
أثر العوامل الثقافية على المحاسبة في ليبيا

* د. عماد علي السويح

ملخص الدراسة

واقع المحاسبة في ليبيا حسب الحركة البحثية في الأدب المحاسبي لا زال يفتقر إلى تقييم حقيقي يقدم وصفا لما هي عليه فعلا. هذه الدراسة تستخدم التقييم الثقافي الذي يقدمه مركز هوفستد "Hofstede Centre" للدراسات الثقافية لكي تستنتج تقييم واقع التطبيق المحاسبي في ليبيا من خلال استخدام فرضيات الباحث المحاسبي Gray التي تربط بين القيم الثقافية والقيم المحاسبية. هذه الدراسة تتبنى المنهج الاستنباطي باستخدام بيانات تقيس القيم الثقافية الليبية والبناء عليها لاقتراح فرضيات عن المحاسبة في ليبيا مما يمثل حقلاً خصباً لمزيد من البحث المستقبلي.

الهدف من هذه الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ثلاث نقاط أساسية:

- أولاً: تحديد الخصائص الأساسية للمحاسبة في ليبيا بناء على خصائصها الثقافية.
- ثانياً: اختبار مدى صحة العلاقات التي يفترضها Gray قياساً بالبيانات التي يقدمها مركز Hofstede عن ليبيا.
- ثالثاً: تحديد نقطة بداية واضحة لبحوث مستقبلية تختبر مدى صحة هذه الخصائص المستنبطة.

منهجية الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على نظريات موجودة أو فرضيات نظرية تلقى قبولاً ودعمًا كبيراً في الأدب المحاسبي في استنتاج نظريات جزئية أخرى وهو ما يمكن أن ينسب في طرق البحث إلى المنهج الاستنباطي. فالباحث هنا يستنبط مجموعة من الخصائص لوصف

المحاسبة في ليبيا باستخدام نظرية Gray والتي كانت محط اختبار واهتمام كم كبير من دراسات المحاسبة الدولية. ويتحقق هذا من خلال الربط مباشرة بين تصنيف ليبيا على مقاييس القيم الثقافية الست لمركز أبحاث Hofstede والقيم المحاسبية المقترحة من قبل Gray.

أهمية الدراسة:

هذه الدراسة تقدم وعلى حد علم الباحث لأول مرة تقييم ليبيا وفق المقاييس الثقافية المقترحة من قبل Hofstede وما أقره مركزه البحثي، يلي ذلك تقييم ليبيا محاسبيا بناء على هذا التقييم الثقافي. هذه الدراسة تنتهي باستنباط فرضيات نظرية أساسية تمثل نقطة بداية لدراسات تطبيقية تختبر هذه الفرضيات. أيضا يقدم الباحث مراجعة للأدب المحاسبي المرتبط باختبار فرضيات Gray والتي يمكن الاستفادة منها في البحث المستقبلي.

مفهوم الثقافة

الثقافة مصطلح يلقي اهتماماً عالمياً نظراً لارتباطه بحياة الشعوب ومقاييس للتمييز بين الجماعات والدول. وقد تعددت التعريفات لهذا المصطلح فهناك من يعرفها على أنها «برمجة تجميعية للعقل تميز أعضاء مجموعة إنسانية من أخرى» وأما القيم الثقافية فهي «ميول شاملة لتفضيل أوضاع معينة على أخرى» (Hofstede, 1994)، وكذلك تعرف الثقافة بأنها مجموعة غير واضحة من المسلمات الأساسية والقيم والتوجهات في الحياة والمعتقدات والسياسات والإجراءات والتقاليد السلوكية التي يشترك فيها مجموعة من الناس، والتي تؤثر (ولكن لا تحدد) سلوك كل عضو في المجموعة وتفسيراته لمعنى سلوك الآخرين (Spencer-Oatey, 2012).

1. الأبعاد (القيم) الثقافية لهوفستد

في نهاية الستينيات من القرن الماضي بدأ الباحث الاجتماعي الهولندي Geert Hofstede والرئيس السابق لقسم بحوث شؤون العاملين في شركة الحاسبات الشهيرة IBM عمله في دراسة التأثير الثقافي على سلوكيات العاملين في الشركات التابعة لشركة IBM عبر أكثر من 70 دولة في أوروبا والشرق الأوسط. استطاع Hofstede خلال الفترة 1967-1973 تجهيز قاعدة بيانات ضخمة أسست على حوالي 116,000 صحيفة استبيان (Rabbimov, 2014). خلال السنوات 1973-1979 عكف على العمل

بتحليل قاعدة البيانات لحوالي 50 دولة ليصدر على أساسها كتابه «تأثيرات الثقافة» في سنة 1980، وبعد ذلك كتابه المميز الآخر «برمجة العقل» في سنة 1990. في البداية تبني Hofstede أربعة أبعاد ثقافية طورها إلى خمسة في الطبعة الثانية من كتاب تأثيرات الثقافة سنة 2001. وفي سنة 2010 تم تطوير الأبعاد إلى ستة أبعاد تغطي 76 دولة عبر الطبعة الثالثة من كتاب «برمجة العقل»، وما يأتي هو ملخص بتحديد مفهوم هذه الأبعاد (Hofstede Centre, 2015):

مؤشر مسافة السلطة (تفاوت كبير مقابل تفاوت قصير للسلطة) درجة قبول أفراد المجتمع الذين لهم قدر بسيط من السلطة للتوزيع غير المتساوي للسلطة. فالأفراد في مجتمعات تتميز بدرجة كبيرة من مسافة السلطة يتقبلون النظام الهرمي دون الحاجة لتبرير. وينظر إلى هرمية المنظمة على أنها تعكس عدم مساواة متأصلة، ويتوقع الرؤوسون أن يتم إخبارهم بما يجب فعله. وتكتسب المركزية في هذه المجتمعات شعبية ويكون المدير المثالي هو المستبد الخير. وعلى العكس يكون أفراد المجتمعات التي تتميز بدرجة منخفضة من مسافة السلطة حيث يحاولون جاهدين لمساواة توزيع السلطة ويتطلبون تبرير عدم المساواة.

