

## درجة توافق تطبيقات المحاسبة في الشركات المغربية مع التطبيقات المحاسبية الدولية

د. علي عبد الله على النعاس\*

### الملخص (Abstract):

### هدف الدراسة (Purpose):

تهدف هذه الورقة إلى معرفة مستوى التوافق للتطبيقات المحاسبية المغربية بدراسة الشركات المغربية المسجلة في سوق الأوراق المالية (بين نقطتين من الزمن - 2005-2010) مع التطبيقات المحاسبية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية IFRS (متمثلة في التطبيقات المحاسبية الفعلية للشركات المدرجة في أسواق المال ببورصة لندن وباريس).

### أسلوب ومنهجية الدراسة (Methodology/Approach):

تم استخدام مؤشر س (C index) لقياس التوافق المحاسبي في نقطتين من الزمن (2005-2010)، ثم مقارنة قيمة المؤشر طويلاً لمعرفة اتجاه عملية التوافق.

### نتائج الدراسة (Findings):

توصلت الدراسة بشكل عام إلى أن درجة توافق تطبيقات المحاسبة في الشركات المغربية مع التطبيقات الدولية زادت زيادة بسيطة خلال فترة الدراسة (من 46% في سنة 2005 إلى 48% في سنة 2010).

### الإسهام (الإضافة) (Originality/Value):

هذه الدراسة قدمت بعض الإسهامات المهمة للأدب الحالي، فهي تُلقت اهتمام الباحثين لدراسة موضوع التوافق المحاسبي للتطبيقات المحاسبية في الدول الأقل تطوراً، فهذا الموضوع لم يحظى بالاهتمام الكافي في الدول النامية. الدراسة الحالية أيضاً تُلقت انتباه الشركات وخاصة في الدول النامية

\* عضو هيئة التدريس بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والتجارة زليتن الجامعة الاسمرية.

إلى إمكانية الاستفادة من المعايير الدولية وكذلك الاستفادة من تجربة الدول الأخرى الأكثر تطوراً.

### محددات الدراسة/الدراسات المستقبلية (Limitations/Future Research):

الدراسة استخدمت الشركات المسجلة في أسواق المال فقط وللحصول على نتائج أفضل يمكن لدراسة قادمة أن تستخدم الشركات المدرجة وغير المدرجة. وكذلك يمكن دراسة هذه الموضوع باستخدام سياسات محاسبية أخرى لقياس التوافق المحاسبي.

**الكلمات الرئيسية (Key Words):** الشركات المغربية، معايير التقارير

المالية الدولية IFRS، توافق تطبيقات المحاسبة، مؤشر س C index.

### مقدمة ومشكلة الدراسة:

في العقود الأربعة الماضية أصبح التنسيق الدولي للمحاسبة هدفاً لكثير من المحاسبين في المجالات الأكاديمية والمهنية على السواء، ومنذ عام 1973م عندما أنشئت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ازدادت أهمية التنسيق الدولي للمحاسبة، وبدأ المحاسبون يهتمون اهتماماً كبيراً بدراسة الأسباب الكامنة وراء الاختلافات بين الممارسات المحاسبية، وأصبحت الحاجة إلى توحيد معايير إعداد التقارير المالية ضرورة حتمية، وذلك لتحقيق التنسيق الدولي للمحاسبة (Kanodia & Saprà 2016; Zhang 2010). ونلاحظ أن بعض المناطق، مثل الدول الأوروبية تمكنت إلى درجة كبير من تحقيق التوافق المحاسبي (التوافق المحاسبي بحكم القانون de jure) منذ إلزام (في 2005/01/01) جميع الشركات المدرجة في أسواق المال باتباع المعايير الدولية IFRS في إعداد التقارير المالية، وذلك لتقليل الفوارق والاختلافات في التقارير المالية من أجل إتاحة الفرصة أمام المستخدمين لإجراء المقارنات المناسبة للمعلومات ومن تمّ اتخاذ القرارات السليمة ( Baker & Barbu 2007; Wehrfritz & Haller 2014).

وفي ظل هذه الخلفية، التنسيق والتوافق المحاسبي يمكن أن يسهل عملية الاتصال بين الشركة ومستخدميها. وفي الحقيقة فإن تقديم المعلومات المحاسبية (التي يمكن مقارنتها من قبل المستخدمين) هو أهم هدف من أهداف المواءمة المحاسبية التي تسمح للمستثمرين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين (جميع صناعات القرار المحليين والأجانب) للحصول على الفرصة نفسها من استثمارات الشركة وقرارات الائتمان (Beke 2010; Walton 1992) وفي ضوء المناقشة السالفة الذكر من المرجح أن يكون واضحاً أن المواءمة قد تؤدي دوراً رئيسياً لكل من الشركات ومستخدميها في تعزيز الأسواق العالمية في البلدان المتقدمة والنامية على السواء.

يبدو أن التنسيق والتوافق مع تطبيقات المحاسبة الدولية في الوقت الحاضر أصبح أمراً يصعب تجاهله. فمع زيادة الضغط من العولمة الاقتصادية العالمية، وانتشار الأسواق المالية والمعاملات الدولية، المعلومات المحاسبية التي تنتجها نظم المحاسبة المحلية ليس من المرجح أن تلبى متطلبات مستخدمي هذه المعلومات، ونتيجة لهذا الضغط، التوافق مع النظم العالمية وتكيف نظم المحاسبة المحلية لتتماشى مع المجتمع الدولي وذلك لتوفير احتياجات المستخدمين سواء محليين أو خارجيين (صناعات القرارات الاقتصادية) من معلومات محاسبية مناسبة قد يكون مهماً جداً (Bruno 2014; Street & Shaughnessy 1998; Zeghal & Mhedhbi 2006). وتجدر الإشارة إلى أن التنسيق المحاسبي يستمد أهميته من مدى مصداقية المعلومات المحاسبية. فعلى سبيل المثال أنه في عام 1992م، ذكرت شركة أسترالية (News Corporation) أنها حققت أرباحاً في إطار المعايير الأسترالية قدرها 502 مليون دولار أسترالي، في حين أن هذه الأرباح (لنفس السنة) وفقاً للمعايير المحاسبية الأمريكية كانت 241 مليون دولار أسترالي (Schweikart et al. 1996). وقد

