



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

**أثر البيئة الثقافية في الممارسات المحاسبية
(دراسة ميدانية في سورية)**

**The Impact of Cultural Environment in
The Accounting Practices
(Field Study in Syria)**

رسالة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على
درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة

سميره غيبه

إشراف

أ. د. بطرس ميالة

أستاذ في قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا﴾

صدق الله العظيم

الإسراء (85)

مستخلص البحث

هدف البحث إلى معرفة الأثر الذي يمكن أن تتركه البيئة الثقافية في الممارسات المحاسبية. وقد تم اعتماد الأبعاد الثقافية التي حددها Hofstede كممثل عن البيئة الثقافية، بينما تم اعتماد القيم المحاسبية التي حددها Gray كممثل عن الممارسات المحاسبية.

لبلوغ هذا الهدف تم وضع الفروض التي تحدد العلاقة بين المتغيرات، ثم تم جمع البيانات اللازمة من خلال استبانة تم توزيعها على مجموعة من المحاسبين الممارسين للمهنة في عدة شركات في سورية، وعلى مجموعة من مدققي الحسابات عن طريق جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.

تم جمع البيانات اللازمة ثم تم تحليلها واختبار الفروض وذلك من استخدام البرنامج الإحصائي SPSS والتوصل إلى نتائج تدعم بعض الفروض، وتوضح أن هناك أثر بين بعض الأبعاد الثقافية وبين القيم المحاسبية فقد تبين أنه يوجد تأثير لبعدي الثقافة (بعد تجنب عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى الرقابة المهنية على ممارسات المحاسبة في سورية، كما يوجد تأثير لبعدي الثقافة (بعد السلطة - بعد الفردية) في مستوى توحيد ممارسات المحاسبة في سورية. أما فيما يتعلق بقيمة التحفظ المحاسبي فقد وجد أن هناك تأثير لبعد الثقافة (بعد عدم اليقين) في مستوى التحفظ المحاسبي في سورية، كذلك يوجد تأثير لبعد الثقافة (بعد السلطة) في مستوى سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في سورية.



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

إقرار

أنا الطالبة: سميره محمود غيبه، ماجستير محاسبة عامة
أصرح بأن هذه الدراسة غير مقتبسة أو منقولة أو محرفة من أي عمل علمي آخر، ولم
يسبق أن قبلت للحصول على أية شهادة أو درجة علمية.

دمشق في / / 2018

اسم الطالبة: سميره محمود غيبه

التوقيع:.....

لجنة المناقشة والحكم

مشرفاً	الدكتور بطرس ميالة، الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً	الدكتور تيسير المصري، الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً	الدكتور علي يوسف، الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

الإهداء

إلى من يشاق القلب لرؤياه

سيدي رسول الله ﷺ

إلى رفيقا دربي ومن كانا بعد ربي سبب كل خير أصابني

أمي وأبي

إلى أشقاء روحي وسبب ابتسامة تُرسم على وجهي

أخوتي

إلى كل ذي فضل من قرّة وصحبة

إلى الشام.. أهل الحب والعشق

الشكر

كل الشكر والتقدير والامتنان إلى من ساندني في إعداد هذا البحث بنصحه وتوجيهه وإرشاده أستاذي ومشرفي الفاضل الأستاذ الدكتور بطرس ميالة .

كما أتوجه بالشكر إلى عمادة الكلية وإلى الأساتذة الفضلاء في قسم المحاسبة

وأقدم بجزيل الشكر إلى أساتذتي الموقرين في لجنة المناقشة الدكتور علي يوسف والدكتور تيسير المصري على كل دعمٍ منحه وبتحانه لكل طالب ارتاد كلية الاقتصاد سائلةً الله الكريم أن يشيها عني وعن زملائي خيراً .

فهرس المحتويات

1.....	مخطط البحث.....
1.....	مقدمة البحث.....
2.....	مشكلة البحث.....
2.....	الدراسات السابقة.....
5.....	متغيرات البحث.....
6.....	أهمية البحث.....
7.....	أهداف البحث.....
7.....	فروض البحث.....
8.....	منهج البحث.....
8.....	مجتمع وعينة البحث.....
9.....	الفصل الأول: دواعي الاهتمام بالبيئة الثقافية للممارسة المحاسبية في سورية.....
9.....	المبحث الأول: البيئة الثقافية في الفكر المحاسبي.....
9.....	1-1-1 تطور الفكر المحاسبي في علاقته مع البيئة الثقافية.....
9.....	1-1-1-1 خلفية تاريخية.....
16.....	1-1-1-2 تعريف المحاسبة من منظور المدخلين الانتقادي والتفسيري.....
18.....	المبحث الثاني: مفهوم الثقافة وأبعادها.....
18.....	1-2-1 مفهوم الثقافة.....
18.....	1-1-2-1 الثقافة.....
21.....	2-1-2-1 القيم.....
22.....	2-2-1 الأبعاد الخمسة للثقافة الوطنية.....
23.....	1-2-2-1 بعد فروقات السلطة Power Distance Index.....
24.....	2-2-2-1 درجة تجنب عدم اليقين Uncertainty Avoidance Index.....
24.....	3-2-2-1 الفردية مقابل الجماعية Individualism versus Collectivism.....
25.....	4-2-2-1 الذكورة مقابل الأنوثة Masculinity versus Femininity.....
	5-2-2-1 التوجه طويلة الأجل مقابل التوجه على المدى القصير Long Term Orientation versus Short Term.....
26.....	Normative Orientation.....
27.....	3-2-1 مقارنة بين الثقافة الشرقية والثقافة الغربية.....
29.....	الفصل الثاني: الممارسات المحاسبية وعلاقتها بالأبعاد الثقافية.....
29.....	المبحث الأول: واقع الممارسة المحاسبية والقيم المحاسبية.....

29.....	1-1-2 واقع الممارسة المحاسبية في سورية
31.....	2-1-2 القيم المحاسبية
32	1-2-1-2 Professionalism versus Statutory Control الرقابة المهنية مقابل الرقابة القانونية
32	2-2-1-2 Uniformity versus Flexibility التوحيد مقابل المرونة
33	3-2-1-2 Conservatism versus Optimism التحفظ مقابل التفاؤل
34	4-2-1-2 Secrecy versus Transparency السرية مقابل الشفافية
35.....	المبحث الثاني: انعكاسات الأبعاد الثقافية في الممارسة المحاسبية
35.....	1-2-2 تمهيد
37.....	2-2-2 إطار Hofstede-Gray
41.....	3-2-2 تطور إطار Hofstede- Gray
43.....	الفصل الثالث: مدى تأثير الممارسة المحاسبية في سورية بالبيئة الثقافية
43.....	المبحث الأول: الدراسة العملية
43.....	1-1-3 تمهيد
43.....	2-1-3 مجتمع وعينة الدراسة
43	1-2-1-3 مجتمع الدراسة
43	2-2-1-3 عينة الدراسة
43.....	3-1-3 أداة الدراسة
44	1-3-1-3 ثبات وصدق أداة الدراسة
44	1-1-3-1-3 Cronbach's Alpha Coefficient معامل ألفا كرونباخ
45	2-1-3-1-3 Internal Validity صدق الاتساق الداخلي
51.....	4-1-3 أدوات المعالجة الإحصائية
53.....	5-1-3 تحليل البيانات
53	1-5-1-3 حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه العبارات التي تتضمنها أداة الدراسة
56.....	6-1-3 المؤشرات الإحصائية للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فروضها
69	1-6-1-3 ترتيب القيم الثقافية من وجهة نظر العينة
70	2-6-1-3 ترتيب الممارسات المحاسبية من وجهة نظر العينة
70.....	7-1-3 اختبار الفروض
70	1-7-1-3 اختبار الفرض الأول
73	2-7-1-3 اختبار الفرض الثاني
75	3-7-1-3 اختبار الفرض الثالث
77	4-7-1-3 اختبار الفرض الرابع
79.....	8-1-3 دراسة الفروق

84.....	9-1-3 نتائج تحليل البيانات
85.....	المبحث الثاني: نتائج البحث وتوصياته
85.....	1-2-3 النتائج
86.....	2-2-3 التوصيات
87.....	مراجع البحث
87.....	المراجع الأجنبية:
90.....	المراجع العربية:
91.....	المراجع الالكترونية:
92.....	الملاحق
92.....	الملحق رقم (1) الاستبانة

فهرس الجداول

الجدول (1) الاختلافات النظرية بين المداخل	13
الجدول (2) العلاقات المفترضة بين القيم المحاسبية لـ Gray والأبعاد الثقافية لـ Hofstede	38
الجدول (3) ملخص الأدبيات التي درست إطار Hofstede-Gray	41
الجدول (4) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	45
الجدول (5) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد السلطة والدرجة الكلية للبُعد	46
الجدول (6) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد الفردية والدرجة الكلية للبُعد	46
الجدول (7) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد الذكورة والدرجة الكلية للبُعد	47
الجدول (8) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد عدم اليقين والدرجة الكلية للبُعد	47
الجدول (9) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد التوجه طويل الأجل والدرجة الكلية للبُعد	48
الجدول (10) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية والدرجة الكلية للبُعد ...	49
الجدول (11) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد توحيد الممارسات المحاسبية والدرجة الكلية للبُعد	49
الجدول (12) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد التحفظ المحاسبي والدرجة الكلية للبُعد	50
الجدول (13) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والدرجة الكلية للبُعد	51
الجدول (14) طول الخلايا حسب مقياس ليكرت الخماسي	52
الجدول (15) توزيع عينة الدراسة حسب متغير النوع الاجتماعي	53
الجدول (16) توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	53
الجدول (17) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	54
الجدول (18) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة	54
الجدول (19) توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة	55
الجدول (20) توزيع عينة الدراسة حسب متغير فئات الدخل	55
الجدول (21) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد السلطة حسب آراء عينة الدراسة	57
الجدول (22) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد الفردية حسب آراء عينة الدراسة	58
الجدول (23) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد الذكورة حسب آراء عينة الدراسة	60
الجدول (24) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد عدم اليقين حسب آراء عينة الدراسة	61
الجدول (25) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد التوجه طويل الأمد حسب آراء عينة الدراسة	62
الجدول (26) إحصاءات ومتوسطات والوزن النسبي لمتغيرات بُعد الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية حسب آراء عينة الدراسة	63
الجدول (27) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد توحيد الممارسات المحاسبية حسب آراء عينة الدراسة	65
الجدول (28) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد التحفظ المحاسبي حسب آراء عينة الدراسة	66
الجدول (29) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية حسب آراء عينة الدراسة	68
الجدول (30) ترتيب أبعاد القيم الثقافية المتبعة حسب آراء عينة الدراسة	69
الجدول (31) ترتيب الممارسات المحاسبية حسب آراء عينة الدراسة	70
الجدول (32) المؤشرات الإحصائية لعلاقة نمط الأبعاد الثقافية وبُعد الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية	71

- الجدول (33) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر مؤشرات الأبعاد الثقافية والرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية 72
- الجدول (34) المؤشرات الإحصائية لعلاقة نمط الأبعاد الثقافية وبتعد توحيد الممارسات المحاسبية 73
- الجدول (35) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر مؤشرات القيم الثقافية وتوحيد الممارسات المحاسبية 74
- الجدول (36) المؤشرات الإحصائية لعلاقة نمط الأبعاد الثقافية وبتعد التحفظ المحاسبي 75
- الجدول (37) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر مؤشرات القيم الثقافية والتحفط المحاسبي 76
- الجدول (38) المؤشرات الإحصائية لعلاقة نمط الأبعاد الثقافية وبتعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية 77
- الجدول (39) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر مؤشرات القيم الثقافية وسرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية 78
- الجدول (40) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافة والممارسات المحاسبية تبعا لمتغير الجنس 79
- الجدول (41) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافة والممارسات المحاسبية تبعا للحالة الاجتماعية 80
- الجدول (42) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافة والممارسات المحاسبية تبعا لفئة العمرية 81
- الجدول (43) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافة والممارسات المحاسبية تبعا للحالة التعليمية 82
- الجدول (44) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافة والممارسات المحاسبية تبعا للمهنة 83

مخطط البحث

أثر البيئة الثقافية في الممارسات المحاسبية

مقدمة البحث

حققت المحاسبة تطوراً كبيراً عبر الزمن فقامت بالاتجاه نحو دراسة الممارسات المحاسبية عبر البلدان ووضع معايير وإرشادات وقواعد تحكم هذه الممارسات، التي يتبين عند استعراضها أنها تختلف من دولة لأخرى، كحال القوائم المالية التي تختلف في طرق عرضها وأساليب قياسها بين الدول. وعند البحث في هذه الاختلافات يتبين أن لها أسباباً وعوامل عدة، وأحد أهم هذه العوامل البيئة الثقافية. ويعتبر البحث في مجال الثقافة والربط بينه وبين المحاسبة من الدراسات التي تلقى اهتماماً من قبل الباحثين في مجال المحاسبة.

وعند دراسة البيئة الثقافية يُلاحظ وجود عدة أبعاد يمكن تناولها في هذا المجال. لكن هذا البحث تناول خمسة أبعاد ثقافية، تم تحديدها من قبل Hofstede من خلال دراسة أجراها على عدد كبير من موظفي إحدى الشركات العالمية، في عدد من دول العالم لتحديد الأوجه العامة للتشابه والاختلاف في ثقافة هذه الدول. وكانت نتيجة هذه الدراسة تحديد قيمة لكل بعد في كل دولة. هذه الأبعاد هي: تجنب عدم اليقين؛ والفردية؛ والسلطة؛ والبعد الذكوري؛ وأخيراً التوجه طويل الأجل. وقد تمت دراسة أثر هذه الأبعاد على ممارسات المحاسبة من اعتراف وقياس وإفصاح وعرض للتقارير المالية وذلك من خلال اعتماد أربع قيم محاسبية -محددة من قبل Gray- كممثل عن هذه الممارسات المحاسبية وهذه القيم هي الرقابة المهنية (وتقابلها الرقابة القانونية)؛ والتوحيد (وتقابلها المرونة)؛ والتحفظ (وتقابلها التفاوض)؛ والسرية (وتقابلها الشفافية). وقد أجريت هذه الدراسة في سورية وذلك باستطلاع آراء مجموعة من المحاسبين القانونيين عن طريق جمعية المحاسبين القانونيين في سورية ومجموعة من المحاسبين العاملين في كبرى الشركات في سورية.

مشكلة البحث

تتلخص مشكلة هذا البحث في تحديد أثر الأبعاد الثقافية لـ Hofstede في القيم المحاسبية لـ Gray في سورية. وذلك لمعرفة هل هناك أثر للبيئة الثقافية في الممارسات المحاسبية من اعتراف وقياس وإفصاح. ويمكن تلخيص مشكلة البحث من خلال طرح هذه الأسئلة:

1. هل تؤثر البيئة الثقافية في مستوى الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية في سورية؟
2. هل تؤثر البيئة الثقافية في مستوى توحيد الممارسات المحاسبية في سورية؟
3. هل تؤثر البيئة الثقافية في مستوى التحفظ المحاسبي في سورية؟
4. هل تؤثر البيئة الثقافية في مستوى سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في سورية؟

الدراسات السابقة

اهتمت العديد من الدراسات المحاسبية في السنوات الأخيرة بدراسة الآثار الثقافية وفيما يلي استعراض لبعض تلك الدراسات:

1. دراسة Tartaraj, A. & Hoxha, E. ، (2014)، بعنوان "الثقافة، عامل هام في تحديد النظام المحاسبي" ¹

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر بعض الجوانب الثقافية في نظام المحاسبة في ألبانيا وجودة تطبيقه. فقد ناقشت أثر الاختلافات الثقافية في المحاسبة والتقارير المالية من خلال ملاحظة التقارير المالية في ألبانيا وجودتها.

تستند الدراسة في منهجها إلى النموذج النوعي الذي يتوصل إلى النتائج من خلال المقابلات والاستبانات مع معدي القوائم المالية ومجموعة من مستخدميها.

¹ Tartaraj, A., and Hoxha, E., 2014. Cultural, An Important Factor in Determining The Accounting System. Interdisciplinary Journal of Research and Development, (Vol. 1, No.1)

بينت الدراسة أنه من الصعب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بكامل فعاليتها في ألبانيا كونها تمتلك ثقافة مختلفة عن أمريكا وبريطانيا. فالثقافة الألبانية تتسم بالميل نحو الأنظمة القانونية والقواعد المكتوبة والتوحيد لذلك من الأفضل الحفاظ على المعايير المحلية بدلاً من اعتماد المعايير الدولية

2. دراسة Tsakumis, G. T. (2007)، بعنوان "تأثير الثقافة في تطبيق المحاسبين

لقواعد التقارير المالية"،¹

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الثقافة الوطنية في تطبيق المحاسبين للقواعد المحاسبية في مختلف البلدان، وتمت المقارنة على وجه التحديد بين المحاسبين اليونان والأمريكيين مع التركيز على وجه خاص على قيمتين من القيم المحاسبية وهما التحفظ والسرية، حيث افترضت الدراسة أن هذه القيم تتأثر بالأبعاد الثقافية لـ Hofstede.

استندت الدراسة في اختبارها للفروض على استبانة تم توزيعه على مجموعة من المحاسبين ذوي الخبرة ممن ينتمون إلى مجموعة متنوعة من الشركات مثل المنظمات الدولية والوطنية والإقليمية.

توصلت الدراسة إلى أن المحاسبين اليونان أقل ميلاً للإفصاح عن الأصول والالتزامات المحتملة من المحاسبين الأمريكيين. كما أنها لم تجد فرق هام بينهم بالنسبة لقرار الاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة.

¹ Tsakumis, G. T., 2007. The Influence of Culture on Accountants' Application of Financial Reporting Rules. Abacus, (Vol.43, No. 1)

3. دراسة Doupnik, T. S. & Riccio, E. L. (2006)، بعنوان "أثر التحفظ والسرية

في تفسير المصطلحات الاحتمالية في مناطق الثقافة الانكليزية واللاتينية"،¹

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التفاعل بين قيمتي التحفظ والسرية وبين ترجمة المحاسبين للمصطلحات الاحتمالية المستخدمة في المعايير المحاسبية، مستخدمةً في ذلك نظرية Gray حول تأثير الثقافة في المحاسبة.

تم اختبار فروض الدراسة عن طريق توزيع استبانة على عينة من المحاسبين المهنيين في البرازيل الذي يعتبر بلد ذو مستوى عالٍ من السرية والتحفظ، وعينة أخرى في الولايات المتحدة التي تتمتع بمستوى منخفض من التحفظ والسرية.

كانت نتائج الدراسة تدعم فرض التحفظ الأول المتعلق بالاعتراف بعناصر زيادة الدخل، أما فرض التحفظ الثاني المتعلق بالاعتراف بعناصر انخفاض الدخل فلم يحقق دعماً. إضافةً إلى تحقيق نتائج قوية لدعم الفروض المتعلقة بالسرية والإفصاح. وتجدر الإشارة إلى أن هذه الدراسة تعتبر مساهمة هامة في الأدب المحاسبي من خلال بحثها في أثر الثقافة في ترجمة المصطلحات الاحتمالية في البلدان اللاتينية وأيضاً من خلال دراسة نظرية Gray وخصوصاً فرض السرية على مستوى المحاسبين كأفراد.

4. دراسة Wingate M. L. (1997)، بعنوان "دراسة الأثر الثقافي في بيئة التدقيق"،²

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الثقافة في مستوى الإفصاح.

استخدمت الدراسة بيانات مستقلة للإفصاح المالي كمتغير مستقل وقيم مؤشر Hofstede كمتغير تابع لـ 39 دولة.

بينت الدراسة أنه خلافاً لفروض Gray فإن بعد قوة السلطة لا يرتبط بشكل هام بالإفصاح المالي.

¹ 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,

² Wingate, M. L., 1997. An examination of cultural influence on audit environments. research in Accounting Regulation.

5. دراسة Baydoun, N. & Willett, R. (1995) ، بعنوان "ملاءمة نظم المحاسبة

الغربية للبلدان النامية"¹

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر استيراد نظام المحاسبة الموحد الفرنسي إلى لبنان، فقد تناولت هذه الدراسة صلة المحاسبة الغربية بالدول النامية، حيث هناك مشكلة في الأدبيات بخصوص هذا الموضوع، وهي أن نظم المحاسبة الغربية قد لا يكون لها صلة باحتياجات المستخدمين في الدول النامية. حللت الدراسة هذه القضايا من خلال تقديم اعتبارات تقنية وسلوكية ومن خلال فصل مشاكل القياس عن مشاكل الإفصاح المحاسبي. واستخدمت الدراسة النسخة المعدلة للإطار المحاسبي الثقافي لـ Hofstede-Gray من أجل توضيح مفهوم أهمية الثقافة.

6. دراسة Eddie I. A. (1990) ، بعنوان "القيم الثقافية لآسية والمحيط الهادئ

والنظم المحاسبية"²

هدفت الدراسة إلى اختبار فروض إطار Gray. بنت الدراسة منهجيتها في اختبار الفروض على مؤشر القيم المحاسبية لـ 13 دولة آسيوية وأفريقية، وربطها بعد ذلك مع الأبعاد الثقافية لـ Hofstede. بينت الدراسة أن جميع فروض Gray محقة.

متغيرات البحث

يتضمن البحث نوعين من المتغيرات: المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة.

المتغيرات المستقلة: هي عبارة عن الأبعاد الثقافية المحددة من قبل Hofstede والتي تتمثل في خمسة الأبعاد وهي:

1. بعد تجنب عدم اليقين

2. بعد الفردية

¹ Baydoun, N., and Willett, R., 1995. Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries. Abacus, (Vol. 31, No. 1)

² Eddie, I. A. 1990. Asia pacific cultural values and accounting systems. Asia pacific International Management Forum.

