

## نحو مدخل ملائم لوضع معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية

د. محمد عبد الحميد طاحون

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

١ - مقدمة:

تتميز الدول النامية باختلاف ظروفها البيئية فيما بينها، وأيضاً باختلافها عن الظروف البيئية للدول المتقدمة، بالإضافة إلى تقلب مثل هذه الظروف على مدار الزمن بصورة واضحة وسريعة. رغم ذلك، فإن غالبية الدول النامية عادة ما تطبق معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة لدولة متقدمة دون مراعاة تأثير الاختلافات في الظروف البيئية. فعلى سبيل المثال، فإن نيجيريا قد تبنت معايير المحاسبة الدولية ومعايير الممارسة المحاسبية البريطانية دون ابداء أسباب مقنعة لذلك سوء الارتياح لها، رغم أنه يبدو عدم ملائمتها للبيئة النيجيرية. فإتباع أنماط وطرق محاسبية معينة سواء أكانت دولية أو تخص دول أخرى يجب أن يسبقها دراسة جيدة للبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية التي تعمل في نطاقها. (Samuels & Oliga, 1986).

(1982, Amenkhienan, 1986).

ويفتقد الكثير من الدول النامية الساعية إلى التنمية والتقدم الاقتصادي الآلية الأساسية التي تساهم في دفع عجلة التنمية بها كأنظمة المعلومات الجيدة ومنها النظام المحاسبي. وغالبا ما يرجع هذا إلى أن الكثير من هذه الدول ليس لديها معايير محاسبية ملائمة وملزمة للقياس والافصاح المحاسبي والتي تعتبر أساس النظام المحاسبي الجيد. وبناءً على ما تقدم، تحتاج مثل هذه الدول إلى تطوير مجموعة من معايير المحاسبة المالية الملائمة لظروفها البيئية ولإحتياجات التنمية الاقتصادية بها (AAA, 1977).

وقد أشار تقرير لجنة المحاسبة في الدول النامية الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية إلى أن غياب الأنظمة المحاسبية الجيدة بهذه الدول يعتبر من العوامل المساعدة على سوء الاداء الاقتصادي بها. ورغم عدم اثبات إلى أي مدى يعزى نجاح المشروعات الاقتصادية إلى الأنظمة المحاسبية الجيدة، فإنه يمكن القول بأن المحاسبة تلعب دورا هاما يمكن ملاحظته خاصة في الدول المتقدمة. ومن ثم يمكن استنتاج وجود علاقة بين المحاسبة والتنمية الاقتصادية (AAA, 1976 & 1977). وهذا هو ما تنبتهت إليه مصر عندما أقدمت على خصخصة القطاع العام، عن طريق محاولة تطوير النظام المحاسبي الموحد ومحاولة اصدار معايير محاسبية وإن كان يبدو أنها سوف تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية ولكنها تراعي الظروف الاجتماعية بمصر.

وتجد الكثير من الدول النامية التي ترغب في تحقيق تقدم اقتصادي سريع أن جهودها التنموية مقيدة في ظل غياب البيئة المحاسبية الملائمة لها. إذ تتميز معظم هذه الدول بأنظمة محاسبية غير ملائمة وغير متسقة مع احتياجاتها، مما جعل (Scott 1970) يرد عدم فاعلية المؤسسات التي يقع على عاتقها النهوض بالتنمية الاقتصادية إلى نظام التقارير الخارجية غير الجيد والذي ليس له محتوى اعلامي. فمثل هذا النظام يوفر القليل من المعلومات الملائمة

لقرارات الاستثمار، بالإضافة إلى أن عدم تأكد المستثمرين من مدى إمكانية الاعتماد على مثل هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، قد يؤدي إلى ميلهم للاحجام عن المساهمة برؤوس أموالهم في المجتمعات النامية الراجعة في تحقيق التوسع والتقدم الاقتصادي.

ويشير تقرير لجنة المحاسبة الدولية بجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA, 1977) إلى أن أنظمة المحاسبة في الدول النامية لا تعتبر فقط أنظمة غير ملائمة لإنتاج التقارير المالية، ولكنها أيضاً تقدم مثل هذه التقارير بعد فترة تأخير طويلة. وبالتالي، فإن تحقيق تدفق أفضل للمعلومات المحاسبية في التوقيت الملائم في تلك الدول إنما يتطلب إعطاء الأولوية لتطوير أنظمتها المحاسبية بما يلائم ظروفها البيئية.

يتضح من العرض السابق أن وجود مجموعة ملائمة من معايير المحاسبة المالية يعتبر أمراً أساسياً بالنسبة للنظام المحاسبي الجيد في أي دولة. وقد أضافت لجنة المحاسبة في الدول النامية بجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA, 1976) إلى ذلك أن معايير المراجعة تعتبر أيضاً ذات أهمية كبيرة، حيث أن بناء أنظمة محاسبة مالية تعتمد على تطوير معايير محاسبة ومراجعة جيدة سوف يسجل أيضاً من تطوير أنظمة محاسبة إدارية ملائمة. ومن ثم، يمكن القول بأن الخطوة الأولى في تطوير المحاسبة في الدول النامية هي وضع مجموعة من معايير المحاسبة الملائمة لاحتياجاتها وظروفها البيئية سواء على المستوى الجزئي أو الكلي.

وفي هذا الصدد يمكن استخدام أحد المداخل التالية:

- ١ - أعداد معايير محلية، من خلال التطوير التدريجي لمعايير المحاسبة المالية اعتماداً على الذات وبمعزل عن الدول الأخرى أسوة بما اتبعته الدول المتقدمة في الماضي عند قيامها بتطوير أنظمتها المحاسبية.
- ٢ - الاعتماد على معايير إقليمية يتم وضعها بواسطة مجموعة الدول التي ترتبط معها الدولة باتحاد إقتصادي و/أو سياسي.
- ٣ - إتباع أو تبني معايير المحاسبة الدولية.
- ٤ - إتباع معايير المحاسبة المالية السائدة بالدول المتقدمة من خلال نقل تكنولوجيا المحاسبة الموجودة بها عن طريق شركات المحاسبة العالمية والشركات متعددة الجنسيات وتنظيمات التعاون والمساعدات الدولية.
- ٥ - تحليل العلاقة بين أنظمة المحاسبة في الدول المتقدمة وبين الظروف البيئية السائدة في هذه الدول، وتحديد الدولة (أو الدول) التي تتشابه ظروفها البيئية مع تلك الظروف السائدة في الدولة النامية المعينة، ومن ثم اختيار معايير محاسبية أكثر ملاءمة لظروف الدول النامية المعينة.

مما تقدم، فإن السؤال الذي يحاول هذا البحث الإجابة عليه هو: ما هو المدخل الملائم لوضع أو تطوير معايير المحاسبة المالية في الدول النامية؟

ويهدف البحث الحالي إلى تناول المداخل المختلفة لتطوير معايير المحاسبة المالية والمتغيرات البيئية التي يمكن أن تؤثر في معايير وممارسات المحاسبة مع إستطلاع رأي عينه من الاكاديميين والمهنيين في هذا الصدد، بغية التوصل إلى مدخل ملائم لتطوير معايير المحاسبة المالية في الدول النامية. ولتحقيق الهدف السابق فقد تم تنظيم المتبقي من البحث على النحو التالي:

- ٢ - المتغيرات البيئية المؤثرة في تطوير معايير المحاسبة.
- ٣ - مداخل تطوير معايير المحاسبة التي يمكن اتباعها في بناء معايير المحاسبة بالدول النامية.
- ٤ - الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين معايير وممارسات وأنظمة المحاسبة في بعض الدول والمتغيرات البيئية السائدة بها.
- ٥ - فروض البحث.
- ٦ - الدراسة الميدانية.
- ٧ - خلاصة البحث والتوصيات.
- ٢ - المتغيرات البيئية وتأثيرها على المحاسبة:

إن تحليل المتغيرات أو العوامل البيئية Environmental Variables or Factors يمكن أن يكون اداة هامة في تفسير الاختلافات في معايير وممارسات المحاسبة بين الدول. وهناك اتفاق بين الكتاب - إلى حد كبير - فيما يتعلق بتأثير هذه المتغيرات على المحاسبة، وإن اختلفوا في تحديد عدد ومحتويات هذه المتغيرات. (E.g., Mueller, 1968; Choi & Mueller, 1992; Mueller et al., 1994; Nair & Frank, 1980; Radebaugh, 1975; Arpan & Radebaugh, 1985; Radebaugh & Gray, 1993; Evans et al; 1994)

وقد حاول العديد من الباحثين تصنيف الدول في مجموعات طبقاً لمبادئ وممارسات المحاسبة بها، ثم حاولوا رد وربط الاختلافات في المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول إلى إختلاف المتغيرات البيئية (E.g., Mueller, 1968; Frank, 1979; Amenkhienan, 1986, Mueller et al., 1994)

ويمكن تبويب أهم المتغيرات البيئية التي يبدو أنها تؤثر في معايير وممارسات المحاسبة كما يلي:

- ١-٢ المتغيرات البيئية الاقتصادية.
- ٢-٢ المتغيرات البيئية الثقافية.
- ٣-٢ المتغيرات البيئية التعليمية.
- ٤-٢ المتغيرات البيئية السياسية.
- ٥-٢ المتغيرات البيئية القانونية.

وسيتّم التعرض لهذه المتغيرات بقدر من التفصيل على النحو التالي:

## ١-٢ المتغيرات البيئية الاقتصادية:

تعتبر المتغيرات البيئية الاقتصادية أكثر المتغيرات تأثيراً في وضع وتطوير معايير وممارسات المحاسبة في أي دولة. ولا يرجع ذلك فقط إلى تأثيرها المباشر على المحاسبة، وإنما يرجع أيضاً إلى تأثير المتغيرات الاقتصادية على المتغيرات البيئية الأخرى والتي تؤثر بدورها على المحاسبة. فعلى سبيل المثال، قد تتطلب التنمية الاقتصادية تغييرات في الأهداف السياسية والتعليمية للدولة، بما قد يؤثر على ممارسات ومعايير المحاسبة بها (e.g., Arpan & Radebaugh, 1985). وتتمثل أهم عناصر المتغيرات البيئية الاقتصادية فيما يلي:

### ١-١-٢ مرحلة التنمية الاقتصادية:

يرى Atikan & Islam (1984) أن معايير المحاسبة الملائمة لدولة معينة تعتمد على مرحلة التنمية الاقتصادية التي وصلت إليها الدولة. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الدولة أو اقتصادها يعتمد أساساً على محصول زراعي واحد أو منتج واحد (مثل ذلك النحاس في شيلي)، فإنها تحتاج إلى معايير وممارسات محاسبية تختلف عن تلك المطبقة في دولة ذات اقتصاد متنوع أو صناعي وذلك لاختلاف المشاكل المحاسبية الموجودة في كل نوع. ومن ثم، فكلما كانت الدولة في مرحلة تنمية اقتصادية أكثر بساطة (حيث يكون النشاط الاقتصادي أقل تعقيداً) فإن مهام المحاسبة المالية والإدارية تكون بسيطة، ومن ثم تقل الحاجة إلى إصدار معايير محاسبية.