مؤشر الفردية مقابل الجماعية

المسألة الأساسية التي يتناولها هذا البعد أو المقياس هي درجة الترابط التي يحافظ عليها المجتمع بين أعضائه. إنها عن صورة الذات لدى الناس هل هي محددة في «أنا» أم «نحن». ويفترض في المجتمعات الفردية أن الناس يعتنون بأنفسهم وأسرتهم المباشرة، أي تفضيل إطار اجتماعي متفكك. أما في المجتمعات الجماعية فالناس ينتمون إلى جماعات تعتني بهم في مقابل الولاء، أي تفضيل إطار اجتماعي مترابط وتوقع اهتمام من قبل الآخرين. **مؤشر تفادي عدم التأكد** (تفادٍ قوي مقابل تفادٍ ضعيف لعدم التأكد)

هذا المؤشر هو مقياس لمستوى الشعور لدى الأفراد بعدم الارتياح تجاه الغموض وعدم التأكد، وتعامل المجتمع مع غموض المستقبل. هذا الغموض والمجهول يجلب معه القلق وتهديدات للمجتمعات، والثقافات المختلفة تعلمت التعامل مع هذا القلق بأساليب مختلفة. هذا المقياس أو المؤشر يعكس إلى أي درجة يشعر أفراد ثقافة ما بالتهديد من المجهول وإلى أي حد يتم تبني معتقدات ومؤسسات لتفادي ذلك. فالبلدان التي تسجل تفادياً قوياً لعدم التأكد ترتبط بشكل قوي بالقواعد الصارمة لمعتقداتها ولا تتسجم مع التطوير

والتثوير، بينما مجتمعات التفادي الضعيف يكون فيها التزام أقل بالمبادئ مقابل التركيز على الواقع.

مؤشر الذكورة مقابل الأنوثة والدرجة العالية على هذا المقياس تعني «مجتمعاً ذكورياً» يتصف بتفضيل للإنجاز، والبطولة، والإصرار والعائد المادي للنجاح، وفيه يكون المجتمع بشكل عام أكثر تنافسية. والعكس وهو الدرجة المنخفضة على هذا المقياس هو طرف الأنوثة ويمثل تفضيل التعاون، التواضع، الاهتمام بالآخرين، وجودة الحياة (Quality of life)، مع عدم احترام من يقفون خارج الحشد.

مؤشر التوجه طويل المدى مقابل التوجه قصير المدى ويقاس هذا البعد مدى حفاظ المجتمعات على روابط الماضي في التعامل مع حاضرها ومستقبلها. فالدرجة المنخفضة على المقياس تعكس "توجهاً قصير الأجل" وذلك يعني أن المجتمع يحافظ على التقاليد والقواعد القديمة وينظر للتغيرات الاجتماعية بارتياح ويوصف بأنه مجتمع معياري. أما الدرجة العالية على هذا المقياس فتعكس "توجهاً طويل الأجل" وتعني أن ثقافة المجتمع تأخذ مدخلا أكثر واقعية يشجع المثابرة والاقتصاد (التوفير) والجهود في التعليم الحديث كأسلوب للإعداد للمستقبل.

مؤشر التساهل (الانغماس) مقابل الكبح (ضبط النفس أو التقيد) (Indulgence vs Restraint) هذا المؤشر يقيس إلى أي مدى يحاول الناس التحكم في رغباتهم ونزواتهم، بناء على أسلوب تربيتهم. فالميل تجاه سيطرة ضعيفة نسبياً على نزواتهم يسمى "تساهل"، بينما السيطرة القوية على رغباتهم تسمى "كبحاً" أو «ضبط نفس». ويعبر طرف التساهل عن المجتمع الذي يسمح نسبياً بإشباع متحرر للفرائز الإنسانية الطبيعية والأساسية والمتعلقة بالاستمتاع بالحياة واللهو. في الطرف الآخر يمثل «الكبح» المجتمع الذي يقمع إشباع هذه الحاجات وينظمها من خلال قواعد اجتماعية صارمة. وبالتالي فإن المجتمعات إما أن توصف بأنها إما متساهلة أو متقيدة.

القيم (الأبعاد) المحاسبية لـ Gray وربطها مع قيم (أبعاد) Hofstede الثقافية:

تعتبر دراسة (1988) Gray محط اهتمام كبير من قبل باحثي المحاسبة الدولية نظراً لريادتها في استخدام نتائج عمل Hofstede ووضع مجموعة من الفرضيات تؤدي في مجموعها إلى فكرة واحدة جوهرها هو وجود تأثير للقيم الثقافية على مجموعة القيم المحاسبية الآتية:

