounting Choice, Home Bias, and US Investment in Non-US Firms" Journal of Accounting Research Vol. 42, No. 5.
5. Brown, P. (2011), " International financial reporting standards: what are the benefits?" published in Accounting & Business Research, (41)3. PP. (269-285).
6. Dunne, T., Fifield, S., Finningham, G., Fox, A., Hannah, G., Helliard, G., Power, D., and Veneziani, M. (2008),"The Implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland-Executive Summary", the Institute of Chartered Accountants of Scotland.
7. Fargher, N. L., and Lee, G. (2010), "Did the Adoption of IFRS Encourage Cross-Border Investment?" Social science Electronic publishing, Inc, 19(2).
8. Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., and Craig, R. (2008), "The Preparedness of Companies to Adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese Evidence", Accounting Forum, vol. 32.
9. Guggiola, C. (2010), "IFRS Adoption in the E.U., Accounting Harmonization and Markets Efficiency" A Review, international Business & Economics research journal, 12(9).
10. Hail, L., Leuz, C. and Wysocki, P. (2009), " Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic and Policy Factors". <http://ssrn.com/abstract>
11. Hellman, N. (2011), "Soft Adoption and Reporting Incentives: A Study of the Impact of IFRS on Financial Statements in Sweden" Journal of International Accounting Research, 10, (1) PP. (61- 83).
12. IASB. and International Financial Reporting Standard "IFRS" (2012), International Accounting Standard Board, London, [www.iasb.org](http://www.iasb.org).
13. Jeanjean, T. and Stolowy, H. (2008), "Do Accounting Standards Matter? An exploratory Analysis of Earnings Management Before and after IFRS



- Adoption", *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 27, PP (480 – 494).
14. Jeffrey, P. (2002), "International Harmonization of Accounting Standards and the Question of off-Balance Sheet Treatment", *Duke Journal of Comparative & International Law*, Vol. 12.
  15. Kristion, H., and Tony, K. (2006) "Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS" *Journal of International Accounting Research* vol. 5, Issue 2.
  16. Lantto, A. (2006), "Does IFRS Improve the Usefulness of Accounting Information in a Code-Law Country?" University of Oulu, Department of Accounting and Finance, University of Oulu, Finland.
  17. Latridies, G. (2010), "International financial Reporting Standards and the Quality of Financial Statement Information". *International Review of financial Analysis*, 19 (3).
  18. Li, s. (2010), "Does Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in the European Union Reduce the cost of Equity capital ?", *The Accounting Review*, 85, (2). PP. (607 – 636).
  19. Musta, R. (2007), "Measurement of Need for Harmonization Between National Accounting Standards and International Financial Reporting Standards", *Journal of International Business*.
  20. Peng, S., Tondkar, R. H., Laan Smith, J., and Harless, D. W. (2008), "Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence of Accounting Practices? A Study from China", *the International Journal of Accounting*, Vol. 43, Issue 4.
  21. Ramanna, K., and sletten, E. (2012), "Network Effects in Countries' Adoption of IFRS" working paper, <http://ssrn.com/abstract=1590245>.
  22. Wang, Y., Hou, Y., and Chen, X., (2012), "Accounting standard changes and foreign analyst behavior: Evidence from China", *China Journal of Accounting Research*, vol.5.
  23. Watts, R. (2003), " Conservatism in Accounting, Part II: Evidence and Research Opportunities," *Accounting Horizons*.
  24. Xiaohui, Q. and Zhang, G. (2008), "Measuring the Convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards: The Application of Fuzzy Clustering Analysis". Working paper, <http://ssrn.com/abstract=1295884>
  25. Yallapragada, R. R., Toma, A. G., and Roe, C. W. (2011), "The impact of international Financial Reporting Standards on Accounting Curriculum in the United States", *American Journal of Business Education*. PP. (12-17).

ملحق  
قائمة إستقصاء

الإسم : .....

الوظيفة : .....

عدد سنوات الخبرة : .....

جهة العمل : .....

