

**”قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي فى التقارير
المالية المنشورة: دراسة على المنطقة العربية”**

دكتور/ عادل عبد الفتاح مصطفى الميهى

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة طنطا

”قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي في التقارير المالية المنشورة: دراسة على المنطقة العربية“

د. عادل عبدالفتاح مصطفى الميهي
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة طنطا

مستخلص Abstract

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في فحص مستوى التجانس المحاسبي الدولي في بعض ممارسات القياس المحاسبي المرتبطة بإعداد التقارير المالية بين عينة من الشركات العاملة في بعض الدول العربية، وتمثل الفرض الأساسي للبحث في وجود اختلافات جوهرية بين بدائل قياس هذه الممارسات في شركات ودول عينة البحث خلال فترة الدراسة. ولتحقيق هدف البحث والتحقق من مدى صحة فرض البحث، تم إتباع منهجية تجمع بين استخدام مؤشر كمي لقياس مستوى التجانس، وتطبيق الاختبار الإحصائي كا²، لتحديد مستوى معنوية النتائج. وقد اشتملت عينة البحث على عدد ١١٠ شركة، موزعة على عدد ست دول عربي، هي مصر والأردن والكويت والإمارات وسوريا ولبنان، لقياس مستوى التجانس المحاسبي في نهاية عام ٢٠٠٩، وبالتطبيق على ست ممارسات محاسبية تتعلق بالقياس المحاسبي لبعض عناصر القوائم المالية، في ضوء البدائل الواردة بالمعايير المحاسبية الدولية المرتبطة بهذه الممارسات. وتوضح النتائج وجود مستوى تجانس عالي فيما يتعلق بممارسات ترجمة العمليات الأجنبية، وممارسات تقييم الأصول الثابتة، وممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل. ووجود مستوى تجانس متوسط فيما يتعلق بممارسات تقييم المخزون، وممارسات استهلاك الأصول الثابتة. في حين وجدت الدراسة مستوى تجانس منخفض فيما يتعلق بممارسات تحديد تكلفة المخزون.

١ - إطار البحث

١-١ مقدمة

حدث تطور كبير في أسواق المال العالمية خلال العقد الأخيرين، بسبب الاتجاه نحو عولمة Globalisation هذه الأسواق، واعتماد الشركات على رؤوس الأموال الأجنبية بجانب المحلية. وهذا يتضح من تزايد أعداد الشركات التي تهتم بالقيود في الأسواق الأجنبية، مما يتيح سهولة انتقال رؤوس الأموال ونمو الاستثمارات الأجنبية. وهذا انعكس بدوره على توجه المستثمر نحو الحاجة إلى إجراء مقارنات بين التقارير المالية للشركات العالمية، لمحاولة فهم أفضل للمعلومات الواردة في هذه التقارير، والبحث عن أفضل الفرص الاستثمارية. واستجابت المحاسبة لهذه التطورات بالتوجه نحو صياغة معايير محاسبية دولية، تلقى القبول بين دول العالم المختلفة، وتحاول تخفيض التنوع في الممارسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية المنشورة بين الدول، وهذا ما يطلق عليه التجانس المحاسبي الدولي International Accounting Harmony.

وفي مجال المحاسبة الدولية International Accounting، يجب التفرقة بين دراسات التجانس Harmonization Studies ودراسات الالتزام Compliance Studies. فيشير التجانس المحاسبي الدولي إلى التناسق في الطرق والممارسات المحاسبية المطبقة بين الشركات عبر الدول المختلفة، وإلى تخفيض الاختلافات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة بين الدول. أما الالتزام 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 للاختيار. وبالرغم من أهمية إصدار تشريعات نظامية ومعايير محاسبية ملزمة، ومتفقه مع معايير المحاسبة الدولية، في تخفيض الاختلافات بين الممارسات المحاسبية المطبقة بين الدول، وتحقيق التجانس المحاسبي الدولي، إلا أن التجانس المحاسبي الدولي يختلف عن الالتزام المحاسبي الدولي (Daske et al., 2008). وهذه الدراسة، في مجال المحاسبة الدولية من دراسات التجانس المحاسبي الدولي، تقوم على فحص مستوى التجانس المحاسبي الدولي لعدد محدد من الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية المنشورة، لعدد من الشركات المقيدة بأسواق المال في بعض الدول العربية المختارة، مما يساعد في فهم مدى توجه هذه الدول نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وخصوصاً أن جميع الدول العربية المختارة في عينة البحث أعضاء في مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتلتزم بصورة أو بأخرى بمعايير المحاسبة الدولية عند إعداد الشركات لتقاريرها المالية.

٢-١ طبيعة المشكلة والدافع على الدراسة

هناك نمو متزايد في أدبيات البحث المحاسبي في الآونة الأخيرة نحو تقييم تحول الدول نحو تبنى معايير المحاسبة الدولية عبر دول العالم المختلفة (Hellman, 2011). وتشير نتائج البحوث الميدانية في هذا المجال إلى ارتفاع جودة معايير المحاسبة الدولية، مما ينعكس أثره على جودة التقارير المالية (Barth et al., 2008). كما أن تبنى معايير المحاسبة الدولية يرتبط بتحقيق مزايا اقتصادية لأسواق المال، عن طريق زيادة القيمة السوقية للأسهم، وزيادة درجة السيولة في 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 في الولايات المتحدة الأمريكية واليابان. وهذه الاختلافات في وسائل ومستويات قبول معايير المحاسبة الدولية هي محور اهتمام واضعي المعايير المحاسبية، سواء المحلية أو الدولية، والجهات النظامية والمراجعين ومعدى مستخدمي التقارير المالية بوجه عام.

وتتطلب العولمة الاقتصادية Economic Globalisation تزايد الاهتمام بعملية المقارنات الدولية بين التقارير المالية المنشورة عبر دول العالم المختلفة، وهنا يظهر الدور الهام

للتجانس المحاسبي الدولي، واللازم لتحقيق جودة الوثائق والمصادقية للمعلومات المحاسبية القابلة للمقارنة على المستوى الدولي (Morais and Fialho, 2008). فالهدف الأساسي للتجانس المحاسبي الدولي هو تقليل الاختلافات في تطبيق الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة، لتحسين خاصية القابلية للمقارنة بين التقارير المالية لشركات هذه الدول، ولجعل المعلومات المحاسبية الواردة بهذه التقارير أكثر فائدة للمستخدمين، وخصوصاً المستثمرين، وهذا ينطبق على اقتصاديات الدول المتقدمة، وكذلك اقتصاديات الدول الناشئة (El-Gazzar et al., 1999). ونظراً لأن الظروف البيئية داخل المنطقة الجغرافية الواحدة تكون أقل تنوعاً من غيرها في مناطق جغرافية متباعدة، فقد حدث توجه نحو التجانس المحاسبي الإقليمي (Regional Accounting Harmony) كخطوة نحو تحقيق التجانس المحاسبي الدولي، وهذا يتضح من توجهات دول الاتحاد الأوروبي، فمجرد تحقيق التجانس المحاسبي الإقليمي يكون تحقيق التجانس المحاسبي الدولي أكثر سهولة (Ali et al., 2006).

فقد تناولت أدبيات المحاسبة الدولية في الفترة الأخيرة التجانس في الممارسات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية، ومدى توافقها مع معايير إعداد التقارير المالية الدولية. فخلال العقدتين الأخيرين تزايدت الضغوط على الشركات لتحقيق التجانس المحاسبي، وذلك نتيجة عولمة أسواق المال، وتزايد التعاون الدولي والإقليمي بين الدول، وتزايد حجم التجارة الدولية، وهذا ما أدى إلى ظهور مشاكل جديدة في المحاسبة، ناتجة من مشكلة التنوع المحاسبي (Accounting Diversity) (Callao et al., 2007). فالتنوع في ممارسات إعداد التقارير المالية يؤثر على قرارات المتعاملين في أسواق المال (Hope et al., 2006). ولذلك ظهرت الحاجة إلى التجانس الدولي في الممارسات المحاسبية، حتى يمكن تجنب المشاكل التي تواجه الشركات الباحثة عن أسواق مالية في دول مختلفة، وخاصة عند إعداد قوائمها المالية المحلية. فغياب مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة عالمياً، يؤدي إلى قيام الشركات العالمية بتطبيق ممارسات معقدة وعالية التكلفة، لإعادة إعداد قوائمها المالية المعدة طبقاً للمعايير المحاسبية المحلية، لتلبية متطلبات الجهات الرقابية والمالية المحلية. بالإضافة إلى أن التنوع في الممارسات المحاسبية عند إعداد التقارير المالية عبر الدول يسبب مشكلة للمستثمرين والمحللين الماليين المهتمين بمقارنة الأداء المالي للشركات عبر الدول المختلفة، وخاصة أن المعايير المحاسبية تساعد في تفسير التغيرات في أسعار الأسهم (د. محمد طاحون، ٢٠٠٢).

والدور الأساسي للجنة/مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB/IASC)، منذ إنشائه عام ١٩٧٣، هو التغلب على هذه المشاكل وغيرها في البيئة الدولية، عن طريق تحقيق التجانس في المعايير المحاسبية عبر دول العالم، وتسهيل عملية تكامل الاقتصاد العالمي، وإزالة العوائق عبر الحدود، لضمان حرية انتقال رؤوس الأموال والخدمات بين أسواق المال العالمية (Quinn, 2004). ولتحقيق برنامج مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تحقيق التجانس المحاسبي الدولي، حاولت عدد من المنظمات الإقليمية تحقيق هذا التجانس على مستوى الممارسات المحاسبية الإقليمية، كما هو الحال في دول الاتحاد الأوروبي، ودول جنوب وشرق

آسيا، وبالتالي ظهرت مشكلة الالتزام بالمعايير الدولية وعلاقتها بالتجانس المحاسبي الدولي. وبالرغم من أن لجنة/ مجلس معايير المحاسبة الدولية ليس لديه السلطة الكافية لإلزام الدول الأعضاء بمعايير المحاسبة الدولية (IASs) أو معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS)، فإن المنظمة الدولية للأسواق المالية (IOSCO) قد وفرت الدعم الكافي للالتزام بهذه المعايير (Ali, 2005).

وتتويجاً لجهود لجنة/ مجلس معايير المحاسبة الدولية وغيره من المنظمات الدولية تبنت كثير من الدول المتقدمة والنامية في جميع أنحاء العالم معايير المحاسبة الدولية عند إعداد تقاريرها المالية، والتي تشير الإحصاءات الصادرة في عام ٢٠١٠ إلى تبني أكثر من ١١٧ دولة لهذه المعايير في مختلف دول العالم. وقد شجع القبول المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية كثير من الباحثين على دراسة التجانس والالتزام بمتطلبات معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية. فعادة ما تنقسم الأدبيات في مجال المحاسبة الدولية إلى نوعين من الدراسات هما الدراسات المتعلقة بالتجانس Harmonization ودراسات متعلقة بالالتزام (Van der Compliance Tax, 1992a). فالقياس الكمي لمستوى الالتزام بمعيار معين، يختلف عن قياس التجانس المحاسبي، حيث تسمح معايير المحاسبة الدولية بتطبيق طرق وبدائل متنوعة لنفس الممارسة المحاسبية، ولذلك يمكن أن يكون مستوى الالتزام مرتفعاً، ولكن درجة التجانس منخفضة، بالرغم من أن الالتزام الكامل غالباً ما يؤدي إلى التجانس المحاسبي. فإذا استخدمت الشركات طرق محاسبية مختلفة، من ضمن بدائل الطرق المتعددة التي يسمح بها مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن مستوى الالتزام سيكون مرتفعاً، في حين أن مستوى التجانس قد يكون منخفضاً، إذا استخدمت الشركات عبر الدول طرق وبدائل محاسبية مختلفة. ومن ناحية أخرى، فقد تطبق جميع الشركات أو نسبة كبيرة منها نفس الطريقة المحاسبية، وبالتالي فإن مستوى التجانس المحاسبي سوف يكون مرتفعاً، بالرغم من أن مستوى الالتزام قد يكون منخفضاً، إذا كانت هذه الطريقة لا تسمح بها معايير المحاسبة الدولية (IASs) أو معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRSs). وعموماً، فكلما انخفضت درجة المرونة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، كلما زاد احتمال تحقيق مستوى عالي من التجانس المحاسبي، والعكس بالعكس. وهذا التعارض بين مستوى التجانس والالتزام يمثل تحدياً أمام مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إصداره للمعايير المحاسبية.

ومن ناحية أخرى، يمكن قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي بفحص عدد محدد من ممارسات القياس المحاسبي، تمثل أسس تقويم الأصول الثابتة، وأسس تقويم المخزون السلعي، وذلك عبر الشركات والدول المختلفة، وهذا ما يطلق عليه التجانس الواقعي أو الفعلي De Facto Harmonization. كما يمكن قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي وفقاً للمتطلبات النظامية التشريعية كما وردت في المعايير المحاسبية، وهو ما يطلق عليه التجانس الرسمي أو التشريعي De Jure Harmonization (Van des Tax, 1992a). فالممارسة المحاسبية المطلوبة بواسطة معيار محاسبي معين ليس بالضرورة أن يتم تطبيقها في جميع

الشركات، وخاصة في الدول التي لا يتوافر فيها جهات مهنية قوية تلزم جميع الشركات بالتطبيق الجيد للمعايير الصادرة، أو تلك التي لا يتوافر فيها أسواق مالية نشطة ومتقدمة.

وقد تركزت غالبية الدراسات السابقة في مجال التجانس المحاسبي الدولي في الدول المتقدمة، وخاصة دول الاتحاد الأوروبي (مثل دراسة Van des Tax, 1992b، ودراسة Hermann and Thomas, 1995، ودراسة Aisbitt, 2001). بالإضافة إلى بعض الدراسات في منطقة جنوب آسيا (مثل دراسة Ali et al., 2006، ودراسة Chand and Patel, 2008). وأما في منطقة الدول العربية، فنوعية هذه الدراسات تعتبر من الدراسات النادرة.

ولذلك فهناك حاجة لفحص مستوى التجانس المحاسبي الدولي بين دول المنطقة العربية، مما يساهم في فهم كيفية قيام الشركات المقيدة بالأسواق المالية لهذه الدول بتطبيق الممارسات المحاسبية الدولية عند إعداد تقاريرها المالية المنشورة، ويساعد الجهات التنظيمية الوطنية والإقليمية بهذه المنطقة على تعزيز التعاون والتطوير لتحسين فعالية أسس إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية. فهذه الدراسة تقوم على فحص مستوى التجانس المحاسبي الدولي في التقارير المالية المنشورة لبعض الشركات المقيدة بالأسواق المالية لبعض الدول العربية في لحظة زمنية معينة، وذلك للتعرف على مستوى التجانس الواقعي De Facto Harmony وتحديد مستوى التجانس في الممارسة المحاسبية Accounting Practice Harmony لهذه الشركات عند إعداد تقاريرها المالية.

وبالتحديد، فإن هذه الدراسة تحاول الإجابة على سؤالين للبحث هما:

- أ - ما هو مستوى التجانس المحاسبي بين بدائل ممارسات القياس المحاسبي المستخدمة بواسطة شركات عينة البحث والمقيدة بالأسواق المالية لبعض الدول العربية المختارة خلال فترة الدراسة؟
- ب- هل هناك اختلافات جوهرية بين بدائل ممارسات القياس المحاسبي لشركات عينة البحث والمقيدة بالأسواق المالية للدول العربية محل البحث خلال فترة الدراسة؟

١-٣ هدف البحث

يتمثل الهدف العام لهذا البحث في قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي لعدد من ممارسات القياس المحاسبي عند الإفصاح عن التقارير المالية المنشورة، لعينة من الشركات المقيدة في أسواق المال لبعض الدول العربية، خلال فترة زمنية معينة، وذلك باستخدام أحد مؤشرات قياس التجانس الواقعي، وأحد الأساليب الإحصائية. وبالتحديد، فإن هذا البحث يهدف إلى تحقيق هدفين هما:

- أ - فحص بدائل القياس المحاسبي لعدد ست من الممارسات المحاسبية، والمطبقة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، والواردة في التقارير المالية المنشورة، لبعض الشركات المقيدة في أسواق المال لعدد ست دول عربييه، خلال عام ٢٠٠٩.
- ب- تحديد مدى الاختلافات في بدائل القياس المحاسبي المستخدمة بواسطة شركات عينة البحث، في عدد ست دول عربييه خلال عام ٢٠٠٩.

٤-١ منهج البحث

تقوم المنهجية في هذا البحث على الجمع بين أحد مؤشرات قياس التجانس وأحد الاختبارات الإحصائية، لتحقيق هدف البحث والإجابة على الأسئلة البحثية. فتستخدم هذه الدراسة النموذج الاستقرائي في بناء مؤشر كمي لقياس التجانس المحاسبي الدولي لعينة من الشركات العاملة في المنطقة العربية خلال فترة الدراسة. ومن حيث أدوات البحث، فتستخدم الدراسة نظرية أصحاب المصالح Stakeholders Theory، وأحد الأساليب الإحصائية عند تحليل نتائج الدراسة التطبيقية. أما من حيث وسيلة البحث، فتستخدم الدراسة أسلوب الدراسة المكتبية عند تحليل مفاهيم وأساليب القياس المحاسبي الدولي، وأسلوب البيانات المنشورة عند إجراء الدراسة التطبيقية.

٥-١ فرض البحث

يمكن صياغة الفرض الأساسي لهذا البحث، في صورة الفرض البديل على النحو التالي:
توجد اختلافات جوهرية في تكرار بدائل ممارسات القياس المحاسبي المستخدمة بواسطة شركات عينة البحث في الدول العربية المختارة خلال فترة الدراسة".

٦-١ حدود البحث

- يتناول هذا البحث فحص مستوى التجانس المحاسبي الدولي لعينة من الشركات العاملة في المنطقة العربية، وعند تحليل وتعميم نتائج البحث يجب الأخذ في الاعتبار العوامل التالية:
- أ - تنتمي هذه الدراسة في الأساس إلى دراسات التجانس المحاسبي الدولي في شكله الواقعي والفعلي، والذي يقيس التجانس على مستوى الممارسات المحاسبية التي تطبقها الشركات في الواقع العملي، وليس في الشكل الرسمي والتشريعي، والذي يقيس مدى الالتزام بالمعايير والتشريعات النظامية والرسمية.
 - ب- تقوم الدراسة على قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي باستخدام أحد المؤشرات الكمية لقياس التجانس، والتي اقترحتها الدراسات السابقة في هذا المجال، وهذه المؤشرات لا تكاد تخلو من القيود والمشاكل، ومنها مشكلة التقدير الشخصي عند تحديد درجات التجانس، ومشكلة عدم الإفصاح عن السياسات المحاسبية، ومشكلة حساسية المؤشرات لحجم العينة المستخدم.
 - ج- يتم قياس التجانس المحاسبي الدولي في هذه الدراسة في لحظة زمنية معينة، وهي نهاية سنة إعداد التقارير المالية المنشورة لشركات عينة البحث، ولم يتم القياس على مستوى طولي خلال فترات زمنية مختلفة، يتم فيها مقارنة مستوى التجانس بين هذه الفترات.
 - د - عينة البحث المختارة في هذه الدراسة هي لبعض الدول العربية المختارة في مناطق مختلفة، من آسيا وأفريقيا ومنطقة الخليج العربي، ولم تضم العينة دول أخرى، قد يكون لها تأثير في فهم أفضل لممارسات القياس المحاسبي ومستوى التجانس الدولي في المنطقة العربية.

هـ- تستخدم الدراسة أربعة مجالات للقياس المحاسبي، تعكس ست ممارسات محاسبية، في ضوء بعض المعايير الدولية، ومن أهم ممارسات القياس المحاسبي لعناصر المركز المالي وصافي الدخل، وعموماً فهناك ممارسات محاسبية أخرى كثيرة قد يكون لها تأثير على مستوى التجانس المحاسبي الدولي.

و - تضم عينة البحث المستخدمة في الدراسة عدداً من الشركات العاملة في الدول العربية محل البحث، والمقيدة في أسواقها المالية، وتنتمي إلى قطاعات متنوعة، وعموماً فإن حجم وهيكل العينة المستخدمة قد يكون له تأثير على مستوى التجانس المحاسبي الدولي.

