



جامعة المستقبل  
كلية العلوم الإدارية  
قسم المحاسبة  
المرحلة الرابعة  
محاسبة دولية



## تأثير اختلاف المتغيرات البيئية على المحاسبة

تدريسية المادة

م.م. ابتهاج سعد اليساري



## تأثير اختلاف المتغيرات البيئية على المحاسبة

تعد المحاسبة كما هو الحال مع ممارسات الأعمال الأخرى ، ملتصقة بالبيئة الى حد كبير ، أي انها تتكيف من حيث الشكل على وفق بيئة كل بلد وتعكس السمات الخاصة والفريدة التي تميز ذلك البلد ، الا أنه لا يمكن تحديد هذه السمات او الخصائص من الناحية العددية ومن الناحية الفعلية ، فهي تمتد من السمات والقيم الشخصية الى الترتيبات والأجراءات المؤسساتية ومن الممكن ان تتجاوز ذلك لتصل الى العوامل المناخية او الجغرافية

يقدم لنا هذا الفصل الأسباب الرئيسة التي تجعل من المحاسبة مختلفة من حيث نظهما وممارساتها بين دول العالم المختلفة وهي الأسباب نفسها التي أدت الى ظهور المحاسبة الدولية كحقل معرفي مستقل ، مبتدئاً بالعوامل الثقافية ثم السياسية وأخيراً الاقتصادية والتنظيم المحاسبي اللذان يعدان من أهم العوامل وأكثرها تأثيراً.

تختلف البيئة المحاسبية في بلد معين عن بلد آخر بعدد واسع من العوامل حددها (Doupnik &

Salter) بسبعة عشر عاملاً هي :

- طبيعة ملكية الأعمال والنظام المالي
- الضريبة
- التضخم
- التأثيرات الاستعمارية
- مستوى التضخم
- مستوى التطور الاقتصادي
- عمر و حجم مهنة المحاسبة
- النظام القانوني
- التاريخ
- الثقافة
- الجغرافية
- تأثير نظرية المحاسبة
- اللغة
- النظام السياسي
- الأحداث المهمة
- الدين
- مستوى التعليم

فيما تم صنف هذه العوامل على أربع مجموعات رئيسية هي:

١- العوامل التعليمية (وضمنت ستة عوامل)

٢- العوامل القانونية (وضمنت ستة عوامل أيضاً)

٣- العوامل الثقافية (وضمنت تسعة عوامل)

٤- العوامل الاقتصادية (وضمنت ثمانية عوامل)

أن من بين العوامل الأكثر قوة في التأثير في أنموذج الإبلاغ المالي هي مجموعة العوامل الاقتصادية، فضلاً عن تأثيراتها المباشرة في المحاسبة، فلها تأثيرات غير مباشرة مهمة في صيغ معينة من تأثيرات العوامل الأخرى، فالتطور الاقتصادي يؤثر في الأوضاع الثقافية والاجتماعية البلد المتطور اقتصادياً لابد ان يكون متطوراً ثقافياً، كما يؤدي التطور الاقتصادي إلى حدوث تغيرات في الأهداف والاتجاهات القانونية والسياسية والتعليمية، والعوامل الأخيرة تؤثر في الممارسات المحاسبية.

ومع ذلك فإن العديد من الباحثين من خلال دراساتهم النظرية والعملية للعوامل البيئية الداخلية والخارجية اشاروا إلى عدة نقاط ينبغي مراعاتها ويمكن ايجازها بالآتي:

١- صعوبة حصر جميع العوامل المؤثرة في أنموذج الإبلاغ المالي بدولة محددة

٢- عدم إمكانية تعميم درجة تأثير عامل مستقل او مجموعة من العوامل لأن العوامل المختلفة تؤثر بدرجات متفاوتة في صياغة أنموذج الإبلاغ.

