

تأثير القيم الثقافية على الممارسات المحاسبية

ليلى الطويل

كلية الاقتصاد، جامعة دمشق

دمشق، الجمهورية العربية السورية

الملخص:

تسعى هذه الورقة إلى اختبار النظرية التي طورها "جراي" (١٩٨٨)، ومضامينها التي تم تطويرها من قبل الباحثة التي تربط الممارسات المحاسبية مع الأبعاد الثقافية التي طورها "هوفستيد" (١٩٩١). واستناداً إلى بيانات تم جمعها من ١٩ دولة (دول متطورة ونامية)، تبين أنه بينما يحمل نموذج "جراي" قوة تفسيرية ذات دلالة إحصائية، إلا أنه كان أقوى في تفسير (١) سلطة النظم المحاسبية، (٢) قوة فرض تطبيقها، (٣) ممارسات القياس المستخدمة، (٤) درجة الإفصاح عن المعلومات، بواسطة بعدين رئيسيين وهما (١) الفردية/الجماعية، و (٢) تفاوت القوة الواسع/الضيق. ولقد وُجد أنه ضعيف في تفسير الممارسات المحاسبية باستخدام البعدين الآخرين وهما: تجنب عدم التأكد القوي/الضعيف، والذكورة/الأنوثة. ومع توفر الأدلة على تأثير القيم الثقافية على الممارسات المحاسبية، لا بد أن تكون الدول النامية مدركة للاختلافات الثقافية عند تبني معايير المحاسبة الدولية.

مقدمة :

تواجه جميع الدول - وبالأخص الدول النامية - مسألة التطور الاقتصادي مواجهة تحديات كبيرة وجسيمة. ويمكن إثارة الكثير من الأسئلة حول دور المحاسبة في التطور الاقتصادي، وحول النظم الملائمة الواجب استخدامها في سياق الاحتياجات المحلية والقيم الثقافية والدعوات إلى ضرورة التنسيق والانسجام. وإلى أي درجة يمكن استخدام أو تكييف النظم الغربية مثل النظام الأنجلو - ساكسوني أو النظام الأوروبي لتلبية احتياجات الدول النامية بما فيها الدول الإسلامية عموماً والدول العربية خصوصاً؟

إن التنوع والاختلاف البيئي اللذين يؤثران على الثقافة والسلوك على المستوى القومي يثيران جملة من التحديات أمام البحث في المجال المحاسبي، وخاصة في ظل عولة الأسواق والشركات متعددة الجنسيات مع دعوات للتكامل والتطور الاقتصادي وتبني معايير المحاسبة الدولية، مما يفرض الكثير من المشكلات التي تتطلب حلولاً وتفسيرات، ولاسيما الاختلافات في النظم المحاسبية بين الدول. ويرى الكثير من الباحثين مثل "مولر" (Mueller, 1967) و"جراي" (Gray, 1988) و"نوبز" (Nobes, 1987) وغيرهم أن هذا الاختلاف يعود إلى الثقافة، أي إلى نظم القيمة التي تشارك بها غالبية المجموعات من السكان، والتي يمكن ظهورها في عوامل متنوعة تؤثر في البيئة المادية. ويعتقد "جرير وبيتال" (Greer & Petal, 2000) أن هناك قيوداً أمام الحركة باتجاه التنسيق الدولي International harmonization للمعايير والممارسات المحاسبية بسبب وجود فروقات في الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية بين الدول.

تعتبر الثقافة عاملاً بيئياً مهماً يؤثر في النظام المحاسبي على المستوى القومي (Mueller, 1967; Nobes, 1987; Hofstede, 1980; Gray, 1988, 1989). ويناقش "هوفستيد" أن (١) المحاسبة تتحدد بواسطة الثقافة، أي أن الثقافة عامل محدد للممارسات المحاسبية، (٢) يعود غياب الإجماع بين الدول المختلفة على الأساليب المحاسبية الملائمة إلى أسباب ثقافية وليست فنية (Hofstede, 1984a). وتمثل هذه الحجج قبولاً للثقافة كعامل محدد في المحاسبة، حيث أن ثقافة أي دولة تحدد اختيار الأساليب المحاسبية وإدراك الظواهر المحاسبية. كما أكد "سولتر" (Salter, 1995) على وجود اختلافات في النظم المحاسبية بين الدول، ويرى أن تطوير النظم المحاسبية يتأثر بالعوامل البيئية، وأنه تم إهمال الثقافة في تأثيرها على تصنيف النظم المحاسبية.

ويرى "فنش" (Finch, 2006) أن هناك عوامل بيئية مثل النظم القانونية والنظم الضريبية، ومصادر التمويل الخارجي، والجهات المحاسبية المهنية، والأحداث السياسية والاقتصادية، استخدمت جميعها لتفسير الفروقات الدولية في الممارسات المحاسبية. ولكنه يعتقد أن هناك عاملاً آخر يؤثر على الممارسات المحاسبية الدولية وإعداد

التقارير المالية وهو الثقافة. ولذلك فهو يدعو إلى ضرورة فهم تأثير العوامل البيئية مثل الثقافة على الممارسة المحاسبية والإفصاح المالي مع التوجه باتجاه التنسيق المحاسبي الدولي.

خطة البحث :

تبدأ هذه الورقة بمناقشة المدلول الثقافي يليها عرض للأبعاد الثقافية. ثم مناقشة القيم المحاسبية المقترحة في الأدبيات المحاسبية، يتبع ذلك مناقشة لأهمية البحث وأهداف البحث، وفروض البحث، وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة، ثم وصف للمنهجية المستخدمة والعينة والطريقة الإحصائية المستخدمة لاختبار الفروض. ونختتم الورقة بمناقشة النتائج وتقديم التوصيات والاقتراحات لأبحاث مستقبلية.

الأدبيات السابقة :

في مراجعة لأدبيات المحاسبة الدولية وصل "جراي" (1988) Gray إلى نتيجة مفادها "بينما أظهرت الأبحاث السابقة وجود أنساق مختلفة للمحاسبة على المستوى الدولي على أساس أن تطور النظم المحاسبية على المستوى القومي يتأثر بعوامل بيئية مختلفة، إلا أنه لم يتم تحديد هذه العوامل ودراستها، وكثيرا ما يتجاهل الباحثون تأثير القيم الثقافية على المحاسبة". كما أكد "والس" و "جيرنون" (1991) Wallace & Gernon أن هناك قدرا كبيرا من المعلومات عن النظم المحاسبية في دول مختلفة، ولكن لا تتوفر نظرية شاملة قادرة على تفسير الفروقات في النظم والممارسات المحاسبية بين الدول.

وقد أظهرت بعض الأبحاث التي استخدمت التحليل التجريبي ودراسة الحالة أن الثقافة تؤثر في النماذج المناسبة للتطوير التنظيمي، والهيكل التنظيمي للمجتمع، والسلوك التنظيمي، ومعدلات النمو الاقتصادي (Hofstede & bond, 1988)، وصياغة القوانين التنظيمية المحاسبية (Bloom & Naciri, 1989) ونماذج الرقابة المحاسبية (Ueno & Sekaran, 1992). وقد بينت دراسة (Greer & Petal, 2000) أثر الاختلاف الثقافي بين القيم الثقافية للشعب الاسترالي وبين القيم الثقافية الغربية على الممارسات

المحاسبية في استراليا. وفي هذه الدراسة استخدم الباحثان "اليانغ" Yang و"الين" Yin للتفريق بين قيم الثقافة الغربية والقيم السائدة بين السكان الأصليين في استراليا. ويشير اليانغ إلى قيم الذكورة أي الكمية والموضوعية والكفاءة والإنتاجية والاستدلال والمنطق. ويشير الين إلى قيم الأنوثة التي تهتم بالعلاقات والكيفية والخبرة والحدس. ويرى الباحثان أن هذه الاختلافات الثقافية تؤثر على الأحكام المحاسبية حيث يحكم الفريق الأول الذي ينتمي إلى قيم اليانغ على النتائج المحاسبية بأنها طبيعية وصحيحة. في حين لا يحكم الفريق الثاني الذي ينتمي إلى قيم الين على النتائج المحاسبية من ناحية الطبيعية والصحة. وهذا بدوره يؤثر على إعداد التقارير المالية والقياس والرقابة ومحاسبة المسؤولية.

كما بين "تيرنان وأخرون" (Theirmann, April & Blass, 2004) في دراسة لهم على شركات أفريقية أن المديرين في تلك الشركات تبنا معظم الأفكار الغربية في الإدارة والقيادة والممارسات المحاسبية، ولكنها لم تحقق النتائج المرغوبة لأن المديرين وجدوا صعوبة في تبنيها نتيجة اختلافها الثقافي، وكان عليهم التضحية بمصداقيتهم لاعتناق مثل تلك الأفكار الغربية. وفي دراسة لـ "بيتال وآخرين" (Petal, Graeme & Mckinnon, 2002) تفحص التأثيرات الثقافية على الأحكام المهنية لمدققي الحسابات في استراليا والهند وماليزيا فيما يتعلق بالنزاع بين مدقق الحسابات والعميل، وجدوا أن مدققي الحسابات الاستراليين - عند وجود نزاع بينهم وبين العميل - أقل ميلا إلى تسوية النزاع بالاتفاق مع العميل مقارنة بمدققي الحسابات في الهند وماليزيا.

وسوف تقوم الباحثة أولا باستعراض الأدبيات السابقة من خلال المباحث التالية:

١. الدلالة الثقافية

٢. أبعاد "هوفستيد" الثقافية

٣. قيم "جراي" المحاسبية

المبحث الأول: الدلالة الثقافية

لقد تم إدراك الدلالة الثقافية في تأثيرها وتفسيرها للسلوك في الأنظمة الاجتماعية، وتم استكشافها ضمن أدبيات واسعة وخصوصا في الأنثروبولوجيا وعلم الاجتماع وعلم النفس (e.g., Parsons & Douglas, 1977; Hofstede, 1980). ويُستخدم تعبير الثقافة هنا للإشارة إلى الأفكار والاعتقادات والقيم المشتركة بين أعضاء مجموعة. وقد وضع "هوفستيد" (1984) تعريفا مبسطا للثقافة بأنها "البرمجة الجماعية للعقل أو للفكر التي تميز أفراد مجموعة ما عن غيرها". وهذا التعريف يسلط الضوء على ثلاث نقاط مهمة فيما يتعلق بالثقافة:

- الثقافة جماعية وليست سمة من سمات الفرد الواحد
- لا يمكن ملاحظة الثقافة بشكل مباشر، ولكن يمكن الاستدلال عليها من سلوك الأفراد
- تساعد الثقافة في التمييز بين الناس بسبب الاختلافات الثقافية.

وتتواجد الاختلافات الثقافية عند عدد من المستويات المختلفة العمق والتي حددها "هوفستيد" (Hofstede, 1984) بأربعة مستويات: الرموز، الأبطال، الطقوس، والقيم.

