



# تأثير الهوية الثقافية على النظرية النسبية بالممارسة المحاسبية والمردود على التوحيد المحاسبي

وائل محمد عبد الوهاب

كلية التجارة – جامعة دمياط

جمهورية مصر العربية

*Received: 11 October 2014,*

*Revised: 11 November, Accepted: 31 December. 2014*

*Published online: (April) 2015*

*E-mail: drwww69@yahoo.com*



# تأثير الهوية الثقافية على النظرية النسبية بالممارسة المحاسبية والمردود على التوحيد المحاسبي

وائل محمد عبد الوهاب

قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة دمياط ، جمهورية مصر العربية

## الملخص

انطلقت العديد من الآراء التي تنادي بتطبيق مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية كمحاولة لتحقيق شفافية وجودة المعلومات المحاسبية، ويتناقض التوحيد المحاسبي في جوانب عديدة مع مفهوم النسبية بالممارسة المحاسبية، والنسبية ليست مرتبطة فقط بإنتاج المعلومات المحاسبية ولكن كذلك بجوانب الإفصاح والتفسير لتلك المعلومات، ولقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن التباين بالهوية الثقافية من أهم أسباب اختلاف الممارسة المحاسبية، ومن هنا كان محور اهتمام الباحث الوقوف على تأثير التباين بالهوية الثقافية على نسبية الممارسة المحاسبية ومردود ذلك على فاعلية لتوجه الحالي نحو معايير المحاسبة الدولية، ولقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي، وتم تصميم قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية من القائمين على الممارسة المحاسبية حول عدد من العناصر منها: أبعاد الهوية الثقافية؛ مردود التباين بالهوية الثقافية على نسبية الممارسة المحاسبية؛ انعكاس نسبية الممارسة المحاسبية على فاعلية التوحيد المحاسبي. وكانت أهم نتائج الدراسة ما يأتي: النسبية بالممارسة المحاسبية تشكل جانب أساسي بالنظام المحاسبي؛ هناك أربعة أبعاد ثقافية - بالإضافة لأبعاد Hofstede الثقافية - تسهم في تشكيل الهوية الثقافية؛ هناك العديد من القيم المحاسبية التي تتشكل بناء على أبعاد الهوية الثقافية - بخلاف قيم Gray المحاسبية - وهي: القواعد مقابل المبادئ - الملائمة مقابل المصادقية - المسؤولية الشاملة مقابل المسؤولية المحدودة - ايجابية مقابل سلبية إدارة المكاسب؛ تفرض نسبية الممارسة المحاسبية قيود ومحددات على الجهود الحالية لتوحيد الممارسة المحاسبية؛ تزداد فرص نجاح توحيد الممارسة المحاسبية دولياً في ظل محفظة القيم المحاسبية التالية: المهنية؛ المرونة؛ التفاؤل؛ الشفافية؛ المعايير القائمة على المبادئ، الملائمة، المسؤولية الشاملة، إيجابية إدارة المكاسب، تدنية الفروق بين الاعتراف والإفصاح المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية، المعلومات المحاسبية، جودة المعلومات.



# The Influence of Cultural Identity on The Relativity Theory of Accounting Practices and Return on The Accounting Unification

**Wael Mohamed Abdel Wahab**

*Faculty of Commerce - University of Damietta - Egypt*

## **Abstract**

There are many opinions that call for the application of a uniform set of accounting standards in an attempt to achieve transparency and quality of accounting information, but the unification with one set of accounting standards is Contrary with the theory of accounting relativity, this relativity not only associated with the production of accounting information but also with of disclosure and interpretation of that information. the results of many studies indicates that the variation of cultural identity one of the main reasons for the different accounting practice , for that The current study aims to determine the focus the effect of variation of cultural identity on the accounting practice relativity and the yield on the effectiveness of the current trend towards the application of IFRS.

The researcher depend on descriptive analytical approach, and through survey as the research method adopted to achieve the aims of the study, the researcher gathers data about: Dimensions of cultural identity; the reflect of cultural identity on the accounting relativity; reflection accounting practice relativity on the effectiveness of accounting unification.

The results of the study show : relativity on accounting practice represents a basics of accounting system ; there are additional cultural dimensions – addition to Hofstede’s dimensions - Contribute to the formation of cultural identity ; there are many accounting values other than Gray’s accounting values namely : rules vs. principles - relevant vs. reliability - Overall responsibility in exchange for limited liability - Positive versus negative revenue Management ; accounting practice relativity Imposes restrictions and limitations on the current efforts to unification accounting practice through the application of IFRS; the success of the unification of international accounting practice opportunities Increase under the following accounting values portfolio: Professionalism – Flexibility – Optimism- Transparency – Principles based standards –Positive revenue management - Minimize the differences between the recognition and accounting disclosure.

**Keywords:** IFRS – Accounting Practice Relativity – Culture – Hofstede’s Dimensions – Gray’s Value



# تأثير الهوية الثقافية على النظرية النسبية بالممارسة المحاسبية والمردود على التوحيد المحاسبي

وائل محمد عبد الوهاب

كلية التجارة - جامعة دمياط - جمهورية مصر العربية

## أولاً: المقدمة

### 1 - مشكلة البحث:

وبالطبع مثل هذا التوحيد يتناقض في جوانب عديدة مع مفهوم النسبية بالممارسة المحاسبية، والنسبية ليست مرتبطة فقط بإنتاج المعلومات المحاسبية ولكن ايضا بجوانب الإفصاح والتفسير لتلك المعلومات، وترجع النسبية بالنظام المحاسبي لارتباطه بكافة مراحلها بالعنصر البشري سواء في مراحل الاعتراف؛ القياس؛ الإفصاح؛ التفسير للمعلومات المحاسبية، ونتيجة أن كل عنصر بشري له مزيج من القيم والأخلاقيات والمعتقدات والثقافات التي تميزه عن غيره، فسيكون لذلك تأثير على مستوى النسبية في إنتاج المعلومات المحاسبية وتفسير تلك المعلومات.

والنسبية تعنى أنه لا يوجد حكم مطلق على مستوى أداء معين بأنه جيد أو رديء لارتباط هذا الإداء بالظروف البيئية المحيطة، فيمكن أن التمسك بمستوى تحفظ معين ببيئة معينة يحقق ملائمة للمعلومات المحاسبية على الرغم من أن التمسك بنفس الدرجة من التحفظ ببيئات أخرى لا تكون ملائمة، وكذلك فتطبيق القيمة العادلة ببيئة معينة قد يعطي جودة قياس محاسبي، على الرغم من أن التمسك بالتكلفة التاريخية في أوقات أخرى - مثل عدم وجود سوق نشط أو اضطرابات بالأسواق وغيرها - ربما يكون ملائم أكثر لتحقيق جودة القياس المحاسبي، على نفس المنوال مستوى الإفصاح ببعض البيئات قد يكون مسموح به ولا

تختلف الممارسة المحاسبية باختلاف النظم الاجتماعية والتي تعطي صفة التميز لكل دولة (Perera, 1989)، ولقد أشار (Gray,1988)) أن القيم المحاسبية هي مجموعة فرعية من القيم الاجتماعية وأنها تعتبر نموذج لقيم اجتماعية واسعة النطاق وتتجلى أبعادها في إعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية (Noori & Navid, 2014)، ولقد أشار Archambault & Archambault (2003)) أن الإفصاح المحاسبي دالة في العديد من العوامل الاجتماعية والاقتصادية مثل الثقافة؛ سياسة الدولة والنظم الاقتصادية؛ النظام المالي والتشغيلي للشركة.

ولقد شهدت الفترة السابقة العديد من الانتقادات لمهنة المحاسبة وما تستند إليه من نظرية وأصول علمية سواء فيما يتعلق بجوانب الاعتراف؛ القياس؛ الإفصاح، ومن هنا انطلقت العديد من الآراء التي تنادي باعتماد معايير مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية كمحاولة لتحقيق شفافية وجودة المعلومات المحاسبية، وتعددت الدراسات التي تناولت التوجه لمعايير المحاسبة الدولية وانعكاسها على جودة وشفافية المعلومات المحاسبية (Ramanna and Sletten, 2009; Gebhardt et al, 2014).



هل التباين بالهوية الثقافية له انعكاس على اختلاف درجة النسبية بالممارسة المحاسبية؟ وانعكاس ذلك على فاعلية الجهود الحالية للتوحيد الدولي للممارسة المحاسبية ؟

## 2 - هدف الدراسة

تهدف الدراسة إلى الوقوف على تأثير التباين بالهوية الثقافية على نسبية الممارسة المحاسبية ومردود ذلك على فاعلية التوجه نحو تطبيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية دولياً، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- الوقوف على مفهوم النسبية بالممارسة المحاسبية.
- الوقوف على الأبعاد الثقافية التي تسبب تباين الهوية الثقافية على المستوى الكلي والجزئي.
- تحديد تأثير التباين بالهوية الثقافية على مستوى النسبية بالممارسة المحاسبية.
- الوقوف على تأثير النسبية بالممارسة المحاسبية في ظل التباين بالهوية الثقافية على فاعلية الجهود الحالية للتوحيد المحاسبي الدولي.

## 3 - أهمية الدراسة

هذه الدراسة هي امتداد للدراسات السابقة التي اهتمت بالوقوف على فاعلية الجهود الحالية المبذولة نحو توحيد الممارسات المحاسبية دولياً، وذلك من خلال دراسة تأثير التباين بالهوية الثقافية بين الدول على مستوى نسبية الممارسة المحاسبية ومردود ذلك على فاعلية جهود التوحيد المحاسبي .

## 4 - الفرضية الرئيسية للدراسة

تقوم الدراسة على فرضية رئيسية وهي «لا توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين مستوى النسبية بالممارسة المحاسبية القائمة على التباين بالهوية الثقافية وبين فاعلية التوحيد المحاسبي الدولي».

يكون مسموح به ببيئات أخرى، بالتالي لا توجد ممارسة محاسبية توصف بالممارسة المثالية/ المطلقة ولكن هناك ممارسات مختلفة في ظل بيئات مختلفة، ومثل تلك النسبية بالممارسة المحاسبية تتحرك في اتجاه معاكس للتوجه الحالي نحو توحيد الممارسات المحاسبية.

ولقد توصلت العديد من الدراسات إلى أن التباين بالهوية الثقافية من أهم أسباب اختلاف الممارسة المحاسبية، فلقد ذكر البعض أن المحاسبة تتشكل حسب البيئة التي تعمل بها (Askary et al., 2008)، ويرى آخرون أن الثقافة ذات تأثير قوي على السلوك البشري والقيم الاجتماعية وبالتالي لا يمكن إهمال مردودها على الممارسات المحاسبية (Kolešnik, 2013)، ولقد أشار (Cornelius, 2005) أن السياسة؛ الثقافة؛ الجذور التاريخية تمثل مسببات لاختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول (Hashim 2012)، ويرى (Tsakumis 2007) أن الثقافة هي عامل بيئي له أهمية كبيرة في التأثير على الحكم المهني للمحاسبين، ويرى آخرون أن الثقافة تلعب دوراً فريداً في نزاهة مهنة المحاسبة من خلال التأثير على عملية المراجعة والحكم المهني (Karacaer et al., 2009).

وبالتالي فإن بيئات ذات هوية ثقافية معينة قد تفرض ممارسة محاسبية ذات طبيعة خاصة سواء بقواعد الاعتراف؛ أساليب القياس؛ درجة الإفصاح عما تطبه بيئات ذات هوية ثقافية مختلفة، ومن هنا كان الاهتمام بالتأثير المحتمل للهوية الثقافية على مستوى النسبية بالممارسة المحاسبية، فالتباين بتلك الهوية - سواء على المستوى الكلي أو الجزئي - سيكون ذو تأثير محتمل على: ثقافة معدي التقرير المالي؛ ثقافة مستخدمي التقرير المالي؛ ثقافة جهات اضعاء الثقة على المعلومات المحاسبية، وانعكاس ذلك على فاعلية التوجه الحالي نحو تطبيق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية دولياً، ولهذا يمكن تلخيص مشكلة البحث بالسؤال الآتي:



## 5 - حدود الدراسة:

مجتمع وعينة الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفروض تم تحديد مجتمع الدراسة في فئتين الأولى: مراقبي ومديري الحسابات بالقطاع المالي المصري - البنوك وشركات التأمين - والتي تمثل جانب الممارسة المحاسبية، وكان اختيار الباحث للقطاع المالي نظرا لحساسية هذا القطاع ولأنه وفقا لرؤية الباحث من أكثر القطاعات تأثرا بالتباين بالهوية الثقافية، والثانية تتمثل في مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة المصرية الذين يحملون درجة شريك (جانب إضفاء الثقة على الممارسة المحاسبية)، ونظرا لاتساع مجتمع الدراسة وعاملي الوقت والتكلفة فقد تم تحديد حجم العينة ب 45 مفردة لكل فئة بطريقة حكمية بزيادة قدرها 50% عن الحد الأدنى لحجم العينة المقبول إحصائيا وهو 30 مفردة بكل فئة، وكانت الاستجابة 41.35 على التوالي.

## ثانيا: الإطار النظري للدراسة:

### 1 - الدراسات السابقة:

#### أ) دراسات اهتمت بالتباين بالهوية الثقافية:

تمثل دراسات Hofstede حول أبعاد التباين بالهوية الثقافية بين الدول من أهم الدراسات بهذا الجانب، حيث قام (Hofstede,1984) بتحليل قيم الموظفين ل 60 فرع من فروع شركة IBM حول العالم، ولقد توصل إلى أربعة أبعاد ثقافية تفسر التباين الثقافي بين الدول وهي: الفردية مقابل الجماعية؛ مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة؛ القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر؛ الرجولة (الذكورة) مقابل الأنوثة، وقام هوفستيد بإضافة بعد ثقافي خامس وهو الطول مقابل القصر عند النظر للواقع والمستقبل (نقلا عن Kolesnik, 2013)، ثم أضاف بعد سادس وهو التساهل مقابل التقييد (Hofstede et al, 2010).

دراسة (Schwartz,1994) والتي قامت بتقسيم الدول إلى سبعة قيم ثقافية وهي التحفظ؛ الاستقلالية الفكرية؛ الحكم الذاتي العاطفي؛ الاتقان؛ التسلسل الهرمي؛ المساواة؛ الوثام، وتم

ستكون الدراسة امتداد لدراسات (Hofstede,1984;2007;2010) لأبعاد التباين الثقافي، وكذلك دراسة (Gray,1988) للقيم المحاسبية.

سيكون دراسة تأثير التباين بالهوية الثقافية على نسبية الممارسة المحاسبية في حدود ما تناوله الباحث من أبعاد ثقافية وقيم محاسبية.

## 6 - منهجية الدراسة:

المنهج العلمي: اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في تحقيق أهداف الدراسة، حيث قام الباحث من خلال الإطار النظري بتجميع المعلومات والآراء حول ماهية الهوية الثقافية؛ الأبعاد المحددة للهوية الثقافية؛ انعكاس الأبعاد الثقافية على نسبية الممارسة المحاسبية؛ مردود النسبية بالممارسة المحاسبية على فاعلية جهود التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وقام الباحث من خلال الدراسة الميدانية بتحليل البيانات التي تم تجميعها من عينة الدراسة باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية لتحديد تأثير التباين الثقافي على نسبية الممارسة المحاسبية والمردود على جهود التوحيد المحاسبي.

طريقة جمع البيانات: قام الباحث بتصميم قائمة استقصاء لجمع البيانات الأولية حول: الأبعاد التي تشكل الهوية الثقافية؛ مردود التباين بالهوية الثقافية على نسبية الممارسة المحاسبية؛ انعكاس نسبية الممارسة المحاسبية على فاعلية التوحيد المحاسبي، وتم استخدام المقياس الخماسي Likert Scale للإجابة على الأسئلة الواردة بالقائمة وتحويل الآراء الوصفية إلى بيانات رقمية.

الأساليب الإحصائية: تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية مثل:

Alpha Correlation; K Related Sample; Multiple Regression



المحاسبي، وأكدت على أنه مازال من المبكر إهمال البعد الثقافي كعامل مؤثر على خيارات الإفصاح المحاسبي.

قامت دراسة (Kang et al, 2004) بالكشف عن المدى الذي خلاله التحفظ الثقافي يفسر التحفظ المحاسبي، وتم استخدام حجم الاستحقاقات غير التشغيلية كمقياس للتحفظ المحاسبي، وتم استخدام عينة من 800 شركة من 21 دولة خلال فترة من 1993: 2001، وتوصلت إلى وجود دليل قوي على أن المديرين بالبيئات ذات التحفظ العالي يميلوا إلى خيارات محاسبية أكثر تحفظ، وأن الثقافة والنظام القانوني بدليين في تفسير التحفظ المحاسبي.

دراسة (Doupnik & Riccio, 2006) والتي هدفت إلى اختبار فرضين من فروض جراي وهما السرية والتحفظ، وتوصلت إلى وجود علاقة قوية بين التحفظ والاعتراف بالعناصر التي تزيد الدخل وعدم وجود علاقة بين التحفظ والعناصر التي تخفض الدخل.

دراسة (Oriz, 2010) والتي هدفت إلى استقصاء ما إذا كان مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركة يعتمد على الثقافة المحلية، واعتمدت الدراسة على الأبعاد الثقافية لهوفستيد والقيم المحاسبية لجراي، وتوصلت إلى أن مستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركة يرتبط بالقيم الثقافية المحلية.