٧-١ أهمية البحث

تساعد الدراسات في مجال قياس التجانس المحاسبي الدولي الجهات النظامية، وواضعي المعايير المحاسبية في تقييم مدى التقدم في عملية صناعة المعايير المحاسبية، وتوجيه الجهود نحو التطور المستقبلي المطلوب (Jaafar and McLeay, 2007). وتشير الإحصاءات الصادرة في عام ٢٠١٠ إلى تزايد أعداد الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية، سواء بالتطبيق الكامل أو التوافق الكلي أو الجزئي، ليصل لأكثر من ١١٧ دولة، ومن المخطط أن يرتفع هذا العدد خلال السنوات القليلة القادمة ليصل إلى حوالي ١٥٠ دولة (Desoky, 2010). وترجع أسباب القبول المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية إلى أن هذه المعايير تمثل الأساس الذي يعتمد عليه واضعي معايير المحاسبة المحلية، في بناء معايير المحاسبة الوطنية في غالبية دول العالم، حيث يمكن النظر إليها كأفضل أداء دولي (Mir and International Benchmark, 2005). كما أن غالبية أسواق المال العالمية، وخاصة في دول الاتحاد الأوروبي، والجهات النظامية العالمية، لا تقبل التقارير المالية إلا المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية. بالإضافة إلى الضغوط التي تمارسها مكاتب المحاسبة العالمية الكبرى، والمؤسسات المالية العالمية، مثل البنك الدولي (WB)، وصندوق النقد الدولي (IMF)، على غالبية الدول، وخاصة الدول النامية وأسواق المال الناشئة، لتبني معايير المحاسبة الدولية، كأحد وسائل برنامج الإصلاح الاقتصادي في هذه الدول.

وفي حدود علم الباحث، تعتبر دراسات التجانس المحاسبي الدولي في المنطقة العربية من الدراسات النادرة، مما يبرز الحاجة إلى مثل هذه النوعية من الدراسات في هذه المنطقة، كمحاولة لفهم أفضل لبعض ممارسات القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المنشورة للشركات العربية محل البحث عند تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية. فالإضافة التي يمكن أن تحققها هذه الدراسة تتمثل في استكشاف مستوى التجانس المحاسبي الدولي، وممارسات إعداد التقارير المالية المنشورة، في منطقة جديدة وهامة من العالم، وخاصة بعد تبني الدول العربية لمعايير المحاسبة الدولية، سواء بالتطبيق التام أو بالتوافق أو بوضع خطة تحول نحو هذه المعايير.

فمن الناحية العلمية، تحاول الدراسة الحالية توضيق الفجوة في دراسات التجانس المحاسبى الدولي في منطقة الدول العربية، مما يلفت النظر إلى إجراء مزيد من البحوث المحاسبية على هذه المنطقة، ويتيح إمكانية إجراء مقارنات بمناطق جغرافية أخرى. ومن الناحية العملية، فهذه الدراسة يمكن أن تكون محور اهتمام الجهات النظامية في الدول العربية، التي تحاول تطوير معاييرها المحاسبية، وكذلك المستثمرين المرتقبين، الذين يحاولون تنمية استثماراتهم وتوزيعها عبر الدول العربية المختلفة، وخاصة أن الجهات الحكومية في هذه الدول تحاول زيادة جذب الاستثمارات، وتشجيع دخول استثمارات جديدة، سواء محلية أو أجنبية، وتحسين كفاءة أسواق المال لديها.

٨-١ تنظيم البحث

ينقسم البحث إلى ستة أقسام، في القسم الثاني يتناول البحث الإطار المفاهيمي والنظري، من خلال مناقشة الجدل حول المعايير والتجانس المحاسبى الدولي، وتطور ومفاهيم التجانس المحاسبى الدولي، ثم أساليب قياس التجانس المحاسبى الدولي. ويتناول البحث في القسم الثالث الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، والتي يمكن تصنيفها حسب المناطق الجغرافية التي خضعت لفحص التجانس المحاسبى الدولي فيها. أما القسم الرابع فقد تم تخصيصه لتصميم الدراسة التطبيقية، وعرض مؤشر قياس التجانس المحاسبى الدولي المستخدم في الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة، وعينة البحث المختارة. أما تحليل ومناقشة نتائج البحث فقد تم تناولها في القسم الخامس، والخلاصة والتوصيات لبحوث مستقبلية في الجزء السادس والأخير.

٢ - الإطار النظري للبحث

يتناول هذا القسم من البحث الإطار النظري والمفاهيمي المرتبط بموضوع البحث، من مناقشة الجدل حول المعايير والتجانس المحاسبى الدولي، وتحليل تطور التجانس المحاسبى الدولي، وعرض المفاهيم المختلفة للتجانس المحاسبى الدولي، وأخيراً استعراض أساليب قياس التجانس المحاسبى الدولي.

٢-١ الجدل حول المعايير والتجانس المحاسبى الدولي

بالرغم من اختلاف الباحثين حول مدى إمكانية تحقيق التجانس المحاسبى الدولي، فيمكن حصر على الأقل ثلاثة عوامل محفزة Motivating Factors للاتجاه نحو التجانس المحاسبى الدولي، هي عولمة أسواق المال، ونمو الشركات متعددة الجنسية، والتفاهم والشراكة بين المنظمات الدولية (Baker and Barbu, 2007). فحجم الاستثمارات والتجارة الدولية تزايد بصورة كبيرة في الفترة الأخيرة، وما ترتب على ذلك من صعوبة التقييم والرقابة بدون الاعتماد على معايير محاسبية دولية. وكذلك حدث نمو متزايد لأسواق المال عبر الدول، مما أدى إلى صعوبة الاعتماد على معايير وممارسات للإفصاح المحاسبى متنوعة عبر الدول المختلفة. فالتنوع المحاسبى Accounting Diversity قد يعيق تطور أسواق المال العالمية، ونمو الاستثمارات والعمليات الأجنبية، وخاصة بين دول المنطقة الجغرافية الواحدة، وهذا ينطبق على

الدول المتقدمة أو الدول النامية. أما من ناحية الشركات متعددة الجنسية، فسوف يحقق لها التجانس في المعايير المحاسبية وفي ممارسات إعداد التقارير المالية مزايا عديدة، وخاصة في الدول النامية، حيث تتركز فيها كثير من الاستثمارات الأجنبية الجديدة لهذه الشركات. فتوافر معايير وممارسات محاسبية متجانسة سوف يجنب الشركات متعددة الجنسية إعداد قوائم مالية موحدة متعددة طبقاً للقواعد النظامية في كل دولة، وما يترتب على ذلك من توفير كثير من الموارد والوقت في إعداد قوائم مالية منفصلة. أما الشراكة والتفاهم بين المنظمات الدولية، فيظهر من خلال الجهود التي قام بها عدد من المنظمات الإقليمية والعالمية حول التجانس في الممارسات المحاسبية. وتتضمن هذه الجهود دور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، والاتحاد الأوروبي (EU)، والمنظمة الدولية لأسواق المال (IOSCO)، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD). وقد تركز الدور المهني في هذا الصدد في جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية، والمسئول عن تطوير معايير المحاسبة الدولية، وكذلك جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين. كما قامت المنظمة الدولية لأسواق المال بنشر معايير المحاسبة الدولية (IASS) عبر جميع الشركات المقيدة في الأسواق الأجنبية، للحفاظ على استقرار أسواق المال العالمية، والحفاظ على مستوى عالي من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية عبر دول العالم، بغض النظر عن الاختلاف في النواحي الثقافية أو الاجتماعية أو الاقتصادية لهذه الدول.

وبالرغم من وجود اتفاق عام حول أهمية التوحيد العالمي للمعايير المحاسبية لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية عبر مختلف المناطق الجغرافية، فهناك جدل حول إمكانية تحقيق التجانس المحاسبي الدولي الكامل عبر الدول المختلفة (Chandler, 1992). فمن جانب القائمين على استخدام التقارير المالية، فإنهم يقومون بالضغط لصالح التحقيق الكامل للتجانس المحاسبي الدولي، حيث سيعود ذلك بالفائدة بالدرجة الأولى على المستثمرين والمحللين الماليين، من حيث إمكانية حصولهم على معلومات محاسبية أكثر موثوقية، ومع سهولة تدفق رؤوس الأموال عبر الحدود الدولية. فالتجانس في ممارسات إعداد التقارير المالية سوف يساعد المستخدمين في إجراء مقارنات جيدة بين الشركات في الدول المختلفة، مما يساهم في فهم أفضل للمعلومات المحاسبية، واتخاذ قرارات رشيدة، وتخفيض أكبر للمخاطر، واختيار أكثر فعالية للاستثمارات (Ball, 2006). كما أن معدى القوائم المالية في الشركات الدولية سوف يحققوا بعض المزايا من التجانس المحاسبي عند إعداد هذه القوائم، من خلال عدم تعاملهم مع مجموعة جديدة من المعايير المحاسبية في كل دولة، وتحقيق كفاءة عالية في إعداد القوائم المالية داخلياً وخارجياً، ناتجة من تطبيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية في مختلف الأسواق المالية. كما أن الشركات الدولية نفسها يمكن أن تحقق وفورات جوهرية في التكلفة، إذا لم تقم بإعادة إعداد قوائم مالية جديدة لكي تطابق قواعد كل دولة، عند قيد هذه الشركات في الأسواق المالية.

أما واضعي المعايير المحاسبية وغيرهم من الجهات النظامية، فيمكن أن يحققوا مزايا من التجانس المحاسبي الدولي، من خلال تجنب تكاليف تطوير النظم والتشريعات، بجانب أن تطوير

مجموعة من المعايير المحاسبية أكثر تجانساً، سوف يجعل الأسواق المالية الدولية أكثر كفاءة (Jeanjean and Stolowy, 2008). فالجهات النظامية القائمة على تطوير وتنظيم الأسواق المالية تميل إلى تحقيق التجانس في المعايير المحاسبية، من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IASs)، أو معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRSs)، للوصول إلى الهدف النهائي وهو تطبيق مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية. فهذه الجهات تتكبد تكاليف عالية مع النمو المتزايد في القيد والتسجيل الدولي للشركات في البورصات الأجنبية، وذلك لتغطية تكاليف الإشراف والتطوير والمتابعة على الشركات.

وفي المقابل، يرى البعض أن التجانس المحاسبي الدولي صعب تحقيقه نظراً لعوامل الممانعة (Inhibiting Factors، وهي العوامل الاقتصادية والسياسية (Saudagaran and Meek, 1997). فالشركات قد تقاوم أى تحول أو تغيير سياسة محاسبية قد يترتب عليها زيادة في تكلفة إعداد القوائم المالية، مما يدفع الشركات الإقليمية الواقعة في منطقة جغرافية واحدة إلى التحالف نحو مقاومة التغيير الجديد لتجنب الآثار الاقتصادية غير المرغوبة، والدفع نحو الاستمرار في تنوع السياسات المحاسبية للحفاظ على الأطر الثقافية والتنظيمية المحلية. بجانب أن أحد العوائق السياسية نحو تحقيق التجانس المحاسبي الدولي هو التوحد القومي Nationalism، والذي قد يؤدي إلى عدم قبول معايير محاسبية جديدة تم تطويرها بمعرفة دول أخرى. فكل دولة قد تعتقد أن معاييرها المحاسبية الوطنية هي الأفضل، ويجب الحفاظ عليها، ويصعب تبني معايير أخرى غير ملائمة. ولذلك تنظر حكومات بعض الدول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتغيير معايير المحاسبة الوطنية على أنه انتهاك لسيادة واستقلال الدولة، وهو ما يطلق عليه التعصب الوطني للممارسات المحاسبية القائمة (د. أحمد شحاته، ١٩٩٧). وبجانب هذه العوائق الاقتصادية والسياسية، فإن غياب جهات مهنية قوية في عدد من الدول، وخاصة الدول النامية، قد يصعب من تحقيق التجانس المحاسبي الدولي، حيث لا يستطيع مجلس معايير المحاسبة الدولية العمل بفعالية في تطوير المعايير المحاسبية لهذه الدول، وخاصة مع غياب أيضاً وكالة تنظيمية دولية بهذه الدول (Stolowy and Ding, 2003).

وبالرغم من العوائق الاقتصادية والسياسية السابقة، فإنه من المتوقع أن تستمر جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وكثير من المنظمات الدولية، نحو تطبيق سياسات محاسبية دولية متجانسة، تعمل على إلغاء هذه العوائق، وذلك استجابة للطلب المتزايد نحو تحقيق التجانس المحاسبي الدولي، من جانب الشركات الدولية، والجهات المشرفة على أسواق المال العالمية، ومستخدمى ومعدى القوائم المالية.

٢-٢ تطور التجانس المحاسبي الدولي

هناك اختلاف بين الأكاديميين والمهنيين والجهات التنظيمية الدولية حول مستوى تطبيق التجانس المحاسبي، فهل يتم تطبيقه على مستوى إقليمي؟ Regional Level، وهو مدخل دول الاتحاد الأوروبي والدول الآسيوية، أم يتم تطبيقه على مستوى عالمي Global Level، وهو مدخل لجنة/مجلس معايير المحاسبة الدولية. وفي الوقت الحالى أصبح موضوع التوافق Convergence

محور اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بدلاً من التجانس التام، والذي كان محور اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC). وهناك بعض الأدلة العملية التي تثبت نجاح مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق هدف التوافق (د. محمد العسيلي، ٢٠٠٨).

فالاختلافات في تطبيق الممارسات المحاسبية بين الدول يرجع أساساً إلى أسباب بيئية، لأن المحاسبة علم اجتماعي وتتأثر بالبيئة المحيطة، والتي تتميز بصفات إقليمية خاصة. وتختلف بيئة المحاسبة من دولة لأخرى، من حيث عده عوامل، منها سياسية واقتصادية واجتماعية وتشريعية، هذه الاختلافات تظهر بوضوح بين الدول النامية والدول المتقدمة. وبالتالي يصعب تحقيق التجانس العالمي في هذه الحالة، بل يمكن تحقيقه من خلال تطبيق مفهوم الإقليمية Regionalisation، وخاصة في حالات تكوين مجموعات اقتصادية إقليمية بين دول الإقليم الواحد (Saudagaran and Diga, 1997). وبالتالي، فالتجانس الإقليمي Regional Harmonization أسهل في تحقيقه من التجانس العالمي Global Harmonization، ولهذا فإن غالبية الدراسات السابقة في هذا المجال قامت بقياس التجانس المحاسبي الدولي على مستوى إقليمي، بين دول المنطقة الجغرافية الواحدة. كما أن التجانس الإقليمي يمكن أن يؤدي إلى تحقيق التجانس العالمي، إذا قامت الجهات التنظيمية المختلفة عبر دول العالم بالتعاون فيما بينها لتطوير معايير محاسبية متجانسة، وهو دور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

وقد ظهر التجانس المحاسبي الإقليمي بوضوح خلال العقدین الأخيرین فی بعض دول ومناطق مختلفة، مثل دول الاتحاد الأوروبي (EU)، واتحاد الدول الآسيوية (ASEAN). فقد قامت هذه الجهات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بالعمل على تطوير معايير محاسبية دولية تمثل الأساس في إجراء المقارنات العالمية للتقارير المالية (Pacter, 2005). فقد طالب الاتحاد الأوروبي في عام ٢٠٠٥ من جميع شركات دول الاتحاد، والمقيدة في الأسواق المالية النظامية، بأن تقوم بإعداد قوائم مالية موحدة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية (IASB)، مما يساعد في تحقيق التجانس على المستوى العالمي. أما مدخل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC Approach فيقوم على التوجه نحو تحقيق التجانس المحاسبي على المستوى العالمي، فحتى عام ٢٠٠٠ قامت اللجنة بتطوير معايير محاسبية يمكن أن تستخدم كنموذج، وتمثل الأساس لوضع المعايير عند قيام كل دولة بصياغة معاييرها. وهذا المدخل يأخذ بوجهة نظر الشركات الإقليمية والدولية في اهتمامهم المشترك بنواحي كثيرة في التقارير المالية، مثل السيولة والربحية.

وبالتالي، فمدخل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) منذ إنشائه في عام ١٩٧٣ يقوم على إمكانية قيام دولة معينة بتعديل معايير المحاسبة الدولية (IASB) على المستوى الإقليمي، لتحقيق التجانس الدولي. أما مدخل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الذي حل محل اللجنة السابقة في عام ٢٠٠٠، فيقوم على أساس التوافق عند إصدار معايير التقارير المالية الدولية (IFRSs)، وذلك بتطوير مجموعة واحدة من المعايير العالمية تتميز بجودة عالية، وقابلة للفهم وملزمة وتكون في شكل مبادئ عريضة (د. مدثر أبو الخير، ٢٠٠٩)، حتى يمكن مساعدة

جميع المتعاملين في أسواق المال العالمية في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة. ويساعد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تنفيذ هذا المدخل أنه أصبح بعد إعادة تشكيله يمتلك السلطة الكافية لتحقيق ذلك. فقد قام المجلس في عام ٢٠٠٢ بالدخول في مشروع التوافق Convergence Project مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (FASB)، لتخفيض الاختلافات بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية، ثم تم إصداره مذكرة التفاهم Understanding Memorandum في عام ٢٠٠٥، والتي تركز أيضاً على التوافق بين المعايير، كوسيلة لتحقيق التجانس المحاسبي الدولي (Pactor, 2005). وبالتالي يمكن تطبيق مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية، من خلال التوافق بين مجموعة المعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبين مجموعة المعايير الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية، لأن غالبية دول العالم تطبق إحدى المجموعتين من المعايير، مع تعديل بسيط لملاءمة الظروف المحلية.

٢-٣ مفاهيم التجانس المحاسبي الدولي

تناولت أدبيات المحاسبة في مجال التجانس المحاسبي الدولي التفرقة بين عدة مفاهيم متعلقة بهذا المجال، مثل التجانس Harmony، والتناسق Harmonization، والتمهيط Standardization، والتوحيد Uniformity. فيشير التعريف العام للنظام المتجانس Harmonized System إلى الثبات والترتيب والتناسق بين عناصر النظام (Tay and Parker, 1990). فيعبر مفهوم التجانس عن الحالة State التي تقوم فيها الشركات بالتجمع حول طريقة أو عدد محدود من الطرق البديلة المتاحة، في حين يشير مفهوم التناسق إلى العملية Process التي تمثل التحول من الممارسات المتنوعة المختلفة إلى ممارسة متفق عليها (Wolk and Heaston, 1992). فيمكن تعريف التناسق على أنه عملية تخفيض الاختلافات في معايير المحاسبة المالية، بينما التجانس هو الحالة التي يتم قياسها في لحظة زمنية معينة At a Point of Time. ويمكن الربط بين المفهومين من خلال أن التناسق يعبر عن العملية التي يتم قياسها بمقارنة التجانس خلال فترات زمنية مختلفة (Over a Period of Time) (Parker and Morris, 2001). وبالتالي، فإن التجانس المحاسبي هو إحداهن التوافق بين طريقتين أو أكثر في لحظة زمنية معينة، ويشير إلى التشابه في طرق إعداد التقارير المالية. أما التناسق المحاسبي فيشير إلى الزيادة في التجانس بين بدائل الممارسات المحاسبية خلال فترات زمنية معينة.

أما مفهوم التمهيط Standardization Concept فيشير إلى تخفيض بدائل السياسات المحاسبية المتاحة ودرجة مرونة الاستجابة المحاسبية، ويميل إلى التحول تجاه التوحيد Uniformity، وهو الوضع الذي يتيح إمكانية استخدام طريقة محاسبية واحدة (Tay and Parker, 1990). وهذا يعني أن مفهوم التمهيط يتضمن مجموعة من القواعد الصارمة والجامدة، ويرتبط بإمكانية تطبيق قاعدة وحيدة في جميع المواقف، ويمكن اعتباره جزء من عملية التناسق. والنتيجة النهائية لكل من التناسق والتمهيط هو حدوث تناسق كامل أو توحيد.