☆ برجاء الإجابة على الأسئلة التالية بوضع علامة (✓) أمام الإجابة التي تتفق مع رأيكم :

بيان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الأسباب والمبررات
<p>١- هل تتفق بأن البنود التالية من المنافع المتوقعة من تحقيق التوافق بين معايير المحاسبة المصرية وIFRS</p> <p>١-١ تحسين جودة التقارير المالية من خلال تحسين خصائص المعلومات المالية التي تقدمها .</p> <p>٢-١ زيادة قابلية التقارير للمقارنة</p> <p>٣-١ تحسين الرقابة والشفافية ورفع مستوى الإفصاح</p> <p>٤-١ تخفيض عدم تماثل المعلومات والإتجار بالمعلومات الداخلية</p> <p>٥-١ إنخفاض خطر المعلومات وخطر التقدير والتنبؤ</p> <p>٦ -١ زيادة ثقة المستثمرين الأجانب وتخفيض تكلفة المعلومات لديهم</p> <p>٧ -١ زيادة الإستثمارات الأجنبية فى سوق الأوراق المالية المصرى</p> <p>٨ -١ زيادة سيولة رأس المال المصرى</p> <p>٩ - إنخفاض تكلفة الأموال</p> <p>١٠ -١ زيادة كفاءة سوق رأس المال المصرى</p> <p>١١ -١ عولمة سوق الأوراق المالية المصرى وسهولة التداول والتواصل عالمياً.</p> <p>١٢ -١ تحقيق منافع الارتباط بالشبكات الإقتصادية الدولية.</p> <p>١٣ -١ زيادة إنتشار الشركات متعددة الجنسية فى مصر</p> <p>١٤ -١ زيادة إيرادات مهنة المحاسبة لأداء المهنة على مستوى العالم</p> <p>١٥ -١ إرتفاع قدرة المستثمرين</p>						

					<p>والمحللين الماليين على التنبؤ بالأرباح</p> <p>١- ١٦ تخفيض فجوة الأرباح بين التقارير المالية المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والمعدة وفقاً لـ IFRS</p> <p>١- ١٧ تخفيض نطاق إدارة الأرباح</p> <p>١- ١٨ ترشيد القرارات الاقتصادية</p> <p>١- ١٩ تخصيص رأس المال بصورة أكثر كفاءة من خلال زيادة تدفق رؤوس الأموال عبر الحدود</p> <p>١- ٢٠ زيادة حركة التجارة الدولية ونمو الإقتصاد المصرى</p> <p>١- ٢١ تجنب الشركات التى لها إرتباطات خارجية تكلفه إعداد مجموعتين من القوائم المالية وتجنب تكلفة التسويات</p> <p>١- ٢٢ تجنب الدولة إنفاق الموارد فى إعداد معايير محاسبية وطنية جديدة.</p> <p>١- ٢٣ زيادة مستوى الإلتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة</p> <p>١- ٢٤ تحسين أداء الشركات</p> <p>١- ٢٥ تقليل تكلفة إعداد التقارير المالية</p>
					<p>٢- هل تتفق بأن البنود التالية من معوقات التوافق بين معايير المحاسبة المصرية و IFRS</p> <p>٢- ١ معوقات قانونية</p> <p>- قانون الضرائب ٩١ لسنة ٢٠٠٥</p> <p>- قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١</p> <p>- قانون التأجير التمويلي ٩٥ لسنة ١٩٩٥</p> <p>٢- ٢ معوقات قياس القيمة العادلة حيث مازالت الأسواق المالية ضعيفة وناشئة.</p> <p>٢- ٣ معوقات من جانب مسئولى الحوكمة حيث عدم فهمهم لـ (IFRS) يجعلهم يتكلمون ضد تطبيقها.</p> <p>٢- ٤ نقص الخبرة والمعرفة من جانب المراجعين ومعدى القوائم المالية.</p>
					<p>٢- ٥ وجود عمليات تتم وفقاً للشريعة الإسلامية مثل المرابحة، المشاركة، المضاربة، الإجارة، الصكوك</p>

					<p>الإسلامية لا تغطيها IFRS</p> <p>٢- ٦ معوقات تدبير مصادر تمويل</p> <p>تكلفة التحول إلى IFRS</p> <p>٢- ٧ تعتبر IFRS أكثر المعايير المحاسبية تعقيداً وتكلفة إلى حد ما.</p> <p>٢- ٨ الجامعات المصرية لم تتناول IFRS في مقرراتها الدراسية بالقدر الكافي.</p> <p>٢- ٩ نقص الكفاءة والمعرفة والخبرة قد يقود إلى الإستخدام الخاطئ لـ IFRS .</p> <p>٢- ١٠ ترجمة IFRS من الإنجليزية إلى العربية ربما يقودنا إلى عدم الفهم وعدم التطبيق السليم IFRS .</p>
					<p>٣- هل تزداد درجة سيولة سوق رأس المال بزيادة مستوى توافق معايير المحاسبة المصرية مع معايير التقرير المالي الدولية IFRS .</p>
					<p>٤- هل يمثل تطبيق معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) ضرورة حتمية لنجاح مسار الإصلاح المحاسبي في مصر .</p>