دراسة (Salter, 2011) واستخدمت الدراسة البيانات الفعلية من 15 دولة للفترة من 1998: 2004 لاختبار العلاقة بين أحد القيم المحاسبية لجراي وهي التحفظ المحاسبي وبين أبعاد الثقافة لهوفستيد، وتوصلت إلى وجود اختلافات في قياس الدخل بين الدول حسب الأبعاد الثقافية بشكل متوافق مع ما توصل له جراي.

دراسة (perera et al, 2012) والتي استهدفت استقصاء العلاقة بين المحاسبة والثقافة بكل من New Zealand and Samoa ولقد اعتمدت على إطار دراستي جراي وهوفستيد، وتوصلت إلى أن

تركيز القيم السابقة في بعدين ثقافين وهما: الحكم الذاتي مقابل التحفظ؛ التسلسل الهرمي والاتقان مقابل المساواة.

### ب- دراسات اهتمت بتأثير التباين بالهوية الثقافية على القيم المحاسبية:

ومن أهم الدراسات بهذا الجانب هي دراسة (Gray, 1988)، والتي توصلت إلى أربعة قيم محاسبية بناء على دراسة (Hofstede, 1984) وهي: المهنية مقابل الرقابة القانونية؛ التماثل/الاتساق مقابل المرونة؛ التحفظ مقابل التفاؤل؛ السرية مقابل الشفافية.

دراسة (Gray & Vint, 1995) والتي اهتمت بفحص تأثير الثقافة على الإفصاح المحاسبي وذلك على مستوى 27 دولة، وتوصلت إلى وجود علاقة قوية بين الأبعاد الثقافية - بوجه خاصة تجنب المخاطرة والنزعة الفردية - وبين درجة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالعديد من الدول، وأن الذكورة ترتبط بتحقيق مستويات أعلى من السرية بما يخالف نتائج دراسة (Gray, 1988).

دراسة (Salter & Niswander, 1995) والتي استخدمت تحليل الانحدار لاختبار فروض جراي المبنية على أبعاد الثقافة هوفستيد كمتغيرات مستقلة بناء على البيانات من 29 دولة، وتوصلت إلى: نموذج جراي له قوة توضيحية معنوية فيما يتعلق بالاختلافات بالممارسات المحاسبية؛ هناك علاقة ارتباط ايجابية قوية بين تجنب المخاطرة والمهنية؛ الاتساق مرتبط معنويًا بتجنب المخاطرة وسلبيا مع الذكورة؛ التحفظ يرتبط ايجابيا بتجنب المخاطر وسلبيا مع الذكورة؛ السرية ترتبط بشكل ايجابيا بتجنب المخاطرة وسلبيا مع الفردية.

دراسة (Hope 2003) والتي هدفت إلى استقصاء ما إذا كانت الثقافة الوطنية (كما تم قياسها بواسطة (Hofstede and Schwartz) ترتبط مع مستويات الإفصاح المحاسبي للشركات، واشتملت الدراسة على 42 دولة، وتوصلت إلى أنه لا يوجد ارتباط بين الثقافة ومستوى الإفصاح



تناولت دراسة (بلغيث، 2006) أهمية التوافق المحاسبي في تحقيق تنظيم وضبط الممارسة المحاسبية بين الدول والتي أصبحت تمثل عائق أمام حركة الأسواق المالية العالمية ويساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية .

اهتمت دراسة (Chand et al , 2011) تأثير الثقافة المحلية والتعليم على الحكم المهني في استراليا والصين، وما إذا كانت الثقافة تؤثر على تفسيرات الطلاب للتعبيرات الاحتمالية التي يتم استخدامها في معايير التقرير المالي الدولي، وتوصلت إلى أن للثقافة المحلية تأثير معنوي على الحكم المهني لطلاب المحاسبة عند تفسير وتطبيق معايير المحاسبة الدولية التي تتضمن على تعبيرات احتمالية، وأوصت بضرورة قيام الجهات المعنية بالتوحيد المحاسبي بمراعاة العوامل الثقافية التي قد تسبب اختلافات في تفسير وتطبيق معايير التقرير المالي الدولي.

قامت دراسة (Neidermeyer et al , 2012) بفحص الخصائص الثقافية في سياق الانتماء الاقتصادي وتوقيت اعتماد معايير التقرير المالي الدولي، ولقد ساهمت الدراسة في بيان أن العوامل الثقافية قادرة على التنبؤ بالتبعية الاقتصادية، وتوصلت على أن الأبعاد الثقافية لها أهمية كبيرة نحو تحديد الجوانب التي يجب تعديلها بتقرير الابلاغ المالي الدولي لتوسيع وتسريع التوحيد المحاسبي.

تناولت دراسة (Young, 2013) التوجه الحالي لتطبيق معايير التقرير المالي الدولي واستبدالها بالمعايير المحلية لعدد كبير من الدول، وتوصلت الدراسة إلى أن عملية التوحيد المحاسبي يواجه بالعديد من المشاكل التي تتطلب مزيد من التحقق، ومن أهمها مشكلة الفروق الثقافية وتأثيرها على تطبيق معايير التقرير المالي الدولي.

هدفت دراسة (يوسف، 2013) إلى تحديد أهم محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية، وتوصلت إلى أهمية التوافق مع معايير التقرير المالي الدولي من خلال

هناك درجة عالية من المهنية بنزولندا وأن للثقافة تأثير على اختلاف مستوى المهنية بين البلدين.

هدفت دراسة (Alkafaji,2012) إلى الكشف عن التغيرات في الثقافة بالمجتمع الإماراتي وأثرها على النظم المحاسبية، ولقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي في تطبيق نموذجي Hofstede and Gray على البيئة الإماراتية، وتوصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي الإماراتي يخضع لحد كبير للتنظيم الحكومي، بالإضافة إلى وجود تحفظ في قياس القيم المحاسبية ونقص في الشفافية والميل نحو السرية في الإفصاح .

### ج) دراسات اهتمت بتأثير التباين بالهوية الثقافية على التوحيد المحاسبي:

هدفت دراسة (Schultz et al, 2001) إلى بيان دور الثقافة في تطبيق المعايير الدولية، واعتمدت على ابعاد الثقافة لهوفستيد والقيم المحاسبية لجراي ولقد شملت الدراسة كل من المانيا وفرنسا والولايات المتحدة، وتوصلت إلى أن هناك اختلافات معنوية بالحكم المهني للمحاسبين بين الدول الثلاثة، فالمحاسبين بألمانيا وفرنسا أكثر تحفظ في أحكامهم المهنية من المحاسبين بالولايات المتحدة.

دراسة (Ding et al , 2005) والتي هدفت إلى استقصاء دور الثقافة كمتغير مؤثر للاختلافات بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية، واشتملت الدراسة على 52 دولة، واعتمدت الدراسة على الابعاد الثقافية لكل من Hofstede, Schwartz واستخدمت الدراسة مقياسين: الأول وهو معنوية الاختلاف Divergence والذي يعكس درجة تغطية كل من المعايير الأمريكية ومعايير التقرير المالي الدولي للجوانب المحاسبية، والمقياس الثاني وهو الفقدان Absence والذي يقيس درجة عدم تغطية المعايير الأمريكية للمشاكل المحاسبية التي تم تناولها بواسطة المعايير الدولية، وتوصلت إلى أن هناك علاقة قوية بين القيم الثقافية ومستوى الاختلاف وعدم وجود علاقة معنوية بين تلك القيم ومستوى الفقدان.





المالي؛ مستخدم للمعلومات المحاسبية؛ مضى الثقة على تلك المعلومات، وتختلف وتتوسع سمات وخصائص العنصر البشري وفقاً للعديد من العوامل، فالسلوك الأخلاقي يمثل أحد محاور التمييز بين العنصر البشري، والذي يتطور في مدى توجه معدي التقرير المالي للتركيز على المصالح الشخصية أكثر من المصالح العامة (Onyebuchi, 2011).

ولقد ركزت العديد من الدراسات على انعكاس الهوية الثقافية على الممارسة المحاسبية، فعلى سبيل المثال الخصائص الفردية بالثقافة الغربية نقلت ببطء القيم من المطلق إلى النسبي (Young, 2013)، فالهوية الثقافية سيكون لها انعكاس على نسبة المعايير الأخلاقية فيما يتعلق بالصواب والخطأ (Satava et al, 2006)، وكان إعداد المعايير المحاسبية على أساس القواعد كمحاولة لتحويل الممارسة من النسبي للمطلق أحد المسببات التي سمحت بالتلاعب بالحسابات لتحقيق مصالح شخصية وعدم التعبير عن الواقع الاقتصادي للصفقات المالية، ولهذا تمسك البعض بضرورة التحول للمعايير على أساس المبادئ على الرغم من الشكوك حول جدوى هذا التحول (Afifunddin, 2010 & Siti-Nabiha)، ففي ظل التوجه نحو معايير تعتمد على مبادئ عامة وتوسيع الحكم المهني سوف يؤدي إلى الفساد (Young, 2013)، فانهيار ارنون هو مثال على كيف أن النسبية في المحاسبة يمكن أن يؤدي إلى الدمار، حيث كان العاملين لديهم قناعة مؤكدة أن ممارستهم المحاسبية تتم بشكل صحيح ومتوافق مع القواعد والقوانين وليس بها انحراف أخلاقي، وبالتالي كان التوجه نحو دراسة العوامل المؤثرة على مستوى النسبية ومنها التباين بالهوية الثقافية ومردوده على فاعلية التوحيد المحاسبي.

### 3 - تعريف الثقافة وأبعادها :

الثقافة من أكثر المصطلحات التي نستخدمها في حياتنا اليومية ويتم دراستها منذ آلاف السنين (Young, 2013)، وتشكل نظرة الفرد والطريقة

تهيئة البيئة السعودية من خلال الاستعانة بمكاتب مراجعة عالمية؛ وجود سوق مال فعال؛ التدريب المستمر للأفراد؛ تطوير المناهج المحاسبية بالجامعات .

دراسة (Borker, 2013a ; 2014) والتي قامت بالربط بين الأبعاد الثقافية الستة لهوفستيد وبين القيم المحاسبية لجراي على إحدى عشرة دولة يطلق عليها The eleven Global Growth Countries (3G) Generator، وتوصلت إلى أن هناك دول محاسبية تتوافق قيمها المحاسبية مع القيم المحاسبية الملائمة لمعايير التقرير المالي الدولي وأخرى لا تتوافق قيمها المحاسبية مع قيم التقرير المالي الدولي ومنها مصر.

### 2- النظرية النسبية بالممارسة المحاسبية :

يشير مفهوم النسبية بالمجمع اللغوي إلى :

اسم مؤنث منسوب إلى نسبية . - مَذْهَبٌ فَلَسْفِيٌّ يَقُولُ إِنَّ الْمَعَارِفَ نَسْبِيَّةٌ وَغَيْرُ مُطْلَقَةٍ .

مبدأ النسبية: القول بتكافؤ صيغ القوانين الفيزيقية كيفما اختلفت حركات الراصدين لها

وتشير النسبية بالممارسة المحاسبية إلى عدم وجود ممارسة واحدة مقبولة بكل الظروف، ولكن هناك ممارسات مختلفة في ظل بيئات مختلفة، وهناك العديد من الأمثلة على نسبية الممارسة المحاسبية ومنها: مستوى الإفصاح والذي يتدرج من افصاح ذو مستوى عالي حتى مستوى السرية بالمعلومات المحاسبية؛ القياس المحاسبي ما بين تفضيل التكلفة التاريخية إلى تفضيل أسس القياس القائمة على السوق ؛ درجة التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية؛ تفسير التعبيرات الاحتمالية.

تلك النسبية قد لا تكون مقبولة من قبل أطراف معينة ولكنها حقيقة يفرضها الواقع العملي، وقد يكون التسليم بمثل تلك النظرية أساس لمعرفة حدود المعلومات المحاسبية وفهم طبيعتها بشكل كبير، وترجع النسبية بالنظام المحاسبي لارتباط الممارسة المحاسبية في كافة مراحلها بالعنصر البشري سواء كمعد للتقرير



الجوانب التنظيمية، والتي تنعكس على جوانب الممارسة بالمنظمة مثل الحكم المهني للمراجع والاستقلالية بالمحاسبة (Chow et al, 2002)؛ (Maali & Napier, 2010)، ومن هنا كانت أهمية تشكيل القيم والمعتقدات داخل المنظمات والتي تشكل أبعادها الثقافية

### ج) الأبعاد التي تشكل الهوية الثقافية

قام هوفستيد بدراسة قيم الموظفين ل 60 فرع من فروع شركة IBM حول العالم، وتوصل للأبعاد الثقافية التالية: (Hofstede, 1984).

1 - الفردية مقابل الجماعية: Individualism  
Versus collectivism

يصف هذا البعد الطريقة التي يرتبط بها الشخص ويعيش داخل المجتمع، ويعكس مفهوم الذاتية لدى الأشخاص « أنا » أو « نحن » ، ففي الثقافة الفردية يهتم كل عضو بالمجتمع بشكل أساسي بنفسه وأفراد أسرته المقربين والتركيز على الانجاز الشخصي والولاء للنفس فقط، وتكون علاقة العامل بصاحب العمل بالثقافة الفردية مبنية على أساس المصلحة المتبادلة، تلك الثقافة تفضل المهنية ويكون النظر للوظيفة كأولوية أعلى من العلاقات، أما الثقافة الجماعية تركز على أن انتماء الشخص يكون بشكل كامل لصالح المجموعة، وتكون مسؤولية صاحب العمل حماية الموظف بغض النظر عن الأداء مقابل إخلاصه وولائه، وعرف (Lau & Ma 1997) النزعة الفردية بأنها تفضيل أطر فضفاضة متماسكة بالمجتمع حيث الفرد يهتم بنفسه وأسرته، أما النزعة الجماعية تسعى لتفضيل اطار اجتماعي محكم قائم على الولاء والإذعان الكامل للمجموعة.

ولقد صنف Hofstede الدول العربية بأنها ذات درجات منخفضة في فهرس الفردية حيث كانت منزلتها 38 مقابل متوسط 64، وهذا يعني أنها تتسم بالجماعية (Hofstede, 1984).

2 - مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة  
Large versus small power distance يوصف هذا

التي ينظر من خلالها للأشياء من منظور الصواب / الخطأ؛ الجمال / القبح، وينبع تأثيرها من الفكر الداخلي للأفراد، فتصبح متبلورة في المؤسسات بالمجتمع (Hofstede, 1984)، ويميز البعض بين مصطلح الثقافة culture والذي يعكس الثقافة على مستوى المجتمع ككل ومصطلح الثقافة الفرعية subculture والذي يعكس الثقافة على المستوى الجزئي مثل المنظمة أو المهنة (Kang et al, 2004).

### أ) مفهوم الثقافة

عرف Hofstede الثقافة بأنها ” البرمجة الجماعية للعقل التي تميز بين أعضاء مجموعة بشرية عن أعضاء مجموعة أخرى “ (Hofstede, 1980)، ويرى البعض بأنها نظام يتضمن المعتقدات الاجتماعية التي تنعكس في سلوك المنظمات والإفراد (Kokt et al, 2009)، أو أنها البرمجة العقلية التي تميز مجموعة بشرية واحدة (Benou et al, 2007)، ويرى آخرون أنها خصائص السلوك للأفراد في شكل تقاليد ومعتقدات ومظاهر للقيم والقواعد (Tsui, 1996)، أو بأنها قوة العامل البيئي التي يمكن أن يؤثر على النظام المحاسبي ببلد ما (Tsui & Gul, 1996)

### ب) مفهوم الثقافة التنظيمية

يرى البعض أن الهيكل التنظيمي والثقافة التنظيمية تعتبر عوامل أساسية لتحديد شكل نظم المعلومات (Rapina, 2013)، وعرف البعض الثقافة التنظيمية بأنها الطريقة لخلق نموذج لرؤية معتقدات وقيم وتوقعات الموظفين (Ivancevich et al, 2011)، في حين أشار (Robbins et al, 2009) أن هناك سبع خصائص للثقافة التنظيمية: الابتكار؛ تقبل المخاطرة؛ الاهتمام بالتفاصيل؛ التوجيه، العدوانية أو المغامرة، الاستقرار، في حين يرى آخرون أن الثقافة التنظيمية تنقسم إلى الابتكار؛ المخاطرة؛ تقدير الآخرين؛ التوجيه؛ التعاون؛ العدوانية؛ الصراع (Keyton, 2011).

فالثقافة التنظيمية ترتبط بكافة جوانب الأداء وتؤثر على سلوك العاملين وعلى كافة



5 - الطول مقابل القصر «Confucian Dynamism» حيث قام هوفستيد عام 2007 بإضافة بعد خامس وهو الطول مقابل القصر، حيث يتم تصنيف الأفراد حسب نظرهم للواقع والمستقبل، فالمجتمعات ذات التوجه قصير الأجل يكون لديها قلق قوي؛ معيارية بالتفكير؛ احترام للتقاليد؛ ميل قليل نسبياً للمستقبل؛ التركيز على تحقيق نتائج سريعة، في حين أن المجتمعات ذو التوجه طويل المدى يكون الأفراد أكثر قدرة على التكيف مع تغير الأحوال؛ ميل للادخار والاستثمار؛ المثابرة على تحقيق النتائج . نقلًا عن (Koleśnik 2013)

6 - التساهل مقابل التقييد Indulgence Versus Restraint

حيث قام هوفستيد عام 2010 بإضافة بعد سادس وهو التساهل مقابل التقييد، حيث يعكس التساهل الميل نحو حرية الإرادة في الرغبات الإنسانية الأساسية والطبيعية المتعلقة بالتمتع بالحياة، في حين التقييد يعكس اقتناع بأن مثل تلك الحرية في الإرادة تحتاج إلى الكبح والتنظيم بواسطة قواعد وقيم أخلاقية صارمة (Hofstede et al, 2010).