ويؤدي زيادة حجم ودرجة تعقيد النشاط الاقتصادي نتيجة تقدم الدولة وتقدم مراحل التنمية بها وكبير حجم المنشآت بها إلى زيادة مهام ووظائف المحاسبة لتوفير المعلومات الملائمة للأطراف المهتمة بشئون المشروع. كما قد يتطلب الأمر استنباط طرق ومعايير محاسبية جديدة تناسب الزيادة في تعقيد عمليات المشروعات (e.g., Arpan & Radebaugh, 1985; Choi & Mueller, 1992).

### ١-٢-٢ درجة التدخل الحكومي في النواحي الاقتصادية:

عندما تمتلك الدولة كل عوامل الانتاج - كما كان الحال في الدول الشيوعية في الماضي - فإن الحكومة تتخذ معظم القرارات الاقتصادية الخاصة بالمشروعات، ومن ثم تمثل المستخدم الرئيسي للمعلومات المحاسبية. ونتيجة لذلك، فإن تلك الدول اعتمدت على أنظمة محاسبية موحدة لتسهيل مهام الحكومة في التخطيط والرقابة واعداد الحسابات القومية.

أما الدول الرأسمالية، فتتميز بسيادة الملكية الخاصة وانخفاض التدخل الحكومي في الشئون الاقتصادية للدولة، ووجود فئات أخرى من مستخدمي المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى الحكومة. ويؤدي ذلك بالتالي إلى تعدد المبادئ المحاسبية، فضلاً عن إصدار معايير محاسبية كما تطلب الأمر ذلك، كما هو الحال في الولايات المتحدة وبريطانيا.

وبين النظامين السابقين، هناك نظام ثالث يجمع بين الملكية الخاصة وملكية الدولة لبعض المشروعات كما هو الحال في مصر. وقد اتجهت مصر إلى تقليص النشاط الاقتصادي للدولة من خلال برنامج خصخصة القطاع العام المصري. وفي ظل هذا الوضع، نجد أن

الأنظمة والممارسات المحاسبية تجمع بين خصائص الأنظمة المحاسبية الموحدة بالإضافة إلى ممارسات محاسبية متعددة أخرى.

## ٢-١-٣ مصادر تمويل الاستثمارات:

تعتبر البنوك وسوق الأوراق المالية Stock market (البورصة) هما أهم مصادر تمويل استثمارات الوحدات الاقتصادية. ويحدد مصدر التمويل توجهات (أو تكيف) النظام المحاسبي إما تجاه المستثمرين أو تجاه المقرضين. فمثلاً إذا كان مصدر التمويل الرئيسي هو القروض البنكية كما في ألمانيا، فإن المعايير والممارسات المحاسبية تميل إلى أن تكون أكثر تحفظاً، وتعكس تفضيلات المقرضين والدائنين وطلبهم على المعلومات المحاسبية (انظر في ذلك: شريف توفيق، ١٩٨٧؛ Radebaugh & Gray, 1993). أما إذا كان مصدر التمويل هم المستثمرين من خلال سوق الأوراق المالية كما في الولايات المتحدة، فإن المحاسبة سوف تتكيف تجاه تلبية احتياجات المستثمرين للمعلومات المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية مع وجود ضغوط للافصاح التام والمراجعة والعرض العادل للمعلومات المحاسبية.

ويرى الباحث أن وجود سوق أوراق مالية نشط أو راسخ Sophisticated في أي دولة يعتبر ذا أهمية في تطوير الأنظمة المحاسبية التي توفر معلومات ملائمة وموثوق فيها، ويؤثر أيضاً في النظرية والممارسة المحاسبية في الدولة. وأفضل مثال على ذلك الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يؤثر سوق الأوراق المالية بدرجة كبيرة في المبادئ والممارسات المحاسبية المطبقة بها<sup>(١)</sup>. فقد تجد العديد من الأبحاث والدراسات التي تتناول أحد المعايير المحاسبية التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أو نشرات SEC الخاصة بأحد المعالجات المحاسبية ومدى تأثيرها على أسعار الأوراق المالية وحجم المعاملات بالبورصة. ويؤدي هذا بدوره إلى تحسين المبادئ والممارسات المحاسبية المطبقة في معظم الدول المتقدمة. وعلى العكس في الدول النامية، حيث لا يوجد سوق أوراق مالية نشط، وبالتالي لا يوجد طلب كبير على المعلومات المحاسبية، بما يقلل من دوافع تطوير وتحديث المعايير والممارسات المحاسبية.

## ٢-١-٤ معدل التضخم:

يعتبر التضخم أحد أهم العوامل البيئية الاقتصادية المؤثرة في معايير وممارسات المحاسبة في أي دولة. فالتضخم - مهما اختلفت درجة حدته ونسبته - أصبح ظاهرة شائعة في جميع الدول في السبعينات وأوائل الثمانينات وإن انخفضت نسبته في الكثير من الدول المتقدمة في الفترة الحالية. وتختلف حدة التضخم مقياساً في شكل معدلات سنوية من رقم واحد إلى ثلاثة وأحياناً أربعة أرقام والتي يطلق عليها تضخم مفرط hyperinflation كما في بعض دول أمريكا الجنوبية. وفي حالة ارتفاع معدل التضخم، فإن التأثيرات المترتبة للتضخم على مدار عدد من السنوات يمكن أن يؤدي إلى أن تصبح المعلومات المحاسبية مضللة ما لم يتم تعديلها للتضخم.

(١) تفرض هيئة سوق الأوراق المالية SEC سلطة وضع المعايير المحاسبية لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB رغم استمرارها في الرقابة عليه.

ويمكن القول بأن الدول ذات معدلات التضخم المنخفضة كالمانيا مثلاً، أقل بطناً في تطوير معايير محاسبية لمعالجة التضخم بعكس الحال في الدول التي تعاني من ارتفاع نسبة التضخم بها كالبرازيل والأرجنتين. وبدون أخذ أثر التضخم في الحسبان، فإن يكون من الصعب تفسير الاختلافات المحاسبية بين الدول -خاصة التي تعاني من حدة التضخم - وتوفر خاصتي التجميع الرياضي والقابلية للمقارنة الإحصائية للبيانات المحاسبية (c.g., Nobes & parker, 1988; Radebaugh & Gray 1993).

## ٢-١-٥ ارتباط العملة الوطنية بعملات أجنبية:

قد يؤثر ارتباط العملة الوطنية للدولة بعملات أجنبية على معايير المحاسبة التي يمكن للدولة النامية المعينة اتباعها أو تطويرها. فعلى سبيل المثال إذا ارتبطت عملة دولة نامية معينة بالدولار الأمريكي، فإنها سوف تميل إلى تبني أو اتباع بعض أو معظم معايير المحاسبة المالية الأمريكية.

## ٢-٢ المتغيرات البيئية الثقافية:

يمكن تعريف الثقافة بأنها حصيلة مترابطة من المعرفة والقيم والمعايير norms والمعتقدات والتي تميز أعضاء مجتمع معين عن أعضاء مجتمع آخر. ولذلك يجب الحكم على مدى معقولية أي سلوك على أساس البيئة الثقافية الموجود بها وليس من وجهة نظر بيئة ثقافية أخرى. فعلى سبيل المثال، لا يمكن لشخص الحكم على مدى معقولية سلوك معين في مصر باستخدام القيم والمعايير الأمريكية. فهناك العديد من الممارسات في دول مختلفة والتي قد تبدو من وجهة النظر الأمريكية أو البريطانية على أنها غير منطقية وغير معقولة، والعكس صحيح (Arpan & Radebaugh, 1985).

وبسبب الاختلافات بين الدول في البيئة الثقافية، فإن تجارب الدول المتقدمة فيما يتعلق بمعايير وممارسات المحاسبة لا تؤدي بالضرورة إلى أن يتولد عنها نفس النتائج إذا ما نقلت إلى الدول النامية. وحتى بالنسبة للدول المتقدمة، فإن الاختلافات الثقافية فيما بينها تؤدي إلى اختلافات المعايير المحاسبية المستخدمة (c.g., Jaggi, 1975; Perera, 1989; Bloom & Naciri, 1989; Baydoun & Willett, 1995).

وأهم العوامل الثقافية التي يمكن أن تؤثر في معايير وممارسات المحاسبة ما يلي

(e.g., Arpan & Radebaugh, 1985; Jaggi, 1975; Hamid et al., 1993 )

## ٢-٢-١ درجة تحفظ المجتمع:

تؤثر هذه الخاصية في معايير وممارسات المحاسبة المستخدمة في تقييم الأصول وقياس الربح. فكلما كان المجتمع أكثر تحفظاً، كلما مال إلى تخفيض كل من قيم الأصول ومقدار الربح وذلك بتكوين احتياطات سريّة، وإيضاً بتسجيل الالتزامات المحتملة Contingent على أنها التزامات فعلية.

## ٢-٢-٢ درجة السرية أو عدم الثقة السائدة في المجتمع:

تؤثر درجة السرية أو عدم الثقة السائدة في المجتمع على مستوى الإفصاح المحاسبي والذي يكون المشروع على استعداد للقيام به. فكلما زادت السرية أو عدم الثقة من جانب الشركة، فكلما قلت درجة الإفصاح التي يمكن أن تقوم بها. كما تؤدي السرية (أو عدم الثقة) إلى تعصيب وظيفة المراجعة لصعوبة الحصول على المعلومات اللازمة للتحقق من صحة الأرقام الواردة بالتقارير المالية.

## ٢-٢-٣ موقف واتجاهات الأفراد أو المجتمع تجاه المشروعات وتجاه مهنة المحاسبة:

قد تتراوح مواقف الأفراد أو المجتمع تجاه المشروعات بين عدم الثقة والعداء إلى التأييد والثقة. إذ يولد عدم الثقة الطلب على معلومات أكثر وفحص أعمق لعمليات المشروع. وقد تشمل المعلومات المطلوبة أكثر من مجرد معلومات مالية، مثال ذلك، معلومات عن معاملة المشروع للعاملين به، والانشطة الاجتماعية للمشروع ومساهماته وتأثيره بالنسبة للبيئة. ويتوقف إفصاح الشركات عن مثل هذه الأمور على مدى حاجتها إلى التمويل بمعرفة الجمهور وعلاقتها بالحكومة.

وقد يؤدي تأييد الحكومة لرغبات المجتمع إلى قيامها بوضع وتنظيم الممارسات المحاسبية، كما هو الحال في بلد مثل السويد حيث أصبحت المحاسبة الاجتماعية مطلوبة. وعلى النقيض من ذلك، قد تطلب الحكومة أو المجتمع أفصاحات قليلة من المشروعات أو لا تطلب شيئاً بما يجعل المحاسبة أكثر مرونة وتتوقف إلى حد كبير على إختيار المشروعات كما هو الحال في سويسرا (Arpan & Radebaugh, 1985).

وتؤثر النظرة إلى مهنة المحاسبة على وضع المهنة، وعلى الأشخاص الذين يلتحقون بها، والعمل الذي يؤديه المحاسبون. ففي بعض الدول قد ينظر إلى مهنة المحاسبة على انها من الوظائف ذات المستوى المنخفض أو لا تمثل وظائف هامة، وبالتالي قد لا يفكر الأشخاص الطموحين في أن يصبحوا محاسبين. أما في بعض الدول الأخرى، فيشغل المحاسبون وظائف هامة ومواقع محترمة في المجتمع، وبالتالي تجذب مهنة المحاسبة الأشخاص المتميزين. ويقود المحاسبون في مثل هذه الدول العالم إلى تطوير النظرية والمعايير والممارسات المحاسبية، كما هو الحال في الولايات المتحدة وبريطانيا وهولندا (Arpan & Radebaugh, 1985).

