نحو اعتماد اقليمي عربي للغة XBRL في اعداد الكشوفات المالية الختامية للشركات
دراسة تطبيقية باستعمال معايير الابلاغ المالي الدولية[+]

TOWARDS AN APPLICATION OF ARAB COUNTRIES TO XBRL LANGUAGE IN PREPARATION FINANCIAL STATEMENTS AN APPLIED STUDY USING (IFRS)

سلمان حسين عبدالله[*]

المستخلص:

تشكل عملية الإبلاغ المالي أحد أهم الأنشطة المحاسبية لما لها من دور كبير في إيصال المعلومات المحاسبية إلى المستخدمين بالوقت المناسب. حيث قدمت تقنيات المعلومات الحديثة طرق معينة يمكن من خلالها نقل المعلومات المحاسبية بمحتوى وشكل معين وبسرعة وسهولة ودقة بالغة لتحقق الهدف المشار إليه أعلاه.

حيث عدت لغة الإبلاغ التجارية الشاملة والموصوفة تجاريا" بالعلامة(XBRL) Extensive Business Reporting Language أحد أهم لغات البرمجة المستخدمة في العصر الحالي في المجال المحاسبي. والتي بنيت قواعدها وفقا" للغة Extensive Markup Language (XML) التي تعد من لغات المستوى المتقدم في البرمجة. حيث تهدف تلك اللغة إلى إنشاء نظام معلومات محاسبي قياسي يعمل على تحويل ونقل المعلومات المحاسبية عبر شبكة الانترنت إلى المستخدمين.

إن آلية عمل لغة (XBRL) بشكلها المبسط تمثل عملية اشتقاق بيانات معينة من بيانات أساسية، وتلك البيانات المشتقة تلعب دورا" أساسيا" في تسهيل عملية البحث عن معلومات ما من قبل طوائف متنوعة عالميا" من المستخدمين عبر شبكة الانترنت. وبناء على ذلك فقد أشار (Alimohammadi, 2003:44) إلى افتقار شبكة الانترنت إلى هيكل بيانات عام ضروري يسمح للمستخدمين من ألوصول السريع إلى ما يحتاجونه من معلومات مالية. وبناء على ما تقدم فإن لغة (XBRL) تعد تكييفا" للغة (XML) لأجل استخدامها في عالم التجارة والأعمال حيث تتيح لمستخدميها من إدارة المعلومات المالية بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية.

إن المكونات الأساسية للغة (XBRL) هي الفقرات أو البنود Items والتصنيفات[1] Taxonomies. فالفقرة أو البند هي عبارة عن حقيقة تشير إلى كيان يعد مصدرا" لإنتاج المعلومات بواسطة احد وسائل التوثيق المعتمدة للغة المذكورة. أما التصنيفات فيقصد بها تمثيل مجموعة من الفقرات أو البنود وعرضها في مستند XBRL لمجموعة من الفقرات والبنود الأساسية التي تمثل حقائق. وكما أسلفنا سابقا" فإن تلك الفقرات أو البنود يمكن أن تشترك في استخدامها في مجالات التدقيق، إعداد مكونات القوائم المالية نفسها، وتقويم السياسات المحاسبية. إن كل مجموعة من المجاميع المذكورة للاستخدامات تتضمن صيغ تصنيفية مختلفة، بعضا" منها معد على أساس استخدامه وفق البعد الدولي بينما صيغ أخرى تكون محددة للاستخدام على نطاق الدولة أو الإقليم وهي تسمح

[+] تاريخ استلام البحث في ٢٠٠٩/١١/٥ ، تاريخ قبول النشر في ٢٠١١/٣/٦

[*] مدرس. /قسم المحاسبة/كلية الادارة والاقتصاد /جامعة بغداد

[1] يقصد بالتصنيف إعطاء مسمى أو رقم مرجعي يكون جامع لعدد من العناصر المتشابهة أو ذات استخدام معين كما هو الحال محاسبيا" بتسمية " الموجودات المتداولة" لكل من النقد وحسابات البنوك و الذمم المدينة.... التي تتصف بكونها سائلة أو قريبة للسيولة.

بهذا الوصف من تمثيل جميع متطلبات التنظيم المحاسبي للبيانات في كل بيئة من البيئات المشار إليها، على الـرغم من وجود تباين واختلاف في مجاميع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا" عاما" GAAP.

Abstract:

XBRL is a language based on XML for the electronic communication of business information. It is designed to improve the exchange, aggregation and analysis of corporate data requiring disclosure, through a unique tagging structure that provides interoperability. But, the proliferation of a multitude of XBRL taxonomies, based on different accounting principles, can risk the objectives of standardization, comparability and re-usability of the information that is sought with XBRL. It is therefore essential to develop global accounting standards as a unique foundation on which the XBRL taxonomies can be established, so that it becomes possible to compare the financial information originating from various countries. Along these lines, the International Financial Reporting Standards (IFRS-GP) taxonomy was created to establish a common ground for international firms and create a platform that would enhance the benefits of XBRL. This paper examines whether the IFRS-GP taxonomy, at its current state, adequately covers Arab world companies' dissemination practices and strengthens the benefits of XBRL. Our results provide implications for the evaluation of the effectiveness of the IFRS-GP taxonomy and shed light on directions that may lead to the improvement of this taxonomy.

المقدمة:

تعد لغة الإبلاغ التجارية الـشاملة والموصـوفة تجاريـا" بالعلامـة(XBRL) **E**xtensive **B**usiness **R**eporting **L**anguage أحد أهم لغات البرمجة المستخدمة في العصر الحالي في المجال المحاسبي. والتـي بنيـت قواعدها وفقا" للغة (XML) Extensive Markup Language التي تعد من لغات المستوى المتقدم فـي البرمجـة. حيث تهدف تلك اللغة إلى إنشاء نظام معلومات قياسي يعمل على تحويل ونقل المعلومات المحاسبية عبر شبكة الانترنت إلى المستخدمين.

إن لغة (XBRL) بشكلها المبسط تمثل أداة لاشتقاق بيانات معينة من بيانات أساسية، وتلك البيانـات المـشتقة تلعب دورا" أساسيا" في تسهيل عملية البحث عن معلومات ما من قبل طوائف متنوعة من المـستخدمين عبـر شـبكة الانترنت. وبناء على ذلك فقد بينت الدراسة [١] إلى افتقار شبكة الانترنت إلـى هيكـل بيانـات ضـروري يـسمح للمستخدمين من ألوصول السريع إلى ما يحتاجونه من معلومات مالية. وبناء على ما تقدم فإن لغـة (XBRL) تمثـل بطبيعتها تكييفا" للغة (XML) لأجل استخدامها في عالم التجارة والأعمال حيث تتيح لمستخدميها من إدارة المعلومـات المالية بطريقة أكثر كفاءة وفاعلية.

إن المكونات الأساسية للغة (XBRL) هي الفقرات أو البنود Items والتصنيفات Taxonomies. فالفقرة أو البند هي عبارة عن حقيقة تشير إلى كيان يعد مصدرا" لإنتاج المعلومات بواسطة احد وسائل التوثيق المعتمـدة للغـة المذكورة. أما التصنيفات فيقصد بها تمثيل مجموعة من الفقرات أو البنود وعرضها في مستند XBRL لمجموعة مـن الفقرات والبنود الأساسية التي تمثل حقائق. وكما بينا سابقا" فإن تلك الفقرات أو البنود يمكن أن يـتم اسـتخدامها فـي مجالات مختلفة كالتدقيق، إعداد مكونات القوائم المالية نفسها، وتقويم السياسات المحاسبية. فـإن كـل مجموعـة مـن

المجاميع المذكورة للاستخدامات تتضمن صيغ تصنيفية مختلفة، بعضا" منها معد على أساس استخدامه وفق البعد الدولي بينما صيغ أخرى تكون محددة للاستخدام على نطاق الدولة أو الإقليم وهي تسمح بهذا الوصف من تمثيل جميع متطلبات التنظيم المحاسبي للبيانات في كل بيئة من البيئات المشار إليها، على الرغم من وجود تباين واختلاف في مجاميع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا" عاما" GAAP.

مما سبق يتبين وللوهلة الأولى أن عملية التكييف التي رافقت نشؤ لغة XBRL التي ذكرناها تبدو مفيدة، لكن في حقيقة الأمر نلاحظ أن تلك العملية بمحتواها الفني تمثل عائقا" لتحقيق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل كامل وشامل من قبل الشركات ولجميع الدول في العالم. لذلك فإذا كان الأساس المعتمد في التصنيف مختلف فإن المستخدم في هذه الحالة لا يستطيع من إجراء عمليات المقارنة للمعلومات المالية لمجموعة من الشركات ولبلدان مختلفة من العالم. والحل الممكن لهذه المشكلة برأي الباحث يتمثل بإيجاد أو تطوير وسيلة تكون قادرة على تحويل صيغ القوائم المالية المعدة في ظل مجموعة من المبادئ المحاسبية إلى مجموعة أخرى منها. وعلى هذا البيان والتفسير فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتكوين فريق لـ XBRL أوكلت له مهمة تطوير نظريات وآليات التصنيف والإشارة إلى المفاهيم المتكافئة التي تدعم الهدف المذكور من تلك العملية. على أية حال وكما بينت الدراستين [٢] و [٣] فإن المهمة المشار إليها حاليا" تحت البحث و الاختبار والتطوير. ومالم يكن هناك منهج مختلف مكيف، فإن الأهداف المرتبطة بعملية التوحيد، قابلية المقارنة، إعادة استخدام المعلومات المحاسبية وفق دوال استخدام متنوعة والتي تسعى إلى تحقيقها لغة XBRL ستكون خارج إطار الممارسات العملية واهتمامات المتخصصين. وعليه فمن الضروري تطوير مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية ذات طبيعة عالمية ليمكن من إجراء مقارنة للمعلومات المالية المنتجة من قبل بلدان مختلفة حول العالم.