لاحظت بعض البلدان مثل استراليا ونيوزيلندا أهمية التنسيق المحاسبي في أسواقها المالية الإقليمية. ولذلك، اتخذت هذه البلدان بعض الخطوات للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (Rahman et al. 2002). في الواقع وعلى النمط نفسه، فإن المواءمة والتقارب المحاسبي (مع المحافظة على القيم الدينية والثقافية المحلية) مع باقي دول العالم (وخاصة بعد ما أصبح العالم كأنه قرية صغيرة بسبب ثورة الاتصالات) أمر مهم للبلدان النامية من أجل تحسين المعلومات المحاسبية، ولذلك فقد وقّع المغرب (مثل بلدان أخرى في هذا المنطقة) اتفاقاً أغادير في عام 2004م كمحاولة لتقليل الاختلافات مع اقتصادات الاتحاد الأوروبي (Dennis 2006; Maur 2005).

واستناداً إلى المناقشة المذكورة أعلاه، فإن السؤال الذي نتناوله هذه الدراسة، هو: هل زاد التقارب بين واقع وتطبيقات المحاسبة في المغرب وبين تطبيقات المحاسبة على الصعيد الدولي بين عامي 2005 و2010؟  
الدافع للدراسة:

على مدى العقدين الماضيين أو نحو ذلك، أشار الكثير من الباحثين أن المواءمة تحتاج إلى جهود كبيرة، وفي الحقيقة تبقى وجهة النظر التي نقول بأنه هناك فائدة كبيرة من قياس الفروق والاختلافات بين البلدان، على الأغلب تكون وجهة النظر سليمة (Walton 1992). ويشير Tay and Parker (1990) إلى أن تقييمات عمل لجنة IASC واللجنة الاقتصادية لأوروبا E.C في تحقيق قدر أكبر من إمكانية المقارنة بين البيانات المالية التي تنتجها الشركات في مختلف البلدان لم تكتمل بعد، وأشار البعض إلى أنه من المستحسن أن يحظى التقارب المحاسبي بمزيد من الجهد وأشار البعض إلى أنه من المنطقي أيضاً أن فهم الاختلافات في (Rahman, A. et al. 2002).

الممارسات المحاسبية في البلدان الأقل نمواً يمكن أن يكون ضرورياً للأكاديميين والمهنيين (Anandarajan & Hasan 2010)، وخاصة بعد تقرير البنك الدولي الذي ذكر أن المعلومات المحاسبية في هذه البلدان (البلدان النامية) غير مناسب لخدمة بعض المستخدمين (Saravanamuthu 2004). ولذلك ركزت هذه الدراسة على قياس مستوى التوافق المحاسبي، للمساعدة على سد هذه الفجوة.

### الإطار النظري:

#### مواءمة الممارسات المحاسبية الفعلية:

في جميع أنحاء العالم قد يستخدم المحاسبون أساليب مختلفة لمعالجة الحدث المحاسبي نفسه. هذه المرونة في المحاسبة من خلال تقديم أكثر من طريقة محاسبية بديلة مقبولة ومتعارف عليها لمعالجة مسألة محاسبية واحدة، تؤدي في بعض الأحيان إلى اختلافات كبيرة في الممارسات والنتائج المترتبة على استخدام هذه الأساليب (Ding et al. 2007; Kollaritsch 1965)، وبعبارة أخرى يلاحظ أن الاختلافات في الممارسات المحاسبية فيما بين الدول يمكن أن تكون بسبب الاختلافات متطلبات الإفصاح أو في بعض الخيارات المحاسبية البديلة، لمعالجة المسائل المحاسبية نفسها (Ashbaugh & Pincus 2001; Ding et al. 2007)، فعلى سبيل المثال، هناك بعض الطرق المقبولة لتقييم المخزون (الوارد أول صادر أولاً، الوارد أخيراً صادر أولاً أو المتوسط المرجح) أو أساليب مختلفة لاحتساب استهلاكات الأصول الثابتة... الخ. فيمكن أن يؤدي اعتماد أساليب مختلفة إلى اختلافات في الممارسات والنتائج المحاسبية. ويمكن أن تؤثر جميع الاختلافات معاً تأثيراً كبيراً على المعلومات المحاسبية (Nobes & Parker 2010). وقد تظهر هذه الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الشركات عندما تكون أهداف المستخدمين (المساهمين

والدائنين وشركات مراجعة الحسابات والسلطات الضريبية والإدارات والوكالات) مختلفة، وخاصة من ناحية حاجتهم للمعلومات المحاسبية، وطرق الإفصاح عليها (Nobes & Parker 2010; Nobes 1983). هذا بالطبع يسبب بعض الصعوبات بالنسبة لأولئك الذين (داخل أو خارج البلاد) يتعاملون مع التقارير المالية المنشورة. وبعبارة أخرى قد تصبح الحاجة لفهم التقارير المالية للشركات في الخارج مهمة للمستثمرين والمحليلين الماليين الذين يرغبون في شراء أسهم هذه الشركات. اقترح Carmona and Trombetta (2010) أنه مع تزايد ضغط الاقتصاد العالمي، ومع وجود استثمارات في الخارج، المحاسبون الأمريكيون الذين يضطرون للتعامل مع حسابات مالية غير متماثلة أعدتها شركات تابعة في بلدان مختلفة يجب أن يفهم المعايير المحاسبية لهذه البلدان، فالتوافق المحاسبي يساعد البلدان المتقدمة التي لديها كثير من المستثمرين والمحليلين الماليين الذين يرغبون في أن يكونوا قادرين على فهم البيانات المالية للدول المختلفة التي يتعاملون معها (Nobes & Parker 2010). وكذلك في الجانب الآخر قد يكون إدراك الفروق في الممارسات والإجراءات بين الدول أمراً مهماً بالنسبة للبلدان النامية أيضاً، الأمر الذي يمكن أن يساعدها في إنشاء نظم محاسبية حديثة (Zeghal & Mhedhbi 2006).