٣- العوامل البيئية غير مستقلة، بمعنى ان هذه العوامل تؤثر وتتأثر ببعضها

### التأثيرات الثقافية في المحاسبة Culture influence on Accounting

تمثل الثقافة في أي بلد مجموعة القيم الأساسية التي يعتنقها الأفراد، والتي تؤثر في كيفية تشكيلهم لهياكلهم الاجتماعية ومن ثم هياكلهم الفرعية المرتبطة بهذا الهيكل الاجتماعي الهياكل السياسية والاقتصادية والتعليمية والدينية ... الخ) . ويبدو ان المحاسبة واحدة من هذه الهياكل الفرعية.

وفي مجال علاقة المحاسبة بالعوامل الثقافية يعد بحث Hofstede من الابحاث الرائدة لتحديد الاطار الثقافي ، لاسيما تلك العناصر التي تؤثر في عمل شركة IBM المتعددة الجنسيات التي تمتلك خمسين فرعاً في خمسين بلداً ، وبعد ان جمع علماء النفس معلومات عن العاملين في هذه الفروع وتحليل النتائج احصائياً أوجد Hofstede (1980) أربع قيم أساسية وتناقضاتها هي:

١- الفردية مقابل الجماعية.

٢- تشتت السلطة العالي مقابل تشتت قليل

٣- تجنب عال لعدم التأكد مقابل تجنب قليل

٤- الذكورة مقابل الانوثة.

ووجد Hofstede بعد بحث متواصل ان هناك متغير خامس من القيم يرتبط بديناميكية

(الكونفوشيوس) القيم الثقافية الصينية وهي

٥- التوجه البعيد الأمد مقابل التوجه القصير الأمد

وتشير القيمة الثقافية الأولى الى ان الفردية ترتبط بمجتمع يتحمل فيه الفرد مسؤولية نفسه ومسؤولية عائلته، وعلى العكس من ذلك تشير الجماعية الى المجتمعات التي تتحمل فيها عائلة الفرد المكونة من الأجداد والآباء والأعمام والأخوال بعضهم مسؤولية البعض الآخر.

فدرجة الاعتماد على الذات أو العائلة هي ما تحدد الفردية او الجماعية، بعبارة اخرى الفرق هو بين (أنا) أو (نحن).

وما يتعلق بتشتت السلطة العالي مقابل التشتت القليل، فهناك على الأغلب مستويات من المديرين الممارسين لسلطاتهم كل منهم يمارس هذه السلطة بحسب موقعه، ولكن هناك مؤسسات وشركات يغلب عليها طابع السيطرة الزعائمية مما يجعل المستويات الإدارية الدنيا في حالة عدم رضا مستمر، في حين هناك شركات يغلب عليها أسلوب استخدام السلطة بأقل مدى لها من خلال المشاورات والاجتماعات. المشكلة انه في حالة السيطرة الزعائمية ستكون هناك طاعة عمياء ولن يحاول أحد الطموح أو الصعود الى مستوى آخر، أما حين تكون المنظمة ديمقراطية) سيكون هناك دائماً تطلع للوصول الى أعلى المستويات الإدارية.

اما ما يتعلق بالقيمة الثقافية التي ترتبط بتجنب عدم التأكد فأن الأفراد يشعرون دائماً بدرجة من القلق في العمل حين تكون المعلومات التي يحصلون عليها غامضة او غير دقيقة ، وحين تكون الادارة تنزع الى تجنب عال لعدم التأكد أو اعتداد كبير بالنفس فلن تسمح لمنتسبيها بطرح آراء جديدة ، بل تتمسك بالآراء القديمة التي سمحت للشركة بالتقدم . أما الإدارات ذات التجنب الأقل لعدم التأكد فسوف تكون اكثر مرونة لتقبل الأفكار الجديدة . بمعنى آخر هل يستطيع المجتمع السيطرة على المستقبل أم سترك ذلك ويسيطر على الحاضر فقط.

القيمة الثقافية الرابعة ترتبط بالرجولة (الذكورة التي تعني تفضيل المجتمع للبطولة والانجازات الفردية والنجاحات المادية أما الأنوثة فتعني قوة العلاقات والتواضع والمساواة في الحياة.