ومن الملاحظ هنا ولغاية وقتنا الحاضر أن المحاولات المتعلقة بموضوع تكييف التطبيقات المحاسبية الدولية إقليميا" ومحليا" بمجال أوسع قد وضعت بمنظورين. أولهما أن الشركات في العالم العربي بشكل عام تسعى لتخفيض التباين في التطبيقات المحاسبية فيما بين تلك البلدان لهذه المجموعة وبين العالم بشكل عام. وثانيهما أن مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولي يركز في عمله بشكل أكبر على توحيد المقاييس Standardization. وبجمع المنظورين مع بعض نلاحظ ومن خلال دراسة تجارب الاتحاد الأوروبي في هذا المجال والاستفادة منها في عالمنا العربي، فإن الاتحاد المذكور ومن خلال القاعدة التي أصدرها برقم ٢٠٠٢/١٦٠٦ بتاريخ ٢٠٠٢/٧/١٩ التي تنص على أن جميع أسواق رأس المال والشركات المدرجة بها ملزمة بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولي في إعدادها للحسابات الموحدة، وتطبق عليها الأحكام القضائية في حالة عدم التزامها بذلك بدء من العام ٢٠٠٥. لذا نلاحظ أن الالتزام بمعايير الإبلاغ المالي الدولي IFRS التي تمثل حلولا" لما توصل إليه الإجماع العالمي، تعد عملية ملزمة لكل المجاميع الرئيسية للشركات. علاوة على ذلك أن ما يمكن اكتشافه من تلك المعايير من وجود فجوات حالية في التطبيق مع إمكانية تشخيص المسار الذي يمكن أن يتخذ بالمستقبل لتلافي حصول مثل تلك المشاكل.

ومن الواضح هنا ولغاية الوقت الحاضر أن معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS تعد أفضل منهج لإعداد كشوفات مالية تكون صالحة للاستخدام على المستوى الدولي. وهي بهذا الوصف تعد الأساس لانجاز وتحقيق التوافق والانسجام على المستوى الدولي، ولكي يكون لدينا القدرة على استغلال أمثل لخصائص وميزات لغة XBRL في حال استخدمت جميع الشركات نفس المعايير في إعدادها للقوائم والكشوفات المالية على نفس الأسس والقواعد والمبادئ فإن قابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية ستكون ممكنة بشكل كبير وعلى جميع المستويات. وعليه نلاحظ أن التصنيفات الموجودة لمعايير الإبلاغ الدولية ذات الغرض العام والمعنية بالإبلاغ المالي للوحدات ذات الهدف الربحي، هو من الأهمية البالغة لكونه يخدم كلا" من هدف بناء أرضية مشتركة للشركات الدولية ولخلق قاعدة أساسية وعامة لاستخدام لغة XBRL في

غعداد التقارير المالية الختامية للشركات. فعلى سبيل المثال نلاحظ تم دمج المتطلبات الإضافية للمصارف والمؤسسات المالية المشابهة بمجموعة واحدة لتستند على نفس المجموعة من معايير الإبلاغ المالي الدولية.

منهجية البحث Research Methodology:

سيتم عرض محتويات البحث والوصول إلى نتائجه وفقا" للمنهجية التالية:

١- **أهداف البحث Research Objectives :**

يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :

١- دراسة مدى انسجام وملائمة الأسس التصنيفية المعتمدة في إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولي وتغطيتها التطبيقات المحاسبية للشركات في الوطن العربي (عينة الدراسة) بالمقارنة مع هيكل التصنيف المعتمد للغة XBRL . لبيان الجدوى العملية والفنية من اعتماد لغة XBRL في اعداد التقارير المالية الختامية للشركات في العالم العربي.

٢- بيان تحليلي لأسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولية الذي يعد موجه بشكل ملائم لواقع تطبيقات الإبلاغ المالي للشركات في العالم العربي.

٣- بيان أهمية انسجام أسلوب التصنيف لمعايير الابلاغ المالي الدولية ولغة XBRL لتكون لغة الابلاغ المالي المعتمدة من قبل الشركات في العالم العربي. وبذات الوقت وسيلة ملائمة لاعداد التقارير المالية لها.

٢- **أهمية البحث Research significance :**

تنبع أهمية البحث بشكل رئيسي في بيان أهمية اعتماد الشركات في العالم العربي لغة XBRL في إعداد وإصدار كشوفاتها المالية كوسيلة الكترونية حديثة من وسائل الإبلاغ المالي عن طريق شبكة الانترنت. ومن تلك الأهمية الرئيسية فإن هذا البحث يقدم مساهمة لتطوير عملية التصنيف لمفردات القوائم المالية الختامية لكونها الأساس في إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية لتصبح القاعدة التي تستند إليها كلا" من تحقيق المتطلبات على المعلومات المالية من قبل شرائح واسعة من مستخدمين ، وأيضا" الجزم المطلق بإمكانية استخدام معايير لغة XBRL في نشر البيانات المحاسبية والتوسع بها في العالم العربي.

٣- **مشكلة البحث Research Problem:**

أن أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS ذات الغرض العام المعدة من قبل مجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية، اعتبر معيارا" للغة XBRL لاستخدامها في إعداد الكشوفات المالية المعدة وفقا" لتلك المعايير، وتغطيتها لكلا" من الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي، وكشف التغير بحقوق المالكين وربطها مع بعضها البعض بالسياسات المحاسبية والافصاحات التوضيحية المرفقة. كما وأن أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي ذات الغرض العام يهدف إلى جذب انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى العناصر ذات الأهمية الخاصة والكبيرة. عليه نلاحظ أن معايير الإبلاغ المالي ينظر لها على أنها دليل عام موجه للمستخدمين وليس كقواعد عمل محددة. كما تبين لنا من خلال مراجعة وتحليل القوائم المالية الختامية للشركات عينة البحث أن مجموع العناصر أو المكونات الكلية المتضمن في التصنيف المعتمد من قبل الشركات عند اعدادها للكشوفات المالية هو بالحقيقة أكبر من مجموعة العناصر أو المكونات المطلوب الإفصاح عنها وفقا" لأدلة معايير الإبلاغ المالي الدولي في الكشوفات المالية. فالعناصر الإضافية تضمنت بسبب كونها أما تمت ملاحظتها بشكل عمومي في ظل معايير الإبلاغ المالي الدولي أو تكون مطلوبة لضمان السلامة الهيكلية للكشوفات المالية المنشورة.

مما تقدم نرى أن مشكلة البحث تتمثل" ***بوجود تباين بين اسلوب التصنيف المعتمد من قبل الشركات في العالم العربي في اعداد الكشوفات المالية الختامية وبين التصنيف المقدم من قبل معايير الابلاغ المالي الدولية***"

٤- فرضيات البحث Research Hypothesis:

لغرض الوصول إلى أهداف البحث تم صياغة مجموعة من الفرضيات يعرضها الباحث وهي كالآتي:

الفرضية الأولى: أن أسلوب التصنيف المعتمد في إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولي يغطي بشكل مناسب تطبيقات الإبلاغ للشركات عينة الدراسة.

الفرضية الثانية: أن درجة الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي وبين تطبيقات الإبلاغ للشركات عينة الدراسة مستقل عن القطاع الذي تنتمي إليه مجموعة الشركات عينة الدراسة.

الفرضية الثالثة : أن درجة الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي وبين تطبيقات الإبلاغ للشركات عينة الدراسة مستقل عن التطبيقات المحاسبية المعتمدة في بلدان الشركات المعنية.

الفرضية الرابعة : أن درجة الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي وبين تطبيقات الإبلاغ للشركات عينة الدراسة مستقل عن حجم الشركة ذاته.

الفرضية الخامسة: أن درجة الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي وبين تطبيقات الإبلاغ للشركات عينة الدراسة مستقل عن نوع القائمة المالية الواحدة.

٥- وصف العينة Sample Description :

لغرض تحقيق أهداف البحث ولكي يمكن تقدير ما إذا كان أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي يغطي ممارسات الإفصاح للشركات عينة البحث وبعد ذلك تشخيص وتقدير أثر تلك العوامل التي قد تكون مؤثرة على العلاقة بين الحالتين، فقد حلل الباحث القوائم المالية المقدمة من خلال المواقع الالكترونية للأسواق المالية العربية لعشرة دول هي(العراق ، الإمارات ، سلطنة عمان ، لبنان ، مصر، الكويت ، السعودية ، الأردن، سوريا، البحرين). التي تستخدم الشركات المدرجة فيها معايير الإبلاغ المالي الدولي عند إعدادها لقوائمها المالية الختامية.

ومن خلال الاطلاع على تلك القوائم تبين أن هناك ١٠٥ شركة (مجتمع الدراسة) تعد قوائمها وفقا" لمعايير الإبلاغ المالي الدولي . ولغرض تحديد الحجم الأمثل للعينة من الشركات فقد تم استخدام أسلوب العينة العشوائية المرتبة، مع أخذ البلدان العربية المختلفة وتحليلها بشكل طبقات. ومن تلك المجموعة من الشركات تم استخدام نسبة خطأ ٥% كحد أقصى وبمستوى ثقة ٩٥%، ليتم الحصول على حجم عينة بعدد ٧٧ شركة كحد أمثل لإغراض التحليل. وبعد حساب الحجم الأقصى الأمثل للعينة، ولتقدير عدد الشركات التي يجب أن يتم أخذها من كل بلد، فقد تم استخدام التوزيع النسبي لهذا الغرض. وأخيرا" تم اختيار شركات محددة عشوائيا" لكل بلد وكما مبينة في الجدول رقم (١) التالي:

جدول رقم (١) يوضح أعداد الشركات للعينة موزعة حسب البلدان

البلد	*عدد الشركات*
العراق	١
سوريا	٢
الإمارات العربية المتحدة	٤٩
الكويت	٣
مصر	٨
عمان	١
المملكة العربية السعودية	٩
الأردن	١
لبنان	١
قطر	١
البحرين	١
المجموع	٧٧

ولغرض تجميع القوائم المالية للشركات عينة البحث حسب بلدانها تم استخدام محركي البحث Yahoo و Google من شبكة الانترنت لهذا الغرض. وقبل تجميع القوائم المالية للشركات عينة البحث تم فحصها لبيان التزامها بمعايير الإبلاغ المالي الدولي خلال عملية الإعداد لحساباتها السنوية كما هو مطلوب بالأدلة الصادرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولي. وقد كشف التحليل المذكور أن من الشركات الـ ٧٧ هناك أربعة شركات لم تتبع معايير الإبلاغ المالي الدولية بشكل مستمر وقد تم استبعادها من أصل العينة المأخوذة ليصبح مجتمع الدراسة مؤلف من ٧٣ شركة فقط.