كما أن التناسق قد يتحقق نتيجة توافر قوى طبيعية عادية، مثل التغيير في الثقافات، تطور ونمو مجموعات اقتصادية معينة، نمو التجارة الدولية، وجود تبعية سياسية معينة، وظهور أسواق مالية جديدة، وهذا ما يطلق عليه التجانس التلقائي (Spontaneous Harmony) (Ganibano and Mora, 2000). وفي المقابل، يمكن أن يتحقق التوحيد من خلال تدخل تشريعي إلزامي من جانب جهات نظامية أو إشرافية، تراقب عملية الالتزام الكامل، مع إمكانية تطبيق جزاءات في حالة عدم الالتزام (Tay and Parker, 1990). ومن الناحية العملية، يصعب التفرقة بصورة كاملة بين مفهوم التناسق ومفهوم التتميط، ويمكن استخدامهما بصورة مترافدة.

كما يجب التفرقة بين مفهوم التجانس الواقعي (الفعلي) (Material (De Facto) Harmony ومفهوم التجانس الرسمي (التشريعي) (Formal (De Jure) Harmony، تبعاً لمدى المرونة أو الجمود في التطبيق. فيشير التجانس المحاسبي الرسمي إلى التجانس في القواعد واللوائح المحاسبية، والتي يمكن أن تنظمها التشريعات القانونية أو/و معايير محاسبية معينة، ولذلك يطلق عليه تجانس اللوائح المحاسبية Accounting Regulation Harmony. بينما يشير التجانس المحاسبي الواقعي إلى التجانس في الممارسات التي تطبقها الشركات فعلاً عند إعداد التقارير المالية، ولذلك يطلق عليه تجانس الممارسة المحاسبية Accounting Practice Harmony إذا تم قياسه في لحظة زمنية معينة، أو تناسق الممارسة المحاسبية Accounting Practice Harmonization إذا تم قياسه خلال فترات زمنية مختلفة (Tay and Parker, 1990). وبالرغم من أهمية التجانس الرسمي في تحقيق التجانس الواقعي، إلا أنه يمكن أن يتحقق أحدهما دون الآخر. مثال ذلك، عند عدم قيام الشركات بالتطبيق الدقيق لقواعد محاسبية معينة صادرة عن جهة محاسبية معينة، عند إعداد قوائمها المالية، ففي هذه الحالة يتحقق التجانس الرسمي دون التجانس الواقعي. والعكس في حالة قيام جميع الشركات بتبني طريقة محاسبية واحدة بدون إصدار رسمي لها. ومع ذلك فإن التحسن في التجانس الرسمي يمثل عنصراً هاماً في تحقيق التجانس الواقعي، بالرغم من أن الأول لا يضمن تحقيق الثاني. حيث وجود مرونة زائدة، وعدم تخفيض بدائل السياسات المحاسبية في تنظيم تشريعي معين، لعملية إعداد التقارير المالية، يمكن ألا يحقق التجانس على المستوى الواقعي.

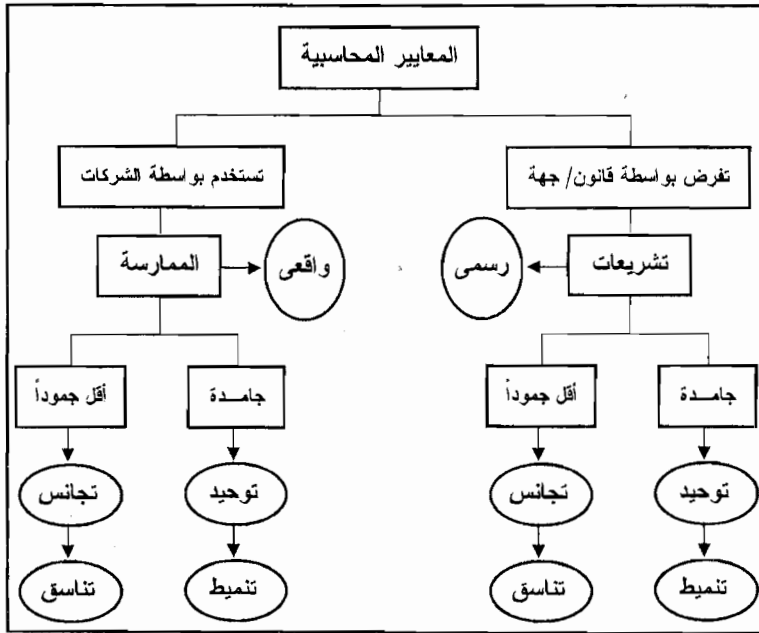
كما أن كلاً من التجانس الرسمي والتجانس الواقعي يرتبط بالتجانس على مستوى الإفصاح المحاسبي أو بالتجانس على مستوى الطريقة المحاسبية المتبعة، وبالتالي فهناك تجانس الإفصاح Disclosure Harmony وتجانس القياس (Measurement Harmony) (Canibano and Mora, 2000). فيرتبط تجانس القياس بالاختيار بين الطرق البديلة للقياس المحاسبي، في حين يرتبط تجانس الإفصاح بحالة التوافق تجاه طريقة إفصاح معينة، وترتبط بكمية ودرجة تفاصيل المعلومات الواردة في التقارير المالية للشركات.

ولذلك فإن منهجية القياس المستخدمة في قياس التجانس المحاسبي الدولي يتم تحديدها على مستوى معملي Experimental Level، حيث يتم اقتراح أساليب تحليلية معينة، على عينة محددة من القواعد المحاسبية التي تستخدمها عينة من الشركات عند إعداد قوائمها المالية في عدد من الدول المختارة.

ويمكن تلخيص المفاهيم المستخدمة في التجانس المحاسبي الدولي في الشكل رقم (١)

التالي:

شكل رقم (١)
مفاهيم التجانس المحاسبي الدولي



٢-٤ أساليب قياس التجانس المحاسبي الدولي

تطورت منهجية قياس التجانس المحاسبي الدولي خلال الفترات الزمنية المختلفة، ففي بداية الثمانينات، استخدمت الدراسات الأولى لقياس التجانس المحاسبي الدولي إحصائيات وصفية Descriptive Statistics لفحص مدى تحقق متطلبات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في ذلك الوقت (على سبيل المثال: دراسة Nair and Frank, 1980; دراسة McKinnon and Janell, 1984; دراسة Doupnik and Taylor, 1985). ثم تم تطوير مؤشرات كمية لقياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي بداية من دراسة Van dex Tax, 1988 ثم دراسة Tay and Parker, 1990. والعييب الرئيسية لهذه المؤشرات أنها لا تختبر مستوى معنوية

النتائج، ولذلك تم بعد ذلك تطوير منهجية تجمع بين استخدام المؤشرات الكمية، وإجراء اختبارات إحصائية لبيان مدى معنوية النتائج (على سبيل المثال: دراسة Canibano and Mora, 2000 ; دراسة Parker and Morris, 2001 ; دراسة Morais and Fialho, 2008). وبالتالي تم قياس التجانس المحاسبي بين الدول بصورة كمية، مع التعرف على مدى الاختلافات في القياس. وأكثر المؤشرات الكمية استخداماً في قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي هي مؤشرات التي اقترحتها دراسة Van der Tax, 1988، والمتمثلة في ثلاثة مؤشرات، هي مؤشر H-Index، ومؤشر C-Index، ومؤشر I-Index، والتي تم استخدامها في قياس مدى التجانس في السياسات المحاسبية على المستوى الوطني والدولي. وهذه المؤشرات لها خصائص مختلفة، وتعتمد على معايير متعددة، ويطلق عليها مؤشرات التركيز التجميعية Concentration Indexes، حيث تزداد قيمة المؤشر كلما تجمعت النتائج حول طريقة أو عدد قليل من الطرق المحاسبية. فمؤشر H-Index (Hirschmann-Herfindahl) تم تطويره في مجال الاقتصاد الصناعي، للقياس الكمي لعملية التركيز الصناعي Industrial Concentration، ويشير في مجال التجانس عند إعداد التقارير المالية إلى التماثل بين التجانس المحاسبي والتركيز الصناعي. وتزداد قيمة المقارنة في هذا المؤشر كلما كانت الطرق المحاسبية محل الاهتمام تتركز حول واحد أو عدد محدد من البدائل المتاحة (Canibano and Mora, 2000). ويتم تحديد قيمة المؤشر H بترجيح عدد التكرارات النسبية للطرق البديلة المتاحة بمقابلة كل طريقة بأخرى. وقد تم استخراج قيمة المؤشر H في أدبيات التجانس المحاسبي بحساب مربع تكرارات إجمالي الطرق المحاسبية المستخدمة في كل دولة (Tay and Parker, 1990). ويلائم هذا المؤشر في حالة قياس التجانس المحاسبي على مستوى الدولة الواحدة، مع إمكانية التمييز بين أكثر من طريقتين بديلتين. والعيب الرئيسي في مؤشر H أنه لا يأخذ في الاعتبار حالة إعداد التقارير المالية المتعددة Multiple Reporting. وللتغلب على هذه المشكلة تم تطوير المؤشر C-Index بواسطة دراسة Van der Tax, 1988 والذي يتعامل مع حالة التقارير المتعددة، ويستخدم أيضاً في قياس التجانس المحاسبي على مستوى التجانس الوطني National Harmony مثل المؤشر H. وبالتالي لا تعتبر هذه المؤشرات ملائمة لقياس التجانس المحاسبي على مستوى التجانس الدولي International Harmony. ولهذا تم تطوير المؤشر I-Index لقياس مستوى التجانس المحاسبي بين الدول، وتوفير إمكانية المقارنات الدولية بين أسس القياس المحاسبي في التقارير المالية (Van der Tax, 1988).

والمؤشر I-Index هو أحد المؤشرات التجميعية لقياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي، بدون اختبار مستوى المعنوية، والتي تكشف عن مدى وجود اختلافات معنوية في ممارسات القياس المحاسبي بين الدول. وأحد المشاكل المرتبطة بالمؤشر I هي حساسية المؤشر للأحجام الكبيرة في عينة البحث، حيث قد يترتب عليها قيم صغيرة للمؤشر، ويمكن التغلب على هذه المشكلة باستخدام معامل التصحيح Correction Factor، بتربيع قيمة المؤشر. بالإضافة إلى حساسية المؤشر للقيمة صفر، والتي تعني عدم وجود تجانس مطلقاً، وترتبط بحالة بعدم قيام

الشركة بتطبيق ممارسة محاسبية معينة، وقد يعنى عدم قيام الشركة بالإفصاح عن هذه الممارسة، أو عدم انطباق هذه الممارسة عليها. وأحد الحلول لهذه المشكلة هو استبعاد هذه الشركة من حجم العينة (Herrmann and Thomas, 1995). وفي أحد الدراسات المتعلقة بالتجانس المحاسبى (Archer et al., 1995) تم تقسيم المؤشر C-Index إلى المؤشر الدولى بين الدول **Between-Country Index** والمؤشر المحلى للدولة **Within-Country Index**. وهذا المؤشر المعدل لإجراء المقارنات الدولية بين الدول يعكس الإفصاح المعدل **Adjusted Disclosure** والذي يأخذ فى الحسبان حالات عدم الإفصاح **Non-Disclosure** (Taplin, 2004). وتتراوح قيمة مؤشرات قياس التجانس المحاسبى بين القيمة صفر والرقم واحد. فتشير القيمة صفر إلى حالة عدم تجانس مطلقاً، مع وجود عدد لا نهائى من الطرق البديلة لها نفس التكرار. أما الرقم واحد فيشير إلى حالة التجانس الكامل، وهى حالة تطبيق جميع الشركات محل البحث لنفس الطريقة المحاسبية. وتوضح قيم المؤشر بين الصفر والواحد الصحيح مستوى التجانس فى تطبيق الممارسات المحاسبية بين الدول محل البحث، مرتفع أو متوسط أو منخفض.

وبالإضافة إلى استخدام المؤشرات الكمية فى قياس مستوى التجانس المحاسبى الدولى، تم استخدام الاختبارات الإحصائية، ومن أهمها اختبار كا²، لاختبار مدى وجود اختلافات جوهرية بين بدائل الممارسات المحاسبية للشركات محل البحث. ومن أوائل الدراسات التى استخدمت منهجية الجمع بين المؤشرات الكمية وأحد الاختبارات الإحصائية دراسة Tay and Parker, 1990. ويتأثر اختبار كا²، كغيره من الاختبارات الإحصائية بحجم العينة، ففى حالة استخدام حجم عينة صغير، قد لا يتشابه توزيع العينة مع توزيع الاختبار كا². وكذلك عند استخدام حجم عينة كبير، قد يؤدي الاختبار إلى رفض الفرض العدمى، إذا كانت قيمة العلاقة الفعلية صغيرة جداً (Aisbitt, 2001).

كما تم استخدام اختبارات إحصائية أخرى، بخلاف اختبار كا²، فى دراسات قياس التجانس المحاسبى الدولى، فقد تم استخدام اختبار **V-test** فى دراسة Krisement, 1997 عند قياس التجانس المحاسبى بين دول الاتحاد الأوروبى. كما استخدمت دراسة Archer et al., 1995، ودراسة McLeay et al., 1999 نموذج الانحدار الخطى للتفرقة بين آثار التجانس والتميط. واستخدمت دراسة Canibano and Mora, 2000 اختبار **Bootstrapping Test** لقياس معنوية التغير فى قيم مؤشر التجانس. واستخدمت دراسة Aisbitt, 2001 اختبار **Wilcoxon Test** لتحديد معنوية التجانس فى مؤشرات القابلية للمقارنة. فى حين استخدمت دراسة Taplin, 2003 الخطأ المعياري **Standard Error** لمؤشرات التجانس للتفرقة بين الاختلافات الجوهرية وتباين المعايير.

وفى جميع الأحوال، فعند استخدام المؤشرات الكمية لقياس التجانس المحاسبى الدولى يجب مراعاة المشاكل والقيود المرتبطة بمنهجية القياس فى هذه المؤشرات، ومنها الصعوبة فى إثبات العلاقة السببية **Causation**، حيث توضح مؤشرات التجانس مقياس التحسن فى مستوى التجانس

دون أن تبين أسباب هذا التحسن. وقد حاولت دراسات التجانس المحاسبي الدولي ربط التغيرات في مستوى التجانس بعامل محدد منفرد، مثل التشريعات القانونية، بالرغم من أن عملية إعداد التقارير المالية تتأثر بعوامل أخرى يصعب التحكم فيها (Aisbitt, 2001). وكذلك مشكلة غياب المقارنة بأفضل أداء Lack of Benchmarks والتي تشير إلى الصعوبة في تفسير النتائج وتكوين استنتاجات دقيقة، حيث يتم الاعتماد على المدخل الحكمي Judgemental Approach في تفسير النتائج. فغالبية دراسات قياس التجانس المحاسبي قدمت ثلاثة مستويات لتفسير مستوى التجانس، وهو مستوى عالي أو متوسط أو منخفض، دون ربطه بمستوى تجانس مثالي. بالإضافة إلى مشكلة غياب الإطار النظري Theoretical Framework، والتي تشير إلى عدم وجود محتوى نظري يعكس توقعات مسبقة يساعد في تفسير النتائج، دون الاعتماد فقط على الممارسات القياسية Psychometric Exercises (German and Wallace, 1995). وكذلك مشكلة الاختيار الذاتي المتحيز Self-Selection Bias، والتي تشير إلى حساسية مؤشرات التجانس المحاسبي لحجم العينة المستخدم، وعدد الدول المختارة، وعدد الممارسات المحاسبية المختبرة، وعدد البدائل المتاحة، دون تقديم مبررات قوية لأسباب الاختبار Validity، والتي تتعلق بالبناء الفنى للمؤشرات وإجراءات تطبيقها.

وبوجه عام، يمكن التغلب على المشاكل السابقة المصاحبة لمنهجية استخدام مؤشرات قياس التجانس المحاسبي الدولي، أو الحد منها، بالتصميم الجيد عند إجراء الدراسة التطبيقية، وخاصة فيما يتعلق بحجم العينة، واختيار مفرداتها، وخصائص الدول المختارة، واختيار السياسات المحاسبية الخاضعة للفحص، وبدائل السياسات المحاسبية المتعلقة بكل طريقة مختارة. مع الاهتمام بالفحص الجيد للمعلومات الواردة في التقارير المالية، وخاصة الملاحظات على القوائم المالية، وربط تعميم النتائج بمجموعة من القيود. بالإضافة إلى التأكيد على ضرورة إتباع منهجية مزدوجة عند قياس مستوى التجانس المحاسبي، تقوم على الجمع بين استخدام المؤشرات الكمية الملائمة، واستخدام اختبارات إحصائية أخرى تعكس مستوى المعنوية في النتائج المستخرجة.

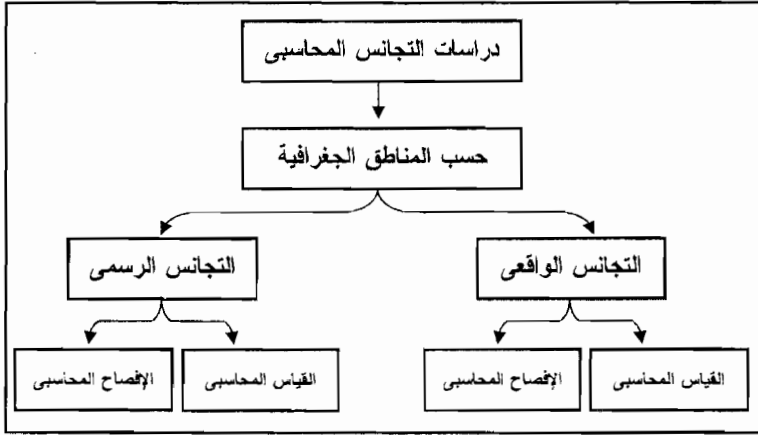
٣ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

يساهم تحليل الدراسات السابقة في تطوير فروض البحث، وتطوير منهجية ملائمة للدراسة التطبيقية لتحقيق هدف البحث والإجابة على الأسئلة البحثية. وقد ظهر التوجه الكبير نحو دراسات التجانس المحاسبي الدولي في الدول المتقدمة مع بداية الثمانينات، وخاصة في الدول الأوروبية. ونظراً لتنوع مفاهيم ومجالات التجانس المحاسبي الدولي، فيمكن تقسيم الدراسات السابقة المرتبطة به تبعاً لعدده نواحي، فهناك دراسات تتعلق بالتجانس المحاسبي الواقعي، وأخرى تتعلق بالتجانس المحاسبي الرسمي. وهناك دراسات تتعلق بالتجانس في القياس المحاسبي، وأخرى تتعلق بالتجانس في الإفصاح المحاسبي، أو دراسات تناولت الجمع بين التجانس في

القياس والإفصاح المحاسبى. وجميع هذه الدراسات حدثت فى مناطق جغرافية متنوعة. ويوضح الشكل رقم (٢) التالى تقسيمات الدراسات السابقة فى مجال التجانس المحاسبى الدولى.

شكل رقم (٢)

تقسيمات دراسات التجانس المحاسبى الدولى



فدراسات التجانس فى القياس والإفصاح المحاسبى تهدف إلى الوصول إلى التناسق فى إعداد التقارير المالية، سواء على المستوى التشريعى الرسمى، أو على المستوى الواقعى الفعلى. ويرجع السبب فى دراسات قياس التجانس المحاسبى الواقعى إلى أن أى ممارسة محاسبية والتي قد ينص عليها معيار مهني معين، قد لا يتطلب تطبيقها بالضرورة فى جميع الشركات. أما السبب فى دراسات قياس التجانس المحاسبى الرسمى يرجع إلى بيان أثر تخفيض بدائل السياسات المحاسبية المتاحة على المعاملات والأحداث الاقتصادية المتشابهة، وبيان أثر تنظيم الإفصاح المحاسبى كحد أدنى مطلوب فى جميع التقارير المالية. ويمكن تقسيم الدراسات السابقة فى مجال التجانس المحاسبى الدولى، سواء الرسمى أو الواقعى، على حسب المناطق الجغرافية، إلى دراسات تمت فى دول الاتحاد الأوروبى، ودراسات فى منطقة آسيا والمحيط الهادى، ودراسات بين مناطق مختلفة.

