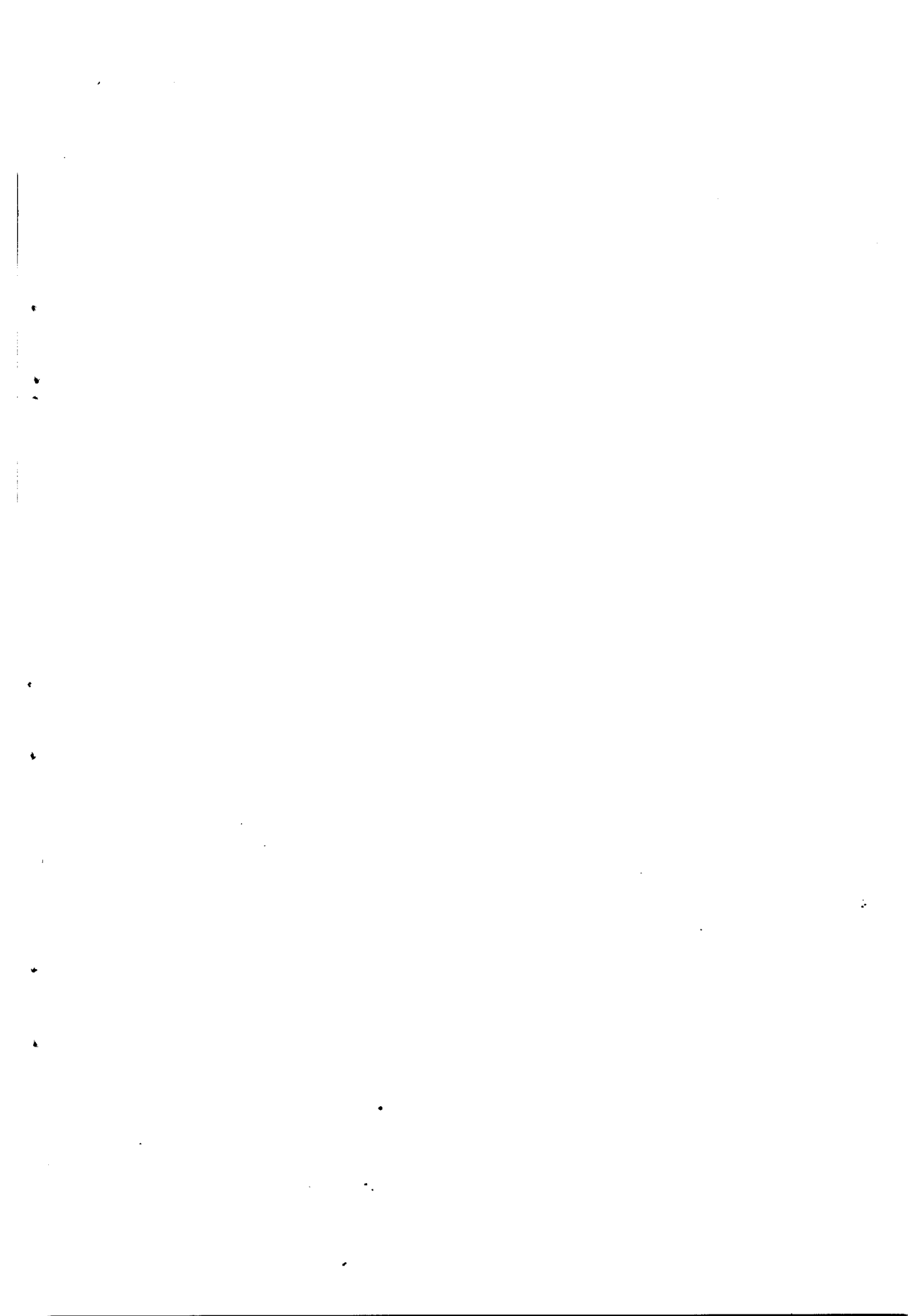


دراسة إنتقادية لمعايير المحاسبة فى ظل تطبيقها فى البيئة المصرية

د/ حاتم محمد عبد الرؤف الشيشينى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة طنطا



دراسة إنتقادية لمعايير المحاسبة فى ظل تطبيقها فى البيئة المصرية

دكتور| حاتم محمد عبد الرؤف الشيشينى

مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة جامعة طنطا

Abstract خلاصة البحث

يعتمد قارئ القوائم المالية عليها فى إتخاذ القرارات الإستثمارية، وتعتمد القوائم المالية فى إعدادها على معايير المحاسبة، والتي يجب أن تتوافق مع البيئة التي تعمل من خلالها، ومن أهم عناصرها الثقافة Culture. ولقد قامت مصر بعدة خطوات كبيرة نحو الإقتصاد الحر، مع ظهور العولمة Globalization، وتوقيع إتفاقيات تحرير التجارة قامت مصر بتطبيق معايير محاسبة مصرية مبنية على معايير المحاسبة الدولية بهدف خدمة المستثمر العالمى، وجذب رؤوس الأموال الأجنبية. يهدف هذا البحث إلى القيام بدراسة إنتقادية لمعايير المحاسبة فى ظل الثقافة المصرية، وكيف يمكن الحكم على مدى نجاح المعايير. ولقد قام الباحث بعرض للدراسات التي تناولت الثقافة ولنموذجى (Hofstede (1980، Gray (1998، والدراسات التي تناولتهم، وأبعاد الثقافة المصرية. وعرض الباحث الدراسات التي تناولت الثقافة المصرية، والربط بينها وبين المحاسبة، ومعايير المحاسبة. ولقد أوضح أن نقاط الخروج على معايير المحاسبة الدولية تتمشى مع الثقافة المصرية، كما أن الحكم على مدى نجاح معايير المحاسبة المصرية قد يتم من خلال قياس إتجاهات معدى، ومستخدمى القوائم المالية نحو معايير المحاسبة.

١. مقدمة و مشكلة البحث

يعتبر النظام المحاسبى فى أى دولة نتاج طبيعى للظروف البيئية، والإجتماعية، والإقتصادية المحيطة. ونظراً لإختلاف الظروف التي تتوافر فى دول العالم المختلفة، فمن الطبيعى أن نلاحظ وجود إختلافات فى نظم المحاسبة فى الدول المختلفة. وأحد أوجهة الإختلاف الهامة هو: إختلاف معايير المحاسبة المتعلقة بالقياس وإعداد التقارير المالية. وفى الدول المتقدمة يتوافر لديها الموارد المطلوبة لصياغة معاييرها بنفسها دون الحاجة إلى جلب معايير من الخارج. وصياغة الدول المعايير المحاسبية الخاص بها، يجعل معايير المحاسبة معبرة عن الواقع التي تعمل به الدولة، ومنتظمة مع الواقع البيئى، والإجتماعى والقانونى الذي تعمل به. أما فى الدول الأخذة فى النمو فقد تختار عدة بدائل من أهمها: صياغة معايير خاصة بها، أو إستيراد معايير من الخارج (أى معايير معدة لدولة أخرى) ، أو تبني معايير المحاسبة الدولية.