وبنفس الطريقة أعلاه تبين لنا أن شركات التأمين وبعد تفحص تقاريرها السنوية بأنها امتثلت إلى معايير الإبلاغ المالي الدولي في إعداد كشوفاتها الختامية، لكن مجلس معايير المحاسبة الدولي ما زال يعمل على تطوير دليل محدد لعمل ذلك النوع من الأنشطة للشركات. وبناء" على ذلك فقد اختارت تلك الشركات تفسير بنود قوائمها المالية وفقا" للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا" عاما" الأمريكية. تلك الحقيقة تبين أن هناك حاجة على مجلس معايير المحاسبة الدولي تتمثل بالقيام بتطوير تكييف قطاعي يكون قادرا" على تغطية الفجوة النوعية الموجودة حاليا" في المعايير المذكورة كما هو الحال في قطاع شركات التأمين ليتم تغطيته بمعايير أخرى غير المعايير الحالية.

وفي الخطوة التالية سيتم عرض مستفيض لدراسة كل من الميزانية العمومية، قائمة الدخل، كشف التغير بحقوق المالكين، وقائمة التدفق النقدي. ووفق هذا التحليل فإن القوائم المالية للشركات عينة البحث المستفيدة من تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية سيتم مراجعتها لتشخيص الانحراف في تقديم بنود تلك القوائم فيما يتعلق بالمفاهيم المحتواة في التصنيف المعتمد لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

الجانب النظري Theoretical Section:

لأجل تسهيل عملية التحليل وتحقيق أهداف البحث، فقد تم توزيع فرضيات البحث وفق ثلاث محاور هي:

١- محور الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وطريقة الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية (فرضية ١):

إن تحليل درجة الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ الدولية والمعلومات المحاسبية المقدمة من قبل الشركات عينة الدراسة بواسطة البنود المعروضة في القوائم المالية المعدة وفقا" لمعايير الإبلاغ المالي الدولية يعد أحد أركان الدراسة الحالية لاختبار الفرضية الأولى منها. ففي حال كون درجة الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ الدولية والمعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية مكتملة فسيكون من الممكن التوصل إلى استنتاج فحواه " ***أن التصنيف المعتمد في معايير الإبلاغ المالي الدولية يعكس بشكل ملائم ممارسات الإبلاغ للشركات عينة الدراسة***". وفي حالة العكس فإن التصنيف لم يحقق ذلك الغرض، وعليه يجب دراسة الأسباب والعوامل المؤثرة في عدم الانسجام المذكور. وفي حالة تشخيص عدم الانسجام المذكور، فإن العوامل التفسيرية المحتملة التي ستستخدم في هذا البحث هي نفس العوامل التي ذكرت في الأدبيات المحاسبية في موضوع الإفصاح عن المعلومات، لتفسير التباين الحالي بين المعلومات المقدمة من قبل شركات مختلفة على أساس: القطاع الذي تعمل به الشركة، البلد الذي تنتمي إليه الشركة، وحجم الشركة نفسها. وأحد تلك المتغيرات التي وجدت لها قيمة تفسيرية هو نشاط القطاع الذي تعمل فيه الشركة كمت هو وارد في الدراسات[4]و[5] و[6].

أما ما جاء في تحليل وتفسير النظرية المؤسسية وما قدم من دراسات خاصة بها، نلاحظ أن القطاعات المختلفة في الاقتصاد يمكن أن تكون لها ممارسات فردية (أي خاصة بالقطاع ذاته) في إنتاج المعلومات، وهذا الأمر ناشئ بطبيعة الحال من حاجة الشركة لتمثيل صورتها وفق ما ترغب الشركة ذاتها بتقديمها لمعلومات محاسبية بمحتوى وشكل معين لمستخدميها، وتلك الممارسات التي تنفذ بشكل طوعي يمكن أن تكون ذات تأثير قوي على المعلومات التي تقدمها الشركة في ذلك القطاع. وعليه فحاجة تلك الشركات في اكتساب الصفة الرسمية من بيئتها يمكن أن يشتق من إجراءات تكييفها لممارسات مشابهة عن الإبلاغ المالي للمعلومات المحاسبية وبحدود قطاعها الذي تعمل به.

ووفقا" للمنظور الاقتصادي المعتمد على النتائج النظرية التي توصلت إليها الدراسة [7] فإن التشابه بين ممارسات الإبلاغ المعروضة من قبل الشركات العائدة لنفس القطاع يمكن أن يفسر أيضا" كاستجابة عقلانية لاحتمالية كون الشركة غير متبعة للنموذج المعتمد عليه القطاع ذاته، الذي يشير ضمنا" إلى عدم وجود منافسة حقيقية بين تلك الشركات العاملة في ذلك القطاع أو وجود عملية إخفاء لمعلومات محاسبية غير مناسبة للعرض من قبل بعض من تلك الشركات. فالشركات التي تعمل بقطاع اقتصادي معين تبدوا بشكل ظاهر متبنية لنفس ممارسات الإفصاح، وإذا لم تتبع الشركات تلك التطبيقات فيمكن أن يترجم ذلك العمل من خلال السوق الذي تعمل به الشركة كإيحاء عن " أخبار سيئة" [8]. ومن ناحية أخرى نلاحظ أن نظرية التكاليف السياسية قد أشارت إلى أن الانتماء الصناعي يمكن أن يؤثر على الحساسية السياسية للشركة ذاتها [9]. ونتيجة لذلك الأثر فإن الشركات العاملة في القطاعات الاقتصادية الأكثر حساسية للعوامل السياسية على سبيل المثال شركات الطاقة يمكن أن تنتفع من إفصاحها الطوعي عن أنشطتها ونتائج أعمالها لتدنيه تكاليفها السياسية التي تمثل على سبيل المثال لا الحصر تكاليف التنظيم، تكاليف انحلال الشركة أو قطاعها الذي تعمل بحدوده وغيرها من الانشطة.

وفي هذا السياق الفكري يجب علينا أن نوضح أن أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي يضمن على وجه الخصوص تكييفا للحاجات الخاصة للقطاع المالي. علاوة على ذلك وبهدف وجود فائدة لعالم التجارة والأعمال، فإن أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي يتطور على مر السنين (لاحظ جدول (رقم١))، ليس فقط لعمل إضافة وتغيير على المعايير الموجودة بل أيضا" لمقابلة ما يمكن مقابلته لممارسات الإبلاغ للشركات التي تعد تلك الحسابات وفقا" لتلك المعايير. فالجدول رقم (١) يعرض الكيفية التي تطور بها أسلوب التصنيف في إصدار معايير

الإبلاغ المالي الدولية المنشورة في النسخة الصادرة بتاريخ ٢٠٠٤/٩/١٥ كتقديمها تعابير محددة الاستخدام في الكشوفات المالية للبنوك والمؤسسات المالية. ومنذ ذلك التاريخ نلاحظ أن الإصدارات التالية من التصنيفات تضمنت أجزاء مرفقة وخاصة للمفاهيم المحاسبية التي تعد ضرورية للعرض العادل للبنود في القوائم المالية لذلك النوع من الوحدات. ويمكن طرح تساؤل فيما إذا كان ذلك التوسع القطاعي للتصنيف مبرر بشكل حقيقي، وفي حال كونه ضروري لتطوير توسيعات مشابهة لقطاعات اقتصادية أخرى. وهذا ما يشير إلى الفرضية الثانية من البحث.

جدول رقم (٢) يعرض التطور التاريخي لأساليب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

التصنيف	الوصف	تاريخ الإصدار
الإفصاح الإيضاحي والسياسات المحاسبية، الإبلاغ المالي للوحدات التجارية والصناعية، معايير المحاسبة الدولية	الإصدار الشامل للعام ٢٠٠٢، الإفصاح الإيضاحي والسياسات المحاسبية	٢٠٠٢/١١/١٥
القوائم المالية الأساسية، الإبلاغ المالي للوحدات التجارية والصناعية، معايير المحاسبة الدولية	الإصدار الشامل للعام ٢٠٠٢، الإفصاح في لقوائم المالية الأساسية	٢٠٠٢/١١/١٥
معايير الإبلاغ المالي الدولية، الإبلاغ المالي للوحدات التجارية والصناعية	الإصدار الشامل للعام ٢٠٠٣	٢٠٠٣/٧/١٥
معايير الإبلاغ المالي الدولية، الإبلاغ المالي ذو الغرض العام للوحدات ذات الهدف الربحي	الإصدار الشامل للعام ٢٠٠٣	٢٠٠٤/١/١٥
معايير الإبلاغ المالي الدولية، الإبلاغ المالي ذو الغرض العام للوحدات ذات الهدف الربحي	الإصدار الشامل للعام ٢٠٠٤، المتضمن الإفصاح في القوائم المالية الأساسية للبنوك والمؤسسات الشبيهة	٢٠٠٤/٩/١٥
معايير الإبلاغ المالي الدولية، الإبلاغ المالي ذو الغرض العام للوحدات ذات الهدف الربحي، دمج متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية الشبيهة	بناء على معايير الإبلاغ المالي الدولية لغاية ٢٠٠٤/٣/٣١ المتضمن الافصاح للبنوك والمؤسسات الشبيهة	٢٠٠٤/١١/١٥
معايير الإبلاغ المالي الدولية، الإبلاغ المالي ذو الغرض العام للوحدات ذات الهدف الربحي، دمج متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية الشبيهة	بناء على معايير الإبلاغ المالي الدولية المصدرة لغاية ٢٠٠٤/١٢/٣١ والمتضمنة الإفصاح للبنوك والمؤسسات الشبيهة	٢٠٠٥/١/١٥
معايير الإبلاغ المالي الدولية، الإبلاغ المالي ذو الغرض العام للوحدات ذات الهدف الربحي، دمج متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية الشبيهة	بناء على معايير الإبلاغ المالي الدولية المصدرة لغاية ٢٠٠٥/١٢/٣١ والمتضمنة الإفصاح للبنوك والمؤسسات الشبيهة	٢٠٠٦/٨/١٥