3. بعد السلطة

4. البعد الذكوري

5. بعد التوجه طويل الأجل.

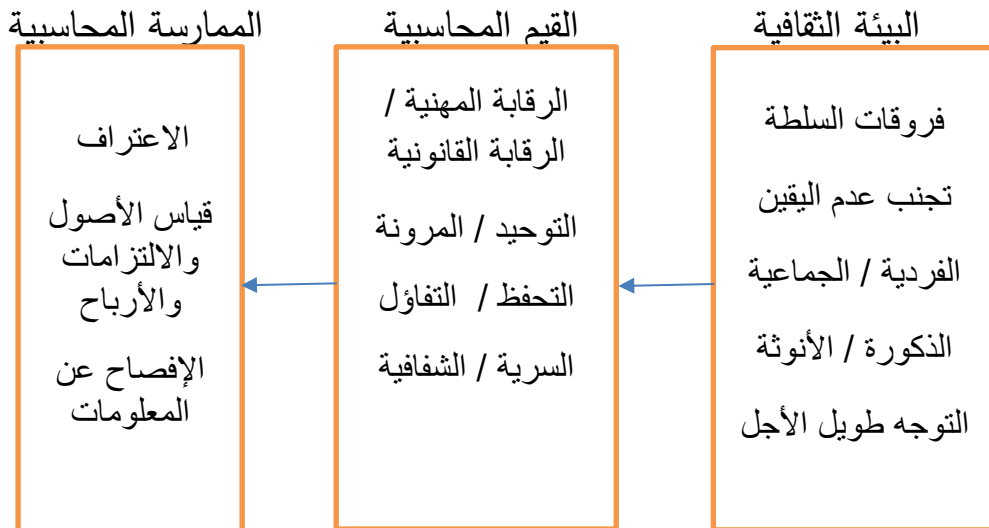
المتغيرات التابعة: تتمثل بالقيم المحاسبية التي قام Gray بتحديددها وهي:

1. الرقابة المهنية (وتقابلها الرقابة القانونية)

2. التوحيد (وتقابلها المرونة)

3. التحفظ (ويقابلها التفاؤل)

4. السرية (وتقابلها الشفافية)



أهمية البحث

لهذا البحث أهمية على الصعيدين الأكاديمي والعملي، فمن ناحية أولى تشكل دراسات الآثار الثقافية في المحاسبة أحد أبرز مجالات البحث المحاسبي المعاصر، ورغم أهمية هذا المجال إلا أنه يُفتقد في الدراسات المحاسبية العربية وهنا تكمن أهمية هذه الدراسة على المستوى الأكاديمي كونها إحدى المساهمات العربية القليلة في هذا المجال حسب علم الباحثة. فهي محاولة للخوض في مجال معرفي لا يقل أهمية عن غيره من المجالات التي تكثر الأبحاث حولها.

وناحية ثانية لهذا البحث أهمية على الصعيد العملي في سورية. فمعرفة أن مهنة المحاسبة تتأثر بالبيئة الثقافية لممارسيها ومنظمتها، يدفع إلى إعادة النظر في المرجعية المعتمدة لمهنة المحاسبة في سورية إن كانت تتوافق مع البيئة الثقافية فيها. وبالتالي السعي إلى تطوير الممارسة المحاسبية بما يتوافق مع البيئة السائدة.

أهداف البحث

هدف هذا البحث بصفة أساسية إلى معرفة أثر البيئة الثقافية في القيم المحاسبية، ويرتبط بهذا الهدف العام الأهداف الفرعية التالية:

1. معرفة مستوى تطور البيئة الثقافية في سورية وتقييم الأبعاد الثقافية فيها
2. كشف أثر القيم المحاسبية المتأثرة بالأبعاد الثقافية في ممارسات المحاسبة السائدة
3. معرفة اتجاهات الممارسات المحاسبية في سورية من حيث علاقتها بالقيم الثقافية

فروض البحث

تتلخص فروض هذه الدراسة في الفروض الأربعة التالية:

1. يوجد تأثير لكل من الأبعاد الثقافية (بعد السلطة - بعد الفردية - البعد الذكوري - بعد عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى الرقابة المهنية على ممارسات المحاسبة في سورية.
2. يوجد تأثير لكل من الأبعاد الثقافية (بعد السلطة - بعد الفردية - البعد الذكوري - بعد عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى توحيد ممارسات المحاسبة في سورية.
3. يوجد تأثير لكل من الأبعاد الثقافية (بعد السلطة - بعد الفردية - البعد الذكوري - بعد عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى التحفظ المحاسبي في سورية.
4. يوجد تأثير لكل من الأبعاد الثقافية (بعد السلطة - بعد الفردية - البعد الذكوري - بعد عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في سورية.

منهج البحث

باعتبار أن المنهج عبارة عن الخطوات المتبعة لتحقيق أهداف البحث فإن خطوات هذه الدراسة هي:

1. العودة إلى الأدبيات العلمية لتكوين إطار معرفي كافٍ وشامل عن متغيرات البحث.
2. تحديد الأبعاد الثقافية الممثلة للبيئة الثقافية والقيم المحاسبية الممثلة للممارسات المحاسبية من واقع الأدبيات العلمية.
3. تقصي واقع تلك الأبعاد في البيئة السورية عبر استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية من المنشآت في البيئة السورية.
4. تحليل المعطيات التي تم جمعها، ومطابقة النتائج مع معطيات الخطوة الثانية.
5. استخلاص النتائج.

مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين العاملين في جهات مختلفة من الجمهورية العربية السورية بالإضافة إلى المحاسبين القانونيين ومدققي الحسابات. فيما اشتملت عينة الدراسة على مجموعة من هذا المجتمع والتي أبدت موافقتها على التعاون مع الباحثة، حيث تم توزيع مائة وعشرين استبانة، وقد تم استعادتها بشكل كامل ومن ثم استُبعد منها اثنتا عشرة استبانة لعدم استكمالها ليصبح العدد النهائي مائة وثمان استبانات.

الفصل الأول: دواعي الاهتمام بالبيئة الثقافية للممارسة المحاسبية في

سورية

المبحث الأول: البيئة الثقافية في الفكر المحاسبي

1-1-1 تطور الفكر المحاسبي في علاقته مع البيئة الثقافية

إن المتغير المستقل في هذه الدراسة هو البيئة الثقافية التي قلما تمت دراستها عندما يتعلق الأمر بالأبحاث المحاسبية. وبعد الاطلاع على بعض البحوث المحاسبية، تبين أن معظم الأبحاث التي تخوض في مسألة البيئة الثقافية تأخذ بالمدخل الانتقادية والتفسيرية كونها تعتمد على نظريات تعتبر أن المحاسبة غير مستقلة عن الواقع. لذلك كان لا بد من عرض هذه المداخل بدايةً، ثم تحديد مفهوم الثقافة والأبعاد الثقافية التي سيتم الاستناد إليها في هذه الدراسة.

1-1-1-1 خلفية تاريخية

سيتم في البداية استعراض التطور التاريخي للمدخل الانتقادية والتفسيرية، مع التطرق أثناء ذلك إلى توضيح مفهوم هذه المداخل ثم النظر إلى المحاسبة من وجهة نظر هذه المداخل.

تتميز الأبحاث التي تعتمد المداخل الانتقادية والتفسيرية بأنها غالباً ما تكون أكثر نوعية من أبحاث المدخل الإيجابي التي تستند إلى الأساليب الإحصائية.

ومن الضروري إعطاء تعريف موجز وبسيط للأبحاث الانتقادية والتفسيرية وللوصول إلى ذلك لابد من المقارنة بين الأبحاث الإيجابية والأبحاث الانتقادية والتفسيرية.

تسعى الأبحاث المعدة في إطار المدخل الإيجابي إلى إيجاد وسيلة موضوعية وعلاجية لدراسة الموضوع، وتهيمن عليها التقنيات الكمية، وذلك باستخدام التحليل الإحصائي للبيانات. وهذا يتيح مجالاً للموضوعية مع ضمان التحقق الخارجي حيث يمكن نظرياً إعادة التجربة والحصول على نتائج مماثلة (Creswell, 2009; Davila and Oyon,)

2008; Ahrens and Chapman, 2006; Inanga and Schneider, 2005; (Quattrone and Hopper, 2005).

أما فيما يتعلق بأنماط البحث الانتقادية والتفسيرية فإنها تميل إلى أن تكون أكثر نوعية. تعترف هذه المنهجية بوجود متغيرات اجتماعية وثقافية هامة تؤثر في الموضوع، ولا يمكن تجاهل هذه الترابطات. كما لا يتم التحقق من النتائج من خلال منهج تحليلي للدراسة، وإنما من خلال منهجية تقوم على توثيق النتائج بالتفصيل لتوفير دراسة شاملة. كما أن تعميم النتائج؛ واستقراء النتائج؛ واستنساخ التجارب الخاضعة للمراقبة ليست أهدافاً لما يسمى بـ "المنهج البديل" (Creswell, 2009; Ahrens et al., 2008; Davila and Oyon, 2008; Parker, 2008).

وفي أغلب الأحيان يتم تصنيف البحوث الانتقادية والتفسيرية ضمن فئة "المناهج البديلة" للمناهج التقليدية وذلك لأن الجامعات ترى أن هذه المناهج أضعف مفاهيمياً من المناهج التقليدية الكمية / الإيجابية.

وغالباً ما توصف أساليب البحث الانتقادية والتفسيرية على أنها أساليب "بديلة". وهي عادة ما تكون مرادفة للتقنيات النوعية، وباستخدام التحليل الإحصائي في دور ثانوي فقط، وكثيراً ما تتعرض لانتقادات بأنها تقتصر إلى الجودة (Ahrens et al., 2008; Baxter et al., 2008; Davilia and Oyon, 2008; Merchant, 2008; Parker, 2008).

غير أن المناهج البديلة على كل حال تتحرك باتجاه قدر أكبر من الاعتراف بها فكل من (Quattrone and Hopper (2005), Mouritsen (1999) and Oakes et al (1998) هم من بين الأمثلة العديدة في الأدبيات الأكاديمية الحالية التي تستخدم المناهج الانتقادية والتفسيرية في العملية البحثية. ربما يكون هذا انعكاس لحقيقة أن التقنيات النوعية التي ترافق هذه المناهج تتيح إمكانية استكشاف جوانب للظاهرة غير متاحة مع المناهج الإيجابية.¹

¹ Warren, M., 2012. Interpretive and critical research: Methodological blasphemy!. African Journal of Business Management, (Vol. 6(1)),

وبناءً على ما سبق ذكره لا بد من الاستفادة من هذه المناهج البديلة في مجال البحوث المحاسبية لما لها من أهمية في استخراج مكامن المحاسبة.

فالمناهج البديلة تتميز بقدرتها على توليد الوصف، مما يسمح لها باستكشاف القضايا الاجتماعية والثقافية بمزيد من التفصيل، وتسلط الضوء على نحو فعال على ما يمكن أن يدعى "الصندوق الأسود" للنظام المحاسبي (Ahrens et al., 2008; Baxter et al., 2008; Davilia and Oyon, 2008; Parker, 2008).¹

وسيُعرض فيما يلي النماذج البحثية التي كانت قائمة منذ 1970، وعلى وجه التحديد إطارين أدهما كل من Burrell and Morgan (1979) و Chua (1986) اللذين أصبحا بارزين كأساس للمنهجية في مجال البحوث المحاسبية والإدارية. وسيُوضح هذا العرض أن مدارس الفكر المختلفة لها آراءها وحججها. وبالتالي لا يوجد طريقة بحث أفضل من أخرى لأن كل طريقة لها نقاط القوة والضعف الخاصة بها.

تجسد الاهتمام بتطوير البحوث المحاسبية في سبعينيات القرن العشرين وقد برزت وجهات نظر مختلفة حول النماذج المحاسبية وتم انتقادها منذ ذلك الحين، بما في ذلك الدور الغائب لنظرية المحاسبة في تنظيم الممارسة. ومع وجود مداخل مختلفة في البحوث التطبيقية لفهم طبيعة المحاسبة داخل المنظمات والمجتمع، تم توليد مجموعة من المدارس الفكرية. وقد أدت هذه المنظورات المحاسبية المختلفة إلى اختلافات في مداخل البحوث المحاسبية. والهدف حالياً استعراض النماذج الرئيسية التي كانت موجودة في البحوث المحاسبية.

من أوائل المقالات المنشورة حول موضوع نماذج البحث للمحاسبة كانت من عمل Burrell and Morgan (1979). وهو يوفر نقطة بداية مفيدة في تصميم مخطط تصنيف مجرد لفهم مجالات واسعة من مداخل المحاسبة أو العلوم الاجتماعية للبحوث التطبيقية. قاموا بتصنيف الأدبيات المحاسبية وفقاً لمجموعتين رئيسيتين من الافتراضات وهي افتراضات حول العلوم الاجتماعية والمجموعة الأخرى متعلقة بطبيعة المجتمع. ومن هاتين المجموعتين

¹ Warren, M., op.cit,

من الافتراضات، ظهرت أربعة نماذج من الأبحاث وهي إيجابي، تفسيري، إنساني جذري، وبنائي جذري.¹

ولعل Burrell and Morgan (1979) قد بذلوا قصارى جهدهم لفهم مداخل العلوم الاجتماعية إلى البحوث التجريبية. وقد كان إطارهم ملهم لمجموعة من التصنيفات المتعلقة بالمحاسبة في الأدب المحاسبي (أبرزها Chua, 1986; Hopper and Powell, 1985; Laughlin and Lowe, 1990). في حين كان هناك الكثير من الانتقادات لإطارهما (على سبيل المثال Willmott, 1990).²

في حين ساهم Chua (1986) في الأدب من خلال التمييز بين البحوث المحاسبية السائدة وبين المداخل البديلة التي كانت تعرف باسم البحوث المحاسبية الانتقادية والتفسيرية. كما أظهرت الاختلافات النظرية بين الباحثين في هذه المداخل الثلاثة كما هو موضح في الجدول التالي:

¹ Ismail, K., and Zainuddin, S., 2013. Research paradigms for accounting: a review. Journal of Accounting Perspectives, (Vol. 6),

² Laughlin, R., 2013. Methodological themes Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "middle-range" thinking. Accounting, Auditing & Accountability Journal, (Vol. 8 No. 1),

الجدول (1) الاختلافات النظرية بين المداخل

الافتراضات	المدخل التقليدي	المدخل التفسيري	المدخل الانتقادي
اعتقادات حول المعرفة	النظرية منفصلة عن المشاهدات المستخدمة في إثبات أو نفي النظرية. الاستنتاج الافتراضي للتفسير العلمي مقبول. الأساليب الكمية في جمع البيانات وتحليلها تسمح بالتعميم المفضل.	التفسير العلمي للنوايا الإنسانية. ويتم تقييم مدى كفايتها من خلال معايير الاتساق المنطقي، والتفسير الذاتي، والاتفاق مع التفسير المنطقي للجهات الفاعلة. تشجيع العمل الإثنوغرافي، ودراسات الحالة، وملاحظات المشاركين. دراسة الجهات الفاعلة في عالمهم اليومي.	معايير الحكم على النظريات زمنية ومحددة السياق. البحوث التاريخية، الإثنوغرافية ودراسات الحالة هي الأكثر شيوعاً.
اعتقادات حول طبيعة الواقع الاجتماعي والمادي	الواقع التجريبي متجرد عن الموضوع. ويوصف البشر أيضاً كأشياء سلبية؛ لا ينظر إليهم على	الواقع الاجتماعي ناشئ من خلال التفاعل البشري. جميع التصرفات لها معنى وقصد وبأثر رجعي	للإنسان إمكانيات داخلية ممنوعة من الظهور الكامل من خلال آليات تقييدية. لا يمكن فهم الكائنات إلا من خلال دراسة تطورها

أنهم صناع للواقع الاجتماعي. هدف واحد مفترض وهو تعظيم الفائدة للأفراد والشركات. افتراض عقلانية الوسائل والغايات. المجتمعات والمنظمات مستقرة أساساً؛ يمكن إدارة النزاع من خلال تصميم الرقابة المحاسبية المناسبة.	وترتكز على الممارسات الاجتماعية والتاريخية. افتراض النظام الاجتماعي. تسوية النزاع من خلال المعاني الاجتماعية المشتركة.	التاريخي وتغيرها في مجمل العلاقات. يتميز الواقع التجريبي بعلاقات حقيقية موضوعية تتحول وتستتسخ من خلال التفسير الذاتي. يتم قبول نية الإنسان، والعقلانية، والوكالة، ولكن هذا تحليل نقدي نظراً للاعتقاد بالوعي الكاذب والايديولوجية. والصراع الأساسي متوطن في المجتمع. وينشأ النزاع بسبب الظلم والايديولوجية في المجالات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تحجب البعد الإبداعي لدى الناس.	
العلاقة بين النظرية والممارسة	وتسعى النظرية فقط إلى شرح العمل وفهم كيفية إنتاج النظام الاجتماعي واستنساخه.	النظرية لها حتمية انتقادية: تحديد وإزالة الممارسات المهيمنة.	تحدد المحاسبة الوسائل وليس الغايات. قبول الهيكل المؤسسي القائم.

وقد اكتسب المدخل التفسيري للبحوث المحاسبية اهتماماً كبديل لمشروع للمداخل السائدة للبحوث المحاسبية. تم تصنيف البحث التفسيري على أنه "ظاهري" لأنه يركز على أصالة وتميز أفكار الفرد وتصورات. واعتمد أساليب نوعية مثل إجراء المقابلات أو دراسة الحالة من أجل الحصول على نظرة ثاقبة حول كيفية إدراك الفرد لظاهرة ما.

أما الأبحاث الانتقادية تؤمن بالإنسانية وتحرر البشرية. والتي تهدف إلى تمكين الناس من خلق عالم أفضل لأنفسهم. فهي تركز على تطوير نظريات جديدة أو نقد النظريات القائمة ولم تقدم الأبحاث الانتقادية طريقة معينة للبحث، وإنما استخدمت الأبحاث التاريخية والاثنوغرافية ودراسة الحالة بشكل طبيعي وكانت نتائج الأبحاث مفيدة للباحثين كمحفز للتغيير.

وعلى الرغم من أن المداخل البديلة آخذة في الانتشار، إلا أن المداخل التقليدية هي السائدة في الأدبيات المحاسبية. وقد أظهر Baker and Bettner (1997) أن نسبة مئوية صغيرة فقط من الأبحاث المنشورة في تسع مجلات محاسبية رئيسية في عام 1995 كانت تفسيرية وانتقادية. في مجال المحاسبة الإدارية، وجد Bhimani (2002) أن أكثر من ثلاثة أرباع (أي 77%) من أبحاث المحاسبة الإدارية التي نشرت في European Accounting Review (EAR) تم تصنيفها على أنها من النموذج الإيجابي وأقل من الربع (أي 23%) من النماذج البديلة. ولم يتم نشر أي بحث من المدخل الانتقادي في (EAR).

ويرجع السبب في ذلك إلى مصداقية البحوث المحاسبية السائدة في تحقيق نتائج يمكن تعميمها. ومع ذلك، فإن الانتقادات التي وجهت إلى المداخل البديلة، وخاصة المدخل التفسيري، بأنها تقتصر إلى التعميمات رفضها Lukka and Kasanen (1995). وأشاروا إلى أن دراسات الحالة التي أجريت على نحو سليم وذات جودة عالية يمكن أن تؤدي أيضاً إلى نتائج يمكن تعميمها.

وثمة سبب آخر لعدم وجود بحوث تفسيرية وانتقادية تظهر في الدوريات الرئيسية يمكن أن يكون راجعاً إلى قيود يفرضها محرري المجلات الأكاديمية، ونادراً ما تم قبول دراسات

المداخل البديلة من خلال عملية المراجعة العادية، وعادةً ما يكون مبرر المحررين لرفض البحث أنه لم يستوف معايير مجلاتهم (Baker and Bettner, 1997).

وفي الختام، يتبين أن التطور المنهجي في البحوث المحاسبية قد اتسم على مدى العقود الماضية بزيادة التعددية. ومن المهم بالنسبة للباحثين المحاسبين أن يتطلعوا إلى نماذج بحثية بديلة لتقديم وجهات نظر مختلفة واكتساب رؤى جديدة. ولا بد أن يكون الباحثين في مجال المحاسبة منفتحين حول المساهمات التي يمكن أن تقدمها الأبحاث الانتقادية والتفسيرية. والتي قد توفر وجهات نظر مختلفة وتمكن من الحصول على رؤى ثاقبة.¹

1-1-1-2 تعريف المحاسبة من منظور المدخلين الانتقادي والتفسيري

من خلال نظر المداخل الانتقادية والتفسيرية للمحاسبة على أنها غير منفصلة عن الواقع الناشئة فيه، فقد قامت بتعريفها من خلال نظريات هذه المداخل.