وقام (Schwartz, 1994) بتقسيم الدول إلى سبع أبعاد ثقافية: التحفظ؛ الاستقلالية الفكرية؛ الحكم الذاتي العاطفي؛ الاتقان؛ التسلسل الهرمي؛ التزام المساواة؛ الوثام . ولقد تم وضع سبع مناطق ثقافية حول العالم بناءً على تلك الأبعاد يرجع تفصيلاً إلى (Sagiv & Schwartz, 2007) .

وبالإضافة للأبعاد الثقافية الستة لهوفستيد، يرى الباحث أنه يمكن إضافة الأبعاد الثقافية التالية والتي يمكن أن يكون لها مردود على الممارسة المحاسبية:

- المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية: حيث يرتبط هذا البعد بنظرة الفرد بالمجتمع لأهمية المعلومات؛ مدى مصداقيتها؛ مستوى الشفافية؛ مدى كفايتها، فهناك الثقافة اللامعلوماتية حيث يتبع الأفراد حدسهم أو آراء الآخرين، ومثل تلك

البعد بالمدى الذي يتقبله أعضاء المجتمع في توزيع السلطة بالمؤسسات والمنظمات بشكل غير متكافئ، ففي المجتمعات ذات مسافة السلطة الكبيرة يكون توزيع السلطة غير متكافئ وتركيزها داخل مجموعة صغيرة من الأفراد، وتكون في شكل هرمي حيث يمتلك الشخص بقمة الهرم السلطة كاملة، أما المجتمعات ذات مسافة السلطة الصغيرة فيتم توزيع السلطة بشكل متساوي بين أكبر عدد من الأفراد، ويكون هناك رغبة في تحقيق التعادل في السلطة ومعرفة سبب وجود عدم مساواة في السلطة.

3 - القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر Strong versus weak uncertainty avoidance

أشار Hofstede أن تجنب المخاطر تعني كيف يتم التعامل مع المجهول، ففي الثقافة ذات تجنب المخاطر العالية يتم الاحتفاظ بقواعد صارمة للمعتقدات وعدم السماح بالأفكار الجديدة والبحث عن اليقين، مما يتطلب وجود سياسات وقواعد واضحة ومكتوبة لتحديد ما يجب القيام به في كل موقف، أما الثقافات ذات تجنب المخاطر المنخفضة، يكون هناك تقبل للأفكار الجديدة واحتمال المخاطرة let the future happen on its own (Hofstede, 1984) مما يقلل الحاجة لضرورة وجود قواعد مكتوبة وتتجه نحو القرارات والأحكام المهنية الخاصة

4 - سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة Masculinity Versus Femininity

ففي مجتمعات الذكورة يكون هناك تفضيل لجوانب: الإنجاز؛ النجاح؛ البطولة، بينما في مجتمعات الأنوثة يكون هناك تفضيل لجوانب: العلاقات؛ الرعاية؛ الرفاهية، وفي بعض المجتمعات يكون هناك مطالبة بالحد الأقصى للفروق بين الجنسين، حيث الرجل يتمسك بأقصى سمات الذكورة أما المرأة تتمسك بأقصى سمات الأنوثة، بينما بمجتمعات أخرى يكون هناك سماح للحد الأدنى من الفروق بين الجنسين حيث إن يكون هناك مزج بين خصائص الذكورة والأنوثة بكلا الجنسين .



العامة، وهنا يكون الاهتمام من البداية بتحقيق المصلحة العامة والحفاظ على البيئة المحيطة سواء فيما يتعلق بمستويات التلوث؛ الحفاظ على الموارد الطبيعية والاستغلال الأمثل لها؛ الإيمان بأن الممتلكات العامة مفيدة له وللأجيال القادمة؛ عدم إهدار المال العام؛ زيادة أهمية المسؤولية الاجتماعية. أما الثقافات التي تقوم على المصلحة الخاصة فيكون اهتمام الفرد منصب على مصلحته الخاصة وكيفية استغلال موارد المجتمع والبيئة - سلبى أو إيجابى - لتحقيق تلك المصلحة.

- **التغيير مقابل الجمود:** ويميز هذا البعد الأفراد حسب مدى قبولهم للتغيير والتعايش مع هذا التغيير والاستفادة منه، فهناك أفراد لديهم المرونة والقدرة على التكيف مع البيئة المتغيرة والنظم المختلفة؛ تقبل المخاطرة؛ سماع الآخرين؛ تقبل أفكارهم؛ توجه كبير نحو المستقبل، مقابل الثقافات التي تقوم على عدم تقبل التغيير، حيث يكون الفرد أكثر ميولا للانطوائية؛ جمود التفكير؛ عدم تقبل الأفكار الجديدة؛ ليس لديه أي ميول للمخاطرة؛ التمسك بالحاضر دون المستقبل.

#### 4 - دور الأبعاد الثقافية في تشكيل القيم المحاسبية :

قام جراي باستنباط أربعة قيم محاسبية وربطها بأبعاد الثقافة لهفوستيد Hofstede, (1984) ) كما يأتي: (Gray, 1988)

##### 1 - المهنية مقابل الرقابة القانونية

Professionalism versus Statutory Control

حيث يتم المفاضلة بين التمسك بالقوانين والرقابة من قبل الدولة على الممارسة المحاسبية مقابل الرقابة ذاتية من داخل المهنة ذاتها من خلال المعايير المحاسبية، وتعكس المهنة وفقا لنموذج جراي مدى تطور المنظمات المهنية ومساهمتها بالممارسة المحاسبية بالدولة، وكان لدول مثل أمريكا والمملكة المتحدة نصيب أكبر من تطور المنظمات المهنية المحاسبية عن الدول الأوروبية والدول النامية.

الثقافات تتأثر بشكل سريع بالإشاعات وعدم دقة المعلومات ولا يكون لديهم ثقة في المعلومات الرسمية والاعتماد على ما يمتلكه الأشخاص ذات الصلة من أخبار، مع الخوف من التوجه طويل الأجل لأنهم لا يمتلكون معلومات تدعم هذا التوجه.

أما الثقافة المعلوماتية حيث يهتم الأفراد بالحصول على المعلومات اللازمة لقراراتهم ويكون لديهم الاستعداد في تحمل تكلفة الحصول على تلك المعلومات من مصادر ذات ثقة، ولا يقوموا باتخاذ أي قرار إلا بعد جمع المعلومات الكافية، ولا بد أن تتوفر بتلك المعلومات العديد من الخصائص مثل المصدقية؛ الملائمة؛ الدقة؛ الموضوعية وغيرها من الخصائص، ويكون الاهتمام باكتشاف المستقبل والتوجه طويل الأجل.

- **التدين مقابل العلمانية:** حيث يتم التمييز بين المجتمعات حسب مدى تمسك المجتمع بالقيم الدينية والأخلاقية المطلقة والتي وردت بالكتب السماوية بشكل إيماني وليس بشكل ظاهري، حيث يكون الفرد أكثر ميلا نحو الخير؛ القيم الأخلاقية الثابتة (مثل الأمانة - عدم افشاء الأسرار - الصدق - التعاون وغيرها من القيم)؛ الاهتمام بالمصلحة العامة والتي من خلالها سوف يحقق مصلحته الخاصة؛ الرقابة الذاتية ومحاسبة الذات بغض النظر عن مستوى الرقابة القانونية، أما الثقافة التي تعتمد على العلمانية فيكون هناك مدى واسع من مستويات القيم الأخلاقية حسب ما تفرضه المصلحة الخاصة والنظم التجارية والبعد عن القيم المطلقة، وبالتالي يكون هناك نسبية في تفسير مفاهيم مثل الشفافية؛ المصدقية؛ الموضوعية وغيرها من القيم، وفي تلك الثقافة تنخفض مستوى الرقابة الذاتية ويكون التركيز عما تتضمنه القوانين من تعليمات وعقوبات.

##### - المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة:

ويميز هذا البعد بين الأفراد حسب نظرتهم إلى أهمية المجتمع الذي يعيشون فيه، فالتمسك بالمصلحة العامة تقوم على إيمان الفرد بأن مصلحته الخاصة لن تتحقق بدون تحقيق المصلحة



أيهما أقل (Baydoun & Willett, 1995)، ونجد أن معدي التقرير المالي يميلون إلى التحفظ بخلاف المستثمرين الذين يكون لديهم توجه أكبر نحو المخاطرة .

4 - السرية مقابل الشفافية Secrecy versus Transparency

حيث يتم تفضيل ممارسة سرية المعلومات ذات الصلة بالنشاط من قبل معدي التقرير المالي تجاه الأطراف الأخرى، ويرى جراي أن السرية مقابل الشفافية تمثل أحد المشاكل المحاسبية الكبيرة لأن هناك حاجة للاحتفاظ بالسرية عن المنافسين وفي نفس الوقت المطالبة بمزيد من الشفافية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وتختلف درجات الشفافية بين الشركات بناء على ما يتم الإفصاح عنه داخل القوائم المالية أو الإفصاح التكميلي (Baydoun & Willett, 1995)، ويلخص الجدول رقم (1) علاقة القيم المحاسبية لجراي بالأبعاد الثقافية لهوفستيد .

2 - الاتساق مقابل المرونة Uniformity versus Flexibility

حيث يتم المفاضلة بين الاتساق مقابل المرونة بالممارسة المحاسبية وفقاً للظروف الخاصة بكل شركة، فالاتساق يعني تفضيل وجود ممارسات محاسبية موحدة ومتسقة بين الشركات بما يتماشى مع خاصية الثبات والقابلية للمقارنة (FASB, 2006)، بدلاً من قبول ممارسات مختلفة ومتباينة في حالات معينة .

3 - التحفظ مقابل التفاؤل Conservatism versus Optimism

يتم التعبير عن التحفظ في شكل التقديرات للخسائر المستقبلية والنظرة التشاؤمية لمعدي التقرير المالي، مما يترتب عليه المغالاة في تقييم الالتزامات وتدنية قيم الأصول، ويكون المنظور المتحفظ في المحاسبة أكثر قبولاً لأنه يتماشى مع العديد من المبادئ المحاسبية مثل الموضوعية؛ التحقق؛ المصدقية؛ قاعدة التكلفة أو السوق

جدول رقم (1) علاقة قيم Gray الأربعة بالأبعاد الثقافية الأربعة ل Hofstede

Gray's Accounting Values	Hofstede's Cultural Dimensions			
	Power Distance	Individualism	Masculinity	Uncertainty Avoidance
Professionalism	Negative	Positive	No relationship hypothesized	Negative
Uniformity	Positive	Negative	No relationship hypothesized	Positive
Conservatism	No relationship hypothesized	Negative	Negative	Positive
Secrecy	Positive	Negative	Negative	Positive

Source: (Gray, 1988).

وارشادات مكتوبة مقابل الاكتفاء بمجموعة من المبادئ العامة وترك الحكم المهني لمعدي التقرير المالي.

الملائمة مقابل المصدقية: وتشير تلك القيمة إلى نسبة تفضيل ملائمة المعلومات المحاسبية،

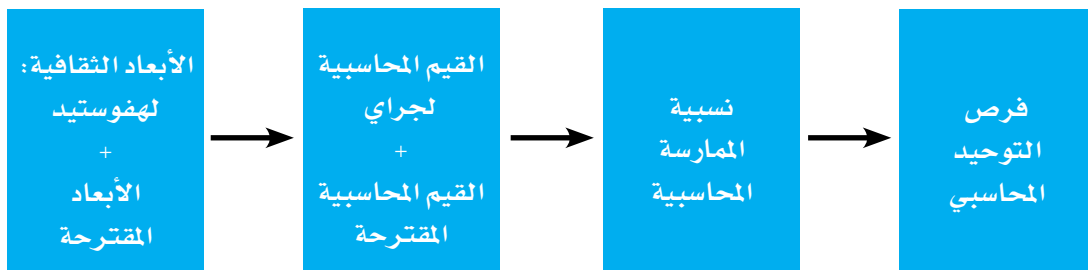
ويرى الباحث أنه يمكن تطوير نموذج جراي بإضافة أربعة قيم محاسبية وهي:

القواعد مقابل المبادئ: والتي تعكس المفاضلة بالممارسة المحاسبية بين التمسك بقواعد تفصيلية

ينعكس ذلك على جوانب الاعتراف والإفصاح عن الجوانب الاجتماعية للنشاط، مقابل الالتزام فقط بالمسؤولية التجارية والتي يعكسها الربح والخسارة المادي بغض النظر عن الجانب الاجتماعي والبيئي.

إيجابية مقابل سلبية إدارة المكاسب: وتعكس تلك القيمة نظرة الإدارة تجاه ممارسة إدارة المكاسب، حيث يتم التمسك بسياسات إدارة مكاسب تعكس وجهة النظر قصيرة الأجل للإدارة لتحقيق مصالح خاصة (النظرة السلبية)، مقابل وجهة النظر طويلة الأجل في إدارة المكاسب والتي تتماشى مع مصالح المساهمين والمستثمرين والتخلي عن المصالح الخاصة (النظرة الإيجابية).

ثالثاً: الإطار المقترح لتأثير التباين بالهوية الثقافية على مستوى النسبية بالممارسة المحاسبية. يوضح الشكل التالي الإطار المقترح لتأثير الأبعاد الثقافية على نسبية الممارسة المحاسبية:



المصدر: من إعداد الباحث

(Jackson,2004; Schipper ,2003)  
(Agolia,2011 ; Nelson and Clor-Proell ,2007)  
ويذهب البعض أن هناك العديد من العوامل الحاكمة لتلك المفاضلة (عبد الوهاب، 2015)، ويعتبر البعد الثقالي من أهم تلك العوامل، فالثقافة التي تتسم بالفردية وسمات ذكورة أعلى وتوجه طويل أجل يكون لديها توجه أكبر لتطبيق مزيد من الأحكام المهنية، وبالتالي تكون مهياً لتطبيق المعايير القائمة على المبادئ، وعلى نفس المنوال لو كان المجتمع يتسم بالتدين والتمسك بالقيم الدينية المطلقة فهذا يعكس التمسك بممارسات أخلاقية إيجابية مما يقلل من الحاجة

وبالتالي التمسك بأساليب القياس التي تعكس حقيقة الصفقة المالية ومنها التمسك بالقيمة العادلة والتخلي نسبياً عن بعض مستويات المصادقية، مقابل التمسك بمصادقية المعلومات المحاسبية حتى لو على حساب التخلي عن جزء من ملائمة تلك المعلومات ومنها التمسك بمقياس التكلفة التاريخية، وتعويض ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال طرائق أخرى مثل الإفصاح الاختياري؛ التكميلي؛ المعلومات غير المالية.