١-٣ دراسات فى منطقة الاتحاد الأوروبى

تمثلت أهم الدراسات السابقة التى تمت على دول الاتحاد الأوروبى، سواء المتعلقة بالتجانس المحاسبى فى القياس والإفصاح الواقعى أو الرسمى، فى دراسة Nair and Frank, 1981، ودراسة Van der Tax, 1988، ودراسة Emenyonu and Gray, 1992، ودراسة Hermann and Thomas, 1995، ودراسة Garrod and Sieringhaus, 1995، ودراسة Agami and Monsen, 1995، ودراسة Adhikari and Tondkar, 1995، ودراسة Archer et al., 1995، ودراسة Peill, 2000، ودراسة Murphy, 2000.

Morais and Aisbitt, 2001، ودراسة، Canibano and Mora, 2000، ودراسة، Peill, 2000 بفحص مستوى تجانس القياس المحاسبي
Flalho, 2008.

فعلى سبيل المثال، قامت دراسة Peill, 2000 بفحص مستوى تجانس القياس المحاسبي لعدد من الممارسات المحاسبية المطبقة في بعض الشركات الصناعية لدول الاتحاد الأوروبي. وذلك بإتباع منهجية في المقارنة تقوم على تجميع الشركات في مجموعات قطاعية عبر الدول، ثم المقارنة بين هذه المجموعات القطاعية، مع المقارنة بين الدول، لعدد ١٢ دولة أوروبية من دول الاتحاد الأوروبي، خلال الفترة من عام ١٩٨٧ حتى عام ١٩٩٧. وقد بلغ إجمالي عدد شركات العينة ٢٧٩٥٤ شركة، مقسمة إلى ١٣ قطاع صناعي، مع التطبيق على سبع ممارسات قياس محاسبية، هي معالجة الشهرة، وطرق تحديد تكلفة المخزون، وتقييم الأصول الثابتة، واستهلاك الأصول الثابتة، وطرق ترجمة العمليات بعملة أجنبية، والمحاسبة عن الضرائب المؤجلة، وطرق السيطرة. واستخدمت الدراسة مؤشر قياس التجانس الدولي I-Index، مع الاختبار الإحصائي كاً^٢. وتوصلت الدراسة إلى ارتفاع مستوى التجانس المحاسبي في القطاعات الصناعية الدولية عن مستوى التجانس المحاسبي بين الدول، وذلك بناءً على القيم المحسوبة لمؤشر التجانس المحاسبي، مع وجود اختلافات جوهرية إحصائياً في تكرارات الممارسات المحاسبية المتعلقة بمعالجة الشهرة والمخزون والسيطرة، وذلك بناءً على نتائج اختبار كاً^٢. كما توصلت الدراسة إلى وجود تحسن في مستوى التجانس المحاسبي خلال فترات الدراسة، على مستوى الدول، وكذلك على مستوى القطاعات الصناعية الدولية. والميزة الرئيسية لهذه الدراسة أنها استخدمت، عند قياس التجانس المحاسبي الدولي، تصميم طولي مع تكوين مجموعة مراقبة، لتوفير مقارنة بأفضل أداء للتجانس.

كما تناولت الدراسة Canibano and Mora, 2000 اختبار مفهوم التجانس التلقائي Spontaneous Harmonization في ممارسات إعداد التقارير المالية، لبعض دول الاتحاد الأوروبي، وذلك بالمقارنة مع متطلبات المعايير المحاسبية في هذه الدول. وقد شملت عينة البحث على عدد ٨٥ شركة في ١٣ دولة أوروبية، ومقيدة أسهمها في الأسواق العالمية، خلال فترتين دراسيتين، الفترة الأولى من عام ١٩٩١ لعام ١٩٩٢، والفترة الثانية من عام ١٩٩٦ لعام ١٩٩٧. وتم التطبيق على أربع ممارسات قياس محاسبية، هي معالجة الضرائب المؤجلة، ومعالجة الشهرة، وعقود الإيجار، وترجمة العمليات الأجنبية. واستخدمت الدراسة مؤشر قياس التجانس المعدل C-Index، وذلك بمقارنة التجانس المحاسبي بين الدول المختارة، وخلال كل دولة. ولقياس مدى التحسن في مستوى التجانس المحاسبي خلال فترتي الدراسة، ثم استخدام اختبار كاً^٢، واختبار Bootstrapping. وقد توصلت الدراسة إلى وجود مستوى مرتفع في مؤشر التجانس المحاسبي خلال الفترة الثانية من الدراسة، مع تحسن جوهري إحصائياً في مستوى التجانس لجميع الممارسات المحاسبية التي تم اختبارها، مع وجود تجانس تلقائي في القياس المحاسبي في شركات العينة.

في حين قامت دراسة Aisbitt, 2001 باستخدام مؤشر التجانس المحاسبي المعدل C- Index لقياس التجانس بين الدول الأوروبية وخلال الدولة الواحدة، لعدد أربع دول من الشمال الأوروبي، وهي الدانمارك وفنلندا والسويد والنرويج، وذلك بفحص منهجية القياس المحاسبي بين وخلال هذه الدول، خلال الفترة من عام ١٩٨١ حتى عام ١٩٩٨. وقد شملت عينة البحث عدد ١٢ شركة من كل دولة من الدول الأربع، ومقيدته في الأسواق المالية لهذه الدول. وتم تحديد ٢٩ ممارسة من ممارسات إعداد التقارير المالية والمتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي، لتحديد مستوى التجانس فيما بينها. وقد توصلت الدراسة إلى وجود مستوى تجانس محاسبي أعلى خلال الدولة عن مستوى التجانس بين الدول المختلفة، بسبب وجود تشريعات مختلفة في كل دولة، مع تزايد مستوى التجانس المحاسبي الإجمالي في عام ١٩٩٨ بالمقارنة لعام ١٩٨١، بسبب قانون الشركات الأوروبي، الذي تم تصميمه لتحسين التجانس المحاسبي بين دول المنطقة الأوروبية.

أما دراسة Morais and Fialho, 2008 فقد تناولت فحص مستوى التجانس المحاسبي عند القياس والإفصاح عن الأدوات المالية، لعدد خمس دول من الاتحاد الأوروبي، وهي فرنسا وألمانيا وإيطاليا والبرتغال والمملكة المتحدة. واستخدمت الدراسة مؤشر قياس التجانس JACC Index لتحديد مستوى التجانس المحاسبي في ممارسات إعداد التقارير المالية في عام ٢٠٠٥. لعينة من الشركات الأوروبية بلغت ٢٢٠ شركة، مقيدة بالأسواق المالية للدول الخمس محل البحث. مع استخدام نموذج الانحدار لتحديد أثر خصائص الشركات على مستوى التجانس في الممارسات المحاسبية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود مستوى مرتفع للتجانس المحاسبي الواقعي بين الممارسات المحاسبية للشركات الأوروبية محل البحث، فيما يتعلق بالقياس والإفصاح عن الأدوات المالية.

٣-٢ دراسات في منطقة آسيا

من أهم دراسات التجانس المحاسبي الدولي في منطقة آسيا والمحيط الهادئ، دراسة Rahman et al., 1996، ودراسة Diga, 1996، ودراسة Tarca, 1997، ودراسة Rahman et al., 1997، ودراسة Chong, et al., 1999، ودراسة Ali et al., 2002، ودراسة Astami et al., 2004، ودراسة Ali et al., 2006.

فعلى سبيل المثال، قامت دراسة Diga, 1996 بفحص مستوى التجانس لعدد ١٥ ممارسة قياس محاسبية، في عدد خمس دول آسيوية، هي أندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلاند. وضمت عينة البحث عدد ٣٠ شركة من كل دولة من الدول الأربع الأولى، وعدد ٢٥ شركة من تايلاند، وبالتطبيق على التقارير المالية في عام ١٩٩٣، وباستخدام مؤشر قياس التجانس I- Index. وقد توصلت الدراسة إلى وجود مستوى تجانس عالي لممارسات القياس المحاسبي بين دول عينة البحث، فيما يتعلق بسياسات المخزون، والأوراق المالية السوقية، والاستثمارات طويلة الأجل، واندماج الشركات، والقوائم المالية الموحدة، وتكاليف البحوث والتطوير، وطرق ترجمة

العمليات بعملة أجنبية. وفي المقابل، توصلت الدراسة إلى وجود مستوى منخفض من التجانس المحاسبي فيما يتعلق بسياسات معالجة الأصول الثابتة، والشهرة، وضرائب الدخل، وعقود الإيجار. وقد فسرت الدراسة أسباب انخفاض مستوى التجانس المحاسبي في بعض ممارسات القياس المحاسبي إلى غياب توافر معايير محاسبية ملزمة في هذه الدول، وعدم الإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد التقارير المالية المنشورة في بعض هذه الدول، مع توافر مرونة عالية في المعالجة المحاسبية لنفس الممارسات.

أما دراسة Rahman et al., 2002 فقد قامت بتحليل العوامل المرتبطة بالتجانس المحاسبي في ممارسات القياس المحاسبي بين كل من نيوزيلندا وأستراليا. وقد تم تجميع بيانات الشركات لعدد ٨١ شركة نيوزلندية، و٧٥ شركة أسترالية، من التقارير المالية لعام ١٩٩٣، مع اختيار ٢٨ سياسة من سياسات القياس المحاسبي، لتحديد مستوى التجانس المحاسبي المرتبط بخصائص محددة للشركة، وهي الصناعة والحجم وتركيز الملكية والرفع المالي وتقرير المراجع. واستخدمت الدراسة اختبار T-Test واختبار كلاً لقياس مستوى التجانس المحاسبي وعلاقته بخصائص الشركة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة جوهرية بين خصائص الشركة والسياسات المحاسبية المطبقة، مع بيان أهمية دور الخصائص المحددة للشركة في تحقيق التجانس المحاسبي.

في حين تناولت دراسة Ali et al., 2006 فحص مستوى التجانس المحاسبي لعدد من ممارسات القياس المحاسبي في عدد ثلاث دول في منطقة جنوب آسيا، وهي الهند وباكستان وبنجلاديش، لعينة من الشركات بلغت ٥٦٦ شركة غير مالية، وذلك بفحص التقارير المالية عن عام ١٩٩٧/١٩٩٨. وقد استخدمت الدراسة لفحص مستوى التجانس المحاسبي مؤشر التجانس I-Index، ومؤشر التجانس المعدل C-Index. وقد توصلت الدراسة إلى وجود مستوى تجانس عالي فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية في مجال تقييم الأصول الثابتة، وترجمة العمليات بعملة أجنبية، والاستثمارات طويلة الأجل. في حين وجدت الدراسة مستوى تجانس منخفض فيما يتعلق بتقييم المخزون، وإهلاك الشهرة، وعقود الإيجار. وأرجعت الدراسة أسباب هذه النتائج إلى وجود درجة عالية من المرونة عند معالجة بعض البنود في المعايير الوطنية، بجانب عدم التزام الشركات بمتطلبات معايير المحاسبة الوطنية، وفتحت النظر إلى الدور المطلوب من المنظمات المحاسبية الإقليمية لتحسين مستوى التجانس المحاسبي الدولي والأقليمي في دول منطقة آسيا.

٣-٣ دراسات بين مناطق مختلفة

من أهم دراسات التجانس المحاسبي الدولي التي تمت بين مناطق جغرافية مختلفة دراسة Emenyonu and Gray, 1996، ودراسة Lainez et al., 1996، ودراسة Emenyonu and Adhikari, 1998، ودراسة Parker and Morris, 2001، ودراسة Jaafar and McLeay, 2007.

فعلی سبیل المثال، قامت دراسة Lainez et al., 1996 بقياس مستوى التجانس المحاسبي الرسمي لمتطلبات إعداد التقارير المالية في الأسواق المالية لعدد ١٣ دولة أوروبية وآسيوية وأمريكية، وذلك بفحص عدد ٣٢ متطلب لإعداد التقارير المالية، منها عدد ٢١ متطلب دوري، وعدد ١١ متطلب إضافي. وقد استخدمت الدراسة مؤشر C-Index، بالإضافة إلى اختبار Friedman اللامعلمي، واختبار Wilcoxon اللامعلمي أيضاً، لتقييم مستوى التجانس الرسمي. وقد توصلت الدراسة إلى وجود مستوى تجانس محاسبي أقل في المتطلبات الدورية لإعداد التقارير المالية، حيث بلغت نسبته ٤٠%، في حين بلغت نسبة التجانس المحاسبي في المتطلبات الإضافية ٧٢%.

أما دراسة Emeyonu and Adhikari, 1998 فقد قامت بتقييم مستوى التجانس المحاسبي لعدد ٤١٣ شركة في خمس دول صناعية كبرى، هي فرنسا وألمانيا واليابان والمملكة المتحدة وأمريكا، بفحص التقارير المالية عن عام ١٩٩١، وبالتطبيق على ثلاث مجالات لممارسات القياس المحاسبي، هي المحاسبة عن المخزون، والمحاسبة عن الأصول الثابتة، والمحاسبة عن الاستثمارات. واستخدمت الدراسة مؤشر قياس التجانس المحاسبي I-Index والاختبار الإحصائي كا٢. وقد توصلت الدراسة إلى وجود اختلافات جوهرية عند المحاسبة عن الثلاث مجالات محل القياس في الدول الخمس. وقد حصلت طريقة معالجة الاستثمارات المتداولة على أعلى قيمة لمؤشر قياس التجانس المحاسبي، في حين حصلت طرق معالجة الاستهلاك والمخزون على أقل قيمة للمؤشر. وقد فسرت الدراسة أسباب هذه النتائج بوجود بدائل متعددة في التشريعات المحاسبية الوطنية، وكذلك في معايير المحاسبة الدولية، فيما يتعلق بالمحاسبة عن الاستهلاك، وعن المخزون. وانتهت الدراسة إلى عدم كفاية التشريعات القانونية لبرنامج التجانس المحاسبي في دول الاتحاد الأوروبي، نظراً للمرونة المتلازمة عند تطبيق بدائل السياسات المحاسبية في هذه الدول.

في حين تناولت دراسة Jaafar and McLeay, 2007 تقييم مستوى التجانس المحاسبي قبل التحول نحو معايير إعداد التقارير المالية الدولية، وتحديد مدى الارتباط بين خصائص الشركة ومستوى التجانس المحاسبي. وقد ضمت عينة البحث ١٢ دولة أوروبية بجانب استراليا، وبالتطبيق على ممارسات الاستهلاك والمخزون والشهرة منذ عام ١٩٩٠ حتى عام ٢٠٠٠، وباستخدام نموذج الانحدار اللوغاريتمي. وقد توصلت الدراسة إلى حدوث ارتفاع في مستوى التجانس والالتزام بالمعايير الدولية خلال فترة الدراسة، مع وجود علاقة جوهرية لبعض خصائص الشركة، مثل الحجم، وحالة القيد في البورصة، في تفسير مستوى التجانس المحاسبي بين الدول محل البحث.

٣-٤ التعليق على الدراسات السابقة

تركزت غالبية الدراسات السابقة في مجال قياس التجانس المحاسبي الدولي في منطقة أوروبا، وخاصة دول الاتحاد الأوروبي، ثم في منطقة آسيا، وخاصة الدول الواقعة على المحيط الهادي. وهذا يرجع إلى أن التجانس المحاسبي يتأثر بالنواحي السياسية والثقافية والاجتماعية السائدة في المنطقة الجغرافية الواحدة، والتي يمكن أن تجمع دول المنطقة في تنظيم إقليمي واحد.

وقد تناولت هذه الدراسات التجانس المحاسبي بشقيه، التجانس الواقعي، أو التجانس في الممارسة المحاسبية، والتجانس الرسمي، أو التجانس في اللوائح والمعايير المحاسبية. وقد تسم تناول التجانس المحاسبي الواقعي والرسمي على مستوى القياس المحاسبي، أو الإفصاح المحاسبي، أو كلاهما معاً. ويمكن عقد مقارنة بين أهم الدراسات السابقة من حيث المنطقه والهدف ومنهجية القياس وأهم النتائج.

ويمكن تلخيص أهم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع التجانس المحاسبي الدولي في

الجدول رقم (١) التالي :

جدول رقم (١)
ملخص أهم الدراسات السابقة

الدراسة	المنطقة/ العينة	الهدف/ الفترة	مجال القياس	مقياس التجانس	أهم النتائج
Nair and Frank, 1981	- أوروبا - ٣٧ دولة	- القياس والإفصاح - التجانس الواقعي والرسمي - ١٩٧٣-١٩٧٩	١٣١ ممارسة محاسبية	تحليل وصفي	بيان الدور الفعال للجنة معايير المحاسبة الدولية في تحسن التجانس خلال فترة الدراسة.
Van der Tax, 1988	- ثلاث دول - المملكة المتحدة وهولندا وأمریکا	- قياس التجانس الواقعي - ١٩٦٥-١٩٨٤	الضرائب الموجلة والأصول الثابتة	ثلاثة مؤشرات I, C, H	انخفاض وثبات مستوى التجانس خلال فترة الدراسة.
Emenyonu and Gray, 1992	- ثلاث دول - فرنسا وألمانيا والمملكة المتحدة	- قياس التجانس الواقعي - ١٩٨٩	٦ ممارسات قياس محاسبية	المؤشر I واختبار كآ	اختلافات جوهرية في ممارسات القياس المحاسبي بسبب مرونة القياس.
Archer et al., 1995	- ٨ دول أوروبية - ٨٩ شركة	- قياس التجانس على المستوى الوطني والدولي - ٨٧/١٩٨٦ ٩١/١٩٩٠	معالجة الشهرة والضرائب الموجلة	مؤشر C خلال الدولة وبين الدول	ارتفاع مستوى التجانس المحاسبي الدولي عن التجانس الوطني.
Adhikari and Tondkar, 1995	- الاتحاد الأوروبي - ١١ دولة	- قياس التجانس الرسمي - ٩٠/١٩٨٩	متطلبات الإفصاح لعدد ٤٤ مطلب	إحصاءات وصفية	تلتزم البورصات الأوروبية بالحد الأدنى من متطلبات الإفصاح.
Hermann and Thomas, 1995	- ٨ دول أوروبية - ٢١٧ شركة	- قياس التجانس الواقعي - ٩٢/١٩٩١	ممارسات القياس المحاسبية	- مؤشر I - اختبار كآ	ارتفاع مستوى التجانس خاصة بالنسبة لفرق التزجئة وتقييم المخزون، مع انخفاض مستوى التجانس عند المقارنات المزدوجة.

الدراسة	المنطقة/ العينة	الهدف/ الفترة	مجال القياس	مقياس التجانس	أهم النتائج
Emenyonu and Gray, 1996	- خمس دول صناعية - ٢٩٣ شركة	- قياس التجانس الواقعي - ٧٢/١٩٧١ ٩٢/١٩٩١	ممارسات القياس والإفصاح	- مؤشر I - اختبار كا ^٢	انخفاض مستوى التجانس في عدد من الممارسات المحاسبية بسبب المرونة في تطبيق السياسات المحاسبية.
Murphy, 2000	- ٤ دول في مناطق مختلفة - ٨٨ شركة	- قياس التجانس الواقعي - ١٩٩٥-١٩٨٨	أربع ممارسات محاسبية	المؤشر I ومجموعة رقابية	تحسن مستوى التجانس المحاسبى خلال فترة الدراسة، مع مقارنات إيجابية وجوهرية.
Canibano and Mora, 2000	- ١٣ دولة أوروبية - ٨٥ شركة	- قياس التجانس الواقعي - ٩٢/١٩٩١ ٩٧/١٩٩٦	أربع ممارسات محاسبية	- المؤشر C المعدل خلال وبين الدول - اختبار كا ^٢ - اختبار Bootstrapping	توجد حالة التجانس التفاضلي، مع ارتفاع مستوى التجانس المحاسبى الدولي خلال الفترة الثانية من فترات الدراسة.
Aisbitt, 2001	- ٤ دول في شمال أوروبا - ٤٨ شركة	- التجانس في القياس والإفصاح - ١٩٩٨-١٩٨١	٢٩ ممارسة محاسبية للقياس والإفصاح	المؤشر C المعدل خلال وبين الدول	مستوى التجانس خلال الدولة أعلى منه بين الدول، مع ترايد مستوى التجانس المحاسبى خلال فترة الدراسة.
Parker and Morris, 2001	- المملكة المتحدة واستراليا - ٤٠ شركة	- قياس التجانس المحاسبى الواقعي - ١٩٩٣	١١ ممارسة محاسبية تتعلق بالقياس المحاسبى	- المؤشر C بين الدول - اختبار كا ^٢	انخفاض مستوى التجانس بين شركات عينة البحث، مع اختلافات في القياس المحاسبى، خاصة بتقييم الأصول الثابتة.