وفى مصر يرتبط تطور معايير المحاسبة مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية، ولقد كانت مصر من أقدم الدول التى توافر لديها سوق رأس مال منذ زمن بعيد. ويشير الموقع الإلكتروني للهيئة العامة لسوق المال (www.cma.gov.eg) إلى معلومات ترتبط بنشأة الهيئة العامة لسوق المال. وتشير تلك المعلومات إلى أن البورصة المصرية التى أنشئت فى أواخر القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين تعتبر من أقدم البورصات فى العالم. وكانت أيضا من أنشط البورصات فى العالم حتى الستينات عندما أثرت قرارات التأميم على تداول الأسهم والسندات وتسببت فى سكون حركة البورصة وعادت البورصة للظهور مرة أخرى مع برنامج إعادة الهيكلة الاقتصادية فى العقد الأخير من القرن العشرين. وتأسست الهيئة العامة لسوق المال بموجب القرار الجمهوري رقم ٥٢٠ عام ١٩٧٩ ولكنها لم تتول كامل مهامها إلا بحلول التسعينات مع صدور قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية، وخلال تلك الفترة كان دورها الأساسي هو تدعيم إحياء سوق المال بمصر عن طريق توجيه مؤسسات السوق وتوعية المستثمرين المحتملين وتعزيز البنية الأساسية القانونية والتنظيمية والتشغيلية. وفى الوقت ذاته ساعد برنامج إعادة الهيكلة الاقتصادية، وبخاصة برنامج خصخصة الشركات المملوكة للدولة، على تصعيد نمو السوق. ونتيجة لهذه الجهود زاد رأس المال السوقي من ٥ مليار جنيه مصري عام ١٩٩٠ إلى ٦٠٢ مليار جنيه مصري فى ٢٠٠٠/٦/٣٠. ويشير الموقع الإلكتروني لهيئة سوق المال إلى أن تطبيق متطلبات الإفصاح طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية المبنية على معايير المحاسبة الدولية من ضمن مهام الهيئة.

ويتضح مما سبق، أن هيئة بورصة الأوراق المالية تلعب دوراً كبيراً فى الرقابة على تطبيق معايير المحاسبة وبرز هذا الدور فى ظل عودة البورصة من جديد للظهور فى البيئة المصرية. ويشير الموقع الإلكتروني لهيئة سوق المال أيضاً إلى أن البورصة المصرية مسئولة عن تطبيق معايير المحاسبة المصرية الجديدة المبنية على معايير المحاسبة الدولية، ولعل السؤال الذى يتبادر إلى الذهن الآن: لماذا تبنى معايير المحاسبة المصرية على معايير المحاسبة الدولية؟ والإجابة على هذا السؤال نجدها فى الأبحاث المنشورة. فتشير معظم الدراسات المحاسبية، والمقالات فى معظم الدوريات إلى أن المحاسبة لا يتم صياغتها دون النظر إلى البيئة التى تعمل فيها. لأن المحاسبة إنعكاس للبيئة (Adhikari and Tondkar, 1992)، ونظراً لإختلاف الظروف البيئية والتى تتضمن: الظروف الاجتماعية، والثقافية، والقانونية، فإن من الطبيعى أن

تختلف معايير المحاسبة وإعداد التقارير المالية. ويطلق على ظاهرة إختلاف معايير المحاسبة "التنوع المحاسبي" "accounting diversity". ويؤثر التنوع المحاسبي على المشاركين في أسواق رأس المال العالمية بسبب صعوبة مقارنة المعلومات المالية بين الدول المختلفة.

وتعتمد الدول الآخذة في النمو (ومن ضمنها مصر) على الإستثمارات التي ترد إليها سواء من الدول المتقدمة، أو من المستثمرين العالميين في الدول المختلفة. ولكن المستثمر العالمي يواجه صعوبة كبيرة في مقارنة القوائم المالية التي يحصل عليها من الدول المختلفة بسبب ظاهرة التنوع المحاسبي. ولقد قامت عدة منظمات محاسبية بمحاولة التغلب على مشاكل عدم إمكانية مقارنة المعلومات المالية المترتبة على التنوع المحاسبي من خلال عمليات التوحيد أو التوفيق Harmonization للمعايير المحاسبية، ومعايير إعداد التقارير المالية. ويشير التوحيد أو التوفيق إلى "عملية تتطوى على إستبعاد التنوع المحاسبي التام والتحول إلى شكل من أشكال التوحيد أو التوفيق" (Tay and Parker, 1990). وبمعنى أدق فإن التوحيد يعمل على زيادة إمكانية المقارنة بين الممارسات المحاسبية عن طريق وضع قيود على درجة الإختلاف. وفي بداية جهود التوحيد أنشئ مجمع معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards board (IASB) بهدف دعم جهود التوحيد أو التوفيق، وكان يطلق عليه فيما قبل

لجنة معايير المحاسبة International Accounting Standards Committee (IASC)

وفي عام ١٩٧٣، أنشئ مجمع معايير المحاسبة الدولية بواسطة تسع منظمات مهنية رائدة من عدة دول وهي: أستراليا، وهولندا، والمملكة المتحدة، والمكسيك، والولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، وألمانيا، واليابان، وفرنسا. وكان الهدف الأساسي هو تشجيع التوحيد وخصوصاً في الدول الآخذة في النمو، والتي لا يتوافر لديها الموارد اللازمة لصياغة معايير المحاسبة الخاصة بها (Fitzgerald, 1981). ويطلق على المعايير التي يصدرها مجمع معايير المحاسبة الدولية "معايير المحاسبة الدولية"، ولقد سميت بعد ذلك معايير إعداد التقارير المالية الدولية

.International financial reporting

ويعتبر توحيد معايير المحاسبة المحلية مع معايير المحاسبة الدولية هام بالنسبة للدول الآخذة في النمو حيث تعتمد تلك الدول على تدفق رؤوس الأموال الأجنبية إليها. وتلعب معايير المحاسبة الدولية دوراً هاماً في حصول الدول الآخذة في النمو على تدفق الأموال من المستثمرين العالميين إليها. ويثير تطبيق معايير المحاسبة المصرية المبنية على أساس معايير المحاسبة الدولية السؤال الآتي: هل تلك المعايير مناسبة للبيئة المصرية؟ أو بمعنى أدق هل معايير المحاسبة مناسبة للثقافة المصرية؟.

٢. هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى إجراء دراسة إنتقادية لمعايير المحاسبة المصرية المبنية على معايير المحاسبة الدولية في ضوء الثقافة المصرية. ومعنى آخر يحاول البحث الإجابة على الأسئلة التالية:

١. هل معايير المحاسبة المصرية المبنية على معايير المحاسبة الدولية مناسبة للثقافة المصرية؟
٢. كيف يمكن الحكم على مدى نجاح معايير المحاسبة المصرية؟

٣. منهج البحث:

سوف يقوم الباحث باستخدام النموذج الوصفي Descriptive model بهدف وصف الثقافة القومية في مصر، والأبحاث التي تناولت الثقافة القومية، والعلاقة بين الثقافة القومية ومعايير المحاسبة في مصر. وسوف يستخدم الباحث النموذج الإيجابي positive model أيضاً في التنبؤ بمدى نجاح معايير المحاسبة المصرية

٤. أهمية البحث

ترتبط أهمية البحث، بمشكلة البحث: والهدف منها. حيث يهدف البحث إلى تحديد ما إذا كانت معايير المحاسبة ملائمة للبيئة المصرية أم لا. ويعتقد الباحث أن توقيت البحث يضيف على البحث أهمية خاصة حيث بدأ تطبيق معايير المحاسبة المصرية في أول يناير ٢٠٠٧، وبالتالي يعتبر إجراء بحث يتعلق بمدى ملائمة المعايير للثقافة المصرية يعتبر ذو أهمية خاصة. علاوة على أن نمو سوق رأس المال المصرى وإطلاعه بدور رقابى فى تطبيق معايير المحاسبة

المصرية، يعطى أهمية خاصة لدراسة معايير المحاسبة المصرية. ومن الجدير بالذكر أن توسع مصر فى الدخول فى الإتفاقيات الدولية المتعلقة بتحرير التجارة العالمية تزيد من أهمية توفير معلومات موثوق فيها للمستثمر العالمى، وتلعب معايير المحاسبة الدور الرئيسى فى توفير المعلومات الموثوق بها.