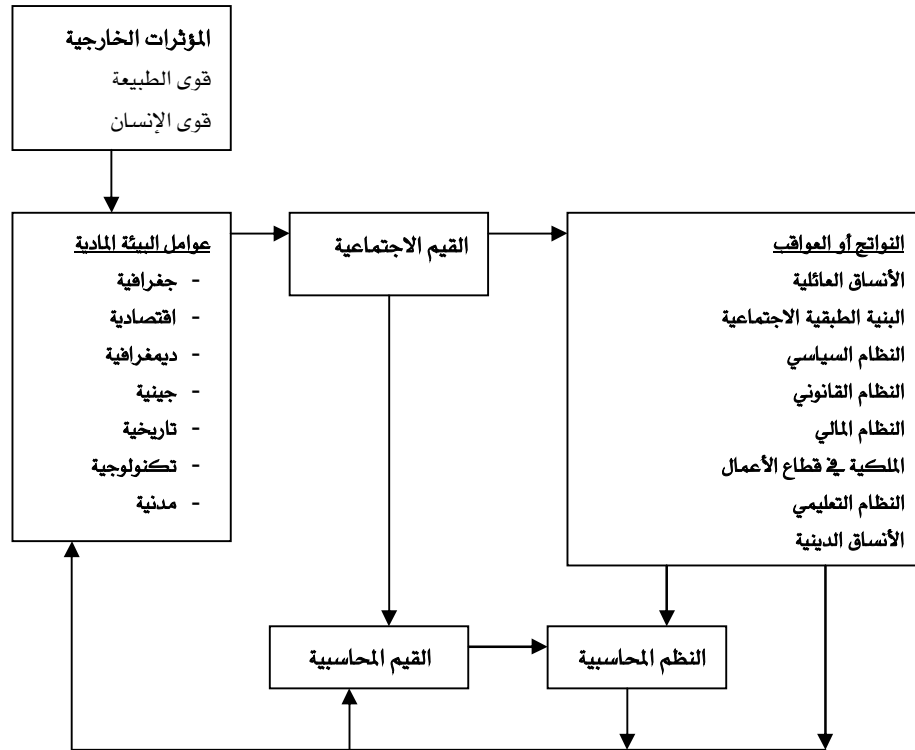
- **الرموز** : وهي المستوى السطحي بين المستويات الأربعة، وتتألف من الكلمات والتلميحات والصور والأشياء التي لها معان معينة بالنسبة لمجموعة ثقافية معينة.
- **الأبطال** : وهم الأفراد (حقيقيون أو خياليون، أحياء أو أموات) الذين يحملون الخصائص والسمات التي يحترمها ويقدرها المجتمع، والذين يقدمون نماذج للسلوك الواجب الاقتداء به.
- **الطقوس** : وهي أنشطة جماعية ليس لها قيمة خارجية بحد ذاتها ولكن تعتبر ذات قيمة داخلية جوهرية. وهي تتراوح ما بين الطقوس البسيطة، مثل الأشكال المختلفة للتحية والترحيب، الى الطقوس الرسمية المعقدة، مثل احتفال الشاي في اليابان، والى الأنشطة الهادفة، مثل إجراءات اجتماعات العمل. ويرى البعض أن المحاسبة تقع في مستوى الطقوس.

• **القيم** : وهي تمثل تفضيلات الجماعات فيما يتعلق بالخير والشر والطبيعي وغير الطبيعي والمرغوب وغير المرغوب والأمانة والخيانة. وهي بالطبع لا تمثل تفضيلات شخصية لكل فرد ، ولكنها تصف اعتقادات عامة أو أعرافا اجتماعية. ويصنف "هوفستيد" الرموز والأبطال والطقوس تحت مصطلح "ممارسات" ، بمعنى أن هذه المستويات مرئية بالنسبة للملاحظ الخارجي ، ولكن معناها الثقافي غير مرئي ويكمن فقط في تأويلات الممارسين الداخليين لهذه الممارسات.

تؤسس المؤسسات وتدار بواسطة الناس ، وكذلك القوانين التنظيمية فهي توضع من قبل الناس وتنفذ بواسطة الناس. وتتأثر كل من المؤسسات والقوانين التنظيمية بالأفراد الذين يضعونها والذين يقومون بالحفاظ عليها والذين يستخدمونها. ويفكر ويتصرف الأفراد المختلفون بطرق مختلفة ، فلهم أذواق مختلفة واعتقادات مختلفة ومواقف مختلفة. ولكن لا تعتبر هذه الاختلافات عشوائية ، فالأفراد يتشاركون بالأذواق والاعتقادات والمواقف. وتمثل هذه الخصائص المشتركة "ثقافة مشتركة" لمجموعة من الأفراد. وهذه المجموعة قد تكون على مستوى دولة أو مجتمع أو مجموعة أصغر مثل المحاسبين (Hofstede, 1984).

وتتواجد الثقافة من ناحية الاعتقادات والقيم المشتركة عند الكثير من المستويات. فعلى مستوى المجتمع أو الدولة تظهر الثقافة المجتمعية أو القومية ، ويوجد داخل أي دولة أو مجتمع عدد من الجماعات ذات الثقافات المتميزة والمتداخلة في نفس الوقت. وتُدعى هذه الثقافات بـ "الثقافات الفرعية" تمييزاً لها عن ثقافة المجتمع ككل. فالمناطق الإقليمية المختلفة أو المجموعات الإثنية أو الدينية تحمل كل منها ثقافة متميزة عن غيرها. وتتواجد أيضاً عند مستوى الشركة ثقافة تنظيمية ، حيث تسعى بعض الشركات إلى تطوير ثقافة تنظيمية واضحة لتعريفها للأفراد في المنظمة ، بحيث يدرك الأفراد المطلوب منهم وكيفية تفاعلهم مع المحيط. وهذا يقلل عادة الحاجة إلى الإجراءات والقواعد المكتوبة ، ويساعد الموظفين على صنع قرارات أفضل في الظروف غير الاعتيادية. بالإضافة إلى أن لكل مجموعة عمل أو مهنة معينة ، بما فيها المحاسبين ومهنة المحاسبة ، ثقافتها الفرعية (Hofstede, 1984).

ويقترح "هوفستيد" علاقة بين القيم الثقافية والبنية المادية (الشكل رقم ١). تؤدي القيم الاجتماعية إلى تطوير وصيانة مؤسسات المجتمع التي تتضمن الأنساق العائلية، والبنيات الطبقة الاجتماعية، والنظام السياسي، والنظام القانوني، والنظام المالي، وطبيعة الملكية في قطاع الأعمال، والنظام التعليمي. وعند تطوير هذه المؤسسات فهي تميل إلى إعادة فرض قيم اجتماعية وإلى تفعيل عوامل تساعد في تطوير تلك القيم. ويحدث التغيير على المستوى القومي بشكل رئيسي كنتيجة للقوى الخارجية، أي قوى الطبيعة وقوى الإنسان. ويمكن أن تتمثل قوى الإنسان بالتجارة الخارجية والاستثمارات والاكتشافات العلمية والتكنولوجيا الجديدة، والتي تعتبر عاملاً رئيسياً في التغيير. وتؤثر مثل هذه القوى الخارجية على القيم الاجتماعية، بما فيها القيم المحاسبية، وخاصة عبر البيئة المادية. وما يمكن ترجيحه أن القيم الاجتماعية تتغير نتيجة تحولات في الظروف المادية على المدى الطويل (Hofstede, 1991).



الشكل (١): تطور الثقافة والمؤسسات (Hofstede, 1984; Gray, 1988)

وتستنتج الباحثة من هذا النقاش أن الاختلافات في ثقافة المجتمع تنعكس على الطرق التي ينظم بها نفسه ، أي الطرق التي يتم من خلالها تأسيس النظام الاقتصادي وتأسيس الشركات وتمويلها والرقابة عليها ، وكذلك النظام القانوني وتنظيم المهن المختلفة. وللثقافة تأثير مباشر على المحاسبة ، فهي تؤثر على معدّي الحسابات وواضعي القوانين والمراجعين والمستخدمين ، وهي كذلك تؤثر على القواعد والأحكام الموضوعة والممارسات المتبعة.

المبحث الثاني: أبعاد "هوفستيد" الثقافية

الثقافة ظاهرة معقدة جدا يصعب وصفها أو قياسها ، ولكن يمكن تفكيكها إلى أبعاد تأسيسه أقل تعقيدا. ويمكن أن يغطي كل بعد جانبا واحدا من الثقافة بحيث يمكن عندها توصيفها وقياسها ووضع قيم عددية لها. وقد قامت محاولات عديدة في هذا المجال أهمها محاولة "هوفستيد" (1984) Hofstede و"ترومبينارس وتشارلز" (1999) Trompenaars & Charlis.

من خلال دراسة أجريت على موظفي شركة IBM طور "هوفستيد" أربعة أبعاد ثقافية نعرضها في الجدول (1). وهذه الأبعاد ليست مطابقة للأبعاد التي اقترحها "ترومبينارس" ، ولكنها تصف طيفا متشابها من الاعتقادات والمواقف الأساسية تجاه الآخرين والمجتمع. وتتبنى الباحثة أبعاد "هوفستيد" في هذه الدراسة من أجل الاستفادة أولا من الدرجات الكمية التي وصل إليها ، وثانيا لاعتماد العديد من الدراسات المحاسبية عليها.

الجدول (١)

الأبعاد الثقافية التي وضعها "هوفستيد" (1984)