1. المهنية مقابل الرقابة التشريعية: وتشير المهنية إلى الحكم والرأي المهني والتنظيم الذاتي مقابل الالتزام بمتطلبات قانونية صارمة ورقابة تشريعية.
 2. التوحيد مقابل المرونة: وتشير إلى الإلزام بتطبيق مجموعة معيارية متسقة من الممارسات المحاسبية مقابل ترك الممارسات المحاسبية حرة دون تقييد بمعايير صارمة.
 3. التحفظ مقابل التفاؤل: وتشير إلى تبني مدخل حذر للقياس المحاسبي في مقابل مدخل أكثر تفاؤلاً وأكثر مخاطرة.
 4. السرية مقابل الشفافية: وتشير إلى سرية وتقييد الإفصاح عن المعلومات في مقابل مدخل أكثر شفافية ومسؤولية أمام الجمهور.
- يرتبط كل من البعد الأول والثاني بالسلطة والإلزام في التطبيق المحاسبي، بينما يرتبط الثالث والرابع بالقياس والإفصاح. وقد وضع Gray أربع فرضيات أساسية يربط من خلالها هذه القيم المحاسبية مع قيم Hofstede الثقافية (Gray, 1988) وهي:
1. كلما كان تصنيف دولة ما عالياً في «الفردية» ومنخفضاً في «تجنب عدم التأكد» و«قبول تفاوت السلطة» زاد احتمال أن تصنف عالياً في «المهنية».
 2. كلما كان تصنيف دولة ما عالياً في «تجنب عدم التأكد» و«قبول تفاوت السلطة»، و«منخفضاً في الفردية» (تماماً عكس الفرضية السابقة)، زاد احتمال تصنيفها عالياً في «التوحيد» أو (النمطية).
 3. كلما كان تصنيف دولة ما عالياً في «تجنب عدم التأكد» ومنخفضاً في «الفردية» و«الذكورة»، زاد احتمال أن تصنف عالياً في «التحفظ».
 4. كلما كان تصنيف دولة ما عالياً في «تجنب عدم التأكد» و«قبول تفاوت السلطة» ومنخفضاً في «الفردية» و«الذكورة» زاد احتمال تصنيفها عالياً في «السرية».
- تطوير فرضيات Gray بإضافة بعدي التساهل والتوجه طويل المدى:
- جاءت دراسة Gray (1988) مبكرة قبل إضافة البعدين الخامس والسادس من قبل Hofstede، لذلك لم تشملهما الفرضيات الأربعة لـ Gray. دراستي (Borker (2012 (2013) جاءت بمقترح ربط هذه البعدين الثقافيين مع القيم المحاسبية بناءً على نفس اتجاه علاقتهما مع باقي الأبعاد الثقافية الأربعة السابقة (وهو ما قام به Hofstede).

و الجدول يوضح الربط الذي اقترحه Borker في دراساته:

التساهل	التوجه طويل المدى	تفادي عدم التأكد	الذكورة	الفردية	مسافة السلطة	
-	+	++	-	--	+	التحفظ
-	+	++	§	--	+	التوحيد
+	-	--	§	++	-	المهنية
-	+	++	-	--	++	السرية

ويمكن من واقع ما ورد بالجدول أعلاه إضافة المتغيرات الثقافية الجديدة إلى فرضيات Gray الأربعة، ويقترح الآتي:

يضاف للفرضية الأولى «منخفض في التوجه طويل المدى» و«عالٍ في التساهل»
يضاف للفرضيات الثانية والثالثة والرابعة: «عالياً في التوجه طويل المدى» و«منخفضاً في التساهل».

والحقيقة أن إضافة هذه المتغيرات الثقافية إلى الفرضيات السابقة لن يؤثر كثيراً من الناحية العملية طالما ثبت أنها فعلاً ترتبط مع المتغيرات الأخرى في الاتجاهات المذكورة، وهذا ما يجب أن نتابعه لاحقاً في حالة ليبيا.

الاختبار العملي لفرضيات Gray:

تتمتع دراسة (Gray 1988) بشعبية كبيرة إلا أنها لم تتضمن اختباراً عملياً لفرضياته بل تركت لباقي الباحثين في المحاسبة ليثبتوا صلاحيتها. ولذلك جاءت دراسة (Finch 2009) لتقدم مجموعة دراسات قام أصحابها باختبار نفس الفرضيات في بيئات مختلفة (انظر الجدول).

جدول 1: ملخص الدراسات التي تختبر فرضيات Gray

اسم الباحث	عينة البحث والنتائج
Eddie (1990)	اختبر 13 دولة آسيا والمحيط الهادي ووجد دليل يثبت فرضيات Gray الأربع
Gray and Vint (1995)	درسا 27 دولة ووجدا ارتباطا يدعم فرضيات Gray عن السرية.
Salter and Niswander (1995)	اختبرا 29 دولة ووجدا ارتباطاً إيجابياً مهم بين المهنية وتقادي عدم التأكد، التوحيد وتقادي عدم التأكد، والسرية وتقادي عدم التأكد. كما وجدا ارتباطاً سالباً ذو دلالة معنوية بين التوحيد والذكورة، السرية والفردية.
Sudarwan and Fogarty (1996)	درسا دولة واحدة وهي أندونيسيا ووجدا ارتباطاً إيجابياً معنوياً بين تفاوت السلطة والتحفظ، تفاوت السلطة والتوحيد، تقادي عدم التأكد والتوحيد، تقادي عدم التأكد والتحفظ. الفردية والمهنية، الفردية والتحفظ. ووجدا ارتباطاً معنوياً سلبياً بين تقادي عدم التأكد والسرية، السرية والفردية.
Zarzeski (1996)	اختبر سبع دول ووجد دليلاً على أن السرية، الفردية، الذكورة، وتقادي عدم التأكد لهم تأثير على إفصاح الشركات.
Wingate (1997)	درس 39 دولة ولم يجد أي علاقة ذات دلالة معنوية بين تفاوت السلطة والإفصاح المحاسبي، أي عكس ما افترض Gray.
Jaggi and Low (2000)	ركزا بحثهما على ثلاثة من دول القانون العرفي وثلاثة من دول القانون المكتوب ولم يجدا أي علاقة معنوية بين الثقافة، الإفصاح المحاسبي، والنظام القانوني في دول القانون العرفي. أضف لذلك، في دول القانون المكتوب وجدا أن كل المتغيرات الثقافية كانت ذات أثر معنوي.
Hope (2003)	اختبر 39 دولة لفترة ثلاث سنوات ولم يجد أي نتائج ذات دلالة معنوية بين الثقافة وبين الإفصاح.