ويرتبط التوجه البعيد الأمد مقابل التوجه القصير الأمد بالديناميكية الكونفوشيوسية) واستعمل أسم ( كونفوشيوس) الفيلسوف الصيني الأشهر في القرن السادس قبل الميلاد لأن هذه القيم تشابه أحكامه

فالتوجه القصير الأمد هو محاولة شركة ما محاكاة شركة أخرى أو مضاهاتها حتى لو ادى ذلك الى زيادة المصاريف وتقليل الأنفاق على الاستثمارات ، فهو يشابه "الاعلان" او (حسب الظهور) اما التوجه البعيد الأمد فهو وجود خطة طويلة الأجل لدى الشركة للتوسع محسوب لها وضمن امكانيات الشركة.

## أثر العوامل الثقافية في النظم المحاسبية

بعد ان عرضنا القيم الثقافية ، فقد حدد Gray أربع قيم محاسبية مشتقة من الأدبيات والممارسات المحاسبية لها علاقة بالقيم السابقة ومناظرة لها هي:

### ١- المهنية أزاء الرقابة التشريعية:

تعكس هذه القيمة أفضلية الأساليب العملية مقابل الأحكام الشخصية للفرد. والمحافظة على الرقابة الذاتية المهنية مقابل الخضوع لأحكام القانونيين والرقابة التشريعية.

### ٢- التوحيد أزاء المرونة:

تعكس هذه القيمة تفضيل الرقابة على التطبيقات المحاسبية بصورة نمطية بين الشركات من اجل استخدام هذه التطبيقات على مدى واسع من الزمن مقابل مرونة بالتطبيقات المحاسبية اعتماداً على الظروف الخاصة وطبيعة نشاط كل شركة.

### ٣- التحفظ أزاء الأمثلية ( التفاضلية):

تعكس هذه القيمة أفضلية الأسلوب التحفظي والحذر لقياس الأحداث المستقبلية مقابل اتخاذ مواقف أكثر تفاؤلاً وأكثر جرأة باتخاذ القرارات.

### ٤- السرية أزاء الشفافية:

تعكس هذه القيمة عدم الكشف عن تقارير ومعلومات الشركة الا لمن يهمهم الأمر مقابل جعل التقارير متاحة لمن يريدونها ومتى يشاء.

## العوامل الاقتصادية المؤثرة في صياغة الإبلاغ المالي

لعل من المفيد القول إن المتغيرات الاقتصادية تجعل من نماذج الإبلاغ المالي تتخذ اتجاهات مختلفة، تتدرج من الاتجاه الجزئي للإبلاغ إلى الاتجاه الكلي له، وتشكل هذه المتغيرات بمجموعها الطبيعة الهيكلية للنظام الاقتصادي لدولة معينة. وقبل تفحص تلك المتغيرات في بيئات مختلفة، ينبغي عرض تلك المتغيرات في إطارها العام وبيان تأثيراتها المرتقبة

### ١ - طبيعة النظام الاقتصادي

يقصد بالنظام الاقتصادي درجة تدخل الدولة في الأنشطة الاقتصادية فكلما زادت درجة التدخل، قلت درجة المرونة في النظم المحاسبية، واصبحت الأنظمة تمارس من خلال القوانين والتشريعات الحكومية.

ففي البلدان الاشتراكية مثلاً، تملك الدولة وسائل الإنتاج.... ويتوافر لهذه الدولة نظم موحدة لتسهيل وظيفة الدولة في التخطيط والرقابة، كما يوجد عدد محدود من مستخدمي المعلومات المحاسبية عدا الدولة. اما في اقتصادات السوق الرأسمالي ومع سيادة الملكية الخاصة والحرية في الممارسات المحاسبية، وعدد كبير من مستخدمي المعلومات المحاسبية فضلاً عن الدولة وبسبب درجة عدم التأكد العالية في