Source: www.IASB.org.com

٢- **محور الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وممارسات الإبلاغ (فرضية ٢):**

لأجل تشخيص نشاط القطاع الذي تعود إليه الشركة، فقد استخدم الباحث لهذا الغرض نظام التصنيف العالمي[1]. وعليه فقد تم استحداث خمسة متغيرات (مجموعات اقتصادية) فرعية من ذلك التصنيف لتمثيل المجموعات الاقتصادية المختلفة التي بينها الدليل المذكور. وقد أخذ المتغير القيمة ١ في حالة كون الشركة متضمنة ذلك التصنيف والقيمة ٠ في حالة عدم تضمين الشركة التصنيف المذكور. وتلك المتغيرات الخمسة هي كالآتي:

- **مج**١ الموارد الطبيعية، الصناعات الأساسية، و الصناعات العامة

[1] نظام التصنيف العالمي استخدم في هذا البحث كأداة لخلق وتفسير وكهيكل شامل لتحليلات القطاع. وهذا الهيكل التصنيفي تضمن ١٠ مجاميع اقتصادية، ٣٦ قطاع صناعي،و ١٠٢ قطاع صناعي فرعي. والمجاميع الاقتصادية التي احتواها هذا الدليل قد جمعت بخمسة مجاميع واستخدمت في البحث وهي:

المصدر: بتصرف من دليل التصنيف العالمي للوحدات الاقتصادية

- **مج**٢ السلع والخدمات الاستهلاكية الدورية وغير الدورية
- **مج**٣ الطاقة، الغاز، و المياه
- **مج**٤ المالية (البنوك وشركات التأمين) وشركات الاستثمار
- **مج**٥ تقنيات المعلومات (المكونات المادية Hardware والبرمجيات Software)

ونلاحظ من دراسات سابقة أن بلد الشركة الأم يعد عامل آخر قابل للتحليل كمتغير محتمل قادر على تفسير تباين ممارسات الإبلاغ المالي للشركات. وفي ضوء تلك النقطة نلاحظ أن هناك عدة دراسات على سبيل المثال لا الحصر الدراستين [10]و [11] اللتان بينتا وجود اختلافات ثقافية بين البلدان حول العالم تؤثر بشكل حقيقي ومباشر على كمية المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية من قبل الشركات.

وقد عمل Hofstede في دراستيه[12] و [13] على تحليل العلاقة بين الثقافة و المحاسبة وقد اقترح وجود أربعة عوامل ارتبطت بثقافة البلد هي: عامل البعد عن مراكز صنع القرار، عامل تجنب حالة عدم التأكد (التحفظ في اتخاذ القرارات)، عامل التفرد والتمايز في اتخاذ القرارات، وعامل الذكورة (الجنس). ففي حالة كون البلدان تعتمد معايير الإبلاغ المالي الدولي تقوم بتكييف المعايير الخاصة بها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي، والتأثير للعوامل الأربعة التي ذكرت يمكن أن يشير إلى أن تلك البلدان تحاول الاختيار بين معالجات بديلة سمح بتطبيقها في ظل تلك المعايير. وفي حال تحقق ذلك نلاحظ أن درجة الانسجام بين تصنيف معايير الإبلاغ الدولي وممارسات الإبلاغ للشركات عينة البحث يمكن أن تكون مختلفة في مجموعة البلدان حول العالم ولذلك نرى من الضروري تطوير أسلوب تصنيف آخر يعكس اختيار بديل ما من قبل أي بلد، وهو ما يشار إليه" ***بالتكيف الوطني الواقعي***" ويعد إشارة إلى الفرضية الثالثة من هذا البحث.

٣- <u>محور الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وممارسات الإبلاغ المستقل عن البلد الأم للشركة (الفرضيات ٥،٤،٣):</u>

لأجل إجراء تمييز للبلد الذي تعود إليه الشركة، فإن هناك عشرة تقسيمات فرعية لمتغيرات استحدثت لهذا الغرض لتمثيل دول مختلفة في الدراسة هي (العراق، الأردن، مصر، لبنان، الكويت، السعودية، الإمارات العربية، قطر، والبحرين،سوريا) فالمتغيرات تأخذ القيمة ١ في حال كون الشركة تعود لذلك البلد والقيمة ٠ إذا كان العكس.

الرقم المرجعي	عنوان المجموعة	محتواها
٠٠	الموارد	مج١ : وتشمل الموارد الطبيعية، الصناعات الأساسية، والصناعات العامة
١٠	الصناعات الأساسية	
٢٠	الصناعات العامة	
٣٠	السلع الاستهلاكية الدورية	مج٢ : وتشمل السلع والخدمات الاستهلاكية الدورية وغير الدورية
٤٠	السلع الاستهلاكية غير الدورية	
٥٠	الخدمات الدورية	
٦٠	الخدمات غير الدورية	
٧٠	المنافع (الكهرباء، والغاز والماء)	مج٣ : وتشمل صناعات الكهرباء والغاز والماء
٨٠	المالية	مج٤: وتشمل المؤسسات المالية (البنوك، شركات التأمين، وشركات الاستثمار المالي)
٩٠	تقنيات المعلومات	مج٥ : وتشمل شركات تقنيات المعلومات

لقد أخذ البحث بالاعتبار أيضا" فيما إذا كانت درجة الانسجام بين تصنيف معايير الإبلاغ المالي الدولي وبين ممارسات الإبلاغ للشركات تعتمد على حجم الشركة. حيث لوحظ أن هناك عدة أسباب تؤدي إلى أن حجم الشركة ممكن أن يؤثر على ممارسات الإبلاغ للشركات، الذي يتطلب عدة اعتبارات لوجود ذلك الانحراف المحتمل. أولها الافتراض بأن الشركات بطبيعتها تتزايد بحجمها وهي أيضا" ستزيد من حضورها في أسواق عالمية إضافية و لأجل جذب مستثمرين مستقبليين، فهي بحاجة إلى تقديم معلومات إضافية مفصح عنها في قوائمها المالية. ويمكن أيضا" الوصول إلى نتيجة أن الشركات الكبرى تعد أكثر وضوحا" وبالنتيجة لها تكاليف سياسية عالية [14]. إن تكاليف الوكالة تميل أيضا" إلى الزيادة مع حجم الشركة وهذا ما توصلت إليه الدراسة [15] وبالنتيجة نلاحظ أن الإفصاح الإضافي للمعلومات المحاسبية يمكن أن يخفض تكاليف الرقابة، وأن تكاليف الوكالة العالية تتحقق بسهولة أكثر للشركات الكبيرة بالمقارنة مع الشركات الصغيرة [16]. من ذلك نستنتج أن الشركات الكبيرة سيكون لها حافزا" أكبر للكشف عن معلومات أكثر إذا ما نظر إلى ذلك الإفصاح على أنه الطريق لتخفيض التكاليف. علاوة على ذلك فقد قدمت الدراسة [17] نقاشا" حول كون المدراء في الشركات الكبيرة يكونون على الأرجح مدركين بشكل كبير لمنافع الكشف الطوعي عن المعلومات المحاسبية مثل الوسيلة الأكثر شيوعا" في تمويل الشركة بالأموال من خلال إصدار الأسهم والسندات وغيرها.

ومن خلال المنظر التجريبي نلاحظ أن الارتباط بين حجم الشركة ومدى عمليات الإفصاح المالي قد درست بشكل مستفيض من قبل العديد من الباحثين وقد وجدت العديد من الدراسات أن هناك علاقة ارتباط موجبة بين المتغيرين المذكورين كما هو الحال في الدراسات[23] , [22] ,[21] ,[20] ,[19] ,[18]). وهو ما يشير إلى الفرضية الرابعة للبحث والتي سيتم مناقشتها في الفقرة التالية.

وفيما يتعلق بالفرضية الرابعة نلاحظ أن هناك العديد من المتغيرات يمكن استخدامها لقياس حجم الشركة. وعلى سبيل المثال فقد استخدمت الدراسات [26] ,[25] ,[24]) إجمالي قيمة الأصول للشركة كبديل عن حجمها. وسيتم اعتماد هذا المقياس في البحث لاختبار الفرضية الرابعة منه.

أخيرا" يمكننا الاعتبار أن معايير الإبلاغ المالي الدولي هي عبارة عن تصنيف موسع وكبير وشامل يغطي الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي، وكشف التغير بحقوق المالكين، وعلى حد سواء مع السياسات المحاسبية والافصاحات التوضيحية المرفقة بالقوائم المذكورة. وعلى الرغم من ذلك ولغاية يومنا الحالي نلاحظ أن البحوث التي قدمت في هذا المجال لم تساعدنا على فهم فيما إذا كانت هناك خصائص فريدة أو مميزة لقوائم مالية معينة تساعد في تفسير الاختلافات في درجة عدم الانسجام. ومن المحتمل أن جزء من التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي موجه إلى بعض القوائم المالية دون مجموعة أخرى منها. لذلك ولغرض إجراء اختبار فيما إذا كان التصنيف للقوائم المالية الأربعة (الميزانية العمومية، كشف الدخل، قائمة التدفق النقدي، وكشف التغير بحقوق المالكين) فسنعمل على تحليل تلك القوائم وتحديد نفس الدرجة من الانسجام للمعلومات المفصح عنها من قبل الشركات، وسنعتبر ما إذا كانت درجة الانسجام بين التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي وممارسات الإبلاغ للشركات عينة البحث تعتمد على قوائم مالية محددة دون أخرى. وهذا ما يشير إلى الفرضية الخامسة من البحث.