على الرغم من أن تحقيق التوافق المحاسبي بحكم القانون (باتباع نفس المعايير المحاسبية) قد يؤدي في بعض الأحيان إلى التوافق في الممارسات المحاسبية، أشارت بعض البحوث السابقة أن التوافق في التطبيقات المحاسبية الفعلية قد لا يتحقق عن طريق تنسيق المعايير المحاسبية (Chen & Cheng 2007). وفي المقابل يمكن الحصول على مواعمة الممارسات المحاسبية دون زيادة توافق المعايير (Van der Tas 1992)، فعلى سبيل المثال يمكن تحقيق المواعمة الفعلية في التطبيقات المحاسبية

دون موامة المعايير المحاسبية إذا طبقت الشركات الأساليب المحاسبية نفسها التي يتم اختيارها من عدة طرق اختيارية، عندما تختار الشركات هذه الأساليب من معايير محاسبية مختلفة، وبالتالي فإن درجة المقارنة بين هذه التقارير المالية ستزداد ( van der Tas 1988). ومما سبق نلاحظ أن إدراك الاختلافات بين الممارسات المحاسبية أمر مهم لتحقيق الموامة الفعلية.

كان هناك اهتمام دولي كبير، لمعرفة الاختلافات في الممارسات المحاسبية، وأجريت بعض الدراسات المبكرة في السبعينيات، منها على سبيل المثال، استطلع Benston (1976) الاختلافات بين نظامين للإفصاح، إذ كانت الولايات المتحدة تقوم على التنظيم العام (SEC)، في حين أن المملكة المتحدة كانت تقوم على التنظيم الخاص (البورصة) وأوصى بأن الولايات المتحدة يجب أن تقترب من نظام المملكة المتحدة عن طريق خفض قوة SEC. وفي العام نفسه، ومن خلال التركيز على بعدين محددتين (النطاق العام للإفصاح المالي ودرجة شمولية البيانات المالية للشركات)، والتي تنعكس في التقارير السنوية المقدمة من سبعة دول (الولايات المتحدة والمملكة المتحدة واليابان والسويد وهولندا، وألمانيا وفرنسا)، أكد Barrett (1976) على الاعتقاد الواسع الذي يقول: إن هناك علاقة بين درجة الجودة في الممارسات المحاسبية ودرجة كفاءة أسواق الأوراق المالية الوطنية. ودرس Street and Shaughnessy (1998) أوجه التشابه والاختلاف في الممارسات المحاسبية بين اللجنة الدائمة المشتركة والوكالات واطع المعايير الوطنية في البلدان الأنجلو أمريكية (الولايات المتحدة والمملكة المتحدة وكندا وأستراليا)، وكشف عن وجود اختلافات كثيرة (في أوائل التسعينيات) بين المعايير الدولية للمحاسبة وهذه البلدان

بغض النظر عن توافق التطبيقات المحاسبية في عدد قليل جدا من المجالات، مثل قائمة تدفقات الأموال والعقود التأجيرية خلال الفترة السابقة.

ومع تزايد التقدم التقني وانتشار الصفقات الدولية، اهتم العديد من الباحثين في أوروبا بهذه المسألة. وقد ركز البعض على تحليل واقتراح منهجيات لقياس التوافق الفعلي ( Archer et al. 1995; Krisement 1997; McLeay et al. 1999; Rahman et al. 1996; Taplin 2004; Tay & Parker 1990; van der Tas 1988). وأبدى آخرون اهتمامهم بقياس المواعمة الفعلية، سواء دراسة حركة التوافق المحاسبي واتجاهه أو دراسة درجة التوافق في نقطة زمنية محددة، وكانت النتائج التي تم الحصول عليها من دراسات قياس درجة التوافق في التطبيقات المحاسبية الفعلية مختلفة، فعلى الرغم من أن بعض الدراسات وجدت أن المواعمة الفعلية انخفضت مع مرور الوقت أو كانت منخفضة في أوقات من الزمن، فأن القليل منها وجد العكس، فعلى سبيل المثال، قام Barrett (1976) بتحليل التقارير السنوية لـ 103 شركة للسنوات 1963 إلى 1972 من ثمانية بلدان (الولايات المتحدة، والمملكة المتحدة، واليابان، والسويد، وهولندا، وألمانيا، وفرنسا) ووجد أنه على الرغم من أن المستوى العام لإفصاح الشركات تحسّن في الفترة من 1963 إلى 1972، بأن هناك اختلافاً كبيراً بين المستوى العام للإفصاح بين الشركات الأمريكية والبريطانية، من جهة، والشركات من باقي البلدان الخمسة من جهة أخرى.

ومن خلال التركيز على بعض المجالات مثل: الاستهلاك، والشهرة، وتقييم المخزون، وأسس تقوىم بعض البنود الاستثنائية وجد Emenyonu and Gray (1992) عدم وجود تناغم في التطبيقات المحاسبية الفعلية بين ألمانيا؛ وفرنسا والمملكة المتحدة. وبيّن Archer et al. (1996) أن عملية المواعمة الفعلية بين

البلدان (هولندا وسويسرا والسويد وإيرلندا وألمانيا وفرنسا وبلجيكا) كانت في الفترة 1986-1987 و 1990-1991 منخفضة، كما أكد McLeay et al (1999) انخفاض التوافق في الطرق المحاسبية المتعلقة بالشهرة بين بعض البلدان الأوروبية (هولندا؛ المملكة المتحدة؛ لوكسمبورغ؛ إيرلندا؛ ألمانيا؛ فرنسا؛ الدنمارك؛ النمسا؛ بلجيكا؛ فنلندا؛ إسبانيا؛ سويسرا؛ والسويد). وبالإضافة إلى ما سبق دعمت نتائج (Gray et al. 2009; Mechelli 2009) دراسات هذا الاتجاه-الانخفاض في التوافق المحاسبي.