## ٢-٢-٤ معايير وقيم ادارة المشروع:

إن قرار الاختيار بين بدائل الإفصاح المحاسبي يتم بواسطة الإدارة، حيث يفترض أن دور المحاسب يتأثر بدرجة كبيرة برغبات وقرارات الإدارة. ومن بين العوامل المؤثرة في قرار الإفصاح المحاسبي هو التوجه القيمي للمديرين value orientation. ويرتبط التوجه القيمي للمديرين - والذي هو نتاج البيئة الثقافية لمجتمع معين - ببعد العمومية مقابل الخصوصية، Universalism Versus Particularism. إذ تشير العمومية إلى التوجه القيمي الذي يسود في المجتمعات التي تتميز بالتكنولوجيا، حيث يكون التركيز على استقلال وحرية تنقل الأفراد،

والنظر إلى الصداقة على أساس المكاسب المادية، كما هو الحال في الولايات المتحدة. أما الخصوصية فتشير إلى توجيه قيمي يؤكد على الصداقة والتعاون والتكافل في إطار ضيق (العائلة أو القبيلة)، وتسود في المجتمعات الأقل تقدماً من الناحية التكنولوجية والعلمية، والأقل تحضراً كما هو الحال في كثير من الدول النامية. وتتجلى الصفات الثقافية الأساسية لمثل هذه المجتمعات في عدم الثقة وعدم الاهتمام بسلطات الحكومة والقانون مع تجاهل المسؤولية المتعلقة بالالتزام تجاه المجتمع، كما هو الحال في الهند (Jaggi, 1975).

ويؤثر التوجه القيمي للمديرين على الإفصاح المحاسبي، حيث يميل المديرون ذوي التوجه القيمي العام (العمومية) إلى الإفصاح عن معلومات موثوق منها نسبياً، حيث يفترض تجردهم من الناحية الشخصية في علاقاتهم، وتفتهم في المنافسة مع ولايتهم لشركتهم وإدراكهم لمسئوليتهم والتزاماتهم تجاه المجتمع. وبالتالي، يتوقع أن يفصحوا عن معلومات محاسبية دقيقة وكافية نسبياً بما يمكن المستخدمين الخارجيين من تقييم أداء المشروع وأداء ادارته واتخاذ القرارات الملائمة. كما يتوقع أن يتم الإفصاح عن المعلومات التي تساعد الهيئات الحكومية أيضاً (Jaggi, 1975).

وبالنسبة للمديرين ذوي التوجه القيمي الخاص (الخصوصية)، فمن المحتمل ألا يفصحوا عن معلومات موثوق فيها، إذ يتوقع عدم ادراكهم لالتزامهم تجاه المجتمع والاطراف الخارجية، حيث يكون التزاماتهم تجاه أعضاء العائلة المائكة للمنشأة، والذين يديرونها ويملكونها ويمكنهم الحصول على المعلومات بطريقة غير رسمية. وبالتالي سوف تظهر القوائم المالية المعلومات الأساسية فقط والمطلوب اظهارها طبقاً للقانون أو العادات والتقاليد. وفي نفس الوقت سوف يعطي المديرون اهتماماً قليلاً لدقة وكفاية المعلومات المحاسبية مع عدم اعطاء اهتمام للمعلومات المطلوبة بواسطة المجتمع أو الجهات الحكومية (Jaggi, 1975).

٢-٢-٥ الدين:

يعتبر الدين من العوامل المؤثرة في تطوير معايير وممارسات المحاسبة. ورغم تأثيره على هيكل الأعمال والمحاسبة، فإن لم يتم الاهتمام به على المستوى الدولي. فالدين الاسلامي يؤثر في معايير المحاسبة الخاصة بالفوائد والزكاة حيث تحرم الشريعة الاسلامية الربا. ويمكن القول بأن الدين كأحد المتغيرات البيئية الثقافية يضيف تعقيداً إلى عملية توحيد أو توفيق معايير المحاسبة على المستوى الدولي (Hamid et al., 1993).

٢-٣ المتغيرات البيئية التعليمية:

تؤثر الخصائص التعليمية للمجتمع في الممارسات المحاسبية السائدة به. وأهم هذه الخصائص ما يلي:

٢-٣-١ درجة الأمية (أو درجة التعليم):

يمكن أن ينعكس ارتفاع مستوى الأمية في عدم القدرة على تطوير أنظمة محاسبية فعالة، بالإضافة إلى انخفاض المقدرة على استخدام المعلومات المحاسبية. ومع ان الدول النامية



تتميز بارتفاع مستوى الأمية، فإن متطلبات التنمية الاقتصادية تقتضي وجود أنظمة محاسبية فعالة يمكنها توفير تلك المتطلبات.

وكلما تحسن مستوى التعليم وانخفضت نسبة الأمية كلما زاد استخدام الأنظمة المحاسبية الأكثر فعالية، والعكس صحيح. إلا أن تأثير متغيرات بيئية أخرى - مثل مصادر التمويل - يمكن أن يغير من تأثير متغير نسبة الأمية. ولقد أشار Arpan & Radebaugh (1985) إلى أنه بالرغم من وجود معدلات أمية مرتفعة في بعض الدول النامية كمصر، فإنها تستخدم أنظمة محاسبية متطورة نسبياً كالنظام المحاسبي الموحد. ويرجع الكاتبان ما سبق إلى أن القطاع الصناعي والحكومي يتم ادارتهما بواسطة افراد على درجة عالية من التعليم.

#### ٢-٣-٢ التوجه الأساسي لنظام التعليم:

يلعب توجه نظام التعليم دوراً جزئياً في تحديد مبادئ المحاسبة. إذ يؤثر إلى أي مدى يتم فيه تدريس المحاسبة في نظام التعليم في عدد الأفراد الذين لديهم بعض الدراية أو التدريب والفهم لامسالك الدفاتر والموازنات والتحليل المالي والمراجعة. كما أن تدريس وقبول الطريقة العلمية في التفكير يؤثر في مدى قبول والتزام الأفراد بعملية التخطيط والرقابة واستخدام الموازنات.

#### ٢-٣-٢ مدى تزويد نظام التعليم المجتمع بمخرجات تتلاءم مع مراحل التنمية المختلفة للدولة:

فكلما أصبح المجتمع صناعياً (أو زادت الصناعة به)، كلما تم انشاء شركات كبيرة الحجم، وكلما زادت الحاجة إلى الاعتماد على البورصة في تدبير الاموال اللازمة لتمويل المشروعات. ويتطلب ما سبق إجراءات وطرق محاسبية أكثر تطوراً وأفراداً أكثر تعليماً. والعكس يحدث في الدول الأقل نمو (أو المتخلفة).

ويجب أن يأخذ نظام التعليم المحاسبي المتبع في أي دولة في الاعتبار الاهداف والاحتياجات الاقتصادية للدولة. فنقل نظام التعليم المطبق في دولة أخرى دون تطويعه لكي يناسب احتياجات البلد المراد تطبيقه فيه، يعتبر ذا فائدة محدودة حيث يجب تطويعه حتى تتحقق الفائدة المرجوة من تطبيقه. وقد لوحظ في كثير من الدول النامية غياب الارتباط بين نوعية التعليم وما تتطلبه احتياجات الدولة من الخريجين (كما ونوعاً)، بما يمثل نقطة ضعف رئيسية في هذه الدول. وقد يرجع هذا إلى تأثير الاستعمار على التعليم بما فيه التعليم المحاسبي وإلى التقليد الاعمى (Enthoven, 1981).

#### ٢-٤ المتغيرات البيئية السياسية:

هناك العديد من العوامل البيئية السياسية التي قد تؤثر في معايير وممارسات المحاسبة،

وأهمها:

## ٢-٤-١ التغييرات في الاتجاهات السياسية:

فالتغيير من اليسار إلى اليمين أو العكس، قد يؤدي إلى تغييرات في مبادئ وممارسات المحاسبة، من خلال اصدار قوانين جديدة. إذ قد يترتب على هذا التغيير قيام الحكومة ببيع أو تملك بعض الشركات بما يتطلب وجود قواعد لتقييم هذه الشركات، وبالتالي قد ينشغل المحاسبون بتحديد القيمة العادلة للشركات التي يتم نقل ملكيتها للأفراد كما هو الحال في مصر نتيجة سياسة خصخصة القطاع العام.

## ٢-٤-٢ اختلاف النظم السياسية:

يتأثر اقتصاد أي دولة بنظامها السياسي. فالاختلافات في الأنظمة السياسية تحدد إلى حد كبير هيكل القطاع الاقتصادي بالدولة ودور الحكومة في هذا القطاع، والذي بدوره يؤثر في معايير وممارسات المحاسبة السائدة بها.

## ٢-٤-٣ تكوين الجماعات (أو الاتحادات) الإقتصادية والسياسية:

فعلى سبيل المثال قامت الدول الأوروبية بتكوين المنظمة الاقتصادية الأوروبية (أو السوق الأوروبية المشتركة) والتي قد تؤثر بدورها في الأنظمة والممارسات المحاسبية للدول الأعضاء. ولمحاولة مثل هذه الاتحادات والجماعات إيجاد تكامل في الأنظمة السياسية والاقتصادية، فإنها تحاول توفيق Harmonization أنظمتها المحاسبية من خلال تقليل الاختلافات في الممارسة العملية بين هذه الدول (Evans et al., 1994; Nobes, 1980, Vander Tas, 1988, Herrmann & Thomas, 1995).

## ٢-٤-٤ أثر التبعية السياسية (الاستعمارية) والاقتصادية على نقل المبادئ والممارسات المحاسبية:

فعلى سبيل المثال، تم نقل المحاسبة البريطانية إلى معظم المستعمرات البريطانية في الماضي، كما أثرت على المحاسبة على مستوى العالم حتى الحرب العالمية الثانية. بعد ذلك بدأ العالم يعتمد أكثر على النموذج الأمريكي في المحاسبة. ويعني ما سبق، أن هناك دولا تعتبر بمثابة الأم بالنسبة للمحاسبة، وان هناك ميل قوي تجاه الارتباط بها من قبل دول أخرى (e.g., Choi & Mueller, 1992; Radebaugh, 1975; Seidler, 1967).

فلقد لوحظ أن الدول التي أستمعرت في الماضي قد تبنت أو أجبرت على تبني النظم المحاسبية للدول المستعمرة رغم عدم تلاؤم هذه الأنظمة مع احتياجاتها و ظروفها البيئية. وبالإضافة إلى ما سبق، فإن المبادئ المحاسبية المطبقة في دولة معينة قد يتم تبنيها بواسطة دولة أخرى إذا كانت الأخيرة ليس لديها هيئة تختص باصدار المعايير المحاسبية أو أن مهنة المحاسبة بها مازالت في بداية عهدها (أو في مرحلة الطفولة)، ومن ثم تعاني من نقائص أو عيوب معينة (Enthoven, 1981). ويسري نفس القول إذا كان مقدار كبير من رأس المال الخاص بأحدى الدول مستثمرا في دولة أخرى في ظل افتراض أن المستثمرين يمكنهم فرض احتياجاتهم المحاسبية على الشركات الموجودة في البلد المستثمر فيها (Hove, 1986).