كما ونلاحظ أن هناك أربعة متغيرات متفرعة سيتم استخدامها لتمثيل القوائم المالية المختلفة برمز(قم) وتحليلها. تلك المتغيرات ستأخذ القيمة ١ إذا اعتبر البند ذو أهمية خاصة وينتمي إلى مكونات القائمة المالية، والقيمة ٠ في حالة العكس. والمتغيرات هي:

- **قم**١ الميزانية العمومية
- **قم**٢ قائمة الدخل

- **قم**٣ قائمة التدفق النقدي
- **قم**٤ كشف التغير بحقوق المالكين

الجانب التطبيقي Application section :

إن المهمة الأولى في هذا الجانب تتمثل باختبار الفرضية الأولى للبحث: ***أن أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي مناسب ليغطي ممارسات الإبلاغ للشركات في العالم العربي.*** حيث سيتم إجراء تحليلا" لدرجة الانسجام بين أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي والمعلومات المحاسبية المقدمة من قبل الشركات عينة البحث التي عدت قوائمها المالية وفقا" لتلك المعايير. ففي حال كون درجة الانسجام بين التصنيف والمعلومات المالية المبلغ عنها من قبل الشركات كبيرة حينئذ يمكننا الاستنتاج بأن أسلوب التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولية ملائم لعكس ممارسات الإبلاغ للهدف المقصود. وفي الحالة المعاكسة نلاحظ أن أسلوب التصنيف لم يحقق غرضه ومن الضروري دراسة أسباب عدم الانسجام المذكور.

و لتقدير درجة الانسجام بين تصنيف معايير الإبلاغ المالي الدولي والمعلومات المنشورة من قبل الشركات، فقد استخدمنا قائمة البنود المستخدمة في التصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولية مقارنة مع البنود المتضمنة في القوائم المالية للشركات المحللة. والإجراء العملي الذي اعتمد لهذا الغرض بني **أولا**" على اختيار القوائم المالية للشركات التي تعتمد في إعدادها على معايير الإبلاغ المالي الدولي، وعند وجود تباين أو اختلاف يتعلق بالمفاهيم المتضمنة بالتصنيف لمعايير الإبلاغ المالي الدولي سيتم اختبار ذلك الاختلاف وتشخيص مسبباته. وهذه الخطوة سيتم تنفيذها من خلال خبرة الباحث في المجال المحاسبي. حيث بدأنا هذه الخطوة من خلال عدة طرق متبعة لأعداد القوائم المالية الختامية وفقا" لأدلة معايير الإبلاغ المالي الدولي[1] المنشورة في هذا المجال وتمت مقارنتها مع أسلوب ومحتوى التصنيف المناسب لمعايير الإبلاغ المالي الدولي.

وخلال عملية المقارنة المذكورة تم تجميع البيانات للمتغير الأول والمتعلقة بالانحرافات تحت عنوان " ***العناصر ذات الأهمية الخاصة***"حيث يمثل هذا المتغير عدد العناصر المفصح عنها في القوائم المالية لكل شركة من الشركات عينة البحث والتي لم تظهر في التصنيف، لذلك نلاحظ أن القيمة ٠ التي ترفق بالمتغير المذكور تمثل انسجام كامل، ما عدا ذلك فالقيمة للمتغير المذكور ستتزايد بوحدة واحدة ولكل بند من بنود القوائم المالية المحللة والتي لم تظهر في التصنيف.

وفي الخطوة الثانية سيتم تحويل المتغير الأول المذكور بطبيعته المطلقة إلى نسبة مئوية، ولهذا فإن عدد العناصر ذات الأهمية الخاصة قسمت على مجموع عدد العناصر الذي يشمل محتويات القوائم المالية للشركة المقصودة بالتحليل وكما موضح في الجدول رقم (٢) التالي.

[1] **الطرق المتبعة في إعداد القوائم المالية المذكورة تمثل مجموعة خطوات منطقية لاحتساب وعرض المعلومات المحاسبية الفرعية والإجمالية وحسب البنود المكونة لكل منها.**

جدول رقم (٢) يوضح بيانات العناصر ذات الأهمية الخاصة والنسب المئوية للشركات عينة البحث

الدولة	الشركة	قائمة الدخل			قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)			قائمة التدفق النقدي			قائمة التغير بحقوق لمالكين		
		عدد العناصر	العناصر المهمة	%	عدد العناصر	العناصر المهمة	%	عدد العناصر	العناصر المهمة	%	عدد العناصر	العناصر المهمة	%
الإمارات العربية	دبي للاتصالات	46	11	0.239	44	5	0.114	44	9	0.205	27	8	0.296
	المتحدة للتعليم	18	2	0.111	26	1	0.038	36	5	0.139	39	16	0.410
	دبي للمشروبات الغازية	23	6	0.261	26	9	0.346	38	15	0.395	35	17	0.486
	الإمارات للخدمات العامة	20	1	0.050	28	4	0.143	31	8	0.258	67	23	0.343
	بنك الشارقة للاستثمار	23	1	0.043	32	5	0.156	37	4	0.108	58	22	0.379
	بنك دبي المتحد	19	2	0.105	38	7	0.184	43	12	0.279	36	20	0.556
	أبو ظبي للتأمين	25	4	0.160	41	11	0.268	33	7	0.212	49	23	0.469
	الإمارات للصناعات البترولية	26	10	0.385	28	13	0.464	32	6	0.188	39	13	0.333
	عجمان للتأمين	28	5	0.179	35	6	0.171	37	7	0.189	59	30	0.508
	بنك HSBC	28	12	0.429	32	13	0.406	37	11	0.297	78	52	0.667
	الاتحاد للاستشارات المالية	27	7	0.259	34	7	0.206	36	10	0.278	31	16	0.516
	إرابتك القابضة ش.م.ع	25	7	0.280	31	6	0.194	29	6	0.207	26	15	0.577
	أعمار العقارية	27	10	0.370	35	13	0.371	43	11	0.256	51	19	0.373
	أملاك للتمويل	13	2	0.154	38	10	0.263	22	3	0.136	23	12	0.522
	اكتتاب القابضة	23	6	0.261	36	4	0.111	29	7	0.241	36	14	0.389
	الإسلامية العربية للتامين	17	5	0.294	44	22	0.500	26	6	0.231	32	12	0.375
	الإمارات للاتصالات	26	7	0.269	59	12	0.203	28	9	0.321	50	19	0.380

	المتكاملة											
	الاتحاد العقارية	33	8	0.242	34	9	0.265	33	6	0.182	41	13	0.317
	الاستشارات المالية الدولية	18	1	0.056	26	4	0.154	30	7	0.233	49	33	0.673
	بنك الإمارات دبي الوطني	26	10	0.385	28	12	0.429	32	10	0.313	41	26	0.634
	الجزيرة للمنتجات الحديدية	29	12	0.414	30	14	0.467	37	13	0.351	43	24	0.558
	الشركة الاسكندينافية للتامين	23	4	0.174	41	8	0.195	33	3	0.091	31	11	0.355
	المشرق العربي للتامين	29	7	0.241	46	9	0.196	38	11	0.289	52	19	0.365
	الوطنية للتبريد	19	1	0.053	55	17	0.309	37	12	0.324	33	12	0.364
	بنط دبي الإسلامي	19	1	0.053	35	7	0.200	36	10	0.278	44	24	0.545
	بيت التمويل الخليجي	16	1	0.063	35	14	0.400	20	3	0.150	28	11	0.393
	شعاع كابيتال	29	8	0.276	38	10	0.263	19	1	0.053	35	14	0.400
	المزايا القابضة	21	3	0.143	30	5	0.167	30	4	0.133	27	13	0.481
	شركة الأغذية المتحدة	23	4	0.174	34	4	0.118	35	8	0.229	33	16	0.485
	شركة اجيلتي	18	5	0.278	44	14	0.318	26	5	0.192	42	19	0.452
	شركة ارامكس	20	4	0.200	29	6	0.207	28	9	0.321	46	33	0.717
	شركة اسيكو للصناعات	24	5	0.208	32	7	0.219	30	7	0.233	31	20	0.645
	شركة الصفر للتامين	19	3	0.158	27	3	0.111	29	5	0.172	29	15	0.517
	بنك عجمان	29	10	0.345	46	14	0.304	30	7	0.233	85	46	0.541
	الخليج للملاحة القابضة	22	4	0.182	27	4	0.148	38	6	0.158	39	20	0.513
	العربية للتامين	25	8	0.320	57	20	0.351	30	5	0.167	33	12	0.364
	بنك المشرق	20	2	0.100	28	3	0.107	27	3	0.111	47	11	0.234
	جيما للمياه المعدنية	24	8	0.333	46	12	0.261	39	10	0.256	45	23	0.511
	دبي الإسلامية للتامين	32	7	0.219	54	20	0.370	31	11	0.355	65	37	0.569
	شركة اليمامة للمنتجات	19	2	0.105	25	4	0.160	30	8	0.267	45	24	0.533

	الغذائية											
	أبو ظبي المتحدة للتعدين	22	4	0.182	50	15	0.300	30	3	0.100	55	31	0.564
	شركة الاتحاد العربي	21	4	0.190	34	3	0.088	36	3	0.083	47	28	0.596
	شركة العين للتقنيات العلمية	22	4	0.182	35	7	0.200	33	4	0.121	47	20	0.426
	شركة الخليج للمعلوماتية	23	6	0.261	22	2	0.091	36	5	0.139	25	13	0.520
	شركة البزوغ العقارية	20	4	0.200	46	17	0.370	23	7	0.304	24	9	0.375
	شركة راتنج للمشروبات الغازية	26	5	0.192	38	11	0.289	37	8	0.216	37	18	0.486
	أمل للمنتجات المعدنية	20	3	0.150	29	6	0.207	28	2	0.071	64	31	0.484
السعودية	شركة سامبا	26	2	0.077	33	2	0.061	21	6	0.286	21	6	0.286
	شركة ينساب العقارية	19	2	0.105	32	7	0.219	39	15	0.385	39	15	0.385
	شركة بترورابغ	22	9	0.409	23	9	0.391	35	12	0.343	35	12	0.343
	الدرع للتامين	20	10	0.500	23	8	0.348	37	17	0.459	37	17	0.459
	إنعام القابضة	19	4	0.211	32	3	0.094	36	10	0.278	36	10	0.278
	اليمامة للاستشارات المالية	25	4	0.160	44	16	0.364	47	23	0.489	47	23	0.489
	فتيحي للتامين	27	5	0.185	52	12	0.231	26	11	0.423	26	11	0.423
	معادن القابضة	17	2	0.118	37	10	0.270	30	8	0.267	30	8	0.267
	مؤسسة ألراجحي المالية	22	6	0.273	33	7	0.212	31	8	0.258	31	8	0.258
العراق	بنك الشرق الوسط للاستثمار	22	5	0.227	41	4	0.098	36	7	0.194	39	18	0.462
مصر	بنك القاهرة الدولي	20	3	0.150	64	15	0.234	28	6	0.214	64	39	0.609
	الشرق الأوسط المالية	17	1	0.059	47	11	0.234	30	8	0.267	29	17	0.586
	الإسكندرية العقارية	32	6	0.188	67	17	0.254	30	5	0.167	27	7	0.259
	مصر للتأمين	22	2	0.091	78	22	0.282	31	9	0.290	78	56	0.718