المسؤولية الشاملة مقابل المسؤولية المحدودة: وتعكس تلك القيمة فلسفة الإدارة حول مسؤوليتها، فهل تتسع المسؤولية لتشمل الجوانب التجارية والاجتماعية، بحيث تمثل الجوانب التجارية تحقيق أكبر منفعة للمساهمين (الربح المادي) وتشمل المسؤولية الاجتماعية في المساهمة في رفاهية المجتمع والحفاظ على موارده، وما

وتتمثل أهم جوانب التأثير على نسبية الممارسة المحاسبية فيما يأتي:

**1 - نسبية المفاضلة بين أساس المبادئ مقابل أساس القواعد عند إعداد المعايير المحاسبية:**  
لقد شهدت الفترة السابقة جدل كبير حول أساس إعداد المعايير المحاسبية، فيرى البعض أن يتم صياغة المعايير المحاسبية في شكل مبادئ عامه وترك اختيار الطرق والسياسات والتقديرية لمعدي التقرير المالي بما يعكس حقيقة الصفقة (Liu & Liu, 2007; Armstrong et al , 2010 ;Barth) (et al ,2008) .، ويرى آخرون ضرورة وجود قواعد وإرشادات تفصيلية



للرقابة القانونية المكتوبة والمحاولة الدائمة لعكس حقيقة الوضع الاقتصادي، وكلما كان هناك قابلية للتغير كلما عكس ذلك إمكانية تحول المجتمع إلى المعايير المحاسبية على أساس المبادئ بشكل أكثر سهولة، وعلى النقيض، كلما كان هناك تركيز بالسلطة وتجنب كبير للمخاطر كلما زادت الحاجة لوجود قواعد تفصيلية والحد من الأحكام المهنية وبالتالي التمسك بالمعايير القائمة على القواعد، وبالتالي فإن فاعلية تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقابل القواعد - في ظل ثبات العوامل الأخرى - ستكون نسبية بناء على محفظة الأبعاد الثقافية لبيئة التطبيق، فهناك بيئات يلائمها المعايير القائمة على القواعد وأخرى يلائمها المعايير على أساس المبادئ. وبالتالي يمكن صياغة العلاقة الآتية:

$$[Low PDI] + [High IDV] + [Low UAI] = [High Professionalism]$$

ويرى الباحث أنه بالإضافة إلى افتراضات جراي فإن مستوى المهنية وتفضيل الرقابة المرنة يزيد مع زيادة مستوى المعلوماتية وبالتالي زيادة قوة المنظمات المهنية بالمجتمع؛ التمسك بالقيم الدينية والأخلاقية بالمجتمع؛ أولوية المصلحة العامة مما يزيد من الرقابة الذاتية للشخص وزيادة تطوره المهني وتطور المنظمات المهنية داخل المجتمع؛ التساهل في إرادة الفرد بدلا من التقييد؛ التوجه طويل الأجل؛ التغيير مقابل الجمود، وبناء على ما سبق يمكن تطوير علاقة جراي فيما يتعلق بالمهنية كما يأتي:

$$High Professionalism = High (X1.1, X1.4 + X1.5 + X1.6 + X1.7 + X1.8 + X1.9 + X1.10) + Low (X1.2 + X1.3)$$

**3 - نسبية مستوى الإفصاح المحاسبي المقبول:** يعتبر مستوى الإفصاح بالتقرير المالي أحد الأمور النسبية التي تفرضها الأبعاد والسمات الثقافية للبيئة المحاسبية سواء الخارجية أو التنظيمية (Young, 2013)، فلا يوجد مستوى إفصاح واحد يطلق عليه المستوى المقبول، ففي المجتمعات التي يسودها ثقافة السرية لا تكون التقارير المالية متاحة بشكل منتظم أو بالوقت الملائم، ولقد أشار جراي إلى أن السرية تزيد مع تجنب المخاطرة ومسافة السلطة وتقل مع الفردية والذكورة، كما يأتي:

$$[High UAI] + [High PDI] + [Low IDV] + [Low MAS] = [High Secrecy].$$

ويرى البعض أن المجتمعات ذات النزعة الفردية أكثر احتمالا لممارسات الإفصاح لأن الأشخاص بتلك المجتمعات يميلوا للتنافسية وأقل

للرقابة القانونية المكتوبة والمحاولة الدائمة لعكس حقيقة الوضع الاقتصادي، وكلما كان هناك قابلية للتغير كلما عكس ذلك إمكانية تحول المجتمع إلى المعايير المحاسبية على أساس المبادئ بشكل أكثر سهولة، وعلى النقيض، كلما كان هناك تركيز بالسلطة وتجنب كبير للمخاطر كلما زادت الحاجة لوجود قواعد تفصيلية والحد من الأحكام المهنية وبالتالي التمسك بالمعايير القائمة على القواعد، وبالتالي فإن فاعلية تطبيق المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ مقابل القواعد - في ظل ثبات العوامل الأخرى - ستكون نسبية بناء على محفظة الأبعاد الثقافية لبيئة التطبيق، فهناك بيئات يلائمها المعايير القائمة على القواعد وأخرى يلائمها المعايير على أساس المبادئ. وبالتالي يمكن صياغة العلاقة الآتية:

$$Principles\_Based Standards = High (X1.1 + X1.4 + X1.5 + X1.8 + X1.10) + Low (X1.2 + X1.3)$$

**2 - نسبية المفاضلة بين الرقابة الصارمة مقابل الرقابة المرنة:**

حيث يتم المفاضلة بين اتجاهين بالممارسة المحاسبية كلاهما قد يكون ملائم حسب بيئة التطبيق، فالرقابة الصارمة تعني وضع القوانين والقواعد المنظمة على مستوى الدولة أو من خلال المعايير المحاسبية وكذلك فرض الاهتمام بإجراءات الرقابة والمراجعة الداخلية وقواعد حوكمة الشركات باعتبارها الأساس لضبط الأداء الداخلي، مقابل الرقابة المرنة التي تعتمد على تنمية القيم والمبادئ الأخلاقية داخل الشركة مما يزيد من مستوى الرقابة الذاتية لمعدي التقرير المالي، ولقد أشار جراي إلى أن الرقابة المرنة وزيادة المهنية يعتمد على مدى تطور المنظمات المهنية ومساهمتها بالممارسة المحاسبية بالمجتمع، وفي هذه الثقافة قد يكون هناك إفصاح إضافي لما هو مطلوب بواسطة القوانين أو المعايير، وقد يكون ذلك معاكس للموقف التقليدي لدول مثل فرنسا وألمانيا حيث إن الدور المهني للمحاسبين يكون مهتم بالتطبيق التفصيلي للمتطلبات القانونية



(1999)، وتوصل (Willams,1999) أن المجتمعات ذات سمات الذكورة الأعلى تهتم أكثر بالجوانب الاقتصادية والتجارية بعكس المجتمعات ذات السمات الأنثوية التي تهتم أكثر بالأهداف الاجتماعية .

ويرى الباحث أن توسيع نطاق مسؤولية الشركة لتشمل المسؤولية الاجتماعية يزيد بالمجتمعات ذات السمات الجماعية ومسافة السلطة الكبيرة وانخفاض مستوى الذكورة، بالإضافة إلى أن النظرة طويلة الأجل تتطلب من الشركات زيادة إفصاحها عن مسؤوليتها الاجتماعية والتي سيكون لها تأثير على ملامح المستقبل، وكذلك فإن المجتمع المعلوماتي يتطلب توسيع نطاق مسؤولية الشركة لتشمل المسؤولية الاجتماعية وزيادة الإفصاح عن تلك المعلومات لزيادة الحاجة إليها، وعلى نفس المنوال في ظل المجتمعات ذات القيم الدينية والأخلاقية العالية وشيوع مفهوم المصلحة العامة والتي تحث على العمل الاجتماعي وزيادة المسؤولية الاجتماعية، وبالتالي يمكن صياغة العلاقة التالية:  
Comprehensive \_ Responsibility = High (X1.3 + X1.5 + X1.7 + X1.8 + X1.9) + Low (X1.1+ X1.2 + X1.4)

نسبية درجة التحفظ المحاسبي:

حيث أشار (Doupnik and Riccio , 2006) إلى أن من أهم تأثيرات الأبعاد الثقافية على الممارسة المحاسبية تكون بجانب التحفظ المحاسبي، من خلال تأثيرها على قياس الأصول والأرباح، وذهب (Gray, 1988) إلى أن التحفظ المحاسبي أكثر ارتباطاً بأبعاد ثقافية مثل تجنب المخاطرة والفردية في حين تكون الذكورة أقل تأثيراً، وتوصل للعلاقة التالية (Gray , 1988) :

$$[Low IDV] + [High UAI] + [Low MAS] = [High Conservatism].$$

وتوصل (Radebaugh & Gray 2002) أنه كلما كانت ثقافة البلد ذو توجه طويل الأجل كلما كان هناك احتمال أكبر للتمسك بتحفظ عالي، حيث إن المستقبل البعيد يتطلب التمسك بمستويات

سرية (Jaggi and Low,2000)، وأشار البعض أن السرية تتسق مع تجنب المخاطرة؛ مسافة السلطة؛ الجماعية؛ التوجه طويل الأجل (Radebaugh & Gray 2002)، وتوصل (Gray & Vint,1995) إلى أن الذكورة ترتبط بتحقيق مستويات عالية من السرية بما يخالف دراسة (Gray , 1988).

ويرى الباحث بالإضافة لما سبق أن مستوى السرية سينخفض كلما شاع مفهوم التساهل مقابل التقييد وشيوع ثقافة المعلوماتية بالمجتمع للحرص على اقتناء المعلومات الجيدة، وكذلك سينخفض مستوى السرية مع انتشار القيم والمعتقدات الدينية والأخلاقية وزيادة مفهوم المصلحة العامة مما يعطي حرص أكبر تجاه شفافية المعلومات وزيادة مستوى الإفصاح، وسيزيد مستوى السرية مع زيادة التوجه طويل الأجل مما يبرر تخفيض مستوى الإفصاح للحصول على مزايا تنافسية بالأجل الطويل، وبالتالي يمكن تطوير علاقة جري وصياغة العلاقة الآتية:

$$High\ secrecy = High ( X1.2 + X1.3 + X1.5) + Low (X1.1+ X1.4 + X1.6 + X1.7 + X1.8 + X1.9 + X1.10)$$

نسبية قبول المحاسبة عن جوانب المسؤولية الاجتماعية للشركات Corporate Social Responsibility

فهناك العديد من الدراسات التي اهتمت بمستوى الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات (Holland & Foo, 2003 ; Adnan et al. , 2012 ; Silberhorn and Warren, 2007 ; Buhr and Freedman, 2001)

وتوصلت العديد من الدراسات أن الثقافة أحد مسببات التباين في التقرير عن CSR بين الدول فالمجتمعات ذات التوجه نحو تجنب المخاطرة تفضل السرية لتجنب النزاعات المحتملة وعدم اليقين من المنافسة وضمان الحفاظ على الأمن في المجتمع مما يترتب عليه انخفاض الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات (Williams, CSR





High\_Relevant information= High (X1.1, X1.2 + X1.4 + X1.5+ X1.6+ X1.7) + Low (X1.3 +X1.8 + X1.9 )

نسبية النظرة الإيجابية مقابل السلبية تجاه إدارة المكاسب:

حيث ترتبط النظرة السلبية بالممارسات السلبية لمعدي التقرير المالي لإظهار النتائج بالأجل القصير بما يحقق أهدافهم الخاصة، ويرى الباحث أن للأبعاد الثقافية دور هام في تحديد تلك النظرة في إدارة المكاسب، فكما يرى البعض أن الدول التي يتم تصنيفها بأنها ذات درجة عالية من السرية ربما تتيح فرصة كبيرة للشركات بأن تقوم بإدارة مكاسب بشكل كبير بسبب أن المديرين غير مطالبين بمستوى عالي من الإفصاح (Leuz et al., 2003)، ويرى آخرون أنه ظل ثقافة تجنب المخاطر لا يتم السماح بالانحرافات أو التلاعب بالمكاسب بعكس الحال بالمجتمعات ذو مستوى تجنب مخاطر أقل (Guan & Pourjalali, 2010).

ويرى الباحث أن النظرة السلبية لإدارة المكاسب تزيد في ظل: النزعة الفردية، حيث سيكون المديرين أكثر مرونة وحرية لاختيار الطرق المحاسبية؛ المجتمعات ذات سمات الذكورة العالية لإظهار إنجازاتهم بصورة جيدة؛ مسافة السلطة القليلة، حيث سيكون هناك مبالغة كبيرة في إدارة المكاسب بسبب انخفاض مستوى المسائلة بتلك المجتمعات؛ التساهل حيث سيكون هناك توجه نحو المصالح الشخصية وتحقيق أعلى مكاسب في الأجل القصير. وستنخفض تلك النظرة السلبية في ظل: رسوخ القيم الدينية والأخلاقية بالمجتمع، مما سيكون لذلك تأثير على الثقافة التنظيمية والحد من التلاعب بالحسابات؛ المجتمع المعلوماتي، حيث سيكون هناك تركيز على دقة ومصداقية المعلومات المقدمة ووجود أدوات رقابية للحد من التلاعب بالحسابات؛ المجتمعات ذات النظرة طويلة الأجل، حيث ستكون أكثر دراية بأهمية النظرة الإيجابية طويلة الأجل في إدارة المكاسب؛ رسوخ مفهوم المصلحة العامة بالمجتمع، مما يحد من التلاعب بالحسابات لتغليب المصلحة العامة عن

عالية من التحفظ في التعامل مع حالة عدم التأكد التي تحيط بهذا المستقبل، ويرى الباحث كذلك أن المجتمع المعلوماتي سيكون ذو توجه أكبر نحو جودة المعلومات وتوفير الدقة والثقة بتلك المعلومات مما يتطلب التمسك بمستويات عالية من التحفظ، وكذلك المجتمع ذو القيم الدينية والأخلاقية العالية سيتمسك بمستويات عالية من التحفظ لتجنب أي مغالاة في تقييم الأصول وتدنية الالتزامات، وسيترتب مستوى التحفظ سلبيا مع توجه المجتمع نحو التساهل مقابل التقييد حيث ستتنخفض درجة التحفظ المحاسبي مع زيادة التساهل والبحث عن المتعة بالمجتمع.

وذلك سيتم تطوير علاقة (Gray, 1988) لتأثير الأبعاد الثقافية على درجة التحفظ المحاسبي كما يأتي:

High conservatism= High ( X1.3 , X1.5 + X1.7 + X1.8) + (Low X1.1+ X1.4 + X1.6 )

نسبية المفاضلة بين ملائمة مقابل مصداقية المعلومات المحاسبية:

تنوعت أساليب القياس بالفكر المحاسبي ما بين أساليب تهتم بالموضوعية والمصداقية ومنها مقياس التكلفة التاريخية، وأخرى تهتم بالعدالة والملائمة ومنها مقياس القيمة العادلة (حواس، 2008؛ عبد الوهاب، 2009، 2010 Power)؛

ويرى الباحث أن الأبعاد الثقافية سيكون لها دور كبير في تلك المفاضلة، فالتمسك بمقياس القيمة العادلة سوف يرتبط إيجابيا بأبعاد ثقافية مثل الفردية؛ تمركز السلطة؛ الذكورة؛ النظرة طويلة الأجل؛ المجتمع المعلوماتي؛ التساهل، حيث سيكون هناك اهتمام أكبر بملائمة المعلومات المحاسبية بشكل نسبي عن مصداقية تلك المعلومات، في حين ترتبط سلبيا مع أبعاد ثقافية مثل تجنب المخاطرة؛ القيم الدينية العالية؛ التوجه نحو المصلحة العامة حيث سيكون هناك اهتمام نسبي بمصداقية المعلومات المحاسبية. وبناء عليه يمكن صياغة العلاقة الآتية:



نسبية الفروق بين دلالة الاعتراف مقابل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

أشارت قائمة مفاهيم المحاسبة المالية SFAC No. 5 أن هناك بعض المعلومات تكون مفيدة أكثر لو تم الإفصاح عنها بالقوائم المالية وبعض المعلومات تكون أكثر فائدة لو تم الإفصاح عنها بالإيضاحات، وتختلف وجهات النظر حول دلالة الفروق بين المعلومات التي يتم الاعتراف بها وتلك التي يتم الإفصاح عنها، ولقد أشار (Schipper, 2007) أن ” الإفصاح في بعض الاحوال يكون تعويض عن أوجه القصور بالاعتراف والقياس المحاسبي ” مثل بعض بنود الأصول غير الملموسة أو الالتزامات الاحتمالية، وأشار البعض إلى أن السوق يضع وزن نسبي أعلى للمعلومات المعترف بها عن تلك المفصوح عنها لأنها تكون ذات ثقة أكبر (Ahmed et al. 2006; Cotter & Zimeer 2003; Michels 2013).

وتعددت الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على معنوية الفروق بين المعلومات المفصوح عنها والمعلومات المعترف بها يرجع تفصيلا إلى: (Muller et al, 2013; Libby et al., 2006; Fredrickson et al, 2006)، ويرى الباحث أن الأبعاد الثقافية ستكون أحد العوامل المحددة لمعنوية الفروق بين الاعتراف والإفصاح، فهناك العديد من الأبعاد الثقافية التي تزيد من معنوية الفروق بين المعلومات المعترف بها والمفصوح عنها مثل: الثقافة الفردية؛ زيادة تجنب المخاطر؛ شيوع سمات الذكورة، نظرا لأنه سيكون هناك اهتمام بتحقيق أكبر قدر من تحسين الصورة المالية من خلال تحسين المعلومات المعترف بها وعدم الاعتماد على المعلومات المفصوح عنها ؛ زيادة تجنب المخاطرة ؛ نظرا لاختلاف مستوى الثقة والمصادقية بين كلا النوعين من المعلومات، في حين هناك العديد من الأبعاد الثقافية التي تدني الفروق بين كلا النوعين من المعلومات مثل: النظرة طويلة الأجل، المجتمع المعلوماتي نظرا للحاجة إلى مقدار كبير من المعلومات للتنبؤ بالأحداث المستقبلية بما يتجاوز المعلومات المعترف بها؛ زيادة

المصلحة الخاصة، وبناء على ما سبق يمكن صياغة العلاقة الآتية:

$$\text{High\_Earning management} = \text{High} (X1.1, X1.2 + X1.4 + X1.6) + (\text{Low } X1.3 + X1.5 + X1.7 + X1.8 + X1.9)$$

نسبية تفضيل الاتساق مقابل المرونة بالممارسة المحاسبية:

ويذهب هذا البعد إلى المفاضلة بين الاتساق مقابل السماح بالمرونة بالممارسة المحاسبية وفقا للظروف الخاصة بكل شركة، ويتسع الاتساق ليشمل توحيد المصطلحات؛ الاعتراف؛ القياس؛ الإفصاح (شكلا وكما)؛ المعايير المحاسبية؛ فالاتساق يعني تفضيل وجود ممارسات محاسبية موحدة ومتسقة بين الشركات بدلا من قبول ممارسات مختلفة ومتباينة في حالات معين (Gray, 1988)، ويتماشى ذلك مع خاصية الثبات والقابلية للمقارنة وفقا للإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB, 2006)، ويتوافق الاتساق بالممارسة المحاسبية مع البيئات الثقافية التي تميل نحو تجنب المخاطرة والمجتمعات ذات مسافة السلطة العالية (Baydoun & Willett, 1995)، ولقد قام جراي بصياغة العلاقة التالية (Gray, 1988):

$$[\text{High PDI}] + [\text{Low IDV}] + [\text{High UAI}] = [\text{High Uniformity}]$$

ويرى الباحث أنه بالإضافة إلى ما ذكره جراي فإن الاتساق بالممارسة المحاسبية يرتبط إيجابيا بالعديد من الأبعاد الثقافية، فالنظرة طويلة الأجل والحاجة لعمل مقارنات على مدى زمني واسع بالإضافة إلى انتشار ثقافة المعلوماتية تؤيد التوحيد والاتساق بالمعلومات المحاسبية، ويرتبط الاتساق سلبيا مع أبعاد ثقافية أخرى مثل القابلية للتغير والتساهل، حيث يكون هناك ميول نحو المرونة بالممارسة المحاسبية والبعد عن الاتساق والتوحيد، بناء على ما سبق يمكن تطوير افتراض جراي وصياغة العلاقة الآتية :

$$\text{High uniformity} = \text{High} (X1.2, X1.3 + X1.5 + X1.7) + \text{Low} (X1.1 + X1.6 + X1.10)$$



ويقوم التوحيد المحاسبي على تطبيق مجموعة واحدة من المعايير على مستوى عدد كبير من الدول مما يحمل معه فرض عدم وجود تنوع ثقافي مؤثر بين الدول أو أن التنوع الثقافى غير مؤثر على شكل الممارسة المحاسبية، ويؤكد دعاة التوحيد المحاسبي أن تقديم مجموعة واحدة من المعايير في جميع انحاء العالم من شأنه أن يحسن جوانب الاتساق والقابلية للمقارنة ويسمح بتحسين اتخاذ القرارات والازدهار للاقتصاد العالمي (Zarzeski, 1996)، في حين يرى آخرون أن التوحيد المحاسبي لن يحقق هذا الهدف بشكل كامل (Oluku & Ojeka, 2011).