من ناحية أخرى، درس Van der Tas (1992) التقارير السنوية من 1979-1988 من 154 شركة في ثماني دول أوروبية، هي (هولندا، المملكة المتحدة، لوكسمبورغ، إيرلندا، اليونان، ألمانيا، فرنسا، الدنمارك) من خلال التركيز على الضرائب المؤجلة، وبالمثل Canibano and Mora (2000) التي تركز على أربع مسائل محاسبية، هي (الضرائب المؤجلة، والشهرة، والتأجير، وترجمة العملات الأجنبية) وقدمت هذه الدراسات أدلة على زيادة التوافق في التطبيقات المحاسبية الفعلية. وقدمت دراسات أخرى نتائج مختلطة حول قضايا محددة. إذ وجد Herrmann and Thomas (1995) مستويات عالية من الانسجام في بعض المسائل المحاسبية، مثل: ترجمة العملات الأجنبية ومعالجة فروق الترجمة، وتقييم المخزون)، وانخفاض مستوى الانسجام بشأن مسائل أخرى مثل تقويم الأصول، والاستهلاكات، والشهرة. وقاس Archer et al (1995) درجة التوافق الفعلي للتطبيقات المحاسبية مع التركيز على بندين، هما: الضريبة المؤجلة والشهرة خلال فترة أربع سنوات بين ثمانية بلدان، هي: (بلجيكا، وفرنسا، وألمانيا، وإيرلندا، وهولندا، والسويد، وسويسرا، والمملكة المتحدة). وأشارت نتائجها إلى أن المواعمة بين

البلدان تحسنت من 14.94 إلى 21.63؛ في حين أن قابلية المقارنة داخل البلدان لم تزد زيادة كبيرة عن الفترة 1998/1986. وفي أوروبا أيضاً قام Andreea and Alexandra-Carmen (2013) بدراسة البيانات المالية لـ30 مجموعة مدرجة في ثلاثة أسواق مالية مختلفة لبعض جوانب الإفصاح المتعلقة بالبيانات المالية الموحدة. وكشفت نتائج الدراسة عن درجة عالية من المواءمة الفعلية للممارسات المحاسبية. وبغض النظر عن النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، فإنه من الواضح أن قدرًا كبيرًا من الاهتمام قد أولي لهذا الموضوع في أوروبا.

وفي السنوات الأخيرة ركز بعض الباحثين جهودهم على هذه المسألة في أجزاء أخرى من العالم، ففي الصين ومن خلال تحليل التقارير السنوية لعام 1999 و2002 لـ79 شركة صينية مدرجة في السوق المالي وجدوا Peng et al (2008) أن هناك مواءمة فعالة بين الممارسات المحاسبية للشركات المدرجة في الصين ومعايير التقارير المالية الدولية. وقاس Lasmin (2011) مستوى المواءمة في الممارسات الفعلية للمحاسبة في إندونيسيا في نقطة زمنية محددة، ووجد أن مستوى التوافق عالٍ جدًا. وفي تونس أجرى Trabelsi (2010) دراسة استخدام فيها استبانةً للتحقق من هذه المسألة، وأشار إلى أن الممارسات المحاسبية المحلية لا تتسجم مع الممارسات الدولية. وهنا من الواضح جدا أن نلاحظ ندرة البحوث التي تناولت هذا الموضوع في الدول الناشئة، وبخاصة في أفريقيا. وتمشيًا مع الاهتمام العالمي بهذه القضية، فمن المرجح أن تكون الحاجة إلى هذا النوع من البحوث في البلدان النامية مهم للغاية.

التنسيق الفعلي بين التقارير المالية في شمال أفريقيا ومعايير التقارير المالية الدولية:

على مدى عقدين تقريبا، أسهمت موجة العولمة المالية في تدفق رؤوس الأموال بين البلدان المتقدمة، ولا سيما بين البلدان المتقدمة والأقل تطورا ( Prasad et al. 2007). وبسبب ظاهرة العولمة أيضا، يمكن ملاحظة انتشار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حول العالم ( Deaconu & Buiga 2011; Zeghal & Mhedhbi 2012). وبصرف النظر عن الظروف الوطنية، أصبح تأثير العولمة (تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في جميع أنحاء العالم) واضحا (Cătălina et al. 2008)، وذلك على أمل تحسين قابلية المقارنة والشفافية وتحسين جودة المعلومات المالية، فاستخدمت كثير من الدول في جميع أنحاء العالم المعايير المحاسبية الدولية (IASs) معايير وطنية (Brown & Tarca 2001). وتمشيا مع النمط نفسه، فالمناقشة المذكورة أعلاه تقود إلى السؤال التالي:

- هل زاد التوافق في التطبيقات المحاسبية الفعلية في التقارير المالية في المغرب وتطبيقات المحاسبة الدولية بين عامي 2005 و2010؟

الدراسة الميدانية:

مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة جميع الشركات المدرجة في الأسواق المغربية، وكذلك ما يناظرها من شركات مدرجة في أسواق المال ببورصة لندن وباريس، في حين تحتوي عينة الدراسة على جميع الشركات المدرجة والتي تتوفر بياناتها في هذه الأسواق. والجدول I يبين توزيع الشركات على البورصات المغربية والأوروبية (32 تقريرا سنويا من الشركات المدرجة في الأسواق المغربية، و32 تقريرا سنويا من الشركات المدرجة في أسواق المال الدولية -بورصة لندن وباريس).

استخدمت الدراسة التقارير المالية التي تم تجميعها من أسواق المال المغربية والأوروبية لسنتي 2005-2010 وقد تم اختيار عام 2005 نقطة انطلاق، لأنه بحلول ذلك العام فرض على جميع الشركات الأوروبية المدرجة (شركات من المملكة المتحدة وفرنسا التي تم اختيارها للمقارنة) اعتماد المعايير الدولية لإعداد تقاريرها المالية، وتم اختيار عام 2010، لأن خمس سنوات هي فترة كافية لقياس درجة التوافق المحاسبي.