٥. تنظيم البحث

بعد استعراض الإطار المنهجى للبحث والذى تناول عرض مشكلة البحث، وهدف البحث، وأهمية البحث. يتناول البند ٦ فى البحث الثقافة القومية، وأبعادها المختلفة والتى حددها Hofstede (1980)، والانتقادات الموجهة للثقافة وأبعادها المختلفة، وفى البند السابع من البحث يتم توضيح الدراسات السابقة التى تناولت العلاقة بين الثقافة القومية والمحاسبة، والتعليق على تلك الدراسات. وفى البند ٨ يتم تناول عرض إنعكاس القيم المجتمعية فى الثقافة الفرعية للمحاسبة، وسوف يتم مناقشة الجوانب المختلفة لنموذج Gray (1998). وفى البند التاسع سوف يتم دراسة ثقافة البيئة المصرية، وفى البند العاشر يتم دراسة مدى ملائمة معايير المحاسبة للبيئة المصرية، وكيف يمكن الحكم على نجاح معايير المحاسبة. وأخيراً، يقدم البند الحادى عشر خلاصة البحث، وفرص البحوث المستقبلية.

٦. الثقافة القومية National culture

تعتبر الثقافة مصدر رئيسى للتأثير على معايير المحاسبة، والممارسات فى الواقع العملى. وعند صياغة معايير المحاسبة الدولية يجب فهم أثر الثقافة على تطبيق المحاسبة، وأثرها على جهود توفيق أو توحيد معايير المحاسبة الدولية. والفضل فى الأخذ فى الحسبان أثر الثقافة قد يؤثر على قبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية. وقبل البدء فى دراسة علاقات معايير المحاسبة بالثقافة يجب عرض تعريف الثقافة القومية أولاً.

١,٦ تعريف الثقافة

الثقافة هى اللغة التى يحملها كل شخص (هو أو هى) خلال عمره. وتعرف الثقافة بأنها: " الكل المعقد Complex whole والذى يتضمن المعرفة، والمعتقدات، والفن، والأخلاق، والقانون،

والعادات، وغيرهم من القيم المكتسبة في المجتمع. والأنماط الإدراكية Cognitive patterns تم التوصل إليها في وحدة مجتمعية (أي الدولة)، وهي تمثل ما أشار إليه Hofstede (1984) بأنه " البرمجة المجمعـة collective programming " ، أو ما أطلق عليه Hofstede (1991) بأنه "برامج العقل software of mind". ولأن الثقافة هي رد جماعي للبيئة التي قامت على تطويرها، الثقافة بالتالي تؤثر على تطور رد فعل البيئة للمنتجات، والخدمات، والإتجاهات، والمعتقدات. وبالتالي يمكن القول بأن الثقافة تؤثر على الممارسات المحاسبية، وإتجاهات المحاسبين.

وفي دراسة تداعيات الثقافة، عرف Hofstede (1980) الثقافة بأنها: " جميع عمليات البرمجة العقلية والتي تميز أعضاء مجموعة إنسانية عن غيرها". وبالتالي فإن الثقافة ليست حكرا على فرد معين، بل هي سمة لمجموعة من الأفراد. أو بمعنى آخر فإن الثقافة هي الخصائص التي يتمتع بها مجموعة من الأفراد الذين تعرضوا لنفس نظام التعليم، والنظام الإجتماعي، وإجراءات التعليم، وخبرات الحياة. ويمكن القول بأن الأفراد في أي ثقافة لديهم نفس العمليات العقلية mental programming.

شهدت السنوات الأخيرة بعض التحولات الإقتصادية الهامة نحو العوامة، مما ترتب عليه زيادة التركيز على توفيق أو توحيد Harmonization المعايير المحاسبية الدولية من جانب المحاسبين الممارسين للمهنة، من جانب الأكاديميين. ولقد أستقر العرف المحاسبي السائد على الإعتراف بأن المحاسبة ليست مظهر أو ملمح طبيعي Natural phenomenon ، وإنما هي من صنع الإنسان، والذي يقوم ببنائها في ضوء البيئة الإجتماعية السائدة، ونظم الثقافة القومية National culture المختلفة (أنظر على سبيل المثال: Zeff, 2002; Hopwood, 1983)

ومصر مثلها مثل دول العالم الأخذة في النمو لديها متطلبات محاسبية في القطاع الخاص، والعام. وأحد المشاكل الحيوية هي الحاجة إلى نظام محاسبة مالية، ونظام إعداد تقارير مالية. يستطيع أن يقدم المعلومات التي يحتاجها المستثمرون، وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية. والمشكلة الأساسية هي أن معظم الدول الأخذة في النمـولـايتوافر لديها المقدره على صياغة

معاييرها المحاسبية بنفسها على الرغم من وجود بعض المنظمات المهنية لديها.

ولقد اعتبر (Hofstede, 1984) أن الثقافة Culture احد العوامل الرئيسية والتي تؤثر على قيم Values، وإتجاهات العاملين Attitude. وبالتالي تبرز أهمية دراسة العلاقة بين الثقافة وإتجاهات المراجعين نحو توفيق أو توحيد معايير المحاسبة الدولية. ولقد أظهرت نتائج الدراسات السابقة التي تناولت أثر الثقافة القومية على المحاسبة، وجود تأثير للثقافة على المحاسبة، وإعداد التقارير المالية. ولقد قام العديد من الباحثين في مجال السيكلوجى، والأنثربولوجى بدراسة الثقافة القومية، ثم أنتقل الإهتمام بها إلى مجال المحاسبة، وخصوصاً المحاسبة الدولية. تناول عديد من الباحثين (Smith, 1992; MacArthur, 1996; Chunyan, 2001) دراسة الثقافة فى أبحاثهم، وعلى الرغم من ذلك لم يلقى دراسة أثر الثقافة، وفروق الثقافة فيما يتعلق بمعايير المحاسبة المصرية الإهتمام الكافى. ومن المتعارف عليه أن الثقافة ليست بعداً واحداً، وإنما تنقسم إلى عدة أبعاد سوف نستعرضها فى النقطة التالية.

٦, ٢ أبعاد الثقافة

ولقد أوضح Hofstede (1980) أن شركة IBM قامت بإجراء دراسة مسحية خلال عام ١٩٦٧ على عينة كبيرة من العاملين فى فروعها المنتشرة فى عدة دول حول العالم بهدف دراسة إتجاهاتهم. ولقد تم الإنتهاء من الدراسة فى عام ١٩٧٣ بعد جمع ردود من موظفين فى ٦٦ دولة. ولقد إستخدم Hofstede بيانات الدراسة المسحية فى تطوير مؤشر للثقافة ذو أربعة أبعاد لكل دولة من الدول التى شملتها الدراسة. ولقد قام الباحثين فى مجال المحاسبة باستخدام نتائج بحث Hofstede فى دراسة العلاقة بين الثقافة وأبعادها الأربعة، وبعض جوانب المحاسبة المتعلقة بالممارسات المحاسبية فى مجالات المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.

ولقد قام Hofstede (1980) بتوزيع قائمة الإستقصاء بلغة كل دولة، ولقد بلغ عدد اللغات المستخدمة ٢٠ لغة، وتمثلت الفروق بين القائمين بالرد فى الدول المختلفة فى اللغة، ومن خلال إستخدام التحليل الإحصائى للبيانات تم تحديد أربعة عوامل للثقافة وهى:

(أ) قبول عدم عدالة توزيع السلطة (Power distance (PDI)

يشير إلى "مدى قبول الأفراد العاملين في المنظمات والهيئات ذوى السلطة الأقل حقيقة أن السلطة غير موزعة بالتساوى" (Hodstede and Bond, 1984, p. 417). والمجتمع الذى يقبل عدم عدالة توزيع السلطة يقبل وجود فروق كبيرة فى السلطات فى منشآت الأعمال. وتحمل الألقاب والوضع الإجتماعى الكثير من الثقل. وعند إجراء المفاوضات فى البلاد التى تقبل عدم عدالة توزيع السلطة، نجد المنشآت انه من المناسب أن ترسل وفد رفيع من ممثلى الشركة مثل الذى يتفاوضون معه.