المصدر الرئيس لمعلومات الجدول هو (Finch 2009).

الانتقادات الموجهة لنظرية Gray:

ضمن التيار البحثي المؤيد لدراسة Gray يوجد أيضاً بعض الانتقادات التي وجهت لها. وأول الانتقادات كانت موجهة إلى منهجيته في استخدام أبعاد Hofstede وذلك من قبل (Baskerville 2003)، والذي يرى بأن متغير الثقافة هو متغير وصفي وليس كمياً، بالإضافة إلى وجود الكثير من الانتقائية، وأن الأبعاد الثقافية تم معاملتها على أساس أنها متساوية الأهمية عبر البلدان. يلي ذلك (Fah 2008) والذي يرى، استناداً

على وجهة نظر مجموعة باحثين، بأن إطار Gray يعد غير مكتمل من ناحية المفاهيم وبالتالي لا يشرح عمق وغنى وتعقيد الثقافة. كذلك (Parker & Nobes 2010) يريان أن استخدام مقاييس للخصائص الثقافية يبدو مبهما وغير مباشر، مقارنة بمقاييس بعض العوامل الأخرى في البيئة الخارجية تؤثر على المحاسبة مثل النظام القانوني وأسواق رأس المال. وحول التأثير الملحوظ لدراسة Gray يرى (Heidhues & Patel 2011) أن كثيرا من الكتب المنهجية والبحوث في المحاسبة الدولية تبنت إطار Gray دون تقييم نقدي للمحددات المنهجية والنظرية لهذا الإطار ودون تشكيك وذلك لسماعته كباحث كبير في مجال المحاسبة الدولية. كما يريان بأن هناك عوامل بيئية أخرى يجب الاهتمام بها وقدم ألمانيا كدراسة حالة لإثبات ضعف نظرية Gray. وفي هذا السياق نذكر أن (Fah 2008) قدم مجموعة أخرى من المتغيرات الثقافية المستمدة من بحوث موجودة، وهي مجموعة من القيم التحفيزية أو الدافعية "Motivational values"، والتي يرى بأنها أكثر علاقة بالممارسات المحاسبية وأعمق تأثيرا.

قياس القيم أو الأبعاد المحاسبية لـ Gray:

أثار ما قدمه Hofstede من قاعدة بيانات اهتمام المختصين في علوم مختلفة باعتبارها قياساً كمياً للقيم الثقافية، ويقابلها في الوسط المحاسبي قيم Gray الأربعة. هذه القيم من الطبيعي أن تثير لدى باحثي المحاسبة التساؤل حول مدى إمكانية قياسها عمليا خصوصا أن Gray لم يفعل. ومن خلال اطلاع الباحث على عينة من الدراسات المعروفة والتي ظهرت في الجدول السابق يمكن أن نلقي الضوء على بعض من أدوات القياس هذه والتي يمكن أن تكون تمهيدا مفيدا للمزيد من البحث المستقبلي.

أولا: قياس المهنية

المهنية يمكن قياسها إما بشكل مباشر أو غير مباشر. فغير المباشر يكون باستخدام المقاييس الثقافية وربطها بالمهنية حسب فرضيات Gray مثل ما قام به (Rasouli et al 2015) و (Braun & Rodrigues 2014). أما المباشر فيكون بقياس هذا المتغير دون اعتبار لما ورد لدى Gray كأن يكون القياس لغرض اختبار الفرضيات نفسها. الدراسات التي وردت في تقييم (Finch 2009) قد تكون نقطة بداية جيدة للبحث المستقبلي. فمثلا الأسلوب الذي استخدمته دراسة (Salter & Niswander 1995) يقيس المهنية بمقياس مركب يعتمد على جزئين أولهما AUD وهو مقياس رباعي يقيس تقييم حكمية المراجع

في دولة ما فيما بين تبني مبدأ الصورة الصادقة والعدالة إلى الالتزام بالمتطلبات القانونية المحلية، وثانيهما هو متغير EXAM وهو متغير ثنائي (0/1) لقياس ما إذا كان الانتماء للمهنة يستلزم دخول امتحان أم لا.

ثانيا: قياس السرية

مؤشر السرية يقيس مدى تفضيل المحاسبة في مجتمع ما للإفصاح عن المعلومات أو تقييده. وبالتالي قد يعتبر قياس هذا المتغير من أسهل المتغيرات وأكثرها مباشرة وذلك لأن قياس الإفصاح من المواضيع التي نالت نصيبا كبيرا من البحث المحاسبي. فأساليب قياس الإفصاح قد تندرج بشكل رئيس إما ضمن أساليب المؤشرات، أو أساليب تحليل المحتوى. واختيار الأسلوب المناسب يتوقف على الغرض من البحث والسياق، كأن يكون البحث لتفسير مستوى الإفصاح نفسه أو البحث في أثر الزيادة أو التحسين في كم ونوع الإفصاح، كذلك قد يتوقف الاختيار على ظروف البيئة المستهدفة (Hassan & Marston, 2010). دراسة Hassan & Marston (2010) تعد دراسة جيدة جدا كمراجعة أدبية شاملة لموضوع قياس الإفصاح وتقدم الكثير للباحثين في هذا المجال، بما قد يساعد في اختيار الأسلوب وكيفية الاستخدام.