البيئة المحيطة بالنظام الرأسمالي فان متخذي القرارات يكونوا بحاجة كبيرة الى المعلومات المحاسبية لتقليل درجة عدم التأكد هذه، وهناك دول تقع بين هذين النظامين، والخاصية الاقتصادية ذات العلاقة هنا هي السياسات النقدية والمالية المستخدمة من قبل الدولة، ومنها التشريعات الضريبية

من الواضح ان هناك ارتباط بين الايدولوجية السياسية والنظم الاقتصادية. فالدول التي تضع اولوية الأهداف الفردية على الأهداف الجماعية، من المرجح أن تجد فيها اقتصاد السوق وعلى عكس ذلك فالدول التي تعطي أولوية للأهداف الجماعية تسيطر هي على السوق وتكون تلك الأسواق مقيدة.

## ٢- طبيعة ملكية الاعمال

ان العامل الأكثر تأثيراً في الولايات المتحدة وبريطانيا والدول الأخرى ضمن اقتصادات السوق هو الشركة المساهمة، كوحدة اقتصادية ذات ملكية مشاعة (متعددة والتزامات قانونية محدودة، وبالتالي فان الإبلاغ سيكون موجه إلى مجاميع محددة من المستخدمين (الدائنين والمستثمرين فالمعلومات المفصح عنها بشفافية ينبغي ان تساعد الدائنين في تقييم موارد الشركة واستعمال هذه الموارد والمسؤولية الثانية تجاه حماية حملة الاسهم، أن مساءلة أولئك الذين لديهم علاقة مباشرة بالشركة والذين يتأثرون بنوعين من التأثيرات القوية وبنوعين من التطويرات تطور المهنة (مهنة المحاسبة وتنمي أسواق رأس المال.

## ٣- درجة النمو الاقتصادي

للدول المختلفة مستويات مختلفة من التنمية الاقتصادية، وأحد المقاييس الشائعة للتنمية هو الناتج القومي الاجمالي (GNP) للدولة، فهو معيار للنشاط الاقتصادي للدول. وهو مقياس للسلع والخدمات المنتجة سنوياً.

فقد اظهرت احصائيات البنك الدولي لعام (٢٠٠٠) ان دولاً مثل اليابان والسويد وسويسرا والولايات المتحدة، تعد من أكثر الدول غناً على وفق هذا المقياس، وان الدول الكبيرة كالهند والصين هي من أكثر الدول فقراً فقد ظهر نصيب الفرد من الناتج القومي في السويد (٣٤٢١٠ \$). في حين ان نصيب الفرد الصيني يبلغ (٨٤٠ \$)

أما انعكاسات درجة النمو الاقتصادي على أنموذج الإبلاغ فان الدول المتقدمة اقتصادياً ينبغي ان تكون نظم المحاسبة فيها متقدمة ايضاً، وتتميز تلك الدول بامتلاكها لتعليم مهارات عالية بالأمكن استخداما في التطبيقات المحاسبية المتقدمة.

## ٤- اسواق رأس المال (مجهزي الاموال)

بشكل عام تصنف النظم المالية مصادر التمويل على ثلاثة انواع اساسية هي:

١- نظم معتمدة على السوق Capital Market-Based Systems وتقع ضمن هذا التصنيف كل الرأسمالي من الولايات المتحدة وبريطانيا.

٢- نظم معتمدة على الائتمان الحكومي Credit-Based System Government. وتقع ضمن هذا التصنيف كل من فرنسا واليابان.

٣- نظم معتمدة على الائتمان للمؤسسات المالية Credit-Based System Financial Institutions  
وتقع ضمن هذا التصنيف المانيا.

ان ما يحظى بالأهمية الاساسية في هذا الخصوص الأسلوب الذي يتم بموجبه تمويل النشاطات الاقتصادية، أي المدى الذي يستعمل فيه كل مصدر في البلدان المختلفة اذ تختلف أهمية كل مصدر من هذه المصادر من دولة لأخرى. ففي دول مثل الولايات المتحدة وبريطانيا فان سوق رأس المال يمثل مصدرا رئيسا للتمويل، ويبقى في الدول الأخرى أن تمارس الحكومة هذا الدور.