(ب) النزعة الفردية (IDV) Individualism

لقد أوضح Hofstede (1984) أن الفردية تمثل إطار إجتماعى يعمل فى ظله الأفراد على تحقيق مصالحهم ومصالح أسرهم، وقد يرجع السبب فى ذلك إلى زيادة درجة الحرية التى يمنحها المجتمع والتي قد تشجع على تركية الناحية الفردية. ولقد وجد Hofstede ارتباط بين النزعة الفردية ودرجة الثراء الموجودة بالمجتمع. وعلى سبيل المثال فإن المجتمعات الغنية مثل الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة تزداد النزعة الفردية لمواطنيها. أما المجتمعات فى الدول الآخذة فى النمو مثل كولومبيا، وباكستان، والكاميرون، وأفريقيا مجتمعات نقل فيها النزعة الفردية أو بمعنى آخر تزداد النزعة الجماعية أى تغليب مصالح الجماعة على مصالح الأفراد أو بمعنى أدق أن يغلب الفرد مصلحة العائلة الكبيرة أو المجتمع أو الشركة التى ينتمى إليها على مصلحة الشخصية.

(ح) التمييز على أساس الجنس (MAS) Masculinity

يشير ذلك إلى درجة تمييز الدول بين الرجال والنساء فى المجتمع، فهناك بعض الدول التى تسمح للرجال والنساء بشغل العديد من الوظائف أو الأدوار بشكل متساوي فى المجتمع. وهناك مجتمعات أخرى تقصر بعض الأنشطة على الرجال دون النساء. وقد يتم توزيع الوظائف أو الأدوار المسيطرة على الرجال، أما النساء فتقوم بأداء الأنشطة الخدمية، وكلما زاد التمييز على أساس الجنس كلما إزداد فروق القيم بين الرجال والنساء. وفى اليابان، والمجتمعات الأفريقية، يتوقع أن تظل المرأة بالمنزل لرعاية الأطفال.

(د) تجنب عدم التأكد (UAI) Uncertainty avoidance

يشير تجنب عدم التأكد إلى المدى الذى يشعر خلاله المجتمع بالخوف من المواقف الغامضة، ويحاول تجنبها عن طريق تقديم قواعد ومعتقدات بشكل مطلق ويرفض الإنحراف عنها. والدول

التي تتبنى تجنب عدم التأكد تصيغ قوالب وقواعد محددة لما يجب أن يكون عليه سلوك الأفراد في المجتمع، وتلك القواعد قد تكون مكتوبة أو قد تكون في صورة عادات وتقاليد.

٣٠٦ الإنتقادات الموجهة إلى دراسة Hofstede

ظهرت في دوريات المحاسبة العالمية عديد من الإنتقادات الموجهة إلى عمل Hofstede المتعلق بالثقافة القومية، وأبعادها (على الرغم من ذلك فإن بحثه ما زال هو المفضل في الدراسات التي تأخذ في الحسبان الثقافة القومية). ولقد قامت (2003) Baskerville بتلخيص الإنتقادات الموجهة إلى إطار الثقافة الخاص ب (1980) Hofstede إلى الحد الذي جعلها تدعى عدم دراسته للثقافة من أساسه. وتتلخص أهم الإنتقادات الموجهة إليه فيما يلي:

١. عدم تماثل أبعاد الثقافة الرقمية مع الأبحاث المنشورة في كل دولة في مجال الأنثروبولوجي.
٢. لقد قام Hofstede بالحصول على البيانات التي قام بتحليلها وإستخدامها في تحديد أبعاد الثقافة الأربعة من المديرين في الوظائف الإدارية العليا، وهناك إمكانية لإختلاف الردود فيما لو حصل على الردود من مديرين في وظائف إدارية عند مستوى إدارى أدنى.
٣. كما أن وجود أربعة أبعاد للثقافة غير مناسب للتطبيق في كل البيئات حيث يمكن أن تختلف أبعاد الثقافة من دولة إلى أخرى. والرد على هذا الإنتقاد موجود في الأبحاث المنشورة حيث وجد كل من (1984) Hofstede، (1988) Hofstede and Bond أن تجنب عدم التأكد غير مناسب للثقافة الشرقية، وأستخدموا بعداً خاص بالشرق أطلق عليه التوجه طويل الأجل -Long term orientation، او التوجه قصير الأجل Short-term orientation. وينطوى التوجه طويل الأجل على تحقيق النتائج في الأجل الطويل وربما دون الأخذ في الحسبان الإنجازات الماضية. أما التوجه قصير الأجل فيتضمن التركيز على العادات والتقاليد وتبادل التحيات والهدايا.

٧. الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين الثقافة القومية والمحاسبة

تعتبر الثقافة عامل بيئي هام يؤثر على النظام المحاسبي للشركة (Gray, 1998)، ولقد أوضحت الدراسات السابقة وجود أثر للثقافة اتقومية على النظام المحاسبي (Doupnik and Salter, 1995). وهناك العديد من الدراسات في مجال تقويم الأداء والجوانب السلوكية وجدت دوراً

كبيراً للثقافة القومية فى تفسير الممارسات المحاسبية (على سبيل المثال: Chow et al., 1999).

ولقد قام Karner et al. (1989) بدراسة أثر الثقافة القومية على مدى إدراك ممارسات الأعمال غير الأخلاقية للمحاسبين القانونيين فى الولايات المتحدة الأمريكية وتايوان. ولقد إستخدم الباحثون بعد النزعة الفردية للتنبؤ بوجود إختلافات بين إدراك المحاسبين الأمريكيين والتايوانيين لممارسات الأعمال غير الأخلاقية. وشملت عينة البحث ٥٢ محاسب منهم ٢٠ محاسب من الولايات المتحدة الأمريكية و٣٢ محاسب من تايوان. ولقد أظهرت نتائج البحث إهتمام المحاسبين الأمريكيين بالأثر القانونى لممارسات الأعمال غير الأخلاقية، وهذا يتمشى مع النزعة الفردية الموجودة فى ثقافة الولايات المتحدة الأمريكية. أما المحاسبين التايوانيين يبدو أنهم أكثر إهتماماً بأثر ممارسات الأعمال غير الأخلاقية عليهم كمجموعة، وذلك يتمشى مع النظرة الجماعية Collectivist فى الثقافة التايوانية.

ولقد قام كل من Shackleton and Ali (1990) بإستخدام بعدى الثقافة: قبول عدم عدالة توزيع السلطة، وتجنب عدم التأكيد لتحديد أثرهم فى سبعة منشئات، أربعة منها فى السودان، ولتئين فى المملكة المتحدة، وواحدة فى باكستان. ولقد أظهرت النتائج تمشى قيم المديرين السودانيين مع القيم التى حددها Hofstede للدول الأفريقية والعربية. وتتطابق ردود المديرين البريطانيين مع قيم Hofstede أيضاً. أما المديرين من باكستان والذين نشأوا فى المملكة المتحدة أوضحت ردودهم قيماً تقترب من قيم باكستان أكثر من إقترابها من قيم المملكة المتحدة.

ولقد قام Perera (1989) بدراسة بعد النزعة الفردية أو الجماعية لتحليل أثر الثقافة القومية على المحاسبة. ولقد أوضحت النتائج أن هناك فروق ثقافية جوهرية بين الدول الأنجلو أمريكية والدول الآخذة فى النمو. وقد ترجع تلك الفروق إلى النزعة الفردية أو الجماعية، وقبول عدم عدالة توزيع السلطة. وقد تقدم لفروق الفردية تفسيراً لأسباب وجود إختلاف فى الأساليب المحاسبية والممارسات المحاسبية فى الدول المختلفة، وتلقى الضوء على إمكانية الإستفادة من نتائج البحوث المحاسبية التى أجريت فى دول، وتطبيقها فى دول أخرى ذات ثقافة مختلفة. أو بمعنى آخر هل يمكن نقل الممارسات المحاسبية دون تعديل من دولة ما إلى دول أخرى؟.