	العربية للصناعات الكهربائية	28	4	0.143	74	22	0.297	45	11	0.244	35	7	0.200
	المصرية للاتصالات	26	8	0.308	60	19	0.317	34	11	0.324	55	27	0.491
	مجموعة العربي للخدمات العامة	16	1	0.063	48	11	0.229	24	6	0.250	26	13	0.500
عمان	مسقط للتمويل المالي	21	1	0.048	55	15	0.273	42	8	0.190	40	16	0.400
سوريا	الشام الدولية الصناعية الدوائية	21	7	0.333	40	7	0.175	41	13	0.317	70	26	0.371
	توريد للتجارة والمقاولات	21	4	0.190	40	8	0.200	40	4	0.100	52	19	0.365
الأردن	البنك العربي	20	5	0.250	36	7	0.194	32	6	0.188	40	13	0.325
قطر	شركة دانة غاز	16	1	0.063	37	10	0.270	42	10	0.238	64	52	0.813
الكويت	شركة الكويت للمنتجات البترولية	21	4	0.190	31	1	0.032	42	0.8	0.019	34	14	0.412
	بنك برقان	19	4	0.211	42	5	0.119	43	10	0.233	65	26	0.400
	شركة الكويت الوطنية للتأمين	20	1	0.050	35	4	0.114	26	1	0.038	23	10	0.435
لبنان	العربية للتأمين	25	8	0.320	30	10	0.333	49	18	0.367	73	48	0.658

المصدر: الكشوفات المالية المنشورة على المواقع الالكترونية للشركات

٢- تحليل النتائج:

من خلال المقارنة بين بنود القوائم المالية للشركات عينة البحث و التصنيف المتبع لمعايير الإبلاغ المالي الدولي، فمن المؤكد أن متغيري العناصر ذات الأهمية الخاصة والنسب المئوية قد حققت قيم موجبة (الجدول- ٣-) أي أن هناك انحرافا" في التمثيل. وهذا يعني أن الانسجام غير مكتمل بين التصنيف المعتمد لمعايير الإبلاغ المالي الدولي والمعلومات المحاسبية المعروضة من قبل الشركات عينة البحث المنتفعة من معايير الإبلاغ المالي الدولي. وهذا يعد دليل يؤخذ بالاعتبار للتساؤل الأول المطروح في الفرضية الأولى للبحث والذي يؤشر أن التصنيف المعتمد في صياغة معايير الإبلاغ المالي الدولي غير ملائم لتغطية جميع ممارسات الإبلاغ للشركات عينة البحث. وبناء عليه فإن التصنيف يعد غير محقق للغرض المقصود منه. وهذا يشير إلى دراسة إضافية للعينة ذاتها من الشركات لأجل اكتشاف جذور عدم الانسجام المذكور وتقدير للعوامل التي سببته.

جدول رقم (٣) يوضح نتائج التحليل العام الخاص بالعينة المبحوثة

التفاصيل	النتائج المستخرجة وفق مؤشر العناصر الهامة	النتائج المستخرجة وفق مؤشر النسب المئوية %
مجموع عدد الشركات	73	73
الوسط الحسابي	10.61	0.28
الانحراف المعياري	8.84	0.15
أعلى قيمة	56	0.81
أدنى قيمة	1	0.02

وبهدف استكشاف فرضيات البحث أولا"، نلاحظ من الضروري تقدير ما إذا كان عدم الانسجام متشابه لجميع الشركات لعينة البحث، وفي حال ظهور العكس من ذلك فإن ذلك يشير إلى أن هناك شركات وبسبب خصوصية نشاطاتها تمتلك ممارسات إبلاغ مختلفة مما يزيد درجة الاختلاف لعدم الانسجام بالمقارنة مع التصنيف المتبع دوليا". علاوة على ذلك وبوجود هدف فحص ما إذا كانت التصنيفات المعتمدة للقوائم المالية الأربعة المحللة وفق هذا الأسلوب لها نفس الدرجة من عدم الانسجام بالمقارنة مع المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات عينة البحث، حيث ستتم دراسة ما إذا كانت درجة الانسجام بين التصنيف المعتمد لمعايير الإبلاغ المالي الدولي وممارسات الإبلاغ للشركات عينة البحث يعتمد على نوع القائمة المالية بشكل خاص.

جدول رقم (٤) يوضح الإحصاءات الوصفية لعينة البحث: بشكل نسب مئوية و حسب القطاعات

القطاعات	عدد الشركات	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	أقل قيمة	أعلى قيمة	المحور(١) فرضية(١)	المحور(٢) فرضية(٢)	المحور(٣) فرضية (٣،٤،٥)
مج١	*15*	*0.257*	*0.233*	*0.158*	*0.032*	*0.718*	*0.151*	*0.233*	*0.323*
مج٢	*23*	*0.266*	*0.243*	*0.144*	*0.038*	*0.645*	*0.160*	*0.234*	*0.349*
مج٣	*3*	*0.281*	*0.239*	*0.174*	*0.049*	*0.717*	*0.184*	*0.239*	*0.310*
مج٤	*11*	*0.382*	*0.372*	*0.113*	*0.188*	*0.667*	*0.314*	*0.372*	*0.446*
مج٥	*21*	*0.259*	*0.228*	*0.142*	*0.038*	*0.813*	*0.172*	*0.228*	*0.355*
المجموع	*73*	*0.281*	*0.260*	*0.149*	*0.032*	*0.813*	*0.180*	*0.260*	*0.370*

المجاميع الاقتصادية الخمسة حددت وفق نظام التصنيف العالمي للوحدات الاقتصادية والتي تم إيضاحها سابقا".

و بشكل مبسط نلاحظ التوصيفات الإحصائية للمتغير النسبي للمجموعات الممثلة للعينة من الشركات وحسب القطاعات الاقتصادية التي تعود لها كل شركة، البلد الأم للشركة، حجم الشركة، والقائمة المالية المحللة بشكل محدد. ففي الجدول (٤) الذي من خلاله تمت دراسة المتغير النسبي على أساس القطاعات، نلاحظ أن المجموعة الاقتصادية الرابعة (مج٤) التي تشتمل على (شركات التأمين والمؤسسات المالية) قد أظهرت نسب مئوية عالية من الانحرافات. لذلك ومن خلال هذه النتائج الوصفية الأولية يبدو أن التوسع في التصنيف فيما يخص القطاع المالي يبدو مبررا"، مع وجود حاجة لتطبيق تكييف قطاعي آخر خاص بشركات التأمين في الوقت الحاضر.

جدول رقم(5) الإحصاءات الوصفية لعينة البحث :التحليل بنسب مئوية على أساس الدول

الدولة	عدد الشركات	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	أعلى قيمة	أدنى قيمة	المحور (١)	المحور (٢)	المحور (٣)
السعودية	9	0.278	0.268	0.124	0.061	0.511	0.185	0.268	0.380
العراق	1	0.245	0.210	0.154	0.098	0.462	0.122	0.210	0.403
مصر	7	0.285	0.252	0.161	0.059	0.718	0.191	0.252	0.315
سوريا	2	0.256	0.258	0.102	0.100	0.371	0.179	0.258	0.357
الأردن	1	0.239	0.222	0.064	0.188	0.325	0.189	0.222	0.306
الإمارات	47	0.285	0.261	0.149	0.038	0.717	0.174	0.261	0.375
لبنان	1	0.149	0.350	0.160	0.320	0.658	0.323	0.350	0.585
الكويت	3	0.202	0.190	0.154	0.032	0.435	0.066	0.190	0.358
قطر	1	0.228	0.231	0.148	0.048	0.400	0.083	0.231	0.368
البحرين	1	0.346	0.254	0.324	0.063	0.813	0.107	0.254	0.677
المجموع	73	0.281	0.260	0.149	0.032	0.813	0.180	0.260	0.370

فالجدول رقم(٥) أعلاه يظهر الوصف الإحصائي للنسب المئوية على أساس الدول للشركات عينة البحث. فالبيانات الوصفية تبين أن لبنان هو أحد البلدان الذي يمتلك نسب مئوية عالية من العناصر ذات الأهمية الخاصة المعروضة ضمن القوائم المالية الختامية الأربعة للشركات عينة البحث. على أية حال فإن تلك النتيجة لم تعد مرتبطة بالبلد كمتغير حسابي، كما هو الحال في متغير القطاع الذي سبق بيانه، لكون الشركة الوحيدة الممثلة في العينة من لبنان هي وحدة اقتصادية مالية. وكما سنلاحظ لاحقا" فإن هذا القطاع يعرض درجة كبيرة هامة من عدم الانسجام.

إن التحليل النسبي المبني على أساس حجم الشركة (الذي تم قياسه باستخدام مؤشر مجموع الموجودات كمتغير بديل) قد عرض في الجدول رقم(6). ولتسهيل عملية التحليل، فإن قيمة مجموع الموجودات للشركات عينة البحث قد قسمت إلى أربعة مديات وبترتيب تصاعدي. ففي الجدول المذكور يمكننا ملاحظة أن معدل درجة عدم الانسجام كبير جدا" في المدى الأخير وهذا ما يؤيد الفرضية التي تقول أن الشركات الكبرى تحتاج إلى الإبلاغ عن المعلومات المحاسبية بمستوى أكبر من التفصيل مقارنة بالشركات الأقل حجما" للموجودات ولهذا السبب فإن ضعف الانسجام قد توضح بالمقارنة مع أسلوب التصنيف المتعاظم والمعتمد في معايير الإبلاغ المالي الدولي. وعلى أية حال نلاحظ من النتائج المقدمة أنها تمثل استنتاج أولي مبني على التحليل الوصفي والذي يتطلب تحليلا" أعمق سيتم بيانه لاحقا".