ثالثا: قياس التحفظ

التحفظ المقصود هنا يشير إلى مدى الحذر في القياس المحاسبي في مقابل التفاؤل والمخاطرة في القياس، ويعد أيضا من المواضيع التي حظيت باهتمام واسع في الأدب المحاسبي. دراسة Wang et.al (2008) تقيم مجموعتين من مقاييس التحفظ الشائعة. الأولى منها هي مجموعة التحفظ الشرطي ويندرج تحتها مقياسي Basu AT و AACF وهي مقاييس تقوم على فكرة أن التحفظ يكون استجابة للأخبار (news - dependent conservatism). أما الثانية فهي مجموعة التحفظ غير الشرطي وتشتمل على ثلاثة مقاييس هي ¹ MTB ratio، NA و HR. وتؤكد الدراسة على أن مقياس Basu AT هو المقياس الأكثر شعبية واستخداما. والحقيقة أن دراسة Wang et al كافية بشكل جيد كنقطة بداية للتعمق في دراسة قياس التحفظ.

1- وهي النسبة الأساس بين الثلاثة وهي اختصار Market to Book ratio وتقيس نسبة القيمة الدفترية للشركة إلى قيمتها السوقية. الثانية NA هي "Negative Accruals" وهي تقيس استخدام الاستحقاق لتأجيل المكاسب أو تعجيل الخسائر والثالثة HR "Hidden Reserves" وتقيس استخدام الاحتياطات السرية.

التوحيد:

ويشير إلى الإلزام بتطبيق مجموعة معيارية متسقة من الممارسات المحاسبية. ومن المعلوم أن مثل هذا الإلزام سينعكس بالضرورة في الممارسات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة. لذلك يكون من المنطقي أن نتوقع درجة عالية من الاتساق والتوافق في الممارسات المحاسبية للشركات داخل الدولة الواحدة. مقاييس التوافق المحاسبي داخل حدود الدولة الواحدة قد تكون مقياساً جيداً لاختبار مستوى التوحيد. دراسة Mijoč & Starčević (2013) قد تكون بداية جيدة لأنها تقدم مراجعة أدبية لمقاييس التوافق المحاسبي الأصلية المقترحة من قبل (1988 der Tas) وهي بالتحديد مؤشر Herfindahl ومؤشرات I^2 و I^2 المشتقة منه، وما تلاها من دراسات استندت عليها.

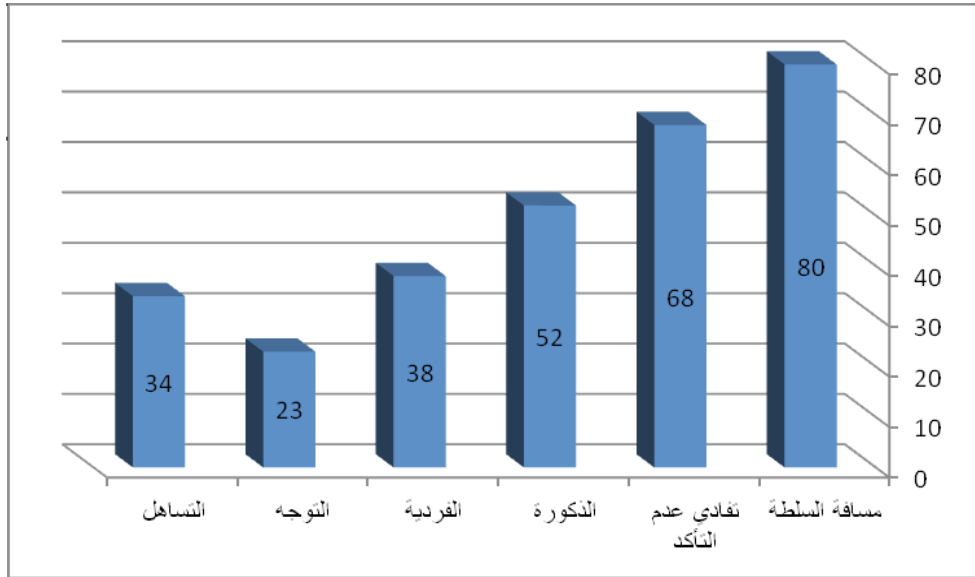
التطبيق على ليبيا:

تقييم ليبيا حسب الأبعاد الثقافية لـ Hofstede :

ليبيا تعتبر إحدى الدول التي نالت نصيباً من الاهتمام في مقاييس الأبعاد الثقافية لمركز Hofstede ونتائجها حسب ما ورد على موقع هذا المركز البحثي هي:

البعد الثقافي	درجة	توصف ليبيا حسب الدرجة على المقياس
مسافة السلطة	80	عالية أي مجتمع هرمي يتقبل التفاوت في السلطات.
الفردية	38	منخفضة تعني مجتمعاً جماعياً
الذكورة	52	متوسطة تعني عدم التفضيل في اتجاه محدد
تفادي عدم التأكد	68	عالية وتعني مجتمعاً حذراً
التوجه	23	منخفضة وتعني مجتمعاً ذا ثقافة معيارية

2- المؤشر C هو مؤشر مخصص لقياس التوافق المحاسبي المحلي (داخل الحدود) أما المؤشر I هو مؤشر مشتق لقياس التوافق الدولي.