ويعد سوق رأس المال العامل الرئيس المؤثر في المحاسبة، فقد كان لظهور اسواق رأس المال توجهات مرغوبة لحملة الاسهم للمتاجرة باستثماراتهم من دون اللجوء إلى تصفية الشركة وتكوين كيان اقتصادي جديد. فضلاً عن ذلك فان هذه الاسواق تمثل أسلوباً كفوءاً. لذا يمكن القول ان ظهور اسواق رأس المال خدمت كلا من عمق ونطاق الإفصاح.

#### ٥- الضريبة

تعد الضريبة احد الأسباب الرئيسة للاختلافات الموجودة في التطبيقات المحاسبية، بسبب تأثيرها المتباين في نماذج الإبلاغ، فضلاً عن كونها أحد عوامل تطور المحاسبة في الدول كافة بغض النظر عن الأنموذج المستعمل.

ويختلف أثرها في أنموذج الإبلاغ باختلاف المدخل الاقتصادي المستعمل. ففي ظل الاقتصاد الجزئي فان هناك انفصال واضح بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية، فالأخيرة لها هدف كلي (Macro) وهو تجميع الإيرادات بما ينسجم والسياسات الاقتصادية الوطنية، فيما تكون المحاسبة المالية موجهة إلى وحدات الأعمال الفردية، مع اعطاء اعتبار للضريبة بين مجموعة اعتبارات مساوية لها في الأهمية.

ويكون تصنيف النظم المحاسبية ملائماً حين يتم على أساس الدرجة التي تحدد فيها التشريعات الضريبية المقاييس المحاسبية. ففي بريطانيا وهولندا والولايات المتحدة تظهر اختلافات كبيرة بين الضريبة ونظام الإبلاغ المالي ولذلك فقد ظهرت مشكلة الضريبة المؤجلة (Deferred Taxations) الا ان المشكلة ليست كبيرة في الدول التي تكون فيها قواعد الضريبة منسجمة مع المعايير المحاسبية مثل فرنسا وألمانيا.

#### العوامل المؤثرة في التنظيم المحاسبي

ما دامت المحاسبة ممارسة اجتماعية، فأنها تنظم من خلال مصادر متعددة يحددها بثلاثة

مصادر أول هذه المصادر هو السوق، فالممارسة المحاسبية تنظم بواسطة مبادئ السوق بأساليب متعددة، منها متابعة أداء العاملين والوحدة الاقتصادية، والتحسين المستمر، كما إن لضغوط السوق تأثير محفز لتطوير الإفصاح المحاسبي، لان حسابات الوحدات الاقتصادية تعد لتسهيل العمليات الممهدة لقرارات السوق لاسيما في الدول التي يكون فيها سوق رأس المال سوق ملكية وليس سوق ائتمان.

والمصدر الثاني يأتي من الدولة من خلال ما يسمى بالرقابة الهيكلية (Hierarchical Control) وهو مبدأ مهم في صياغة أو إعادة صياغة الممارسة المحاسبية إلا إن دور الدولة يتخذ مستويات مختلفة يعتمد على

النظام القانوني القائم، فالنظام القانوني يؤثر في سلوك أبناء البلد من خلال التأثير على نظمهم الاجتماعية، والمحاسبة واحدة من هذه النظم، ويصنف النظم القانونية الى نوعين من النظم. نظم معتمدة على القانون العام واخرى معتمدة على القانون الخاص الروماني، فالدول التي تعتمد القانون العام مثل الولايات المتحدة وانكلترا واستراليا وكندا وويلز هذه الدول تعتمد على تطبيق الحقوق في حالات محددة بدلاً من وضع تفاصيل تطبق على جميع الحالات، لان زيادة القيود في القانون (كما يرى المؤيدون) لهذه القاعدة ينجم عنه قوائم مالية لا تعبر عن وجهة النظر الصحيحة والمنصفة لهذه القوائم. أما الدول التي تعتمد القانون الروماني وهي فرنسا وألمانيا واليابان هذه البلدان تستند إلى اعتماد قواعد تفصيلية، وتضمن هذه القواعد في قوانين الشركات وينتج عن هذه القوانين مرونة اقل في اعداد القوائم المالية لتلك الدولة.