ولقد توصل الباحث فيما سبق أن التباين بالهوية الثقافية له مردود على نسبة الممارسة المحاسبية، مما يجعل من الصعوبة الاعتماد على مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية، وكما أشار البعض أن تلك الاختلافات ليست بقوانين الدول ولكن في القلوب والعقول ونظم القيم لدى الأفراد (Young, 2013).

ويشهد المستوى الدولي العديد من التباينات الثقافية، بسبب التدخل الحكومي؛ الرقابة الحكومية الصارمة وخاصة المحاسبية؛ الملكية العامة؛ انخفاض المعرفة المحاسبية للمستثمرين؛ التوجه نحو المخاطر؛ تقبل التغيير (Fang, 2007)؛ (MacArthur, 2006) مما ينعكس على تباين النظم المحاسبية بالعديد من الدول، ويمكن تلخيص الفروق الأولية بين المعايير المحاسبية من خلال نموذجين: النموذج الأنجلو امريكي، حيث يكون هناك استقلالية للمنظمات المهنية ويؤكد على اسواق المال ويعتمد على تمويل الديون والملكية المقدمة من العامة، ويكون الهدف هو صحة وعدالة عرض القوائم المالية، والنموذج الثاني هو نموذج الاتحاد الأوروبي حيث هناك قليل من التأكيد على صحة وعدالة عرض القوائم المالية وزيادة التأكيد والتركيز على الحكومة وتكون القوائم المالية موجهة بشكل أكبر للدائنين (Oluku & Ojeka, 2011 ; Kamp, 2010).

تركيز السلطة؛ زيادة القيم الدينية بالمجتمع، نظرا لزيادة درجة المصادقية بكلا النوعين؛ زيادة المصلحة العامة، حيث سيكون هناك اهتمام بزيادة درجة الشفافية، بناء على ما سبق سيقوم الباحث بصياغة العلاقة الآتية:

Low differences Between Recognition \_ Disclosure = High ( X1.2 + X1.5 + X1.7 + X1.8 + X1.9 ) + Low (X1.1+ X1.3 + X1.4)

#### رابعاً: انعكاس نسبية الممارسة المحاسبية على فاعلية التوحيد المحاسبي

قام (Deloitte, 2004) بتصنيف الدول وفقاً لاستخدامها لمعايير التقرير المالي الدولي لأربع مستويات وهي: عدم السماح بتطبيق IFRS؛ السماح بتطبيق IFRS؛ مسموح بها لبعض الشركات المحلية؛ مسموح بها لجميع الشركات المقيدة، وفي نوفمبر 2008 قام SEC بإصدار خطة طريق لتطبيق معايير التقرير المالي الدولي بالولايات المتحدة (Islam, 2014)، وفي ديسمبر 2011 قدم SEC تقريرين عن التوجه نحو انجاز خريطة الطريق & أحدهما يتعلق بالمقارنة بين المبادئ المتعارف عليها والمعايير الدولية والثاني يتعلق بالتطبيق المتسق لممارسة المعايير الدولية (Archambault & Archllmbault, 2009)، وهناك فريقين فيما يتعلق بالتوحيد المحاسبي: (Sadeghian and Reza, 2014)

مؤيدي التوحيد الدولي: ويستند أنصار هذا التوجه إلى الحاجة إلى الاتساق والتوحيد في المبادئ والاجراءات لإعداد القوائم المالية طالما أن الهدف هو إعلام المستثمرين inform investors، فالمبادئ والاجراءات المحاسبية لا يتوقع أن تختلف من دولة لأخرى.

مجموعة معارضي التوحيد الدولي: والذين يرون أن البيئات الثقافية تؤثر على الجوانب المحاسبية؛ القانونية؛ الاقتصادية؛ السياسية، وأن تطبيق العديد من الدول للمعايير الدولية أمر صعب وغير محتمل.



وبالتالي فإن وجود صراعات وتصادمات ثقافية cultural clashes بين الدول سوف تفرض احتمال صعوبة قبول معايير محاسبية موحدة، وهناك العديد من العوامل التي تزيد من صعوبة التوحيد المحاسبي ومنها: أما التوحيد المحاسبي التباين باللغة؛ الصراع القائم على تعدد الأديان؛ تباين نظم التعليم؛ تباين النظم الاقتصادية والسياسية . يرجع تفصيلا إلى ( Skotarczyk, 2011 ; Afifunddin & Siti-Nabiha, 2010 ; Young, 2013 )

ويمكن رؤية الفروق الأولية بين المعايير المحاسبية من خلال نموذجين: النموذج الأنجلو امريكي، حيث يكون هناك استقلالية للمنظمات المهنية ويؤكد على اسواق المال ويعتمد على تمويل الديون والملكية المقدمة من العامة، ويكون الهدف هو صحة وعدالة عرض القوائم المالية وهو اساس المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة، (Oluku & Ojeka, 2011)، والنموذج الثاني هو نموذج الاتحاد الأوروبي وموجود بثقافة ليست مثل تلك الموجودة بالولايات المتحدة، هناك قليل من التأكيد على صحة وعدالة عرض القوائم المالية وزيادة التأكيد والتركيز على الحكومة وتكون القوائم المالية موجهة بشكل أكبر للدائنين بدلا من المستثمرين (Oluku & Ojeka, 2011) .، وقام (Borker, 2013 b) بتوضيح محفظة القيم المحاسبية المفضلة لتطبيق معايير التقرير المالي الدولي بناء على القيم المحاسبية ل (Gray 1988) كما بالجدول الآتي:

ولذلك ذهب إلى ضرورة إعادة تأهيل المحاسبين بالدول التي تتجه نحو المعايير الدولية ليكون لديهم القدرة على تفسير وتطبيق تلك المعايير بطريقة متسقة (Chand et al, 2011) ، ولقد أشار البعض أن عملية الحكم المهني دالة في العديد من العوامل ومنها الأبعاد الثقافية، والتعليم والتدريب المهني (Doupnik and Richter 2003; Doupnik and Riccio 2006; Tsakumis 2007, عبد الوهاب, 2015)، وعلى الرغم أن معظم دول الشرق الأوسط تسمح لشركاتها أن تتبع معايير التقرير المالي الدولي IFRS ، ومع ذلك ملائمة معايير التقرير المالي الدولي بالدول النامية كانت محور اهتمام من قبل العديد من الباحثين (Larson & Kenny, 1995; Lengden et. al., 2001; Askary et al, 2008)، وتوصلت تلك الدراسات أن الدول النامية لديها اقتصاد خاص ومشاكل ثقافة واجتماعية لم يتم مراعاتها عند إعداد المعايير الدولية ، وتوصل (Ramanna & Sletten, 2009) أن تطبيق المعايير الدولية من المحتمل أن يزيد في البداية ثم يتناقص بالمؤسسات ذات الحوكمة الجيدة .

وبالتالي سنجد أن التوجه نحو التوحيد المحاسبي دالة في مدى تحقيق التوافق الثقافي على المستوى الدولي، مما يترتب عليه تدنية النسبية بالممارسة المحاسبية بين الدول، ولقد توصل Hofstede إلى وجود تباين بالهوية الثقافية بين الدول والتي في ذات الوقت مطلوب منها التوحيد في الممارسة المحاسبية من خلال تطبيق المعايير الدولية (ملحق رقم 2) .

جدول رقم (2) محفظة قيم جراي المحاسبية المفضلة لتطبيق معايير التقرير المالي الدولي

Hypotheses/Gray Accounting Dimensions	IFRS Favorable Profile
H1 Professionalism vs. Statutory Control	Professionalism
H2 Uniformity versus Flexibility	Flexibility
H3 Conservatism versus Optimism	Optimism
H4 Secrecy versus Transparency	Transparency

المصدر: (Borker,2013a)



وَأشار Borker بأن القيم المحاسبية بمصر هي الرقابة القانونية؛ الاتساق؛ التحفظ؛ السرية والتي تختلف لحد كبير مع القيم الثقافية التي تتوافق مع تطبيق معايير التقرير المالي الدولي وقام بترتيب (Global Growth Generator Countries 3G) حسب مدى توافقتها مع خصائص تطبيق المعايير الدولية، حيث حصلت مصر على المركز الأخير في هذا التوافق نظرا للفروق بين القيم المحاسبية وفقا لدراسة جاري 1988 وبين القيم المحاسبية التي تتوافق مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية (Borker

2013a). (ملحق رقم 3). يتضح مما سبق أن نسبة الممارسة المحاسبية نتيجة تباين الهوية الثقافية يمثل محدد رئيسي لتحقيق فاعلية تطبيق المعايير المحاسبية، وأن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يتطلب محفظة من القيم والممارسات المحاسبية تتسق مع تلك المعايير والتي سوف تشكل بناء على محفظة الأبعاد الثقافية بالدولة.

ويوضح الجدول التالي محفظة الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية التي يرى الباحث أنها تتسق مع تطبيق معايير التقرير المالي الدولي وفقا للإطار المقترح.

جدول رقم (3) الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية المقترحة المتوافقة مع تطبيق معايير التقرير المالي الدولي

القيم المحاسبية المتوافقة مع معايير التقرير المالي الدولي	نسبية القيم والممارسات المحاسبية	الأبعاد الثقافية التي تشكل الهوية الثقافية
المهنية	المهنية مقابل الرقابة القانونية	الفردية مقابل الجماعية
المرونة	الاتساق مقابل المرونة	مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة
التفاضل	التحفظ مقابل التفاضل	القوة مقابل الضعف في مقابلة المخاطر
الشفافية	السرية مقابل الشفافية	سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة
المبادئ	المبادئ مقابل القواعد	الطول مقابل القصر
الملائمة	الملائمة مقابل المصادقية	التساهل مقابل التقييد
المسؤولية الشاملة	المسؤولية الشاملة مقابل المحدودة	المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية
إيجابية إدارة المكاسب	النظرة طويلة الأجل مقابل قصيرة الأجل في إدارة المكاسب	التدين مقابل العلمانية
تدنية معنوية الفروق بين الاعتراف والإفصاح المحاسبي	الاعتراف مقابل الإفصاح	المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة
		التغيير مقابل الجمود

المصدر: اعداد الباحث

عدم قبول تطبيق المعايير الدولية حتى يتم تعديل الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية بتلك الدولة لتتوافق مع تطبيق معايير التقرير المالي الدولي .

#### خامسا : صياغة الفروض في صورة إحصائية

من واقع ما تم تناوله بالإطار النظري فسيتم صياغة فروض الدراسة في صورة إحصائية كما يأتي:

وبناء على ما سبق فإن محفظة القيم المحاسبية التي تشكل بناء على محفظة الأبعاد الثقافية بالدولة ستحدد مدى التوافق وقابلية تطبيق المعايير الدولية بتلك الدولة ومدى فاعلية هذا التطبيق، وهذا لا يعني عدم جودة الممارسة المحاسبية بالدول التي لا تتوافق محفظة القيم المحاسبية لديها لتطبيق معايير التقرير الدولي، ولكن يعني أن نسبة الممارسة المحاسبية يفرض



## الميدانية واختبار الفروض

تقييم مصداقية النموذج: باستخدام معامل ألفا لبعض متغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها باستخدام مجموعه من المتغيرات الفرعية وتتمثل في: الأبعاد الثقافية التي تشكل التباين بالهوية الثقافية X1: أشكال النسبية بالممارسة المحاسبية X2: القيم المحاسبية التي ترتبط بسمات الهوية الثقافية لبيئة التطبيق Y ، ويتضح أن معامل ألفا للمتغيرات السابقة يتراوح ما بين 71% : 86% وهو أكبر من 50% مما يعني مصداقية المقاييس.

## اختبار الفرض الأول:

وسيتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال تحليل K Related sample للمتغيرات X1.1:X1.10 والتي تعكس الأبعاد الثقافية التي قد تشكل التباين بالهوية الثقافية سواء على المستوى الكلي أو الجزئي.

الفرضية الأولى: «لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأبعاد الثقافية المقترحة وبين مستوى التباين بالهوية الثقافية»

الفرضية الثانية: «لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين جوانب الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي وبين مفهوم النسبية بالممارسة المحاسبية».

الفرضية الثالثة: «لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التباين بالهوية الثقافية ومستوى النسبية بالممارسة المحاسبية»

الفرضية الرابعة: «لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نسبية الممارسة المحاسبية القائمة على التباين بالهوية الثقافية وبين فاعلية تطبيق التوحيد المحاسبي الدولي».

سادسا: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

جدول رقم (4) الأبعاد الثقافية التي تشكل التباين بالهوية الثقافية سواء على المستوى الكلي والجزئي

Ranks			
Symbol	Element	Mean Rank	
X <sub>1,1</sub>	الفردية مقابل الجماعية.	4.25	
X <sub>1,2</sub>	مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة	4.9	
X <sub>1,3</sub>	القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر	4.11	
X <sub>1,4</sub>	سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.	3.25	
X <sub>1,5</sub>	الطول مقابل القصر	3.38	
X <sub>1,6</sub>	التساهل مقابل التقيد	2.95	
X <sub>1,7</sub>	المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية	4.18	
X <sub>1,8</sub>	التدين مقابل العلمانية.	2.62	
X <sub>1,9</sub>	المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة	4.42	
X <sub>1,10</sub>	التغيير مقابل الجمود	3.12	
Test Statistics (Friedman Test)			
N	df	Chi-Square	Asymp.sig
76	9	23.105	0.041

نسبية 4.9: وكانت أقل الأبعاد الثقافية تأثيرا على تباين الهوية الثقافية هي التساهل مقابل التقيد X1.6 بأهمية نسبية 2.95، وكذلك وافقت عينتي الدراسة على أهمية الأبعاد الأربعة التي اقترحها الباحث في تشكيل الهوية الثقافية وهي المعلوماتية

يتضح من الجدول السابق موافقة مفردات عينتي الدراسة على أن هناك العديد من الأبعاد الثقافية التي تشكل التباين بالهوية الثقافية بين المجتمعات، وكان من أهم تلك الجوانب: مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة X1.2 بأهمية



2.33 لعينة المدراء الماليين وكان هذا الاختلاف وراء عدم معنوية الفروق حول الأبعاد الثقافية التي تشكل الهوية التباين بالهوية الثقافية، ولكن يتضح توافق آراء عينتي الدراسة حول الأبعاد الأخرى، بناء على ما سبق يتم رفض الفرض العدم الأول وقبول الفرض البديل وهو « توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الأبعاد الثقافية المقترحة وبين مستوى التباين بالهوية الثقافية»

#### اختبار الفرض الثاني:

سيتم اختبار هذا الفرض من خلال تحليل الأهمية النسبية للمتغير X2 والمتعلق بنسبية الممارسة المحاسبية: تحليل أشكال النسبية بالممارسة المحاسبية والتي تعكسها المتغيرات X3.1: X3.7 باستخدام تحليل K Related Sample كما يأتي:

مقابل اللامعلوماتية X1.7: التدين مقابل العلمانية X1.8: المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة X1.9: التغيير مقابل الجمود X1.10، ويتضح من خلال Friedman Test معنوية الفروق بين آراء عينتي الدراسة عند مستوى معنوية 5%. ولمعرفة الأسباب وراء معنوية تلك الفروق فلقد قام الباحث بعمل تحليل K Related sample لكل عينة على حدة، واتضح أن اختلاف آراء عينتي الدراسة كانت بالمتغيرين التساهل مقابل التقييد X1.6 حيث كانت موافقة عينة المدراء الماليين بأهمية نسبية 3.33