<p>الفردية مقابل الجماعية</p>	<p>تشير الفردية إلى تفضيل إطار اجتماعي ذي رابطة رخوة غير متينة في مجتمع يفترض أن يعتني الأفراد بأنفسهم وبعائلاتهم الحالية فقط. بالمقابل تشير الجماعية إلى تفضيل إطار اجتماعي ذي رابطة شديدة في مجتمع يفرض على الأفراد العناية باقاربهم والولاء غير المحدود لهم. والقضية الأساسية التي يطرحها هذا البعد هي درجة التبعية البينية التي يقيمها المجتمع بين الأفراد، وهي ترتبط بمفهوم الذات: أنا أو نحن.</p>
<p>تفاوت القوة الواسع مقابل تفاوت القوة الضيق</p>	<p>يُقصد بتفاوت القوة درجة قبول أعضاء المجتمع توزيع القوة بشكل غير متساو، مما يؤثر على سلوك الأفراد الأقل قوة والأفراد الأكثر قوة. ويقبل الناس في المجتمعات ذات التفاوت الواسع في القوة النظام الهرمي حيث يحتل كل شخص موقعا دون تقديم أي تبرير للآخرين أو طلب هذا التبرير من الآخرين. أما في المجتمعات التي تتصف بتفاوت ضيق في القوة فيناضل الناس إلى تحقيق المساواة في القوة، ويطلبون تبريرا لحالات عدم المساواة. والقضية الأساسية التي يطرحها هذا البعد هي كيفية تعامل المجتمع مع اللامساواة حين تقع بين الناس.</p>
<p>التجنب القوي لعدم التأكد مقابل التجنب الضعيف</p>	<p>يشير تجنب عدم التأكد إلى درجة شعور أعضاء المجتمع بعدم الراحة إزاء اللاتأكد والغموض. ويقود هذا الشعور إلى اعتقادات باليقين وإلى الحفاظ على مؤسسات تحمي الانسجام وعدم التناقض. وتحفظ المجتمعات ذات التجنب القوي لعدم التأكد دساتير صارمة للاعتقاد والسلوك، وهي غير متسامحة مع الأفكار المنحرفة أو الأشخاص المنحرفين عن الخطوط العامة. بالمقابل تحفظ المجتمعات ذات التجنب الضعيف لعدم التأكد مناخا أكثر حرية حيث تحتل الممارسة مكانا أكثر من المبادئ مما يتيح التسامح مع الانحراف. والقضية الأساسية التي يطرحها هذا البعد هي كيفية تفاعل المجتمع مع حقيقة أن الزمن يجري باتجاه واحد فقط، وأن المستقبل غير معروف: ما إذا كان يحاول التحكم بالمستقبل أو يدعه يحدث وحسب.</p>
<p>الذكورية مقابل الأنثوية</p>	<p>تشير الذكورية إلى تفضيل المجتمع للإنجاز والبطولة والإصرار والنجاح المادي. وعلى نقيضها تشير الأنثوية إلى تفضيل العلاقات والتواضع والاهتمام بالضعيف وبنوعية الحياة. والقضية الأساسية التي يطرحها هذا البعد هي طريقة توزيع الأدوار الاجتماعية للجنس (كنقيض للأدوار البيولوجية).</p>

قام "هوفستيد" بقياس هذه الأبعاد الأربعة على خمسين دولة ضمن ثلاث مناطق جغرافية، ويعرض الجدول (٢) هذه النتائج التي توصل إليها. ويظهر الجدول (٣) تأويل العلامات التي وردت في الجدول (٢) وترتيبها. وقد استخدم "هوفستيد" التحليل العنقودي لتعيين مجموعات الدول وتحديد النقاط الفاصلة التي تقسم بين كل زوج من الأبعاد. على سبيل المثال، توصف كل دولة تحقق أكثر من ٥٠ علامة على بعد الفردية/الجماعية بأنها فردية، وتوصف كل دولة تحقق أقل من ٥٠ علامة بأنها جماعية.

الجدول (٢)

العلامات وترتيبها حسب دول العينة (Roberts et al., 1998)

الذكورة مقابل الأنوثة		تجنب اللاتأكد قوي مقابل تجنب ضعيف		تفاوت في القوة كبير مقابل تفاوت صغير		الفردية مقابل الجماعية		
المرتبة	العلامة	المرتبة	العلامة	المرتبة	العلامة	المرتبة	العلامة	
١٦	٦١	٣٧	٥١	٤١	٣٦	٢	٩٠	استراليا
٣٥/٣٦	٤٣	١٠/١٥	٨٦	٥١/١٦	٦٨	١٠/١١	٧١	فرنسا
٩/١٠	٦٦	٢٩	٦٥	٤٢/٤٤	٣٥	١٥	٦٧	ألمانيا
١	٩٥	٧	٩٢	٣٣	٥٤	٢٣/٢٢	٤٥	اليابان
٥١	١٤	٣٥	٥٣	٤٠	٣٨	٥/٤	٨٠	هولندا
٩/١٠	٦٦	٤٧/٤٨	٣٥	٤٢/٤٤	٣٥	٣	٨٩	المملكة المتحدة
١٥	٦٢	٤٣	٤٦	٣٨	٤٠	١	٩١	الولايات المتحدة
٢٣	٥٣	٢٧	٦٨	٧	٨٠	٢٦/٢٧	٣٨	الدول العربية

الجدول (٣)

تأويل العلامات (Roberts *et al.*, 1998)

الدولة	المرتبة	العلامة	الخصائص
الولايات المتحدة	١	٩١	فردية عالية
جوانتمالا	٥٣	٥٠	نقطة الفصل
ماليزيا	١	١٠٤	جماعية عالية
استراليا	٥٣	٦	تفاوت قوة واسع
اليونان	١	١١٢	تقطة الفصل
سنغافورة	٥٣	١١	تفاوت قوة صغير
اليابان	١	٥٦	تجنب لاتأكد قوي
السويد	٥٣	٨	نقطة الفصل
		٩٥	تجنب لاتأكد ضعيف
		٥٠	ذكورة متدنية
		٥	نقطة الفصل
			أنوثة عالية

كما قام "ترومبيناس" بإجراء مسح واسع على موظفين من ٥٠ شركة في ٣٠ دولة في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات، ووصل الى قائمة تتألف من سبعة أبعاد ثقافية كما في الجدول (٤). تتعلق الأبعاد الخمسة الأولى بعلاقة الأفراد مع بعضهم البعض حيث أن لها مضامين واضحة على طريقة أداء الأعمال. ويعتبر العامل المفتاحي في تصميم أي منظمة ومهام موظفيها ومواقفهم واعتقاداتهم وقيمهم وسلوكهم. وتؤثر هذه الأبعاد مثلا على ما يشكل حافزا للأفراد وكيفية تفكيرهم بمقياس النجاح، وما اذا كانت العلاقة الشخصية مستقلة عن العمل. ويتعلق البعدان الآخران بالمواقف تجاه الزمن والبيئة.

الجدول (٤)

الأبعاد الثقافية التي وصفها "ترومبينارس وشارلز" (1999)

الكونية مقابل الخصوصية	تميل المقاربة الكونية الى إمكانية تعريف ما هو جيد وصحيح وتطبيقه في كل زمان ومكان، في حين تولي المقاربة الخصوصية اهتماما بالالتزامات الناجمة عن العلاقات والظروف الفريدة والخاصة.
الفردية مقابل الجماعية	هل ينظر الناس الى أنفسهم كأفراد أولاً أو كجزء من مجموعة أولاً؟ هل الأهم التركيز على الأفراد بحيث يمكن أن يساهموا على المستوى الجماعي، أو الأهم التركيز على المستوى الجماعي أولاً طالما يتشارك به الكثير من الأفراد؟
الحيادية مقابل التعاطف	هل يجب أن تكون طبيعة تفاعلاتنا موضوعية ومستقلة أم أن التفاعل العاطفي مقبول؟
الانتشار مقابل التحديد	هل يفضل التواصل الشخصي المنتشر على العلاقة المحددة في عقود العمل أم العكس؟
الإنجاز مقابل النسب أو القرابة	يُقصد بالإنجاز الحكم على الشخص من خلال إنجازاته وأعماله أو سجله الخاص، على عكس النسب الذي يؤهل شخصاً ما للحصول على وضع معين بسبب ولادته وقرابته وجنسه وعمره.
المواقف تجاه الزمن	في بعض المجتمعات يعتبر ما يحققه الفرد في الماضي غير مهم مقارنة بما يخططه للمستقبل، بينما في مجتمعات أخرى يمكن أن يترك الفرد انطباعاً حسناً حول إنجازات الماضي أكثر من الحاضر أو المستقبل. كما أنه في ثقافات معينة يمر الزمن كخط مستقيم متتابع لأحداث منفصلة، في حين تنظر ثقافات أخرى للزمن وكأنه يتحرك في دائرة: فالماضي والحاضر معا الى جانب احتمالات المستقبل
المواقف تجاه البيئة	ترى بعض الثقافات أن ما يؤثر على حياة الأفراد وما يعتبر أصل الرذيلة والفضيلة يكمن داخل الشخص نفسه وبالتالي تُستمد الدوافع والقيم من الداخل، وترى ثقافات أخرى أن العالم أقوى من الأفراد وأن الطبيعة شيء مخيف لا بد من محاكاتها.

وترى الباحثة أن جميع الدول العربية في سلة واحدة في دراسة "هوفستيد" يقلل من أهمية النتائج التي توصل اليها. فبرغم الرابطة الثقافية القوية التي تربط الدول العربية مثل التاريخ المشترك واللغة والدين والتقاليد والعادات والآمال المشتركة، إلا أن هناك فروقات ثقافية عديدة بين هذه الدول أشارت اليها دراسات عديدة مثل Ali, 1988 وBarakat, 1993، وهذا يتطلب دراسة كل دولة على حدة لاستخلاص نتائج أكثر دقة. ويعتقد "بركات" (Barakat, 1993) أن المستشرقين في دراستهم للعالم العربي

يقعون في تناقض كبير حين يتحدثون عن الطبيعة الفسيفسائية للمجتمع العربي، وبالمقابل يصفون الفكر العربي بالفكر الموحد. وهو يؤكد على الطبيعة الفسيفسائية للمجتمع العربي، ويرى أنه يمكن توزيع الدول العربية على طيف واسع يبدأ بالتجانس وينتهي باللاتجانس. ويقوم اللاتجانس على نظام معقد من الولاءات الرأسية والاختلافات الجماعية (الإثنية، العرقية، القبلية، المحلية، الدينية، وما شابه ذلك)، والتي تترافق مع صراعات وانشاقات طبقية. وهو يضع تونس ومصر مقارنة بباقي الدول العربية في بداية الطيف ضمن الوضع المتجانس بسبب قلة الاختلافات الموجودة فيهما من الناحية الإثنية والدينية والقبلية. والمجموعة الثانية من الدول العربية مثل لبنان والسودان، وهي تمثل الجانب الآخر الأقصى من الطيف. وتتميز هاتان الدولتان بطبيعة فسيفسائية في التركيبة الاجتماعية والحالة البنيوية. وتقع المجموعة الثالثة في منتصف الطيف مثل المملكة العربية السعودية وسوريا والجزائر. وهذا بدوره يؤدي إلى اختلافات في القيم الثقافية وفي تبني النظم المختلفة سواء السياسية أم الاقتصادية أم القانونية أم المحاسبية.

المبحث الثالث: قيم "جراي" المحاسبية

قام "جراي" (1988) Gray بالتوسع بالقيم الثقافية من خلال إنشاء "أبعاد ثقافية فرعية" تمثلت بأربعة أبعاد للقيم المحاسبية وهي: "المهنية مقابل الرقابة الحكومية"، و"التوحيد مقابل المرونة"، وكلاهما يصفان المواقف تجاه التنظيم القانوني، وعلى الأخص المواقف تجاه نمط النظام الرقابي ودرجة الرقابة المفضلة. ويتعلق البعد الثالث "الحيطة والحذر مقابل التفاؤلية" بالمواقف تجاه القياس وحالة عدم التأكد. والبعد الأخير "السرية مقابل الشفافية" وهي تتعلق بالمواقف تجاه الإفصاح. ويعرض الجدول (٥) تعاريف "جراي" لهذه القيم المحاسبية الأربعة.