الدراسة	المنطقة/ العينة	الهدف/ الفترة	مجال القياس	مقياس التجانس	أهم النتائج
Rahman et al., 2002	- نيوزيلندا واستراليا - ١٥٦ شركة	- قياس التجانس الواقعي والرسمي وأثر خصائص الشركة - ١٩٩٣	- ٢٨ ممارسة محاسبية - ست خصائص للشركة	- اختبار T - اختبار كا ^٢	وجود علاقة جوهرية بين خصائص الشركة ومستوى التجانس المحاسبى.
Ali et al., 2006	- ثلاث دول آسيوية - ٥٦٦ شركة	- قياس التجانس الواقعي - ٩٨/١٩٩٧	- ١٨ ممارسة محاسبية تتعلق بالقياس المحاسبى	- المؤشر I - المؤشر C المعدل - اختبار كا ^٢	ارتفاع مستوى التجانس فى بعض الممارسات مثل تقييم الأصول الثابتة، وترجمة العمليات بعملة أجنبية.
Morais and Fialho, 2008	- خمس دول أوروبية - ٢٢٠ شركة	- تحليل القياس والإفصاح الواقعي - ٢٠٠٥	الممارسات المتعلقة بالأدوات المالية	- مؤشر JACC - نموذج الانحدار	ارتفاع مستوى التجانس فى ممارسات القياس والإفصاح عن الأدوات المالية.

ويتضح من التحليل السابق للدراسات السابقة، والمتعلقة بالتجانس المحاسبى الدولى، أن دراسة Van der Tax, 1988 قد أحدثت تطوراً هاماً فى مجال قياس مستوى التجانس المحاسبى الدولى فى صورة كمية، باستخدام مؤشرات كمية، ودراسة Emenyonu and Gray, 1992 قد طورت فى قياس مستوى التجانس المحاسبى الدولى، بالدمج بين استخدام المؤشرات الكمية واستخدام الاختبارات الإحصائية، وخاصة اختبار كا^٢، لقياس مدى وجود اختلافات جوهرية عند تطبيق بدائل الممارسات المحاسبية. وقد انقسمت المؤشرات الكمية لقياس مستوى التجانس المحاسبى، الأكثر استخداماً فى الدراسات السابقة، إلى ثلاثة مؤشرات، هى المؤشر H، والمؤشر C، والمؤشر I، وتم تقسيم المؤشر C إلى جزئين، مؤشر لقياس التجانس خلال الدول، ومؤشر لقياس التجانس بين الدول، وخاصة عند التعرف على حالة التجانس التلقائى. وقد انقسمت جميع هذه الدراسات إلى جزئين رئيسيين، الأول يتعلق بقياس التجانس المحاسبى الواقعي، (التجانس فى الممارسات)، والثانى يتعلق بقياس التجانس المحاسبى الرسمى (التجانس فى التشريعات واللوائح). وتم قياس التجانس المحاسبى الواقعي فى لحظة زمنية معينة، أو خلال فترات زمنية، حيث يتم تصميم طولى لقياس التجانس المحاسبى خلال فترات طويلة مختلفة، مع استخدام مجموعة رقابية لبيان أفضل أداء فى التجانس المحاسبى بين الشركات خلال هذه الفترات. وقد تم قياس التجانس المحاسبى الدولى فى الدراسات السابقة بالتطبيق على ممارسات محاسبية عديدة، من هذه الممارسات تقويم الأصول الثابتة، وتقويم المخزون، وترجمة العمليات بعملة أجنبية، ومعالجة الضرائب المؤجلة، وذلك للتأثير الكبير لهذه الممارسات على الربح والمركز المالى.

والخلاصة، أن أدبيات التجانس المحاسبي الدولي قد أثبتت أن قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي، بأنواعه وتقسيماته، مازال في مرحلته الاستكشافية، خاصة في الدول النامية والناشئة. فالدول المتقدمة، وخاصة دول الاتحاد الأوروبي، قد حققت تطوراً كبيراً في هذا المجال منذ نهاية الثمانينات. ومن ناحية أخرى، فعلى الرغم من إمكانية تحقيق التجانس المحاسبي الواقعي بدون تحقق التجانس المحاسبي الرسمي، إلا أن الأخير له أهمية كبيرة في سهولة تحقيق التجانس المحاسبي الواقعي، وخصوصاً في الدول التي تقوم فيها الحكومات بدوراً كبيراً في صياغة المعايير المحاسبية التي تلتزم بها الشركات المحلية. وهنا يظهر دور المنظمات المحاسبية المحلية والإقليمية في التعاون فيما بينها، وبين المنظمات الدولية، لتطوير معايير محاسبية لها قبول عام ويتم تطبيقها في جميع الشركات المحلية والدولية.

وفي حدود علم الباحث، فإن دراسة قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي بين دول المنطقة العربية تعتبر من الدراسات النادرة، وخصوصاً بعد توجه غالبية الدول العربية نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، سواء بالتطبيق التام، أو بالتوافق أو بالسماح بتطبيق المعايير الدولية بجانب المعايير الوطنية، وسواء تم هذا من خلال تدخل تشريعي حكومي، أو من خلال جهود منظمات مهنية إقليمية معترف بها. فهذه الدراسة هي امتداد للدراسات السابقة في مجال قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي، مع التطبيق على دول المنطقة العربية، ومع التركيز على قياس مستوى التجانس في القياس المحاسبي الواقعي في لحظة زمنية معينة، والجمع في منهجية القياس بين استخدام أحد المؤشرات الكمية لقياس التجانس المحاسبي، وأحد الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، لتحديد مدى معنوية نتائج القياس.

٤ - الدراسة التطبيقية

يتناول هذا القسم تصميم الدراسة التطبيقية، فيتناول تجارب بعض الدول العربية مع معايير المحاسبة الدولية، وطبيعة عينة البحث وفترة الدراسة، وأسلوب جمع البيانات ومصادر الحصول عليها، ثم عرض المؤشر المستخدم في قياس التجانس المحاسبي الدولي في هذه الدراسة، وأخيراً استعراض الممارسات المحاسبية محل الفحص والاختبار الإحصائي المستخدم.

٤-١ تجارب بعض الدول العربية مع معايير المحاسبة الدولية

تشكل في عام ١٩٨٤ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)، وهو عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وفي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويضم في عضويته ٢٢ دولة عربية. وفي عام ١٩٩٧، قام هذا المجمع بعقد مذكرة تفاهم مع لجنة معايير المحاسبة الدولية، لدعم المعايير الدولية كمعايير محاسبة وطنية في الدول العربية الأعضاء، وقام المجمع بترجمة معايير المحاسبة الدولية للغة العربية. وقد تنوعت جهود الدول العربية نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، من تطبيق والتزام كامل بالمعايير الدولية، أو تطبيق معايير وطنية متفقة مع المعايير الدولية، أو وضع خطة للتحويل نحو تطبيق المعايير الدولية.

ففي جمهورية مصر العربية، تم إعداد معايير محاسبية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية، بمعرفة اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة، والمشكلة بالقرار الوزاري رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧، وأصبحت جميع الشركات المصرية ملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية، المتوافقة مع معايير المحاسبة الدولية، بموجب القرار الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧. وقد تم إصدار معايير المحاسبة المصرية من قبل جهات حكومية وزارية على ثلاث إصدارات، الإصدار الأول عام ١٩٩٧، والإصدار الثاني عام ٢٠٠٢، والإصدار الثالث والأخير عام ٢٠٠٦، والذي تضمن كافة معايير المحاسبة الدولية الصادرة في ذلك الوقت. وبالتالي، فإن معايير المحاسبة المصرية الصادرة مبنية على معايير المحاسبة الدولية، بعد ترجمتها إلى اللغة العربية، لأن القرار الوزاري الصادر بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة ربط عملية إعداد المعايير بأن تتم وفقاً لأحدث معايير المحاسبة الدولية.

وفي الأردن، تم إنشاء سوق عمان المالي بموجب القانون رقم ٣١ لعام ١٩٧٦. وطبقاً لقانون الأوراق المالية الأردني رقم ٢٣ لعام ١٩٩٧ تم تكوين ثلاث مؤسسات لتحل محل سوق عمان المالي، وهي هيئة الأوراق المالية الأردنية (JSC)، وبورصة عمان أو سوق الأوراق المالية (ASE)، ومركز إيداع الأوراق المالية (SDC). وتقوم هيئة الأوراق المالية الأردنية بتنظيم ومراقبة أعمال البورصة والإفصاح المالي للشركات. وقد بلغ عدد الشركات المسجلة ببورصة عمان ٢٧٧ شركة في نهاية عام ٢٠٠٩ (بورصة عمان). وطبقاً لقانون الشركات الأردني رقم (٢٢) لعام ١٩٩٧ تلتزم جميع الشركات المقيدة بالبورصة بإعداد تقاريرها المالية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية. وكذلك طبقاً للقانون رقم (٢٣) لسنة ١٩٩٧، الصادر عن هيئة الأوراق المالية الأردنية، تلتزم جميع الشركات الخاضعة لإشراف الهيئة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد تقاريرها المالية.

وفي الإمارات العربية المتحدة، فإن سوق الإمارات للأوراق المالية (ESM) ينقسم إلى سوقين ماليين، هما سوق أبو ظبي للأوراق المالية (ADX)، وسوق دبي المالي (DFM)، وتم تكوينهما في عام ٢٠٠٠ بموجب القانون رقم (٣). وفي نهاية عام ٢٠٠٩ بلغ عدد الشركات المقيدة بسوق أبو ظبي ٦٨ شركة، وفي سوق دبي ٦٥ شركة (سوق الإمارات للأوراق المالية). ومنذ عام ٢٠٠٣ تلتزم جميع الشركات المقيدة في سوق أبو ظبي وسوق دبي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد تقاريرها المالية.

وفي الكويت، ينص قرار وزيرة التجارة والصناعة رقم (١٨) لعام ١٩٩٠ على التزام جميع الشركات، على اختلاف أشكالها القانونية، باتباع معايير المحاسبة الدولية، في الحدود التي لا تتعارض ولا تتخفى القوانين والنوائح السارية. وبالتالي فإن دولة الكويت تعتبر من أوائل الدول العربية التي تبنت معايير المحاسبة الدولية بصورة كاملة، كما يعتبر سوق الكويت للأوراق المالية (KSE) من أوائل وأكبر أسواق الأوراق المالية في منطقة الخليج. وقد بلغ عدد الشركات المقيدة بسوق الكويت للأوراق المالية ٢١٧ شركة في عام ٢٠٠٩ (سوق الكويت للأوراق المالية).

وفي سوريا، فطبقاً لقانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم (٢٢) لسنة ٢٠٠٥، والمنظم لسوق دمشق للأوراق المالية (DSE)، تلتزم جميع الشركات المقيدة بالسوق بإتباع معايير المحاسبة الدولية. وكذلك طبقاً للمرسوم التشريعي رقم (٥٥) لسنة ٢٠٠٦ تعتمد معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إعداد التقارير المالية لجميع الجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. كما تم اعتماد معايير المحاسبة الدولية من قبل جمعية المحاسبين القانونيين السورية بالقرار رقم (١٥) لسنة ٢٠٠٧ (سوق دمشق للأوراق المالية). وتم التأكيد على ذلك في قانون تنظيم مهنة المحاسبة في سوريا رقم (٣٣) لسنة ٢٠٠٩، والذي نص على متابعة تطبيق الشركات السورية لمعايير المحاسبة الدولية. وكذلك الحال في لبنان، حيث نص قرار وزير المالية رقم ١/٦٧٣ لعام ٢٠٠١ على اعتماد معايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية لجميع الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية، وعلى مراجع الحسابات الإشارة في تقريره على التأكد من اعتماد الشركات لمعايير المحاسبة الدولية. كما قامت نقابة خبراء المحاسبين المجازين اللبنانية (LACPA) في عام ٢٠٠١ بترجمة معايير المحاسبة الدولية للغة العربية (بورصة بيروت).

٤-٢ عينة البحث وفترة الدراسة

الهدف الأساسي للبحث هو قياس التجانس المحاسبي الدولي في التقارير المالية لعينة من الشركات المقيدة بالأسواق المالية لبعض الدول العربية. وتضم عينة البحث المستخدمة في هذه الدراسة ست دول عربي، تقع في أماكن مختلفة في المنطقة العربية، منها الدول الخليجية والآسيوية والأفريقية. فالدول العربية المختارة في عينة البحث هي: مصر - الأردن - الكويت - الإمارات - سوريا - لبنان. وقد تم اختيار عينة عشوائية من الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية في كل دولة من الدول الست، وفقاً للمعايير التالية:

- من ضمن أكثر الشركات نشاطاً في السوق المالي خلال فترة الدراسة.
- التنوع في القطاعات المختارة من الشركات كلما أمكن.
- لا تكون الشركة من ضمن القطاع المالي، من بنوك وشركات تأمين.
- ضرورة توافر الملاحظات المتممة والموضحة للقوائم المالية المنشورة خلال فترة الدراسة.

وبعد تطبيق المعايير السابقة، وإجراء مسح تمهيدى، واختيار فترة دراسة هي نهاية عام ٢٠٠٩، تم اختيار عدد ١١٠ شركة، موزعه على الدول الست المختارة في عينة البحث (يوضح الملحق رقم (١) من ملاحق البحث أسماء شركات ودول عينة البحث). ويوضح الجدول رقم (٢) التالى العدد النهائى لشركات عينة البحث موزعه عبر الدول المختارة في العينة.

جدول رقم (٢)
عينة البحث

م	الدولة	عدد الشركات
١	مصر	٢٥
٢	الأردن	٢٥
٣	الكويت	٢٥
٤	الإمارات	٢٥
٥	سوريا	٥
٦	لبنان	٥
	الإجمالي	١١٠

ويتضح من الجدول السابق، أن إجمالي عينة البحث تضم ١١٠ شركة، منها ٢٥ شركة في كل من مصر، والأردن، والكويت، والإمارات، وخمس شركات في كل من سوريا ولبنان. وقد تم اختيار ست دول عربية في عينة البحث من ضمن إجمالي عدد الدول العربية البالغ ٢٢ دولة، طبقاً للتنوع الجغرافي لهذه الدول، والتجارب المختلفة لهذه الدول مع تبنى معايير المحاسبة الدولية، سواء بالتطبيق التام، كما الحال في الأردن والكويت والإمارات ولبنان، أو بالاعتماد والسماح للشركات بتطبيقها، كما الحال في سوريا، أو بإصدار معايير محاسبية وطنية متفقه مع أحدث الإصدارات لمعايير المحاسبة الدولية، كما الحال في مصر.

٣-٤ جمع البيانات ومصادر الحصول عليها

الوسيلة الملائمة لتقييم الممارسات المحاسبية المطبقة للشركات في التقارير المالية المنشورة هي إجراء مسح تفصيلي لهذه التقارير خلال فترة الدراسة. ولذلك، تم جمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية عن طريق فحص التقارير المالية المنشورة للشركات في عينة البحث، عن العام المنتهي في ديسمبر ٢٠٠٩. وغالبية البيانات المطلوبة لهذه الدراسة تقع في الجزء الخاص بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، للكشف عن السياسات المحاسبية المتبعة بواسطة كل شركة خلال فترة الدراسة. وتمثل مصادر الحصول على بيانات الدراسة التطبيقية في الموقع الإلكتروني للشركة محل البحث، أو الموقع الإلكتروني الرسمي للسوق المالية للدولة محل البحث، أو مواقع الكترونية متخصصة في توفير معلومات كاملة عن التقارير المالية المنشورة في الدول العربية.

ومن أهم مصادر الحصول على البيانات المستخدمة في هذه الدراسة، المواقع الإلكترونية

التالية :

www.egx.com.eg	- موقع البورصة المصرية
www.ase.com.jo	- موقع بورصة عمان
www.Kse.com.kw	- موقع سوق الكويت للأوراق المالية
www.esm.sca.ae	- موقع سوق الإمارات للأوراق المالية
www.scfms.sy	- موقع هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية
www.bse.com.lb	- موقع بورصة بيروت

٤-٤ مؤشر قياس التجانس المحاسبي المستخدم

تم استخدام المؤشرات الكمية في قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي في كثير من الدراسات السابقة (على سبيل المثال: دراسة Ali et al., 2006، ودراسة Morais and Fialho, 2008). ويطلق عليها مؤشرات تجميعية تركيزية، لأن قيمة المؤشر تزداد، وبالتالي تزداد درجة التجانس المحاسبي، كلما تركز اختيار الشركات محل البحث، سواء داخل الدولة الواحدة أو بين الدول المختلفة، حول طريقة أو بديل محاسبي معين، أو عدد محدود من بدائل قياس ممارسة محاسبية معينة.

وتستخدم هذه الدراسة المؤشر I لقياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي، والذي تم استخدامه في عدد من الدراسات السابقة (على سبيل المثال: دراسة Emenyonv and Gray, 1992، ودراسة Hermann and Thomas, 1995، دراسة Murphy, 2000)، وقد تم تطوير هذا المؤشر بواسطة دراسة Van der Tax, 1988. والشكل العام لنموذج قياس التجانس المحاسبي الدولي المستخدم في هذه الدراسة يأخذ الشكل التالي :

$$I = \sum_{i=1}^k (f_{i1} f_{i2} \dots f_{im})^{1/(m-1)}$$

حيث :

= مقياس التجانس المحاسبي الدولي	I
= التكرار النسبي للطريقة المحاسبية I للدولة m	$f_{i1}, f_{i2} \dots f_{im}$
= عدد الطرق المحاسبية البديلة	k
= عدد الدول	m
= معامل التصحيح	(m-1)

ونظراً لحساسية النموذج لعدد الدول محل الاختبار، حيث تتأثر قيمة المؤشر كلما تزايد عدد الدول المقارنة، فقد تم استخدام معامل التصحيح (Van der Tax, 1992). وتتراوح قيمة مؤشر قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي بين الصفر والواحد الصحيح. حيث يشير الصفر إلى عدم وجود تجانس مطلقاً لممارسة محاسبية معينة بين الدول المقارنة، مع وجود عدد لا نهائي من بدائل القياس لها نفس التكرار. في حين يشير الواحد الصحيح إلى حالة التجانس التام في تطبيق الطريقة المحاسبية بين جميع شركات المقارنة. وتمثل قيمة المؤشر بين الصفر والواحد الصحيح مستوى التجانس المحاسبي الدولي.

ويتم تصنيف مستوى التجانس المحاسبي الدولي وفقاً للمعايير التالية (Hermann and Thomas, 1995):

- قيمة المؤشر ٨٠% فأكثر، مستوى التجانس عالى.
- قيمة المؤشر من ٦٠% إلى ٧٩%، مستوى التجانس متوسط.
- قيمة المؤشر أقل من ٦٠%، مستوى التجانس منخفض.

٤-٥ الممارسات المحاسبية المختارة والاختبار الإحصائي

تم إجراء مسح تمهيدى لعينة من التقارير المالية المنشورة للشركات محل البحث في دول المقارنة المختارة، وخاصة الملاحظات على القوائم المالية، للتأكد من أكثر الممارسات المحاسبية استخداماً وإفصاحاً في هذه الشركات. وبالتالي تم اختيار ست ممارسات محاسبية تتعلق بالقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، ومن أكثر الممارسات المحاسبية تأثيراً على صافي الدخل والمركز المالى. وتعكس هذه الممارسات أربعة مجالات للقياس المحاسبي، وهى المحاسبة عن الأصول الثابتة، والمحاسبة عن المخزون، والمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، والمحاسبة عن العمليات بعملة أجنبية.