مقابل موافقة 2.21 لعينة مراجعي الحسابات وكذلك بمتغير التدين مقابل العلمانية X1.8 حيث كانت موافقة عينة مراجعي الحسابات بأهمية نسبية 3.05 مقابل

جدول رقم (5) الأهمية النسبية لأبعاد وأشكال النسبية بالممارسة المحاسبية

<i>Ranks</i>			
<i>Symbol</i>	<i>Element</i>		<i>Mean Rank</i>
$X_2$	تمثل النسبية بالممارسة المحاسبية أحد سمات وخصائص النظام المحاسبي		4.75
$X_3$	من أهم أشكال النسبية بالممارسة المحاسبية:		
$X_{3.1}$	نسبية الاعتراف المحاسبي		4.15
$X_{3.2}$	نسبية القياس المحاسبي		4.46
$X_{3.3}$	نسبية الإفصاح المحاسبي		4.52
$X_{3.4}$	نسبية درجة التحفظ المحاسبي		3.81
$X_{3.5}$	نسبية الاتساق المحاسبي		3.22
$X_{3.6}$	نسبية المسؤولية الاجتماعية		4.01
$X_{3.7}$	نسبية إدارة المكاسب		4.07
<i>Test Statistics (Friedman Test)</i>			
<i>N</i>	<i>df</i>	<i>Chi-Square</i>	<i>Asymp.sig</i>
76	7	34.115	0.231

من أشكال النسبية بالممارسة المحاسبية وكانت أهم أشكال النسبية هي نسبية الإفصاح المحاسبي X3.3 بأهمية نسبية 4.52، وكانت أقل أشكال النسبية بالممارسة المحاسبية نسبية المسؤولية

يتضح من الجدول السابق موافقة عينتي الدراسة على أن النسبية بالممارسة المحاسبية تمثل أحد سمات النظام المحاسبي بأهمية نسبية تساوي 4.75، ووافقت عيني الدراسة على أن هناك العديد



اختبار الفرض الثالث:  
وسيتم اختبار هذا الفرض من خلال مايلي:  
تحليل الأهمية النسبية للمتغيرات Y1:Y9  
المتعلقة بالقيم المحاسبية التي ترتبط بالهوية  
الثقافية لبيئة التطبيق المحاسبي وذلك باستخدام  
تحليل K Related sample كما يأتي :

الاجتماعية X3.2 بأهمية نسبية 3.22، ويتضح  
من خلال Friedman Test عدم معنوية الفروق  
بين آراء مفردات عيني الدراسة عند مستوى  
معنوية 5 %، وبناء على ما سبق يتم رفض الفرض  
العدم الثاني وقبول الفرض البديل وهو ” توجد  
علاقة ذات دلالة إحصائية بين جوانب الاعتراف  
والقياس والإفصاح المحاسبي وبين مفهوم النسبية  
بالممارسة المحاسبية ».

جدول رقم ( 6 ) القيم المحاسبية التي ترتبط بالهوية الثقافية لبيئة التنظيم المحاسبي

<i>Ranks</i>			
<i>Symbol</i>	<i>Element</i>		<i>Mean Rank</i>
	أيا من القيم المحاسبية التالية يرتبط بالهوية الثقافية لبيئة التطبيق المحاسبي:		
Y <sub>1</sub>	• المبادئ مقابل القواعد		4.02
Y <sub>2</sub>	• المهنية مقابل الرقابة القانونية.		3.75
Y <sub>3</sub>	• السرية مقابل الشفافية		4.17
Y <sub>4</sub>	• المسؤولية الشاملة مقابل المسؤولية المحدودة		3.22
Y <sub>5</sub>	• التحفظ مقابل التفاوض		4.35
Y <sub>6</sub>	• الملائمة مقابل المصادقية		3.86
Y <sub>7</sub>	• سلبية إدارة المكاسب		3.99
Y <sub>8</sub>	• الاتساق مقابل المرونة		3.88
Y <sub>9</sub>	الاعتراف مقابل الإفصاح المحاسبي		3.05
<i>Test Statistics (Friedman Test)</i>			
<i>N</i>	<i>df</i>	<i>Chi-Square</i>	<i>Asymp.sig</i>
76	8	39.273	0.351

عدم معنوية الفروق بين آراء مفردات عيني  
الدراسة عند مستوى معنوية 5%  
ب ( استخدام تحليل الانحدار المتعدد لقياس  
العلاقة بين كل متغير تابع من المتغيرات Y1 :Y9  
المتعلقة بالقيم المحاسبية وبين المتغيرات المستقلة  
التي تمثل الأبعاد الثقافية X1.1: X1.10 ، وقام  
الباحث بعمل تحليل انحدار متعدد لكل متغير  
تابع مع المتغيرات المستقلة ويلخص الجدول الآتي

ويتضح موافقة عيني الدراسة على أن القيم  
المحاسبية المقترحة ترتبط بالهوية الثقافية  
لبيئة التطبيق المحاسبي حيث كانت أكثر القيم  
المحاسبية ارتباطا بالهوية الثقافية هي التحفظ  
مقابل التفاوض Y5 بأهمية نسبية 4.35، وكانت  
أقل القيم المحاسبية ارتباطا بالهوية الثقافية  
الاعتراف مقابل الإفصاح المحاسبي Y9 بأهمية  
نسبية 3.05، ويتضح من خلال Friedman Test





جدول رقم (7) نتائج التحليلات

Y9		Y8		Y7		Y6		Y5		Y4		Y3		Y2		Y1		المتغيرات التابعة
Sig	B	Sig	B	Sig	B	Sig	B	Sig	B	Sig	B	Sig	B	Sig	B	Sig	B	المتغيرات المستقلة
0.000	-1.251	0.000	-1.721	0.002	1.125	0.002	2.125	0.001	-0.973	0.021	-1.650	0.012	-2.102	0.004	1.004	0.000	3.112	الفردية مقابل الجماعية. X <sub>1,1</sub>
0.002	2.125	0.000	1.005	0.014	5.125	0.012	1.198	0.044	-0.821	0.005	-1.115	0.013	0.893	0.028	-0.895	0.001	-1.051	مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة. X <sub>1,2</sub>
0.045	-2.012	0.002	2.252	0.005	-2.125	0.005	-4.125	0.010	1.895	0.001	0.859	0.051	1.781	0.001	-2.785	0.024	-2.103	القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر X <sub>1,3</sub>
0.051	3.002	-0.060	1.143	0.000	3.025	0.003	3.205	0.050	-0.310	0.040	-0.581	0.023	2.189	0.049	3.151	0.000	1.981	سمات الذكورة مقابل سمات الأُنوثة. X <sub>1,4</sub>
0.000	0.898	0.025	0.173	0.000	-1.002	0.000	2.963	0.015	0.895	0.0214	1.125	0.000	5.992	0.008	2.089	-0.050	2.378	الطول مقابل القصر. X <sub>1,5</sub>
0.421	-0.895	0.008	-2.005	0.015	0.891	0.075	0.0125	0.002	-1.125	0.712	1.125	0.0102	-4.151	0.104	0.897	0.851	-0.521	التساهل مقابل التقييد. X <sub>1,6</sub>
0.002	2.124	0.000	3.007	0.009	-0.998	0.001	0.982	0.001	2.651	0.045	0.398	0.0425	-2.121	0.031	1.117	0.415	3.008	المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية X <sub>1,7</sub>
0.104	0.052	0.078	-2.15	0.028	3.009	-0.007	-0.125	0.012	3.251	0.005	0.789	0.0215	-3.1002	0.001	2.389	0.001	1.005	التدين مقابل العلمانية. X <sub>1,8</sub>
0.345	0.931	0.241	0.025	0.000	-0.259	0.004	-0.746	0.089	2.10	0.002	4.215	0.215	0.395	0.049	2.007	0.245	-1.002	المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة. X <sub>1,9</sub>
0.179	1.125	0.025	2.589	0.751	-0.898	0.452	-0.125	0.125	0.598	0.527	0.0251	0.0112	-2.121	0.052	1.010	0.011	1.112	التغيير مقابل الجمود. X <sub>1,10</sub>
0.62		0.76		0.58		0.59		0.77		0.65		0.83		0.79		0.81		معامل التحديد (R <sup>2</sup> )
- درجات الحرية 9 - معنوية (ف) صفر - مستوى الدلالة الإحصائية 5 %																		



إليه (Gray and Vint, 1995) ، وكذلك عدم معنوية تأثير تغليب المصلحة العامة على ممارسة السرية بالإفصاح المحاسبي، وبناء على ما سبق يتم تعديل علاقة السرية بالأبعاد الثقافية كما يأتي:

High secrecy = High ( X1.2 , X1.3 + X1.4 + X1.5) Low (X1.1+ X1.6 + X1.7 + X1.8 + X1.10)

تؤكد نتائج تحليل الانحدار المتعدد ما توصل إليه الباحث بالجزء النظري حول علاقة المسؤولية الشاملة للشركة (الاجتماعية والتجارية) Y4 معنويا - سواء إيجابيا أو سلبيا - بالعديد من الأبعاد الثقافية، وعدم معنوية تأثير كل من التساهل؛ القابلية للتغيير، وبالتالي تكون العلاقة كما يأتي:

Comprehensive \_ Responsibility = High ( X1.3 , X1.5 + X1.7 + X1.8 + X1.9) + Low (X1.1+ X1.2 + X1.4)

تؤكد نتائج تحليل الانحدار المتعدد ما توصل إليه الباحث بالجزء النظري حول علاقة درجة التحفظ Y5 بالعديد من الأبعاد الثقافية معنويا - إيجابيا وسلبيا - فيما عدا التأثير السلبي لمسافة السلطة الكبيرة على درجة التحفظ المحاسبي وهو ما يخالف دراسة (Gray , 1988) التي أشارت إلى عدم تأثير مسافة السلطة على درجة التحفظ المحاسبي، وبناء عليه ستكون علاقة درجة التحفظ المحاسبي بالأبعاد الثقافية كما يأتي:

High conservatism= High ( X1.3 , X1.5 + X1.7 + X1.8) + (Low X1.1+ X1.2 + X1.4 + X1.6)

تؤكد نتائج تحليل الانحدار المتعدد ما توصل إليه الباحث بالجزء النظري حول علاقة التمسك بملائمة المعلومات المحاسبية Y6 معنويا بالعديد من الأبعاد الثقافية ( إيجابيا وسلبيا ) ، فيما عدا البعد الثقافي المتعلق بالتساهل حيث يعكس نتائج التحليل عدم معنوية تأثيره على متغير الملائمة، ولكن يلاحظ أنه معنوي عند مستوى ثقة 10 % وهو مستوى مقبول بالحقل المحاسبي، وتكون العلاقة بين الملائمة والأبعاد الثقافية عند مستوى ثقة 10 % كما يأتي:

High\_ Relevant information = High ( X1.1 ,

يتضح من الجدول السابق ما يأتي:

تؤكد نتائج تحليل الانحدار المتعدد ماتم التوصل إليه بالجزء النظري حول علاقة التمسك بالمعايير على أساس المبادئ (Y1)

معنويا - سواء إيجابيا أو سلبيا - بالعديد من الأبعاد الثقافية كما بالمعادلة التالية:

Principles \_Based Standards = High ( X1.1, X1.4 + X1.5+X1.8 + X1.10) + Low ( X1.2+ X1.3 )

تؤكد نتائج تحليل الانحدار المتعدد ما توصل إليه الباحث بالجزء النظري حول علاقة التمسك بمستويات عالية من المهنية بالممارسة المحاسبية (Y2) معنويا - سواء إيجابيا أو سلبيا - بالعديد من الأبعاد الثقافية ( متغيرات مستقلة ) ، فيما عدا أن نتائج تحليل الانحدار المتعدد أشارت إلى سلبية العلاقة بين التوجه طويل الأجل والتمسك بمستويات عالية من المهنية، والذي قد يرجع إلى أن عينتي الدراسة ترى أن التوجه طويل الأجل يزيد معه مستوى المخاطرة وعدم التأكد مما يتطلب وجود رقابة قانونية بدلا من تغليب المهنية، وكذلك أشارت نتائج تحليل الانحدار عدم معنوية تأثير التساهل مقابل التقييد على التمسك بمستويات عالية من المهنية على الرغم من أن الباحث بالإطار النظري ذهب إلى وجود تأثير إيجابي للتساهل على التوجه نحو المهنية . وبالتالي يتم تعديل العلاقة بين المهنية والأبعاد الثقافية كما يأتي:

FLEXIBILTY \_ CONTROL = High (X1.1, X1.4 + X1.7 + X1.8 + X1.9 + X1.10) +Low (X1.2+ X1.3 + X1.5)

تؤكد نتائج تحليل الانحدار المتعدد ما توصل إليه الباحث بالجزء النظري حول علاقة ممارسة السرية بالإفصاح المحاسبي Y3 بشكل معنوي - سواء إيجابيا أو سلبيا - بالعديد من الأبعاد الثقافية، فيما عدا أن سمات الذكورة تؤثر ايجابيا على سرية المعلومات المحاسبية وهو ما يتعارض مع افتراض (Gray , 1988) ، ولكن يؤكد ما توصل



اليه الباحث بالجزء النظري حول علاقة تدنية معنوية الفروق بين الاعتراف والإفصاح المحاسبي Y9 معنويا بالعديد من الأبعاد الثقافية - سواء إيجابيا أو سلبيا - فيما عدا أن نتائج التحليل عكست عدم معنوية تأثير كل من التدين والمصلحة العامة على الفروق بين الاعتراف والإفصاح المحاسبي، وبالتالي تكون العلاقة كما يأتي:

$$\text{Low differences between Recognition\_ Disclosure} = \text{High} (X1.2 + X1.5 + X1.7) + \text{Low} (X1.1 + X1.3 + X1.4)$$

يتضح مما سبق أن الأبعاد الثقافية لها تأثير معنوي سواء إيجابي أو سلبي على العديد من الممارسات والقيم المحاسبية، فهناك أبعاد ثقافية معينة قد تفرض ممارسات وقيم محاسبية معينة، مما يؤثر على مستوى النسبية بالممارسة المحاسبية، وبناء عليه يتم رفض الفرض العدم الثالث وقبول الفرض البديل وهو: « توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التباين بالهوية الثقافية ومستوى النسبية بالممارسة المحاسبية »

#### اختبار الفرض الرابع

سيتم اختبار هذا الفرض من خلال ما يأتي:

بيان الأهمية النسبية للمتغير X4 والذي يعكس دور نسبية الممارسة المحاسبية في تحقيق فاعلية تطبيق التوحيد المحاسبي، والمتغيرات X5.1: X5.9 والتي تعكس القيم المحاسبية الملائمة لتطبيق معايير التقرير المالي الدولي (التوحيد المحاسبي)

$$X1.2 + X1.4 + X1.5 + X1.6 + X1.7) + \text{Low} (X1.3 + X1.8 + X1.9)$$

تؤكد نتائج تحليل الانحدار المتعدد ما توصل اليه الباحث بالجزء النظري حول علاقة الإدارة السلبية للمكاسب Y7 مع العديد من الأبعاد الثقافية - سواء إيجابيا أو سلبيا- كما تمثلها العلاقة الآتية:

$$\text{High\_ Earning management} = \text{High} (X1.1 , X1.2 + X1.4 + X1.6) + (\text{Low} X1.3 + X1.5 + X1.7 + X1.8 + X1.9)$$

تؤكد نتائج تحليل الانحدار المتعدد ما توصل اليه الباحث بالجزء النظري حول علاقة الاتساق بالممارسة المحاسبية Y8 معنويا بالعديد من الأبعاد الثقافية - سواء إيجابيا أو سلبيا -، فيما عدا أن نتائج التحليل عكست أن سمات الذكورة تؤثر سلبيا بشكل معنوي على اتساق الممارسة المحاسبية عند مستوى معنوية 10 % وهو من المستويات المقبولة بالحقل المحاسبي وهو ما يتناقض مع ما توصل له Gray , 88 من عدم تأثير سمات الذكورة على الاتساق المحاسبي، وقد يرجع ذلك إلى أن سمات الذكورة تعطي فرصة أكبر للفرد في التصرف وعدم التقييد بالتعليمات والقوانين، وبالتالي تكون العلاقة بين الاتساق المحاسبي والأبعاد الثقافية عند مستوى ثقة 10 % كما يأتي:

$$\text{High uniformity} = \text{High} ( X1.2 , X1.3 + X1.5 + X1.7 ) + \text{Low} (X1.1 + X1.6 + X1.4 + X1.10)$$