## ٥-٢ المتغيرات البيئية القانونية:

تتأثر المبادئ والممارسات المحاسبية بالنظام القانوني السائد في الدولة. ويمكن تقسيم الدول من حيث تأثير القانون على المبادئ والممارسات المحاسبية بها إلى مجموعتين:

١ - المجموعة الأولى والتي يؤثر القانون فيها بدرجة كبيرة في المعايير والممارسات المحاسبية أو ما يطلق عليه بالمدخل القانوني legalistic approach. وتمثل هذه المجموعة الدول التي تعتمد على القانون المدني (أو الدستور) Code or Civil law في تحديد المعايير والممارسات المحاسبية، كما هو الحال في ألمانيا وفرنسا. فعلى سبيل المثال، تعتبر محاسبة الشركات في ألمانيا جزءاً من قانون الشركات (Nobes, 1984). ومن النتائج المترتبة على اتباع هذا المدخل في ألمانيا هو أن القوائم المالية لا تمثل بالضرورة المركز المالي العادل وأيضاً النتيجة العادلة لنشاط المشروع، حيث يسمح القانون بتكوين احتياطات سرية في حدود معينة لحماية الدائنين (AAA, 1976).

وتلعب الحكومة في مثل هذه الدول دوراً هاماً في وضع المعايير والممارسات المحاسبية. كما أن مهنة المحاسبة قد تكون ضعيفة نسبياً بالإضافة إلى أن هذه الدول قد لا تفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة لأغراض الضرائب.

ويؤخذ على هذا المدخل أنه قد يتم وضع معايير وممارسات المحاسبة بواسطة القانونيين والذين غالباً ما تكون خلفيتهم المحاسبية محدودة. كما وقد جهلوا مدى صحة وفعالية الممارسة المحاسبية من حيث مدى تمشيها مع النظرية المحاسبية أو مع الأسس الاقتصادية.

٢ - المجموعة الثانية وتمثل الدول التي تعتمد على العرف والعادات (أو القانون غير المكتوب Common law) أو ما يسمى بالمدخل غير القانوني، مثال ذلك الولايات المتحدة. في مثل هذه الدول يتم وضع معايير المحاسبة بواسطة هيئات خاصة كمجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة ولجنة معايير المحاسبة ASC في بريطانيا.

ومن الملاحظ أن المدخل القانوني لوضع معايير المحاسبة يستخدم في كل دولة بصرف النظر عن مدى تقدمها، وإن اختلفت درجة استخدامه من دولة لأخرى. فبالرغم من أن الدول المتقدمة كالولايات المتحدة وبريطانيا تحد من استخدام المدخل القانوني، فإنها قد تلجأ إلى استخدامه في بعض الظروف. فعلى سبيل المثال، في سنة ١٩٧٦ فرضت لجنة بورصة الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة معياراً للافصاح المحاسبي (ASR 190) عن البيانات المعدلة للتقلبات في مستويات الاسعار باستخدام التكلفة الجارية حتى تمكن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي من اصدار المعيار رقم ٣٣ لسنة ١٩٧٩ والذي حل محله.

ويستنتج من العرض السابق وجود اختلافات في الظروف أو العوامل البيئية بين الدول مهما بلغت مرحلة تقدمها الاقتصادي، بما يستوجب مراعاة مثل هذه الاختلافات عند تطوير

معايير المحاسبة وخاصة بالدول النامية، أو عند نقل تكنولوجيا المحاسبة من الدول المتقدمة للدول النامية، أو عند محاولة اتباع معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية.

### ٣ - مداخل تطوير معايير المحاسبة بالدول النامية:

سبق الإشارة إلى أن هناك خمسة مداخل يمكن إستخدامها في تطوير معايير المحاسبة المالية بالدول النامية هي:

١ - اعداد معايير محلية (أي تطوير معايير محاسبية تدريجيا اعتمادا على الذات وبمعزل عن الآخرين).

٢ - الاعتماد على معايير اقليمية يتم وضعها بواسطة مجموعة دول ترتبط معها الدولة النامية باتحاد اقتصادي و/أو سياسي.

٣ - إتباع معايير المحاسبة الدولية.

٤ - نقل تكنولوجيا المحاسبة من الدول المتقدمة.

٥ - دراسة العلاقة بين المحاسبة والبيئة المحيطة بها في الدول المتقدمة بهذه الاستفادة من ذلك في تطوير معايير محاسبية تلائم الظروف البيئية للدولة النامية المعينة.

وسوف يتم تناول هذه المداخل بشيء من التفصيل كما هو موضح أدناه.

### ١-٣ وضع معايير محلية:

يشير هذا المدخل إلى قيام الدولة النامية المعينة بتطوير وبناء معايير المحاسبة بها بمعزل عن الدول الأخرى. بعبارة أخرى، يتم تطوير معايير المحاسبة في هذه الحالة من خلال التطوير التدريجي وبمعزل عن التأثيرات المحاسبية للدول المتقدمة (e.g., Scott, 1970; Amenkhiem, 1986). ويرى Choi & Mueller (1992) أنه في ظل هذا المدخل يتم النظر إلى المحاسبة كوظيفة تخدم مشروعات الأعمال، وبالتالي يمكن أن تضع لنفسها هيكلًا معينًا يشق أساسًا من بيئة الأعمال التي تخدمها. كما يرى هذان الكاتبان أيضاً بأن الأساس الذي يمكن استخدامه في تطوير معايير المحاسبة يعتمد على استقراء ممارسات الأعمال والممارسات المحاسبية الموجودة. وفي ظل مثل هذه الاستجابة العملية أو النفعية Pragmatic لاحتياجات الممارسة بالوحدات الاقتصادية، فإن الأسلوب الذي يمكن استخدامه في تطوير معايير المحاسبة يكون من خلال مدخل التطوير التدريجي، بحيث يحقق كل معيار أو مبدأ محاسبي شرط المنفعة العملية للمشروعات الاقتصادية. وقد سلك تطوير معايير المحاسبة في الولايات المتحدة وبريطانيا وفرنسا - في الماضي - هذا المسلك (Amenkhiem, 1986).

ويعاب على هذا المدخل أن تطوير معايير وممارسات المحاسبة بمعزل عن الآخرين كالذي سبق أن اتبعته الدول المتقدمة من قبل وهي في بداية مراحل نموها لن يكون هو الأسلوب السريع لتطوير معايير المحاسبة في الدول النامية والتي هي في حاجة ملحة إليها. ويرى Scott (1970) إن اتباع هذا المدخل في الدول النامية، قد يؤدي إلى تطوير بطئ لمعايير

المحاسبة بها، بالإضافة إلى أنه قد يتضمن بعض الخصائص التي قد تكون مقيدة لمساهمة المحاسبة في التنمية الاقتصادية. كما أنه في ظل تشابك الأنشطة والعلاقات الاقتصادية بين الدول وتحرير التجارة الدولية وغيرها من الارتباطات الاقتصادية والسياسية في وقتنا الحاضر، فإنه من الصعوبة بمكان تطوير معايير المحاسبة في الدول النامية بمعزل عن الآخرين. وحتى إذا كان ذلك ممكناً، فإنه قد لا ينجح في تحقيق التعجيل المطلوب في الجداول الزمنية للنمو الاقتصادي والتي تمثل الدواء الملئم للدول النامية. ولذلك يرى Choi & Mueller (1992) أنه يمكن التغلب على البطء في تطوير معايير المحاسبة من خلال الاستفادة من الحصيلة المتراكمة من المعرفة والتكنولوجيا بالدول الصناعية المتقدمة والمجاورة للدول النامية، أي بالاعتماد على تكنولوجيا الآخرين كما سيتضح في المدخل الرابع.

### ٢-٣ معايير إقليمية:

يتمثل مدخل الاعتماد على معايير محاسبية إقليمية في توفيق المعايير والممارسات المحاسبية بين مجموعة من الدول ترتبط ببعضها باتحاد اقتصادي و/أو سياسي. إلا أن هذا المدخل يؤخذ عليه أن اختلاف الظروف البيئية بين دول الاتحاد (أو التعاون) الاقتصادي و/أو الاتحاد السياسي، يمكن أن يؤدي إلى استمرار وجود اختلافات في المعايير المحاسبية بين الدول محل التوفيق. فبالرغم من الارتباط بين معظم دول أوروبا الغربية في اتحاد إقليمي، فما زال هناك اختلافات كبيرة في الممارسات والمبادئ المحاسبية بين هذه الدول بسبب اختلاف ظروفها البيئية، وإن بذلت محاولات للتوفيق Harmonization بين المعايير المحاسبية لهذه الدول. فعلى سبيل المثال توصلت دراسة Herrmann & Thomas (1995) إلى أنه قد تم توفيق الممارسات والمعايير الخاصة بترجمة العملات الأجنبية للأصول والالتزامات ومعالجة فروق الترجمة، وتقييم المخزون، في حين لم يتم توفيق المعايير والممارسات المحاسبية الخاصة بكل من تقييم الأصول الثابتة، والإهلاك، وشهرة المحل، وتكاليف الأبحاث والتجارب، ونظام تحديد تكلفة المخزون، وترجمة العملات الأجنبية الخاصة بالإيرادات والمصروفات.

ومن وجهة نظر الدول النامية، فإنها يمكن أن تعتمد في وضع معاييرها المحاسبية عن طريق الاستعانة بالمعايير الإقليمية لدول ترتبط معها بعلاقات (أو اتحاد) اقتصادية و/أو سياسية. ومن ناحية، فإن هذا المدخل يتميز بأنه لا يحتاج إلى وقت طويل أو إلى تكلفة مرتفعة لعملية وضع المعايير المحاسبية في الدول النامية. إلا أن هذا المدخل يؤخذ عليه أن الظروف البيئية السائدة في الدولة (أو الدول) النامية تختلف عن الظروف البيئية السائدة في الدول التي تقوم بنقل معاييرها الإقليمية (ناهيك عن اختلاف الظروف البيئية بين هذه الدول ذاتها). ونتيجة لذلك، فإن المعايير الإقليمية التي يتم نقلها إلى الدول النامية قد تكون غير ملائمة لظروفها البيئية. ومن ناحية أخرى، فإن الدول النامية التي ترتبط فيما بينها باتحاد إقليمي، قد لا تستطيع الاعتماد على توفيق المعايير والممارسات المحاسبية فيما بينها، نتيجة لعدم وجود معايير محاسبية خاصة بكل منها.

### ٣-٣ تبني أو اتباع معايير المحاسبة الدولية:

لقد تبني العديد من الدول النامية (على سبيل المثال نيجيريا) معايير المحاسبة الدولية وأعطت لها أهمية أكثر مما أعطتها لها الدول المتقدمة كالولايات المتحدة وبريطانيا رغم أنهما يمتلكان السيطرة والتأثير القوي على محتويات هذه المعايير. ويظهر تبني المعايير الدولية مدى رغبة الهيئات المهنية بالدول النامية لأن تعمل أو تتمشى مع الأوضاع الدولية، وهو ما حدث في مصر عند عقد المؤتمر الدولي للمحاسبة في ديسمبر سنة ١٩٨٠ بالقاهرة بواسطة نقابة التجار المصريين المصرية حيث تم التوصية باتباع مصر لمعايير المحاسبة الدولية (Samuels Oliga, 1982).