وكان التعريف الذي تم تبنيه من قبل هذا الاتجاه وفقاً ل (Laughlin and Lowe (1990 :

"المحاسبة عبارة عن نظام رسمي ذي خصائص سلوكية وهيكلية (تنظيمية ومجتمعية)، ومصطلحاته معبر عنها في شكل مالي، ويشق معانيه ومفاهيمه من التنظيم المحيط به ويعتبر هذا النظام جزءاً لا يتجزأ منه"

"A formal system with structural and behavioral characteristics whose terms are expressed in fundamentally financial form، whose meaning is derived from the organization of which it is an itegrated part"

ويتكون هذا التعريف من أربعة عناصر:

1. النظام المحاسبي ذو أساس تنظيمي ومجتمعي حيث يتواجد في كل التنظيمات والتي تعتبر جزءاً من المجتمع، وهذا المعنى يجعل النظام المحاسبي جزءاً لا يتجزأ من هذا السياق

¹ Ismail, K., and Zainuddin, S., op.cit,

2. مصطلح التنظيم organization يشير إلى التنظيمات الكلية والجزئية micro or

macro، والمجتمع يعبر عن التنظيم الكلي

3. النظام المحاسبي يحتاج إلى تحديد:

أ- الافتراضات الوجودية Ontological

وتتعلق هذه الافتراضات بطبيعة الواقع الاجتماعي، هل الواقع الاجتماعي ملموس أو غير ملموس

ب- الافتراضات المعرفية Epistemological

وتتعلق هذه الافتراضات بطريقة خلق المعرفة وبكيفية تفهم الظاهرة وكيفية التعامل مع الظاهرة بالإضافة إلى كيفية توليد معرفة جديدة

ت- الافتراضات المنهجية Methodological

وهي تعنى بتحديد منهج البحث هل هو من المناهج البحثية السائدة أم من المناهج البحثية المعاصرة (تفسيري أو انتقادي)

4. يشير هذا التعريف إلى مصطلح تداول المعلومات Information transaction

وهو يعني تداول المعلومات الداخلية والخارجية، سواء أكانت هذه المعلومات ذات خصائص سلوكية أم هيكلية¹

¹ متولي، طلعت، 2000. المناهج البحثية المعاصرة (المنهج التفسيري والمنهج الانتقادي) وغيابها من البحوث العربية في المحاسبة. مجلة آفاق جديدة

المبحث الثاني: مفهوم الثقافة وأبعادها

1-2-1 مفهوم الثقافة

1-1-2-1 الثقافة

يتفاوت البشر في مواقفهم ومعتقداتهم وتصرفاتهم كل حسب ثقافته فهناك رابط وثيق بين الإنسان وثقافته. تتأثر الثقافة بالعديد من العوامل المادية والاجتماعية مثل: العرق، الجنس، الدين، الموقع الجغرافي، القدرة البدنية وغيرها من الأمور الكثيرة الأخرى.

هذه الاختلافات البشرية تمثل أموراً سطحية من التنوع الثقافي. فالولايات المتحدة مثلاً تضم مجموعات ثقافية متنوعة، وهذا التفاوت الثقافي يزداد بشكل كبير عند النظر بشكل أوسع حول العالم.¹ وقد كتب العديد من العلماء والباحثين عن الثقافة مقدمين مجموعة متنوعة من التعاريف.

فوفقاً لـ Matsumoto and Juang (2004, p.7) الثقافة هي مفهوم غني ومعقد متضمن في كثير من جوانب الحياة والمعيشة. ومفهومهم عن الثقافة باختصار هو التالي: الثقافة نفسها لا يمكن رؤيتها أو الشعور بها أو سماعها أو تذوقها، فالذي يلاحظ هو الاختلافات في التصرفات والسلوك البشري والتفكير والطقوس والتقاليد وما شابه ذلك. فنحن نرى تجليات الثقافة وليس الثقافة نفسها. وكأثر للتجليات السلوكية للثقافة نظر Matsumoto and Juang (2004) إلى الثقافة كمفهوم تفسيري ليصف الفروقات المرئية في السلوك. وقاموا بتركيب تعريف شامل للثقافة وهو التالي:

الثقافة هي نظام ديناميكي من القواعد الصريحة والضمنية، التي أنشئت من قبل الجماعات وذلك من أجل ضمان بقائها، متضمنة المواقف والقيم والمعتقدات والأعراف والسلوكيات المشتركة في المجموعة لكن تكون بشكل مختلف عند كل وحدة معينة داخل المجموعة،

¹ Matsumoto, D., 2009. Teaching about culture. In R. A. R. Gurung & L. R. Prieto (Eds.), Getting culture: Incorporating diversity across the curriculum, New York: Stylus.

تنتقل عبر الأجيال، وتعتبر مستقرة نسبياً ولكن مع احتمال التغيير عبر الزمن.
(Matsumoto & Juang، 2004، p.10)¹

أما (Heine (2008 فقد أعطى لمصطلح الثقافة تعريفاً من جزئين وهما:

- i. المعلومات المكتسبة من الآخرين والتي تتمتع بقدرة التأثير في السلوك (على سبيل المثال: المعتقدات، العادات، الأفكار)
- ii. مجموعة من الناس الذين يتشاركون الخبرات

كما قدم (Matsumoto (2009 تعريف شامل للثقافة على أنها نظام معلومات ومعاني فريد ومشارك بين مجموعة من البشر، ينتقل عبر الأجيال سامحاً لها بتلبية احتياجاتها الأساسية للبقاء على قيد الحياة، ويتم ذلك من خلال تنسيق السلوك الاجتماعي لتحقيق وجود قابل للحياة، وبنقل السلوكيات الاجتماعية الناجحة وذلك بهدف تحقيق السعادة والرفاه واستخلاص المعاني من الحياة.²

وعند النظر إلى الثقافة على أنها نظام يلاحظ أن إحدى وظائف هذا النظام منع الفوضى الاجتماعية والحفاظ على النظام الاجتماعي، وأحد الطرق لتحقيق هذا الهدف هو وضع قواعد للسلوك. توفر هذه القواعد المبادئ التوجيهية للتفكير والشعور والعمل في أطر سياقات خاصة مقبولة ومتوقعة من المجموعة. حيث أنها تقلل الغموض وبالتالي الحفاظ على النظام الاجتماعي، كما أنها تعظم وظائف المجموعة وفعاليتها مما يؤدي إلى زيادة احتمالات البقاء.³

¹ Fah, F. Y., 2008. A Cross-Cultural Study Of Accounting Concepts Applied In International Financial Reporting Standards. School of Accounting and Finance, Faculty of Business and Law, Victoria University, Melbourne,

² Kenneth D. Keith, 2011. Cross-Cultural Psychology Contemporary Themes and Perspectives. Wiley-Blackwell,

³ Matsumoto et al, 2008. Display Rules around the World. Journal Of Cross-Cultural Psychology,

كما يمكن تعريف الثقافة على أنها مجموعة من القيم أو تصرفات الأفراد داخل دولة ما أو تنظيم معين وتتصف بعدة خصائص هي: أنها مجموعة من المعاني المشتركة التي تخص مجموعة من الأفراد وتتصف بالنسبية، كما أنها مكتسبة¹.

ولابد من الإشارة إلى أن مصطلح "الثقافة" ينبع من جذر لاتيني والذي يعني حراثة التربة، كما هو الحال في الزراعة. في العديد من اللغات الحديثة يتم استخدام الكلمة بالمعنى المجازي، مع اثنين من المعاني:

المعنى الأول وهو الأكثر شيوعاً، وهو "الحضارة"، بما في ذلك التعليم، الأخلاق، الفنون والحرف ومنتجاتها، وهذا هو مجال "وزارة الثقافة".

المعنى الثاني مستمد من الأنثروبولوجيا الاجتماعية، فهو يشير إلى طريقة تفكير الناس، وشعورهم، وتصرفاتهم. وقد عرفه Geert بأنه "البرمجة الجماعية للعقل التي تميز أعضاء مجموعة أو فئة من الناس عن أخرى". "الفئة" يمكن أن تشير إلى الأمم، أو المناطق داخل أو عبر الدول والأعراق والأديان والمهن والمنظمات أو الجنسين. وهناك تعريف أبسط وهو "القواعد غير المكتوبة للحياة الاجتماعية". يجب عدم الخلط بين المعنيين، وفي الدراسة سوف يتم استخدام مصطلح الثقافة بالمعنى الثاني².

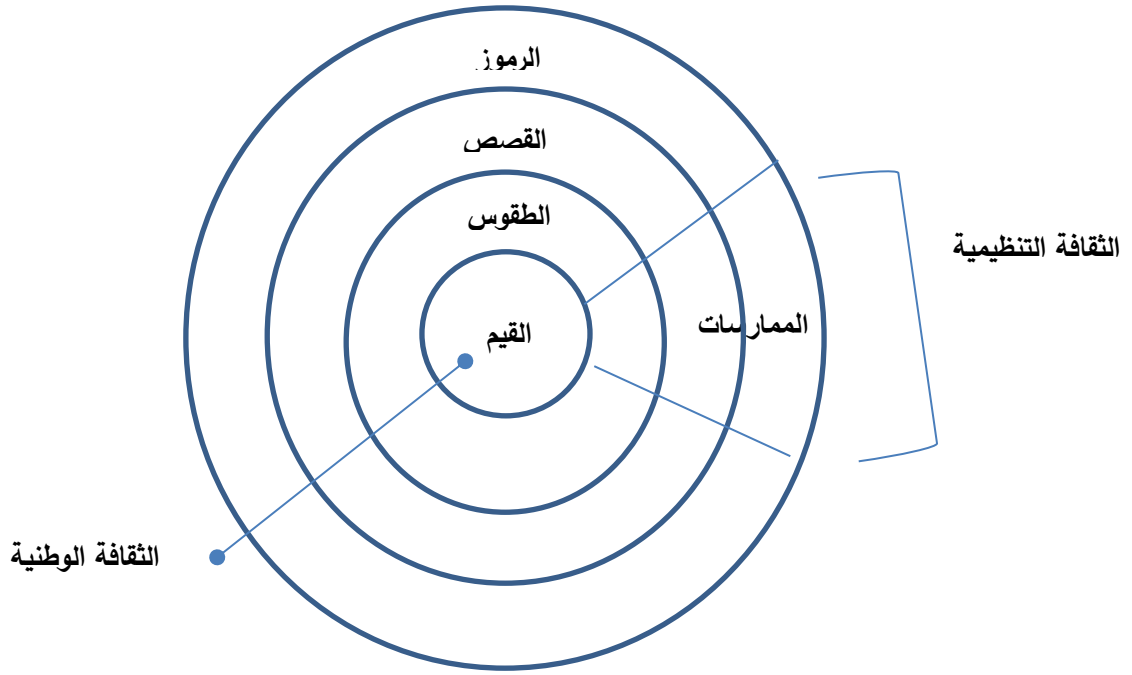
وللثقافة عدة مظاهر ومكونات فهي عبارة عن الرموز والقصص والطقوس والقيم، والممارسات تنشأ من تفاعل هذه المكونات.

فيما يشير استخدام مصطلح الثقافة الوطنية إلى اختلاف القيم بين مجموعة من الأمم و/أو المناطق. أما مصطلح الثقافة التنظيمية فهو يشير إلى الاختلافات في الممارسات بين المنظمات و/أو بين أقسام المنظمة الواحدة (الثقافات الفرعية). والشكل التالي يبين المستويات المختلفة للثقافة³.

¹ Hoecklin, L., 1995. Managing Cultural Differences, Strategies for Competitive Advantages. Addison Westey publishers Ltd

² <http://geerthofstede.nl/culture> 10/08/2014

³ <https://geert-hofstede.com/cultural-dimensions.html>



2-1-2-1 القيم

تبين فيما سبق أن الثقافة هي تمثيل القيم المشتركة، والاتجاهات والمعتقدات والسلوكيات بين مجموعة من الناس. والقيم وفقاً لـ (Smith and Schwartz (1997 هي عنصر مركزي في دراسة الثقافة. كما قدم (Schwartz and Bilsky (1987 تعريف مفاهيمي للقيم وهي معتقدات حول الأهداف المرغوب فيها والتي تقود سلوك الشخص. ترتب هذه الأهداف من حيث الأهمية النسبية، وتتخطى حالات محددة.¹

بينما تم تعريف القيم من قبل (Hofstede (1980, p.19 بأنها "ميل واسع لتفضيل بعض الدول لأمر معين عن غيرها" وهذا من التعاريف التي اعتمدت على نطاق واسع في مجال البحوث المحاسبية لتطوير الإطار الثقافي لدراسة الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي.²

¹ Fah ،F. Y., op.cit,

² Finch, N., 2006. Testing the Theory of Cultural Influence on International Accounting Practice. Macquarie Graduate School of Management,

وتعتبر القيم الثقافية أحد الأبعاد الرئيسية لثقافة الشعوب، فالقيم هي عبارة عن المعتقدات الأساسية للأفراد وهي التي تحدد ما هو السلوك الصحيح وما هو خاطئ وما يجوز وما لا يجوز وما هو سيء وما هو جيد للتصرفات والأفعال.¹ فالقيم هنا أصبحت معيار الضبط.

وكل مجموعة بشرية تشترك بأعراف اجتماعية خاصة بها تتكون من الخصائص المشتركة مثل نظام القيم الذي اعتمد من قبل غالبية النخبين.²

1-2-2 الأبعاد الخمسة للثقافة الوطنية

ذكر سابقاً أن Geert Hofstede عرف الثقافة على أنها البرمجة الجماعية للعقل التي تميز أعضاء مجموعة أو فئة من الناس عن أخرى. في عام 1980 نشر Hofstede كتابه "آثار الثقافة: الاختلافات الدولية في القيم المتعلقة بالعمل"، وكما يوحي العنوان فإن هذا الكتاب خُصص بالكامل لدراسة الثقافة على المستوى الوطني فيما لعبت القيم الدور الرئيسي فيه. وكان الابتكار الرئيسي لهذا الكتاب هو استخدامه لمفهوم نموذج أبعاد الثقافة.³

تقليدياً وقبل عمل Hofstede بالبحث في قضايا الثقافة كانت الأبحاث تميل للتعامل مع الثقافة على أنها متغير وحيد، معقد للغاية ومتعدد الأبعاد وغير قابل للقياس إلى حد كبير، كما أن لها تأثير على الممارسات والقرارات لا يمكن قياسه. وبعبارة أخرى الثقافة كانت ذاك الصندوق الأسود الذي غالباً ما يفسر الاختلافات غير القابلة للقياس الموجودة بين بلدين بأن سبب وجودها هو الناس والشركات الموجودين في هذه البلدان. ثم أتى عمل Hofstede ليطور البحث بعدة طرق، فأظهر أن الثقافة يمكن قياسها كما يمكن مقارنتها فعلياً بين البلدان. كما أظهر أنه يمكن للباحثين تقسيم الثقافة إلى أجزاء أصغر يمكن أن تكون قابلة للتحديد والإدارة بشكل أكبر. لهذه الغاية قام بتقديم أربعة أبعاد ثقافية. كان هذا

¹ أبو قحف، عبد السلام، 2005. إدارة الأعمال الدولية. الاسكندرية، الدار الجامعية

² Finch, N., op.cit,

³ <https://geert-hofstede.com/cultural-dimensions.html>

التقسيم مهم لأنه سمح بمقارنة أفضل لسمات ثقافية محددة ربما لها تأثير على الظواهر والأحداث، إضافة إلى أنه ساهم إلى حد كبير في تطور النظريات الأخرى التي تلتها.¹

وباستخدام Hofstede للبيانات البحثية من شركة متعددة الجنسيات (IBM) مع فروعها في أكثر من 60 بلد قام بتحديد أربعة أبعاد مستقلة إلى حد كبير وهي: بعد فروقات السلطة (التفاوت الكبير مقابل التفاوت الصغير في السلطة)، درجة تجنب عدم التأكد (التقادي القوي مقابل التقادي الضعيف لعدم اليقين)، الفردية مقابل الجماعية والذكورة مقابل الأنوثة.² وفيما بعد أضاف لها بعداً خامساً من خلال دراساته وهو بعد النظرة طويلة الأجل للمستقبل وستدرس فيما يلي هذه الأبعاد بشكل مفصل.

1-2-2-1 بعد فروقات السلطة *Power Distance Index*

يبرز بعد فروقات السلطة مدى وجود تباعد في المراكز الإدارية، ويعبر كذلك عن مدى وجود المركزية والقاعدية والهرمية داخل التنظيم، ومدى وجود تباعد بين الرئيس والمرؤوس، ومدى بروز المنصب والسلطة داخل المنظمة.³ ويعكس هذا المؤشر درجة قبول أعضاء المجموعة للتوزيع غير المتساوي للسلطة أو الفرق في القوة بين الأعضاء ذوي السلطة في المجموعة.⁴

فهو مدى توقع وقبول الأعضاء الأقل سلطة في المجتمع بأن تكون السلطة موزعة توزيعاً غير متكافئ، القضية الأساسية هنا هي كيفية تعامل المجتمع مع عدم التكافؤ بين الأفراد. الأفراد في المجتمعات التي تتمتع بدرجة عالية من بعد فروقات السلطة يقبلون التسلسل الهرمي حيث يكون لكل شخص مكانه ولا يحتاجون إلى مبررات لذلك. بينما في المجتمعات ذات الدرجة المنخفضة لبعد فروقات السلطة يسعى الأفراد إلى تحقيق المساواة في توزيع السلطة ويطلبون مبررات للتوزيع غير المتكافئ للسلطة.⁵

¹ Ferreira et al, 2014. Culture and Hofstede (1980) in international business studies: a bibliometric study in top management journals, REGE, São Paulo – SP, Brasil, (Vol. 21, No. 3),

² <https://geert-hofstede.com/cultural-dimensions.html>

³ الهرش، نافذ فايز، 2008. قياس وتحديد سمات الإدارة والتنظيم في البيئة الأردنية اعتماداً على أبعاد هوفستد الثقافية: "دراسة ميدانية" في المصارف التجارية الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، (المجلد 4، العدد 3)،

⁴ Kenneth D. Keith, op.cit,

⁵ <https://geert-hofstede.com/national-culture.html>

1-2-2-2 درجة تجنب عدم اليقين *Uncertainty Avoidance Index*

ويقصد به إلى أي مدى يتعامل الأفراد في مواجهة المستقبل والمجهول؟ بمعنى هل يميل الأفراد نحو المخاطرة والمغامرة واتخاذ القرارات في حالات عدم التأكد؟ أو يميلون إلى تجنب المخاطرة والمغامرة ويجدون صعوبة في التعامل مع حالات عدم التأكد؟ ويرتبط هذا البعد بالقاعدية والهرمية في التنظيم، فكلما ازدادت القواعد والإجراءات داخل التنظيم بشكل كبير، زاد تجنب الأفراد للمجهول، وكلما قلت القواعد والإجراءات في التنظيم، قل تجنب الأفراد للمجهول.¹ فهو الدرجة التي يطور فيها أفراد المجموعة العمليات من أجل التقليل من حالة عدم اليقين وحالة الغموض أو التعامل مع المخاطرة وعدم العلم بالشيء في الحياة اليومية.²

فهذا البعد يعبر عن درجة شعور أفراد المجتمع بعدم الارتياح تجاه عدم التأكد والغموض. القضية الأساسية هنا هي كيفية تعامل المجتمع مع حقيقة أن المستقبل لا يمكن معرفته والسؤال المطروح هنا: هل ينبغي السيطرة على المستقبل أم مجرد السماح له بالحدوث؟

فالمجتمعات التي تتمتع بدرجة عالية من هذا البعد تحافظ على الرموز الجامدة من المعتقدات والسلوك ولا تتسامح مع الأفكار والسلوك غير التقليدي. أما المجتمعات الضعيفة من حيث هذا البعد تحافظ على السلوك الأكثر مرونة فهي تعول على الممارسات أكثر من المبادئ.³ كما أنها أكثر تسامحاً مع الآراء غير التقليدية، وتحاول وضع أقل ما يمكن من القواعد، وعلى المستوى الفلسفي والديني فهي نسبية وتسمح بتدفق العديد من التيارات جنباً إلى جنب.

1-2-2-3 الفردية مقابل الجماعية *Individualism versus Collectivism*

ويشير هذا البعد إلى أي مدى عمل الأفراد داخل التنظيمات بشكل جماعي أو بشكل فردي؟ وهذا يرجع إلى الثقافة العامة لكل دولة، فمثلاً في الوقت الذي يميل فيه اليابانيون

¹ الهرش، نافذ فايز، مرجع سبق ذكره.

² Kenneth D. Keith, op.cit,

³ <https://geert-hofstede.com/national-culture.html>

إلى الأداء الجماعي، يميل الأمريكيون إلى الأداء الفردي.¹ فهو الدرجة التي يشعر بها الفرد بحرية من ضغط المجموعة أو إلى أي حد تتشابه أهداف الفرد أو تختلف عن أهداف المجموعة.²

المستوى المرتفع من هذا البعد يدعى الفردية ويعرف بأنه الميل إلى تفضيل إطار اجتماعي غير مترابط ويُتوقع من أفراد الاعتناء بأنفسهم وأسرهم المباشرة فقط. وعلى العكس تمثل الجماعية الميل إلى تفضيل إطار مترابط في المجتمع، والأفراد ضمن هذه المجتمعات يتوقعون الرعاية والعناية من أقاربهم وأفراد مجموعتهم مقابل الولاء غير المشروط. ينعكس موقف المجتمع من هذا البعد في تعريف الأشخاص عن أنفسهم بـ "أنا" أو "نحن".³

1-2-2-4 الذكورة مقابل الأنوثة *Masculinity versus Femininity*

إذا كان التنظيم يمنح النساء أدواراً أكبر في مجالات السيطرة والقيادة العليا فذلك يمثل الأنثوية/ الليونة أما إذا لم يمنح التنظيم النساء الأدوار اللازمة في مجالات القيادة والسيطرة فذلك يمثل الذكورية/ الصرامة.⁴ فهذا البعد يوضح مدى تقليدية الأدوار التي يقوم بها الجنسين، ويوضح السمات الذكورية (مثال: العدوان) والأنثوية (مثال: التعاون).⁵

فالجانب الذكوري من هذا البعد يمثل تفضيل المجتمع للإنجاز والبطولات وتحقيق الذات والمكافآت المادية للنجاح. فالمجتمع ككل هو أكثر تنافسية. وعلى العكس الجانب الأنثوي يمثل تفضيل التعاون والتواضع ورعاية الضعيف وجودة الحياة. وبالتالي المجتمع ككل أكثر ميلاً نحو اتجاه توافق الآراء. وفي سياق الأعمال التجارية الذكورة والأنوثة أحياناً يكون لها علاقة بالثقافات "الصارمة مقابل المعطاءة".⁶

فهذا البعد يشير إلى توزيع الأدوار بين الجنسين الذي يعتبر قضية أساسية بالنسبة لأي مجتمع. كشفت دراسات IBM أن:

¹ الهرش، نافذ فايز، مرجع سبق ذكره.