الجدول (٥)

تعريف القيم المحاسبية (Gray, 1988)

تفضيل ممارسة الحكم المهني الفردي وإنشاء تنظيم مهني ذاتي مقابل تفضيل الالتزام بالمتطلبات القانونية والرقابة الحكومية.	المهنية مقابل الرقابة الحكومية
تفضيل فرض الممارسات المحاسبية الموحدة بين الشركات واستخدامها باتساق مقابل تفضيل المرونة وفقا للظروف في الشركات الفردية.	التوحيد مقابل المرونة
تفضيل مقارنة الحيطة والحذر في القياس للتكيف مع حالة عدم التأكد للأحداث المستقبلية مقابل تفضيل مقارنة أكثر تفاؤلية وحرية ومخاطرة.	الحيطة والحذر مقابل التفاؤلية
تفضيل السرية والتقييد في الإفصاح عن المعلومات مقابل تفضيل مقارنة أكثر شفافية وإفصاحا للعموم.	السرية مقابل الشفافية

وناقش "جراي" (Gray, 1988) حول إمكانية ربط القيم الثقافية التي وضعها "هوفستيد" (Hofstede) مع القيم المحاسبية التي وضعها بنفسه. وفي ورقة لاحقة قام "جراي" (Gray, 1989) باقتراح نموذج شامل للقيم المحاسبية حيث ربطها بالقيم الاجتماعية (الثقافية) التي قام "هوفستيد" بتوصيفها (Hofstede, 1980, 1984a, 1991). ويعرض الجدول (٦) العلاقة الافتراضية بين قيم "هوفستيد" الثقافية وقيم "جراي" المحاسبية.

ولكن "جراي" لم يعمل على تحويل المفاهيم المحاسبية الى مفاهيم إجرائية لتحديد المتغيرات التابعة. كما أنه لم يختبر الفروض التي طورها في ورقته المنشورة عام ١٩٨٩، والواردة في الجدول رقم ٦، والتي ربطت من خلالها بين القيم المحاسبية والأبعاد الثقافية.

الجدول (٦)

العلاقة الافتراضية بين قيم "هوفستيد" الثقافية وقيم "جراي" المحاسبية

قيم جراي المحاسبية	الأبعاد الثقافية المؤثرة في القيم المحاسبية	فروض جراي
المهنية مقابل الرقابة الحكومية	تميل المهنية الى الارتباط بـ <ul style="list-style-type: none"> • الفردية • التجنب الضعيف لحالة عدم التأكد • تفاوت ضيق في القوة 	تميل الرقابة الحكومية الى الارتباط بـ <ul style="list-style-type: none"> • الجماعية • التجنب القوي لحالة عدم التأكد • تفاوت واسع في القوة
التوحيد مقابل المرونة	يميل التوحيد الى الارتباط بـ <ul style="list-style-type: none"> • التجنب القوي لحالة عدم التأكد الجماعية • تفاوت واسع في القوة 	تميل المرونة الى الارتباط بـ <ul style="list-style-type: none"> • التجنب الضعيف لحالة عدم التأكد الفردية • تفاوت ضيق في القوة
الحيطة والحذر مقابل التفاؤلية	تميل الحيطة والحذر الى الارتباط بـ <ul style="list-style-type: none"> • التجنب القوي لحالة عدم التأكد الجماعية • الأنثوية 	تميل التفاؤلية الى الارتباط بـ <ul style="list-style-type: none"> • التجنب الضعيف لحالة عدم التأكد الفردية • الذكورية
السرية مقابل الشفافية	تميل السرية الى الارتباط بـ <ul style="list-style-type: none"> • التجنب القوي لحالة عدم التأكد • تفاوت واسع في القوة الجماعية • الأنثوية 	تميل الشفافية الى الارتباط بـ <ul style="list-style-type: none"> • التجنب الضعيف لحالة عدم التأكد • تفاوت ضيق في القوة الفردية • الذكورية

- وفي ورقة عمل منشورة على الانترنت قدم "فنش" Finch, 2006 مراجعة عامة للإطار العملي "هوفستيد - جراي" مؤكدا على عدم توفر أدلة تجريبية كافية على هذا الإطار العملي، مبينا الدراسات التي اقتضت أثر هذا النموذج:
- قام "تشانشاني وماكروجر" (Chanchani & MacGregor, 1999) باستعراض الأدبيات التي ركزت على القضايا النظرية والفكرية المتعلقة بنموذج "هوفستيد - جراي".
 - قام "دوبنك وتساكوميز" (Doupnik & Tsakumis, 2004) باستقصاء الأدبيات التي ركزت على الاختبار التجريبي للنظرية من ناحية ربط الثقافة مع التنوع الدولي في التقارير المالية. وقد حاول الباحثان تحديد ما اذا كان نموذج "هوفستيد - جراي" قد حصل على الاختبار التجريبي الكافي للبرهنة على صدقه وشرعيته.
 - قدم "عدي" (Eddie, 1990) أول اختبار تجريبي لهذا النموذج مختبرا الأبعاد الأربعة، ولكنه تم انتقاد المنهجية الموظفة واعتبار النتائج ضعيفة.
 - لاحقا قام الباحثان "سولتر" و"سواندر" (Salter & Niswander, 1995) بتحويل القيم المحاسبية التي وضعها "جراي" الى مفاهيم إجرائية، واختبار فروض "جراي". وقد وجد الباحثان أن نموذج "جراي" يفسر ممارسات إعداد التقارير المالية، ولكنه ضعيف في تفسير البنية القانونية والمهنية على أساس ثقافي. وعليه تبين أن ست علاقات فقط من العلاقات الثلاثة عشرة التي افترضها "جراي" تميزت بوجود ارتباط ذي دلالة إحصائية. حيث وجد الباحثان علاقة قوية بين عدم التأكد وجميع القيم المحاسبية التي افترضها جراي. ولكن بالمقابل وجدا أن الفردية تفسر قيمة واحدة فقط وهي السرية، ولكنها لا ترتبط بالقيم الأخرى. كما وجد الباحثان علاقة ضعيفة بين تفاوت القوة وقيم جراي وكذلك بين الذكورة وقيم جراي المحاسبية المفترضة.
 - اختبر "جراي وفنت" (Gray & Vint, 1995) بعدا واحدا من أبعاد "جراي" وهو السرية. وقد أظهرت نتائج الدراسة - والتي أجريت على ٢٧ دولة - تأييدا لفروض "جراي" فيما يتعلق بالسرية.

- طور "سيودروان وفوجارتي" (Sudarwan & Fogarty, 1996) مقياسا خاصا بهما مستبعدين الأبعاد التي وضعها "هوفستيد"، ووجدا تأييدا لأربعة فقط من فروض "جراي". ولم يذكر "فنش" هذه الفروض التي تم التحقق منها في دراسته المنشورة.
 - وجدت "زارسزكي" (Zarzeski, 1996) ما يؤيد بعض فروض "جراي"، حيث وجدت أن الشركات تفصح بشكل مختلف في البلد المضيف حسب وضع الشركة إن كانت دولية أم لا.
 - وجدت "وينجيت" (Wingate, 1997) ما يناقض فروض "جراي" فيما يتعلق بتجنب القوة، واستنتجت أنه لا يرتبط مع الإفصاح.
 - وصل "هوب" (Hope, 2003) الى نتيجة مفادها أنه من المبكر اعتماد الثقافة كمتغير تفسيري لمستويات الإفصاح في التقارير المالية السنوية.
- وترى الباحثة أن الباحثين في الدراسات المذكورة أعلاه لم يربطوا القيم الثقافية بالممارسات المحاسبية، كما أن العينات التي استند اليها الباحثون متحيزة لصالح الدول المتطورة اقتصاديا أو ذات النمو الاقتصادي السريع مثل النمرور الآسيوية الأربعة والتي تتميز بوجود أسواق رأسمالية متقدمة. ولم تشمل العينات دولا عربية ولا دولاً إسلامية سوى دولة واحدة وهي ماليزيا في دراسة "سولتر" و"نسواندر"، رغم الاختلافات الثقافية الكبيرة بين الدول الغربية والإسلامية لا سيما وأن الدين الإسلامي يمثل مصدرا غزيرا للقيم الثقافية في الدول الإسلامية والعربية. حيث يرى "علي" أن الإسلام هو القوة السائدة في تكوين القيم الثقافية وفي تشكيل جميع الجوانب في الحياة العربية. فهو يزود العرب بالهوية والفخر والاعتزاز والاستمرار والأمل" (Ali, 1995, p. 21). بالإضافة إلى أن الدراسات السابقة مازالت تفتقر الى الدليل التجريبي لفروض "جراي"، ومازال نموذج "هوفستيد - جراي" بحاجة الى الدراسة والاختبار وتوسيع وتوزيع العينات محل الدراسة.

لقد توصل "هوفستيد" في دراسته المنشورة عام ١٩٩١ أن الدول العربية والاسلامية تتميز بالأبعاد الثقافية التالية مقارنة بالدول الغربية:

١. تفاوت أكبر في القوة
٢. تجنب أكبر لعدم التأكد
٣. ذكورية أقل
٤. فردية أقل

وفي دراسة أخرى وصل (kassem \$ Al-Modifer (1997 إلى نتائج مشابهة لنتائج "هوفستيد"، كما أضافا بعدا آخر وهو "التقليدية"، وهو يعني كيفية النظر إلى الاختراعات والابتكارات. ويقول "عبد القادر" (Abdul-Gader, 1997) إن الدول الإسلامية تميل إلى رفض الحداثة والعصرنة نظرا لانسجام هذه المجتمعات بالعلاقات القبلية والعائلية.

والتأثير الثقافى الأكبر على القيم الثقافية العربية هو التقليد القبلي - العائلي الإسلامى، والذي يطلق عليه مصطلح "المشيخة". ومن خلال هذه القيمة يتصرف المديرون والقادة السياسيون وكأنهم آباء يقدمون الحماية ويمنحون الرعاية ويتحملون جميع المسؤوليات (Ali, 1995).

وفي دراسة واسعة لحليم بركات (Barakat, 1993) حول القيم الثقافية العربية ذكر الخصائص التالية التي تميز المجتمع العربي:

١. التنوع الاجتماعى
٢. الهيكل الهرمى
٣. العلاقات البطركية أو الأبوية
٤. العلاقات القائمة على المجموعة

ويرى "بركات" في نفس الدراسة أن المجتمع العربى يعيش في نزاع وصراع بين مجموعتين من القيم، مما يؤدي الى وجود تناقض في طبيعته الثقافية. ويتمثل هذا التناقض في القيم التالية الواردة في الجدول رقم ٧.