جدول رقم(6) الإحصاءات الوصفية لعينة البحث :التحليل بنسب مئوية على أساس حجم الشركة (مجموع الموجودات)

الحجم	عدد الشركات	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	المحور (١)	فرضية (٢)	فرضية (٣)
1	19	0.273	0.236	0.154	0.053	0.645	0.172	0.236	0.365
2	18	0.268	0.247	0.150	0.038	0.718	0.160	0.247	0.346
3	18	0.254	0.233	0.148	0.038	0.717	0.151	0.233	0.316
4	18	0.327	0.333	0.145	0.032	0.813	0.217	0.333	0.408
المجموع	73	0.281	0.260	0.149	0.032	0.813	0.180	0.260	0.370

تم تصنيف الشركات إلى أربعة مجموعات وفقا" لحجمها (مجموع موجوداتها)وكالتالي: ذكرت وحدة نقدية لكون البلدان مختلفة ولها عملات نقدية مختلفة

- **1- 14817985- 93000000(وحدة نقدية)**
- **2- 93000001 - 230000000(وحدة نقدية)**
- **3- 230000001 - 1200000000 (وحدة نقدية)**
- **4- 1200000001 - 85000000000 (وحدة نقدية)**

وأخيرا" فالجدول رقم(7) يقدم وصفا" إحصائيا" نسبيا" لقائمة مالية محددة. وتلك النتائج تبين أن التصنيف يظهر أفضل انسجاما" لبعض القوائم المالية الختامية بالمقارنة مع قوائم أخرى. وبشكل خاص ومحدد هناك حاجة لجهود فيما يتعلق بالتصنيف الخاص بقائمة التغير بحقوق الملكية، ذلك لكون تلك القائمة قد حصلت على مستوى عالي من عدم الانسجام مبين بالقيم النسبية للجدول أعلاه.

جدول رقم(7) الإحصاءات الوصفية لعينة البحث :التحليل بنسب مئوية على أساس القائمة المالية

القائمة المالية	عدد الشركات	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	المحور (١)	المحور (٢)	المحور (٣)
الميزانية العمومية	73	0.236	0.219	0.107	0.032	0.500	0.158	0.219	0.306
قائمة الدخل	73	0.203	0.190	0.107	0.043	0.500	0.114	0.190	0.271
قائمة التدفق النقدي	73	0.225	0.229	0.090	0.038	0.511	0.167	0.229	0.284
قائمة التغير في الملكية	73	0.457	0.459	0.126	0.200	0.813	0.368	0.459	0.537
المجموع	73	0.281	0.260	0.149	0.032	0.813	0.180	0.260	0.370

وبعد تنفيذ هذا التحليل الوصفي، فالخطوة التالية تتمثل بعمل اختبار فيما إذا كانت المتغيرات الموصوفة سابقا" تعد هامة إحصائيا" لتفسير درجة عدم الانسجام بين التصنيف والمعلومات المحتواة في القوائم والكشوفات المالية للشركات عينة البحث. ولأجل إجراء تقييم لأهمية تلك المتغيرات سيتم تطبيق طريقة تحليل الانحدار المتعدد. أن تطبيق طريقة الانحدار الخطي المتعدد يأتي لتقييم الاعتماد العالمي النسبي للعناصر غير المنسجمة مع التصنيف فيمل يتعلق بمجموعة من المتغيرات المعتمدة. فالعلاقة بين المتغير المعتمد (النسب المئوية) ومجموعة المتغيرات المستقلة التي تمثل المجاميع أو القطاعات الاقتصادية (مج١، مج٢، مج٣، مج٤، مج٥) ، والبلدان المختلفة التي تم تحليلها (العراق، السعودية، مصر، لبنان، الأردن، الإمارات، البحرين، عمان، سورية)، وحجم الشركات الذي تم قياسه باللوغاريتم الطبيعي (لغرض تصغير القيمة عند الحساب) لمجموع الموجودات، وأخيرا" القوائم المالية الختامية (الميزانية العمومية، كشف الدخل، كشف التدفق النقدي، و قائمة التغير بحقوق الملكية) المعرفة بالمعادلة التالية:

$$PROP_i = \alpha + \beta_1\chi_1+\beta_2\chi_2+\beta_3\chi_3+\beta_4\chi_4+\beta_5\chi_5+\beta_6\chi_6+\beta_7\chi_7+\beta_8\chi_8+\beta_9\chi_9+\beta_{10}\chi_{10}+\beta_{11}\chi_{11}+\beta_{12}\chi_{12} +\beta_{13}\chi_{13}+\beta_{14}\chi_{14}+\beta_{15}\chi_{15}+\beta_{16}\chi_{16}+\beta_{17}\chi_{17}+\beta_{18}\chi_{18}+\beta_{19}\chi_{19}+\beta_{20}\chi_{20}+\in_i$$

حيث أن:

χ_i تمثل المتغيرات المستقلة (i = ١.....٢٠)

α تمثل ثابت المعادلة

β_i تمثل معامل الانحدار الجزئي لكل متغير مستقل

$\in_i$ تمثل معامل الخطأ للنموذج الكلي

ففي نموذج الانحدار الخطي المتعدد نلاحظ أن معامل الانحدار الجزئي يوضح التغيير الذي يمر به المتغير المعتمد نتيجة التغير بوحدة واحدة من قيمة المتغير المستقل الذي أخذ بالاعتبار التأثيرات الناتجة عن بقية المتغيرات المستقلة. ومن خلال تطبيق ذلك النموذج على 73 شركة لعينة البحث وباعتماد المتغير التابع (النسب المئوية) فإن الجدول (8) يظهر النتائج التالية:

جدول رقم(8) يبين نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد

المتغير	المعامل	الخطأ المعياري	T – الإحصائية	الاحتمالية
مج١	0.02057	0.01979	1.03930	0.29958
مج٢	0.02207	0.01747	1.26300	0.20766
مج٣	0.05859	0.03534	1.65776	0.09851
مج٤	0.17151	0.03191	5.37443	0
السعودية	-0.14260	0.05718	-2.49408	0.01322
العراق	-0.12646	0.07103	-1.78044	0.07611
مصر	-0.10432	0.05741	-1.81710	0.07029
سوريا	-0.09890	0.06126	-1.61480	0.10751
الأردن	-0.13999	0.07181	-1.94937	0.05227
الإمارات	-0.11892	0.05354	-2.22136	0.02714
لبنان	-0.09658	0.07656	-1.26151	0.20820
الكويت	-0.16685	0.05865	-2.84496	0.00478
قطر	-0.15800	0.07300	-2.15000	0.03200
أكبر الموجودات	-0.00680	0.00343	-1.99220	0.04734
الميزانية العمومية	-0.25390	0.01630	-15.53220	0
قائمة الدخل	-0.22110	0.01630	-13.52400	0
قائمة التدفق النقدي	-0.23200	0.01630	-14.18990	0

إن مؤشر R^2 المعدل للنموذج الكلي يظهر بقيمة 0.55945 و بناء على ذلك يمكننا القول هنا أن المتغيرات مج4، الميزانية العمومية، قائمة الدخل، وقائمة التدفق النقدي، ودولة الكويت تفسر ما نسبته 55.945 % من الانحراف للمتغير التابع الذي يمثل النسب المئوية. ومن قيم t الإحصائية يمكننا ملاحظة أن المتغيرات الخمسة المستقلة التي تم اختيارها من خلال النموذج المذكور تعد هامة و بمستوى ثقة يبلغ 5%.

وكما بينا سابقا" من احتمالية وجود ارتباطات بين المتغيرات المستقلة ذاتها، ولأجل اختبار أثر التفاعل بين تلك المتغيرات فقد ضمنا تلك المتغيرات بالنموذج وتمت عملية إعادة التقدير لقيم معاملاتها بطريقة Stepwise. ومن خلال الطريقة المذكورة فإن النموذج عمل على اختيار المتغيرات المستقلة بشكل منفرد (واحد لواحد) والتي لها ارتباط قوي

مع المتغير التابع. وقد بين التحليل أن جميع المتغيرات المذكورة قد حققت احتمالية معرَفة بقيمة تساوي **F≤0.05** والمتضمنة للنموذج.

ومن خلال تطبيق طريقة الانحدار Stepwise على الشركات عينة البحث البالغة 73 شركة وباعتبار المتغير الذي يمثل النسب المئوية متغيرا" معتمدا" فقد كانت النتائج للتحليل المذكور كما هي مبينة في الجدول رقم(9) التالي:

جدول رقم (9) نتائج تحليل نموذج الانحدار المتعدد (طريقة Stepwise)

المتغير Variable	المعامل Coefficient		الانحراف المعياري S.E		قيمة- t الإحصائية		الاحتمالية Probability
ثابت النموذج (Constant)	0.20240		0.00730		27.77790		0
المتغير مج4	0.14525		0.01848		7.86134		0
المتغير كشف التغير بحقوق المالكين	0.25310		0.01430		17.69390		0
المتغير مج؛ × كشف التغير بحقوق المالكين	-0.11550		0.03685		-3.13400		0.00190
المتغير دولة الكويت	-0.06370		0.02886		-2.20650		0.02814
R^2	0.57633		S.E of regression			0.09902	
Adjusted R^2	0.57043		Sum squared resid			2.82384	
F- Statistic	123.09580		Prob. (F- Statistic)			0	

من الجدول أعلاه يتبين لنا أن قيمة ***Adjusted R^2*** هي أكبر من قيمتها في النموذج السابق (0.57043) حيث يمكننا القول هنا أن المتغيرات المجموعة الاقتصادية (مج؛) المتخصصة بالمجال المالي والتي تشمل البنوك وشركات التمويل والتأمين، وكشف التغير بحقوق المالكين، ودولة الكويت، والمتغير المتفاعل الجديد (***المتغير مج؛ × كشف التغير بحقوق المالكين***) تفسر ما نسبته 57.043% من التباين في قيمة المتغير التابع(النسب المئوية). ومن نتائج قيم t-statistic نلاحظ أن المتغيرات المستقلة الأربعة المختارة من خلال النموذج تعد ذات أهمية إحصائية بمستوى معنوية يبلغ 5%.