الجدول رقم 1 توزيع الشركات العينة على البورصات المغربية والأوروبية

| السنة       | 2005        |         |                 |         | 2010        |         |                 |         |
|-------------|-------------|---------|-----------------|---------|-------------|---------|-----------------|---------|
|             | شركات مالية |         | شركات غير مالية |         | شركات مالية |         | شركات غير مالية |         |
| القطاع      | شركات       | شركات   | شركات           | شركات   | شركات       | شركات   | شركات           |         |
| مكان العينة | مغربية      | أوروبية | مغربية          | أوروبية | مغربية      | أوروبية | مغربية          | أوروبية |
| عدد الشركات | 5           | 5       | 8               | 8       | 8           | 8       | 11              | 11      |
| المجموع     | 10          |         | 16              |         | 16          |         | 22              |         |

قياس مستوى التوافق للتطبيقات المحاسبية:

استخدمت أغلب الدراسات الميدانية (Archer et al. 1996; McLeay et al. 1999; Van der Tas 1992; van der Tas 1988; Walton 1992) التي قاست درجة التوافق في لحظة ثابتة من الزمن المؤشرات والنماذج الإحصائية. وعلى كل حال فالطريق الأنسب لقياس درجة التوافق المحاسبي تعتمد بالدرجة الأولى على هدف الدراسة. ففي الدراسة الحالية يركز هدف الدراسة على قياس التوافق بين أنواع معينة من الشركات، ولذلك يكون استخدام المؤشرات لقياس التوافق أكثر ملاءمة (Canibano & Mora 2000). ولهذا السبب تم اختيار C index لقياس درجة التوافق في هذه الدراسة، وهذا المؤشر عبارة عن معادلة رياضية تحتوي على السياسات المحاسبية التي يتم تقسمها الى ثنائيات قابلة للمقارنة لمعرفة درجة

التوافق (التشابه) في التقارير المالية في شركات العينة. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه هناك مؤشرات أخرى استخدمت لقياس درجة توافق الممارسات المحاسبية، مثل: H index و I index (Van der Tas 1992; van der Tas 1988). وهناك سببين لاختيار C index لقياس درجة التوافق في هذه الدراسة دون غيره من المؤشرات. فهذه المؤشر قادر على التعامل مع التقارير الإضافية والمعلومات التوضيحية على عكس المؤشرين: H index و I index (Canibano & Mora 2000) وكذلك C index الذي تم اقتراحه بواسطة van der Tas (1988) هو الأفضل لقياس درجة التوافق بمقارنة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية المنشورة بواسطة هذه الشركات. ولقد استخدم هذه المؤشر في بعض الدراسات المشابهة في مناطق كثيرة من العالم (Canibano & Mora 2000; Gray et al. 2009; Halbouni 2010; Lasmin 2011; Taplin 2003; Van der as 1992).

وقد تم استخدام هذا المؤشر لقياس درجة التوافق في نقطتين جامدتين من الزمن (2005-2010)، ثم مقارنة قيمة هذا المؤشر في سنتي 2005-2010، لمعرفة اتجاه هذا التوافق (زيادة أو نقصاً). وقد كانت الصيغة الرياضية للمؤشر هي:

$$C \text{ index} = \frac{\sum_{j=1}^n (a_j^2 - a_j) - \sum_{j < k} \sum (a_{jk}^2 - a_{jk}) + \sum_{j < k} \sum (a_{kj}^2 - a_{kj}) - \dots + (-1)^{i+1} \sum \dots \sum (a_{j \dots i}^2 - a_{j \dots i})}{n^2 - n} \quad \text{: (van der Tas 1988)}$$

حيث  $a_j$  هي عدد الشركات التي تعرض معلوماتها المحاسبية وفقاً للطريقة المحاسبية 'j'، و  $a_{jk}$  هي عدد الشركات التي تنتج معلوماتها المحاسبية وفقاً للطرق المحاسبية 'k'، 'j' و 'l' و 'n' هو مجموع عدد الشركات في العينة.

قيمة المؤشر سوف ترتفع عندما تعرض شركات العينة معلوماتها المحاسبية وفقاً لطريقة محاسبية واحدة، أو عد قليل من الطرق المحاسبية. لذلك فإن قيمة المؤشر

سوف تكون "1" (أي درجة التوافق كاملة 100%) عندما تتبع كل الشركات الطريقة المحاسبية نفسها (أنظر van der Tas 1988, p. 168).

من الواضح أنه ليس من الممكن أن تتم مقارنة كل المعلومات المحاسبية باستخدام قائمة مقارنة طويلة، كما في دراسة Price Waterhouse (1979). فقائمة الدراسة يجب أن تحقق أهداف الدراسة، وأن تكون معقولة وشاملة. ولذلك لاختيار أي قضية محاسبية للمقارنة في هذه الدراسة تم وضع بعض المعايير: أولاً الطريقة المحاسبية المختارة يجب أن تؤثر على صافي الأصول و(أو) الدخل. ثانياً يجب أن تتوفر المعلومات الكافية للطريقة المختارة.

استُخدمت هذه المعايير (الشروط) في دراسة Herrmann and Thomas (1995)، وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن هذه القضايا المحاسبية المختارة من القضايا الخلافية عالمياً، وتوضح أهمية هذه المسائل من الاهتمام الكبير للهيئات المحاسبية العالمية بهذه القضايا، فعلى سبيل المثال IASC قامت بتعديل المعايير المحاسبية المتعلقة بهذه القضايا عدة مرات.

وفي هذا الصدد، تم تجميع التقارير المالية للشركات المغربية، وكذلك للشركات العالمية (32 تقرير مالي للشركات المغربية المسجلة في الأسواق المالية المغربية، وكذلك 32 تقريراً مالياً للشركات المسجلة في الأسواق المالية العالمية (سوق لندن وسوق باريس)). وتم فحص وتحليل هذه التقارير المالية فيما يتعلق بسبع قضايا محاسبية، هي (ضريبة الدخل، العقود المالية، الشهرة، إعادة تقييم الأصول، استهلاكات الأصول، العملات الأجنبية، والمخزون السلعي). وهذا الاجراء يتفق مع العديد من الدراسات السابقة المشابهة (Alnaas 2017; Archer et a 1996; Canibano & Mora 2000; Emenyonu & Gray 1992; McLeay et al.