ويعاب على معايير المحاسبة الدولية عدم الأخذ في الاعتبار عند تحديدها الاحتياجات الخاصة بالدول النامية، رغم أنه من المتعارف عليه أن المحاسبة تؤدي وظيفة خدمية. حيث يعتمد نفعها على مدى أخذها في الاعتبار للمتغيرات البيئية السياسية والاقتصادية والثقافية والقانونية التي تعمل في نطاقها. فإذا فشلت المحاسبة في اجتياز إختبار المنفعة أو الملاءمة، تصبح وظيفتها أو منفعتها مشكوكاً فيها.

ورغم أن معظم الدول النامية لديها أنظمة محاسبية نادرا ما تعكس احتياجاتها وظروفها البيئية، فإن اتباع معايير المحاسبة الدولية وتغيير الأنظمة المحاسبية القديمة وغير الملائمة بأنظمة جديدة يفترض أنها تناسب احتياجات التنمية بها قد يؤدي إلى أحداث أضرار أكثر في هذه الدول النامية عما لو بقي الوضع على ما هو عليه. فقد لاحظ (Samuels & Oliga 1982) أن محاولة توفيق أو توحيد معايير المحاسبة دوليا ليس أكثر من عملية تدويل للمعايير المحلية للأعضاء المسيطرين على لجنة معايير المحاسبة الدولية لكي تصبح معايير دولية. فوجود عدم توازن في القوى بين الدول النامية والدول الانجلو - أمريكية Anglo - Americans يؤدي إلى وضع معايير لا تناسب الدول النامية ولا تتمشى مع القيم السائدة بها، حيث لا يمكن فصل المحاسبة عن البيئة التي تعمل فيها (Percera, 1989).

ويجب أن يتم تطوير المحاسبة في كل دولة من الدول النامية بشكل ملائم لأهداف واحتياجات الدولة المعنية. فالمتغيرات البيئية بالدولة المعنية هي التي تحدد الشكل أو النمط الملائم لتطوير معايير المحاسبة بها. لذا فإن الأفضل للدول النامية التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها أن تعتمد على مدخل بديل يتمثل في دراسة البيئة السياسية والثقافية والاقتصادية والقانونية التي تعمل في نطاقها المحاسبة في الدول المتقدمة، على أن يتبع ذلك تحليلا لممارسات المحاسبة والتقارير الخارجية بالدول المتقدمة لتحديد أي منها يمكن اتباعه أو تطويعه بما يلائم احتياجات الدولة النامية المعنية في ضوء ظروفها البيئية (Amenkhienan, 1986) وهو ما سيتم تناوله في المدخل الخامس.

### ٣-٤ تطوير معايير المحاسبة من خلال نقل تكنولوجيا المحاسبة من الدول المتقدمة:

يمكن نقل تكنولوجيا المحاسبة إلى الدول النامية من خلال الوسائل التالية:

- ١ - أنشطة شركات المحاسبة العالمية والتي لها مكاتب أو فروع في معظم الدول النامية.
- ٢ - تنظيمات التعاون الدولية وغيرها من المساعدات التي تقدمها الدول الصناعية والمتقدمة للدول النامية.
- ٣ - الشركات متعددة الجنسية.

ويرى (1973) Enthoven أن المحاسبة والمحاسبين في الولايات المتحدة قد أثروا بشكل إيجابي على النظم والمعايير المحاسبية في العديد من الدول النامية من خلال أنشطة كل من الشركات متعددة الجنسية وشركات المحاسبة الأمريكية. ويرد هذا الكاتب ذلك إلى أن نماذج المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية الجيدة والمصاحبة لاستثمارات الشركات الأمريكية متعددة الجنسية تؤثر إلى حد كبير في تطوير المحاسبة المحلية (أو الوطنية) بالدول النامية التي تعمل بها هذه الشركات. كما أن شركات المحاسبة الأمريكية تؤثر أيضاً في الممارسات المحاسبية للوحدات الاقتصادية الوطنية بالدول النامية التي تعمل بها. ويؤيد (1970) Scott ما سبق باعتباره أن الوسيطتين السابقتين هما أهم وسائل نقل تكنولوجيا المحاسبة للدول النامية. ويرى الباحث أنه رغم انتهاء الاستعمار السياسي بشكله التقليدي في الماضي فإن تأثير التبعية الاستعمارية مازالت قائمة بالنسبة لبعض البلدان النامية سواء اتخذت شكل تبعية سياسية أو اقتصادية، بما يؤدي إلى نقل تكنولوجيا المحاسبة إلى الدول التابعة.

ويؤيد (1973) Enthoven إنشاء هيئة مساعدة أمريكية لأغراض مساعدة الدول النامية في تطوير المحاسبة بها، لما لخبرة محاسبي الولايات المتحدة في هذا الصدد، بالإضافة إلى زيادة الطلب على مساعدات الولايات المتحدة للدول النامية في المجالات المحاسبية المختلفة. كما يمكن الحصول على دعم أو مساعدة من الأمم المتحدة والبنك الدولي والمنظمات الإقليمية في هذا الصدد.

وتعتبر حالة أندونيسيا مثلاً لنقل تكنولوجيا المحاسبة من خلال تأثير الشركات متعددة الجنسية وشركات المحاسبة العالمية وتنظيمات المساعدات الدولية. فقد لوحظ وجود تشابه كبير بين معايير المحاسبة والمراجعة التي يتبناها مجمع المحاسبين الإندونيسي وبين المعايير الخاصة بمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (Amenkhienan).

ويعاب على هذا المدخل ما قد ينتج عنه من نقل حتمي لجوانب معينة من الممارسات والمعايير المحاسبية من الدول المتقدمة إلى الدول النامية والتي قد لا تلائمها مثل هذه المعايير والممارسات. فمن الأفضل مراعاة الظروف البيئية للدول النامية عند نقلها مبادئ وممارسات محاسبية من الدول المتقدمة، بدلاً مما يمكن أن يحدث من نقل أعمى للمعايير بطريقة أو بأخرى. ومرد ذلك أن مهنة المحاسبة أو سلطة وضع المعايير والممارسات (الحكومة غالباً) في الدول النامية - والتي تحدد هيكل وطبيعة المحاسبة بهذه الدول - قد لا تمتلك مستوى

الخبرة المحاسبية اللازم لتمييز خصائص المحاسبة في الدول المتقدمة إزاء البيئة التي تعمل بها وذلك لاختيار ما يناسب منها الدول النامية وظروفها البيئية وأحتياجات التنمية الاقتصادية بها، إذ غالباً ما تميل إلى قبول ما يعتبر متاحاً. ولما كانت المعايير المحاسبية بالدول المتقدمة ليست خالية من العيوب، فإن دمجها مع الظروف البيئية للدول النامية والمختلفة عما هو موجود بالدول المنقول منها غالباً ما يؤدي إلى تفاقم مثل هذه الجوانب السلبية (Amenkhienan, 1986).

### ٣-٥ تطوير معايير المحاسبة للدول النامية إستناداً إلى تحليل مبادئ وممارسات المحاسبة في الدول المتقدمة إزاء المتغيرات البيئية السائدة بها:

يعتمد هذا المدخل على تحليل مبادئ المحاسبة والممارسات الخاصة بالتقارير الخارجية والموجودة في الدول المتقدمة والظروف البيئية الاقتصادية والسياسية والثقافية والتعليمية والقانونية التي تعمل في ظلها الأنظمة المحاسبية بهذه الدول، بهدف بناء اطار أو هيكل فكري يمكن للدول النامية استخدامه في اشتقاق معايير المحاسبة الملائمة لها في ضوء تحليلها لظروفها البيئية. ومن ثم، فإن أي معايير محاسبية سوف تنشأ من عملية التحليل السابقة سوف تحقق معياري الملاءمة والمنفعة. ويتمشى هذا المدخل مع الاطار المقارن الذي أوصت به لجنة المحاسبة الدولية بجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA, 1977) بما يؤدي إلى تجنب الانتقادات الموجهة للمداخل السابقة.

ويشار إلى هذا المدخل بمدخل البدء من الصفر - base Zero أو كما يطلق عليه Scott (1970) البداية الجديدة Fresh Start. ويرى هذا الكاتب أنه من الأفضل إيقاف العمل بالأنظمة المحاسبية العتيقة نسبياً بالدول النامية ثم محاولة تطوير معايير وأنظمة محاسبية على أساس بداية جديدة (أو طازجة) تقوم على أساس معايير للتعليم المحاسبي والممارسة المحاسبية والمهنية. ورغم ملاءمة هذا المدخل لتطوير معايير المحاسبة بالدول النامية، فإنه قد لقي اهتماماً قليلاً من هذه الدول. فالإتجاه الشائع في معظم الدول النامية هو اتباع فلسفة سياسية مبنية على أساس الإحتياجات الاجتماعية للدولة ثم محاولة مقابلة هدف الفلسفة السياسية مع التنظيمات الاقتصادية القانونية الأساسية المتوافقة مع هذا الهدف. وما يعتبر مفقوداً هو المقوم الأساسي الذي يسهل عملية التنمية الاقتصادية والسياسية ككل، ألا وهو النظام المحاسبي الملائم والذي يجب أن يتم تطويره. فالأنظمة المحاسبية الموجودة في الدول النامية تثبط همم وجهود واضعي الشكل السياسي والاقتصادي للدولة، كما أن القبول غير الواعي لأنظمة أو أنماط محاسبية خاصة بدول متقدمة، قد لا يقلل من مثل هذا الاحباط بل قد يضيف إليه (Amenkhienan, 1986).

ويستنتج من المداخل الخمسة السابقة، أن المدخل الأخير هو أنسب هذه المداخل بالنسبة للدول النامية حيث يعتمد على تحليل الظروف البيئية للدول المتقدمة إزاء مبادئ وممارسات المحاسبة بها ثم تحديد الظروف البيئية للدولة النامية المعينة ومدى تشابهها مع الظروف البيئية للدولة المتقدمة أو مجموعة الدول المتقدمة والتي يمكن اتباع معايير المحاسبة بها.



٤ - الدراسات السابقة:

هناك الكثير من الكتابات التي تعرضت لعلاقة المحاسبة (كقياس أو افصاح أو نظم أو معايير محاسبية) بالمتغيرات البيئية. فقد تناول العديد من الدراسات السابقة أثر المتغيرات البيئية على النظم المحاسبية للدول (e.g., Seidler, 1967; Mueller, 1968; AAA, 1977; Frank, 1979; Nair & Frank, 1980; Ahmed, 1995; Douppnik & Salter, 1995) أو على تطوير المبادئ أو المعايير المحاسبية (e.g., Radebaugh, 1975, Amenkhnian, 1986). كما تناولت بعض الدراسات تأثير الثقافة على النظم والتقارير والمعايير والافصاح المحاسبي (e.g., Jaggi, 1975; Bloom & Naciri, 1989; Perera, 1989; Hamid et al., 1993, Salter & Niswander, 1995; Baydoun & Willet, 1995)

وسوف يتم التركيز في هذا البحث على أهم الدراسات وثيقة الصلة بموضوع البحث وخاصة تلك التي اهتمت بتصنيف الدول في مجموعات وفقاً للمبادئ والممارسات المحاسبية و/أو وفقاً للمتغيرات البيئية.