² Kenneth D. Keith, op.cit,

³ <https://geert-hofstede.com/national-culture.html>

⁴ الهرش، نافذ فايز، مرجع سبق ذكره.

⁵ Kenneth D. Keith, op.cit,

⁶ <https://geert-hofstede.com/national-culture.html>

- أ- قيم النساء تختلف بشكل أقل بين المجتمعات من قيم الرجال
- ب- قيم الرجال تختلف من بلد لآخر فهي تتراوح من اتجاه مختلف لأقصى حد عن قسم الإناث من حيث تحقيق الذات المنافسة، إلى اتجاه آخر مشابه جداً لقيم النساء من حيث التواضع والرعاية. فقطب تحقيق الذات يدعى "الذكوري" وقطب الرعاية والتواضع يدعى "الأنثوي". النساء والرجال في البلدان الأنثوية يتمتعون بنفس قيم التواضع والرعاية، أما في البلدان الذكورية يتمتع النساء إلى حد ما بقيم المنافسة وتحقيق الذات ولكن ليس كما الرجال، لذلك تظهر في هذه البلدان فجوة بين قيم الرجال وقيم النساء.¹

1-2-2-5 التوجه طويلة الأجل مقابل التوجه على المدى القصير Long Term

Orientation versus Short Term Normative Orientation

وتبين وجهة نظر أفراد المجتمع نحو المستقبل من حيث التركيز على الجانب طويل الأجل وتقبلهم للتغيير، أو التركيز على الجانب قصير الأجل من خلال تمسكهم بالجوانب التقليدية واعتزازهم بالماضي والاستقرار، وعدم تقبل التغيير بسهولة.² فهو يشير إلى مستوى رغبة أعضاء ثقافة معينة إلى التخلي عن العوائد قصيرة الأجل في سبيل الأهداف طويلة الأجل.³

كل مجتمع يحافظ على بعض الروابط مع ماضيه في التعامل مع تحديات الحاضر والمستقبل. وتختلف المجتمعات بإعطاء أولوية لإحدى هذين الهدفين الوجوديين. فالمجتمع الذي يسجل قيمة منخفضة لهذا البعد على سبيل المثال يفضلون الحفاظ على التقاليد العريقة والأعراف عندما يقومون بعرض التغيير المجتمعي. من ناحية أخرى الثقافة التي تسجل مستوى مرتفع من هذا البعد تأخذ منهج أكثر واقعية فهي تشجع الجهود المبذولة في التعليم الحديث كوسيلة للتخضير للمستقبل. في سياق الأعمال التجارية يتعلق هذا البعد كقصير الأجل بالمعيارية بينما يتعلق كطويل الأجل بالواقعية.⁴

¹ <http://vandijktrack.com/hofstedes-cultural-dimensions/>

² الهرش، نافذ فايز، مرجع سبق ذكره.

³ Kenneth D. Keith, op.cit,

⁴ <https://geert-hofstede.com/national-culture.html>

وبناء على تم مناقشته في هذا المبحث يتبين أنه عندما نريد دراسة البيئة الثقافية فيجب دراسة المجتمعات والبشر ومواقفهم ومعتقداتهم وتصرفاتهم وأسلوب حياتهم وغير ذلك الكثير من الجوانب المتصلة بهذا الموضوع. لذلك ولأغراض هذه الدراسة كان لابد من الاعتماد على أبعاد محددة يتم اعتبارها ممثلة للبيئة الثقافية. وقد تم اختيار الأبعاد الثقافية المحددة من قبل Hofstede لكثرة ما تم الاعتماد عليها في العديد من الأبحاث العالمية وقد تم استعراضها بشكل مفصل أعلاه.

1-2-3 مقارنة بين الثقافة الشرقية والثقافة الغربية

يتميز كل مجتمع بمعتقداته وفلسفاته وطريقة تعامله مع الحياة، وعند المقارنة بين الثقافتين الشرقية والغربية يتبين فروقات عدة فيما يلي بعضاً منها:

1. يمتلك القائد في الثقافة الشرقية مكانة عالية ولديه تأثير عالي على الناس على عكس الثقافة الغربية التي تعتبر القائد شخص كبقية الناس.
2. تعتبر الأسرة أساس العلاقات في الثقافة الشرقية بينما تعتبر الذات أهم من الأسرة في البيئة الغربية.
3. يعتبر السفر جزء لا يتجزأ من حياة الغربيين مخالفين بذلك الشرقيين الذين قلماً يتمتعون بعطلة.
4. الدين في المجتمع الشرقي يُعطى أهمية أكثر مما يحصل عليه في المجتمع الغربي.
5. لا يمكن للفرد في الشرق أن يتمتع بالاستقلالية بشكل كامل، على عكس المجتمع الغربي الذي يمنح الفرد الاستقلالية التامة.
6. الأنثى في الغرب حرة في تقرير أولوياتها بينما تضحي أنثى الشرق بحياتها لصالح عائلتها وأطفالها.
7. المجتمع الغربي معروف بانفتاحه، بينما يعتبر المجتمع الشرقي متحفظاً وأقل انفتاحاً.

- 8.** الشرق معروف بنظرته الشمولية، فتفضيل هذه النظرة يؤدي إلى الوصول إلى حل متكامل وشامل ليطبق على كافة الأمور. بينما يمكن اعتبار الغرب تحليلي ومفصل فيما يتعلق بالنظر نحو الأمور.
- 9.** الناس في الشرق يمتلكون معتقدات وايدولوجيات راسخة. بينما في يعتبر الغرب أكثر مرونة في هذه الناحية.¹

¹ <https://topyaps.com/top-10-differences-between-eastern-and-western-cultures>

الفصل الثاني: الممارسات المحاسبية وعلاقتها بالأبعاد الثقافية

يتناول هذا المبحث المتغير التابع في هذه الدراسة وهو الممارسات المحاسبية، ولدراسة هذا الموضوع يجب تحديد أمور معينة منه يتم اختبارها. وقد تم اختيار مجموعة من القيم المحاسبية سيتم توضيحها أدناه ومن ثم سيتم البحث في الأثر بين البيئة الثقافية وبين هذه القيم المحاسبية الممثلة للممارسات المحاسبية.

المبحث الأول: واقع الممارسة المحاسبية والقيم المحاسبية

1-1-2 واقع الممارسة المحاسبية في سورية

يعتبر القانون رقم 33 لعام 2009 - القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية - هو المرجعية الناضجة لمهنة المحاسبة في سورية.

وحسب هذا القانون تم تعريف المحاسبة على أنها تطبيق قواعد ومبادئ ومعايير المحاسبة المعتمدة من قبل مجلس المحاسبة والتدقيق وما يرتبط بها من أعمال.¹

ويعتبر الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها أحد أهداف مجلس المحاسبة والتدقيق². ويختص هذا المجلس بوضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه وله على الأخص:

1. اعتماد السياسات التدريبية اللازمة للارتقاء بمستوى المهنة.
2. متابعة التطور في مجال النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة على المستوى الدولي ومتابعة حسن تطبيقها في سورية.
3. إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية.
4. إجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم الدولية ومعايير المراجعة الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية ونشر هذه المعايير والإلزام باتباعها.

¹ الجمهورية العربية السورية، (2009)، قانون تنظيم المهنة رقم 33، الجريدة الرسمية، المادة رقم (1)

² المرجع السابق، المادة رقم (4)

5. إجراء الدراسات واقتراح الحلول المناسبة لمعالجة الخلافات في المسائل المحاسبية مع الدوائر المالية.

6. الإسهام في تحقيق التفاعل فيما بين الجامعات والمعاهد وبين التطوير المقابل في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

7. إصدار القرارات الخاصة بتفسير قواعد مزاوله المهنة وتعديلها.¹

اعتُبر إصدار القانون رقم /33/ مرحلة جديدة من التنظيم لمهنة المحاسبة والتدقيق تتناسب وطبيعة الاقتصاد السوري اليوم و تلبية حاجاته المستجدة، وذلك بعد أن مضى خمسون عاماً على القانون القديم وقد تضمن القانون تشكيل مجلس أعلى للمحاسبة و التدقيق برئاسة وزير المالية تكون مهمته الإشراف على هذه المهنة، و من بين مهام هذا المجلس إلى جانب التنظيم المهني إدخال المفاهيم و الأساليب المحاسبية المتطورة و منها معايير المحاسبة الدولية إلى النظام المحاسبي السوري، كما تضمن القانون إحداث و تأسيس مكاتب و شركات للمحاسبة و التدقيق. ويشمل القانون مواد عدة لتنظيم عمل المحاسبين القانونيين في سورية بما يضمن شفافية دورهم الهام والحيوي في الاقتصاد السوري وخاصة بعد أن أحدث سوق دمشق للأوراق المالية وصدرت قوانين جديدة في مجال الضرائب وقوانين الشركات والتجارة وتحويل الشركات الفردية والعائلية إلى شركات مساهمة وتأسيس مصارف وشركات تأمين خاصة.²

أما عن التنظيمات المهنية التي تحكم مهنة المحاسبة والتدقيق في سورية فهناك جمعية المحاسبين القانونيين وهي جمعية مهنية أسست في مدينة دمشق بموجب قرار السيد رئيس الجمهورية العربية المتحدة رقم 1109 لعام 1958، وتم إشهارها بموجب القرار رقم 601 بتاريخ 1961/5/17، الصادر عن وزارة الشؤون الاجتماعية و العمل، وتم نشر ملخص هذا الإشهار في العدد رقم 22 من ملحق الجريدة الرسمية الصادر بتاريخ 1961/6/8 و عملاً بأحكام المادة 9 من قرار السيد رئيس الجمهورية رقم 1330 لعام 1958 المتضمن اللائحة التنفيذية لقانون الجمعيات والمؤسسات الخاصة تم إصدار النظام الداخلي للجمعية، وبتاريخ 2009/12/1 صدر القانون رقم /33/ القاضي بتنظيم مهنة

¹ المرجع السابق، المادة رقم (5)

² <http://www.syrianfinance.gov.sy/arabic/budget/regulations-taxes-duties/2541.html>

المحاسبة والتدقيق، وبتاريخ 2010/2/16 صدر قرار السيد رئيس مجلس الوزراء /885/ القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة السيد وزير المالية، وتقوم الجمعية حالياً بتسوية أوضاعها وأوضاع المحاسبين القانونيين على ضوء القانون المشار إليه أعلاه. وتقوم الجمعية بالنشاطات التالية:

1. السعي لتنظيم مهنة المحاسبة وتفتيش الحسابات.
2. رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها.
3. تحسين أساليب العمل المحاسبي والمراجعة وإرساؤه على قواعد صحيحة وأصول سليمة.
4. تنمية روح التعاون بين أعضاء الجمعية.
5. المساهمة في الأبحاث الاقتصادية والمالية.
6. تنظيم محاضرات ثقافية وعلمية، فيما يتعلق بالنواحي الاقتصادية والمالية.¹

ومؤخراً تم تأسيس نقابة المهن المالية والمحاسبية وتعتبر هذه النقابة تنظيم مهني علمي اجتماعي مؤسس وفق أحكام الدستور وتهدف إلى ضبط وتحديث المهن المالية والمحاسبية، وتطوير آليات إعداد البيانات المالية وتطبيق المعايير الدولية والمحلية والمساهمة في إعدادها وتطويرها، لتسهيل تقويم أداء الأنشطة السابقة وتسهيل عملية صنع القرارات الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق مصالح أعضائها على الصعيد المهني والاجتماعي والاقتصادي.²

2-1-2 القيم المحاسبية

حدد Gray (1988) من خلال الأدب والممارسة أربعة أبعاد للقيم المحاسبية يمكن استخدامها لتحديد الثقافة المحاسبية في بلدٍ ما وهي: الرقابة المهنية مقابل الرقابة القانونية، التوحيد مقابل المرونة، التحفظ مقابل التفاؤل وأخيراً السرية مقابل الشفافية. يتعلق أول بعدين بالسلطة وتطبيق الممارسات المحاسبية على مستوى البلد أما البعدين الآخرين فيتعلقان بالقياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية على مستوى البلاد.³

¹ <http://www.asca.sy/about-asca/about>

² <http://www.safap.org.sy/>

³ Finch, N., 2006. Testing the Theory of Cultural Influence on International Accounting Practice. Macquarie Graduate School of Management,

1-2-1-2 الرقابة المهنية مقابل الرقابة القانونية Professionalism versus**Statutory Control**

تشير هذه القيمة إلى تفضيل ممارسة الحكم المهني الفردي والحفاظ على التنظيم المهني الذاتي، بدلاً من الامتثال لمتطلبات قانونية إلزامية وللرقابة القانونية.

يعتبر هذا البعد قيمة محاسبية هامة لأنه يرتبط بفكرة أن المحاسبين يسعون إلى تبني مواقف مستقلة، وممارسة أحكامهم المهنية الفردية بدرجات متفاوتة من مكان إلى آخر في العالم.

هناك جدل كبير في العديد من الدول الغربية يحيط بمسألة درجة خضوع مهنة المحاسبة للتنظيم العام والرقابة القانونية أو أن يسمح لها بالاحتفاظ بالسيطرة على معايير المحاسبة أي أن تكون خاضعة للتنظيم الذاتي.¹ حدد Gray المهنية مع القضايا المتعلقة بالتنظيم والرقابة على مهنة المحاسبة في بلدان معينة. كما أنه ربط بعد الرقابة المهنية بتفضيل الأنظمة المحاسبية القائمة على المبادئ مقابل تلك المعتمدة على القواعد. فالنظام المحاسبي المستند إلى المبادئ من شأنه أن يسمح جداً بممارسة الحكم المهني في حين أن النظام المحاسبي المستند إلى القواعد سيشجع على عقلية الصندوق المغلق أو ما يسمى "box ticking"² التي تقوم على تلبية المتطلبات الإدارية البيروقراطية بدلاً من تقييم الجدارة الحقيقية للشيء³، أي أن تقوم بالفعل لمجرد وجود قاعدة تقول بوجوب فعله.⁴

2-2-1-2 التوحيد مقابل المرونة Uniformity versus Flexibility

تشير هذه القيمة إلى تفضيل تنفيذ ممارسات محاسبية موحدة بين الشركات وتحقيق الثبات في استخدام مثل هذه الممارسات مع مرور الوقت، بدلاً من المرونة وفقاً لظروف الشركات الفردية.

¹ Gray, S.J., 1988. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. Abacus. (Vol. 24)

² Fah ,F. Y., op.cit,

³ <http://www.dictionary.com/browse/box-ticking>

⁴ <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/box-ticking>

يعد هذا البعد قيمة محاسبية هامة لأن التوحيد والثبات وقابلية المقارنة تدرج كسمة أساسية للمبادئ المحاسبية في جميع أنحاء العالم. إن هذه القيمة عرضة للتفسيرات المختلفة التي تتراوح بين التوحيد الصارم بين الشركات وعبر الزمن، إلى الثبات داخل الشركات مع مرور الوقت وبعض الاهتمام بمسألة قابلية المقارنة بين الشركات، إلى المرونة النسبية في الممارسات المحاسبية لنتناسب مع ظروف الشركات الفردية.¹

يتفق بعد التوحيد مقابل المرونة مع صفات الثبات وقابلية المقارنة التي اعتمدها إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية. من الجدير ذكره أن تفضيل التوحيد ينطوي على الميل للقواعد والأنظمة غير مرنة، والذي يعتبر وفقاً لـ Baydoun and Willett (1995) صفة معاكسة للمهنية.²

3-2-1-2 التحفظ مقابل التفاؤل *Conservatism versus Optimism*

تبرز هذه القيمة إلى تفضيل منهجاً حذراً للقياس وذلك في التعامل مع حالة عدم اليقين من الأحداث المستقبلية بدلاً من اتباع منهج أكثر تفاؤلاً، يشجع على العمل وأخذ المخاطرة.

يعتبر هذا البعد قيمة محاسبية هامة وذلك لأنه بإمكاننا أن نقول أنه الأكثر قدماً وربما المبدأ الأكثر شيوعاً للتقييم المحاسبي (Sterling, 1967, p. 110). يُنظر للتحفظ أو الحذر كموقف أساسي للمحاسبين في أنحاء العالم، وعلاوة على ذلك يختلف التحفظ بين البلدان متراوحاً من منهج التحفظ الشديد في الدول الأوروبية مثل فرنسا وألمانيا إلى المواقف الأقل تحفظاً لمحاسبين الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة.

إن التأثير المتباين للتحفظ على ممارسات القياس المحاسبي تم إثباته تجريبياً (مثال Gray, 1980; Choi and Mueller, 1984)، ويبدو أن مثل هذه الاختلافات يمكن أن تعزز بفعل التطور النسبي لأسواق رأس المال والضغط المتفاوتة من مصالح المستخدمين وتأثير قانون الضرائب على المحاسبين في البلدان المعنية.³

¹ Gray, S.J., op.cit,

² Fah ,F. Y., op.cit,

³ Gray, S.J., op.cit,

4-2-1-2 السرية مقابل الشفافية *Secrecy versus Transparency*

تفضيل السرية وتقييد الإفصاح عن المعلومات حول الأعمال التجارية فقط لأولئك الذين يشاركون بشكل وثيق مع الإدارة والتمويل، بدلاً من اتباع نهج أكثر شفافية، منفتحاً وقابلاً للمساءلة علناً.

يعد هذا البعد قيمة محاسبية مهمة فهو ينبع من الإدارة أكثر من المحاسبين نظراً لتأثير الإدارة في كمية المعلومات المفصح عنها للأطراف الخارجية (Jaggi, e.g., 1975)، ومع ذلك تعتبر السرية موقفاً محاسبياً أساسياً (Arpan and Radebaugh, 1985).

كما أن السرية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتحفظ حيث أن كلا القيمتين تتطوي على منهج حذر في إعداد التقارير المالية للشركات بشكل عام. لكن السرية تتعلق ببعد الإفصاح أما التحفظ فيتعلق ببعد القياس. إن درجة السرية تختلف باختلاف البلدان فتتضح المستويات المنخفضة من الإفصاح في الدول الأوروبية على سبيل المثال بالمقارنة مع الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة. تتعزز هذه الفروقات من خلال التطور المختلف لأسواق رأس المال وطبيعة ملكية الأسهم التي توفر الحوافز على الإفصاح الطوعي عن المعلومات.¹

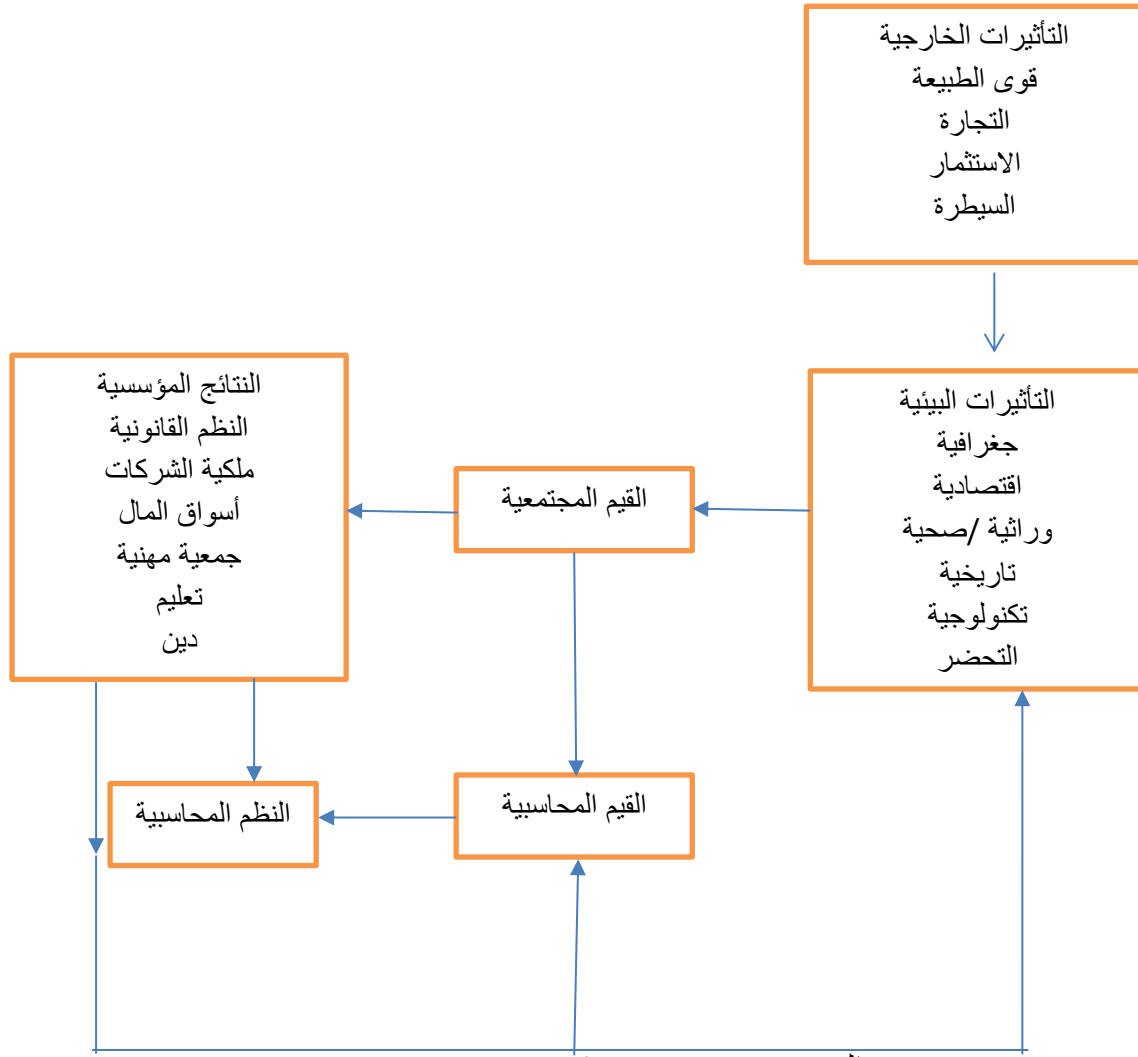
¹ Gray, S.J., op.cit,

المبحث الثاني: انعكاسات الأبعاد الثقافية في الممارسة المحاسبية

2-2-1 تمهيد

اقترح (Gray 1988) نموذج حدد فيه المحاسبة باعتبارها أحد فروع الثقافة المتداخلة حيث ربط بين الثقافة الوطنية أو القيم المجتمعية لـ (Hofstede 1980) وتطوير النظم المحاسبية في الممارسة. وناقش Gray أن المحاسبة مكونة ومشتقة من القيم المجتمعية، لذلك تعد المحاسبة فرع من الثقافة موجودة ضمن الثقافة الوطنية الأكبر. ووفقاً لـ Gray نظم القيم أو اتجاهات المحاسبين المشتقة من القيم المجتمعية ستؤثر فيما بعد في تطوير النظم المحاسبية. كيّف Gray نموذج Hofstede لتكوين وتنشيط أنماط للثقافة الوطنية واقترح أن التفاعلات بين القيم المجتمعية ومؤسسات الأمة مع المحاسبة كفرع للثقافة ستشرح تأثير الثقافة في الممارسات المحاسبية.