ويرى إن الدول التي تستعمل القانون العام، تنقل تفاصيل التشريع المحاسبي إلى وكالات حكومية مثل (SEC) في الولايات المتحدة، والتي تحول هي الأخرى هذا التفويض إلى هيكل متخصص لوضع المعايير مثل (FASB)، اما الدول التي تعتمد القانون الروماني فان القانون التجاري، والقانون الضريبي، وقانون الشركات تتضمن قواعد محاسبية مفصلة، وعلى الرغم من تولد رغبة لدى السلطات التشريعية في هذه الدول بتفويض صلاحياتها إلى هيكل لوضع المعايير من القطاع الخاص ومنها على سبيل المثال CRC في فرنسا، GASC في ألمانيا الا ان تلك الهيئات لا تمتلك السلطات الواسعة الموجودة في دول المجموعة الأولى، وتخضع معاييرها إلى مصادقة الحكومة، لذا فان المشرعين والحكومات في تلك الدول تبقى رقيقة على التشريعات المحاسبية. وبذلك يستنتج أن ما يميز شكل التنظيم الذي يعتمد مبادئ الدولة إن يكون الإبلاغ موجهاً نحو المساءلة والرقابة، ويمتاز بالتوحيد والتنميط.

ان الاعتراف بدور المهنة في التنظيم المحاسبي ينقلنا إلى اعتبارات المجتمع، اذ ان المجتمع هو المصدر الثالث للتنظيم المحاسبي وفي التأثير في الممارسة إن ذلك يتم من خلال ما يسميه بمبدأ التضامن التلقائي (Spontaneous Solidarity)، فكلما كانت المهنة قوية كان دور المجتمع في التنظيم المحاسبي قوياً ايضاً. وفي هذا النوع فان صيغة التنظيم والقواعد المحاسبية تكون موضوعاً من خلال الانتماء والمشاركة، فان أية مجموعة تريد ان تنظم نفسها داخل كيان اجتماعي معين على وفق حاجة المجتمع واتفاقاتها والمحاسبة ليست استثناء من هذه الحالة.

وفي ضوء ما تقدم نؤشر جانبين، الأول انه لا توجد صيغة محددة للتنظيم على وجه الدقة، إذ تتباين الأدوار للمصادر الثلاثة المشار إليها، وتتداخل او تتناقض أحياناً، فكلما كان دور الدولة كبيراً أتجه التنظيم إلى الصيغة التشريعية، واما إذا كان السوق هو المهيمن أتخذ التنظيم صيغة الليبرالية، ويمكن ان يتخذ صيغ أخرى واذا كان هناك مسعى لفهم العلاقة التبادلية ما بين الدولة ومجاميع المصالح الرئيسة الأخرى أتخذ صيغة التساهمية لذلك من الضروري ادراك العلاقة ما بين العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لفهم التغيرات في خصائص المجتمعات المقارنة وبكلام آخر لا نتوقع إن يقدم أنموذج دولة معينة مجموعة متناسقة من المبادئ التنظيمية في نقطة معينة من الزمن.

والجانب الآخر يؤكد في أن دراسة عملية التنظيم المحاسبي في الدول المختلفة لا يمكن فهمها بشكل مستقل عن الإطار التاريخي وإطار الاقتصاد السياسي لظهورها وتطورها. لذا ينظر إلى صيغ مؤسساتية



محددة وعمليات اجتماعية معينة على إنها نتائج لسمات مميزة من قضايا وعوامل ايدولوجية تقدم داخل دول مختلفة.

شكل (1-2) الصيغ المختلفة للتنظيم المحاسبي