شكل 1: تقييم ليبيا حسب الأبعاد الثقافية لهوفستد

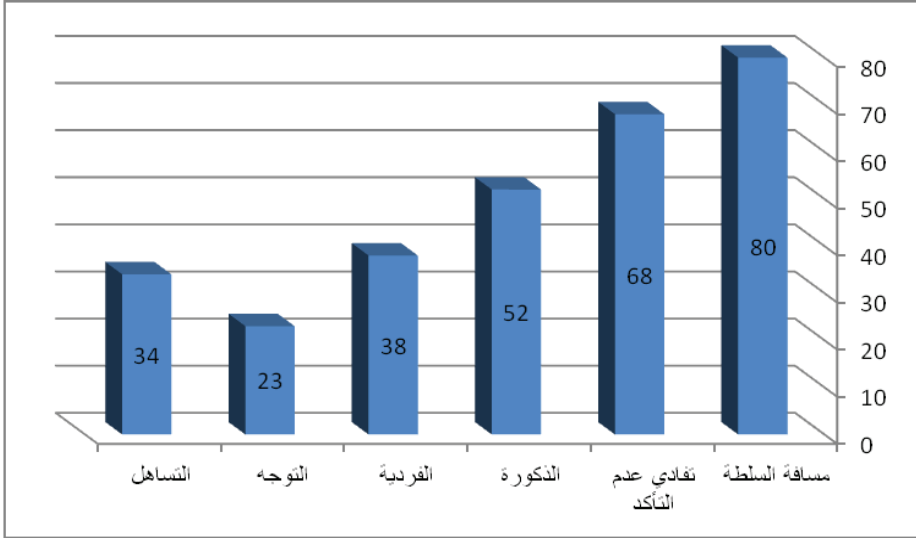
تقييم المحاسبة الليبية حسب فرضيات Gray

الفرضية الأولى لـ Gray تقول بأن الدولة العالية في "الفردية" والمنخفضة في "تجنب عدم التأكد" و"قبول تفاوت السلطة" يحتمل أن تصنف عاليا في "المهنية". وليبيا في الحقيقة وحسب ماورد في قاعدة بيانات Hofstede تصنف عكس ذلك تماما أي منخفضة في الفردية وعالية في تجنب عدم التأكد وقبول تفاوت السلطة، وهذا ما يدفعنا للاستنتاج بأن ليبيا مرشحة للتصنيف كدولة منخفضة في المهنية.

الفرضية الثانية لـ Gray تخص الدول المصنفة بعكس تصنيف الفرضية الأولى تماما أي ما ينطبق على ليبيا كدولة عالية في تجنب عدم التأكد وقبول التفاوت في السلطة ومنخفضة في الفردية، وبذلك يمكن استنتاج أن ليبيا تصنف كدولة عالية في التوحيد.

الفرضية الثالثة تقترح بأن الدولة المصنفة عالية في «تجنب عدم التأكد» ومنخفضة في «الفردية» و«الذكورة»، يزيد احتمال تصنيفها عالية في «التحفظ». وليبيا كما بينا أعلاه عالية في تجنب عدم التأكد ومنخفضة في الفردية ولكنها جاءت محايدة بالنسبة لبعدها عن الذكورة والأنوثة بدرجة «52» (قد تكون أقرب للذكورة). ومع وجود الحياد بالنسبة لمحور الذكورة غير أن الاتفاق مع الفرضية في محوري عدم التأكد والفردية يدعم وصف المحاسبة في ليبيا بالتحفظ.

الفرضية الرابعة وهي شبيهة بالفرضية الثالثة وتتفق مع تصنيف ليبيا بأنها عالية في تجنب عدم التأكد وقبول تفاوت السلطة والانخفاض في الفردية ولكن مع الحياد في الذكورة. هذا الاتفاق مع الفرضية في ثلاث محاور ولكن الحياد في محور الذكورة يقودنا إلى استنتاج بأن ليبيا أقرب بأن توصف على أنها عالية في السرية.



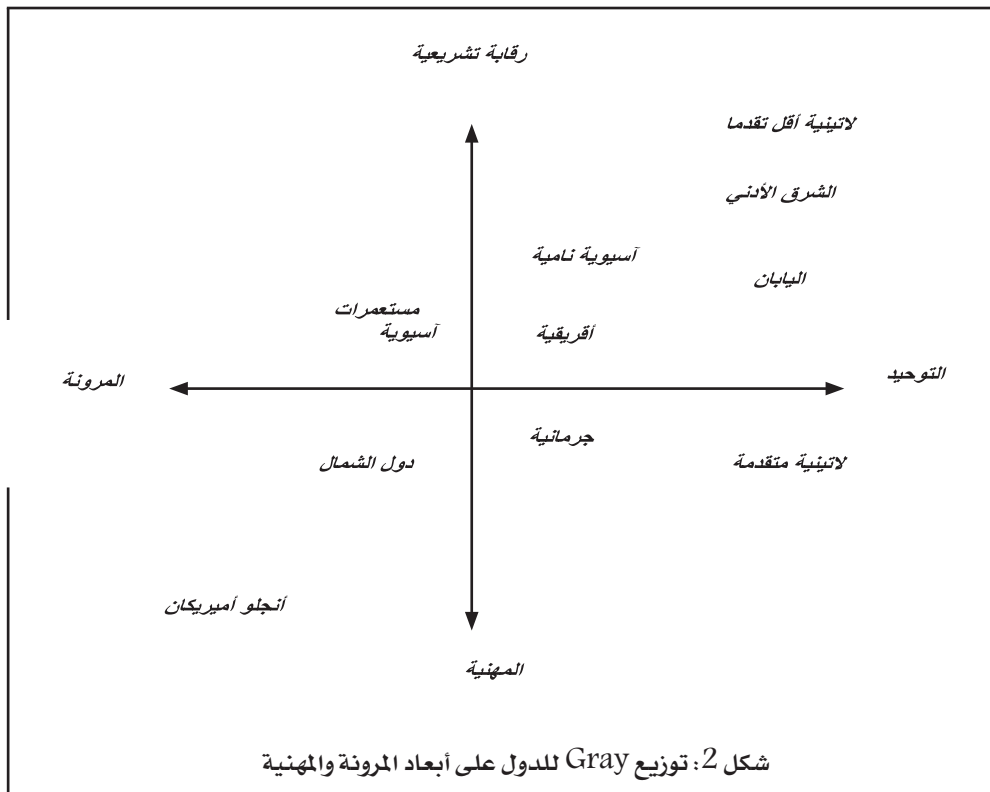
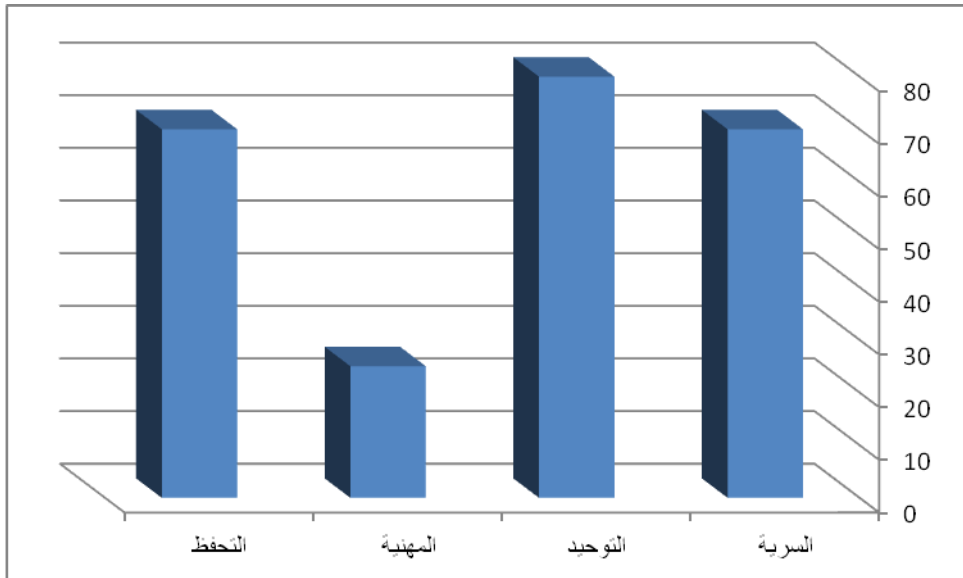
شكل 2 تقييم ليبيا على أبعاد Gray³