1992; Van der Tas 1992; Strouhal 2012; 1999)، وتم الأخذ في الاعتبار خمسة بدائل محاسبية لكل طريقة، وتم استخدام هذه البيانات لاحتساب قيمة المؤشر (C index).

### نتائج الدراسة:

تم تناول موضوع التوافق المحاسبي بين التقارير المالية للشركات المغربية والتقارير المالية للشركات العالمية المتبعة للمعايير الدولية IFRS في الصيغة التالية (كسؤال الدراسة الحالية): هل زداد التوافق في التطبيقات المحاسبية الفعلية في التقارير المالية في المغرب وتطبيقات المحاسبة الدولية بين عامي 2005 و 2010؟ كما أشرنا سابقاً إن درجة التوافق في التطبيقات المحاسبية قيست باستخدام C index والجدول رقم (2) يعرض مستوى التوافق استناداً على سبع قضايا محاسبية للسنتين 2005-2010 وفق الآتي:

الجدول رقم (2) التوافق المحاسبي (باستخدام C index) وفقاً للقضايا المحاسبية المختار

| السنة                            | جمع العينة | A = ضريبة | B = العقود المالية | C = الشهرة | D = إعادة تقييم الأصول | E = استهلاكات الأصول | F = العملات الأجنبية | G = المغزون | درجة التوافق المحاسبي |
|----------------------------------|------------|-----------|--------------------|------------|------------------------|----------------------|----------------------|-------------|-----------------------|
| اللوحة 1: درجة التوافق لسنة 2005 |            |           |                    |            |                        |                      |                      |             |                       |
| 2005                             | 26         | 0.38      | 0.42               | 0.38       | 0.62                   | 0.56                 | 0.41                 | 0.44        | 0.46                  |
| اللوحة 2: درجة التوافق لسنة 2010 |            |           |                    |            |                        |                      |                      |             |                       |
| 2010                             | 38         | 0.47      | 0.39               | 0.42       | 0.50                   | 0.63                 | 0.50                 | 0.43        | 0.48                  |

اللوحة 1 واللوحة 2 في الجدول رقم (2) تبين مستوى توافق التطبيقات المحاسبية الفعلية للشركات المغربية مع الممارسات المحاسبية حسب متطلبات المعايير الدولية (IFRS) استناداً على الطرق المحاسبية لسنتي 2005-2010، فمن خلال

الجدول يتضح أن مستوى التوافق في التطبيقات المحاسبية مع متطلبات المعايير الدولية ارتفع من 46% في سنة 2005 إلى 48% في سنة 2010، كما تجدر الإشارة إلى أن نتيجة هذه الدراسة مشابهة لدراسة (Lasmin 2011) في إندونيسيا و (Canibano Mora 2000) الذي درس 13 دولة أوروبية وكانت نتائج الدراستين وجود ارتفاعاً في مستوى التوافق، وكذلك هذه النتيجة قريبة من توافق الشركات التونسية بـ(54%) (Alnaas, 2017). وهذه الزيادة في توافق الشركات المغربية نتيجة طبيعية لسياسة الإصلاحات المتبعة من قبل الحكومة المغربية لسوق المال بشكل خاص وإصلاحات القطاع الاقتصادي بشكل عام لعدة سنوات (Alnaas et al. 2013)، ومن بين هذه السياسات توقيع الحكومة لاتفاقية أعايير سنة 2004 مع دول الاتحاد الأوروبي (Maur 2005).

وبالنظر إلى الجدول رقم (2) يتضح أن مستوى التوافق زاد لكل من ضريبة الدخل، الشهرة، استهلاكات الأصول، والعملات الأجنبية، في حين أنخفض هذا المستوى لكل من العقود المالية، إعادة تقييم الأصول، وكذلك المخزون السلعي.

### الخلاصة:

هدفت هذه الورقة لمعرفة مدى التوافق بين تطبيقات المحاسبة في الشركات المغربية وتطبيقات المحاسبة الدولية بين عامي 2005 و2010. وبالتركيز على سبعة جوانب محاسبية بينت الدراسة أن مستوى التوافق زاد من 46% في سنة 2005 إلى 48% في سنة 2010. قدمت هذه الدراسة بعض الإضافات المهمة للأدب المحاسبي الحالي. فهي من المحاولات القليلة التي حاولت لفت انتباه الهيئات المحاسبية والشركات المغربية إلى هذا الجانب المهم ومدى إمكانية الاستفادة من التطبيقات الدولية وكذلك قد تسهم نتائج هذه الدراسة في جذب الاستثمارات المحلية والخارجية.

وعلى الرغم من الإسهامات القيمة لهذه الدراسة، يمكن ملاحظة بعض القيود والمحددات. استخدمت هذه الدراسة الشركات المدرجة في أسواق المال فقط وللحصول على نتائج أفضل يمكن لدراسة قادمة أن تستخدم الشركات المدرجة وغير المدرجة وكذلك يمكن دراسة هذه الموضوع بمقارنة سياسات محاسبية أخرى.

## المراجع

- 1- Aisbitt, S 2001, 'Measurement of harmony of financial reporting within and between countries: the case of the Nordic countries', European Accounting Review, vol. 10, no. 1, pp. 51-72, EBSCOhost, bth, item: 4793326.
- 2- Alnaas, A, James, K & Scott, A 2013, 'A review of the contextual factors associated with the North African business environment – descriptive historical study', African J. Accounting, Auditing and Finance, vol. 2, no. 1, pp. 9-26.
- 3- Alnaas, AAA 2017, 'Measuring the Degree of International Harmonisation in Selected Accounting Practice: the Case of Tunisian Firms', IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), vol. 19, no. 1, pp. 18-25,
- 4- Anandarajan, A & Hasan, I 2010, 'Value relevance of earnings: Evidence from Middle Eastern and North African Countries', Advances in Accounting, vol. 26, no. 2, pp. 270-9,
- 5- Andreea, C & Alexandra-Carmen, B 2013, 'SOME DISCLOSURE ASPECTS REGARDING CONSOLIDATED FINANCIAL STATEMENTS', Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, vol. 22, no. 1, pp. 1171-81, EBSCOhost, bth, item: 90545812.
- 6- Archer, S, Delvaille, P & McLeay, S 1995, 'The Measurement of Harmonisation and the Comparability of Financial Statement Items: Within-Country and Between-Country Effects', Accounting & Business Research, vol. 25, no. 98, pp. 67-80, EBSCOhost, bth, item: 11895686.
- 7- Archer, S, Delvaille, P & McLeay, S 1996, 'A statistical model of international accounting harmonization', Abacus, vol. 32, no. 1, pp. 1-29,
- 8- Ashbaugh, H & Pincus, M 2001, 'Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earnings',

Journal of Accounting Research, vol. 39, no. 3, pp. 417-34, EBSCOhost, bth, item: 5914563.