ولقد قام كل من (Perera and Mathews (1990 بدراسة العلاقة بين الثقافة والممارسات المحاسبية. ولقد حاولوا تبويب إختلافات الممارسات والنظم المحاسبية بإستخدام مدخلين، المدخل الأول هو تحديد العوامل البيئية الملائمة المرتبطة بالممارسات المحاسبية. أما المدخل الثانى هو تبويب الممارسات المحاسبية بإستخدام أساليب التحليل الإحصائى، ومحاولة ربطها بالعوامل البيئية. ولقد أظهرت نتائج البحث وجود إختلافات بين الدول الأنجلو أمريكية والدول الأوروبية فيما يتعلق بنمط تطور المحاسبة.

ولقد قام (Smith (1992 بإجراء دراسة مسحية للمحاسبين فى فروع مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى (الست الكبار آنذاك) والمنشرة فى عدة دول بهدف إختبار العلاقة بين الثقافة وجهود التوحيد أو التوفيق لمعايير المحاسبة الدولية. ولقد إستخدم نموذج الإنحدار المتعدد لإختبار أثر أبعاد الثقافة المختلفة فى الدول المختلفة. ولقد أوضحت نتائج البحث وجود أثر كبير لتجنب عدم التأكد والنزعة الفردية فى قبول جهود توحيد أو توفيق معايير المحاسبة الدولية.

وأستخدم (Zarzeski (1994 نموذج الإنحدار المتعدد لدراسة العلاقة بين الثقافة القومية، وقوى السوق ، ومستوى الأفصاح المحاسبى الموجهة للمستثمر المحلى والعالمى. وتم دراسة أبعاد الثقافة الأربعة، أما أبعاد السوق فتم إستخلاصها من القوائم المالية السنوية وتتضمن مبيعات الشركة للدول الأجنبية، والعمالة الأجنبية، ونسبة المديونية، وحجم المنشأة. ولقد أظهرت نتائج البحث أن قوى السوق يمكن أن تشجع المنشآت على الإفصاح عن معلومات مالية بشكل أكبر. أما التوحيد أو التوفيق الإجبارى قد لا يتحقق بسبب أن الثقافة القومية تلعب دوراً كبيراً فى تحديد قدر المعلومات المفصح عنها.

تمثل الدراسات السابقة أهم الدراسات التى تناولت العلاقة بين الثقافة والمحاسبة. والجدير بالذكر أن الأبحاث السابقة هي أمثلة للأبحاث التى أعتمدت على دراسة Hofstede، كما ان الأبحاث أعتمدت على دراسة العلاقة بين بعض أبعاد الثقافة، وبعض جوانب المحاسبة المختلفة. وفى بعض الدراسات تم الربط بين أبعاد الثقافة وتقويم الأداء والجوانب السلوكية ، وقامت مجموعة أخرى من الدراسات بالربط بين بعد ثقافى واحد ومدى إدراك الممارسات غير الأخلاقية

للمحاسبين القانونيين، وقامت بعض الدراسات بتحليل العلاقة بين أبعاد الثقافة والممارسات والنظم المحاسبية. وقامت مجموعة أخرى من الدراسات بالمزج بين الثقافة وعدة عوامل أخرى وأثرها على مستوى الأفصاح. وإعتماد الدراسات السابقة على بعد واحد أو أكثر قد يترتب عليه بعض الإختلافات فى نتائج الدراسات السابقة فيما لو تم دراسة أثر الأبعاد الأربعة للثقافة. علاوة على أن دراسة Hofstede ترتبط أكثر بالثقافة القومية وتحتاج إلى شئ من التفصيل لدراستها على مستوى أقل (مستوى المعايير المحاسبية).

٨. إنعكاس القيم المجتمعية فى الثقافة الفرعية للمحاسبة

من عرض الدراسات السابقة أعلاه، يتضح أن هناك علاقة بين الثقافة ونظم المحاسبة فى السياق الدولى (Smith, 1992; Douppnik and Salter, 1995). ولدراسة العلاقة بين الثقافة والمحاسبة كان من المناسب تحديد العوامل الثقافية التى تؤثر على ممارسات المحاسبة. ولقد قام Gray (1989) بصياغة نموذج بهدف تحديد القيم الإجتماعية المرتبطة بالثقافة الفرعية للمحاسبة، accounting subculture. وتتضمن الثقافة الفرعية للمحاسبة: المهنية professionalism، والتوحيد Uniformity، والحيدة والحذر Conservatism، والسرية Secrecy. ولقد عرف Gray الثقافة الفرعية للمحاسبة كما يلي:

١. المهنية| الرقابة القانونية Statutory control . فى الثقافات التى تثنى المهنية يسمح للشخص بممارسة التقدير الشخصى والرقابة الذاتية. وعلى النقيض، فى المجتمعات التى تعتمد على الرقابة القانونية يتطلب إعداد تقارير مالية فى ضوء مجموعة من الضوابط القانونية التى يتم صياغتها بواسطة الوحدات الحكومية.

٢. للتوحيد| المرونة. إذا كان التوحيد له الأفضلية أو الأولوية فى مجتمع ما يتم تدعيم استخدام ممارسة واحدة فى شركات المجتمع. أما عندما يفضل المجتمع المرونة فإنه يتم تطبيق ممارسات محاسبية مختلفة تتفق مع ظروف الموقف.

٣. الحيدة والحذر| التفاؤل. تشير الحيدة والحذر إلى مدخل حذر فى القياس، أما التفاؤل فإنه يشير إلى تحمل المخاطر risk-taking approach.

٤. السرية| الشفافية. المجتمعات التى تعتمد على السرية يتوافر لديها إتجاه للمحافظة على السرية وتفصح عن المعلومات الضرورية فقط وللأشخاص الذين يعملون فى وظائف المحاسبة. وتشير

مدخل ثقافة الشفافية إلى مدخل تبني توفير المعلومات بكل شفافية ودون الحفاظ على المعلومات وعدم الإفصاح عنها بحجة أنها سرية.

ويوضح الجدولين (١) و (٢) العلاقة بين القيم الإجتماعية والقيم المحاسبية، والعلاقة بين القيم المجتمعية والممارسات المحاسبية.

العلاقة مع القيم المجتمعية		قيم الثقافة الفرعية للمحاسبة
سلبية	موجبة	
تجنب عدم التأكد	النزعة الفردية	المهنية
النزعة الفردية	تجنب عدم التأكد	التوحيد
النزعة الفردية	تجنب عدم التأكد	الحيطة والحذر

جدول (١): الإرتباط المباشر بين القيم المجتمعية والقيم المحاسبية

(Perera and Matchws, 1990)

الممارسات المحاسبية	القيم المحاسبية	
Authority السلطة	المهنية	النزعة الفردية الجماعية
application التطبيق	التوحيد	قبول رفض عدم عدالة توزيع السلطة
القياس	الحيطة والحذر	قوة إضعف تجنب عدم التأكد
الإفصاح	السرية	التمييز على أساس الجنس

جدول (٢): العلاقة بين القيم المجتمعية والممارسات المحاسبية

(Perera and Matchws, 1990)

ولقد قدم Gray (1998) عدة مسلمات للعلاقة بين القيم المجتمعية والثقافة الفرعية للمحاسبة وهي:

١. كلما ازدادت النزعة الفردية وإنخفض تجنب عدم التأكد في المجتمع كلما ازدادت المهنية في الثقافة الفرعية للمحاسبة
٢. كلما ازداد تجنب عدم التأكد وإنخفضت النزعة الفردية في المجتمع، كلما ازدادت الحيطة والحذر في الثقافة الفرعية للمحاسبة
٣. كلما ازداد تجنب عدم التأكد وإنخفضت النزعة الفردية في المجتمع، كلما إنخفضت درجة السرية في الثقافة الفرعية للمحاسبة

ولقد قام MacArthur (1996) باختبار أثر العوامل الثقافية على جماعات الضغط Lobbying في لجنة معايير المحاسبة الدولية فيا يتعلق بمسودة المعيار المحاسبي (٣٢) الخاص بإمكانية مقارنة القوائم المالية. ولقد قام باختبار الفروض التي صاغها Gray (1998) المتعلقة بالعلاقة بين القيم المحاسبية والقيم المجتمعية التي حددها Hofstede. ولقد أظهرت نتائج البحث أن الثقافة والثقافة الفرعية للمحاسبة وعوامل السوق تؤثر على تفضيلات الأعضاء المشاركين في البحث المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية.