الجدول (٧)

التناقض في القيم الثقافية العربية (Barakat, 1993):

الإرادة الحرة	مقابل	القدرية
الإبداع	مقابل	الالتزام
الميل إلى المستقبل	مقابل	الميل إلى الماضي
ثقافة العقل	مقابل	ثقافة القلب
الفردية	مقابل	الجماعية
التفكير المنفتح	مقابل	التفكير المنغلق
العصيان	مقابل	الطاعة
العدل	مقابل	الوضوح
القيم الأفقية	مقابل	القيم الرأسية

وهذه القيم المتناقضة - من خلال وجهة نظر الباحثة - تدفع المجتمعات العربية والإسلامية إلى التسرع في تبني ما يقدمه الغرب أحيانا للحفاظ على ركب الحداثة والتطور الذي يتميز به الغرب. ومن ناحية أخرى يتم التشديد في هذه المجتمعات على الخصوصية الثقافية وضرورة تكيف ما يتم تبنيه من الغرب حسب البيئة المحلية. وهذا التناقض ينطبق على مجمل النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي يتم استيرادها أحيانا من الغرب. لذلك ظهرت أصوات داعية إلى تبني معايير المحاسبة الدولية - وقد تبنت فعلا معظم الدول العربية هذه المعايير - وظهرت أصوات بالمقابل تدعو إلى ضرورة انسجام المعايير المحاسبية مع بيئتها المحلية. وتؤكد هذه المجموعة الأخيرة وجود فروقات بين المعايير المحاسبية الدولية وبين المعايير المحاسبية الأمريكية، وأن الولايات المتحدة الأمريكية لم تتبنى بعد المعايير الدولية. كذلك أشارت بعض الدراسات إلى الفروقات بين المعايير المحاسبية المطبقة في المملكة المتحدة ونظيرتها المطبقة في باقي دول أوروبا. وتتبنى الباحثة وجهة النظر القائلة بأهمية القيم الثقافية في

تفسير الفروقات في النظم المحاسبية بين الدول المختلفة، وضرورة مراعاة هذه الفروقات عند تبني أي نظام محاسبي.

لذلك تسعى الباحثة من خلال هذه الورقة إلى مناقشة القضايا التي طرحها "جراي" ومحاولة ربط القيم الثقافية التي وضعها "هوفستيد" بالممارسات المحاسبية واختبارها على عينة تشمل دولاً عربية وإسلامية بالإضافة إلى دول غربية متقدمة.

وتخلص الباحثة من خلال هذا العرض للدراسات التي تناولت القيم الثقافية العربية والإسلامية إلى ما يلي:

١. تجمع بعض الدراسات بين الدول العربية والدول الإسلامية رغم الفروقات الثقافية الواضحة بين دولة مثل باكستان ودولة مثل سوريا أو مصر مثل دراسة Agami & Alkafaji (1987).
٢. تجمع بعض الدراسات جميع الدول العربية في قالب واحد رغم ضرورة توخي الحذر في التعميم، فرغم التشابه يوجد تنوع واختلاف لا يستهان به مثل دراسة Ali (1995b).
٣. غياب الدراسات التجريبية والاكتفاء بالاستنتاجات النظرية وضعف الأدلة الواردة في الدراسات التجريبية.
٤. غياب الدراسات التجريبية التي تربط بين القيم المحاسبية في الدول العربية والإسلامية وبين الممارسات المحاسبية في هذه الدول.

أهمية البحث :

تكمن أهمية هذه الدراسة في مدى قدرتها على استكشاف وتفسير الاختلافات في النظم المحاسبية بين الدول على أساس الاختلافات الثقافية، وإمكانية ربط القيم الثقافية بالممارسات المحاسبية، واستقصاء الآثار الضمنية لهذه العلاقة على تبني معايير المحاسبة الدولية من قبل الدول النامية ومنها الدول العربية لاسيما وأن هذه المعايير نشأت وتطورت في بيئة ثقافية غربية.

كما تتبع أهمية هذه الدراسة من إمكانية تقديم دليل تجريبي على تفسير الاختلافات في النظم المحاسبية على المستوى الدولي من خلال عامل الثقافة. حيث أشارت معظم الدراسات لتاريخه على عدم توفر دليل تجريبي كاف لتفسير الفروقات في النظم والممارسات المحاسبية على أساس الاختلافات في القيم الثقافية، وعلى غياب الأدلة التجريبية التي تبرهن صدق نموذج "هوفستيد - جراي".

أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة إلى دراسة تأثير القيم الثقافية في عينة من الدول العربية والإسلامية والدول الغربية على الممارسات المحاسبية في هذه الدول ومقارنتها لاستكشاف الفروقات في النظم المحاسبية بين الدول. وتطرح مجموعة من الأسئلة حول القيم الثقافية السائدة وعلاقتها بالممارسات المحاسبية المطبقة في هذه الدول، وهل تساعد القيم الثقافية السائدة في الدول الإسلامية والعربية على تبني المعايير المحاسبية الدولية، أم أن هناك حاجة إلى تعديل وتكييف هذه المعايير لتتناسب مع البيئة المحيطة؟ وتهدف هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- دراسة القيم الثقافية المقترحة من قبل "هوفستيد" من خلال أبعاد يمكن وضع قيم عددية لها وقياسها
- دراسة العلاقة المفترضة من قبل "جراي" بين الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية علماً أن "جراي" لم يتم بتحويل القيم المحاسبية المفترضة إلى ممارسات محاسبية.
- اختبار ومناقشة العلاقة بين الأبعاد الثقافية والممارسات المحاسبية تجريبياً على عينة من الدول العربية والإسلامية والغربية.

لذلك تحاول الباحثة في هذه الورقة أولاً توسيع العينة بحيث تشمل بعض الدول الإسلامية والعربية إلى جانب الدول المتطورة، وثانياً ربط القيم الثقافية "أبعاد هوفستيد" بجوانب معينة في الممارسة المحاسبية وهي:

١. السلطة المسؤولة عن النظم المحاسبية (السلطة الحكومية مقابل سلطة الهيئات المهنية المستقلة)
٢. الإلزام في تطبيق الأساليب والإجراءات المحاسبية (توحيد الإجراءات مقابل الاختلاف أو المرونة في الإجراءات)
٣. ممارسات القياس المستخدمة (الحيطة والحذر مقابل التفاؤلية)
٤. درجة الإفصاح عن المعلومات (سرية مقابل شفافية)

فروض البحث :

H1: كلما كان ترتيب الدولة أعلى من ناحية الفردية وأدنى من ناحية تجنب عدم التأكد وتفاوت القوة، كان ترتيب الدولة أعلى من ناحية سلطة الهيئات المهنية.

H2: كلما كان ترتيب الدولة أعلى من ناحية تجنب عدم التأكد وتفاوت القوة والجماعية، يرجح أن يكون أعلى من ناحية الإلزام بالممارسات المحاسبية أي التوحيد وعدم المرونة.

H3: كلما كان ترتيب الدولة أعلى من ناحية تجنب عدم التأكد وأدنى من ناحية الفردية والذكورية، يرجح أن تكون أعلى من ناحية الحيطة والحذر أو أدنى من ناحية التفاؤلية.

H4: كلما كان ترتيب الدولة أعلى من ناحية تجنب عدم التأكد وتفاوت القوة وأدنى من ناحية الفردية والأنثوية كانت أدنى من ناحية الإفصاح.

وتتطلب دراسة الفرض الأول تناول السلطة الحكومية مقابل سلطة الهيئات المهنية وعلاقتها بالقيم الثقافية: وهذه قضية جدلية مهمة حول درجة تعرض مهنة المحاسبة للسيطرة الحكومية أو السماح لهذه المهنة بالسيطرة على المعايير المحاسبية كوسيلة للتنظيم الذاتي. ويتعلق هذا الجدل أيضا برأي المراجع وحكمه كمهني مستقل (Nobes & Parker, 1995; 2004).

إلى أي درجة يمكن ربط سلطة الجهات المهنية بالقيم الاجتماعية الفردية وتفاوت القوة وتجنب عدم التأكد والذكورية؟ يرى جراي أنه يمكن ربط السلطة المهنية ببعدي الفردية وتجنب عدم التأكد، حيث يتسق تفضيل الحكم المهني المستقل مع وجود رابطة رخوة للإطار الاجتماعي تتسم بتركيز أكبر على الاستقلالية والاعتقاد بالقرارات الفردية واحترام المحاولة الفردية. ويتسق هذا أيضا مع التجنب الضعيف لحالة عدم التأكد حيث تبدو المغامرة مهمة جدا والاعتقاد بقبول قواعد قليلة قدر الإمكان، وقبول الأحكام المهنية المختلفة. كما يرجح وجود رابطة بين السلطة المهنية وتفاوت القوة حيث يبدو أن السلطة المهنية أكثر قبولا في المجتمعات ذات التفاوت الضيق في القوة التي تتسم بالاهتمام بالحقوق المتساوية ولا يشعر الأفراد بالتهديد والاستعداد للوثوق بالآخرين، ولاعتقاد بالحاجة الى تبرير فرض القوانين والدساتير (Gray, 1989).

وتتطلب دراسة الفرض الثاني تناول **الإلزام في تطبيق الأساليب والإجراءات المحاسبية وعلاقتها بالقيم الثقافية**؛ يمكن التعبير عن هذه الفكرة من خلال تعبير "التوحيد"، أي الاتساق وقابلية المقارنة واللذان يدخلان في المبادئ المحاسبية (Nobes & Parker, 1995). وتعتبر هذه الفكرة مفتوحة على تأويلات مختلفة تتراوح من توحيد داخل الشركة ومؤقت، إلى اتساق بين الشركات وعلى فترات زمنية طويلة لإمكانية المقارنة بين الشركات، إلى مرونة نسبية للممارسات المحاسبية لتتناسب مع ظروف الشركات الفردية.

ويعتقد "روبرتز وسولتر" (Roberts & Salter, 1999) أن التوحيد مقابل المرونة هو بعد أساسي لتفسير الاختلافات بين الثقافات القومية فيما يتعلق بممارسات إعداد التقارير المالية. وفي دراسة لهما على شركات التدقيق المحاسبي الستة الكبار ضمن ٢٣ دولة، وجدا أن الميل نحو التوحيد أو المرونة يتأثر بالقيم الثقافية وبالذور الذي تلعبه الأسواق المالية في الدولة محل الدراسة.

في دولة مثل فرنسا، على سبيل المثال، يميل الاتجاه إلى توحيد محاسبي بالإضافة إلى الأحكام الضريبية لأغراض القياس بقصد تسهيل التخطيط القومي وتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي. وعلى العكس من ذلك، هناك اهتمام في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة بالاتساق على مدى زمني قصير ودرجة معينة من قابلية المقارنة داخل الشركة، أي تميل هاتان الدولتان باتجاه المرونة أكثر من التوحيد (Choi & Mueller, 1984).

إلى أي درجة يمكن ربط الإلزام في تطبيق الممارسات والإجراءات المحاسبية بأبعاد القيم الاجتماعية؟ يرى "جراي" أن هناك إمكانية لربط التوحيد ببعدي تجنب عدم التأكد والفردية. ويبدو أن هناك اتساقاً بين التوحيد والتجنب القوي لحالة عدم التأكد، والذي يقود إلى القوانين والדساتير الصارمة للسلوك، والحاجة إلى قوانين تنظيمية وقواعد مكتوبة، والبحث عن حقائق مطلقة أبدية. وتتسق هذه الخاصية أيضاً مع تفضيل الجماعية، كنفيز للفردية، ذات الإطار الاجتماعي المتشدد، والاعتقاد بالتنظيم والنظام والاحترام لعادات المجموعة. ويرجح وجود رابطة أيضاً بين التوحيد وتفاوت القوة، حيث يمكن نشر التوحيد بسهولة في مجتمع ذي تفاوت واسع في القوة يقبل فرض القوانين والדساتير ذات الطابع الموحد بسهولة (Gray, 1989).