تؤكد نتائج تحليل الانحدار المتعدد ما توصل



جدول رقم (8) دور نسبية القيم والممارسات المحاسبية في تحقيق جودة التوحيد المحاسبي

<i>Ranks</i>			
<i>Symbol</i>	<i>Element</i>	<i>Mean Rank</i>	
$X_4$	نسبية القيم والممارسات المحاسبية - المبنية على محفظة الأبعاد الثقافية بيئة التطبيق المحاسبي - ستحدد مدى فاعلية تطبيق معايير التقرير المالي الدولي.	4.15	
$X_5$	أيا من القيم المحاسبية التالية - التي تتشكل بناء على محفظة الأبعاد الثقافية - تحقق فاعلية تطبيق معايير التقرير المالي الدولي ( التوحيد المحاسبي )		
$X_{5.1}$	• المبادئ مقابل القواعد	4.56	
$X_{5.2}$	• المهنية مقابل الرقابة القانونية.	4.45	
$X_{5.3}$	• الشفافية مقابل السرية	4.33	
$X_{5.4}$	• المسؤولية الشاملة مقابل المسؤولية المحدودة	3.89	
$X_{5.5}$	• التفاؤل مقابل التحفظ	4.28	
$X_{5.6}$	• الملائمة	2.85	
$X_{5.7}$	• إيجابية إدارة المكاسب	4.22	
$X_{5.8}$	• المرونة مقابل الانساق	4.72	
$X_{5.9}$	تدنية معنوية الفروق بين الاعتراف والإفصاح المحاسبي	3.05	
<i>Test Statistics (Friedman Test)</i>			
<i>N</i>	<i>df</i>	<i>Chi-Square</i>	<i>Asymp.sig</i>
76	9	14.105	0.035

المحاسبية التي تتوافق مع التوجه نحو التوحيد المحاسبي عند مستوى 5 %، ولتحديد أسباب معنوية تلك الفروق قام الباحث بعمل تحليل K Related sample لكل عينة على حدة، واتضح أن اختلاف آراء عيني الدراسة كانت بمتغيرين، الأول هو تدنية معنوية الفروق بين الاعتراف والإفصاح المحاسبي  $X_{5.9}$  حيث كانت موافقة عينة المدراء الماليين بأهمية نسبية 3.55 مقابل 2.99 لعينة مراجعي الحسابات، وقد يرجع ذلك إلى أن مراجعي الحسابات يكونوا أكثر قبولاً بالمعلومات التي يتم الاعتراف بها عن تلك التي يتم الإفصاح عنها لزيادة درجة الثقة والمصادقية بها، والثاني هو الملائمة مقابل المصادقية  $X_{5.6}$  حيث يتضح موافقة عينة المدراء الماليين بأهمية نسبية 3.25 مقابل 2.25 لعينة مراجعي الحسابات وقد يرجع ذلك إلى أن مراجعي الحسابات يكون أكثر تحفظاً فيما يتعلق بملائمة المعلومات المحاسبية مقابل

ويتضح من التحليل السابق موافقة عيني الدراسة على أن التوحيد المحاسبي من خلال تطبيق معايير التقرير المالي الدولي يتوقف على مزج القيم والممارسات المحاسبية ببيئة التطبيق  $X_4$  بأهمية نسبية 4.15، ووافقت عيني الدراسة على أن هناك مجموعة من القيم المحاسبية تتوافق مع التوجه نحو التوحيد المحاسبي مما يحقق فاعلية عملية التوحيد، وكان ترتيب تلك القيم من حيث أهميتها النسبية المرونة 4.72؛ المعايير القائمة على المبادئ 4.56؛ المهنية 4.45؛ الشفافية 4.33؛ التفاؤل 4.28؛ إيجابية إدارة المكاسب 4.22؛ المسؤولية الشاملة 3.89؛ تدنية معنوية الفروق بين الاعتراف والإفصاح المحاسبي 3.05؛ الملائمة 2.85.

ويتضح من خلال Friedman Test معنوية الفروق بين آراء عيني الدراسة حول القيم



الدراسة إلى عشرة علاقات أساسية بين القيم المحاسبية والأبعاد المحاسبية.

نسبية الممارسة المحاسبية تفرض قيود ومحددات على الجهود الحالية لتوحيد الممارسة المحاسبية من خلال تطبيق معايير التقرير المالي الدولي، وبالتالي فإن التباين بالهوية الثقافية وانعكاسها على مستوى النسبية بالممارسة المحاسبية يشكل تحدي أمام فاعلية التوحيد المحاسبي الدولي.

تزداد فرص نجاح توحيد الممارسة المحاسبية دولياً في ظل محفظة القيم المحاسبية التالية: المهنية؛ المرونة؛ التفاوض؛ الشفافية؛ المعايير القائمة على المبادئ، الملائمة، المسؤولية الشاملة، إيجابية إدارة المكاسب، تدنية الفروق بين الاعتراف والإفصاح المحاسبي.

تطبيق المعايير الدولية قد يكون ملائم في ظل بيئات ممارسة محاسبية معينة ذات هوية ثقافية تساعد في تحقيق نتائج إيجابية على مستوى شفافية وجودة المعلومات المحاسبية، وقد يحقق نتائج سلبية في ظل بيئات أخرى لا تتوافق هويتها الثقافية وقيمتها المحاسبية مع متطلبات المعايير المحاسبية.

#### توصيات البحث:

على الدول التي تسعى لتطبيق المعايير الدولية أن تتحقق من توافق أبعادها الثقافية وقيمتها المحاسبية مع محفظة القيم المحاسبية الملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

يجب على كل دولة أن تحدد توقيت تطبيق المعايير الدولية، فلا يوجد توقيت ملائم لكل الدول لتحقيق نتائج إيجابية من التوحيد المحاسبي، فالتباين بالهوية الثقافية والمردود على القيم المحاسبية ببيئة التطبيق المحاسبي يفرض عدم وجود توقيت واحد لكل الدول لتطبيق المعايير الدولية.

ضرورة قيام المنظمات المهنية المحاسبية بكل دولة بما يأتي:

مصدقية تلك المعلومات، ولكن ذلك لا يمنع أن هناك موافقة من عينتي الدراسة على أن تطبيق التوحيد المحاسبي من خلال معايير التقرير المالي الدولي يتطلب توافر مجموعة من القيم المحاسبية والتي ستحقق فاعلية هذا التطبيق.

بناءً على ما سبق يتم رفض الفرض العدم الرابع وقبول الفرض البديل وهو: «توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فاعلية تطبيق التوحيد المحاسبي الدولي وبين نسبية الممارسة المحاسبية القائمة على التباين بالهوية الثقافية».

#### سابعاً: النتائج والتوصيات

##### نتائج الدراسة:

تعتبر النسبية بالممارسة المحاسبية من أساسيات النظام المحاسبي، فلا يوجد ممارسة محاسبية تتسم بالقبول المطلق بجوانب الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، ولكن يختلف الحكم على شكل وطبيعة وجودة الممارسة المحاسبية على العديد من العوامل والمتغيرات الداخلية والخارجية.

هناك العديد من الأبعاد الثقافية التي تشكل الهوية الثقافية لبيئة التطبيق المحاسبي، وتوصلت الدراسة أن هناك أربعة أبعاد ثقافية - بالإضافة للأبعاد الثقافية لهوفستيد - تساهم في تشكيل الهوية الثقافية وهي: المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية؛ التدين مقابل العلمانية؛ المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة؛ التغيير مقابل الجمود.

هناك العديد من القيم المحاسبية التي تتشكل بناءً على أبعاد الهوية الثقافية لبيئة التطبيق المحاسبي، وتوصلت الدراسة أن هناك أربعة قيم محاسبية بالإضافة لقيم جراي 1988 وهي: القواعد مقابل المبادئ؛ الملائمة مقابل المصدقية؛ المسؤولية الشاملة مقابل المسؤولية المحدودة؛ إيجابية مقابل سلبية إدارة المكاسب.

للتباين بالهوية الثقافية تأثير على القيم والممارسات المحاسبية والتي يكون لها مردود على مستوى النسبية بالممارسة المحاسبية، وتوصلت



جوانب الممارسة المحاسبية والتحديات التي يفرضها هذا التباين على فاعلية التحول لمعايير المحاسبة الدولي حالياً ومستقبلاً.

### ثامناً: المراجع

بلغيث، مدني، التوافق المحاسبي - المفهوم المبررات الأهداف، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد الرابع، www.google.com.

حواس، صلاح، 2008، "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، رسالة دكتوراه. جامعة الجزائر.

عبد الوهاب، وائل، 2009، "إيجابية الأزمة المالية العالمية في تفعيل أدوات القياس المحاسبي (دراسة تحليلية انتقادية)" مجلة الدراسات والبحوث التجارية، تصدرها كلية التجارة جامعة بنها، العدد الثاني.

عبد الوهاب، وائل، 2015، "العوامل الحاكمة لتحقيق فاعلية المعايير القائمة على - القواعد مقابل المبادئ - لتحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة تطبيقية"، Journal of Empirical Research in accounting & auditing , (No.1 , ISSN(2384-4787

يوسف، جمال، 2013، محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية، www.google.com

- Adnan , S. M., and Staden C. v. ; Hay D. , 2012 ,. Do Culture and Governance Structure Influence CSR Reporting Quality: Evidence From China ' , India, Malaysia And THE United Kingdom, www.ssrn.com
- Afifunddin, H. B.,and Siti-Nabiha, A. K, 2010, 'Towards good accountability: The role of accounting in Islamic religious organization', World Academy of Science,Engineering and Technology, 66, pp.1133-1139.
- Agoglia ,C.P., Douppnik, T.S.,and Tsakumis G.T.,2011, 'Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions',

إجراء مزيد من الدراسة حول تأثير التباين بالهوية الثقافية على الممارسة المحاسبية وفاعلية التوجه نحو التوحيد المحاسبي، بحيث يتم تقسيم الدول إلى ثلاث مستويات حسب هويتها الثقافية وقيمها المحاسبية: دول مهياة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛ دول لديها مقومات تطبيق المعايير الدولية ولكن تحتاج لفترة إعداد لتتوافق مع تطبيق تلك المعايير؛ دول لا تتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية بالأجل القصير.

الوقوف على محفظة الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية لبيئة التطبيق المحاسبي الحالية والفجوة بين تلك المحفظة وبين محفظة القيم المحاسبية المتوافقة مع التوحيد المحاسبي الدولي، وكيفية احتواء تلك الفجوة .

إجراء مزيد من الدراسات والأبحاث حول المردود السلبي للتحول للمعايير الدولية في ظل عدم التوافق مع الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية على جوانب جودة وشفافية المعلومات المحاسبية .

وضع برامج وأطر زمنية محددة لتحقيق التوافق مع القيم المحاسبية الملائمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، والتي ستكون أساس لتحديد نقطة البداية في تطبيق تلك المعايير .

تطوير منظومة التعليم والتدريب المحاسبي ليدعم التحول للقيم المحاسبية الملائمة لتطبيق المعايير الدولية، من خلال إعادة تشكيل الهوية الثقافية لمزاوي مهنة المحاسبة والتي تتوافق مع تطبيق تلك المعايير.

تأسيس هيئة مستقلة - استقلال إداري ومادي - بكل دولة تكون مسؤولة عن دراسة جدوى التحول للمعايير الدولية والتوقيت الملائم لهذا التحول من خلال دراسة الهوية الثقافية المحلية والقيم التي تشكل الممارسة المحاسبية ومدى التوافق أو عدم التوافق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية.

على الباحثين بالجانب الأكاديمي المحاسبي القيام بمزيد من البحث والدراسة حول تأثير التباين بالهوية الثقافية بأبعادها المختلفة على



- Research Journal, 11(2), pp. 255-268
- Borker , D. R., 2013b, 'Accounting And Cultural Values: IFRS In 3G Economies ',International Business & Economics Research Journal , Volume 12, Number 6.
  - Borker D. R., 2014, ' Accounting and Cultural Values: The 3G Index Runner-up Countries', Global Review of Accounting and Finance, Vol.5,No. 1, pp.,1 – 12
  - Buhr , N. , and Freedman , M., ' 2001,» Culture, institutional factors and differences in environmental disclosure between Canada and the United States', Critical Perspectives on Accounting ,12, pp. 293-322
  - Chand , P., Cummings, L.and Patel, C., 2011 , 'The Effect of Accounting Education and National Culture on Accounting Judgments: A Comparative Study of Anglo-Celtic and Chinese Culture', www.ssrn.com
  - Chow, C., Harrison, G., McKinnon, J. and Wu, A.,2002 , 'The organizational culture of public accounting firms: Evidence from Taiwanese local and US affiliated firms', Accounting, Organizations and Society, 27(4), pp347-360.
  - Cornelius, P. ,2005, ' Good corporate practices in poor corporate governance systems',5(3),12-23, ttp://dx.doi.org/10.1108/14720700510604661
  - Cotter, J., and Zimmer, I., 2003, 'Disclosure versus recognition: The case of asset revaluations', Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics 10,pp, 81-99.
  - Deloitte , 2004 , ' IAS plus' ,ww.iasplus.com/fcountryluscias.htm
  - Ding, Y., Jeanjean, T., and Stolowy, H.,2005, «Why do National GAAP Differ from IAS? The Role of Culture', The International Journal of Accounting, Vol. 40, Pp. 325-350.
  - Doupnik , T. S. , and ; Richter M., 2003, ' Interpretation of Uncertainty Expressions: A Cross-national study ',Accounting,Organizations and Society 28,pp 15–35.
  - Doupnik , T. S. , and Riccio E. L., 2006, 'The Influence of Conservatism and Secrecy on the Interpretation of Verbal Probability Expressions in the Anglo and Latin Cultural Areas', The International Journal of Accounting 41,pp 237–261.
  - The Accounting Review ,Vol. 86, No. 3
  - Ahmed, A., Kilic, E., and Lobo, G., 2006, ' Does recognition versus disclosure matter? Evidence from value-relevance of banks' recognized and disclosed derivative financial instruments', The Accounting Review, 81 (3),Pp 567-588.
  - Alkafaji , Y.,2012, 'The Influence of Culture on Accounting Disclosures: The Case of the UAE' , http://ssrn.com/abstract=2155123
  - Archambault , J, and Archambault M.E., 2003 , 'A multinational test of determinants of corporate disclosure' . The international Journal of accounting , Vol. 38, No. 2, pp173- 194.
  - Archambault , J. , and Archambault , M.E., 2009 , 'An Analysis of Social Factors Influencing the Adoption of International Financial Reporting Standards', http://mds.marshall.edu/acct\_faculty
  - Askary , S., Pounder , J., and Hassan Y., 2008, 'Influence of culture on accounting Uniformity among Arabic nations' ,Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues, 1(2).
  - Armstrong , C. ,Barth , M., Jagolinzer , A. , and Riedl E., 2010, 'Market reaction to the adoption of IFRS in Europe', Accounting Review, 85 (1) ,pp 31–61.
  - Baydoun,N. and ,Willett R. ,1995, 'Cultural relevance of western accounting systems to developing countries' Abacus, 31(1),pp 67-92.
  - Barth , M. E, Landsman , W. R., and Lang M.,2008, 'International accounting standards and accounting quality' , journal of Accounting Research, 46(3), pp467–498.
  - Benou , G., Gleason, K. C. , and Madura , J., 2007, 'Impact of Visibility and Investment Adviser Credibility on the Valuation Effects of High-Tech Cross-Border Acquisitions', Financial Management 36 (1),pp. 69–89.
  - Borker , D. R., 2013a , ' Is There a Favorable Cultural Profile for IFRS?: An Examination and Extension of Gray's Accounting Value Hypotheses',International Business & Economics Research Journal, 12(2), pp.167-177.
  - Borker , D. R., 2012, ' Stepped-Up Progress On IFRS In Russia: History In The Making', International Business & Economics



- M., 2010, 'Cultures and Organizations: Software of the Mind: Intercultural Cooperation and its Importance for Survival', New York: McGrawHill
- Holland , L. , and Foo Y. B., 2003, 'Differences in environmental reporting practices in the UK and the US: the legal and regulatory context', *The British Accounting Review*; 35, pp. 1-18
  - Hope, O-K., 2003 , 'Firm-level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin' ,*Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 14, pp 218-248.
  - Islam ,M. M., 2014, 'IFRS Requirements and Challenges to Adoption & Implementation: The U.S. View', the 4th International conference for Accounting and Auditing organized by Kaaa . [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
  - Ivancevich , J., Konopaske , R. and , Matteson , T.M., 2011 , ' Organizational Behavior and Management' , 9ed. New York: McGraw Hill, International Edition
  - Jaggi , B. , and Low P.Y., 2000, 'Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures' , *The International Journal of Accounting*, 35 (4), pp495-519.
  - Jackson , R.A., 2004 , 'Principles versus Rules', *Internal Auditor*, Vol.61 (5), pp.56-61
  - Kamp , B ., 2010, 'Accounting Culture And Attitudes Towards IFRS For Small Medium Enterprises (SMES) ' , *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance* ,Vol.,1 (1)
  - Kang , T., Lee L. F., NG T. Y, and Tay J.S. W. , 2004 , 'The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism? ' , [http://ink.library.smu.edu.sg/soa\\_research/275](http://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/275)
  - Karacaer , S. , Gohar R. , Aygün M. , and Sayin C., 2009, 'Effects of personal values on auditor's ethical decisions: A comparison of Pakistani and Turkish professional Auditors' , *Journal of Business Ethics*, 88(1), pp 53-64.
  - Keyton , J. , 2011, 'Communication and Organizational Culture: A Key to Understanding Work', 2nd ed. Sage Publications, Inc.
  - Kock , D.; der Merwe C. V, 2009 , 'Using the Competing Values Framework (CVF)
  - Fang, Y. .2007, 'On accounting and culture', *Canadian Social Science*, 3(5), pp.,384-386.
  - Frederickson, J., Hodge F., and Pratt J., 2006, 'The evolution of stock option accounting: Disclosure, voluntary recognition, mandated recognition and management disavowals', *The Accounting Review* , 81(5), pp1073-1093.
  - Financial accounting standards Board, 2006 'Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information', Retrieved from FASB.
  - Gebhardt, G.; Mora A. , and Wagenhofer A., 2014 ' Revisiting the Fundamental Concepts of IFRS ' , *Journal of Accounting, Finance and Business Studies*. Vol. 50, Issue 2, pp 107-116.
  - Gray, S. J. , and Coenenberg A. G., 1984, 'EEC Accounting Harmonization: Implementation and Impact of the Fourth Directive' , North Holland.
  - Gray , S.J., 1988 , 'Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally', *Abacus*, Vol. 24, No. 1, pp. 1-15
  - Gray , S.J., and Vint H.M. , 1995, 'The impact of culture on accounting disclosures Some international evidence' ,*Asia Pacific Journal of Accounting* , December, pp. 33-44.
  - Guan , L. , and Pourjalali H., 2010, 'Effect of Cultural Environmental and Accounting Regulation on Earnings Management: A Multiple Year-Country Analysis', *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics* 17 , pp99-127
  - Hashim , H. A., 2012, 'The Influence of Culture on Financial Reporting Quality in Malaysia', , *Asian Social Science* , Vol. 8, No. 13; 2012 ,ISSN 1911-2017 E-ISSN 1911-2025.
  - Hofstede , G., 1980, 'Culture Consequences: International Differences in Work-Related Values', Sage Publishing, Beverly-Hills, California.
  - Hofstede , G. , 1984 , 'Cultural dimensions in management and planning', *Asia Pacific Journal of Management*, 1(2), pp 81-99.
  - Hofstede , G., Hofstede , G. J. , and Minkov,