٤ - ١ دراسة Seidler (1967)

استهدفت هذه الدراسة التعرف على الانماط الرئيسية للممارسات المحاسبية للدول وتفسيرها. وقد قام Seidler بتطوير اطار لتبويب الدول على أساس نموذج المحاسبة المطبق فيها مستخدماً مجال التأثير أو النفوذ Sphere of influence لدول معينة تمثل دولاً أم mother Countries (أحد المتغيرات البيئية السياسية) كأساس للتبويب. وقد توصلت الدراسة إلى ثلاثة نماذج محاسبية هي: النموذج البريطاني، والنموذج الأمريكي، والنموذج الأوروبي. وقد لاحظ هذا الكاتب أنه بالإضافة إلى التأثير الاستعماري (أو الارتباط السياسي) على انمبائ والممارسات المحاسبية، فإن هناك عوامل أخرى تؤثر عليها مثل تدفق رؤس الاموال بين الدول، ومدى سيادة القانون المدني أو العرف والعادات في عمليات التشريع، وأهداف الضرائب، ومدى حدة التضخم.

٤ - ٢ دراسة Mueller (1968)

اعتمدت هذه الدراسة في تبويب الدول على أربعة متغيرات بيئية، وهذه المتغيرات

هي:

- ١ - مرحلة التنمية الاقتصادية.
- ٢ - مدى الاعتماد على مجموعة من القوانين.
- ٣ - درجة التعقيد بالنسبة لنشاط المشروعات.
- ٤ - التوجه السياسي.

وباستخدام المدخل الاستنباطي تم تقسيم الدول إلى عشر مجموعات هي: مجموعة الولايات المتحدة وكندا وهولندا، مجموعة دول الكومنولث (فيما عدا كندا)، مجموعة ألمانيا واليابان، مجموعة دول أوروبا (فيما عدا هولندا والدول الاسكندنافية)، مجموعة الدول الاسكندنافية، مجموعة اسرائيل والمكسيك، مجموعة امريكا الجنوبية، مجموعة الدول النامية

بالشرق الاقصى والادنى، مجموعة افريقيا (فيما عدا جنوب افريقيا، ومجموعة الدول الشيوعية.

#### ٣-٤ دراسة Abu - Jabrah (1972)

استهدفت هذه الدراسة تصنيف ٧٩ دولة إلى مجموعات على أساس الخصائص الاقتصادية لهذه الدول بهدف التوصية باطار معين للتقارير المالية القطاعية للشركات متعددة الجنسية طبقاً للمجموعات. وقد استخدم هذا الكاتب ثمانية متغيرات بيئية اقتصادية (مثل ذلك الدخل القومي للفرد، الانفاق الاستهلاكي الخاص، والتغير في الرقم القياسي لاسعار المستهلكين...) كأساس لتبويب الدول إلى مجموعات. وقد توصلت الدراسة إلى ثمانية مجموعات تختلف فيما بينها من حيث الخصائص الاقتصادية.

ويلاحظ أن دراستي Abu - Jabrah & Mueller لم تصنف الدول حسب المبادئ والممارسات المحاسبية وانما حسب الخصائص الاقتصادية والتي غالباً ما ينتج عنها تشابه في الممارسات المحاسبية بين الدول المتشابهة في الخصائص الاقتصادية.

#### ٤-٤ دراسة AAA (1977)

قامت لجنة المحاسبة الدولية بجمعية المحاسبة الامريكية AAA باجراء هذه الدراسة بهدف تطوير نموذج أكثر شمولاً لتأثير المتغيرات البيئية الاجتماعية والاقتصادية على النظم المحاسبية الدولية. وقد تم الاعتماد على علم التشكيل أو المورفولوجيا morphology (والذي يستخدم في بعض العلوم الطبيعية كالأحياء وبعض العلوم الاجتماعية). في هذه الدراسة بالإضافة إلى تجميع بيانات من شركات تمثل ٦ دول مختلفة. وقد حددت اللجنة خمس مناطق للنموذج أو التأثير المحاسبي وهي: النموذج الانجليزي، والنموذج الفرنسي - البرتغالي - الاسباني، والنموذج الالمانى - الهولندي، والنموذج الأمريكى، والنموذج الشيوعى.

وقد تم ربط كل من المعلومات عن المتغيرات البيئية الاقتصادية والاجتماعية والمعلومات المحاسبية والمالية بمناطق التأثير المحاسبي الخمس السابقة. وقد توصلت الدراسة إلى أربع مجموعات أو نماذج فقط هي: النموذج الانجليزي، والنموذج الفرنسي، والنموذج الاسباني، والنموذج الالمانى - الهولندي. ووفقاً لهذا التصنيف فإن النموذج الانجليزي أيضاً يضم الولايات المتحدة.

#### ٤-٥ دراسة Frank (1979)

استهدفت هذه الدراسة فحص إلى أي مدى تختلف مبادئ وممارسات المحاسبة بين ٣٨ دولة غير شيوعية (تمثل عينة الدراسة) مع ربط هذه الاختلافات ببعض المتغيرات البيئية الثقافية والاقتصادية السائدة في هذه الدول. وقد تم الحصول على بيانات عن مدى اسخدام ٢٣٣ مبدأ وممارسة محاسبية في الدول الممثلة للعينة من الاستقصاء الذي أجرته إحدى شركات المحاسبة العالمية (Price Waterhouse). وباستخدام التحليل العاملي Factor Analysis تم تبويب الدول إلى أربع مجموعات هي النموذج البريطاني ودول الكومنولث، ونموذج أمريكا

اللاتينية، والنموذج الأوربي، ونموذج الولايات المتحدة، حيث تتشابه الدول في كل مجموعة في المبادئ والممارسات المحاسبية المطبقة بها.

وللتحقق من صحة التبويب السابق، قام Frank بدراسة علاقة المتغيرات البيئية الاقتصادية والثقافية بالمبادئ والممارسات المحاسبية للوقوف على مدى تشابه كل مجموعة من المجموعات الاربع السابق تبويبها طبقاً للمبادئ والممارسات المحاسبية وذلك من حيث المتغيرات البيئية الساندة بها. وقد استخدم هذا الكاتب تسع متغيرات بيئية (متغير ثقافي واحد هو اللغة، وثمانية متغيرات اقتصادية، وهي التي سبق أن استخدمها Abu - Jabra في دراسته).

وقد تم استخدام تحليل التمايز في ربط المتغيرات البيئية مع عضوية كل مجموعة. وقد أوضحت نتائج الدراسة أن تبويب الدول على أساس المبادئ والممارسات المحاسبية كان صحيحاً بنسبة ٨٣٪، حيث كانت نتائج التحليل الأحصائي معنوية. وتمثل نتائج التحليل تدعيماً غير مباشر للإعتماد على تحليل المتغيرات البيئية عند تطوير إطار للمبادئ والممارسات المحاسبية

#### ٤ - ٦ دراسة (1986) Amenkhienan

استهدفت هذه الدراسة تحليل المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المتقدمة تجاه العوامل البيئية الاقتصادية والثقافية والسياسية والقانونية الموجودة بهذه الدول، لتحديد مدى إمكانية استخدام المتغيرات البيئية في تبويب نظم المحاسبة بالدول المتقدمة في مجموعات بما يساعد في اقتراح نموذج يمكن استخدامه في تطوير معايير المحاسبة بالدول النامية.

وباختيار عينة من ٢١ دولة متقدمة، وباستخدام أسلوب التبويب المقترح بواسطة AAA (1977)، تم تجميع بيانات عن ١٢ متغير بيئي (متغير ثقافي، ومتغير قانوني، ومتغير سياسي، و ٩ متغيرات اقتصادية)، و ٢٦٧ مبدأ محاسبي (من الاستقصاء الذي أجرته شركة Price Waterhouse) تم تخفيضها إلى ٢١ مبدأ ممثلة لها. وباستخدام التصنيف متعدد الأبعاد Multidimensional Scaling تم تبويب الـ ٢١ دولة على أساس مدى التشابه في الظروف البيئية، بالإضافة إلى مدى التشابه في المبادئ والممارسات المحاسبية. وقد توصلت الدراسة إلى أربعة نماذج هي: النموذج الانجليزي (٨ دول)، والنموذج الالمانى الياباني (٥ دول)، والنموذج الأسباني (٣ دول)، والنموذج الأوربي (٣ دول)، بالإضافة إلى دولتين لم يتمكن الأسلوب المتبع من تصنيفهما في أي من النماذج الأربعة حيث تعتبر من القيم الشاذة Outliers

وقد تم استخدام تحليلي التمايز والارتباط في ربط التبويب طبقاً للمبادئ والممارسات المحاسبية بالتبويب طبقاً للمتغيرات البيئية، ووجدت النتائج معنوية. وتؤكد هذه النتائج جزئياً ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Frank, 1979; Mueller, 1968; Scidler, 1967). كما ابرزت نتائج هذه الدراسة أن أهم المتغيرات البيئية المفسرة لتحديد مدى وقوع الدولة المعينة في أي مجموعة من حيث المبادئ والممارسات المحاسبية هي: ١ - الإنفاق الاستهلاكي الخاص، ٢ - استخدام أو عدم استخدام اللغة الإنجليزية، ٣ - معدل التضخم و ٤ - ما إذا كان النظام القانوني يعتمد على العادات والعرف والتقاليد أم لا.

وقد اقترح هذا الكاتب نموذجاً يعتمد على دراسة المتغيرات البيئية بالدول المتقدمة ومبادئ المحاسبة بها ثم تحديد مدى التشابه في الظروف البيئية للدولة النامية المعينة مع الظروف البيئية لأي مجموعة من مجموعات الدول المتقدمة المقترحة، بما يساعد في وضع معايير محاسبية للدول النامية. وستحاول الدراسة الحالية اختبار مدى قبول هذا المدخل مع المدخل الأخرى لوضع معايير المحاسبة بالدول النامية.

#### ٤-٧ دراسة Gray (1988)

تقترح هذه الدراسة نموذجاً لتأثير العوامل الثقافية (أو أبعاد القيم المجتمعية) على الانظمة والممارسات المحاسبية. ويعتمد نموذج Gray على نموذج Hofstede حول تأثير العوامل الثقافية (أو القيم المجتمعية) على الممارسات الادارية. ووفقاً لنموذج Hofstede فإن أبعاد القيم المجتمعية تتمثل في: الفردية مقابل التكاتف الجماعي Individualism versus Collectivism، والتفاوت الكبير مقابل التفاوت الصغير في السلطة large versus Small Power distance، والتفادي القوي مقابل التفادي الضعيف لعدم التأكد Strong versus weak uncertainty avoidance، والقيم المادية مقابل القيم المعنوية Masculinity versus Femininity. واستناداً إلى نموذج Hofstede، يقترح Gray أربعة أبعاد للقيم المحاسبية Accounting value Dimensions ترتبط وتتأثر بأبعاد القيم المجتمعية، وتؤثر على الأنظمة والممارسات المحاسبية. وتتمثل أبعاد القيم المحاسبية في المهنية مقابل السيطرة القانونية، والتوحيد مقابل المرونة، والتحفظ مقابل التفاؤل، والسرية مقابل الوضوح.