الشكل: العلاقة بين الثقافة والقيم المجتمعية والمحاسبة كفرع للثقافة



المصدر: Hofstede 1980 و Gray 1988

يظهر الشكل السابق فروض (Gray 1988) عن التفاعل بين القيم المجتمعية والهيكل المؤسسي وبين الممارسة المحاسبية. وظهرت فكرة هذا التفاعل عند (Susela 1999) في دراسته حول الصراعات والتوترات داخل مهنة المحاسبة الماليزية والصراع على السلطة للهيمنة على مؤسسة وضع المعايير المحاسبية في ماليزيا. وجد Susela من خلال تحليل الأحداث التاريخية والتعليقات التي جمعت من المقابلات أن مصلحة مختلف المجموعات بأن يحمو أنفسهم قد أثرت على عملية وضع المعايير، وبالتالي تأثرت الممارسة المحاسبية من خلال المعايير التي كانت قد أصدرت. ينظر Suseal إلى المصالح على أنها مفاهيم اجتماعية ومسألة تاريخية. تعكس المصالح أيضا أولويات القيمة (Schwartz 1992)

بالنسبة لأعضاء مهنة المحاسبة في ماليزيا. ونتيجة لذلك، تم اثبات فروض Gray في التفاعل بين القيم المجتمعية والمحاسبة كفرع للثقافة.

وبناء على فروضه عن وجود المحاسبة كفرع للثقافة، شرع (Gray 1988) ليقتراح مجموعة من القيم المحاسبية التي تستند إلى القيم الثقافية التي وضعها (Hofstede 1980). تركز فروض Gray على جوانب الممارسة المحاسبية التي تتعلق بأنظمة إعداد التقارير المالية للشركات، وبشكل أكثر تحديداً فيما يتعلق بسلطة النظم المحاسبية وقوتها في التطبيق وممارسات القياس المستخدمة ومستوى المعلومات المفصح عنها¹ كما وجدنا سابقاً عندما تحدثنا عن القيم المحاسبية.

2-2-2 إطار Hofstede-Gray

افترض (Gray 1988) في تطويره لقيمه المحاسبية وجود علاقة بين ممارسات المحاسبة والأبعاد الأربعة الأولية لـ (Hofstede 1980) التي تمثل قيم الثقافة الوطنية ذات الصلة بالعمل. يلخص الجدول التالي العلاقات بين أبعاد القيمة الثقافية الوطنية المتعلقة بالعمل لـ (Hofstede 1983) وأبعاد القيمة المحاسبية لـ (Gray 1988).

¹ Fah ،F. Y., op.cit,

الجدول (2) العلاقات المفترضة بين القيم المحاسبية لـ Gray والأبعاد الثقافية لـ Hofstede

القيم المحاسبية لـ Gray				القيم الثقافية لـ Hofstede
السرية	التحفظ	التوحيد	المهنية	Hofstede
علاقة موجبة قوية	غير محدد	علاقة موجبة ضعيفة	علاقة سالبة ضعيفة	فروقات السلطة
علاقة موجبة قوية	علاقة موجبة قوية	علاقة موجبة قوية	علاقة سالبة قوية	تجنب عدم اليقين
علاقة سالبة قوية	علاقة سالبة ضعيفة	علاقة سالبة قوية	علاقة موجبة قوية	الفردية
علاقة سالبة ضعيفة	علاقة سالبة ضعيفة	غير محدد	غير محدد	الذكورة

المصدر: (Gray (1988); Baydoun and Willett (1995)

افترض (Gray (1988 وجود علاقة بين الأبعاد الثقافية (الفردية وتجنب عدم اليقين وفروقات السلطة) مع المهنية. فتفضيل الاعتماد على الحكم المهني المستقل يتفق مع المجتمعات الفردية حيث يكون فيها تركيز على الاستقلال والاعتقاد بالقرارات الفردية واحترام المساعي الفردية (P.9). كما تتفق المهنية أيضاً مع المجتمع الذي يتميز بدرجة منخفضة من تجنب عدم اليقين حيث يركز على الممارسة أكثر من القواعد، وفيه قدر أكبر من التسامح تجاه الاختلافات في الحكم المهني. كما أن المجتمعات التي يكون فيها بعد فروقات السلطة ضعيف تكون أكثر ميلاً للرقابة المهنية من الرقابة القانونية كما يكون فيه قبول أكبر لآراء الآخرين.

افترض Gray أن التوحيد يتفق مع المجتمع ذو الدرجة العالية من تجنب عدم اليقين الذي يهتم بتطبيق القوانين واللوائح الصارمة والبحث عن الحقائق والقيم المطلقة والنهائية.

كما ناقش Gray أن تفضيل التوحيد يتفق مع المجتمعات الجماعية التي يكون فيها الإطار الاجتماعي متماسك بإحكام ويؤمن بالتنظيم والنظام ويحترم أعراف المجموعة (P.10). كما اقترح Gray أيضاً احتمال ارتباط ضعيف بين التوحيد والمجتمع ذو فروقات السلطة الكبيرة الذي تكون فيه فكرة فرض القوانين واللوائح أكثر قبولاً.

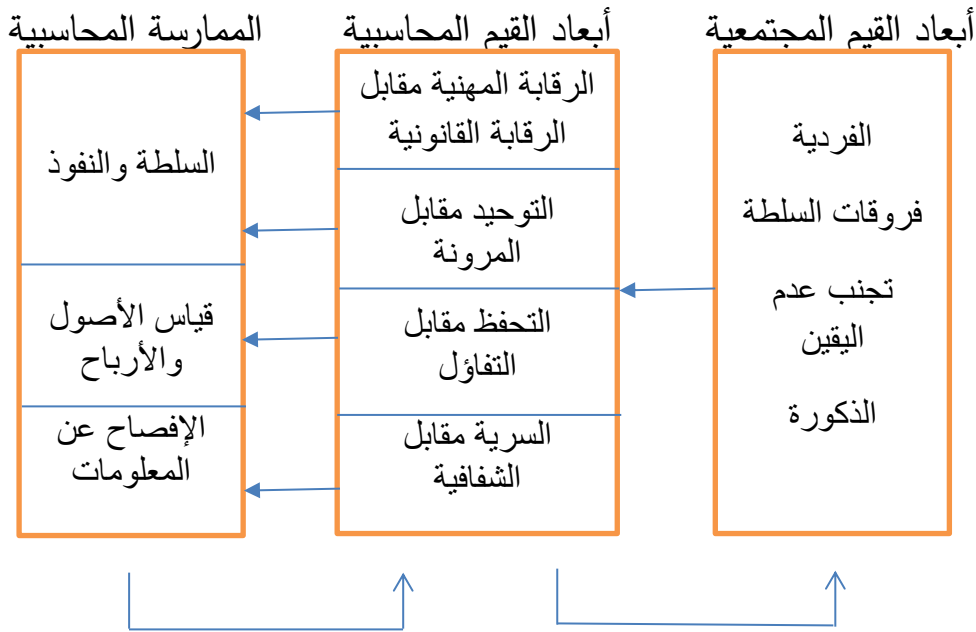
أما بالنسبة للقيمة المحاسبية الأساسية التي هي التحفظ، فقد ناقش Gray أن البعد الثقافي المرتبط بها بشكل وثيق هو تجنب عدم اليقين. فالمجتمع ذو الدرجة العالية من بعد تجنب عدم اليقين من المتوقع أن يتفق بشكل كبير مع تفضيل أكبر للتحفظ وبالتالي نهج أكثر حذراً لقياس الأرباح في التعامل مع حالة عدم اليقين من الأحداث المستقبلية. وضح Gray أيضاً بأن هناك صلة أقل قوة بين المستويات العالية من الفردية والذكورة في المجتمع وتفضيل التحفظ. فالمجتمعات التي تركز على الإنجاز والأداء الفردي من المرجح أنها ستشجع على منهج قياس أقل تحفظاً.

افترض (Gray 1988) بأن تفضيل السرية يتسق مع المجتمع ذو الدرجة المرتفعة من تجنب عدم اليقين الذي تكون فيه حاجة لتقييد الإفصاح عن المعلومات لتجنب الاختلافات وسوء الفهم وللحفاظ على الأمن. وكذلك الأمر فيما يتعلق بالمجتمع الذي يتمتع بدرجة عالية من بعد فروقات السلطة من المرجح أن تكون الأفضلية لتقييد الإفصاح عن المعلومات للحفاظ على هياكل السلطة. كما تعتبر قيمة السرية مترافقة مع المجتمع الجماعي حيث هناك اهتمام أكثر بالنسبة لأولئك الذين يشاركون عن كثب مع الشركة أكثر من الأطراف الخارجية. ولذلك يميل المجتمع ذو الأداء الجماعي للحفاظ على المعلومات ضمن أعضاء الشركة بدلاً من الإفصاح عنها لأطراف خارجية. كما أن هناك ارتباط أقل أهمية بين المجتمع الذي يمثل مستوى منخفض من بعد الذكورة وتفضيل المزيد من الشفافية. وفقاً لـ Gray، إن المجتمع منخفض الذكورة من المرجح أن يكون أكثر اهتماماً وتركيزاً على جودة الحياة بالنسبة للناس والبيئة. ونتيجة لذلك، قد يكون المجتمع ذو البعد الذكوري المنخفض أكثر انفتاحاً على الإفصاح عن المعلومات.

وبالنظر إلى قوة افتراض هذه العلاقات، خلص (Gray 1988) إلى أن القيم الثقافية الأكثر أهمية بالنسبة لتأثيرها على المحاسبة كفرع للثقافة هي تجنب عدم اليقين والفردية.

أما البعد الذكوري يبدو أنه الأقل أهمية، وربما يكون له ارتباط ضعيف مع قيم التحفظ والسرية. حاول Gray تلخيص الآثار المترتبة على القيم المحاسبية المفترضة بربطها بسمات الممارسات المحاسبية التي عرفها بأنها السلطة والنفوذ والقياس والإفصاح كما هو موضح في الشكل التالي.

الشكل: العلاقات المفترضة لـ Gray بين القيم المجتمعية والقيم المحاسبية وممارسات المحاسبة



المصدر: Gray (1988); Baydoun and Willett (1995)

وفقاً لـ Gray القيم المحاسبية الأكثر صلة بالسلطة المهنية أو القانونية على أنظمة المحاسبة وتطبيقها هي بعدي المهنية والتوحيد. هذه القيم المحاسبية هي الأكثر اهتماماً مع البنية الاجتماعية والسياسية للمحاسبة. ويمكن القول أنها التطبيق المباشر لنظرية Hofstede (1980) العواقب المؤسسية للقيم المجتمعية (Baydoun & Willett, 1995). من ناحية أخرى، افترض Gray أن قيم التحفظ والسرية ترتبط أكثر مع ممارسات القياس ومدى المعلومات المفصح عنها. وفقاً لـ Baydoun and Willett، هذا الارتباط

الأخير يتعلق بأثر البعد الاجتماعي للمحاسبة على الخواص التقنية أو المادية للتقارير المالية.¹

2-2-3 تطور إطار Hofstede- Gray

من الأهمية بمكان لأغراض هذا البحث أن يتم استعراض الدراسات التي حاولت توسيع وتحسين إطار Hofstede- Gray وفهمهم لأثر الثقافة في المحاسبة. يعرض الجدول التالي تلك الدراسات ونتائجها بشكل موجز.

الجدول (3) ملخص الأدبيات التي درست إطار Hofstede-Gray

الباحث	النتائج
Eddie (1990)	درس 13 دولة من دول آسيا والمحيط الهادئ ووجد أدلة تدعم الفروض الأربعة ل Gray.
Gray and Vint (1995)	درس 27 دولة ووجد ارتباطات تدعم فروض Gray فيما يتعلق بالسرية.
Salter and Niswander(1995)	درس 29 دولة ووجد ارتباطات إيجابية هامة بين تجنب عدم اليقين وبين المهنية والتوحيد والسرية. كما وجد ارتباطات هامة سلبية بين التوحيد والذكورة وبين السرية والفردية.
Sudarwan and Fogarty(1996)	درس بلد واحد اندونيسيا ووجد ارتباطات هامة إيجابية بين فروقات السلطة والتحفظ وبين فروقات السلطة والتوحيد وبين تجنب عدم اليقين والتوحيد وبين تجنب عدم اليقين والتحفظ، كما وجد ارتباطات هامة سلبية بين تجنب عدم اليقين والسرية وبين السرية والفردية.
Zarzeski(1996)	درس سبع دول ووجد دليل بأن السرية والفردية والذكورة وتجنب عدم اليقين لها أثر على ممارسات الإفصاح في الشركات

¹ Fah ،F. Y., op.cit,

Wingate(1997)	بحث في 39 بلد واستنتج ألا علاقة ذو دلالة إحصائية بين فروقات السلطة وبين الإفصاح المالي خلافاً لفرض Gray.
Jaggi and Low (2000)	درس ستة دول ووجد أنه لا علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقافة والإفصاح المحاسبي والنظام القانوني بالنسبة لدول القانون العام أما بالنسبة لدول اصدار القانون فكل المتغيرات الثقافية وجدت بأنها هامة.
Hope(2003)	درس 39 دولة على مدى ثلاث سنوات وتوصل إلى أنه لا يوجد نتائج هامة بين الثقافة والإفصاح المالي.

المصدر: ¹

تجدر الإشارة أخيراً أن المحاسبة كفرع من فروع العلوم الاجتماعية لا يمكن أن تنفصل عن الواقع. فلا بد أن تكون الممارسات المحاسبية نابعة ومتأثرة بمن قام بها.

فعلى سبيل المثال عند قيام المحاسب بقياس بند من بنود القوائم المالية لا بد أن ينتهج أحد الطريقتين التحفظ أو التفاؤل، واختياره لأحد هذين المنهجين لا شك أنه يعود إلى ثقافة هذا المحاسب. كذلك الأمر فيما يتعلق بالإفصاح عند إعداد التقارير المالية فكمية المعلومات المفصح عنها سيتأثر بمن يقوم بعملية الإفصاح، وتتعد الأمثلة حول ذلك.

¹ Finch, N., Towards an Understanding of Cultural Influence on the International Practice of Accounting. Journal of International Business and Cultural Studies,

الفصل الثالث: مدى تأثير الممارسة المحاسبية في سورية بالبيئة الثقافية

المبحث الأول: الدراسة العملية

3-1-1 تمهيد

يتضمن هذا الفصل الإجراءات والخطوات العملية ومنهج الدراسة المتبع ومجتمع الدراسة والعينة التي طبقت عليها الدراسة والأداة المستخدمة لجمع المعلومات والتحقق من ثبات الأداة وبيان الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها واختبار الفروض والإجابة عن التساؤلات وعرض النتائج التي تم التوصل إليها وتفسيرها وفقاً للتحليل الإحصائي وفي ضوء الدراسات السابقة. ومن الجدير بالذكر أن الاستبانة تم توزيعها على مجموعة من المحاسبين القانونيين والمحاسبين العاملين في جهات مختلفة، كما تم تحويل البيانات ومعالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

3-1-2 مجتمع وعينة الدراسة

3-1-2-1 مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع البحث من المحاسبين القانونيين ومدققي الحسابات والمحاسبين العاملين في جهات سورية.

3-1-2-2 عينة الدراسة

اشتملت عينة الدراسة على مجموعة من المحاسبين القانونيين ومدققي الحسابات والمحاسبين العاملين في جهات مختلفة والتي أبدت موافقتها على التعاون مع الباحثة. حيث تم توزيع (120) استبانة وقد استعادت (120) استبانة استبعد منها (12) استبانة لعدم استكمالها ليصبح العدد النهائي (108).

3-1-3 أداة الدراسة

تم استخدام استبانة لقياس أثر البيئة الثقافية في الممارسات المحاسبية - دراسة ميدانية في سورية من خلال ثلاثة أجزاء رئيسية كما ورد في ملحق رقم (1):

الجزء الأول (البيئة الثقافية):

تم استخدام مقياس يتألف من 20 عبارة تقيس خمسة أبعاد للبيئة الثقافية وهي:

- بُعد السلطة تمثله الأسئلة (2 - 7 - 14 - 17).
- بُعد الفردية تمثله الأسئلة (1 - 4 - 6 - 9).
- بُعد الذكورة تمثله الأسئلة (3 - 5 - 8 - 10).
- بُعد تجنب عدم اليقين تمثله الأسئلة (13 - 15 - 18 - 19).
- بُعد التوجه طويل الأجل تمثله الأسئلة (11 - 12 - 16 - 20).

الجزء الثاني (الممارسات المحاسبية):

الممارسات المحاسبية ويتكون من الأبعاد التالية:

- بُعد الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية ويقاس بـ (4) عبارات
- بُعد توحيد الممارسات المحاسبية ويقاس بـ (4) عبارات
- بُعد التحفظ المحاسبي ويقاس بـ (4) عبارات
- بُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ويقاس بـ (4) عبارات

الجزء الثالث (الخصائص الديموغرافية):

يضم الجزء الثالث أسئلة عامة حول الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (العمر، الحالة الاجتماعية، المؤهل العلمي، المهنة، الدخل).

3-1-3-1 ثبات وصدق أداة الدراسة

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

3-1-3-1-1 الثبات / معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient

استُخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين 0 - 1 وتعتبر القيمة

المقبولة له 0.60 فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول (4)

الجدول (4) يوضح نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المتغير	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
السلطة	4	0.61
الفردية	4	0.63
الذكورة	4	0.68
عدم اليقين	4	0.691
التوجه طويل الأجل	4	0.66
الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية	4	0.71
توحيد الممارسات المحاسبية	4	0.65
التحفظ المحاسبي	4	0.62
سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	4	0.66
محور القيم الثقافية	4	0.68
محور الممارسات المحاسبية	4	0.67

توضح النتائج في الجدول (4) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت مقبولة وتراوحت 0.61 و 0.71 وبذلك تم التأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعلها على ثقة بصحة الاستبانة وصلاحياتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فروضها.

3-1-3-2 صدق الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي: "مدى اتساق كل عبارة من عبارات المقياس مع البعد الذي تنتمي إليه هذه العبارة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للمقياس، وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المقياس، والدرجة الكلية للبعد نفسه حيث تم الاعتماد في استخراج صدق الاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة على العينة الاستطلاعية (28) مفردة قبل التوزيع النهائي وكانت النتائج كالتالي:

- بُعد السلطة:

الجدول (5) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد السلطة والدرجة الكلية للبُعد

السلطة		
0.563**	معامل الارتباط	أن يكون لديك قدوة مباشرة تكن لها الاحترام.
0.002	الدلالة المعنوية	
0.465*	معامل الارتباط	أن يتم استشارتك من قبل مشرفك فيما يتعلق بالقضايا التي تخص عملك.
0.013	الدلالة المعنوية	
0.519**	معامل الارتباط	يجب تجنب أي نظام وظيفي يسمح بوجود رئيسين لنفس الموظف.
0.005	الدلالة المعنوية	
0.665**	معامل الارتباط	وفقاً لتجربتك، ما مقدار خوف الموظفين في معارضة مدراءهم.
0.000	الدلالة المعنوية	

يوضح الجدول (5) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد السلطة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.46 و 0.66 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه.

- بُعد الفردية:

الجدول (6) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد الفردية والدرجة الكلية للبُعد

الفردية		
0.695**	معامل الارتباط	أن يكون لديك ما يكفي من الوقت لحياتك الشخصية والعائلية.
0.000	الدلالة المعنوية	
0.560**	معامل الارتباط	أن يكون لديك ضمان في العمل.
0.002	الدلالة المعنوية	
0.558**	معامل الارتباط	أن تقوم بالعمل الذي يثير اهتمامك.
0.002	الدلالة المعنوية	
0.536**	معامل الارتباط	أن يكون لديك عمل يحترمه أصدقاؤك وعائلتك؟
0.003	الدلالة المعنوية	

يوضح الجدول (6) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد الفردية دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.53 و 0.6 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه.

- بُعد الذكورة:

الجدول (7) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد الذكورة والدرجة الكلية للبُعد

الذكورة		
0.812**	معامل الارتباط	أن تحصل على تقدير من أجل أدائك الجيد.
0.000	الدلالة المعنوية	
0.706**	معامل الارتباط	أن يكون هنالك أشخاص ترتاح بالعمل معهم.
0.000	الدلالة المعنوية	
0.448*	معامل الارتباط	أن تعيش في منطقة أنت ترغبها.
0.017	الدلالة المعنوية	
0.468*	معامل الارتباط	أن يكون لديك فرصة للترقية.
0.012	الدلالة المعنوية	

يوضح الجدول (7) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد الذكورة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.44 و 0.81 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه.