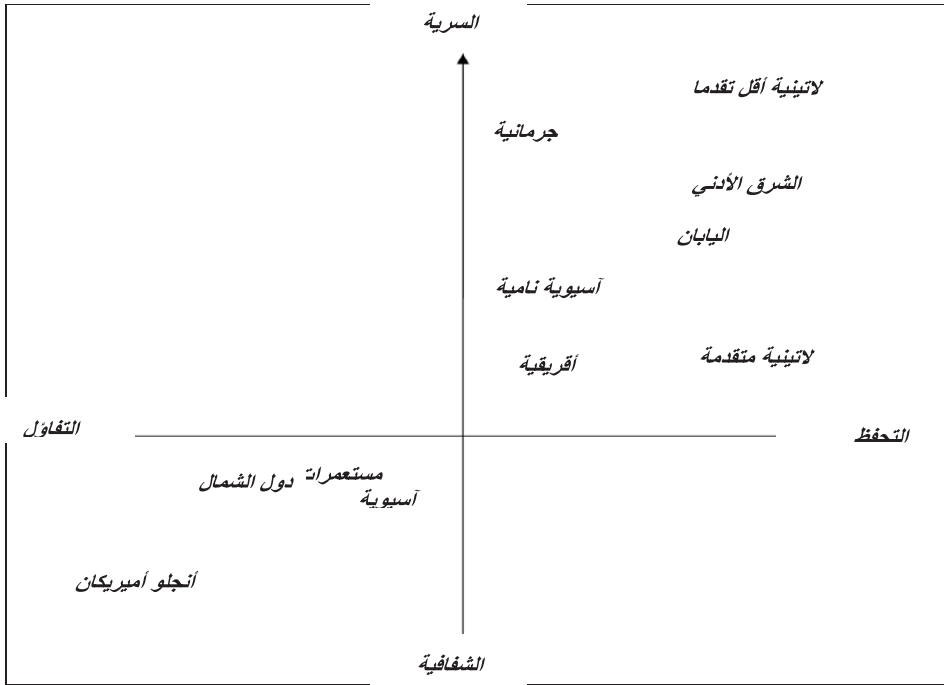
ليبيا كما ظهرت في تصنيف (1988) Gray:

دراسة Gray قدمت اثنين من الرسوم البيانية وضحت فيها توزيع كتل من بلدان العالم على محاور القيم المحاسبية المقترحة. الرسم الأول يوضح توزيع الدول على محوري التوحيد مقابل المرونة والرقابة التشريعية مقابل المهنية، أما الثاني فيوضح توزيع الدول على محوري السرية مقابل الشفافية والتحفظ مقابل التفاؤل. وحسب التعريفات التي وضعها Gray لمجموعات الدول التي شملها التصنيف الموضح في هذه الرسوم فإن ليبيا تكون واحدة من دول الشرق الأدنى لأنه عرف بأن هذه المجموعة هي الدول العربية، مع إيران، واليونان، تركيا، ويوغوسلافيا.

من واقع هذه الرسوم تبدو الدول العربية عالية في التوحيد (منخفضة المرونة) وعالية الرقابة التشريعية (منخفضة المهنية). وهذا قد يتفق مع النتائج التي استتبها الباحث بالنسبة لليبيا في الدراسة الحالية. تظهر الدول العربية في الرسم الثاني أدناه على أنها

عالية في التحفظ وعالية في السرية. وهذا أيضا يتفق مع نتائج الدراسة الحالية.