ووفقاً لنموذج Gray، فإن تفضيل تطبيق الحكم المهني وسيطرة المهنة على وضع المعايير أو تفضيل تنظيم القوانين للقواعد والممارسات المحاسبية، إنما يرتبط ببعد الفردية/ التكاتف الجماعي، وبعد تفادي عدم التأكد. كما أن تفضيل توحيد الممارسات المحاسبية أو تفضيل السماح بمرونة نسبية في هذه الممارسات يرتبط بكل من بعد الفردية/ التكاتف الجماعي وبعد تفادي عدم التأكد. ومن ناحية ثالثة، فإن تفضيل التحفظ في القياس، أو تفضيل ممارسات قياس أقل تحفظاً إنما يرتبط ببعد تفادي عدم التأكد، وبدرجة أقل قوة مع كل من بعد الفردية/ التكاتف الجماعي وبعد القيم المادية/ القيم المعنوية. وأخيراً فإن تفضيل السرية أو تفضيل الإفصاح التام يرتبط بكل من بعد الفردية/ التكاتف الجماعي، وبعد تفادي عدم التأكد، وبعد تفاوت السلطة.

#### ٤-٨ دراسة Bloom & Naciri (1989)

استهدفت هذه الدراسة تحليل عمليات وضع المعايير المحاسبية في ٩ دول (الولايات المتحدة، كندا، إنجلترا، ألمانيا، استراليا، نيوزيلندا، السويد، اليابان، سويسرا). وقد ركزت هذه الدراسة على أوجه التشابه والاختلاف في وضع المعايير المحاسبية مع تبريرها من منظور اختلاف البيئة الثقافية بين الدول. وقد قام الكاتبان بإجراء هذه الدراسة من خلال فحص الدراسات السابقة والمناقشة مع المسؤولين عن وضع المعايير رسمياً، والاكاديميين في الدول محل الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود فروق معنوية وهامة في وضع المعايير بين الدول انتمثلة للعينة بما يتمشى مع الاختلافات في البيئة الثقافية في هذه الدول. كما أظهرت نتائج الدراسة وجود عدد من أوجه التشابه في عمليات وضع المعايير أهمها - على سبيل المثال - إشترك القطاعين العام والخاص في تطوير معظم المعايير المحاسبية.

٤ - ٩ دراسة (1994) Mueller et al.,

وفقاً لهذه الدراسة فإن الممارسات المحاسبية لا تكون متماثلة بين أي دولتين، نتيجة لاختلاف الظروف أو العوامل البيئية التي تؤثر على نمط الممارسات المحاسبية في كل دولة. ويرى هؤلاء الكتاب أنه يمكن تصنيف الدول تبعاً لمدى التشابه في الممارسات المحاسبية السائدة فيها. وتقتصر الدراسة تصنيف معظم دول العالم - استناداً للاستنباط - إلى خمس مجموعات أو نماذج هي:

- ١ - النموذج البريطاني - الأمريكي (٤٣ دولة).
- ٢ - النموذج الأوربي (٢٨ دولة من بينها مصر).
- ٣ - نموذج أمريكا الجنوبية (٩ دول).
- ٤ - نموذج الاقتصاد المختلط (ويشمل ٢٥ دولة في أوروبا الشرقية والاتحاد السوفيتي السابق).
- ٥ - نماذج سوف تنشأ أو تستجد (وتشمل النموذج الاسلامي، ونموذج المعايير الدولية).

٤ - ١٠ دراسة (1995) Salter & Niswander

اهتمت هذه الدراسة بتناول القضايا التي اثارها دراسة Gray (1988) من خلال قياس القيم المحاسبية Values التي اقترحها Gray في نمودجه والتي تمثل المتغيرات التابعة في هذه الدراسة، بالإضافة إلى اختبار الفروض التي تربط القيم المحاسبية بالبناء الثقافي (أو القيم المجتمعية) كما حدده Hofstede لتعيين العلاقة بين هذه العناصر إن وجدت. كما اقترح الكاتبان إضافة متغيرات أخرى مستقلة ليست متغيرات ثقافية ولكنها تدعم تأثيرات الثقافة.

وبتجميع البيانات اللازمة للدراسة من ٢٩ دولة، وجد الكاتبان أنه بينما يقدم نموذج Gray تفسيراً احصائياً معنوياً في شرح وتبرير ممارسات التقارير المالية القائمة، فإنه ضعيف نسبياً في تفسير الهياكل التنظيمية والمهنية من المنظور الثقافي. كما أظهرت الاختبارات الاحصائية أن كلا من تطوير سوق رأس المال ومستويات الضرائب يدعمان التفسير الذي قدمه نموذج Gray.

ويستنتج من الدراسات السابقة امكانية تصنيف الدول إلى مجموعات متشابهة من حيث المبادئ والممارسات المحاسبية المطبقة بها مع تفسير مثل هذا التصنيف من خلال بعض المتغيرات البيئية التي يمكن قياسها واخضاعها للتحليل. كما ابرزت هذه الدراسات أيضاً تأثير المتغيرات البيئية على المحاسبة ككل وخاصة المتغيرات البيئية الاقتصادية والثقافية، بما يلفت نظر الدول النامية التي توجيه الاهتمام لمثل هذه المتغيرات عند محاولة تطوير معايير المحاسبة المالية بها والاستفادة من مدى تشابه ظروفها البيئية مع الظروف البيئية لبعض

مجموعات الدول المتقدمة التي كشفت عنها التحليل في دراسة Amenkhienan (1986) حتى يمكن الاستفادة من معايير المحاسبة بهذه الدول المتقدمة عند تطوير معايير المحاسبة بالدول النامية.

#### ٥ - فرضيات البحث:

أظهر الاستعراض السابق الاطار النظري للمتغيرات البيئية وتأثيرها على المبادئ والممارسات المحاسبية المتبعة، والمداخل التي يمكن استخدامها في وضع معايير المحاسبة في الدول النامية، وما توصلت اليه الدراسات السابقة في هذا الصدد، ويقترح هذا العرض (أو التحليل) أن المتغيرات البيئية وخاصة الاقتصادية والثقافية تؤثر في القياس والافصاح المحاسبي والنظم والمعايير المحاسبية بالدول المختلفة، وأن هناك ارتباط بين المتغيرات البيئية والمبادئ والممارسات المحاسبية. كما أوضح العرض السابق أنه لكي تحقق الدول النامية تقدماً ورخاءاً اقتصادياً، فيجب أن يكون لديها أنظمة محاسبية جيدة تتلاءم مع ظروفها البيئية. أيضاً أبرز التحليل السابق أن من أهم مقومات النظام المحاسبي الجيد هو وجود مجموعة من المعايير المحاسبية تلائم الظروف البيئية للدول المعنية. كما يقترح العرض السابق أن المدخل الذي يعتمد على تحليل مبادئ وممارسات المحاسبة بالدول المتقدمة إزاء ظروفها البيئية، ثم تحديد مدى تشابه الظروف البيئية للدولة النامية المعنية مع دولة أو مجموعة دول متقدمة وإختيار (و/ أو تكييف) النموذج الملانم بيئياً إنما يمثل المدخل الأكثر ملاءمة لظروف الدول النامية عند وضع معايير محاسبية لها.

مما سبق يمكن اشتقاق الفرضين التاليين في صورتها البديلة:

**الفرض الأول:** أن هناك علاقة ارتباط بين المتغيرات البيئية ومدخل (أو مداخل) تطوير معايير المحاسبة - في الدول النامية - الأكثر أخذاً للظروف البيئية في الاعتبار.

**الفرض الثاني:** أن المدخل الأكثر ملاءمة لتطوير معايير المحاسبة في الدول النامية هو الذي يتم من خلال دراسة مبادئ وممارسات المحاسبة بالدول المتقدمة إزاء الظروف البيئية السائدة بها، ثم تحليل الظروف البيئية للدولة النامية المعنية مع استخدام معايير المحاسبة الخاصة بدولة (أو مجموعة دول) متقدمة تتشابه ظروفها البيئية مع الظروف البيئية للدولة النامية (أي المدخل الخامس).

#### ٦ - الدراسة التطبيقية:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى إختبار فرضيتي البحث، ومن ثم تحقيق الأهداف التالية:

١ - التعرف على أهم المتغيرات البيئية التي قد تؤثر في وضع معايير المحاسبة في الدول النامية.

٢ - تحديد مدى الارتباط بين المتغيرات البيئية والمداخل المختلفة لوضع معايير المحاسبة بهدف التعرف على أكثر هذه المتغيرات تأثيراً في تطوير المعايير المحاسبية.

٣ - تحديد المدخل الملانم لوضع معايير المحاسبة في الدول النامية.

وسوف يتم تحقيق هذه الأهداف من خلال إستقصاء ثم توجيهه لعينة من كل من الأكاديميين والمهنيين (أو الممارسين) بالمملكة العربية السعودية. وقد تم إختيار المملكة العربية السعودية لهذا الغرض لما لها من خبرة في تجربة وضع المعايير المحاسبية. حيث تم اصدار معيار العرض والافصاح العام عام ١٤٠٦هـ، كما صدر في الآونة الأخيرة أربعة معايير محاسبية أخرى (المخزون، الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة، العملات الأجنبية، قائمة التدفقات النقدية) بالإضافة إلى معيار في مجال المراجعة (المراجعة في المشروعات التي تستخدم الحاسب الآلي). وبالإضافة إلى ماسبق، فإن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بصدد إصدار العديد من المعايير المحاسبية الأخرى التي تم اعداد المشروعات الخاصة بها. وبناء على ماتقدم، فإن المملكة العربية السعودية أكثر ملاءمة لأجراء هذه اندراسة من كثير من الدول النامية التي لم يصدر بها معايير محاسبية حتى الآن.

#### ٦-١ عينة الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من كل من الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس بالجامعات السعودية) والمهنيين (الممارسين لمهنة المحاسبة بمكاتب المحاسبة الكبيرة وغيرهم من المهتمين بوضع المعايير). وقد بلغ عدد الأكاديميين الذين استجابوا للدراسة والمكونين للعينة ٤٢ (نسبة الردود ٤٢٪). كما بلغ عدد المهنيين الذين شاركوا في الدراسة وأجابوا على الاستبيان ٣٩ (نسبة الردود ٣٩٪). وقد تم اختيار عينة الأكاديميين استناداً للمعيارين التاليين:

- ١ - أن يكون عضو هيئة التدريس من العاملين بأحد أقسام المحاسبة بالجامعات السعودية، حيث تتسم أسئلة الاستبيان بالتخصص.
- ٢ - مدى امكانية الاتصال بأعضاء هيئة التدريس في انحاء المملكة العربية السعودية وتعاونهم في هذا الصدد.