ويؤثر النظام القانوني على متطلبات القياس والأفصاح المحاسبي من خلال القواعد المحاسبية وقوانين الضرائب. وبالتالي فإن نظم المحاسبة وقوانين الضرائب يمكن أن تؤثر بشكل غير مباشر على القياس المحاسبي من خلال الحماية القانونية المقدمة للمستثمرين (La porta et al., 1998).

ولقد ناقش Hamid et al. (1993) تأثير العقيدة كثقافة فرعية على تطوير معايير المحاسبة الدولية. ولقد أوضحوا أن الإسلام يمكن أن يلعب دوراً مؤثراً إلى حد كبير في توحيد معايير المحاسبة الدولية، وأبسط مثال على ذلك أن بريطانيا قامت بغزو عدة دول في أفريقيا والهند ولكن العادات والتقاليد الإسلامية هي التي ظلت باقية بعد جلاء الأحتلال وتلعب أيضاً الدور المؤثر على ممارسات الأعمال والتجارة.

ولقد قام كل من (Chanchani and Willett (2004 بإختبار أبعاد الثقافة الفرعية للمحاسبة المقترح بواسطة Gray. ولقد قاموا بإجراء دراسة مسحية خلال عام ١٩٩٥ و ١٩٩٦ فى نيوزيلاندا والهند بهدف التعرف على مدى صلاحية قياس الثقافة فى ظل النموذج المقترح بواسطة Gray. ولقد شملت عينة البحث معدى القوائم المالية (المديرون العاملون بالشركات) ومستخدمى القوائم المالية (المستثمرين) فى كل دولة من الدولتين. ولقد قاموا بتحليل البيانات باستخدام عدة أساليب إحصائية (مقاييس إمكانية الوثوق والتحليل العاملى Factor analysis وتحليل المجموعات Cluster analysis). وأظهرت البيانات أن مقياس المهنية يعتبر أفضل مقاييس الثقافة المعد والمصاغ جيدا، كما ان مقياس التوحيد Uniformity يرتبط ويتمشى مع مقياس المهنية. كما أن مقياس السرية المتعلق بمستوى التفصيل فى القوائم المالية يعتبر مقياس جيد، ويبدو أن الأسئلة التى تتعرض لقياس الحيطة والحذر يمكن تقسيمها إلى جزئين.

ويبدو من عرض الدراسات التى تناولت دراسة إطار (Gray (1998) أنه يصلح للتطبيق على بحوث المحاسبة التى تتناول الثقافة كأحد العوامل المؤثرة على الممارسات المحاسبية. كما أن مقياس الثقافة الفرعية للمحاسبة المقترح يبدو أنه مقياس يمكن الوثوق فيه. والسؤال الآن هو: كيف يمكن تطبيق الثقافة الفرعية للمحاسبة على البيئة المصرية؟ والإجابة على هذا السؤال سوف نعرضها فى النقطة التالية.

٩. دراسة ثقافة البيئة المصرية

لقد قامت عدة دراسات بتناول أثر الثقافة المصرية على عدة جوانب محاسبية. فعلى سبيل المثال، قام كل من (Brown and Humphreys (1995، Humphreys (1996 بإجراء دراسة مسحية للمديرين المصريين والأنجلو أمريكيان، ولقد أوضحت نتائج البحث وجود إختلافات بين المديرين المصريين والأمريكان (فى التعليم الفنى) فيما يتعلق بأبعاد الثقافة الأريعية. ويوضح الجدول رقم (٣) مدى إختلاف الثقافة القومية فى مصر عن الثقافة الأنجلو أمريكية. وبشكل أكثر تحديداً يبدو أن المديرين الأنجلو أمريكيان لديهم نزعة فردية على درجة عالية، كما أن المديرون المصريون يبدو أنهم يغلبون روح الجماعة على النزعة الفردية. كما أن المديرون الأنجلو أمريكيان لديهم قدرة على التعامل مع المواقف التى يحيطها عدم التاكيد، أما

المديرون المصريون لا يقبلوا التعامل فى المواقف الغامضة ولديهم درجة عالية من تجنب عدم التأكد. وفيما يتعلق بقبول عدم عدالة توزيع السلطة تشير النتائج إلى أن المصريين أكثر رغبة فى قبول عدم عدالة توزيع السلطة عن الأمريكان. وفى الثقافة الأنجلو أمريكية يوجد تساوى بين الرجال والنساء فى توزيع الأدوار أو الوظائف فى المجتمع ، أما فى مصر فهناك فصل بين الوظائف أو الأدوار على أساس الجنس.

أبعاد الثقافة	المصريين	الأنجلو أمريكيان
النزعة الفردية الجماعية	١٢- (نزعة فردية منخفضة جداً)	٩٠ (نزعة فردية مرتفعة)
تجنب عدم التأكد	٥٤ (عالية جداً)	١٤ (منخفضة)
قبول عدم عدالة توزيع السلطة	٤٢ (متوسطة)	١٧ (منخفضة جداً)
التمييز على أساس الجنس	٣٤ (متوسطة)	١٩- (تمييز على أساس الجنس منخفض جداً)

جدول (٣): مقارنة بين المديرين الأنجلو أمريكيان والمصريين (Hymphreys,

1995)

قام Dahawy (1998) بدراسة أثر العوامل الإجتماعية والإقتصادية المصرية Egyptian sociocconomics على تطبيق معايير المحاسبة الدولية. ولقد استخدم نموذج Gray الذى يربط بين أبعاد الثقافة فى نموذج Hofstede مع الممارسات المحاسبية بشكل يناسب Fit البيئة المصرية. ولقد قام بدراسة إنتقادية للقوائم المالية لثلاثة شركات تم تخصيصها وأعقبها إجراء مقابلات شخصية مع مديرى الإدارة العليا فى الشركات الثلاثة. وكانت نتيجة المقابلات الشخصية تشير إلى أن معايير المحاسبة الدولية غير مطبقة لأنها تتعارض مع طبيعة المجتمع المصرى الذى يتميز بنزعة جماعية (وليست فردية). كما أن قانون الضرائب المصرى (فى ذلك الوقت) لا يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة، على الرغم من أن معايير المحاسبة الدولية تسمح بذلك.

ولقد قام HassbElnaby and Mosebach (2005) بدراسة عقود المديونية فى مصر خلال ثلاثة فترات زمنية وهى: الفترة الأولى من عام ١٩٧٨ إلى ١٩٨٥ وهى المرحلة الأكثر بطأ فى

النمو الإقتصادي. وفي عام ١٩٨٦ أصدرت الحكومة المصرية عدة قوانين من شأنها تسريع عملية الإصلاح الإقتصادي. أما المرحلة الثالثة فبدأت عام ١٩٩١ بالإتفاق بين مصر والبنك الدولي على زيادة سرعة التحولات الإقتصادية بشكل أكبر نحو إقتصاد السوق. ولقد شملت الدراسة ١٤٠ عقداً من عقود المديونية المصرية، ولقد أظهرت نتائج البحث وجود فروق جوهرية في أبعاد الثقافة الأربعة خلال المراحل الزمنية مما يعنى أن الثقافة القومية قد تتغير مع التغيرات الإقتصادية.

ويتضح من العرض السابق أن دراسة (Dahawy (1998 تمت في ظل معايير المحاسبة التي كانت سائدة في هذا الوقت، وهي بالطبع تختلف عن معايير المحاسبة الجديدة، والتي تتمثل في معايير المحاسبة الدولية مع بعض الاستثناءات والتي سوف نتعرض إليها لاحقاً. كما أن دراسة (HassbElnaby and Mosebach (2005 قامت بدراسة عقود المديونية ولم تتعرض لمعايير المحاسبة المصرية. وهناك بعض الدراسات التي تناولت معايير المحاسبة المصرية (ليست الحالية) من زاوية إجراء مقارنات مع المعايير السائدة في دول أخرى، وعلى سبيل المثال دراسة د. حسانين، (٢٠٠٣) بهدف تقييم جودة المعايير المحاسبية في مصر والسعودية، وتم تقييم جودة المعايير في ضوء إنعكاس ذلك على علاقة سعر السهم باستخدام المتغيرات المحاسبية. ولم يقم حسانين (٢٠٠٣) بالتعرض لأثر الثقافة على نجاح تطبيق معايير المحاسبة.