- Quarterly, 7(2), pp 10-16.
- Michels, J., 2013, 'Disclosure versus Recognition: Inferences from Subsequent Events', Working paper, University of Pennsylvania
  - Muller, M.A., Riedl E.J. and Sellhorn T., 2013, 'Recognition versus disclosure of fair values', Working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2362362>
  - Neidermeyer, P. E., Dorminey J., Wilson A.J., 2012, 'Cultural Factors, Economic Affiliations And The Adoption Of International Financial Reporting Standards', *The Journal of Applied Business Research*, V. 28, No. 5
  - Nelson, M. W., and Clor-Proell S., 2007, 'Accounting standards, implementation guidance, and example-based reasoning', *Journal of Accounting Research* 45, pp 699-730.
  - Noori, Z., and Navid B. J., 2014, 'The Study of the Effect of Culture on Financial Reporting Transparency and Improving the responsiveness Level in State Organizations (Case Study: Health Ministry)', *Journal of Applied Environmental and Biological Sciences*, 4(4), pp 171-174.
  - Onyebuchi, V., 2011, 'Ethics in accounting', *International Journal of Business and Social Science*, 2(12), pp 914-925
  - Oluku, M. D., and Ojeka, S., 2011, 'The challenge of culture to international financial reporting standards convergence', *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 2(12), pp.914-925.
  - Orij, R., 2010, 'Corporate Social Disclosures in the Context of National Cultures and Stakeholder Theory', *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 23, Issue 7, pp 868 – 889
  - Perera, H., 1989, 'Towards A Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting', *The International Journal of Accounting*, vol. 24, pp 42-56.
  - Perera, H., Cummings L., and Chua F., 2012, 'Cultural Relativity of Accounting Professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa', *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 28, pp 138-146.
  - Power, M., 2010, 'Fair value accounting, to Investigate Organizational Culture in a Major Private Security Company', *South African Journal of Economic and Management Sciences* 12 (3), pp 343–52.
  - Kolečnik, K., 2013, 'The Role Of Culture in Accounting in the Light of Hofstede's, Gray's and Schwartz's Cultural Dimensions Theories – A Literature Review', *Financial Internet Quarterly e-Finance*, vol. 9, No. 3.
  - Larson, R. K., and Kenny S. Y., 1995, 'An Empirical Analysis of International Accounting Standards, Equity Markets and Economic Growth in Page 34 of 36 Developing Countries', *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol. 6, No. 2, 1995, pp130-157.
  - Lau, A., and Ma R., 1997, 'A Board Perspective on Financial Reporting in Pacific Asia,' *Financial Reporting in the Pacific Asia Region*, Edited by Ronald Ma (World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd., Singapore Institute of Management.
  - Leuz, C. D., Nanda D., and Wysocki P., 2003, 'Earnings Management and Investor Protection: an International Comparison', *Journal of Financial Economics* 69, pp505-527.
  - Libby R., Nelson M., and Hunton J., 2006, 'Recognition vs. Disclosure, Auditor Tolerance for Misstatement, and the Reliability of Stock-Compensation and Lease Information', *Journal of Accounting Research* 44 (3), pp533-560.
  - Liu, J., and Liu C., 2007, 'Value relevance of accounting information in different stock market segments: The case of Chinese A-, B- and H- shares', *Journal of International Accounting Research*, 6(2), pp55–81.
  - Longden, S., Luther R., and Bowler D., 2007, 'Management Accounting in a Society Undergoing Structural Change: A Southern African Study: Loosely Coupled Rules and Routines in Action', *Management Accounting Research*, Vol. 18, pp 76-101.
  - Maali, B., Napier C., 2010, 'Accounting, religion and organizational culture: The Creation of Jordan Islamic Bank', *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 1(2), pp92-113.
  - MacArthur, J., 2006, 'Cultural influences on German versus US management accounting practices', *Management Accounting*



- Horizons 17, pp 61-72.
- Schipper, K., 2007, 'Required disclosures in financial reports', *The Accounting Review*, 82, Pp301-326.
  - Schultz, J. J., and Lopez T. J., 2001, 'The impact of National Influence on Accounting Estimates: Implications for International Accounting Standard-setters', *The International Journal of Accounting*, Vol. 36, pp. 271-290.
  - Schwartz, S. H., 1994, 'Beyond Individualism-Collectivism: New Cultural Dimensions of Values', In U. Kim, H. C.
  - Silberhorn, D.; Warren R.C., 2007, 'Defining corporate social responsibility: A view from big companies in Germany and the UK', *European Business Review*; 19 (5), pp 352-372.
  - Skotarczyk, M. A., 2011, 'The Effect of Culture on the Implementation of International Financial Reporting Standards', [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
  - Tsakumis, G., 2007, 'The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules', *ABACUS*, 43(1), 27-48. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.2007.00216.x>
  - Tsui, J. S., and Gul, F. A., 1996, 'Auditors, behavior in an audit conflict situation: A research note the role of locus of control and ethical reasoning', *Accounting Organization and Society*, 21(1), pp41-51.
  - Van Smith, J., Adhikari A., and Tondkar R.H., 2005, 'Exploring differences in social disclosures internally: A stakeholder perspective', *Journal of Accounting and Public Policy*; 24, pp 123-151
  - Williams, S. M., 1999, 'Voluntary environmental and social accounting disclosure practices in the Asia-Pacific region: An international empirical test of political economy theory', *The International Journal of Accounting*; 34 (2), Pp. 209-238
  - Young, M., 2013, 'Cultural Influences on Accounting and Its Practices', [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
  - Zarzeski, M., 1996, 'Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices', *Accounting Horizons*, 10(1), pp18-38.
  - financial economics and the transformation of reliability', *Accounting and Business Research*, 40 (3).
  - Radebaugh, L. H., and Gray S. J., 2002, 'International Accounting and Multinational Enterprises', (5th ed). USA: John Wiley
  - Ramanna, and Sletten E., 2009, 'Why do countries adopt International Financial Reporting Standards?', Working Paper, Harvard Business School, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
  - Rapina, 2013, 'The Influence of The Organizational Culture and The Organizational Structure on The Accounting Information System and Its Impact on The Quality of Information The 2nd IBSM', International Conference on Business and Management, Chiang Mai – Bangkok
  - Robbins S.P., Judge T.A., Odendaal A., and Roodt G., 2009, 'Organizational Behavior Global and Southern African Perspective', 2nd edition, Pearson Education, Inc, publishing as Prentice Hall.
  - Sadeghian, H., and Reza H.K., 2014, 'Accounting for Culture in Terms of Hofstede and Gray', *International SAMANM Journal of Finance and Accounting*, ISSN 2308-2356, Vol. 2, No.
  - Sagiv, L., and Schwartz S. H., 2007, 'Cultural Values in Organizations: Insights for Europe', *European Journal of International Management*, Vol. 1, Issue 3, pp 176-190.
  - Salter, S. B., and Lewis P. A., 2011, 'Shades of Gray: An empirical examination of Gray's model of culture and income measurement practices using 20-F data', *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 27, pp. 132-142.
  - Salter, S., and Niswander F., 1995, 'Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory', *Journal of International Business Studies*, 26(2), pp 379-397.
  - Satava D.; Caldwell C.; Richards L., 2006, 'Ethics and Auditing Culture: Rethinking the Foundation of Accounting and Auditing', *Journal of Business Ethics*, 64(3), pp. 271-284.
  - Schipper, K., 2003, 'Principles-based accounting standards', *Accounting*



## ملحق (1) قائمة الاستقصاء

المقياس والأوزان الترجيحية					المبـارات
غير موافق على الإطلاق (1)	غير موافق (2)	موافق بدرجة متوسطة حسابية (3)	موافق بدرجة كبيرة (4)	موافق تماماً (5)	
					<p>1. هناك العديد من الأبعاد الثقافية التي تشكل التباين بالهوية الثقافية سواء على المستوى الكلي والجزئي ومنها:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية.</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقيد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية</li> <li>• التدين مقابل العلمانية.</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود .</li> </ul>
					<p>2. تمثل النسبية بالممارسة المحاسبية أحد سمات وخصائص النظام المحاسبي</p>
					<p>3. من أهم أشكال النسبية بالممارسة المحاسبية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• نسبية الاعتراف المحاسبي</li> <li>• نسبية القياس المحاسبي</li> <li>• نسبية الإفصاح المحاسبي</li> <li>• نسبة درجة التحفظ المحاسبي</li> <li>• نسبية المسؤولية الاجتماعية</li> <li>• نسبية النظرة في إدارة المكاسب</li> <li>• نسبية الاتساق المحاسبي</li> </ul>
					<p>4. أياً من القيم المحاسبية التالية يرتبط بشكل وسمات الهوية الثقافية لبيئة التطبيق المحاسبي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• القواعد مقابل المبادئ</li> <li>• المهنية مقابل الرقابة القانونية.</li> <li>• السرية مقابل الشفافية</li> <li>• المسؤولية الشاملة مقابل المسؤولية المحدودة</li> <li>• التحفظ مقابل التفاؤل</li> <li>• الملائمة مقابل المصادقية</li> <li>• ايجابية مقابل سلبية إدارة المكاسب</li> <li>• الاتساق مقابل المرونة</li> <li>• الاعتراف مقابل الإفصاح المحاسبي</li> </ul>



المقياس والأوزان الترجيحية					العبارة
غير موافق على الإطلاق (1)	غير موافق (2)	موافق بدرجة متوسطة حسابية (3)	موافق بدرجة كبيرة (4)	موافق تماما (5)	
					<p>5. تقضيل المعايير على أساس المبادئ يرتبط إيجابيا ب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية:</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقييد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية</li> <li>• التدين مقابل العلمانية .</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود</li> </ul>
					<p>6. تقضيل الرقابة المرنة مقابل الرقابة الصارمة يرتبط إيجابيا ب :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية:</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقييد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية</li> <li>• التدين مقابل العلمانية .</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود</li> </ul>
					<p>7. تقضيل السرية مقابل الشفافية يرتبط إيجابيا ب :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية:</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقييد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية</li> <li>• التدين مقابل العلمانية .</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود</li> </ul>
					<p>8. تقضيل المسؤولية الشاملة مقابل المسؤولية التجارية يرتبط إيجابيا ب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية:</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقييد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية</li> <li>• التدين مقابل العلمانية .</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود</li> </ul>



المقياس والأوزان الترجيحية					العبارات
غير موافق على الإطلاق (1)	غير موافق (2)	موافق بدرجة متوسطة حسابية (3)	موافق بدرجة كبيرة (4)	موافق تماما (5)	
					<p>9. تفضيل التمسك بدرجة تحفظ عالية يرتبط إيجابيا ب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية:</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقييد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية</li> <li>• التدين مقابل العلمانية .</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود</li> </ul>
					<p>10. تفضيل ملائمة مقابل مصداقية المعلومات المحاسبية يرتبط إيجابيا ب</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية:</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقييد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية</li> <li>• التدين مقابل العلمانية .</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود</li> </ul>
					<p>11. يرتبط المغالاة في إدارة المكاسب إيجابيا ب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية:</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقييد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية .</li> <li>• التدين مقابل العلمانية .</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود</li> </ul>
					<p>12. يرتبط الاتساق مقابل المرونة بالممارسة المحاسبية إيجابيا ب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقييد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية .</li> <li>• التدين مقابل العلمانية .</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود</li> </ul>



المقياس والأوزان الترجيحية					العبـارات
غير موافق على الإطلاق (1)	غير موافق (2)	موافق بدرجة متوسطة حسابية (3)	موافق بدرجة كبيرة (4)	موافق تماما (5)	
					<p>13. يرتبط دلالة الفرق بين الاعتراف المحاسبي مقابل الإفصاح إيجابيا ب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الفردية مقابل الجماعية:</li> <li>• مسافة السلطة الكبيرة مقابل الصغيرة</li> <li>• القوة مقابل الضعف في تجنب المخاطر</li> <li>• سمات الذكورة مقابل سمات الأنوثة.</li> <li>• الطول مقابل القصر</li> <li>• التساهل مقابل التقييد</li> <li>• المعلوماتية مقابل اللامعلوماتية</li> <li>• التدين مقابل العلمانية .</li> <li>• المصلحة العامة مقابل المصلحة الخاصة</li> <li>• التغيير مقابل الجمود</li> </ul>
					<p>14. نسبة القيم والممارسات المحاسبية – المبنية على محفظة الأبعاد الثقافية بيئة التطبيق – تحدد مدى فاعلية تطبيق معايير التقرير المالي الدولي .</p>
					<p>15. أيا من القيم المحاسبية التالية – التي تتشكل بناء على محفظة الأبعاد الثقافية – ستحدد مدى التوافق وقابلية تطبيق المعايير الدولية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• المهنية مقابل الرقابة القانونية</li> <li>• الاتساق مقابل المرونة.</li> <li>• التحفظ مقابل التفاوض</li> <li>• السرية مقابل الشفافية</li> <li>• القواعد مقابل المبادئ</li> <li>• الملائمة مقابل المصادقية</li> <li>• المسؤولية الشاملة مقابل المسؤولية المحدودة</li> <li>• ايجابية مقابل سلبية إدارة المكاسب</li> <li>• تدنية معنوية الفروق بين الاعتراف والإفصاح المحاسبي.</li> </ul>



## ملحق رقم 2

	Power Distance	Individualism	Masculinity	Uncertainty Avoidance	IFRS Permitted
<b>North America</b>					
Canada	39	80	52	48	Y
Guatemala	95	6	37	101	Y
Mexico	81	30	69	82	Y
United States	40	91	62	46	N
<b>South America</b>					
Argentina	49	46	56	86	N
Brazil	69	38	49	76	Y
Chile	63	23	28	86	Y
<b>Europe</b>					
France	68	71	43	86	Y
Germany	35	67	66	65	Y
UK	35	89	66	35	Y
<b>Asia</b>					
Japan	54	46	95	92	Y
India	77	48	56	40	N
Indonesia	78	14	46	48	N
Pakistan	55	14	50	70	
<b>Africa</b>					
West Africa*	77	20	46	54	N/A
South Africa	49	65	63	49	Y

\*Ghana, Nigeria, Sierra Leone

مقارنة بين العديد من الدول حسب الأبعاد الثقافية لهوفستيد

(Source: Skotarczyk, 2011)



## محلقة رقم (3)

(Global Growth Generator countries) 3G ترتيب دول

حسب توافقها مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية

IFRS Rank	3G Rank	3G Economy/	Individual Country Profile		IFRS Favorable Profile	
1	3	India	Professionalism Optimism/Conservatism	Flexibility/Uniformity Transparency/Secrecy	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
2	5	Mongolia	Statutory Control Optimism/Conservatism	Flexibility Transparency	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
3	6	Philippines	Professionalism Conservatism/Optimism	Uniformity (-) Secrecy	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
3	1	Viet Nam	Professionalism (-) Conservatism/Optimism	Uniformity (-) Secrecy	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
4	2	China	Professionalism/Statutory Control Optimism/Conservatism	Uniformity (-) Secrecy (-)	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
5	10	Sri Lanka	Professionalism Conservatism/Optimism	Uniformity (-) Secrecy	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
6	4	Indonesia	Statutory Control Conservatism	Uniformity Transparency	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
6	7	Iraq	Statutory Control Conservatism	Uniformity Transparency	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
7	11	Nigeria	Statutory Control (-) Conservatism/Optimism	Uniformity Secrecy	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
8	8	Bangladesh	Statutory Control Conservatism	Uniformity Secrecy	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency
8	9	Egypt	Statutory Control Conservatism	Uniformity Secrecy	Professionalism Optimism	Flexibility Transparency

(source: Borker,2.13a)