والممارسات المحاسبية الست المستخدمة في هذه الدراسة هى :

- تقييم الأصول الثابتة.
- استهلاك الأصول الثابتة.
- تقييم المخزون السلعي.
- تحديد تكلفة المخزون السلعي.
- تقييم الاستثمارات طويلة الأجل.
- ترجمة العمليات بعملة أجنبية.

وتعكس معالجة هذه الممارسات المحاسبية الست أسس القياس المحاسبي فى أربعة معايير محاسبية دولية، هى المعيار الدولي رقم (٢) للمخزون (2) IAS، والمعيار الدولي رقم (١٦) للممتلكات والألات والمعدات (16) IAS، والمعيار الدولي رقم (٢١) لأثر التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية (21) IAS، وأخيراً المعيار الدولي رقم (٤٠) والخاص بالعقارات الاستثمارية (40) IAS.

ولإختبار فرض الدراسة المتعلق بمدى وجود اختلافات فى بدائل ممارسات القياس المحاسبي المستخدمة بواسطة شركات عينة البحث، تم استخدام الاختبار الإحصائي كا^٢، وهو من الاختبارات اللامعلمية الذى يناسب البيانات الاسمية، ولا يتطلب التعرف على شكل توزيع مفردات العينة. ويتم قبول الفرض البديل فى حالة وجود علاقة جوهرية (والمحددة فى هذه الدراسة بمستوى معنوية ٥%) . والعكس يتم رفض الفرض البديل وقبول الفرض العدمي، فى حالة عدم وجود علاقة جوهرية (استخراج قيمة معنوية أكبر من ٥%). وتم تحليل بيانات الدراسة واستخراج نتائج اختبار الفرض الدراسي باستخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS الإصدار رقم (١٦).

٥ - تحليل ومناقشة نتائج البحث

تتناول الدراسة التطبيقية فحص أربعة مجالات للقياس المحاسبي، هي المحاسبة عن الأصول الثابتة، والمحاسبة عن المخزون، والمحاسبة عن العمليات بعملة أجنبية، والمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل. وتعكس هذه المجالات ست ممارسات محاسبية متنوعة تم اختيارها بعد المسح المبدئي للتقارير المالية للشركات محل البحث في الدول العربية المختارة. ويتم تحديد بدائل طرق القياس المحاسبي لكل ممارسة محاسبية من خلال ما تم معالجته في المعيار المحاسبي الدولي المرتبط بكل ممارسة من الممارسات المحاسبية الست محل الفحص. ويتناول هذا القسم تحليل ومناقشة نتائج فحص مستوى التجانس في ممارسات تقييم واستهلاك الأصول الثابتة، وممارسات تقييم وتحديد تكلفة المخزون، وممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية، وممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل.

١-٥ نتائج مستوى التجانس في ممارسات تقييم الأصول الثابتة

طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦)، والخاص بالتملكات والآلات والمعدات، والذي تم تحديثه في ديسمبر ٢٠٠٣، يمكن للمنشأة أن تختار بين نموذج التكلفة Cost Model أو نموذج إعادة التقييم Revaluation Model كسياسة محاسبية يتم تطبيقها عند المحاسبة عن جميع عناصر الممتلكات والآلات والمعدات. وطبقاً لنموذج التكلفة، يتم الاعتراف بعناصر الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية، ويتم تخفيض هذه التكلفة بقيمة مجمع الاستهلاك، وبقيمة خسائر الهبوط في قيمة هذه الأصول. بينما في نموذج إعادة التقييم يتم الاعتراف بالبند ضمن الأصول الثابتة ويتم قياسه بالقيمة العادلة التي يمكن الاعتماد عليها كقيمة إعادة التقييم، ويخصم من هذه القيمة مجمع الاستهلاك، وخسائر الهبوط في قيمة هذه الأصول. كما تطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) ضرورة إعادة النظر بانتظام في قيم إعادة التقييم لتأكد من أن القيمة الدفترية لعناصر الأصول الثابتة لا تختلف بصورة جوهرية عن القيمة العادلة في نهاية فترة إعداد التقارير المالية.

وبالتالي، عند مقارنة ممارسات تقييم الأصول الثابتة للشركات بين دول عينة البحث، تتم المقارنة بين طريقة التكلفة التاريخية، وطريقة القيمة العادلة، والطريقة التي تجمع بين الطريقتين. ويوضح الجدول رقم (٣) التالي نتائج فحص ممارسات تقييم الأصول الثابتة في دول عينة البحث.

جدول رقم (٣)
نتائج ممارسات تقييم الأصول الثابتة

الطريقة	مصر		الأردن		الكويت		الإمارات		سوريا		لبنان		إجمالي
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	
التكلفة التاريخية	٢٤	%٩٦	٢٥	%١٠٠	٢٣	%٩٢	٢٤	%٩٦	٤	%١٠٠	٣	%٧٥	١٠٣
القيمة العادلة	-	-	-	-	١	%٤	١	%٤	-	-	١	%٢٥	٢
الجمع بين الطريقتين	١	%٤	-	-	١	%٤	-	-	-	-	-	-	٢
الإجمالي	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٤	%١٠٠	٤	%١٠٠	١٠٨
نتائج المؤشر	قيمة المؤشر ٠,٩١٣٤												
الاختبار الإحصائي	قيمة كا ^٢ ١,٨٧١		درجات الحرية ٢		معنوية الاختبار ٠,٠٠٠								

ويتضح من الجدول السابق، أن من بين شركات عينة البحث، قامت ١٠٨ شركة (بنسبة ٩٨% تقريباً) بالإفصاح عن ممارسات تقييم الأصول الثابتة في تقاريرها المالية، وأن ما نسبته ٩٥% تقريباً من هذه الشركات، تستخدم نموذج التكلفة التاريخية عند تقييم الأصول الثابتة، ونسبة ٣% تقريباً تستخدم نموذج القيمة العادلة، ونسبة ٢% تقريباً تجمع بين النموذجين. وهذا يوضح سيطرة نموذج التكلفة التاريخية عند تقييم الأصول الثابتة بين مختلف شركات عينة البحث، وفي جميع الدول محل الدراسة. كما يتضح من الجدول السابق، أن قيمة مؤشر مقياس التجانس المحاسبي في ممارسات تقييم الأصول الثابتة بين دول عينة البحث بلغت حوالي ٩١%، مما يشير إلى مستوى تجانس عالٍ بين هذه الدول. ويؤكد هذا، نتائج اختبار كا^٢، حيث بلغت قيمة الاختبار ١,٨٧١ بمستوى معنوية جوهريّة، مما يعني وجود اختلافات جوهريّة في ممارسات تقييم الأصول الثابتة بين شركات عينة البحث في الدول العربية محل الدراسة، وذلك بمستوى معنوية ٥%. ويمكن أن يرجع السبب في هذه النتائج إلى المشاكل والتعقيدات المصاحبة لاستخدام نموذج القيمة العادلة، وخاصة في أسواق المال بالدول النامية، مما جعل الشركات تتمسك بنموذج التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الثابتة، بالرغم من مرونة المعايير الدولية في ذلك.

وهذه النتائج تتفق مع دراسة Ali et al., 2006، في المنطقة الآسيوية، حيث أوضحت مستوى تجانس عالٍ نسبياً عند تقييم الأصول الثابتة في ثلاث دول آسيوية. في حين أشارت نتائج دراسة Emenyonu and Gray, 1992، ودراسة Herrmann and Thomas, 1995، إلى وجود مستوى تجانس منخفض عند تقييم الأصول الثابتة في بعض دول المنطقة الأوروبية.

٥-٢ نتائج مستوى التجانس في ممارسات استهلاك الأصول الثابتة

تتنوع طرق حساب استهلاك الأصول الثابتة المتعارف عليها، مثل طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص، وطرق الاستخدام الفعلي على وحدات الإنتاج أو الساعات. وطبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) والخاص بالامتلاكات والآلات والمعدات، يمكن للشركة أن

تختار بين الطرق المتنوعة للاستهلاك والمتعارف عليها، وذلك لتخصيص القيمة القابلة لاستهلاك الأصل، طبقاً لأساس منظم، على مدار العمر الاقتصادي للأصل. وبحيث تختار الشركة الطريقة التي تتناسب مع النموذج المتوقع من استخدام المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. وبالتالي، تتم المقارنة في ممارسات استهلاك الأصول الثابتة بين شركات دول عينة البحث، بين طريقة القسط الثابت، وطريقة القسط المتناقص، وطريقة الاستخدام الفعلي، والطريقة التي تجمع بين أي من هذه الطرق. ويوضح الجدول رقم (٤) التالي نتائج فحص ممارسات استهلاك الأصول الثابتة في الدول محل الدراسة.

جدول رقم (٤)

نتائج ممارسات استهلاك الأصول الثابتة

الدول	مصر		الأردن		الكويت		الإمارات		سوريا		لبنان		إجمالي
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	
القسط الثابت	٢١	%٨٤	١٨	%٧٢	١٦	%٦٤	١٤	%٥٦	٤	%١٠٠	٤	%٨٠	٧٧
القسط المتناقص	-	-	-	-	٢	%٨	٣	%١٢	-	-	١	%٢٠	٦
الاستخدام الفعلي	-	-	٢	%٨	٧	%٢٨	٨	%٣٢	-	-	-	-	١٧
الجمع بين الطرق	٤	%١٦	٥	%٢٠	-	-	-	-	-	-	-	-	٩
الإجمالي	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٤	%١٠٠	٥	%١٠٠	١٠٩
نتائج المؤشر	قيمة المؤشر ٠,٧٠٤٤												
الاختبار الإحصائي	قيمة كا ^٢ ١٢٣,٤٧٧												
	درجات الحرية ٣												
	معنوية الاختبار ٠,٠٠٠٠												

ويتضح من الجدول السابق، أن نسبة ٧١% تقريباً من شركات عينة البحث في الدول المختارة، والتي قامت بالإفصاح عن ممارسات استهلاك الأصول الثابتة في تقاريرها المالية، تستخدم طريقة القسط الثابت، ونسبة ٦% تقريباً منها تستخدم طريقة القسط المتناقص، ونسبة ١٥% تقريباً منها تستخدم الاستخدام الفعلي، ونسبة ٨% تقريباً منها تجمع بين هذه الطرق المحاسبية المتعارف عليها. ويتضح أن جميع الدول في عينة البحث استخدمت شركات فيها طريقة القسط الثابت عند استهلاك الأصول الثابتة. ويبين الجدول السابق أيضاً أن مستوى التجانس المحاسبي في ممارسات استهلاك الأصول الثابتة بين دول عينة البحث قد بلغ حوالي ٧٠% موضحاً مستوى تجانس متوسط نسبياً، وربما يكون السبب في ذلك المرونة الكبيرة في المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٦) عند معالجة استهلاك الأصول الثابتة. كما تؤكد هذه النتيجة نتائج اختبار كا^٢، حيث بلغت قيمة الاختبار ١٢٣,٤٧٧ بقيمة جوهرية إحصائياً عند مستوى معنوية ٥%، وموضحاً وجود اختلافات جوهرية بين بدائل ممارسات استهلاك الأصول الثابتة المستخدمة بواسطة شركات عينة البحث في الدول العربية المختارة.

وتتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة Murphy, 2000 والمطبقة على أربع دول في مناطق جغرافية مختلفة، ودراسة Herrmann and Thomas, 1995 والمطبقة على ثمان دول أوروبية، وذلك فيما يتعلق بمستوى التجانس الدولي في ممارسات استهلاك الأصول الثابتة. في حين أشارت دراسة Emenyonu and Gray, 1996، والتي طبقت على خمس دول صناعية كبرى، إلى وجود مستوى تجانس محاسبي منخفض فيما يتعلق بنماذج استهلاك الأصول الثابتة.

٣-٥ نتائج مستوى التجانس في ممارسات تقييم المخزون

طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢) والخاص بالمخزون، يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل (LCR). وفيها يتم تحديد التكلفة طبقاً لأساس محدد ومميز للبضاعة التي يتم التعامل فيها. وتختلف هذه الطريقة عن طريق التكلفة أو السوق أيهما أقل (LCM)، نظراً لاختلاف مفهوم القيمة السوقية عن مفهوم صافي القيمة القابلة للتحقق. وبالتالي، تتم المقارنة بين الدول محل البحث على أساس أربع طرق لتقييم المخزون، هي طريقة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل (LCR)، وطريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل (LCM)، وطريقة التكلفة، والطريقة التي تجمع بين أي من هذه الطرق. ويوضح الجدول رقم (٥) التالي نتائج فحص ممارسات تقييم المخزون بين شركات دول عينة البحث.

جدول رقم (٥)

نتائج ممارسات تقييم المخزون

الدول	مصر		الأردن		الكويت		الإمارات		سوريا		لبنان		إجمالي	الطريقة
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة		
LCR	٢٠	%٨٣	١٧	%٧٤	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٢	%٥٠	٣	%٧٥	٩٢	
LCM	٤	%١٧	٦	%٢٦	-	-	-	-	١	%٢٥	-	-	١١	
التكلفة	-	-	-	-	-	-	-	-	١	%٢٥	١	%٢٥	٢	
طرق أخرى	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
الإجمالي	٢٤	%١٠٠	٢٣	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٤	%١٠٠	٤	%١٠٠	١٠٥	
نتائج المؤشر	قيمة المؤشر ٠,٧٤٥٥													
الاختبار الإحصائي	قيمة كا ^٢ ١,٤٠٤													
	درجات الحرية ٢													
	معنوية الاختبار ٠,٠٠٠													

ويتضح من الجدول السابق، أن نسبة ٨٨% تقريباً من إجمالي عدد شركات عينة البحث، والتي قامت بالإفصاح عن ممارسات تقييم المخزون في تقاريرها المالية خلال فترة الدراسة، تستخدم طريقة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ونسبة ١٠% تقريباً من هذه الشركات تستخدم طريقة التكلفة أو السوق أيهما أقل، في حين تستخدم شركتين فقط طريقة التكلفة. وهذا يوضح نسبة عالية من التزام شركات عينة البحث بمعايير المحاسبة الدولية، وخاصة دولتي الكويت والإمارات، حيث التزمت جميع شركات عينة البحث في كلا الدولتين

بتطبيق طريقة التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل عند تقييم المخزون، وهي الطريقة المقترحة بواسطة المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢). وربما يرجع ذلك إلى أن الكويت تعتبر أول دولة عربية طبقت معايير المحاسبة الدولية، وألزمت جميع الشركات المقيدة بسوق الكويت للأوراق المالية بإتباع هذه المعايير. كما أن سوق الإمارات للأوراق المالية، والتابع لهيئة الأوراق المالية والسلع الإماراتية، يشجع على تنمية الاستثمارات الأجنبية من خلال سوق أبوظبي للأوراق المالية، وسوق دبي المالي.

كما توضح النتائج السابقة، أن مستوى التجانس في بدائل ممارسات تقييم المخزون بين شركات دول عينة البحث بلغ ٧٥% تقريباً، وهو مستوى تجانس متوسط، ويؤكد هذا نتيجة قيمة اختبار كا^٢ البالغة ١,٤٠٤ بقيمة جوهرية إحصائية بمستوى معنوية ٥%، ومشيراً إلى وجود اختلافات جوهرية في بدائل ممارسات تقييم المخزون بين شركات دول عينة البحث خلال فترة الدراسة.

وهذه النتائج تتفق مع دراسة Herrmann and Thomas, 1995، على بعض دول الاتحاد الأوروبي، حيث بلغت قيمة مستوى التجانس المحاسبي الدولي في هذه الدراسة ٧٩% تقريباً فيما يتعلق بممارسات تقييم المخزون. في حين توصلت دراسة Ali et al., 2006 إلى وجود مستوى تجانس منخفض بين بعض الدول الآسيوية عند تقييم المخزون، حيث بلغت قيمة مؤشر التجانس المحاسبي ٤٣% تقريباً.

٤-٥ نتائج مستوى التجانس في ممارسات تحديد تكلفة المخزون

طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢)، والخاص بالمخزون، يمكن للشركات عند تحديد تكلفة المخزون أن تختار بين طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO) وطريقة المتوسط المرجح، ولا يسمح المعيار الدولي باستخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً (LIFO). ويتم تطبيق الطريقة المختارة لتحديد تكلفة المخزون على مستوى جميع عناصر المخزون المتشابهة في طبيعتها واستخداماتها. وبالتالي فقد تمت المقارنة بين الدول محل البحث على أساس طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO)، وطريقة المتوسط المرجح، وأي طريقة أخرى. ويوضح الجدول رقم (٦) التالي نتائج فحص ممارسات تحديد تكلفة المخزون بين دول عينة البحث.

جدول رقم (٦)

نتائج ممارسات تحديد تكلفة المخزون

الدول	مصر		الأردن		الكويت		الإمارات		سوريا		لبنان		إجمالي
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	
FIFO	٢	٨%	٣	١٤%	٥	٢٢%	٩	٣٦%	-	-	-	-	١٩
المتوسط المرجح	١٤	٥٨%	١٢	٥٧%	١٧	٧٧%	١٦	٦٤%	١	٢٠%	٢	٤٠%	٦٢
طرق أخرى	٨	٣٤%	٦	٢٩%	-	-	-	-	٤	٨٠%	٣	٦٠%	٢١
الإجمالي	٢٤	١٠٠%	٢١	١٠٠%	٢٢	١٠٠%	٢٥	١٠٠%	٥	١٠٠%	٥	١٠٠%	١٠٢
نتائج المؤشر الإختبار الإحصائي	قيمة المؤشر ٠,٤١٩٦												
	قيمة كا ^٢ ٣٤,٦٤٧												
	درجات الحرية ٢												
	معنوية الإختبار ٠,٠٠٠												

ويتضح من الجدول السابق، أن نسبة ٦١% تقريباً من شركات عينة البحث التي قامت بالإفصاح عن ممارسات تحديد تكلفة المخزون تتبع طريقة المتوسط المرجح، في حين أن نسبة ١٩% تقريباً من هذه الشركات يستخدم طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً (FIFO)، في حين أن نسبة ٢٠% تقريباً من هذه الشركات تستخدم طرق أخرى تجمع بين الطريقتين السابقتين. ويتضح أن جميع دول عينة البحث استخدمت طريقة المتوسط المرجح، ولكن بنسب مختلفة، وأن أعلى نسبة استخدام لهذه الطريقة كانت في دولة الكويت (٧٧%).

كما توضح النتائج السابقة أن قيمة مؤشر قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي بلغت ٤٢% تقريباً، مشيراً إلى وجود مستوى تجانس منخفض بين دول عينة البحث عند تطبيق ممارسات تحديد تكلفة المخزون، وقد يكون السبب في ذلك إلى المرونة في متطلبات معيار المحاسبي الدولي رقم (٢) فيما يخص تحديد تكلفة المخزون. كما تشير النتائج السابقة إلى وجود اختلافات جوهرية بين بدائل ممارسات تحديد تكلفة المخزون في شركات دول عينة البحث، حيث بلغت قيمة كا ٣٤,٦٤٧ بقيمة جوهرية إحصائياً بمستوى معنوية ٥%.

وهذه النتائج تتفق مع نتائج دراسة Hermann and Thomas, 1995 على دول منطقة الاتحاد الأوروبي، حيث بلغت قيمة مؤشر قياس التجانس الدولي ٢٣% تقريباً بين بدائل طرق تحديد تكلفة المخزون. وكذلك دراسة Emenyonu and Gray, 1996 على الدول الصناعية الخمس الكبرى، انتهت إلى مستوى تجانس محاسبي دولي منخفض فيما يتعلق بتحديد تكلفة المخزون وقدره ٢٨% تقريباً في عام ١٩٩٢. وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة Ali et al., 2006 في المنطقة الآسيوية، حيث كانت قيمة مؤشر مستوى التجانس منخفضة وقدره ٤٣% تقريباً على مستوى بدائل تحديد تكلفة المخزون.