وتتطلب دراسة الفرض الثالث تناول ممارسات القياس المستخدمة وعلاقتها بالقيم الثقافية: تتمثل ممارسات القياس بمبدأ الحيطة والحذر الذي يعد من أقدم وأرسخ المبادئ المحاسبية (Starling, 1976). ويتراوح هذا المبدأ بين تشدد قوي في الدول الأوروبية مثل فرنسا وألمانيا، إلى مواقف أقل تشدداً في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة (Nobes, 1987; Choi & Mueller, 1984)، أي يتراوح بين بعدي الحيطة والحذر والتفاوتية.

إلى أي درجة يمكن ربط ممارسات القياس بأبعاد القيم الاجتماعية؟ يرجح إمكانية ربط الحيطة والحذر بحالة عدم التأكد، حيث يتسق تفضيل القياس الأكثر حيطة للأرباح مع تجنب القوي لحالة عدم التأكد، والذي ينشأ عن الشعور بالأمان

والحاجة إلى تبني مقاربة حذرة للتكيف مع عدم التأكد والأحداث المستقبلية. ويبدو أن هناك رابطة أيضا بين الحيطة والحذر والفردية والذكورية، حيث أن التركيز على الإنجاز الفردي والدور الذي يؤديه كل فرد في المجتمع، يفرض مقاربة أقل تشددا في إجراءات القياس (Gray, 1989).

وتتطلب دراسة الفرض الرابع تناول درجة الإفصاح عن المعلومات وعلاقتها بالقيم الثقافية؛ وينتج الإفصاح عن الإدارة وليس عن ممارسات المحاسبين بسبب تأثير الإدارة على كم ونوع المعلومات المفصح عنها للجهات الخارجية (Jaggi, 1975). وتعتبر السرية موقفا محاسبيا أساسيا في علاقات قطاع الأعمال (Arpan & Radebaugh, 1985) رغم الالتزام بالإفصاح عن كل ما تطلبه السلطات الحكومية والسلطات المهنية.

ويرى "باريت" (Barrett, 1976) علاقةً بين السرية والحيطة والحذر من ناحية كون كلا القيمتين تقتضيان مقاربة حذرة عند إعداد التقارير المالية. ولكن يرى "جراي" (1989) أن السرية ترتبط ببعد الإفصاح، في حين ترتبط الحيطة والحذر ببعد القياس. وهناك أدلة وفيرة على اختلاف مستويات السرية بين الدول، حيث تظهر مستويات أدنى في الإفصاح في الدول الأوروبية مقارنة بالولايات المتحدة والمملكة المتحدة. وقد يعود سبب هذه الاختلافات إلى مستويات التطور المختلفة لأسواق رأس المال وطبيعة الملكية التي قد تكون حافزا للإفصاح الطوعي للمعلومات (Barrett, 1976).

وفي ورقة قدمها "وونسترالين وآخرون" (Vanstraelen, Zarzeski & Robb, 2003) تبين وجود دليل على أن الشركات في دول ثلاثة (بلجيكا، ألمانيا، هولندا) تختلف اختلافا واسعا فيما بينها في مستوى الإفصاح عن المعلومات غير المالية. وقد وجد الباحثون أن هناك مجموعة من العوامل إضافة إلى الثقافة تؤثر على درجة الإفصاح عن المعلومات غير المالية منها حجم الشركة، وتصنيف الصناعة، ودرجة التوزع الجغرافي، والإدراج في أسواق البورصة الأجنبية.

وفي دراسة لـ "جوزيف" (Joseph, 2003) حول الدور النسبي لكل من النظم القانونية والثقافة القومية في تفسير مستوى الإفصاح لدى الشركات على المستوى الدولي، تبين أهمية هذين العاملين في تفسير مستوى الإفصاح. وقد استندت هذه الدراسة على دراسات عديدة أشارت إلى اختلاف ممارسات الإفصاح بين الشركات في دول مختلفة مثل (Ahmed & Courtis, 1999; Healy & Palepu, 2001).

وقدم "كيو ولونغ" (Qu & Leung, 2006) دليلاً في دراسة لهما على ١٢٠ شركة صينية مدرجة في الأسواق المالية على أنه مع تغير العادات الثقافية والاجتماعية في الصين زاد ميل الشركات الصينية إلى تقديم معلومات طوعية بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح التي تفرضها الأنظمة هناك. كما درس "جاجي" (Jaggi, 2000) أثر النظم القانونية على الإفصاح المالي في شركات من دول مختلفة. وأشارت النتائج أن الشركات في الدول ذات القانون العام Common Law تقدم مستوى إفصاح أعلى من الشركات في الدول ذات القانون المدون Code Law.

إلى أي درجة يمكن ربط درجة الإفصاح بأبعاد القيم الاجتماعية؟ يرجح إمكانية ربط درجة الإفصاح بحالة عدم التأكد وتفاوت القوة والفردية. ويتسق تفضيل تقييد الإفصاح عن المعلومات مع التجنب القوي لعدم التأكد لتجنب النزاع والمنافسة والحصول على الأمان. كما يبدو وجود علاقة وثيقة بين تقييد الإفصاح وتفاوت القوة، حيث أن المجتمعات ذات التفاوت الواسع في القوة تتسم بتقييد المعلومات للمحافظة على حالة عدم المساواة في القوة. كما يتسق تقييد الإفصاح مع تفضيل الجماعة - كنفويض للفردية - حيث يتم التركيز على من هم داخل الشركة وليس على من هم خارج الشركة. ويرجح أيضاً وجود علاقة بين درجة الإفصاح والذكورية، حيث أن المجتمعات التي تُعنى بنوعية الحياة والناس والبيئة تكون أكثر انفتاحاً فيما يتعلق بالمعلومات (Gray, 1989).

منهج الدراسة :

تعتمد الباحثة المنهج الاستباطي لإعداد الفروض، والمنهج التجريبي لاختبار الفروض. حيث يتم جمع البيانات الثانوية من الأدبيات المختلفة (دراسات منشورة في المجالات العلمية وفي بعض الكتب تناولت بالدراسة والتحليل الدول التي تشملها العينة) التي تعرضت لدراسة النظم المحاسبية في دول مختلفة.

سوف يتم اختبار هذه البيانات على عينة مؤلفة من ١٧ دولة حسب توفر البيانات عن المتغيرات المستقلة والتابعة. وهذه الدول هي: فرنسا، ألمانيا، هولندا، المملكة المتحدة، استراليا، الولايات المتحدة، اليابان، هونغ كونغ، مصر، سوريا، الكويت، السعودية، إيران، باكستان، ماليزيا، أندونيسيا، تركيا. وسبب اختيار هذه الدول يعود الى توفر الدراسات الأدبية المنشورة عنها، بالإضافة الى أنها تضم دولاً غربية ودولاً من الشرق الأقصى وكذلك دولاً من الشرق الأدنى.

يتم اختبار هذه البيانات الثانوية إحصائياً باستخدام برنامج SPSS. وتستخدم الباحثة الارتباط لاختبار مدى وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة. لذلك تستخدم أولاً معامل الارتباط البسيط Pearson's Moment Correlation Coefficient لدراسة العلاقة بين كل متغيرين على حدة. ثم تستخدم معامل الارتباط المتعدد لدراسة قوة العلاقة بين أكثر من متغيرين.

المتغيرات المستقلة :

المتغيرات المستقلة هي أبعاد هوفستيد وهي:

- الفردية ورمزها ١
- عدم التأكد ورمزها ٢
- تفاوت القوة ورمزها ٣
- الذكورة ورمزها ٤

المتغيرات التابعة :

- السلطة المهنية ورمزها ٥
- المرونة في التطبيق ورمزها ٦
- التفاضلية ورمزها ٧
- الإفصاح ورمزه ٨

وسوف يتم تحديد العلامات لكل متغير وفق مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس وفق ما يلي:

- درجة ١ للتدخل الحكومي القوي ودرجة ٥ للتشريع المهني المحاسبي الكامل.
- درجة ١ للتوحيد ودرجة ٥ للمرونة الكاملة.
- درجة ١ للحيطه والحذر في القياس ودرجة ٥ للتفاضلية.
- درجة ١ للسرية ودرجة ٥ للإفصاح التام.

وسوف يتم اعتماد الطريقة التي اتبعها هوفستيد في وضع العلامات والمراتب وتأويلاتها الواردة في الجدولين (٢) و(٣) لتحديد علامة الدولة ومرتبته بالنسبة للأبعاد الثقافية.

عرض ومناقشة النتائج :

نعرض فيما يلي نتائج تحليل الارتباط الثنائي وفق معامل بيرسون r Pearson، حيث تقدم الجداول التالية العلاقة بين كل متغير مستقل ومتغير تابع.

الجدول (٨)

العلاقة بين تفاوت القوة والسلطة المهنية

5	6		
-.718	1	Pearson Correlation	3
.001	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	-.718	Pearson Correlation	5
.	.001	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (٩)

العلاقة بين تفاوت القوة والمرونة في الإجراءات والممارسات المحاسبية

6	3		
-.728	1	Pearson Correlation	3
.000	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	-.728	Pearson Correlation	6
.	.000	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١٠)

العلاقة بين تفاوت القوة والتفاضلية في القياس

7	3		
-.443	1	Pearson Correlation	3
.057	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	-.443	Pearson Correlation	7
.	.057	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١١)

العلاقة بين تفاوت القوة والإفصاح

8	3		
-.771	1	Pearson Correlation	3
.000	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	-.771	Pearson Correlation	8
.	.000	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١٢)

العلاقة بين الفردية والسلطة المهنية

5	1		
.844	1	Pearson Correlation	1
.000	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	.844	Pearson Correlation	5
.	.000	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١٣)

العلاقة بين الفردية والمرونة في الممارسات والإجراءات المحاسبية

6	1		
.857	1	Pearson Correlation	1
.000	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	.857	Pearson Correlation	6
.	.000	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١٤)

العلاقة بين الفردية والتفاؤلية في القياس

7	1		
.722	1	Pearson Correlation	1
.000	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	.722	Pearson Correlation	7
.	.000	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١٥)

العلاقة بين الفردية والإفصاح

8	1		
.865	1	Pearson Correlation	1
.000	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	.865	Pearson Correlation	8
.	.000	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١٦)

العلاقة بين الذكورة والسلطة المهنية

5	4		
.186	1	Pearson Correlation	4
.447	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	.186	Pearson Correlation	5
.	.447	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١٧)