شكل 3: توزيع Gray للدول على أبعاد الشفافية والتفاؤل

مناقشة النتائج والاستنتاج:

انطلقت هذه الدراسة بالاستفادة من نتائج مقاييس الأبعاد الثقافية الستة التي يوفرها Hofstede Center عن ليبيا ضمن عدد كبير من دول العالم، ومن ثم تطبيق فرضيات Gray على هذه البيانات مع مراعاة تضمين البعدين الخامس والسادس لـ Hofstede لأول مرة. نتائج الدراسة الحالية تقول بأنه وبافتراض أن فرضيات Gray كانت صحيحة فإن المحاسبة في ليبيا لابد وأنها تتصف بأنها عالية في السرية، عالية في التحفظ، عالية في التوحيد ومنخفضة في المهنية. هذه الدراسة وجدت أيضا أن اتجاه العلاقات بين البعدين الخامس والسادس لـ Hofstede مع الأبعاد الأربعة الأولى والمقترحة من قبل Borker (2012) و (2013) هي اتجاهات واقعية وتتسجم مع ما عرض بشأن ليبيا على قاعدة بيانات مركز Hofstede. وأبرز ما يستحق النقاش حول هذه النتائج هو ماذا إن لم تكن فرضيات Gray صحيحة فيما يخص ليبيا؟ مثل هذا التساؤل لا يمكن الإجابة عنه إلا باختبارات حقيقية قد يشملها بحث مستقبلي واحد أو عدة بحوث يختص كل منها بأحد الأبعاد المحاسبية أو حتى قياس نفس الأبعاد ولكن بأساليب مختلفة. فقياس الأبعاد المحاسبية في ليبيا حسب ما تم اقتراحه باختصار ضمن الدراسة الحالية يمكن أن يؤدي إلى التأكد من صحة ما وصفنا به المحاسبة في ليبيا.

توصيات:

هذه الدراسة تعد دراسة استطلاعية كان نتائجها فرضيات نظرية بأن المحاسبة في ليبيا تتصف بأنها عالية في السرية، عالية في التحفظ، عالية في التوحيد ومنخفضة في المهنية، وإن كانت هذه الفرضيات مرتبطة بمدى صحة فرضيات Gray. يمكن لطلبة الماجستير والدكتوراه الاستمرار بالبحث في كل فرضية على حدة بحيث يتم قياس السرية، التحفظ، التوحيد والمهنية باستخدام منهجية القياس المقترحة في هذه الدراسة.

List of References:

- Borker, D. R. (2012c). Accounting, Culture and Emerging Economies: IFRS in Central and Eastern Europe. *International Business & Economics Research Journal*, 11(9), 1003-1017
- Borker, D. R. (2013b). Accounting and Cultural Values: IFRS in the 3G Economies. *International Business & Economics Research Journal*, 12(6), 671-685
- Braun, G., & Rodriguez, R. (2014). Using Gray's (1988) Accounting Values to Explain Differing Levels of Implementation of IFRS.
- Fah, F. (2008). A Cross-Cultural Study of Accounting Concepts Applied in international Financial Reporting Standards. Unpublished PhD thesis, Victoria University, Melbourne
- Finch, N., (2009). Towards on Understanding of Cultural Influence on the International Practice of Accounting, in *Journal of international business and cultural studies*, Vol. 2, No. 1, p.1-6
- Geert Hofstede, G. (1994). The Business of International Business is Culture. *International Business Review*, Vol. 3, No. 1, pp. 1-14.
- Gray, S. J. (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24, 1-15.
- Hassan, O. and Marston, C. (2010) Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature: A Review Article. Working Paper No. 10-18, Economics and Finance Working Paper Series, Brunel University, London. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1640598>
- Hassan, O. and Marston, C. (2010) Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature: A Review Article. Working Paper No. 10-18, Economics and Finance Working Paper Series, Brunel University, London. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1640598>

- Hassan, O., & Marston., Claire. (2010). Disclosure measurement in the empirical accounting literature: A review article. Uxbridge : Brunel Univ. West London, Brunel Business School
- Heidhues, E., & Patel, C. (2011). A critique of Gray's framework on accounting values using Germany as a case study. *Critical Perspectives on Accounting* 22, 273-287.
- Hofstede Centre. (2015). National Culture. retrived via www.itim.org. august 2015.
- Hofstede, G. H. (1991). *Cultures and Organizations : Software of the Mind*. London ; New York, McGraw-Hill.
- Mijoč, I., & Pekanov Starčević, D. (2013, 01 15). Measurement of accounting harmonization and standardization. (Z. Čekerevac, Ed.) *MEST Journal*, Vol. 1 (1). pp. 126-136. Retrieved from www.meste.org/mest/MEST_1_2013/_13.pdf
- Nobes, C and Parker, R (2010) 'Comparative International Accounting'. FT Prentice Hall. 11th ed.
- Rabbimov, Umarbek U., «The Role of American Culture in the Convergence Process of International and United States Financial Accounting Principles» (2014). Senior Honors Theses. Paper 402.
- Rasouli, Masoumeh Sadat, Banimahd, Bahman and Royae, Ramezan Ali, (2015). The Effect of Motivational Values on Professionalism in Accounting. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 5, issue 1, p. 19-26.
- Salter, S.B. and F. Niswander. 1995. Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray's (1988) theory. *Journal of International Business Studies*. Vol. 26: 379-397.
- Spencer-Oatey, H. (2012) What is culture? A compilation of quotations. *GlobalPAD Core Concepts*. University of Warwick.
- van Mourik, C and Katsuo, Y (2015) The IASB and ASBJ Conceptual Frameworks: Same Objective, Different Financial Performance Concepts. *Accounting Horizons*: March 2015, Vol. 29, No. 1, pp. 199-216.
- Wang, Z., Zijl, T. v., and hÓgartaigh, C. Ó. (2009). Measures of accounting conservatism: A construct validity perspective. *Journal of Accounting Literature*, 28, pp. 165-203