- بُعد عدم اليقين

الجدول (8) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد عدم اليقين والدرجة الكلية للبُعد

عدم اليقين		
0.613**	معامل الارتباط	يمكن للمرء أن يكون مديراً جيداً دون أن يجيب بدقة عن كل تساؤلات الموظفين لديه حول قضايا العمل.
0.001	الدلالة المعنوية	
0.617**	معامل الارتباط	

0.000	الدلالة المعنوية	لا يمكن انتهاك قوانين شركة أو هيئة ما حتى وإن ظن الموظف أن ذلك في صالح الشركة أو الهيئة.
.543**	معامل الارتباط	كم مرة شعرت بالقلق أو التوتر؟
0.003	الدلالة المعنوية	
.571**	معامل الارتباط	كيف تصف حالتك الصحية حالياً؟
0.001	الدلالة المعنوية	

يوضح الجدول (8) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد عدم اليقين دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.54 و 0.61 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه.

- بُعد التوجه طويل الأجل

الجدول (9) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد التوجه طويل الأجل والدرجة الكلية للبعد

التوجه طويل الأجل		
.687**	معامل الارتباط	أن تقدم خدمة إلى صديق
0.000	الدلالة المعنوية	
.481**	معامل الارتباط	أن تكون مُقتصد (لا تنفق أكثر من الحاجة).
0.010	الدلالة المعنوية	
.430*	معامل الارتباط	الجدد والمثابرة هي أضمن طريقة لتحقيق النتائج.
0.022	الدلالة المعنوية	
.524**	معامل الارتباط	إلى أي درجة أنت فخور بالانتماء لوطنك؟
0.004	الدلالة المعنوية	

يوضح الجدول (9) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد التوجه طويل الأجل دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.48 و 0.68 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه.

- بُعد الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية

الجدول (10) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية والدرجة الكلية للبُعد

الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية		
معامل الارتباط	معامل الارتباط	يجب أن تكون مهنة المحاسبة ذاتية التنظيم.
0.620**	الدلالة المعنوية	
0.000	معامل الارتباط	تعتقد أن المحاسبين المهنيين هم أفضل من يستطيع قياس الوضع المالي للشركة وأدائها.
0.574**	الدلالة المعنوية	
0.001	معامل الارتباط	تعتقد أن المحاسبين المهنيين هم أفضل من يحدد ماذا يتوجب على الشركات الإفصاح عنه في بياناتها المالية.
0.777**	الدلالة المعنوية	
0.000	معامل الارتباط	يتوجب على المحاسبين المهنيين الحفاظ على مستويات عالية من السلوك الأخلاقي.
0.440**	الدلالة المعنوية	
0.04	معامل الارتباط	
	الدلالة المعنوية	

يوضح الجدول (10) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد الرقابة المهنية للممارسات المحاسبية دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.44 و 0.77 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه.

- توحيد الممارسات المحاسبية

الجدول (11) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد توحيد الممارسات المحاسبية والدرجة الكلية للبُعد

توحيد الممارسات المحاسبية		
معامل الارتباط	معامل الارتباط	يجب وضع قواعد الاستهلاك من الخارج، وتحديدًا لمجموعات منفصلة من الأصول.
0.451	الدلالة المعنوية	
0.047	معامل الارتباط	يجب أن يكون القوائم المالية لجميع الشركات ذات صيغ موحدة (منمطة).
0.767**	الدلالة المعنوية	
0.000	معامل الارتباط	لا يجب أن يتم تغيير السياسات المحاسبية التي تم اختيارها لأول مرة.
0.626**	الدلالة المعنوية	
0.000	معامل الارتباط	
	الدلالة المعنوية	

ينبغي زيادة مستوى تنميط التفاصيل	معامل الارتباط	.547**
المختلفة من البيانات في القوائم المالية.	الدلالة المعنوية	0.003

يوضح الجدول (11) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد توحيد الممارسات المحاسبية دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.44 و0.76 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه.

- التحفظ المحاسبي

الجدول (12) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد التحفظ المحاسبي والدرجة الكلية للبعد

التحفظ المحاسبي		
يجب تقييم الأرباح والأصول بأقل من الواقع في حال وجود شكوك ما حولها.	معامل الارتباط	.735**
	الدلالة المعنوية	0.000
تعتبر القيمة السوقية عادة ذات أهمية أقل مقارنةً بالتكلفة التاريخية.	معامل الارتباط	0.444
	الدلالة المعنوية	840.0
يجب استخدام القيمة السوقية عموماً بدلاً من التكلفة التاريخية.	معامل الارتباط	.692**
	الدلالة المعنوية	0.000
يجب اتباع أسلوب الـ (LIFO) بدلاً من (FIFO) لتقييم المخزون وذلك عند ارتفاع الأسعار.	معامل الارتباط	.854**
	الدلالة المعنوية	0.000

يوضح الجدول (12) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد التحفظ المحاسبي دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.44 و0.85 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه.

- بُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

الجدول (13) معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والدرجة الكلية للبُعد

سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية		
0.44	معامل الارتباط	يجب أن تكون القوائم المالية متاحة
0.04	الدلالة المعنوية	للجمهور العام إضافةً للمساهمين والمدراء.
.699**	معامل الارتباط	يجب عرض جزء قليل من البيانات ضمن
0.000	الدلالة المعنوية	القوائم المالية.
.471*	معامل الارتباط	لا يجب تضمين أي معلومات متعلقة
0.011	الدلالة المعنوية	بالإدارة والملاك ضمن القوائم المالية.
.482**	معامل الارتباط	توقعات الإدارة يجب أن يتم تضمينها في
0.009	الدلالة المعنوية	القوائم المالية.

يوضح الجدول (13) أن معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات بُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05) حيث تراوحت قيمه بين 0.44 و 0.69 وبذلك تعتبر الأبعاد صادقة لما وضعت لقياسه.

3-1-4 أدوات المعالجة الإحصائية

استُخدمت مقياس ليكرت الخماسي وتم القيام بحساب تجميع المقياس في كل بُعد من أبعاد الدراسة للحصول على قيمة المتوسط الحسابي والنسبة لكل عبارة من عبارات الأبعاد وتم تحديد طول الخلايا في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (4=5-1) ، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي $0.80 = 5/4$ ، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس بداية المقياس وهي واحد صحيح (وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول خلايا كما هو موضح في الجدول الآتي).

الجدول (14) طول الخلايا حسب مقياس ليكرت الخماسي

طول الخلية	الوزن النسبي المقابل له	مدى الاتباع والاعتماد
من 1-1.80	من 20 % - 36 %	متدنية جداً
أكبر من 1.80 - 2.60	أكبر من 36 % - 52 %	متدنية
أكبر من 2.60 - 3.40	أكبر من 52 % - 68 %	متوسطة
أكبر من 3.40 - 4.20	أكبر من 68 % - 84 %	عالية
أكبر من 4.20 - 5	أكبر من 84 - 100 %	عالية جداً

وتم استخدام الأساليب المناسبة لطبيعة هذه الدراسة في معالجة بيانات الدراسة وذلك على النحو التالي:

- معامل ألفا كرونباخ (Alpha) الذي استخدم لحساب ثبات محاور الاستبانة.
- التكرارات والنسب المئوية لوصف مفردات عينة البحث وفقاً لمتغيرات (الجنس-العمر - المؤهل العلمي - المهنة - الدخل)
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات مفردات عينة الدراسة على عبارات الاستبانة وذلك لتحديد أثر البيئة الثقافية في الممارسات المحاسبية.
- اختبار (One Sample T.Test) وذلك للدلالة الإحصائية على مؤشرات البيئة الثقافية في الممارسات المحاسبية.
- تحليل الانحدار الخطي لدراسة الأثر المتوقع للبيئة الثقافية في الممارسات المحاسبية الانحدار الخطي المتعدد باستخدام طريقة (ENTER).
- اختبار independent sample t test وذلك لمقارنة الفروق لأبعاد الثقافة والممارسات المحاسبية تبعاً للمتغير الديموغرافي (النوع الاجتماعي).
- اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لكشف الفروق بين وجهات نظر أفراد العينة تبعاً للخصائص الديموغرافية (العمر-المؤهل العلمي - سنوات الخبرة).

3-1-5 تحليل البيانات

3-1-5-1 حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات

الدراسة وتحديد استجابات أفرادها تجاه العبارات التي تتضمنها أداة الدراسة

أ-البيانات التعريفية (متغير النوع الاجتماعي)

الجدول (15) توزع عينة الدراسة حسب متغير النوع الاجتماعي

النسبة %	التكرار		الجنس
51.9	56	ذكر	
48.1	52	أنثى	
100.0	108	Total	

يبين الجدول (15) توزع عينة الدراسة حسب الجنس حيث الذكور 51.9 % وهي الأعلى ثم 48.1 % أنثى.

ب -البيانات التعريفية (متغير العمر)

الجدول (16) توزع عينة الدراسة حسب متغير العمر

النسبة %	التكرار	الفئات	العمر
89.8	97	من 21 - 40 سنة	
3.7	4	من 41 - 59 سنة	
6.5	7	من 60 سنة وأكثر	
100.0	108	Total	

توزعت العينة حسب الفئة العمرية إلى 89.8 % من 21-40 سنة، و6.5 % للفئة من 60 سنة فأكثر و3.7 % للفئة أكثر من 41-59 سنة، وبالتالي فعينة البحث تتمتع بمراحل عمرية جيدة وهي عمر الشباب والحيوية.

ث -البيانات التعريفية (متغير المؤهل العلمي)

الجدول (17) توزع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الفئات	التكرار	النسبة %	المؤهل العلمي
معهد متوسط	5	4.6	
جامعية فما فوق	103	95.4	
Total	108	100.0	

ومن حيث المؤهل العلمي تشكل الإجازة الجامعية فما فوق نسبة 95.4 % ومعهد متوسط 4.6 %، وبالتالي فإن عينة البحث تتمتع بمستوى دراسي لا يقل عن إجازة جامعية وهذا راجع ربما إلى شروط توظيف المحاسبين بوجوب حصولهم على إجازات جامعية، وكذلك إلى طبيعة المهام التي سيقومون بها.

ج-البيانات التعريفية (المهنة)

الجدول (18) توزع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

الفئات	التكرار	النسبة %	المهنة
محاسب قانوني	35	32.4	
محاسب عادي	66	61.1	
أخرى غير المحاسبة	7	6.5	
Total	108	100.0	

ومن حيث المهنة يشكل المحاسب القانوني نسبة 32.4 % والمحاسب العادي نسبة 61.1 % وأخرى غير محاسبة 6.5 %.

- الخبرة

الجدول (19) توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة

الفئات	التكرار	النسبة %
أقل من 1 سنوات	29	26.9
من سنة - أقل من 5 سنوات	49	45.4
من 5 - 10 سنوات	12	11.1
أكثر من 10 سنوات	18	16.7
Total	108	100.0

وتوزعت عينة الدراسة سنوات الخبرة إلى من سنة لأقل من 5 سنوات 45.4 % وأقل من 1 سنة بنسبة 26.9 % وأكثر من 10 سنوات بنسبة 16.7 % ومن 5-10 سنوات بنسبة 11.1 %.

- فئات الدخل:

الجدول (20) توزيع عينة الدراسة حسب متغير فئات الدخل

الفئات	التكرار	النسبة %
أقل من 50000	12	11.1
بين 50001 - 90000	50	46.3
بين 90001 - 130000	24	22.2
أكثر من 130001	18	16.7
Total	104	96.3
غير مبين	4	3.7
	108	100.0

توزعت فئات الدخل لدى عينة الدراسة إلى الفئة 50001-90000 ليرة بنسبة 46.3 % وبين 90001-130000 بنسبة 22.2 % وأقل من 50000 بنسبة 11.1 % وأكثر من 130000 بنسبة 16.7 %.

3-1-6 المؤشرات الإحصائية للإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار

فروضها

تحليل بيانات أبعاد الدراسة الرئيسية:

يهدف تحليل نتائج إجابات عينة الدراسة الأساسية لأخذ صورة أولية عن تقييمهم لأثر أبعاد القيم الثقافية على الممارسات المحاسبية والتي يتم من خلالها الوقوف على أهمية كل من المتغيرات المرشحة للتحليل التي وردت في المحاور (الأبعاد) التي تناولتها الاستبانة ، ومدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات فقد تم اجراء استعراض عام لنتائج التحليل الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات ، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من متغيرات الدراسة وكانت حصيلة التحليل على النحو الآتي.

-البيئة الثقافية (بعد السلطة)**الجدول (21) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد السلطة حسب آراء عينة الدراسة**

الترتيب	الدلالة المعنوية الإحصائية	الوزن النسبي	الدالة الإحصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
1	0.000	80	12.849	0.80	4.0	108	أن يكون لديك قدوة مباشرة تكن لها الاحترام.
2	0.000	82	16.631	0.68	4.1	107	أن يتم استشارتك من قبل مشرفك فيما يتعلق بالقضايا التي تخص عملك.
3	0.000	82	11.058	1.04	4.1	108	يجب تجنب أي نظام وظيفي يسمح بوجود رئيسين لنفس الموظف.
4	0.000	70	6.365	0.85	3.5	107	وفقا لتجربتك، ما مقدار خوف الموظفين في معارضة مدراءهم.
	0.000	79	23.146	0.419	3.9	108	السلطة

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس مدى قياس البيئة الثقافية من حيث بُعد (السلطة) وقد بلغ (3.9) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوظ من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين مهتمين

جداً وأن هناك تقييم عالي لبعد السلطة، واحتلت عبارة (أن يتم استشارتك من قبل مشرفك فيما يتعلق بالقضايا التي تخص عملك.) المرتبة الأولى بمتوسط 4.1 وتقييم مرتفع، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (أن يكون لديك قدوة مباشرة تكن لها الاحترام) (4.0) واحتلت المرتبة الثانية في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة (يجب تجنب أي نظام وظيفي يسمح بوجود رئيسين لنفس الموظف.) بمتوسط 4.1 ودرجة تقييم مرتفع حيث الوزن النسبي 82 % واحتلت المرتبة الرابعة (وفقاً لتجربتك، ما مقدار خوف الموظفين في معارضة مدراءهم.) بمستوى تقييم 70 % مرتفع.

- البيئة الثقافية (بعد الفردية)

الجدول (22) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد الفردية حسب آراء عينة الدراسة

الترتيب	الدالة المعنوية الإحصائية	الوزن النسبي	الدالة الإحصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
1	0.000	85	15.594	0.8330	4.250	108	أن تقوم بالعمل الذي يثير اهتمامك.
2	0.000	83	16.058	0.7550	4.167	108	أن يكون لديك ضمان في العمل.
3	0.000	83	13.661	0.873	4.15	108	أن يكون لديك ما يكفي من الوقت لحياتك الشخصية والعائلية.

4	0.000	76	10.322	0.8297	3.824	108	أن يكون لديك عمل يحترمه أصدقاؤك وعائلتك؟
	0.000	82	22.708	0.50214	4.0972	108	الفردية

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس مدى قياس البيئة الثقافية من حيث بُعد (الفردية) وقد بلغ (4.0) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوظ من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين مهتمين جداً و أن هناك تقييم عالي لبُعد الفردية، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (أن تقوم بالعمل الذي يثير اهتمامك) (4.2) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (أن يكون لديك ضمان في العمل). بمتوسط 4.16 وتقييم عالي، واحتلت عبارة (أن يكون لديك ما يكفي من الوقت لحياتك الشخصية والعائلية) المرتبة الثالثة بمتوسط 4.1 وتقييم مرتفع، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (أن يكون لديك عمل يحترمه أصدقاؤك وعائلتك؟) بمتوسط 3.6 ودرجة تقييم مرتفع حيث الوزن النسبي 76 %.

- البيئة الثقافية (بُعد الذكورة)

الجدول (23) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد الذكورة حسب آراء عينة الدراسة

الترتيب	الدالة المعنوية الإحصائية	الوزن النسبي	الدالة الإحصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
1	0.000	76	23.591	0.6660	4.533	105	أن يكون لديك فرصة للترقية.
2	0.000	83	19.100	0.7758	4.426	108	أن تحصل على تقدير من أجل أداءك الجيد.
3	0.000	83	18.939	0.7164	4.306	108	أن يكون هنالك أشخاص ترتاح بالعمل معهم.
4	0.000	85	8.041	0.8736	3.676	108	أن تعيش في منطقة أنت ترغبها.
	0.000	82	26.885	0.47512	4.2292	108	الذكورة

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس مدى قياس البيئة الثقافية من حيث بُعد (الذكورة) وقد بلغ (4.2) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوظ من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين مهتمين جداً و أن هناك تقييم عالي لبُعد الذكورة، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (أن يكون لديك فرصة للترقية) (4.5) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (أن تحصل على تقدير من أجل أداءك الجيد) بمتوسط 4.4 وتقييم عالي، واحتلت عبارة (أن يكون هنالك أشخاص ترتاح بالعمل معهم) المرتبة الثالثة بمتوسط 4.3 وتقييم مرتفع، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (أن تعيش في منطقة أنت ترغبها) بمتوسط 3.6 ودرجة تقييم مرتفع حيث الوزن النسبي 85 % .

- البيئة الثقافية (عدم اليقين)

الجدول (24) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد عدم اليقين حسب آراء عينة الدراسة

الترتيب	الدالة المعنوية الإحصائية	الوزن النسبي	الدالة الإحصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
1	0.000	77	10.881	0.7945	3.840	106	كيف تصف حالتك الصحية حالياً؟
2	0.000	72	5.382	1.1442	3.593	108	لا يمكن انتهاك قوانين شركة أو هيئة ما حتى وإن ظن الموظف أن ذلك في صالح الشركة أو الهيئة.
3	0.032	63	2.175	0.7111	3.150	107	كم مرة شعرت بالقلق أو التوتر؟
4	0.000	45	-7.543	1.0333	2.250	108	يمكن للمرء أن يكون مديراً جيداً دون أن يجيب بدقة عن كل تساؤلات الموظفين لديه حول قضايا العمل.
	0.000	64	4.288	0.49364	3.20	108	عدم اليقين

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس مدى قياس البيئة الثقافية من حيث بُعد (عدم اليقين) وقد بلغ (3.2) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3)

درجات، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوظ من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين مهتمين جداً وأن هناك تقييم متوسط لبُعد عدم اليقين، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (كيف تصف حالتك الصحية حالياً؟) (3.8) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (لا يمكن انتهاك قوانين شركة أو هيئة ما حتى وإن ظن الموظف أن ذلك في صالح الشركة أو الهيئة) بمتوسط 3.5 وتقييم عالي، واحتلت عبارة (كم مرة شعرت بالقلق أو التوتر؟) المرتبة الثالثة بمتوسط 3.1 وتقييم متوسط، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (يمكن للمرء أن يكون مديراً جيداً دون أن يجيب بدقة عن كل تساؤلات الموظفين لديه حول قضايا العمل) بمتوسط 2.2 ودرجة تقييم منخفض حيث الوزن النسبي 45 %.

- البيئة الثقافية (بعد التوجه طويل الأمد)

الجدول (25) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد التوجه طويل الأمد حسب آراء عينة الدراسة

العبارات	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدالة الإحصائية T	الوزن النسبي	الدالة المعنوية الإحصائية
أن تقدم خدمة إلى صديق	108	4.093	0.8487	13.4	82	0.000
أن تكون مُقتصد (لا تنفق أكثر من الحاجة).	108	3.213	0.8209	2.7	64	0.008
الجهد والمثابرة هي أضمن طريقة لتحقيق النتائج.	108	4.148	0.8182	14.6	83	0.000
إلى أي درجة أنت فخور بالانتماء لوطنك؟	104	4.510	0.8004	19.2	90	0.000
التوجه طويل الأمد	104	3.98	0.46	21.87	79	0.000

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس مدى قياس التوجه طويل الأمد قد بلغ (3.9) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوظ من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين مهتمين وأن هناك تقييم مرتفع لبُعد التوجه طويل الأمد، وبلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (إلى أي درجة أنت فخور بالانتماء لوطنك؟) (3.9) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (الجدد والمثابرة هي أضمن طريقة لتحقيق النتائج). بمتوسط 4.1 وتقييم عالي، واحتلت عبارة (أن تقدم خدمة إلى صديق) المرتبة الثالثة بمتوسط 4.0 وتقييم متوسط، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (أن تكون مُقتصد (لا تنفق أكثر من الحاجة) بمتوسط 3.2 ودرجة تقييم متوسط حيث الوزن النسبي 64 % دالة إحصائية.

- مقياس الممارسات المحاسبية (الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية)

الجدول (26) إحصاءات ومتوسطات والوزن النسبي لمتغيرات بُعد الرقابة المهنية على

الممارسات المحاسبية حسب آراء عينة الدراسة

الترتيب	الدالة المعنوية الإحصائية	الوزن النسبي	الدالة الإحصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
1	0.000	93	31.370	0.5399	4.630	108	يتوجب على المحاسبين المهنيين الحفاظ على مستويات عالية من السلوك الأخلاقي.
2	0.000	76	10.418	0.7944	3.796	108	تعتقد أن المحاسبين المهنيين هم أفضل من يستطيع قياس الوضع المالي للشركة وأدائها.