العلاقة بين الذكورة والمرونة في الممارسات والإجراءات المحاسبية

6	4		
.099	1	Pearson Correlation	4
.685	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	.099	Pearson Correlation	6
.	.685	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١٨)

العلاقة بين الذكورة والتفأولية

7	4		
.034	1	Pearson Correlation	4
.890	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	.034	Pearson Correlation	7
.	.890	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (١٩)

العلاقة بين الذكورة والإفصاح

8	4		
.059	1	Pearson Correlation	4
.809	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	.059	Pearson Correlation	8
.	.809	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (٢٠)

العلاقة بين عدم التأكد والسلطة المهنية

5	2		
-.205	1	Pearson Correlation	2
.400	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	-.205	Pearson Correlation	5
.	.400	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (٢١)

العلاقة بين عدم التأكد والمرونة في الممارسات والإجراءات المحاسبية

6	2		
-.252	1	Pearson Correlation	2
.298	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	-.252	Pearson Correlation	6
.	.298	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (٢٢)

العلاقة بين عدم التأكد والتفاؤلية

7	2		
-.396	1	Pearson Correlation	2
.093	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	-.396	Pearson Correlation	7
.	.093	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

الجدول (٢٣)

العلاقة بين عدم التأكد والإفصاح

8	2		
-.203	1	Pearson Correlation	2
.405	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	
1	-.203	Pearson Correlation	8
.	.405	Sig. (2-tailed)	
19	19	N	

ونعرض في الجدول رقم (٢٤) خلاصة نتائج اختبار الارتباط وعلاقة المتغيرات التابعة بكل متغير مستقل على حدة:

الجدول (٢٤)

خلاصة علاقة الارتباط وفق معامل بيرسون

المتغيرات التابعة				المتغيرات المستقلة
الإفصاح	التفاضلية	المرونة في التطبيق	السلطة المهنية	
-.771	-.443	-.728	-.718	تفاوت القوة
+.829	+.722	+.897	+.884	الفردية
+.059	+.34	+.99	+.186	الذكورة
-.203	-.396	-.252	-.205	عدم التأكد

ويبين الجدول أعلاه النتائج التالية:

1. هناك ارتباط سلبي ذو دلالة إحصائية بين زيادة تفاوت القوة مع انخفاض مستوى السلطة المهنية وزيادة تدخل الدولة، ومع انخفاض مستوى المرونة في التطبيق والاتجاه نحو التوحيد في الممارسات المحاسبية، ومع انخفاض مستوى الإفصاح. كما ترتبط زيادة تفاوت القوة بشكل أضعف مع انخفاض مستوى التفاضلية، أي زيادة مستوى الحيطة والحذر.

٢. هناك ارتباط إيجابي ذو دلالة إحصائية بين ارتفاع مستوى الفردية ومع زيادة مستوى السلطة المهنية والمرونة في التطبيق والإفصاح، وارتباط أضعف مع التفاضلية في ممارسات وإجراءات القياس.
٣. هناك ارتباط إيجابي ذو دلالة إحصائية بين زيادة مستوى الذكورة والمرونة في تطبيق الممارسات والإجراءات المحاسبية، وارتباط أضعف بين الذكورة والإفصاح. ولا تبدو هناك علاقة قوية بين زيادة مستوى الذكورة والسلطة المهنية والتفاضلية.
٤. لا يوجد ارتباط ذو دلالة إحصائية بين تجنب عدم التأكد القوي وبين السلطة المهنية والمرونة في التطبيق والتفاضلية والإفصاح.
- هناك ارتباط إيجابي قوي بين الفردية والسلطة المهنية، وارتباط سلبي قوي بين زيادة تفاوت القوة والسلطة المهنية، وارتباط سلبي ضعيف بين تجنب القوي لعدم التأكد والسلطة المهنية.

الجدول (٢٥)

الارتباط بين الفردية وعدم التأكد وتفاوت القوة وبين السلطة المهنية

5	3	2	1		
.844	-.635	-.056	1	Pearson Correlation	1
.000	.003	.821	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	
-.205	-.045	1	-.056	Pearson Correlation	2
.400	.855	.	.821	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	
-.718	1	-.045	-.635	Pearson Correlation	3
.001	.	.855	.003	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	
1	-.718	-.205	.844	Pearson Correlation	5
.	.001	.400	.000	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	

الجدول (٢٦)

الارتباط بين تجنب عدم التأكد وتفاوت القوة والفردية وبين المرونة في الإجراءات المحاسبية

6	1	2	3		
-.728	-.635	-.045	1	Pearson Correlation	3
.000	.003	.855	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	
-.252	-.056	1	-.045	Pearson Correlation	2
.298	.821	.	.855	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	
.857	1	-.056	-.635	Pearson Correlation	1
.000	.	.821	.003	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	
1	.857	-.252	-.728	Pearson Correlation	6
.	.000	.298	.000	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	

- هناك ارتباط سلبي قوي بين زيادة تفاوت القوة والمرونة في تطبيق الممارسات المحاسبية، وكذلك ارتباط إيجابي قوي بين زيادة مستوى الفردية والمرونة. ولكن هناك علاقة سلبية ضعيفة بين زيادة تجنب عدم التأكد والمرونة.

الجدول (٢٧)

الارتباط بين تجنب عدم التأكد والفردية والذكورية وبين التفاؤلية

7	4	1	2		
-.396	.177	-.056	1	Pearson Correlation	2
.093	.469	.821	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	
.722	.112	1	-.056	Pearson Correlation	1
.000	.647	.	.821	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	
.034	1	.112	.177	Pearson Correlation	4
.890	.	.647	.469	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	
1	.034	.722	-.396	Pearson Correlation	7
.	.890	.000	.093	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	N	

- لا توجد علاقة ارتباط قوية بين التجنب القوي لعدم التأكد والتفاؤلية، وكذلك لا يوجد ارتباط قوي بين الذكورة والتفاؤلية، ولكن هناك ارتباط إيجابي قوي بين الفردية العالية والتفاؤلية.

الجدول (٢٨)

الارتباط بين تجنب عدم التأكد وتفاوت القوة والفردية والذكورية وبين الإفصاح

8	4	1	3	2		
-.203	.177	-.056	-.045	1	Pearson Correlation	2
.405	.469	.821	.855	.	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	19	N	
-.771	-.165	-.635	1	-.045	Pearson Correlation	3
.000	.500	.003	.	.855	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	19	N	
.865	.112	1	-.635	-.056	Pearson Correlation	1
.000	.647	.	.003	.821	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	19	N	
.059	1	.112	-.165	.177	Pearson Correlation	4
.809	.	.647	.500	.469	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	19	N	
1	.059	.865	-.771	-.203	Pearson Correlation	8
.	.809	.000	.000	.405	Sig. (2-tailed)	
19	19	19	19	19	N	

- توجد علاقة ارتباط إيجابية قوية بين الفردية العالية وبين الإفصاح الكبير عن المعلومات، وكذلك علاقة ارتباط إيجابية ولكن أضعف بين الذكورية ودرجة الإفصاح الكبير. كما توجد علاقة ارتباط سلبية قوية بين زيادة تفاوت القوة والإفصاح الكبير. ويبدو أن هناك علاقة سلبية ضعيفة بين تجنب عدم التأكد القوي ودرجة الإفصاح.

النتائج :

- تؤثر الفردية العالية وتفاوت القوة الواسع على سيادة سلطة الهيئات المهنية وضعف تدخل الدولة في تنظيم الممارسات المحاسبية المهنية. ولا يبدو أن حالة تجنب عدم التأكد تؤثر على تحديد طبيعة السلطة المهنية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرض الأول فيما عدا الجزء المتعلق بالعلاقة بين تجنب عدم التأكد والسلطة المهنية، حيث لم تثبت النتائج وجود علاقة بينهما.
- تؤثر زيادة تفاوت القوة والفردية العالية على تطبيق الممارسات المحاسبية من ناحية زيادة المرونة وتخفيض الميل الى التوحيد. ولا يبدو أن تجنب عدم التأكد يؤثر على تطبيق الممارسات المحاسبية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرض الثاني فيما عدا العلاقة بين تجنب عدم التأكد والمرونة، حيث لم تثبت النتائج وجود علاقة بينهما.
- تؤثر الفردية على القياس، حيث أن الفردية العالية تميل باتجاه التفاؤلية أكثر من الحيطة والحذر. ولكن لا توجد علاقة قوية بين الذكورية والتفاؤلية أو بين تجنب عدم التأكد والتفاؤلية. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرض الثالث من ناحية العلاقة بين الفردية العالية والتفاؤلية، ولكنها لم تثبت وجود علاقة بين كل من تجنب عدم التأكد والذكورة من جهة، وبين التفاؤلية.
- تؤثر الفردية العالية والذكورية، ولكن بشكل أضعف، على درجة الإفصاح بعلاقة إيجابية، كما يرجح تأثير زيادة تفاوت القوة على الإفصاح بعلاقة سلبية. ولكن تبدو العلاقة ضعيفة بين تجنب عدم التأكد والإفصاح. وهذه النتيجة تثبت صحة الفرض الرابع من ناحية العلاقة الايجابية بين الفردية والافصاح، وبين الذكورة والإفصاح، وبين تفاوت القوة والإفصاح. ولكنها تبين أيضا عدم وجود علاقة بين تجنب عدم التأكد والإفصاح.

توصيات واقتراحات :

حاولت هذه الورقة طرح القضايا المتعلقة بالقيم الثقافية التي أثارها الكثير من الباحثين - وكان من الرواد في هذا المجال "هوفستيد" - ومدى تأثير هذه القيم

الثقافية على القيم المحاسبية والنظم المحاسبية. وحاول "جراي" من خلال نظريته تفسير الاختلافات بين النظم المحاسبية في الدول المختلفة على أساس الاختلاف الثقافي. وقد تبين من خلال نتائج هذا البحث أن نظرية جراي ذات قوة تفسيرية من ناحية تفاوت القوة والفردية، ولكنها ضعيفة من ناحية الذكورية وتجنب عدم التأكد. والسؤال الذي يطرح نفسه هنا، هل هذه الأبعاد الثقافية الأربعة التي اقترحها هوفستيد كافية لتكثيف واختزال القيم الثقافية؟ وفي كل الأحوال فإن القيم الثقافية وتأثيرها على النظم المختلفة بما فيها النظم المحاسبية مجال واسع ومعقد ومتعدد ويحتاج إلى مزيد من جهود الباحثين. بالإضافة إلى الحاجة لجهود الباحثين في الدول العربية للتمكن من دراسة القيم الثقافية العربية وتحويلها إلى أبعاد يمكن قياسها بشكل كمي، ودراسة أثرها على مختلف النظم التي تتبناها هذه الدول، ولاسيما أن معظم هذه الدول تسعى إلى التطوير والتغيير دون دراسة العوامل التي قد تعتبر مفتاحية في التغيير والتطوير.