<u>الاستنتاجات والتوصيات:</u>

من خلال ما تقدم من تحليل النتائج الإحصائية يمكننا تقديم الاستنتاجات التالية:

١. هناك ارتباط معنوي موجب بين متغير النسب المئوية ونوع القائمة المالية، وبشكل خاص مع قائمة التغير بحقوق المالكين التي أظهرت أعلى النسب المئوية لأهم العناصر المعروضة من خلالها. وتلك النتيجة تشير إلى تكريس جهود المتخصصين في تطوير جانب التصنيفات المعتمدة في تلك القائمة بالمستوى الذي يوازي حاجات المستخدمين، هذا من جهة والانسجام الكبير بين تصنيف معايير الإبلاغ المالي الدولي لها من جهة أخرى. ولأجل إكمال هذا التحليل بشكله

الدقيق يجب الأخذ بالاعتبار بعض العناصر المسئولة عن عدم الانسجام في القوائم المالية الأخرى ودراستها بشكل معمق، وبالتحليل المعتمد على النموذج الأخير من التصنيف الذي أكد على أن أغلب حالات النقص الحاصل في أسلوب التصنيف قد تم تجاوزها. ووفق هذا السياق نلاحظ أن الاحتياطيات القانونية مجموعة مع حقوق الأقليات لم يظهر لها تمثيل في قائمة المعايير الصادرة بتاريخ ٢٠٠٤/٠١/١٥ وظهر تمثيلها في الإصدار الأخير المنشور بتاريخ ٢٠٠٦/٠٨/١٥. علاوة على ذلك وكما أشرنا إليه سابقا" فإن التصنيف المعتمد حاليا" يتضمن مصطلحات وتعابير محددة. على أية حال فإن هناك بعض الفجوات ما زالت موجودة على سبيل المثال منها إدماج الاحتياطيات الخاصة، السندات القابلة للتحويل إلى أسهم، وأية عناصر تغطي بعض الممارسات التي تزيد من المشاركة في عالم الأعمال: مثال ذلك توزيعات الأسهم المجانية أو حقوق شراء الأسهم كتعويضات للعاملين.

٢. يمكننا أن نؤسس بالقول على إن مؤشر النسب المئوية يعتمد على القطاع الاقتصادي الذي تعمل في ظله الشركة. فالقطاع الاقتصادي الرابع (مج؛: الذي يشمل مؤسسات المال والتأمين) قد أظهر أعلى نسب مئوية من العناصر ذات الأهمية الخاصة التي عرضت ضمن القوائم المالية للشركات المذكورة. لذلك فالتوسع في التصنيف لقطاع البنوك يعد مبررا" من الناحية العملية.

٣. إن تقدير النتائج قد كشف أن المتغير (كشف التغير بحقوق المالكين × مج؛) يعد هاما" إحصائيا" وبمستوى ثقة 5%. وأن معامل الارتباط الجزئي له يظهر بقيمة موجبة، ويفسر على أن درجة الانسجام لكشف التغير بحقوق المالكين يعد مؤشر مفضل للمؤسسات المالية وشركات التأمين مقابل الشركات العاملة في القطاعات الأخرى.

٤. لقد أظهر النموذج أن هناك علاقة سالبة بين مؤشر النسب المئوية والمتغير دولة الكويت، بمعنى أن درجة الانسجام للتصنيف المعتمد في إعداد الكشوفات المالية هو الأفضل بالمقارنة مع الشركات الأخرى لنفس الدولة المذكورة.

٥. هناك توافق إجرائي بين لغة XBRL وآلية تصميم معايير الإبلاغ المالي الدولي في محور التصنيف للبنود المطلوب نشرها في القوائم المالية الختامية للشركات في العالم العربي.

أما التوصيات التي يوصي الباحث بها فهي كالآتي:

١- بهدف زيادة فاعلية وكفاءة النظم المحاسبية في إنتاج معلومات ملائمة لاغراض المستخدمين فمن المفضل استخدام لغة XBRL المبنية على أساسيات لغة XML للاتصال الالكتروني لمعلومات الأعمال. والمصممة لتطوير وتحسين عمليات التجميع والتغيير والتحليل للبيانات المالية والتشغيلية التي يتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية.

٢- على المحاسبين في العالم العربي إدراك وفهم نظم التصنيف المعتمدة من قبل منظمات إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولي لكي يعملوا بكفاءة في مجال إعداد التقارير الختامية للشركات التي تلبي متطلبات الإفصاح وسد حاجات المستخدمين في جميع بلدان العالم.

٣- على الدول العربية السعي المستمر في تطوير مجالس معايير المحاسبة الخاصة بها بما ينسجم مع معايير الإبلاغ المالي الدولي تحقيقا" لهدف الفهم الواسع لمحتويات القوائم المالية الختامية. طالما رغبت تلك الدول في توسيع أنشطتها الاقتصادية والانفتاح العالمي عليها.

٤- بناء آليات أعداد القوائم المالية الختامية بالاعتماد على لغة XBRL التي تتيح للمحاسبية عرض بنود تلك القوائم بشكل متوازن والإفصاح عن السياسات المحاسبية المعتمدة فيها وتوصيلها إلكترونيا" بصيغة تسهل من استخدام تقنيات المعلومات في هذا الغرض بكفاءة وفاعلية.

٥- تركيز جانب من التعليم المحاسبي على معايير الإبلاغ المالي الدولي ونظم التصنيف المعتمدة في إصدار تلك المعايير لتتيح لطلبة المحاسبة في الجامعات العربية من فهم وإدراك المنفعة التي تتحقق من تطبيق تلك المعايير على المستويين الداخلي للشركة والخارجي للاقتصاد القومي.

٦- ضرورة سعي الدول العربية واعتماد نتائج تجارب تكتلات اقتصادية معينة على سبيل المثال دول الاتحاد الأوروبي في برمجة عمليات إعداد القوائم المالية الختامية للشركات لضمان فهمها دوليا" و جذب الاستثمارات الأجنبية إليها بهدف تطوير وتقوية إقتصادات تلك الدول.

٧- على مستوى الدولة الواحدة وجوب التزام الشركات بمختلف قطاعاتها الاقتصادية على الالتزام بأسلوب تصنيف معين يضمن انسجام كامل لممارسات الإبلاغ للشركة مع معايير الإبلاغ المالي الدولي مع ضمان تطبيق ذلك التصنيف على جميع القوائم المالية الختامية المصدرة من قبلها.

٨- ضرورة تضمين التقارير النهائية لمراقبي الحسابات في البلدان العربية والإشارة إلى انسجام محتويات التقارير النهائية للشركات التي يقومون بتدقيق حساباتها لنظم التصنيف ومعايير الإبلاغ المالي الدولية بما يضمن سهولة تحليلها وفهمها من قبل المستخدمين.

المصادر:

1- ***Alimohammadi D***. "Meta-tag: a means to control the process of web indexing" *Online Information Review* 27(4):238–242. 2003.

2- ***Eccles RG, Herz RH, Keegan EM, Phillips DMH***. *The Value Reporting Revolution.* New York: John Wiley & Sons; 2001 (Chapter 6).

3- ***Jensen RE, Xiao JZ.*** "Customized financial reporting, networked databases, and distributed file sharing". *Account Horizon*. 15(3):209–222. 2001.

4- ***Amernic J, Maiocco M***. Improvements in disclosure by Canadian public companies. Cost Management 1981; 55:16–20.

5- ***Bazley M, Brown P, Izan HY***. "An analysis of lease disclosures by Australian companies". *Abacus*; 21(1):44–63. 1985

6- ***Bonsón E, Escobar T***. "Digital reporting in Eastern Europe: an empirical study". *International Journal of Accounting Information Systems*; 7(4):299–318. 2006

7- ***- Oyelere P, Laswad F, Fisher R.*** "Determinants of Internet financial reporting by New Zealand companies". *International Journal of Financial Management*.; 14(1). 26–63. 2003

8- ***Gliner B***. "The influence of company characteristics and accounting regulation on information disclosed by Spanish firms". *Europe Account Review*; 6(1): 45–68. 1997

9- ***Craven BM, Marston CL***. "Financial reporting on the Internet by Leading UK Companies". *Europe Account Review*; 8(2):321–33. 1999

10- ***Fecher H, Kilgore A.*** "The influence of cultural factors on accounting practices". *International Journal of Accounting*; 29(3):265–77. 1994

11- ***Baydoun N, Willett R.*** "Cultural relevance of western accounting systems to developing countries". *Abacus*; 31(1):67–92. 1995

12- ***Hofstede G.*** *Cultures and organizations*. McGraw-Hill; 1991.

13- ***Hofstede G.*** *Culture's consequences.* second edition. Sage Publications; 2001.

14- ***Watts RL, Zimmermann JL.*** "Towards a positive theory of the determination of accounting standards". Accounting Review; 53:112–34. 1978

15- Hossain M, Perera HB, Rahman AR. "Voluntary disclosure in the annual reports of New Zealand companies*". International Journal of Finance Management Accounting;* 6:69–87. 1995

16- Ibid

17- Singhvi SS, Desai HB. "An empirical analysis of the quality of corporate financial disclosure". *Accounting Review*: 129–138 January. 1971

18- Adams M, Hossain M. "Managerial discretion and voluntary disclosure: empirical evidence from the New Zealand life insurance industry". *Journal of Accounting Public Policy*; 17(3):245–281.1998.

19- Aitken M, Hooper C, Pickering J. "Determinants of voluntary disclosure of segment information: a re-examination of the role of diversification strategy". *Accounting and Finance*; 37(1):89-109. 1997

20- Ibid

21- Craven BM, Otsmani B. "Social and environmental reporting on the Internet by leading UK companies", *22nd Annual Congress of the European Accounting Association,* Bordeaux (France); 1999.

22- Lang M, Lundholm R. "Cross-sectional determinants of analyst ratings of corporate disclosures". *Journal of Accounting Research*; 31(2):246–72. 1993

23- - McKinnon JL, Dalimunthe L. "Voluntary disclosure of segment information by Australian diversified companies". *Accounting and Finance*; 33(1):33–51. 1993

24- Hackston D, Milne MJ. "Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies". *Journal of Accounting, Auditing & Accountability*; 9(1):77-108. 1996

25- Ibid.

26- Ibid.

27- - IASB. Preliminary views on an improved conceptual framework for financial reporting: the objective of financial reporting and qualitative characteristics of decision-useful financial reporting information; 2006. available at www.iasb.org