3	0.000	69	4.972	0.9097	3.435	108	تعتقد أن المحاسبين المهنيين هم أفضل من يحدد ماذا يتوجب على الشركات الإفصاح عنه في بياناتها المالية.
4	0.601	61	0.524	1.1060	3.056	107	يجب أن تكون مهنة المحاسبة ذاتية التنظيم.
	0.000	75	14.730	0.51661	3.7323	108	الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس مدى قياس الممارسات المحاسبية من حيث بُعد (الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية) وقد بلغ (3.7) درجة من أصل 5 درجات ، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات ، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوظ من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين مهتمين و أن هناك تقييم مرتفع لبُعد الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية ، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (يتوجب على المحاسبين المهنيين الحفاظ على مستويات عالية من السلوك الأخلاقي) (4.6) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (تعتقد أن المحاسبين المهنيين هم أفضل من يستطيع قياس الوضع المالي للشركة وأدائها). بمتوسط 3.7 وتقييم عالي، واحتلت عبارة (تعتقد أن المحاسبين المهنيين هم أفضل من يحدد ماذا يتوجب على الشركات الإفصاح عنه في بياناتها المالية). المرتبة الثالثة بمتوسط 3.4 وتقييم عالي، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (يجب أن تكون مهنة المحاسبة ذاتية التنظيم) بمتوسط 3.0 ودرجة تقييم متوسط حيث الوزن النسبي 60 % غير دالة إحصائياً.

• مقياس الممارسات المحاسبية (توحيد الممارسات المحاسبية)

الجدول (27) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد توحيد الممارسات المحاسبية حسب آراء

عينة الدراسة

الترتيب	الدالة المعنوية الإحصائية	الوزن النسبي	الدالة الإحصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
1	0.000	70	5.196	1.0000	3.500	108	يجب أن يكون القوائم المالية لجميع الشركات ذات صيغ موحدة (منمطة).
2	0.000	68	5.641	0.7404	3.406	106	ينبغي زيادة مستوى تتميط التفصيلات المختلفة من البيانات في القوائم المالية.
3	0.003	65	3.092	0.9067	3.271	107	يجب وضع قواعد الاستهلاك من الخارج، وتحديد لمجموعات منفصلة من الأصول.
4	0.000	48	-7.032	0.8758	2.407	108	لا يجب أن يتم تغيير السياسات المحاسبية التي تم اختيارها لأول مرة.
	0.003	63	3.067	0.49154	3.1451	108	توحيد الممارسات المحاسبية

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس مدى قياس الممارسات المحاسبية من حيث بُعد (توحيد الممارسات المحاسبية) وقد بلغ (3.1) درجة من أصل 5 درجات ، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات ، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوس من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين مهتمين و أن هناك تقييم مرتفع لبُعد توحيد الممارسات المحاسبية ، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (يجب أن يكون القوائم المالية لجميع الشركات ذات صيغ موحدة (منمطة)) (3.5) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (ينبغي زيادة مستوى ترميز التفاصيل المختلفة من البيانات في القوائم المالية) بمتوسط 3.4 وتقييم عالي، واحتلت عبارة (يجب وضع قواعد الاستهلاك من الخارج، وتحديدًا لمجموعات منفصلة من الأصول). المرتبة الثالثة بمتوسط 3.2 وتقييم متوسط، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (لا يجب أن يتم تغيير السياسات المحاسبية التي تم اختيارها لأول مرة) بمتوسط 2.4 ودرجة تقييم منخفضة حيث الوزن النسبي 48 % دالة إحصائية.

- مقياس الممارسات المحاسبية (التحفظ المحاسبي)

الجدول (28) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد التحفظ المحاسبي حسب آراء عينة الدراسة

الترتيب	الدالة المعنوية الإحصائية	الوزن النسبي	الدالة الإحصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
1	0.001	66	3.506	0.8782	3.296	108	يجب استخدام القيمة السوقية عموماً بدلاً من التكلفة التاريخية.
2	0.010	65	2.625	1.0310	3.262	107	يجب تقييم الأرباح والأصول بأقل من الواقع في حال وجود شكوك ما حولها.

							يجب اتباع أسلوب الـ (LIFO) بدلاً من (FIFO) لتقييم المخزون وذلك عند ارتفاع الأسعار.
	0.242	57	-1.177	1.1446	2.870	108	
4	0.000	49	-6.420	0.9293	2.426	108	تعتبر القيمة السوقية عادة ذات أهمية أقل مقارنةً بالتكلفة التاريخية.
	0.484	59	-0.702	0.582	2.96	108	التحفظ المحاسبي

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس مدى قياس الممارسات المحاسبية من حيث بُعد (التحفظ المحاسبي) وقد بلغ (2.9) درجة من أصل 5 درجات، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات، ويبدو ذلك بشكل جوهري وملحوس من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين مهتمين و أن هناك تقييم مرتفع لبُعد توحيد الممارسات المحاسبية ، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (يجب استخدام القيمة السوقية عموماً بدلاً من التكلفة التاريخية) (3.5) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (يجب تقييم الأرباح والأصول بأقل من الواقع في حال وجود شكوك ما حولها.) بمتوسط 3.4 وتقييم عالي، واحتلت عبارة (يجب اتباع أسلوب الـ (LIFO) بدلاً من (FIFO) لتقييم المخزون وذلك عند ارتفاع الأسعار.) المرتبة الثالثة بمتوسط 3.2 وتقييم متوسط، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (تعتبر القيمة السوقية عادة ذات أهمية أقل مقارنةً بالتكلفة التاريخية) بمتوسط 2.4 ودرجة تقييم منخفضة حيث الوزن النسبي 48 % دالة إحصائياً.

- مقياس الممارسات المحاسبية (سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية)

الجدول (29) إحصاءات ومتوسطات لمتغيرات بُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

حسب آراء عينة الدراسة

الترتيب	الدلالة المعنوية الإحصائية	الوزن النسبي	الدالة الإحصائية T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	العبارات
1	0.000	79	9.347	1.0295	3.926	108	يجب أن تكون القوائم المالية متاحة للجمهور العام إضافةً للمساهمين والمدراء.
2	0.000	47	-6.506	0.9955	2.374	107	يجب عرض جزء قليل من البيانات ضمن القوائم المالية.
3	0.142	57	-1.481	1.0395	2.852	108	لا يجب تضمين أي معلومات متعلقة بالإدارة والملاك ضمن القوائم المالية.
4	0.397	62	0.850	1.1318	3.093	108	توقعات الإدارة يجب أن يتم تضمينها في القوائم المالية.
	0.127	61	1.540	0.41665	3.0617	108	سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن المتوسط الحسابي العام لتقديرات أفراد العينة ككل عن كافة العبارات الخاصة بقياس مدى قياس الممارسات المحاسبية من حيث بُعد (سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية) وقد بلغ (3.06) درجة من أصل 5 درجات ، وهي قيمة أكبر من قيمة المتوسط الحسابي المعياري في هذه الدراسة والبالغ (3) درجات ، ويبدو ذلك بشكل غير جوهري و غير ملموس من خلال إجابات عينة الدراسة فإن العاملين إلى حد ما مهتمين و أن هناك تقييم متوسط لبُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ، و بلغت قيمة المتوسط الحسابي لعبارة (يجب أن تكون القوائم المالية متاحة للجمهور العام إضافةً للمساهمين والمدراء) (3.9) واحتلت المرتبة الأولى في مستوى التقييم والاعتماد، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (يجب عرض جزء قليل من البيانات ضمن القوائم المالية) بمتوسط 2.3 وتقييم منخفض، واحتلت عبارة (لا يجب تضمين أي معلومات متعلقة بالإدارة والملاك ضمن القوائم المالية) المرتبة الثالثة بمتوسط 2.8 وتقييم متوسط، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (توقعات الإدارة يجب أن يتم تضمينها في القوائم المالية) بمتوسط 3 ودرجة تقييم منخفضة حيث الوزن النسبي 60 % غير دالة إحصائياً

3-1-6 ترتيب القيم الثقافية من وجهة نظر العينة

وللإجابة على هذا التساؤل رتبت القيم الثقافية وفقاً لإجابات أفراد عينة الدراسة كالتالي:

الجدول (30) ترتيب أبعاد القيم الثقافية المتبعة حسب آراء عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	البعد
1	85	0.48	4.23	الذكورة
2	82	0.50	4.10	الفردية
3	80	0.47	3.99	التوجه طويل الأجل
4	79	0.42	3.93	السلطة
5	64	0.49	3.20	عدم اليقين

يبين الجدول (30) ترتيب الأبعاد المعتمدة حسب آراء عينة الدراسة حيث أن قيمة المتوسط الحسابي لبُعد الذكورة قد بلغ (4.2) في المرتبة الأولى يليه بُعد الفردية وقد بلغ متوسطه الحسابي (4.1) في المرتبة الثانية أما بُعد التوجه طويل الأجل فقد كان في المرتبة الثالثة

وبلغ قيمة المتوسط الحسابي (3.9). وفي المرتبة الرابعة البعد (السلطة) بمتوسط 3.9 والبعد الأخير عدم اليقين بمتوسط 3.2

3-1-6-2 ترتيب الممارسات المحاسبية من وجهة نظر العينة

الجدول (31) ترتيب الممارسات المحاسبية حسب آراء عينة الدراسة

الترتيب	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	المتوسط	البعد
1	74.65	0.52	3.73	الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية
2	62.90	0.49	3.15	توحيد الممارسات المحاسبية
3	61.23	0.42	3.06	سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية
4	59.21	0.58	2.96	التحفظ المحاسبي

يبين الجدول (31) ترتيب الأنماط المعتمدة (المحاسبية) حسب آراء عينة الدراسة حيث أن قيمة المتوسط الحسابي لبُعد الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية قد بلغ (3.7) في المرتبة الأولى يليه بُعد توحيد الممارسات المحاسبية وقد بلغ متوسطه الحسابي (3.1) في المرتبة الثانية أما بُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فقد كان في المرتبة الثالثة وبلغ قيمة المتوسط الحسابي (3.06). وفي المرتبة الرابعة بُعد التحفظ المحاسبي بمتوسط 2.9

3-1-7 اختبار الفروض

3-1-7-1 اختبار الفرض الأول

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لكل من الأبعاد الثقافية (بعد السلطة - بعد الفردية - بعد الذكورة - بعد عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى الرقابة المهنية على ممارسات المحاسبة في سورية.

لدراسة الأثر المتوقع للأبعاد الثقافية على قيم الممارسات المحاسبية (الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية) تم تطبيق الانحدار الخطي لدراسة هذا الأثر بين المتغير التابع الممثل (الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية) والمتغير المستقل (أبعاد القيم الثقافية) كما يلي:

الجدول (32) المؤشرات الإحصائية لعلاقة نمط الأبعاد الثقافية وبُعد الرقابة المهنية على

الممارسات المحاسبية

Model Summary					
Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.041 ^b	2.484	-0.098	0.108	0.33 ^a	1
a. Predictors: (Constant), a.التوجه طويل الأجل, السلطة , عدم اليقين, الذكورة , الفردية					

مؤشر الارتباط R وهو معامل ارتباط قيمته مقبولة % 33.0 والمقياس معامل التفسير الذي قيمته %10.8 وبالتالي فإن المتغير المستقل في هذا النموذج له تأثير بمقدار 10.8 % على المتغير التابع/ الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية/ مما يعني أن المتغير المستقل الأبعاد الثقافية استطاع أن يفسر 7.4 % من التغيرات الحاصلة في التابع الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية (Y) وهذا التأثير إيجابي الاتجاه والباقي يعزى إلى عوامل أخرى وهو دور إيجابي ، كما يبين الجدول (32) تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، المعنوية العالية لاختبار $F=2.48$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.041 = sig$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$. مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

الجدول (33) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر مؤشرات الأبعاد الثقافية والرقابة المهنية على

الممارسات المحاسبية

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	4.678		0.706	3.303	(Constant)
0.861	0.176	0.018	0.127	0.022	السلطة
0.985	0.019	0.003	0.142	0.003	الفردية
0.682	-0.411	-0.055	0.144	-0.059	1 الذكورة
0.049	2.535	0.053	0.105	0.166	عدم اليقين
0.040	2.833	0.091	0.121	0.151	التوجه طويل الأجل

a. Dependent Variable: الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية

ويبين الجدول أن متغير (التوجه طويل الأجل، عدم اليقين) لهما أثر ودلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية $\text{sig} < 0.05$ وقيمتها $\text{sig} = 0.04$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$y = a + bx$$

$$\text{عدم اليقين} = 0.16 + \text{التوجه طويل الأجل}(0.15) + 3.3 = \text{الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية}$$

تدل المعادلة السابقة أن قيمة المتغير التابع (الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية) يتأثر في قيمة المتغير المستقل (التوجه طويل الأجل) بقيمة تساوي 0.15 وأثرت مؤشر عدم اليقين بالرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية بقيمة 0.16 فقط.

نتيجة تؤثر القيم الثقافية من حيث (عدم اليقين، والتوجه طويل الأجل) بشكل معنوي

في (الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية)

3-1-7-2 اختبار الفرض الثاني

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لكل من الأبعاد الثقافية (بعد السلطة - بعد الفردية - بعد الذكورة - بعد عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى توحيد ممارسات المحاسبة في سورية.

لدراسة الأثر المتوقع للأبعاد الثقافية على قيم الممارسات المحاسبية (توحيد الممارسات المحاسبية) تم تطبيق الانحدار الخطي لدراسة هذا الأثر بين المتغير التابع الممثل (توحيد الممارسات المحاسبية) والمتغير المستقل (أبعاد القيم الثقافية) كما يلي:

الجدول (34) المؤشرات الإحصائية لعلاقة نمط الأبعاد الثقافية وُبعد توحيد الممارسات

المحاسبية

Model Summary					
		Adjusted R Square	R Square	R	Model
Sig.	F				
.041	2.367	0.017	0.063	0.251 ^a	1
a. Predictors: (Constant), الفردية التوجه , الذكورة , عدم اليقين, السلطة , طول الأجل,					

مؤشر معامل الارتباط R قيمته ضعيفة % 0.25 والمقياس معامل التفسير قيمته 6.3% وبالتالي فإن المتغير المستقل (الأبعاد الثقافية) في هذا النموذج له تأثير بمقدار 6.3% على المتغير التابع (توحيد الممارسات المحاسبية) مما يعني أن المتغير المستقل (القيم الثقافية) استطاعت أن تفسر 6.3% من التغيرات الحاصلة في التابع (توحيد الممارسات المحاسبية) (Y) وهذا التأثير إيجابي الاتجاه والباقي يعزى إلى عوامل أخرى وهو دور إيجابي، كما يبين الجدول (34) تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، المعنوية العالية لاختبار $F=2.3$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.04$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية $\text{sig}=0.05$. مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

الجدول (35) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر مؤشرات القيم الثقافية وتوحيد الممارسات المحاسبية

Coefficients^a

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	3.659		0.655	2.396	1 (Constant)
0.040	2.831	0.184	0.118	0.215	السلطة
0.048	2.920	0.258	0.131	0.252	الفردية
0.172	-1.376	-0.178	0.134	-0.184	الذكورة
0.844	0.197	0.019	0.097	0.019	عدم اليقين
0.358	-0.923	-0.099	0.112	-0.104	التوجه طويل الأجل

a. Dependent Variable: توحيد الممارسات المحاسبية

ويبين الجدول أن متغير (السلطة، الفردية) لهما أثر ودلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية $\text{sig} < 0.05$ وقيمتها $\text{sig} = 0.04$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$y = a + bx$$

$$\text{الفردية} = 0.25 + \text{السلطة} (0.21) + 2.3 = \text{توحيد الممارسات المحاسبية}$$

تدل المعادلة السابقة أن قيمة المتغير التابع (توحيد الممارسات المحاسبية) يتأثر في قيمة المتغير المستقل (السلطة) بقيمة تساوي 0.21 وأثر مؤشر الفردية بتوحيد الممارسات المحاسبية بقيمة 0.21 فقط.

نتيجة تؤثر القيم الثقافية من حيث (السلطة، الفردية) بشكل معنوي في (توحيد الممارسات المحاسبية)

3-1-7-3 اختبار الفرض الثالث

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لكل من الأبعاد الثقافية (بعد السلطة - بعد الفردية - بعد الذكورة - بعد عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى التحفظ المحاسبي في سورية.

لدراسة الأثر المتوقع للقيم الثقافية على الأبعاد الممارسات المحاسبية (التحفظ المحاسبي) تم تطبيق الانحدار الخطي لدراسة هذا الأثر بين المتغير التابع (التحفظ المحاسبي) والمتغير المستقل (أبعاد القيم الثقافية) كما يلي:

الجدول (36) المؤشرات الإحصائية لعلاقة نمط الأبعاد الثقافية وبُعد التحفظ المحاسبي

Model Summary					
		Adjusted R Square	R Square	R	Model
Sig.	F				
0.048 ^b	2.269	-0.04	0.043	0.224 ^a	1
a. Predictors: (Constant), عدم , السلطة , الأجل, التوجه طويل الأجل, الفردية اليقين, الذكورة ,					

مؤشر معامل الارتباط R قيمته ضعيفة 0.22 % والمقياس معامل التفسير الذي قيمته 4.3% وبالتالي فإن المتغير المستقل (الأبعاد الثقافية) في هذا النموذج لها تأثير بمقدار 4.3 % على المتغير التابع (التحفظ المحاسبي) مما يعني أن المتغير المستقل (القيم الثقافية) استطاعت أن تفسر 6.3 % من التغيرات الحاصلة في التابع (التحفظ المحاسبي) (Y) وهذا التأثير إيجابي الاتجاه والباقي يعزى إلى عوامل أخرى وهو دور إيجابي ، كما يبين الجدول (36) تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، المعنوية العالية لاختبار F=2.6 ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.04) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية sig=0.05. مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

الجدول (37) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر مؤشرات القيم الثقافية والتحفظ المحاسبي

Coefficients^a

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	3.994		0.796	3.179	1 (Constant)
0.996	-0.005	0.000	0.143	-0.001	السلطة
0.927	-0.092	-0.013	0.160	-0.015	الفردية
0.488	-0.696	-0.092	0.163	-0.113	الذكورة
0.048	2.595	0.060	0.118	0.090	عدم اليقين
0.856	0.181	0.020	0.137	0.025	التوجه طويل الأجل

a. Dependent Variable: التحفظ المحاسبي

ويبين الجدول أن متغير (عدم اليقين) له أثر ودلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية $\text{sig} < 0.05$ وقيمتها $\text{sig} = 0.04$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$y = a + bx$$

عدم اليقين $(0.09) + 3.17 = \text{التحفظ المحاسبي}$

تدل المعادلة السابقة أن قيمة المتغير التابع (التحفظ المحاسبي) يتأثر في قيمة المتغير المستقل (عدم اليقين) بقيمة تساوي 0.09

نتيجة (تؤثر القيم الثقافية من حيث (عدم اليقين) بشكل معنوي في (التحفظ المحاسبي)).

3-1-7-4 اختبار الفرض الرابع

يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لكل من الأبعاد الثقافية (بعد السلطة - بعد الفردية - بعد الذكورة - بعد عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في سورية.

لدراسة الأثر المتوقع للقيم الثقافية على الأبعاد الممارسات المحاسبية (سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية) تم تطبيق الانحدار الخطي لدراسة هذا الأثر بين المتغير التابع الممثل (سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية) والمتغير المستقل (أبعاد القيم الثقافية) كما يلي:

الجدول (38) المؤشرات الإحصائية لعلاقة نمط الأبعاد الثقافية وُبعد سرية الإفصاح عن

المعلومات المحاسبية

Model Summary					
		Adjusted R Square	R Square	R	Model
Sig.	F				
.045 ^b	2.390	-0.059	0.067	.261	1
Predictors: (Constant), a. التوجه طويل الأجل, السلطة , عدم اليقين, الذكورة , الفردية					

مؤشر معامل الارتباط R وقيمته ضعيفة % 0.26 والمقياس معامل التفسير الذي قيمته 6.7% وبالتالي فإن المتغير المستقل (الأبعاد الثقافية) في هذا النموذج لها تأثير بمقدار 6.7% على المتغير التابع (سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية) مما يعني أن المتغير المستقل (القيم الثقافية) استطاعت أن تفسر 6.7% من التغيرات الحاصلة في التابع (سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية) (Y) وهذا التأثير إيجابي الاتجاه والباقي يعزى إلى عوامل أخرى وهو دور إيجابي ، كما يبين الجدول (38) تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على القوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F ، المعنوية العالية لاختبار $F=2.3$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($sig=0.04$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية $sig=0.05$. مما يؤكد القوة التفسيرية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

الجدول (39) المؤشرات الإحصائية لمعادلة أثر مؤشرات القيم الثقافية وسرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

Coefficients^a

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	4.999		0.568	2.839	1 (Constant)
0.041	-2.921	-0.095	0.102	-0.094	السلطة
0.649	0.457	0.063	0.114	0.052	الفردية
0.772	0.291	0.039	0.116	0.034	الذكورة
0.569	0.571	0.057	0.084	0.048	عدم اليقين
0.834	0.210	0.023	0.097	0.020	التوجه طويل الأجل

a. Dependent Variable: سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

ويبين الجدول أن متغير (السلطة) له أثر ودلالة معنوية في هذا النموذج بحسب نموذج T الدالة المعنوية $\text{sig} < 0.05$ وقيمتها $\text{sig} = 0.04$ وتكون معادلة الانحدار المقدرة هي:

$$y = a + bx$$

$$\text{السلطة} (-0.09) + 3.17 = \text{سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية}$$

تدل المعادلة السابقة أن قيمة المتغير التابع (سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية) يتأثر في قيمة المتغير المستقل (عدم اليقين) بقيمة تساوي 0.09- وهو أثر سلبي.

نتيجة تؤثر القيم الثقافية من حيث (السلطة) بشكل معنوي في (سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية).