9- Baker, CR & Barbu, EM 2007, 'Trends in research on international accounting harmonization', The International Journal of Accounting, vol. 42, no. 3, pp. 272-304,

10- Barrett, ME 1976, 'Financial Reporting Practices: Disclosure and Comprehensiveness in an International Setting', Journal of Accounting Research, vol. 14, no. 1, pp. 10-26, EBSCOhost, bth, item: 6415829.

11- Beke, J 2010, 'Accounting Management by International Standards', International Journal of Business & Management, vol. 5, no. 5, pp. 36-43, EBSCOhost, bth, item: 51366555.

12- Benston, GJ 1976, 'Public (U.S.) Compared to Private (U.K.) Regulation of Corporate Financial Disclosure', Accounting Review, vol. 51, no. 3, pp. 483-98, EBSCOhost, bth, item: 4482092.

13- Brown, P & Tarca, A 2001, 'Politics, Processes and the Future of Australian Accounting Standards', Abacus, vol. 37, no. 3, pp. 267-96, EBSCOhost, bth, item: 5457339.

14- Bruno 2014, 'Harmonizing Budgeting and Accounting: The Case of Italy', Open Journal of Accounting, vol. 3, p. 38,

15- Canibano, L & Mora, A 2000, 'Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players', European Accounting Review, vol. 9, no. 3, pp. 349-69, EBSCOhost, bth, item: 4793496.

16- Carmona, S & Trombetta, M 2010, 'The IASB and FASB convergence process and the need for [']concept-based' accounting teaching', Advances in Accounting, vol. 26, no. 1, pp. 1-5,

17- Cătălina, G, Vasile, G, Paul, D & Nicoleta, C 2008, 'globalization impact on the development of new directions as related to accounting ',

- Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, vol. 17, no. 3, pp. 1245-9, EBSCOhost, bth, item: 48176479.
- 18- Chen, JJ & Cheng, P 2007, 'The Impact of Regulatory Enforcement on Harmonization of Accounting Practices: Evidence from China', Journal of Contemporary Accounting & Economics, vol. 3, no. 1, pp. 58-71,
- 19- Deaconu, A & Buiga, A 2011, 'accounting and the environmental factors- an empirical investigation post- communist romania', Accounting & Management Information Systems / Contabilitate si Informatica de Gestiune, vol. 10, no. 2, pp. 135-68, EBSCOhost, bth, item: 64156674.
- 20- Dennis, A 2006, 'The impact of regional trade agreements and trade facilitation in the Middle East and North Africa region', World Bank Policy Research Working Paper, no. 3837,
- 21- Ding, Y, Hope, O-K, Jeanjean, T & Stolowy, H 2007, 'Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications', Journal of Accounting and Public Policy, vol. 26, no. 1, pp. 1-38, viewed 2007/2//,
- 22- Emenyonu, EN & Gray, SJ 1992, 'EC accounting harmonisation: an empirical study of measurement practices in France, Germany and the UK', Accounting and Business Research, vol. 23, pp. 49-,
- 23- Garrod, N & Sieringhaus, I 1995, 'European Union accounting harmonization', European Accounting Review, vol. 4, no. 1, pp. 155-64, EBSCOhost, bth, item: 5386288.
- 24- Gray, SJ, Linthicum, CL & Street, DL 2009, 'Have 'European'and US GAAP measures of income and equity converged under IFRS? Evidence from European companies listed in the US', Accounting and Business Research, vol. 39, no. 5, pp. 431-47,

- 25- Halbouni, S 2010, 'Measurement of de Facto harmonization in accounting practices between selective countries in the Middle East: Jordan, Saudi Arabia and the United Arab Emirate', *Jordan Journal of Business Administration*, vol. 5, no. 1,
- 26- Herrmann, D & Thomas, W 1995, 'Harmonisation of accounting measurement practices in the European Community', *Accounting and Business Research*, pp. 253-,
- 27- Kanodia, C & Sapra, H 2016, 'A Real Effects Perspective to Accounting Measurement and Disclosure: Implications and Insights for Future Research', *Journal of Accounting Research*, vol. 54, no. 2, pp. 623-76,
- 28- Kollaritsch, FP 1965, 'International Accounting Practices', *Accounting Review*, vol. 40, no. 2, pp. 382-5, EBSCOhost, bth, item: 4493707.
- 29- Kosman, E & Leonard, K 2005, 'Similarity coefficients for molecular markers in studies of genetic relationships between individuals for haploid, diploid, and polyploid species', *Molecular ecology*, vol. 14, no. 2, pp. 415-24,
- 30- Krisement, VM 1997, 'An approach for measuring the degree of comparability of financial accounting information', *European Accounting Review*, vol. 6, no. 3, pp. 465-85,
- 31- Láinez Gadea, JA, Callao Gastón, S & Jarne Jarne, JI 1996, 'Información exigida por las bolsas de valores: Análisis empírico de la armonización internacional', *Revista española de financiación y contabilidad*, no. 86, pp. 35-56,
- 32- Lasmin, L 2011, 'Empirical Evidence on Formal and Material Harmonization of National Accounting Standards', SSRN eLibrary,
- 33- Loukil, N, Zayani, MB & Omri, A 2010, 'Impact of liquidity on stock returns: an empirical investigation of the Tunisian stock market',