ويبقى السؤالان التاليان في متناول الباحثين للدراسة والاستقصاء:

١. بالنسبة للمحاسبة، ما هي العوامل الأخرى التي تعتبر من محددات النظام المحاسبي على المستوى القومي؟
٢. ما هي الأحداث التي قد تغير القيم الثقافية عدا الحرب والاحتلال والكوارث الطبيعية؟ كيف تستطيع الدولة تبني استراتيجيات لتعظيم مزايا ثقافتها القومية، وكيف تستطيع الشركات المحلية أو الشركات متعددة الجنسيات تكييف ممارساتها لتتسجم مع أو تعظم نقاط القوة في ثقافات قومية معينة؟ وما نحتاجه الآن هو توسيع هذا النموذج ليشمل عوامل إضافية مثل مستوى التطور الاقتصادي، إجمالي الناتج القومي، ودرجة الاغتراب السياسي والاقتصادي. وهناك حاجة أيضا للقيام بتحليل بعض الدراسات المحاسبية على سلسلة من الدول العربية والنامية لتحديد العوامل - التي نوقشت في هذه الورقة - أو عوامل أخرى، يمكن أن تكون أساسا في التغيير المحاسبي؟

لقد بينت دراسة "هوفستيد" الاختلافات الثقافية المهمة بين الدول الغربية والدول النامية. كما بينت هذه الدراسة الاختلافات في القيم المحاسبية بين هذين الفريقين، والتي بدت أكثر وضوحاً في الأبعاد المتعلقة بالفردية وتفاوت القوة. وهذه الاختلافات تشير الكثير من القضايا المتعلقة بنقل المهارات والإجراءات المحاسبية من الدول المتطورة إلى الدول النامية. وبما أن هذه الإجراءات ذات خصوصية ثقافية فقد يؤدي نقلها إلى خلق فجوة حقيقية عند تبني المعايير المحاسبية الدولية.

وتبدو الدول النامية بشكل عام، بما فيها الدول العربية، في الدرجات الدنيا على مقياس الفردية، وهذا يشير إلى درجة متدنية نسبياً في السلطة المهنية والمرونة في تطبيق الممارسات المحاسبية وإجراءات القياس ودرجة الإفصاح في الثقافة المحاسبية الفرعية. وبالتالي سيكون هناك اعتبار قليل لكفاية ودقة المعلومات المحاسبية المنشورة. لذلك لا بد أن يكون للحكومة دور فاعل في تطوير المبادئ المحاسبية وتقديم سلطة قانونية نزيهة لرفع مستوى الوثوقية بالمعلومات المالية المنشورة، والتي تعتبر ضرورية لتحسين ثقة العموم بقطاع الأعمال وخلق مناخ استثماري جيد.

وتتميز معظم الدول النامية بخاصية التجنب القوي لعدم التأكد حيث يبدو المستقبل غير قابل للتنبؤ، بالإضافة إلى مقاومة الأفكار الجديدة. وفي هذه المجتمعات هناك حاجة للحماية القانونية والتدخل الحكومي لحماية مصالح العموم، والحاجة إلى التوحيد وإلى طرق رسمية لإرشاد السلوك.

بالإضافة إلى كون هذه الدول ذات تفاوت واسع في القوة فهي تتمتع بمركزية عالية في السلطة حيث تنشأ حاجة نفسية للتبعية لدى الأفراد مسلوبي القوة. وتشير هذه الحالة إلى تفضيل تدخل الدولة في الرقابة على الإجراءات المحاسبية والحاجة إلى النظام وتفضيل التوحيد. ويُخشى من أن تبني المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية قد يخلق العديد من النزاعات الثقافية والمشكلات بسبب تطور تلك المعايير في بيئات ثقافية مختلفة.

وأخيرا هناك دائما وسائل جديدة لتحسين عملية جمع البيانات وتحليلها للوصول الى نتائج أفضل. ورغم أن الباحثة اعتمدت على بيانات ثانوية منشورة في مجلات علمية أكاديمية ذات سمعة عالية، إلا أنه قد يكون جمع البيانات الأولية وكذلك إيجاد مفاهيم إجرائية أخرى مساعدا في زيادة القيمة التفسيرية لهذا النموذج.

References :

1. Abdul-Gader, A. H. 1997. Information Systems Strategies for Multinational Companies in Arab Gulf Countries. *International Journal of Information Management* 17(1).
2. Ahmed, K. & J. K. Curtis. 1999. Association between Corporate Characteristics and Disclosure Levels in Annual Reports: a Meta-Analysis. *British Accounting Review* 31.
3. Ajami, Abdel M. & Alkafaji Yass A. 1987. Accounting Education in Selected Middle Eastern Countries. *The International Journal of Accounting* 23 (1).
4. Ali, Abbas. 1995b. Cultural Discontinuity and Arab Management Thought, *International Studies of Management and Organizations* 25(3).
5. Arpan, J. S. & L. H. Radebaugh. 1985. *International Accounting and Multinational Enterprises*. New York: John Wiley.
6. Barakat, Halim. 1993. *The Arab World: Society, Culture and State*. USA: University of California Press.
7. Barrett, M. E. 1976. Financial Reporting Practices: Disclosure and Comprehensiveness in an International Setting. *Journal of Accounting Research*. Spring.
8. Bloom, Robert & M. Ahmed Naciri. 1989. Accounting Standard Setting and Culture: A comparative Analysis of the United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan and Switzerland. *International Journal of Accounting Education and Research*, 24(1): 70-97.
9. Choi, F. D. S. & G. G. Mueller. 1984. *International Accounting*. Prentice Hall.
10. Douglas, M. 1977. *Cosmology: An Enquiry into Cultural Bias*. Royal Anthropological Institute.
11. Finch, Nigel. 2006. Testing the Theory of Cultural Influence on International Accounting Practice. Working paper produced as a means of disseminating work in progress to the scholarly community. Macquarie Graduate School of Management.
12. Gray, Sidney J. 1988. Towards a Theory of cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. *Abacus*, 3: 1-15.

13. _____. 1980. The Impact of International Accounting Differences from A Security Analysis Perspective: Some European Evidence. Journal of Accounting Research. Spring.
14. Greer, Susan & Chris Petal. 2000. The Issue of Australian Indigenous World-Vies and Accounting. Accounting, Auditing and Accountability Journal 13(5).
15. Healy, P. M. & K. G. Palepu. 2001. Information Asymmetry, Corporate Disclosure and the Capital Markets: a Review of the Empirical Disclosure Literature. Journal of Accounting and Economics 31(1-3).
16. Hofstede, Geert. 1980. Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values. Beverly Hills, Calif.: Sage Publications.
17. _____. 1984a (abridged edition). Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values. Beverly Hills, Calif.: Sage Publications.
18. _____. 1984b. Cultural Dimensions in Management and Planning. Asia Pacific Journal of Management, January: 81-99.
19. _____. 1991. Culture and Organizations: Software of the Mind. Maidenhead, UK.: McGraw-Hill.
20. _____ & Michael H. Bond. 1988. The Confucius Connection: From Cultural Roots to Economic Growth. Organizational Dynamics, 16: 4-21.
21. Jaggi, B. L. 1975. The Impact of the Cultural Environment on Financial Disclosures. International Journal of Accounting. Spring.
22. Jaggi, Bikki. 2000. Impact of Culture, Market Forces, and Legal Systems on Financial Disclosures. International Journal of Accounting 35(4).
23. Kassem, M. & Al-Modiafer. 1997. Bureaucracy and Society in the Arab World: A Replication and Extention of Hofstede's VSM. International Studies of Management & Organizations 19(2).
24. Mueller, G. G. 1967. International Accounting. New York: McMillan.
25. Nobes, Christopher. 1987. Classification of Financial Accounting Practices. Advances in International Accounting, 1: 1-22.
26. _____ & Robert Parker. 1995 (fourth edition). Comparative International Accounting. New York: Prentice Hall.
27. _____ & Robert Parker. 2004 (fourth edition). Comparative International Accounting. New York: Prentice Hall.
28. Petal, Chris; Graeme L. Harrison & Jill L. Mckinnon. 2002. Cultural Influences on Judgments of Professional Accountants in Auditor – Client Conflict Resolution. Journal of International Financial Management and Accounting 13(1).
29. Qu, Wen & Philomena Leung. 2006. Cultural Impact on Chinese Corporate Disclosue – a Corporate Governance Perspective. Managerial Auditing Journal. 21(3).

30. Radebaugh, Lee H. 1975. Environmental Factors Influencing the Development of Accounting Objectives, Standards and Practices in Peru. *International Journal of Accounting Education and Research*, Fall.
31. Roberts, C., P. Weetman & P. Gordon. 1998. *International Financial Accounting: A Comparative Approach*. Financial Times.
32. Roberts, B. Clare & Stephen B. Salter. 1999. Attitudes Towards Uniform Accounting: Cultural or Economic phenomena? *Journal of International Financial Management and Accounting* 10(2).
33. Rotman, L. Joseph. 2003. Firm-Level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin. *Journal of International Financial Management and Accounting* 14(3).
34. Salter, S. B. & F. Niswander. 1995. Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory. *Journal of International Business Studies*. 26(2): 379-398.
35. Salter, B. Stephen. 1995. Cultural Influence on the Development of Accounting systems Internationally: A Test of Gray's (1988) Theory. *Journal of International Business Studies*: 26.
36. Sterling, R. R. 1967. Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting. *Abacus*. December.
37. Theirnam, M. Nadine; Kurt April & Eddie Blass. 2007. *Context Tension: Cultural Influences on Leadership and Management Practice*. Ashridge Business School UK – [http:// ashridge.org.uk](http://ashridge.org.uk).
38. Trompenaars, F. & H. Charles. 1999. *Riding the Waves of Culture: Understanding Cultural Diversity in Business*. London: Nicholas Brealey Publishing.
39. Ueno, Susumu & Uma Sekaran. 1992. The Influence of Culture on Budget Control Practices in the USA and Japan: An Empirical Study. *Journal of International Business Studies*, 23(4): 209-264.
40. Vanstraelen, Ann; Marilyn T. Zarzeski & Sean W. G. Robb. 2003. Corporate Nonfinancial Disclosure Practices and Financial Analyst Forecast Ability Across Three European Countries. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14(3).
41. Wallace, R. S. O. & H. Gernon. 1991. Frameworks for International Comparative Financial Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 10.

The Influence of Cultural Values on Accounting Practices

Laila Al-Taweel

Faculty of Economics
University of Damascus
Damascus, Syria

Abstract :

This paper attempts to test the theory developed by Gray (1988) and its implications developed by the researcher linking accounting values and accounting practices with Hofstede's (1980) cultural dimensions. Based on data from 19 countries (developed and developing countries), it finds that while Gray's model has statistically significant explanatory power. It is best in explaining (1) the authority for accounting systems; (2) their force of application; (3) the measurement practices used; and (4) the extent of information disclosed, by two main dimensions: (1) individualism / collectivism, (2) large/small power distance. It is found weak at explaining accounting practices by strong/weak uncertainty avoidance, and masculinity/femininity. Developing countries, including Arab countries, need to be aware about cultural differences when adopting international accounting standards.