١٠. معايير المحاسبة في البيئة المصرية

مرت صياغة معايير المحاسبة المصرية بعدة مراحل تاريخية، ولقد لخص د. الصادق، (١٩٨٩، ص٣٦-٣٨) أحد المراحل الأولى لتطور عملية الإسترشاد بالمعايير والسياسات المحاسبية والتي بدأت بصدور القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وتعديلاته المتعددة. ولقد كان الهدف من القانون هو: تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، ثم صدر القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ لتنظيم الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة. ثم تلى ذلك صدور القانون الخاص بالنظام المحاسبي القانوني في عام ١٩٦٦، والذي يعد تدخلاً كاملاً من جانب الدولة في صميم العمل المحاسبي لأنه يحدد المعايير والسياسات المحاسبية الواجب إتباعها.

ويرى د. حسانين، (٢٠٠٣، ص ١٤٩) أن معايير المحاسبة في مصر قد بدأت عام ١٩٨٠ بمؤتمر المحاسبة الدولي والذي كان يهدف إلى بحث إمكانية وضع معايير محاسبة مصرية.

وتلى ذلك صدور قرارات وزير الإقتصاد رقم ٢٣٢ لسنة ١٩٩٦ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة المصرية ، وصدر معيار محاسبي خاص بالإفصاح وتوالي صدور وتغيير معايير المحاسبة المصرية إلى أن وصلت ٢٣ معيار بنهاية عام ٢٠٠٣.

ولقد صدرت عدة معايير محاسبية أخرى بقرارات وزارية وهي: رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، ورقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢. وألغى العمل بتلك المعايير مع إصدار معايير المحاسبة المصرية الجديدة بموجب قرار وزير الإستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦. وعلى الرغم من أن معايير المحاسبة أطلق عليها معايير المحاسبة المصرية إلا أن الباحث يرى أنها ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية في معظم المعايير.

ولقد أوضح التمهيد للمصاحب للمعيار أن الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية تتم معالجتها باستخدام معايير المحاسبة الدولية لحين صدور معايير المحاسبة المصرية التي تتناول تلك الموضوعات. وعلى الرغم من ذلك إلا أن معايير المحاسبة المصرية لم تلتزم بالتزاماً كاملاً بما جاء في معايير المحاسبة الدولية حيث ورد في ملحق التمهيد لمعايير المحاسبة المصرية بعض أهم نقاط الخروج عن المعايير المالية عند إعداد القوائم المالية. وتتلخص في الآتي:

١. معيار المحاسبة المصري رقم (١) الخاص بعرض القوائم المالية حيث لا يتم إدراج توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة ضمن قائمة الدخل كمصروفات، وإنما يتم إدراجها كتوزيع للربح.

٢. معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) لا يتم استخدام نموذج إعادة التقييم إلا في حالات نادرة ومحدودة وعندما تسمح القوانين بذلك.

٣. معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) والمتعلق بالإفصاح بالبنوك والمؤسسات المالية المشابهة تم إلغاء الفقرات التي تمنع تكوين مخصصات للقروض والسلفيات خصماً من الأرباح لأن ذلك يتعارض مع تعليمات البنك المركزي المصري التي تنص على تكوين مثل هذا المخصص خصماً من الأرباح.

٤. ومن بين نقاط الخروج أيضاً ما يتعلق بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) الخاص بالقواعد والمعايير المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي حيث اختلف عن معيار المحاسبة الدولي رقم (١٧)

المتعلق بالتأجير، وذلك لما احتواه قانون التأجير التمويلي رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٥، في مادتيه (٢٤، ٢٥)، ولأحتة التنفيذية التي تتضمن المواد معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماما عن المعالجات السائدة دوليا. حيث يحتفظ المؤجر في دفاترة بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح والخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التي سددت فيها. أو بمعنى أدق لم يسمح قانون التأجير التمويلي بإعتبار التأجير تمويليا من جانب المستأجر وإنما أعتبر كل عمليات تأجير الأصول عمليات تأجير تشغيلية.

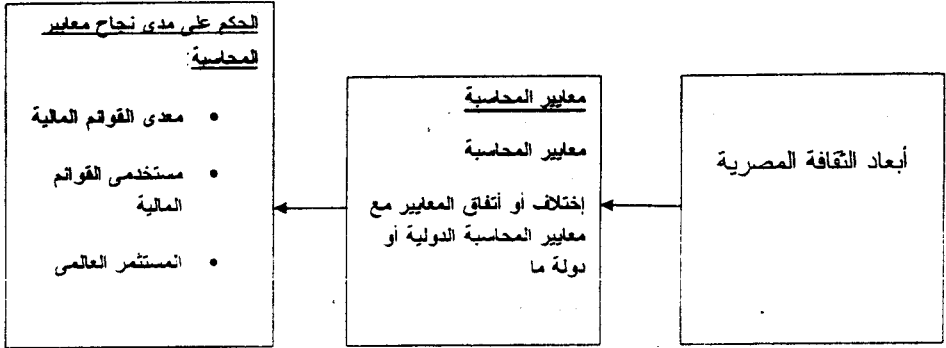
ومعايير المحاسبة المصرية هي معظمها معايير المحاسبة الدولية، ومناقشة كل المعايير في بحث واحد أمر غير ممكن عمليا نظرا لصعوبة المناقشة، وكبر حجمها، والوقت الذي تتطلبه. ولذلك سوف تقتصر المناقشة على أوجهة الخروج عن معايير المحاسبة الدولية ونقاط الخروج تلك تمثل إنعكاس الثقافة المصرية على معايير المحاسبة.

وقد أوضحت نتائج الدراسات السابقة أن الثقافة المصرية تتميز بتجنب عدم التأكد، والذي بدوره ينعكس في قيم محاسبية تتمثل في الحيطة والحذر، وينعكس ذلك على القياس المحاسبي. ولقد أنعكس ذلك فيما تعلق بتكوين المخصصات المالية للقروض والسلفيات، وكذلك في إعتبار كل الأصول المؤجرة أنها تأجير تشغيلي وبالتالي يقوم المؤجر بإهلاكها في دفاترة.

وعلاوة على أن الدراسات السابقة أوضحت أنه كلما إزدادت النزعة الفردية وإنخفض تجنب عدم التأكد في المجتمع كلما إزدادت المهنية في الثقافة الفرعية للمحاسبة والعكس صحيح. فالثقافة المصرية تتميز بإنخفاض النزعة الفردية وتزداد الرغبة في تجنب عدم التأكد كلما إزدادت الرقابة القانونية في مصر. ويتضح ذلك في نقاط الخروج على معايير المحاسبة الدولية حيث أنها مجتمعة تعتبر إستجابة للرقابة القانونية الموجودة في الثقافة المصرية. فالخروج على معيار عرض القوائم المالية، وتكوين مخصص للقروض والسلفيات، ومعالجة الأصول المؤجرة كلها للتمشى مع المتطلبات القانونية للقوانين المختلفة.