٥-٥ نتائج مستوى التجانس في ممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية

طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢١) والمتعلق بمعالجة أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، والذي تم تحديثه في ديسمبر ٢٠٠٥، فإن عناصر الأصول والالتزامات النقدية والمقومة بعملة أجنبية يجب أن يتم ترجمتها بسعر الصرف السائد في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، أي بسعر الصرف الجارى. أما العناصر غير النقدية والتي تم قياسها بالتكلفة التاريخية للعملة الأجنبية فيجب أن يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف السائد وقت الترجمة، في حين يتم ترجمة البنود غير النقدية والتي تم قياسها بالقيمة العادلة للعملة الأجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة في تاريخ تحديد القيمة العادلة.

وبالتالى فقد تمت المقارنة بين ممارسات ترجمة عناصر الأصول والالتزامات النقدية لعينة البحث بين ثلاث طرق، هي طريقة المعدل الجارى، وطريقة المعدل المتوسط، والطريقة التي تجمع بين الطريقتين. ويوضح الجدول رقم (٧) التالى نتائج فحص ممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية.

جدول رقم (٧)

نتائج ممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية

الطريقة	مصر		الأردن		الكويت		الإمارات		سوريا		لبنان		إجمالي
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	
المعدل الجارى	٢٤	%٩٦	٢١	%٩١	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٤	%١٠٠	٤	%١٠٠	١٠٣
المعدل المتوسط	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
الجمع بين الطريقتين	١	%٤	٢	%٩	-	-	-	-	-	-	-	-	٣
الإجمالي	٢٥	%١٠٠	٢٣	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٢٥	%١٠٠	٤	%١٠٠	٤	%١٠٠	١٠٦
نتائج المؤشر الإحصائي	قيمة المؤشر ٠,٩٧٣٣		قيمة كا ^٢ ٩٤,٣٤٠		درجات الحرية ٢		معنوية الاختبار ٠,٠٠٠						

ويتضح من الجدول السابق أن نسبة ٩٧% تقريباً من شركات عينة البحث، والتي قامت بالإفصاح عن ممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية، استخدمت المعدل الجارى عند ترجمة العمليات بعملة أجنبية لعناصر الأصول والالتزامات النقدية، وقامت ثلاث شركات فقط بالجمع بين طريقة المعدل الجارى والمعدل المتوسط، ولم تقم أى شركة باستخدام المعدل المتوسط عند عملية الترجمة. كما يتضح أن شركات فى جميع دول عينة البحث قد استخدمت طريقة المعدل الجارى. وتشير النتائج السابقة إلى تحقق مستوى عالى من التجانس المحاسبى بين دول عينة البحث حول ممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية، حيث بلغت قيمة مؤشر التجانس ٩٧% تقريباً. وكذلك وجود اختلافات جوهرية بين بدائل ممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية فى شركات دول البحث، حيث بلغت قيمة اختبار كا^٢ ٩٤,٣٤٠ بقيمة جوهرية إحصائياً بمستوى معنوية ٥%.

وهذه النتائج تتفق مع نتائج دراسة Ali et al., 2006 فى المنطقة الآسيوية، حيث بلغ قيمة مؤشر التجانس ٩٤% تقريباً، ودراسة Herrmann and Thomas, 1995 فى المنطقة الأوروبية، حيث بلغ قيمة مؤشر التجانس ٩٠% تقريباً، وذلك فيما يتعلق بممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية.

٦-٥ نتائج مستوى التجانس فى ممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل

عادة ما تتعلق الاستثمارات طويلة الأجل بالاستثمار فى العقارات. وطبقاً للمعيار المحاسبى الدولى رقم (٤٠) والخاص بالعقارات الاستثمارات، والذى تم تحديثه فى ديسمبر ٢٠٠٣، فإن الاستثمار العقارى يتمثل فى الاستثمار فى الأراضى أو المباني أو كلاهما، والتي يتم اقتناءها بغرض الحصول على قيمة إيجاريه أو قيمة رأسمالية أو كلاهما. ويتم الاعتراف بالاستثمارات العقارية كأصل من ضمن الأصول فى حالة إمكانية حدوث تدفق للمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبط بهذه الاستثمارات، مع إمكانية قياس تكلفة الاستثمار العقارى بصورة موثوق فيها. وطبقاً لهذا المعيار الدولى فإن الشركات تختار بين نموذجين لتقييم وقياس الاستثمارات

العقارية، هما نموذج القيمة العادلة، ونموذج التكلفة. وإذا اختارت الشركة نموذج القيمة العادلة، فيجب عليها، بعد الاعتراف المبدئي، أن تقوم بقياس جميع استثماراتها العقارية بالقيمة العادلة، والتي يجب أن تعكس أحوال السوق في نهاية فترة إعداد التقارير المالية. وبالتالي، فقد تمت مقارنة ممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل بين شركات ودول عينة البحث، على أساس ثلاث طرق، هي نموذج التكلفة، ونموذج القيمة العادلة، والنموذج الذي يجمع بين النموذجين. ويوضح الجدول رقم (٨) التالي نتائج فحص ممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل بين شركات دول عينة البحث.

جدول رقم (٨)

نتائج ممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل

الدول	مصر		الأردن		الكويت		الإمارات		سوريا		لبنان		الإجمالي
	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	تكرار	نسبة	
نموذج التكلفة	-	-	٣	%١٤	٢	%٨	-	-	٢	%٥٠	-	-	٧
نموذج القيم العادلة	٢١	%١٠٠	١٨	%٨٢	٢١	%٨٨	٢٣	%١٠٠	٢	%٥٠	٤	%١٠٠	٨٩
الجمع بين الطريقتين	-	-	١	%٤	١	%٤	-	-	-	-	-	-	٢
الإجمالي	٢١	%١٠٠	٢٢	%١٠٠	٢٤	%١٠٠	٢٣	%١٠٠	٤	%١٠٠	٤	%١٠٠	٩٨
نتائج المؤشر	قيمة المؤشر ٠,٨١٥٦												
الاختبار الإحصائي	قيمة كا ^٢ ١٤٦,١٠٢ درجات الحرية ٢ مغنوية الاختبار ٠,٠٠٠												

ويتضح من الجدول السابق أن عدد ٩٨ شركة (بنسبة %٨٩ تقريباً) من شركات عينة البحث قامت بالإفصاح عن ممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل في تقاريرها المالية خلال فترة الدراسة، وعدد ٨٩ شركة (بنسبة %٩١ تقريباً) من هذه الشركات تقوم باستخدام نموذج القيمة العادلة، وعدد سبع شركات (بنسبة %٧ تقريباً) من هذه الشركات تستخدم نموذج التكلفة، في حين تستخدم شركتين فقط نموذج يجمع بين النموذجين السابقين. كما يتضح أن نموذج القيمة العادلة تم استخدامه في شركات في جميع الدول العربية محل البحث، وخاصة في مصر والإمارات، حيث يوجد سوق عقارى نشط في كلا الدولتين.

كما يتضح من النتائج السابقة وجود مستوى تجانس عالي بين دول عينة البحث فيما يتعلق بممارسة الشركات لطرق تقييم الاستثمارات طويلة الأجل، حيث بلغت قيمة مؤشر التجانس %٨٢ تقريباً. كما أكدت نتائج اختبار كا^٢ هذه النتيجة، بوجود اختلافات جوهرية بين بدائل ممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل بين شركات دول عينة البحث، حيث بلغت قيمة اختبار كا^٢ ١٤٦,١٠٢ بقيمة جوهرية إحصائياً بمستوى مغنوية %٥.

وتتفق هذه النتائج مع نتائج بعض الدراسات السابقة، مثل دراسة Emenyonu and Gray, 1996، حيث بلغت قيمة مؤشر التجانس في الاستثمارات طويلة الأجل %٨٥ تقريباً، ودراسة Ali et al., 2006، حيث بلغت قيمة مؤشر التجانس في هذه الدراسة %٧٨ تقريباً.

وتشير جميع النتائج السابقة، والمتعلقة بقياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي لست دول عربية، فيما يتعلق بستممارسات محاسبية ترتبط بإعداد التقارير المالية، وطبقاً لنتائج مؤشر قياس التجانس المحاسبي، أن أعلى مستوى تجانس بين دول عينة البحث تحقق بالترتيب فى ممارسات ترجمة العمليات بعمله أجنبية، وممارسات تقييم الأصول الثابتة، وممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل. فى حين تحقق مستوى تجانس متوسط فيما يتعلق بممارسات تقييم المخزون، وممارسات استهلاك الأصول الثابتة. أما أقل مستوى تجانس فقد تحقق فى ممارسات تحديد تكلفة المخزون. وربما يرجع السبب فى هذه النتائج إلى اختلاف مستوى المرونة الممنوحة فى معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بالممارسات المحاسبية محل الفحص، والتي تمثلت فى أربعة معايير دولية، هى معيار المخزون، ومعيار الممتلكات والآلات والمعدات، ومعيار أثر التغييرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية، ومعيار العقارات الاستثمارية. وقد بينت النتائج السابقة بصورة غير مباشرة التزام الشركات محل الفحص عبر الدول العربية المختارة بتطبيق هذه المعايير. وعلى مستوى جميع الممارسات المحاسبية محل الفحص، فقد أظهرت النتائج السابقة وجود اختلافات جوهرية فى بدائل هذه الممارسات بين شركات دول عينة البحث خلال فترة الدراسة، مما يعنى قبول الفرض البديل فى هذه الدراسة.

٦ - خلاصة البحث والتوصيات لبحوث مستقبلية

تمثلت الفجوة البحثية فى هذه الدراسة فى ندرة البحوث المحاسبية فى المنطقة العربية التى تناولت قياس مستوى التجانس المحاسبي بين دول هذه المنطقة، بالرغم من توجه جميع الدول العربية تقريباً نحو تبنى معايير المحاسبة الدولية، سواء بالتطبيق الفعلى، أو بالتوافق أو بوضع خطة للتحويل، وبالرغم من قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي فى مناطق عديدة أخرى من العالم منذ الثمانينات، وخاصة فى منطقة الدول الأوروبية، ومنطقة الدول الآسيوية. وبالنسبة لتمثل الهدف الرئيسى لهذا البحث فى فحص مستوى التجانس المحاسبي الدولي لبعض الممارسات المحاسبية المتعلقة بالقياس المحاسبي عند الإفصاح عن التقارير المالية المنشورة لعينة من الشركات المقيدة فى الأسواق المالية لبعض الدول العربية خلال فترة زمنية معينة. وقد تمثلت المنهجية المتبعة فى هذه الدراسة لتحقيق هذا الهدف فى استخدام أحد مؤشرات قياس التجانس فى الممارسات المحاسبية الدولية، لتحديد مستوى التجانس فى بعض الممارسات المحاسبية التى تطبقها عينة من الشركات العاملة فى المنطقة العربية. بالإضافة إلى استخدام أحد المؤشرات الإحصائية لبيان مدى الاختلافات بين بدائل ممارسات لقياس المحاسبي المستخدمة بواسطة هذه الشركات.

وقد تم تنظيم البحث فى ستة أجزاء رئيسية، تناول الجزء الأول إطار البحث، من طبيعة المشكلة والدافع على الدراسة، وهدف ومنهج البحث، ثم عرض الفرض الرئيسى للبحث فى شكل الفرض البديل، وحدود وأهمية البحث. وتناول الجزء الثانى من البحث الإطار النظرى والمفاهيمى المرتبط بالبحث، من مناقشة الجدل حول المعايير والتجانس المحاسبي الدولى،

ومراحل تطور التجانس المحاسبي الدولي، والمفاهيم المختلفة للتجانس المحاسبي الدولي. وانتهى هذا الجزء بعرض أساليب قياس التجانس المحاسبي الدولي وحدود استخدام هذه الأساليب. أما الجزء الثالث من البحث فقد تناول الدراسات السابقة المرتبطة بالبحث، والتي تم تقسيمها على حسب المناطق الجغرافية التي يتم قياس التجانس المحاسبي فيها، فقد تم تقسيمها إلى دراسات تمت في منطقة الدول الأوروبية، وأخرى في منطقة دول آسيا، وأخرى في مناطق مختلفة. وقد ساعد هذا الجزء على تطوير منهجية ملائمة للدراسة التطبيقية في هذا البحث.

فقد تناول الجزء الرابع من البحث، تصميم الدراسة التطبيقية، من خلال عرض تجارب بعض الدول العربية مع معايير المحاسبة الدولية، وعرض عينة البحث، التي تمثلت في عدد ١١٠ شركة مقيمة في سوق الأوراق المالية لعدد ست دول عربي، وهي مصر والأردن والكويت والإمارات وسوريا ولبنان، وموزعة على أساس ٢٥ شركة في الدول الأربع الأولى وخمس شركات في الدولتين الأخيرتين. وقد روعي في هذه الدول التنوع الجغرافي داخل المنطقة العربية، مع قيام شركات عينة البحث بالإفصاح عن تقاريرها المالية، وخاصة الملاحظات على القوائم المالية، في نهاية عام ٢٠٠٩. حيث تم جمع البيانات من خلال المواقع الإلكترونية الرسمية، سواء للشركة نفسها، أو للسوق المالي التابع للدولة محل البحث، أو من خلال مواقع الكترونية متخصصة. وقد تناول هذا الجزء أيضاً عرض المؤشر الكمي المستخدم في الدراسة لقياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي، وهو أحد المؤشرات التجميعية، والتي تعتمد على عدة متغيرات، مثل عدد الدول، وعدد بدائل وطرق الممارسات المحاسبية، والتكرار النسبي لكل طريقة بين شركات عينة البحث. وانتهى هذا الجزء بعرض الممارسات المحاسبية المختارة في قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي، والتي تمثلت في ست ممارسات محاسبية، هي ممارسات تقييم واستهلاك الأصول الثابتة، وممارسات تقييم وتحديد تكلفة المخزون، وممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية، وممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل. وقد تم تحديد مدى الاختلافات في تطبيق هذه الممارسات بين شركات دول عينة البحث باستخدام الاختبار الإحصائي كا^٢.

أما الجزء الخامس من البحث، فقد تناول تحليل ومناقشة نتائج البحث، من خلال استعراض نتائج مستوى التجانس الدولي في ممارسات تقييم الأصول الثابتة، وممارسات استهلاك الأصول الثابتة، وممارسات تقييم المخزون، وممارسات تحديد تكلفة المخزون، وممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية، وأخيراً نتائج ممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل. وقد تناول الجزء السادس والأخير من البحث الخلاصة والتوصيات.

ومن خلال الدراسة النظرية والتطبيقية للبحث، يمكن استخلاص أهم النتائج التالية :

- أ - تمثلت أهم عوامل الاهتمام بالتجانس المحاسبي الدولي في تطوير وعولمة الأسواق المالية، ونمو وتطور أنشطة الشركات متعددة الجنسية، والتفاهم والشاركة بين المنظمات الدولية عبر دول العالم، بالإضافة إلى الضغوط التي تمارسها مكاتب المراجعة العالمية.
- ب - الهدف الرئيسي للتجانس المحاسبي الدولي هو تقليل الاختلافات في المعايير والممارسات المحاسبية عبر الدول المختلفة، لإمكانية تحسين القابلية للمقارنة، وتحسين جودة التقارير

المالية، وتسهيل حرية انتقال رؤوس الأموال عبر الشركات والدول. مما يحقق المنفعة لجميع الأطراف المهتمة بالتقارير المالية، من مستخدمين، وخاصة المستثمرين، في فهم أفضل للمعلومات الواردة في هذه التقارير، ومعدنين، في توفير الوقت والتكلفة، ومكاتب المراجعة، في تحقيق وفورات في التدريب وتحسين الممارسة المهنية، وكذلك المنظمات المهنية، من تحقيق وفورات في البحوث وتطوير وصياغة المعايير.

ج- تتمثل أهم عوامل الممانعة في تحقيق التجانس المحاسبي الدولي في عوامل اقتصادية وعوامل سياسية، والتي ترتبط بعوامل بيئية وتشريعية. وهنا يظهر دور المنظمات الدولية والإقليمية، في التعاون والشراكة فيما بينها لتحقيق التجانس المحاسبي المطلوب، سواء على مستوى المعايير أو مستوى السياسات المحاسبية المطبقة فعلاً، وخاصة بعد إعادة هيكلية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) واتجاهه نحو مدخل المبادئ وليس القواعد في بناء المعايير المحاسبية.

د - نظراً لصعوبة تحقيق التجانس المحاسبي بصورة كاملة على المستوى العالمي، ظهر خلال العقدين الآخرين التوجه نحو التجانس المحاسبي الإقليمي، وخاصة بين دول الاتحاد الأوروبي (EU)، واتحاد الدول الآسيوية (ASEAN). ولهذا حدث تحول في مدخل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في صياغة المعايير، وخاصة بعد إعادة هيكلته، بحيث أصبح يعتمد على ائتوافق Convergence، الذي يقوم على مبادئ عامة ومرنة وتتميز بجودة عالية، بدلاً من التجانس التام، الذي يقوم على قواعد جامدة، وهو المدخل الذي كان تتبناه لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB).

هـ- بالرغم من تعدد المفاهيم المحاسبية المرتبطة بالتجانس الدولي، من تناسق، وتتميط وتوحيد، إلا أنها انقسمت إلى نوعين رئيسيين، هما التجانس الواقعي (الفعلى) Material Harmony (De Facto)، وهو التجانس في الممارسات المحاسبية، والتجانس الرسمي (التشريعي) Formal (De Jure) Harmony، وهو التجانس في اللوائح والمعايير. كما أن التجانس في الممارسات المحاسبية يمكن قياسه في لحظة زمنية معينة، أو خلال فترات زمنية معينة، وهو ما يعبر عنه بالتناسق المحاسبي. ويعتبر التحسن في مستوى التجانس المحاسبي الرسمي عنصراً هاماً ومساعداً في تحقيق التجانس المحاسبي الواقعي، بالرغم من أن الأول لا يضمن تحقيق الثاني، بسبب المرونة الزائدة أو تعدد بدائل السياسات المحاسبية التي قد تتواجد في معيار محاسبي أو تنظيم تشريعي معين، والمصاحب لعملية إعداد التقارير المالية. كما أن التجانس المحاسبي الرسمي أو الواقعي يمكن أن يرتبط بالتجانس على مستوى القياس أو الإفصاح المحاسبي.

و - تطورت أساليب قياس التجانس المحاسبي الدولي، من إحصاءات وصفية، إلى مؤشرات كمية فقط، ثم إلى مؤشرات كمية واختبارات إحصائية تقيس مستوى معنوية النتائج. وتعتبر المؤشرات الكمية التي اقترحتها دراسة Van der Tax, 1988 هي الرائدة في هذا

المجال، مع تطويرها في بعض الدراسات، مثل تقسيم أحد هذه المؤشرات إلى مؤشر لقياس التجانس المحاسبي الوطني داخل الدولة، ومؤشر لقياس التجانس المحاسبي المحلي والإقليمي بين الدول. ولا تكاد تخلو هذه المؤشرات الكمية المستخدمة في قياس التجانس المحاسبي من القيود أو المشاكل، مثل مشكلة تبرير العلاقة السببية، ومشكلة المقارنة بأفضل أداء، واستخدام المدخل الحكمي عند تفسير النتائج.

ز - انقسمت الدراسات السابقة المرتبطة بقياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي إلى دراسات تناولت قياس التجانس المحاسبي الواقعي، وأخرى تناولت قياس التجانس المحاسبي الرسمي، ودراسات أخرى تناولت النوعين معاً. وجميع هذه الدراسات قامت بفحص التجانس المحاسبي على مستوى القياس المحاسبي أو مستوى الإفصاح المحاسبي، أو كلاهما معاً. وغالبية هذه الدراسات تمت بمقارنة مستوى التجانس المحاسبي في مناطق جغرافية إقليمية، مثل منطقة دول الاتحاد الأوروبي، ومنطقة الدول الآسيوية، مع قيام البعض منها بمقارنة مستوى التجانس المحاسبي الإقليمي بالمنطقة الأمريكية. وهذه الدراسة الحالية هي امتداد للدراسات السابقة في هذا المجال، مع التطبيق على منطقة جغرافية لا تزال جديدة في هذا المجال، وهي المنطقة العربية. فالدراسات في مجال قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي يتم تصميمها على مستوى معلمي، حيث تتشابه في الشكل والمنهجية، وتختلف في المتغيرات والمكونات المرتبطة بالتصميم، من حيث الدول محل الفحص، والمنطقة الجغرافية التي تنتمي إليها، وعدد ونوعية الممارسات المحاسبية محل الاختبار، وفترة الدراسة المستخدمة، ومنهجية القياس المطبقة.