- Macroeconomics and Finance in Emerging Market Economies, vol. 3, no. 2, pp. 261-83, EBSCOhost, eoah, item: 22194925.
- 34- Maur, JC 2005, 'Exporting Europe's Trade Policy', The World Economy, vol. 28, no. 11, pp. 1565-90, EBSCOhost, eoah, item: 8031734.
- 35- McLeay, S, Neal, D & Tollington, T 1999, 'International standardisation and harmonisation: a new measurement technique', Journal of International Financial Management & Accounting, vol. 10, no. 1, pp. 42-70,
- 36- Mechelli, A 2009, 'Accounting Harmonization and Compliance in Applying IASB Standards: An Empirical Survey about the First Time Adoption of IAS 7 by Italian Listed Groups', Accounting in Europe, vol. 6, no. 2, pp. 231-70,
- 37- MSCI 2010, GICS STRUCTURE & SUB-INDUSTRY DEFINITIONS (English), viewed 15-04-2013 <[http://www.msci.com/products/indices/sector/gics/gics\\_structure.html](http://www.msci.com/products/indices/sector/gics/gics_structure.html)>
- 38- Nair, RD & Frank, WG 1981, 'The Harmonization of International Accounting Standards, 1973-1979', International Journal of Accounting, vol. 17, no. 1, pp. 61-78, EBSCOhost, bth, item: 11764479.
- 39- Nobes, C & Parker, R 2010, 'International harmonization', in Comparative international accounting, 12, revised edn, Pearson Education, Limited, 2012, pp. 79-104.
- 40- Nobes, CW 1983, 'A JUDGEMENTAL INTERNATIONAL CLASSIFICATION OF FINANCIAL REPORTING PRACTICES', Journal of Business Finance & Accounting, vol. 10, no. 1, pp. 1-19, EBSCOhost, bth, item: 4558585.
- 41- Peng, S, Tondkar, RH, van der Laan Smith, J & Harless, DW 2008, 'Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence

- of Accounting Practices?: A Study from China', The International Journal of Accounting, vol. 43, no. 4, pp. 448-68,
- 42- Prasad, ES, Rogoff, K, Wei, SJ & Kose, MA 2007, Financial globalization, growth and volatility in developing countries, University of Chicago Press.
- 43- Qu, X & Zhang, G 2010, 'Measuring the convergence of national accounting standards with international financial reporting standards: The application of fuzzy clustering analysis', The International Journal of Accounting, vol. 45, no. 3, pp. 334-55,
- 44- Rahman, Perera, H & Ganesh, S 2002, 'Accounting practice harmony, accounting regulation and firm characteristics', Abacus, vol. 38, no. 1, pp. 46-77,
- 45- Rahman, A, Perera, H & Ganeshanandam, S 1996, 'Measurement of Formal Harmonisation in Accounting: An Exploratory Study', Accounting & Business Research, vol. 26, no. 4, pp. 325-39, EBSCOhost, bth, item: 11934729.
- 46- Rahman, A, Perera, H & Ganesh, S 2002, 'Accounting practice harmony, accounting regulation and firm characteristics', Abacus, vol. 38, no. 1, pp. 46-77,
- 47- Saravanamuthu, K 2004, 'What is measured counts: harmonized corporate reporting and sustainable economic development', Critical Perspectives on Accounting, vol. 15, no. 3, pp. 295-302,
- 48- Schweikart, JA, Gray, SJ & Salter, SB 1996, An interview with Sir Bryan Carsberg, Secretary-General of the International Accounting, American Accounting Association, 08887993, Interview, <<http://ezproxy.usq.edu.au/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=893309&site=ehost-live>>.
- 49- Street, DL & Shaughnessy, KA 1998, 'The quest for international accounting harmonization: A review of the standard setting agendas of

- the IASC, US, UK, Canada, and Australia, 1973-1997', *The International Journal of Accounting*, vol. 33, no. 2, pp. 179-209,
- 50- Strouhal, J 2012, 'Testing accounting harmonization upon the globalization of financial reporting systems', paper presented to Proceedings of the 11th WSEAS international conference on Software Engineering, Parallel and Distributed Systems, and proceedings of the 9th WSEAS international conference on Engineering Education.
- 51- Taplin, RH 2003, 'Harmony, Statistical Inference with the Herfindahl H Index and C Index', *Abacus*, vol. 39, no. 1, pp. 82-94,
- 52- ---- 2004, 'A unified approach to the measurement of international accounting harmony', *Accounting & Business Research*, vol. 34, no. 1, pp. 57-73, EBSCOhost, bth, item: 13197832.
- 53- Tay, JSW & Parker, RH 1990, 'Measuring International Harmonization and Standardization', *Abacus*, vol. 26, no. 1, pp. 71-88, EBSCOhost, bth, item: 5119124.
- 54- Trabelsi, R 2010, ' Evaluating international accounting harmonization in an emerging country ', *Accounting & Management Information Systems / Contabilitate si Informatica de Gestiune*, vol. 9, no. 3, pp. 354-78, EBSCOhost, bth, item: 60502530.
- 55- Van der Tas, L 1992, 'Evidence of EC financial reporting practice harmonization', *European Accounting Review*, vol. 1, no. 1, pp. 69-104,
- 56- van der Tas, LG 1988, 'Measuring Harmonisation of Financial Reporting Practice', *Accounting & Business Research*, vol. 18, no. 70, pp. 157-69, EBSCOhost, bth, item: 13857779.
- 57- Walton, P 1992, 'Harmonization of Accounting in France and Britain: Some Evidence', *Abacus*, vol. 28, no. 2, pp. 187-99, EBSCOhost, bth, item: 5118044.

- 58- Wehrfritz, M & Haller, A 2014, 'National influence on the application of IFRS: Interpretations and accounting estimates by German and British accountants', *Advances in Accounting*, vol. 30, no. 1, pp. 196-208,
- 59- Zeghal, D & Mhedhbi, K 2006, 'An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries', *The International Journal of Accounting*, vol. 41, no. 4, pp. 373-86,
- 60- Zeghal, D & Mhedhbi, K 2012, 'Analyzing the effect of using international accounting standards on the development of emerging capital markets', *International Journal of Accounting and Information Management*, vol. 20, no. 3, pp. 220-37,