ويمكن الحكم على مدى نجاح معايير المحاسبة في البيئة المصرية بإستخدام عدة أساليب من بينها إتجاهات معدى ومستخدماً القوائم المالية نحو تلك المعايير، ويمكن القول بأنه كلما إزداد

التوافق بين معايير المحاسبة والثقافة المصرية، كلما ازدادت الإتجاهات الإيجابية نحو معايير المحاسبة المصرية لمعدى ومستخدمى القوائم المالية المصري. أما بالنسبة لمستخدمى القوائم المالية العالمى (مثل المستثمر العالمى) يعتمد توجهاته نحو معايير المحاسبة على مدى إختلاف أو إتفاق ثقافته مع الثقافة المصرية. ويوضح الشكل التالى العلاقات المقترحة للثقافة المصرية ومعايير المحاسبة، ومدى نجاح معايير المحاسبة المصرية:



ويتضح من العلاقات المقترحة أعلاه أن العلاقة بين أبعاد الثقافة المصرية ومعايير المحاسبة (وخصوصا أوجه الإختلاف أو الإتفاق بين معايير المحاسبة الدولية و المعايير المصرية) يمكن أن تفسر الممارسات المحاسبية المتوقع ظهورها عند إعداد قوائم مالية مبنية على أساس المعايير الجديدة. كما أنه كلما ازدادت درجة التوافق (أى أوجه التوافق بين معايير المحاسبة المصرية والمعايير الدولية) كلما انعكس ذلك على نجاح المعايير فى البيئة المصرية والعالمية. ويمكن قياس مدى نجاح المعايير فى صورة الإتجاهات الإيجابية لمعدى ومستخدمى القوائم المالية، ودرجة رضا المستثمر العالمى للمعلومات الواردة فى التقارير المالية.

١١. خلاصة البحث وفرص البحوث المستقبلية

قدم هذا البحث دراسة إنتقادية لمعايير المحاسبة فى ظل تطبيقها فى البيئة المصرية. وقدم الباحث مساهمات البحوث السابقة فى مجال دراسة العلاقة بين الممارسات والنظم المحاسبية والثقافة القومية. كما قدم البحث إطاراً نظرياً لدراسة معايير المحاسبة المصرية والثقافة، وإنصب تركيز البحث الأساسى على دراسة أوجه خروج معايير المحاسبة المصرية على

المعايير الدولية. وإتضح من البحث أن أوجه الخروج يمكن تفسيرها في ظل الثقافة المصرية، حيث تشير الثقافة المصرية إلى تجنب عدم التأكد، وبالتالي التركيز على تطبيق القانون والقواعد الرقابية أكثر من استخدام التقدير المهني الشخصي. وبمعنى أدق فإن الخروج على المعايير الدولية كان نذوقاً بالمتطلبات القانونية وذلك يتفق مع البيئة المصرية.

ويمكن للبحوث المستقبلية أن تقوم بالتركيز على قياس مدى نجاح المعايير في البيئة المصرية، كما يمكن دراسة مجموعة من المعايير التي تتعارض مع الثقافة المصرية ومجموعة معايير تتفق مع الثقافة المصرية لتحديد ما إذا كان هناك إختلاف في تقييم نجاح المعايير بين المجموعتين.

المراجع References

أولاً: المراجع العربية

د. الصادق، زكريا محمد، ١٩٨٩. تطور بحوث المحاسبة المالية في علاقتها بمناهج البحث العلمى، *المجلة العلمية: التجارة والتمويل*، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، ص ٧-١٤١.

د. حسنين، أحمد سعيد، ٢٠٠٣. تقييم جودة المعايير المحاسبية: دراسة تحليلية مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية، *المجلة العلمية: التجارة والتمويل*، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الثانى، ص ١٢٩-١٧٣.

قانون التأجير التمولى رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٥.

قرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٨٤٦ لسنة ١٩٩٥ بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٩٩٥ فى شأن التأجير التمولى

معايير المحاسبة المصرية، الصادرة بالقرار الوزارى رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦.

هيئة سوق المال، أهداف الهيئة، ووظائفها، ودورها (الموقع الألكترونى لهيئة سوق المال: www.cma.gov.eg)

ثانياً: المراجع الأجنبية

Adhikari, A. and Tondkar, R., 1992. Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchange, *Journal of International Financial Management & Accounting*, Vol. 4, No.2, 75-105.

Baskerville, R., 2003. Hofstede never studied culture, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No.1, 1-14.

Brown, A. and Humphreys, M., 1995. International cultural differences in public sector management: lessons from a survey of British Egyptian and technical education manger, *International Journal of Public Sector Management*, Vol.8, No.3, 5-23.

- Chanchani, S. and Willett, R., 2004. An empirical investigation of Gray's accounting value constructs, *The International Journal of Accounting*, Vol. 39, 125-154.
- Chow, C., Shield, M. and Wu, A., 1999. The importance of national culture in the design of and preference for management controls of multi-national operations, *Accounting, Organizations and Society*. Vol.24, No.5-6, 441-461.
- Chunyan, L., 2001. *Analysis of the impact of international accounting system*, UMI Ann Arbor, Michigan: UMI Research press.
- Dahawy, K., 1998. *The relationship between privatization, culture, adoption of IAS and accounting in Egypt*. Ann Arbor, Michigan: UMI: Research Press.
- DouPnik, T. and Salter, S., 1995. External environment, culture and accounting practices: preliminary test of a general model of international development, *International Journal of Accounting*, Vol.30, No.3, 189-207.
- Fitzgerald, D., 1981. International harmonization of accounting and reporting, *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol. 17, No.1, 21-32.
- Gray, S., 1989. International accounting research: the global challenge, *International Journal of Accounting*, Vol. 24, No.4, 291-307.
- Hamid, S., Russell, C. and Clark, F., 1993. Religion: a confounding cultural element in the international harmonization accounting?, *Abacus*, Vol.9, No.2, 131-148.
- HassbElnaby, H. and Mosebach, M., 2005. Culture's consequences in controlling agency costs: Egyptian evidence, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 14, 19-32.
- Hofstede, G., 1980. *Culture's consequences: international differences in work-related values*, Beverly Hills, CA: Sage Publications

Hofstede, G., 1984. Cultural dimension in management and planning, *Asia Pacific Journal of Management*, Vol.1, 81-99.

Hofstede, G., 1991. *Cultures and Organizations: software of the mind*, Berkshire, McGraw Hill

Hofstede, G. and Bond, M., 1984. Cultural dimensions: an independent validation using Rokeach's value survey, *Journal of Cross Cultural Psychology*, 417-433.

Hopwood, A., 1983. Try to study accounting in the context in which it operates, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.8, No. 2, 287-305.

Humphreys, M., 1996. Culture difference and its effect on the management of technical education, *Leadership and organizations Development Journal*, Vol.17, No. 2, 34-41.

Karner, a., Sterner, J., welker, R., Frederick, W., 1989. A bicultural study of independent auditors' perception of unethical business practices, *International Journal of Accounting*, Vol. 23, 29-41.

La Porta, R., de silanes, Shleifer, A. and Vishny, R., 1998. Law and finance, *Journal of Political Economy*, Vol.106, No.6, 1113-1155.

MacArthur, J., 1996. The international lobbying of the International Accounting Standards Committee: the Case of E 32, Comparability of financial statements, *The International Journal of Accounting*, Vol. 31, No.2, 213-237.

Perera, M., 1989. Towards a framework to analyze the impact of culture on accounting, *International Journal of Accounting*, Vol. 24, 42-56.

Perera, M. and Mathews, M., 1990. The cultural relativity of accounting and international patterns of social accounting, *Advances in International Accounting*, Vol.3, 215-251.

Shackelton, V. and Ali, A., 1990. Work related values of managers, *Journal of Cross Cultural Psychology*, Vol. 21, No.3, 109-119.

Smith, M.,1992. *Attitudes towards international harmonization efforts: a cross cultural study*, Ann Arbor, Michigan: UMI: Research Press.

Tay, J. and Parker, R., 1990. Measuring international harmonization and standardization, *Abacus*, Vol.26, No.1, 71-88.

Zarzeski, M., 1994. *The effect of cultural and market forces on investor-oriented accounting disclosure practices of local versus international enterprises*, Ann Arbor, Michigan: UMI publications.

Zeff, A., 2002. Political lobbying on proposed standards: a challenge to the ISAB, *Accounting Horizons*, Vol. 16, No.1,