3-1-8 دراسة الفروق

توجد فروق جوهرية في القيم الثقافية والممارسات المحاسبية استناداً إلى المتغيرات الديموغرافية (النوع الاجتماعي، العمر، المؤهل العلمي، المهنة)

- من حيث متغير النوع الاجتماعي (ذكور، إناث)

تم اجراء اختبار لمقارنة الفروق بين مؤشرات الأبعاد الثقافية والممارسات المحاسبية تبعا للجنس وكانت النتائج التالية:

الجدول (40) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافية والممارسات المحاسبية تبعا لمتغير الجنس

t-test for Equality of Means					
	الاختلاف في المتوسطات	الدالة المعنوية	Df	T	
السلطة	لا يوجد فروق	0.062	106	0.766	
الفردية	لا يوجد فروق	-0.118	106	-1.228	
الذكورة	لا يوجد فروق	-0.096	106	-1.048	
عدم اليقين	لا يوجد فروق	0.016	106	0.165	
التوجه طويل الأجل	لا يوجد فروق	0.024	106	0.268	
الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية	لا يوجد فروق	0.058	106	0.586	
توحيد الممارسات المحاسبية	يوجد فروق	0.292	106	3.218	
التحفظ المحاسبي	لا يوجد فروق	-0.196	106	-1.769	
سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	لا يوجد فروق	-0.039	106	-0.479	

يبين الجدول أن الاختلافات بين الذكور والإناث هي في مؤشر توحيد الممارسات المحاسبية وهذه الفروق دالة معنوياً

- من حيث متغير (الحالة الاجتماعية)

الجدول (41) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للحالة الاجتماعية

البُعد	T	درجة الحرية	الدلالة المعنوية	النتيجة
السلطة	-0.416	105	0.679	لا يوجد فروق
الفردية	1.644	105	0.103	لا يوجد فروق
الذكورة	-1.086	105	0.280	لا يوجد فروق
عدم اليقين	0.092	105	0.927	لا يوجد فروق
التوجه طويل الأجل	0.341	105	0.734	لا يوجد فروق
الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية	1.826	105	0.071	لا يوجد فروق
توحيد الممارسات المحاسبية	2.251	105	0.026	لا يوجد فروق
التحفظ المحاسبي	0.664	105	0.508	لا يوجد فروق
سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية	-0.294	105	0.769	لا يوجد فروق

يبين الجدول بأنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية لآراء عينة الدراسة حول أبعاد القيم الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للحالة الاجتماعية.

- من حيث متغير (العمر)

الجدول (42) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للفئة العمرية

القرار	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا يوجد فروق	0.101	2.339	0.402	2	0.803	السلطة
لا يوجد فروق	0.795	0.230	0.059	2	0.118	الفردية
لا يوجد فروق	0.088	2.482	0.545	2	1.090	الذكورة
لا يوجد فروق	0.314	1.173	0.285	2	0.570	عدم اليقين
لا يوجد فروق	0.289	1.256	0.274	2	0.548	التوجه طويل الأجل
لا يوجد فروق	0.161	1.858	0.488	2	0.976	الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية
لا يوجد فروق	0.037	3.410	0.788	2	1.577	توحيد الممارسات المحاسبية
لا يوجد فروق	0.061	2.870	0.940	2	1.880	التحفظ المحاسبي
لا يوجد فروق	0.082	2.562	0.432	2	0.864	سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يبين الجدول أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية لأبعاد القيم الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للفئة العمرية.

- من حيث متغير (المستوى التعليمي)

الجدول (43) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للحالة التعليمية

القرار	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا يوجد فروق	0.241	1.389	0.244	1	0.244	السلطة
لا يوجد فروق	0.505	0.448	0.114	1	0.114	الفردية
لا يوجد فروق	0.563	0.337	0.077	1	0.077	الذكورة
لا يوجد فروق	0.500	0.458	0.112	1	0.112	عدم اليقين
لا يوجد فروق	0.510	0.436	0.096	1	0.096	التوجه طويل الأجل
لا يوجد فروق	0.766	0.089	0.024	1	0.024	الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية
لا يوجد فروق	0.627	0.237	0.058	1	0.058	توحيد الممارسات المحاسبية
لا يوجد فروق	0.459	0.552	0.188	1	0.188	التحفظ المحاسبي
يوجد فروق	0.004	8.460	1.373	1	1.373	سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يبين الجدول أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية لأبعاد القيم الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للمستوى التعليمي عدا بعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.

- من حيث متغير (المهنة)

الجدول (44) مقارنة الفروق للأبعاد الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للمهنة

القرار	الدلالة المعنوية	F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
لا يوجد فروق	0.965	0.035	0.006	2	0.013	السلطة
لا يوجد فروق	0.769	0.263	0.067	2	0.134	الفردية
لا يوجد فروق	0.622	0.477	0.109	2	0.218	الذكورة
لا يوجد فروق	0.623	0.475	0.117	2	0.234	عدم اليقين
لا يوجد فروق	0.752	0.286	0.063	2	0.127	التوجه طويل الأجل
لا يوجد فروق	0.060	2.895	0.746	2	1.493	الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية
لا يوجد فروق	0.062	2.854	0.667	2	1.333	توحيد الممارسات المحاسبية
لا يوجد فروق	0.976	0.024	0.008	2	0.017	التحفظ المحاسبي
لا يوجد فروق	0.568	0.569	0.100	2	0.199	سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يبين الجدول أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية لأبعاد القيم الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للمهنة.

3-1-9 نتائج تحليل البيانات

1. بالنسبة لترتيب الأبعاد المتعلقة بالقيم الثقافية المعتمدة تبين أن بُعد الذكورة في المرتبة الأولى يليه بُعد الفردية في المرتبة الثانية أما بُعد التوجه طويل الأجل فقد كان في المرتبة الثالثة وفي المرتبة الرابعة البعد السلطة والبعد الأخير عدم اليقين
2. إن ترتيب القيم المحاسبية المعتمدة بُعد الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية في المرتبة الأولى يليه بُعد توحيد الممارسات المحاسبية في المرتبة الثانية أما بُعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فقد كان في المرتبة الثالثة وفي المرتبة الرابعة بُعد التحفظ المحاسبي.
3. تؤثر القيم الثقافية من حيث عدم اليقين والتوجه طويل الأجل بشكل معنوي في الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية.
4. تؤثر القيم الثقافية من حيث السلطة والفردية بشكل معنوي في توحيد الممارسات المحاسبية.
5. تؤثر القيم الثقافية من حيث عدم اليقين بشكل معنوي في التحفظ المحاسبي.
6. تؤثر القيم الثقافية من حيث السلطة بشكل معنوي في سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
7. إن الاختلافات بين الذكور والإناث هي في مؤشر توحيد الممارسات المحاسبية وهذه الفروق دالة معنوياً.
8. لا يوجد فروق لآراء عينة الدراسة حول أبعاد القيم الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للحالة الاجتماعية.
9. لا يوجد فروق لأبعاد القيم الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للفئة العمرية.
10. لا يوجد فروق لأبعاد القيم الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للمستوى التعليمي عدا بعد سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
11. لا يوجد فروق لأبعاد القيم الثقافية والممارسات المحاسبية تبعاً للمهنة.

المبحث الثاني: نتائج البحث وتوصياته

1-2-3 النتائج

بعد تحديد مشكلة الدراسة ووضع الفروض وتجميع البيانات اللازمة وتحليل هذه

البيانات واختبار الفروض تم التوصل إلى النتائج التالية:

1. يوجد تأثير لبعدي الثقافة (بعد تجنب عدم اليقين - بعد التوجه طويل الأجل) في مستوى الرقابة المهنية على ممارسات المحاسبة في سورية.
2. يوجد تأثير لبعدي الثقافة (بعد السلطة - بعد الفردية) في مستوى توحيد ممارسات المحاسبة في سورية.
3. يوجد تأثير لبعدي الثقافة (بعد عدم اليقين) في مستوى التحفظ المحاسبي في سورية.
4. يوجد تأثير لبعدي الثقافة (بعد السلطة) في مستوى سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في سورية.
5. بناء على ما سبق من نتائج يتضح أن المحاسبة غير منفصلة عن الواقع الذي تمارس فيه وإنما نابعة ومتأثرة به، فهي علم اجتماعي ابن بيئته.
6. تتأثر المحاسبة بثقافة الممارسين والمنظمين لها.

3-2-2 التوصيات

1. التوسع في الأبحاث الانتقادية والتفسيرية وذلك لرفد المكتبة العربية بمجال يزداد انتشاره عالمياً وقلماً يتم التطرق إليه في مجتمعاتنا.
2. الاهتمام بدراسة العلاقة بين المجتمع والبيئة الثقافية والمحاسبة.
3. نظراً لكون الثقافة أمراً موروثاً يصعب تغييره، فالتأثير بها لا بد من بث روح جديدة في الدراسات الأكاديمية، وكذلك تفعيل دور المنظمات المهنية في سورية (كجمعية المحاسبين القانونيين ونقابة المهن المالية والمحاسبية) للخوض في هذا المجال.

مراجع البحث

المراجع الأجنبية:

1. Baydoun, N., and Willett, R., 1995. **Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries.** *Abacus*, (Vol. 31, No. 1).
2. 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, P. 237–261.
3. Eddie, I. A., 1990. **Asia pacific cultural values and accounting systems.** *Asia pacific International Management Forum*.
4. Fah, F. Y., 2008. **A Cross-Cultural Study Of Accounting Concepts Applied In International Financial Reporting Standards, School Of Accounting And Finance.** Faculty of Business and Law, Victoria University, Melbourne.
5. Ferreira et al, 2014. **Culture and Hofstede (1980) in international business studies: a bibliometric study in top management journals,** *REGE*, São Paulo – SP, Brasil, (Vol. 21, No. 3).
6. Finch, N. 2006. **Testing the Theory of Cultural Influence on International Accounting Practice.** Macquarie Graduate School of Management.
7. Finch, N., **Towards an Understanding of Cultural Influence on the International Practice of Accounting.** *Journal of International Business and Cultural Studies*, P. 4-5
8. Gray, S. J., 1988. **Towards A Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally.** *Abacus*, (Vol. 24, No.1), P. 1-15.

9. Hoecklin, L., 1995. ***Managing Cultural Differences, Strategies for Competitive Advantages***. Addison Westey publishers Ltd.
10. Ismail, K., and Zainuddin, S., 2013. ***Research paradigms for accounting: a review***. *Journal of Accounting Perspectives*, (Vol. 6), P. 50-56.
11. Kenneth D. Keith, 2011. ***Cross-Cultural Psychology Contemporary Themes and Perspectives***. Wiley-Blackwell.
12. Laughlin, R., 2013. ***Methodological themes Empirical research in accounting: alternative approaches and a case for "middle-range" thinking***. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (Vol. 8 No. 1), P. 63-87.
13. Matsumoto, D., 2009. ***Teaching about culture***. In R. A. R. Gurung & L. R. Prieto (Eds.), ***Getting culture: Incorporating diversity across the curriculum***. New York: Stylus.
14. Matsumoto et al, 2008. ***Display Rules around the World***, *Journal Of Cross-Cultural Psychology*.
15. Stefan Stander, Pieter Buys and Merwe Oberholzer, 2013. ***Using the cultural dimension and accounting value classification frameworks to investigate cultural diversity in a multi-national South African-based company***. *Managing Global Transitions* 11 (3): 301–316.
16. Tsakumis, G. T., 2007. ***The Influence of Culture on Accountants' Application of Financial Reporting Rules***. *Abacus*, (Vol.43, No. 1).
17. Tartaraj, A., and Hoxha, E., 2014. ***Cultural, An Important Factor in Determining The Accounting System***. *Interdisiplinary Journal of Research and Development*, (Vol. 1, No.1).

18. Wingate, M. L., 1997. ***An examination of cultural influence on audit environments. Research in Accounting Regulation.***
19. Warren, M., 2012. ***Interpretive and critical research: Methodological blasphemy!. African Journal of Business Management (Vol. 6(1)), P. 1-6,11.***

المراجع العربية:

1. أبو قحف، عبد السلام، 2005. إدارة الأعمال الدولية. الاسكندرية، الدار الجامعية.
2. الحياي، وليد، 2007. نظرية المحاسبة. الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
3. الشيرازي، عباس، 1990. نظرية المحاسبة. دار ذات السلاسل للنشر والتوزيع.
4. متولي، طلعت، 2000. المناهج البحثية المعاصرة (المنهج التفسيري والمنهج الانتقادي) وغيابها من البحوث العربية في المحاسبة. مجلة آفاق جديدة.
5. الهرش، نافذ فايز، 2008. قياس وتحديد سمات الإدارة والتنظيم في البيئة الأردنية اعتماداً على ابعاد هوفستد الثقافية: "دراسة ميدانية" في المصارف التجارية الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 4، العدد 3.
6. الجمهورية العربية السورية، (2009)، قانون تنظيم المهنة رقم 33، الجريدة الرسمية، المادة رقم (1،4،5)

المراجع الالكترونية:

1. <http://geerthofstede.nl/culture> 10/08/2014
2. <http://vandijktrack.com/hofstedes-cultural-dimensions/> 10/08/2014
3. <https://geert-hofstede.com/cultural-dimensions.html> 19/12/2017
4. <http://www.dictionary.com/browse/box-ticking> 19/12/2017
5. <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/box-ticking> 19/12/2017
6. <http://www.syrianfinance.gov.sy/arabic/budget/regulation-s-taxes-duties/2541.html> 03/03/2018
7. <http://www.asca.sy/about-asca/about> 03/03/2018
8. <http://www.safap.org.sy/> 03/03/2018
9. <https://topyaps.com/top-10-differences-between-eastern-and-western-cultures> 03/03/2018

الملاحق

الملحق رقم (1) الاستبانة

السيدات والسادة.

تحية طيبة وبعد.

تقوم الباحثة بإجراء دراسة علمية عن "أثر البيئة الثقافية في الممارسات المحاسبية - دراسة ميدانية في سورية". نرجو منكم التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة وموضوعية، لأنها ستكون ذات أهمية بالغة في عملية دراسة سبل تطوير الممارسات المحاسبية، علماً أن البيانات الواردة هنا سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. تعاونكم يعد أساساً لإنجاح هذه الدراسة ونقدره عالياً.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحثة

إشراف الدكتور

سميرة غيبة

بطرس ميالة

أولاً: مقياس البيئة الثقافية:

فيما يلي عدد من العبارات التي تقيس أبعاد البيئة الثقافية، يرجى قراءة كل عبارة بعناية ثم ضع علامة (✓) عند الخيار الذي يعبر عن إجابتك.

- فكر في وظيفة مثالية (متناسياً عملك الحالي إذا كان لديك عمل) وحدد درجة أهمية كل من الأمور التالية في تلك الوظيفة المثالية مستخدماً الأسئلة التالية (جواب واحد فقط لكل سؤال):

الرقم	العبارة	عديم الأهمية	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	مهم جداً	في غاية الأهمية
1	أن يكون لديك ما يكفي من الوقت لحياتك الشخصية والعائلية.					

الرقم	العبارة	عديم الأهمية	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	مهم جداً	في غاية الأهمية
2	أن يكون لديك قدوة مباشرة تكن لها الاحترام.					
3	أن تحصل على تقدير من أجل أدائك الجيد.					
4	أن يكون لديك ضمان في العمل.					
5	أن يكون هنالك أشخاص ترتاح بالعمل معهم.					
6	أن تقوم بالعمل الذي يثير اهتمامك.					
7	أن يتم استشارتك من قبل مشركك فيما يتعلق بالقضايا التي تخص عملك.					
8	أن تعيش في منطقة أنت ترغبها.					
9	أن يكون لديك عمل يحترمه أصدقاؤك وعائلتك؟					
10	أن يكون لديك فرصة للترقية.					

- ما هي درجة أهمية الأمور التالية في حياتك؟

		عديم الأهمية	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	مهم جداً	في غاية الأهمية

11	أن تقدم خدمة إلى صديق				
12	أن تكون مُقتصد (لا تنفق أكثر من الحاجة).				

- إلى أي مدى تتوافق أو تختلف مع كل من العبارات التالية؟

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
13	يمكن للمرء أن يكون مديراً جيداً دون أن يجيب بدقة عن كل تساؤلات الموظفين لديه حول قضايا العمل.				
14	يجب تجنب أي نظام وظيفي يسمح بوجود رئيسين لنفس الموظف.				
15	لا يمكن انتهاك قوانين شركة أو هيئة ما حتى وإن ظن الموظف أن ذلك في صالح الشركة أو الهيئة.				
16	الجدد والمثابرة هي أضمن طريقة لتحقيق النتائج.				
العبارة	مطلقاً	نادراً	أحياناً	عادةً	دائماً
17	وفقاً لتجربتك، ما مقدار خوف الموظفين في معارضة مدراءهم.				
18	كم مرة شعرت بالقلق أو التوتر؟				

جيدة جداً	جيدة	متوسطة	سيئة	سيئة جداً	العبارة	
					كيف تصف حالتك الصحية حالياً؟	19
فخور جداً	فخور بشكل متوسط	فخور بشكلٍ أو بآخر	لست فخوراً جداً	لست فخوراً على الإطلاق	العبارة	
					إلى أي درجة أنت فخور بالانتماء لوطنك؟	20

الأسئلة (2 - 7 - 14 - 17) تمثل بعد السلطة.

الأسئلة (1 - 4 - 6 - 9) تمثل بعد الفردية.

الأسئلة (3 - 5 - 8 - 10) تمثل بعد الذكورة.

الأسئلة (13 - 15 - 18 - 19) تمثل بعد عدم اليقين.

الأسئلة (11 - 12 - 16 - 20) تمثل بعد التوجه طويل الأجل.

ثانياً: مقياس الممارسات المحاسبية:

فيما يلي عدد من العبارات التي تقيس القيم الخاصة بالممارسات المحاسبية، يرجى قراءة كل عبارة بعناية ثم ضع علامة (✓) عند الخيار الذي يعبر عن إجابتك:

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	الرقابة المهنية على الممارسات المحاسبية					

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	يجب أن تكون مهنة المحاسبة ذاتية التنظيم.					
2	تعتقد أن المحاسبين المهنيين هم أفضل من يستطيع قياس الوضع المالي للشركة وأدائها.					
3	تعتقد أن المحاسبين المهنيين هم أفضل من يحدد ماذا يتوجب على الشركات الإفصاح عنه في بياناتها المالية.					
4	يتوجب على المحاسبين المهنيين الحفاظ على مستويات عالية من السلوك الأخلاقي.					
	توحيد الممارسات المحاسبية					
5	يجب وضع قواعد الاستهلاك من الخارج، وتحديدًا لمجموعات منفصلة من الأصول.					
6	يجب أن يكون القوائم المالية لجميع الشركات ذات صيغ موحدة (منمطة).					
7	لا يجب أن يتم تغيير السياسات المحاسبية التي تم اختيارها لأول مرة.					

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
8	ينبغي زيادة مستوى تنميط التفاصيل المختلفة من البيانات في القوائم المالية.					
	التحفظ المحاسبي					
9	يجب تقييم الأرباح والأصول بأقل من الواقع في حال وجود شكوك ما حولها.					
10	تعتبر القيمة السوقية عادة ذات أهمية أقل مقارنةً بالتكلفة التاريخية.					
11	يجب استخدام القيمة السوقية عموماً بدلاً من التكلفة التاريخية.					
12	يجب اتباع أسلوب الـ (LIFO) بدلاً من (FIFO) لتقييم المخزون وذلك عند ارتفاع الأسعار.					
	سرية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية					
13	يجب أن تكون القوائم المالية متاحة للجمهور العام إضافةً للمساهمين والمدراء.					
14	يجب عرض جزء قليل من البيانات ضمن القوائم المالية.					

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
15	لا يجب تضمين أي معلومات متعلقة بالإدارة والملاك ضمن القوائم المالية.					
16	توقعات الإدارة يجب أن يتم تضمينها في القوائم المالية.					

ثالثاً: المتغيرات الديموغرافية

يرجى قراءة كل عبارة بعناية ثم ضع علامة (✓) عند الفئة التي تعبر عنك:

1-الجنس:

ذكر	أنثى

2-الحالة الاجتماعية:

متزوج	أعزب	مطلق	أرمل

3-العمر:

أقل من 20 سنة	من 21 - 40 سنة	من 41 - 59 سنة	من 60 سنة وأكثر

4-المؤهل العلمي:

أقل من ثانوية	ثانوية	معهد متوسط	جامعية فما فوق

5-المهنة:

محاسب قانوني	محاسب عادي	أخرى غير المحاسبة

6- عدد سنوات العمل في الشركة الحالية:

أقل من 1 سنوات	من سنة - أقل من 5 سنوات	من 5 - 10 سنوات	أكثر من 10 سنوات

7- الدخل (بالليرة السورية):

أقل من 50000	بين 50001 - 90000	بين 90001 - 130000	أكثر من 130001

مصادر الاستبانة.

• مقياس البيئة الثقافية:

اعتماداً على مقياس Hofstede's cultural dimensions والمأخوذ من مقالة:

Stefan Stander, Pieter Buys and Merwe Oberholzer, 2013. Using the cultural dimension and accounting value classification frameworks to investigate cultural diversity in a multi-national South African-based company, Managing Global Transitions 11 (3): 301-316

• مقياس الممارسات المحاسبية:

Gray, S. J., 1988. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, Abacus, 1- 15

Abstract

This research aims to study the relationship between the cultural environment and accounting practices. Hofstede's cultural dimensions were adopted as a representative of the cultural environment, while Gray's accounting values were adopted as representative of accounting practices. The hypotheses that define the relationship between the variables were developed. The data were collected through a questionnaire distributed to a group of professional accountants in several companies, considered one of the largest companies in Syria, and a group of auditors through the Association of Certified Public Accountants in Syria. After collecting the necessary data, these data were analyzed, hypotheses tested and results were obtained to support some hypotheses and show that there is an effect between some cultural dimensions and accounting values.

Ministry of Higher Education
Damascus University
Faculty of Economic
Department Of Accounting



The Impact of Cultural Environment In
The Accounting Practices
(Field Study in Syria)

A dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the
Master Degree in Accounting

By:

Samira Ghaibeh

Supervisor

Dr. Boutros Mayaleh

2018