ر - أما من حيث نتائج الدراسة التطبيقية، فيجب التأكيد على القيود المرتبطة بهذه الدراسة، وخاصة المتعلقة بالموثوقية والصحة في بناء المؤشرات الكمية لقياس مستوى التجانس المحاسبي. وكذلك حجم العينة المستخدم في هذه الدراسة، والبالغ ١١٠ شركة، هو حجم صغير نسبياً، وتوزيع هذا الحجم بين الدول محل البحث لم يتم بالتساوي، فعدد أربع دول من أصل ست دول كان لهم الحجم الأكبر من شركات عينة البحث (حوالي ٩١%). كما أن قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي بين دول عينة البحث تم في لحظة زمنية معينة، وهي نهاية عام ٢٠٠٩، ولم يتم قياس مستوى التجانس خلال تصميم طولي وفترات زمنية مختلفة.

د - وتشير نتائج الدراسة التطبيقية إلى أن أعلى مستوى تجانس محاسبي بين دول عينة البحث قد تحقق بين ممارسات ترجمة العمليات بعملة أجنبية، حيث بلغت قيمة مؤشر التجانس ٩٧% تقريباً، ويلى ذلك التجانس في ممارسات تقييم الأصول الثابتة (قيمة مؤشر التجانس ٩١% تقريباً)، ثم ممارسات تقييم الاستثمارات طويلة الأجل (قيمة مؤشر التجانس ٨٢% تقريباً). في حين تحقق مستوى تجانس متوسط نسبياً عند مقارنة ممارسات تقييم المخزون (قيمة مؤشر التجانس ٧٥% تقريباً)، وكذلك في ممارسات استهلاك الأصول

الثابتة (قيمة مؤشر التجانس ٧٠% تقريباً). أما مستوى التجانس في ممارسات تحديد تكلفة المخزون فقد حقق مستوى منخفض نسبياً، حيث بلغ مؤشر مقياس التجانس ٤٢% تقريباً، وربما يرجع السبب في ذلك إلى المرونة الكبيرة الواردة في المعيار المحاسبي الدولي للمخزون، فيما يتعلق بأسس تحديد تكلفة المخزون.

ي - في جميع الممارسات المحاسبية محل الفحص وجدت اختلافات جوهرية بين بدائل هذه الممارسات عند إجراء المقارنات بين شركات الدول العربية المختارة في البحث خلال فترة الدراسة، مما أدى إلى قبول فرض الدراسة الأساسية في شكله البديل. بالإضافة إلى أن الدراسة اكتشف، بصورة غير مباشرة، وجود التزام من جانب الشركات محل البحث في الدول العربية المختارة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وخاصة المعايير المرتبطة بالممارسات المحاسبية محل الفحص في هذه الدراسة.

وفي ضوء النتائج السابقة، يمكن اقتراح التوصيات التالية :

- ١ - استمرار الجهود والتعاون بين المنظمات المحاسبية المختلفة بالمنطقة العربية، الوطنية والإقليمية والدولية، لتطوير معايير محاسبية دولية تلقى القبول العام بين دول هذه المنطقة.
- ٢ - العمل على تهيئة الظروف البيئية في كل دولة من الدول العربية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وخاصة فيما يتعلق بالعوامل الاقتصادية والسياسية والتشريعية.
- ٣ -حث الشركات العاملة في جميع الدول العربية، حتى وبدون تدخل تشريعي نظامي، على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، للاستفادة من مزايا هذا التطبيق على المستوى الجزئي والكلّي.
- ٤ - التوصية بإجراء مزيد من البحوث المستقبلية حول أحد الموضوعات التالية :
 - دراسة قياس مستوى التزام الشركات في دول المنطقة العربية بمعايير المحاسبة الدولية.
 - قياس مستوى التجانس المحاسبي الدولي بين دول المنطقة العربية خلال فترات زمنية طويلة مختلفة.
 - دور التجانس المحاسبي الدولي ومعايير المحاسبة الدولية في إدارة الربح.
 - دور حوكمة الشركات في تحقيق التجانس المحاسبي الدولي بين دول المنطقة العربية.
 - أثر خصائص الشركة على التجانس المحاسبي الدولي في منطقة الدول العربية.
 - إجراء مزيد من البحوث في مجال قياس التجانس المحاسبي الدولي على دول عربية أخرى مختلفة، وممارسات محاسبية أخرى.

مراجع البحث

المراجع العربية

- د. أحمد بسيونى شحاته، (١٩٩٧) "تحو توفيق الممارسات المحاسبية على المستوى الإقليمي العربى"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الأول، المجلد ٣٤ - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ص ٣٣٥ - ٣٩١.
- د. محمد أحمد العسيلي، (٢٠٠٨) "إمكانيات استخدام الخرائط الاستراتيجية كأداء لقياس أداء معايير المحاسبة المالية: دراسة تطبيقية على معايير المحاسبة الدولية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة - جامعة طنطا، ص ٣٢٩ - ٤٠٤.
- د. محمد عبد الحميد طاحون، (٢٠٠٢) "أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على منفعة المعلومات المحاسبية للمستثمرين"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، العدد الأول، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ص ١ - ٣٦.
- د. مدثر طه أبو الخير، (٢٠٠٩) "جودة معايير المحاسبة المالية بين المبادئ والقواعد وتفضيلات المهتمين: دراسة تحليلية وتجربة ميدانية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة - جامعة طنطا، ص ١ - ٦٤.

المراجع الأجنبية

- Adhikari, A. and R. Tondkar, (1995), "An Examination of the Success of the EC Directives to Harmonize Stock Exchange Disclosure Requirement", **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, 4, 2: 127 - 146.
- Agami, A. and N. Monsen, (1995), "An Appraisal of Efforts by the Nordic Countries towards Accounting Standards Harmonization", **Journal of International Accounting Auditing and Taxation**, 4,2: 185-203.
- Aisbitt, S. (2001), "Measurement of Harmony of Financial Reporting within and between Countries: The Case of the Nordic Countries", **The European Accounting Review**, 10, 1: 51 - 71.
- Ali, M. (2005), "A Synthesis of Empirical Research on International Accounting Harmonization and Compliance with International Financial Reporting Standards", **Journal of Accounting Literature**, 24: 1 - 52.
- Ali, M.; K. Ahmed; and D. Henry, (2006), "Harmonization of Accounting Measurement Practicer in South Asia", **Advances in International Accounting**, 19: 25 - 58.
- Archer, S.; P. Delvaille; and S. McLeay, (1995), "The Measurement of Harmonization and the Comparability of Financial Statement Items: Within - Country and Between - Country Effects", **Accounting and Business Research**, 25, 98: 67 - 80.
- Astami, E.; G. Tower; and R. Taplin, (2004), "An Exploration of International Harmony Indices' Attributes Using the T-Index", **16th Asian - Pacific Conference on International Accounting Issues**, Seoul, Korea.

- Baker, C. and E. Barbu, (2007), "Trends in Research on International Accounting Harmonization", **The International Journal of Accounting**, 42, 3: 272 – 304.
- Ball, R. (2006), "International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors", **Accounting and Business Research**, 36: 5– 27.
- Barth, M.; W. Landsman; and M. Lang, (2008), "International Accounting Standards and Accounting Quality", **Journal of Accounting Research**, 46, 3: 467 – 498.
- Callao, S.; J. Harne; and J. Lainez, (2007), "Adoption of IFRS in Spain: Effect on the Comparability and Relevance of Financial Reporting", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 16, 2: 148 – 178.
- Canibano, L. and A. Mora, (2000), "Evaluating the Statistical Significance of De Facto Accounting Harmonization: A Study of European Global Players", **The European Accounting Review**, 9, 3: 349 – 369.
- Chand, P. and C. Patel, (2008), "Convergence and Harmonization of Accounting Standards in the South Pacific Region", **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, 24: 83-92.
- Chandler, R. (1992), "The International Harmonization of Accounting: In Search of Influence", **The International Journal of Accounting**, 27: 222 – 233.
- Chong, W.; G. Tower; and R. Taplin, (1999), "Determinants and Harmonization of Asia – Pacific Manufacturing Companies' Measurement Practices", **Eleven Asian – Pacific Conference on International Accounting Issues**, Melbourne, Australia.
- Daske, H; L. Hail; C. Leuz; and R. Verdi, (2008), "Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences", **Journal of Accounting Research**, 46,5: 1085-1142.
- Desoky, A. (2010), "Measurement of International Accounting Harmony- Evidence from Arab Countries", **Scientific Journal for Commerce and Finance**, 1: 1 – 51.
- Diga, J. (1996), "The Feasibility and Desirability of Pursuing Accounting Harmonisation in Five ASEAN Countries", **Ph.D Thesis**, The Australian National University.
- Douppnik, T. and M. Taylor, (1985), "An Empirical Investigation of the Observance of IASC in Western Europe", **Management International Review**, 25, 1: 27 – 33.

- El-Gazzar, S.; P. Finn; and R. Jacob, (1999), "An Empirical Investigation of Multinational Firms, Compliance with International Accounting Standards", **The International Journal of Accounting**, 34, 2: 239-248.
- Emenyonu, E. and A. Adhiakari, (1998), "Measuring the Degree of International Harmony in Selected Accounting Measurements Practices", **Australian Accounting Review**, 8, 2: 25 – 33.
- Emenyonu, E. and S. Gray, (1992), "EC Accounting Harmonization: An Empirical study of Measurement Practices in France, Germany and the UK", **Accounting and Business Research**, 23, 89: 49 – 58.
- Emenyonu, E. and S. Gray, (1996), "International Accounting Harmonization and the Major Developed Stock Market Countries: An Empirical Study", **The International Journal of Accounting**, 31, 3: 269 – 279.
- Garrod, N. and I. Sieringhaus, (1995), "European Union Accounting Harmonization: The Case of Leased Assets in the United Kingdom and Germany", **European Accounting Review**, 4, 1: 155 – 164.
- Germon, H. and R. Wallace, (1995), "International Accounting Research: A Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies", **Journal of Accounting Literature**, 14: 54-106.
- 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: 61 – 83.
- Herrman, D. and W. Thomas, (1995), "Harmonization of Accounting Measurement Practices in the European Community", **Accounting and Business Research**, 25, 100: 253 – 265.
- Hope, O.; J. Jin; and T. Kang, (2006), "Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS", **Journal of International Accounting Research**, 5, 2: 1 – 20.
- Jaafar, A. and S. McLeay, (2007), "Country Effects and Sector Effects on the Harmonization of Accounting Policy", **Abacus**, 43, 2: 156 – 189.
- Jeanjean, T. and H. Stolowy, (2008), "Do Accounting Standards Matter? An Exploratory Analysis of Earnings Management before and after IFRS Adoption", **Journal of Accounting and Public Policy**, 27, 6: 480 – 494.
- Krisement, V. (1997), "An Approach for Measuring the Degree of Comparability of Financial Accounting Information", **The European Accounting Review**, 6, 3: 465 – 485.
- Lainez, J.; S. Callao; and J. Jame, (1996), "International Harmonization of Reporting Required by Stock Markets", **The International Journal of Accounting**, 31, 4: 405 – 418.

- 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: 607-636.
- McKinnon, S. and P. Janell, (1984), "The International Accounting Standards Committee: A Performance Evaluation", **The International Journal of Accounting**, 19, 2: 19 – 33.
- McLeay, S.; D. Neal; and T. Tollington, (1999), "International Standardisation and Harmonization: A New Measurement Technique", **Journal of International Financial Management and Accounting**, 10, 1: 43-70.
- Mir, M. and A. Rahman, (2005), "The Adoption of International Accounting Standards in Bangladesh", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 18, 6: 816 – 481.
- Morais, A. and A. Fialho, (2008), "Do Harmonised Accounting Standards Lead to Harmonised Accounting Practices? An Empirical Study of IAS 39 Measurement Requirements in some European Union Countries", **Australian Accounting Review**, 18, 3: 224 – 236.
- Murphy, A. (2000), "The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonisation of Accounting Practices", **The International Journal of Accounting**", 35, 4: 471-493.
- Nair, R. and W. Frank, (1980), "The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications", **The Accounting Review**, 55, 3: 426 – 450.
- Nair, R. and W. Frank (1981), "The Harmonization of International Accounting Standards 1973 – 1979", **The International Journal of Accounting**, 17, 1: 61 – 77.
- Pacter, P. (2005), "What Exactly is Convergence?", **International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation**, 2: 67– 83.
- Parker, R. and R. Morris, (2001), "The Influence of U.S. GAAP on the Harmony of Accounting Measurement Policies by Large Companies in the U.K. and Australia", **Abacus**, 37, 3: 297 – 328.
- Peill, E. (2000), "An Empirical Analysis of Accounting Measurement Practice Harmonization across Industries in the European Union", **Annual Conference of the British Accounting Association**, University of Exeter.
- Quinn, L. (2004), "What's the State of International Standards?", **Strategic Finance**, 85, 10: 35-39.
- Rahman, A.; M. Perera; and S. Ganeshanandm, (1996), "Measurement of Formal Harmonization in Accounting: A Exploratory Study", **Accounting and Business Research**, 26, 4: 325 – 339.

- Rahman, A.; H. Perera; and S. Ganesh, (2002), "Accounting Practice Harmony, Accounting Regulation and Firm Characteristics", **Abacus**, 38, 1: 46 – 77.
- Saudagaran, S. and J. Diga, (1997), "Accounting Regulation in ASEAN: A Choice between the Global and Regional Paradigms of Harmonization", **Journal of International Financial Management and Accounting**", 8, 1: 1 – 32.
- Stolowy, H. and Y. Ding, (2003), "Regulatory Flexibility and Management Opportunism in the Choice of Alternative Accounting Standards: An Illustration based on Large French Groups", **The International Journal of Accounting**, 38, 2: 195-213.
- Taplin, R. (2004), "A Unified Approach to the Measurement of International Accounting Harmony", **Accounting and Business Research**, 34, 1: 57 – 73.
- Tarca, A. (1997), "International Harmonization and Australian Accounting Standards: Should we Abandon AASBs for IASs? **Master Thesis**, University of Western Australia.
- Tay, J. and R. Parker, (1990), "Measuring International Harmonization and Standardization", **Abacus**, 26, 1: 71 – 88.
- Van der Tax, L. (1988), "Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice", **Accounting and Business Research**, 18, 70: 157 – 169.
- Van der Tax, L. (1992a), "Measuring International Harmonization and Standardization: A Comment", **Abacus**, 28, 2: 211 – 215.
- Van der Tax, L. (1992b), "Evidence of EC Financial Reporting Practice Harmonization: The Case of Deferred Taxation", **The European Accounting Review**, 1, 1: 69-104.
- Wolk, H. and P. Heaston, (1992), "Toward the Harmonization of Accounting Standards: An Analytical Framework", **The International Journal of Accounting**", 27: 95 – 111.

- مراجع الكترونية :

www.mubasher.info
 www.egx.com.eg
 www.ase.com.jo
 www.esm.sca.ae
 www.kse.com.kw
 www.dse.sy
 www.bse.com.lb

- موقع المعلومات المباشرة
 - موقع البورصة المصرية
 - موقع بورصة عمان
 - موقع سوق الإمارات للأوراق المالية
 - موقع سوق الكويت للأوراق المالية
 - موقع سوق دمشق للأوراق المالية
 - موقع بورصة بيروت

ملاحق البحث
ملحق رقم (١)
شركات عينة البحث

م	مصر	م	الأردن
١	دلتا للإنشاء والتعمير	١	العربية للمبيدات
٢	سيدى كرير للبتر وكيموايات	٢	الصناعات الكيماوية
٣	الإسكندرية للزيوت المعدنية	٣	الاتحاد المتطورة
٤	العربية لحليج الأحطان	٤	الدولية للأغذية
٥	القابضة المصرية الكويتية	٥	الألبان الأردنية
٦	السويدى اليكترىك	٦	حديد الأردن
٧	رايه القابضة	٧	الوطنية للألمونيوم
٨	أوراسكوم للإنشاء والصناعة	٨	البترول الوطنية
٩	جهينة للصناعات الغذائية	٩	الاتصالات الأردنية
١٠	الإسكندرية للغزل والنسيج	١٠	الشرق للمشاريع
١١	الصناعات الكيماوية المصرية	١١	تطوير العقارات
١٢	العبوات الدوائية المتطورة	١٢	الصناعية العقارية
١٣	بالم هيلز للتعمير	١٣	الإئماء العربية
١٤	المصرية للاتصالات	١٤	العقارية الأردنية
١٥	الحديثة للمواد العازلة	١٥	تعمير الأردنية القابضة
١٦	كفر الزيات للمبيدات والكيماويات	١٦	الشرق العربى العقارية
١٧	العامة لمنتجات الخزف والصينى	١٧	المتخصصة للتجارة
١٨	الإسكندرية لأسمنت بورتلاند	١٨	أوفتك القابضة
١٩	الحديد والصلب المصرية	١٩	نوبار للتجارة
٢٠	الشمس للإسكان والتعمير	٢٠	الأسواق الحرة
٢١	الكابلات الكهربائية المصرية	٢١	أفاق للطاقة
٢٢	مينا فارم للأدوية	٢٢	الأهلية للمشاريع
٢٣	الدولية للمحاصيل الزراعية	٢٣	الأردنية للأدوية
٢٤	المصرية لخدمات التليفون المحمول	٢٤	المتكاملة للمشاريع المتعددة
٢٥	أسيك للتعدين	٢٥	الشرق الأوسط الدوائية

تابع - ملحق رقم (١)

الإمارات	م	الكويت	م
أسمنت الاتحاد	١	الوطنية للاتصالات	١
أسمنت الخليج	٢	المخازن العمومية	٢
رأس الخيمة العقارية	٣	الكويتية للتغليف	٣
الخليج للصناعات الدوائية	٤	الخليج للزجاج	٤
فودكو القابضة	٥	الصناعات الورقية	٥
أبو ظبي لمواد البناء	٦	الخليج للكابلات	٦
العالمية القابضة للأسماك	٧	أسمنت الكويت	٧
أركان لمواد البناء	٨	المزايا القابضة	٨
الدار العقارية	٩	التجارية العقارية	٩
مجموعة الأغذية	١٠	المباني والتعمير	١٠
إشراق العقارية	١١	مشاريع الكويت	١١
رأس الخيمة للدواجن والعلف	١٢	القرين القابضة	١٢
حديد الجزيرة	١٣	الوطنية الدولية القابضة	١٣
الوطنية للتبريد المركزي	١٤	الأهلية القابضة	١٤
الإمارات للاتصالات المتكاملة	١٥	المجموعة البترولية	١٥
كايبارا المتحدة للألبان	١٦	الهواتف المتنقلة	١٦
الأغذية المتحدة	١٧	المجموعة المشتركة	١٧
الصناعات الوطنية القابضة	١٨	التقدم التكنولوجي	١٨
الأسمنت الوطنية	١٩	الكويتية للأغذية	١٩
الاتحاد العقارية	٢٠	المستقبل العالمية للاتصالات	٢٠
إعمار العقارية	٢١	الأولى للوقود	٢١
ديار للتطوير	٢٢	الكويتية لمواد البناء	٢٢
دبي للتطوير	٢٣	نابيسكو	٢٣
الخليج للملاحة	٢٤	المعامل	٢٤
أرابنك القابضة	٢٥	صفوان	٢٥
لبنان	م	سوريا	م
الشركة اللبنانية لتطوير وإعادة الإعمار	١	الشركة الأهلية للنقل	١
رسامنى بونس للسيارات	٢	المجموعة المتحدة للنشر والإعلان والتسويق	٢
هولسيم لبنان	٣	الشركة الأهلية لصناعة الزيوت النباتية	٣
الأسمنت الأبيض	٤	الشركة الهندسية الزراعية للاستثمارات	٤
بوينسيراميك	٥	شركة أسمنت البادية	٥