وفيما يتعلق بعينة المهنيين، فقد تم اختيارها من بين الممارسين بمكاتب المحاسبة الكبيرة والمهتمين بوضع المعايير المحاسبية. وقد تم اختيار العينة استناداً للمعيارين التاليين:

- ١ - أن يكون الممارسون ممن يعملون بأحد مكاتب المحاسبة الكبيرة بالرياض، حيث توجد لمعظم شركات المحاسبة العالمية فروع كبيرة بالرياض، وهم مهتمون بهذا الموضوع، بالإضافة إلى الأهتمام الكبير لمكاتب المحاسبة الوطنية الكبيرة أيضاً بهذه الناحية. ويسهل وجود مكاتب المحاسبة بالرياض من عملية تجميع البيانات ومع ذلك فقد أرسل الباحث بعض قوائم الاستقصاء لبعض المكاتب في جدة والدمام والخبر، حتى لا تقتصر العينة على مكاتب المحاسبة بالرياض وإن كانت الردود صغيرة جداً.

- ٢ - أن يكون المحاسب المشارك في الاستقصاء بدرجة مدير مراجعة أو في مرتبة أعلى وذلك لضمان توفر درجة كافية من الخبرة للمستقصين تكفل لنتائج الاستبيان القابلية للاعتماد عليها.

## ٢-٦ تجميع البيانات:

تم تجميع البيانات اللازمة لاجراء هذه الدراسة من خلال قائمة إستقصاء تم توجيهها في البداية لبعض أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة الملك سعود وأيضاً لبعض العاملين في بعض مكاتب المحاسبة بالرياض لمعرفة رأيهم في مدى تعبيرها عن المداخل التي يمكن استخدامها في عملية وضع المعايير المحاسبية بالدول النامية والمتغيرات البيئية التي يمكن أن تؤثر في هذا الصدد. وقد تم تعديل بعض بنود قائمة الاستقصاء وطريقة عرضها على نحو يسهل على أفراد العينة الاجابة عليها ومن ثم إتخذت قائمة الاستقصاء صورتها النهائية المعروضة بالملحق رقم (١). وقد تم تجميع البيانات عن طريق ارسال قائمة الاستقصاء بالبريد أو بالفاكس وأيضاً من خلال المقابلة الشخصية.

## ٢-٦ نتائج الدراسة:

تم الحصول على نتائج هذه الدراسة والمعروضة بالجدول رقم (١) من خلال إحتساب قيم متغيرات الدراسة (خمس مداخل لوضع المعايير، و١٩ متغيراً بيئياً)<sup>(١)</sup> إستناداً للأوزان المعطاة لاجابات المشاركين في الاستبيان. وقد تم التعبير عن آراء المشاركين باستخدام مقياس يتدرج من ١ إلى ٥، حيث أعطيت أوزان للاجابات الخمس الظاهرة بقائمة الاستقصاء على النحو التالي: ٥ أوافق تماماً، ٤ أوافق، ٣ أوافق إلى حد ما، ٢ لا أوافق، ١ لا أوافق مطلقاً. وتعكس هذه الأوزان الأهمية النسبية للمدخل المعين من حيث مدى ملائمة لوضع معايير المحاسبة بالدول النامية، كما تعكس أيضاً أهمية المتغير البيئي المعين من حيث تأثيره على وضع معايير المحاسبة المالية في هذه الدول.

يظهر الجدول رقم (١) متوسط الأوزان المعطاة بواسطة كل مجموعة (مجموعة الاكاديميين، ومجموعة الممارسين) وأيضاً بواسطة جميع المشاركين وذلك لكل مدخل من المداخل المقترحة لوضع معايير المحاسبة في الدول النامية، وأيضاً لكل متغير من المتغيرات البيئية التي يمكن أن تؤثر في وضع معايير المحاسبة. كما يظهر الجدول أيضاً مدى تشتت القيم أو الأوزان المعطاة - لكل مدخل أو متغير بيئي - عن متوسطها الحسابي مقاساً بالانحراف المعياري.

وفيما يتعلق بالمداخل الخمسة، يوضح الجدول السابق أن أكبر متوسط للأوزان المعطاه لهذه المداخل كان للمدخل س.ه على مستوى مجموعة الأكاديميين (حيث بلغ متوسطه ٣,٦٩١) وللمدخل س.م على مستوى مجموعة الممارسين (حيث بلغ متوسطه ٣,٧٤٣) وللمدخل س.ه على المستوى الاجمالي (حيث بلغ متوسطه ٣,٣٨٣). كما يظهر الجدول رقم (١) أيضاً أن الانحراف المعياري للمدخل س.ه كان هو الأصغر على المستوى الاجمالي (حيث بلغ انحرافه المعياري ١,٠٢٢) بالمقارنة بالانحراف المعياري للمداخل الأربعة الأخرى، مما يشير إلى وجود فروق صغيرة بين أقصى قيمة وأدنى قيمة للمدخل س.ه مع انخفاض تشتت القيم حول متوسطها الحسابي.

(١) سوف يشار إلى المداخل الخمسة برموز من س، إلى س.ه وإلى المتغيرات البيئية برموز من ص، إلى ص.١١، وذلك حسب ترتيب عرضها في الجزء النظري من البحث. ويوجد بالملحق رقم (٢) تعريف باسم كل مدخل وكل متغير بيئي والرمز المقابل له. وسوف يشار إلى اسم المدخل واسم المتغير البيئي كلما كان ذلك ضرورياً.



جدول رقم (١)  
متوسط الأوزان المعطاة لكل مدخل ولكل متغير بيئي  
والانحراف المعياري للأوزان عن متوسطها الحسابي

الاجمالي		مجموعة الممارسين		مجموعة الاكاديميين		المشاركون	
الانحراف المعياري	متوسط الأوزان	الانحراف المعياري	متوسط الأوزان	الانحراف المعياري	متوسط الأوزان <sup>(١)</sup>		المدخل أو المتغير البيئي
١,١٤٠	٢,٠٠٠	١,٢٥١	٢,١٠٣	١,٠٣١	١,٩٠٥	١س	المداخل
١,٠٣٦	٣,٠٢٥	١,١٢٨	٢,٨٧٢	٠,٩٣٥	٣,١٦٧	٢س	
١,١٥٩	٣,١٣٦	١,٢٢٩	٣,٧٤٣	٠,٧٣٧	٢,٥٧١	٣س	
١,٠٦٥	٢,٢١٠	١,١٨٨	٢,٥٣٨	٠,٨٥٠	١,٩٠٣	٤س	
١,٠٢٢	٣,٣٨٣	١,١٦٩	٣,٠٥١	٠,٧١٠	٣,٦٩١	٥س	
١,٠٤٩	٤,١١١	١,٢٧٣	٣,٨٩٧	٠,٧٤٩	٤,٣١٠	١ص	متغيرات اقتصادية
٠,٩٢٢	٤,٠٢٥	١,٠٥٠	٣,٩٤٩	٠,٧٩١	٤,٠٩٦	٢ص	
١,٠٤٥	٣,٣٩٥	١,١٥٦	٣,٠٧٧	٠,٨٤١	٣,٦٩١	٣ص	
١,١٤٧	٢,٩٠١	١,٠٨٨	٢,٩٧٤	١,٢٠٨	٢,٨٣٣	٤ص	متغيرات ثقافية
١,١٤٥	٢,٨٤٠	١,١٩٦	٢,٨٧٢	١,١١٠	٢,٨١٠	٥ص	
١,١٠٩	٣,٦٥٤	١,١٨٩	٣,١٧٩	٠,٨٢١	٤,٠٩٥	٦ص	
١,١٩١	٣,٧٤١	١,٤١١	٣,٤٦٢	٠,٨٨٤	٤,٠٠٠	٧ص	متغيرات تعليمية
١,٢٤٣	٣,٣٢١	١,٢١١	٣,١٨٠	١,٢٧٣	٣,٤٥٢	٨ص	
١,٠٥٦	٣,٩٠١	١,١٧٣	٣,٦٩٢	٠,٩٠٦	٤,٠٩٤	٩ص	
١,١٨١	٢,٩٢٦	١,١٥١	٢,٨٧٢	١,٢٢٠	٢,٩٧٦	١٠ص	متغيرات تعليمية
١,١٦٩	٣,٦٩١	١,١٦٥	٣,٥٦٤	١,١٧٤	٣,٨٠٩	١١ص	
١,٢١٢	٣,١٧٣	١,١٣٨	٣,٣٨٥	١,٢٥٩	٢,٩٧٥	١٢ص	
١,٠٦٢	٣,٨٥٢	١,١٠٠	٤,٠٠٠	١,٠١٩	٣,٧١٤	١٣ص	متغيرات سياسية
١,٢٢٩	٣,١٢٤	١,٠٢٥	٢,٧١٨	١,٢٩٣	٣,٥٠٠	١٤ص	
١,٢٤٥	٣,٠٢٥	٠,٩٢٧	٢,٩٢٣	١,٤٨٥	٣,١١٩	١٥ص	
١,١٥٢	٣,٥٣١	١,٠١٦	٣,٣٨٥	١,٢٦٢	٣,٦٦٧	١٦ص	متغيرات قانونية
١,٠٥٢	٣,٩١٦	١,٢١٧	٣,٣٠٨	٠,٦٩٢	٤,٠٩٣	١٧ص	
١,٢٩٤	٣,٣٣٣	١,٣٩٨	٣,٣٠٨	١,٢٠٦	٣,٣٥٧	١٨ص	
١,٢٠٠	٣,٣٨٣	١,٢٤٥	٣,٢٣١	١,١٥٢	٣,٥٢٤	١٩ص	

(١) أكبر متوسط للأوزان المعطاة لأي مدخل (أو متغير بيئي) على مستوى المجموعة أو على مستوى اجمالي المشاركين سوف يكون ٥ وسوف يتحقق هذا لو أن أعضاء المجموعة أو اجمالي المشاركين وافقوا تماماً على المدخل أو المتغير البيئي المعين، وبالتالي أعطى له الوزن ٥.

(٢) عدد أفراد العينة بالنسبة لمجموعة الاكاديميين = ٤٢، وبالنسبة لمجموع الممارسين = ٣٩ والاجمالي = ٨١.

يوضح الجدول السابق أيضاً متوسط الأوزان المعطاة لكل متغير من المتغيرات البيئية على مستوى كل مجموعة وعلى المستوى الإجمالي. ويشير الجدول رقم (١) إلى أن متوسط الأوزان الخاصة ببعض عناصر المتغيرات البيئية الاقتصادية (ص ١، ص ٢) كان هو الأكبر على مستوى كل مجموعة وعلى المستوى الإجمالي، يليه متوسط الأوزان المعطاة لبعض عناصر المتغيرات البيئية الثقافية (ص ٦، ص ٧) ثم أحد عناصر المتغيرات البيئية السياسية (ص ١٧)، يليه أحد عناصر المتغيرات البيئية التعليمية (ص ١٣).

يظهر الجدول السابق أيضاً مدى تشتت الأوزان المعطاة للمتغيرات البيئية عن متوسطها الحسابي مقاسه بالانحراف المعياري. ويشير الجدول رقم (١) إلى أن أعلى انحراف معياري على مستوى مجموعة الأكاديميين كان ١,٤٨٥ (يتعلق بأحد المتغيرات البيئية السياسية ص ١٥)، وعلى مستوى مجموعة الممارسين كان ١,٤١١ (ويخص المتغير البيئي الثقافي ص ٧) وعلى المستوى الإجمالي كان ١,٢٩٤ (ويخص المتغير البيئي القانوني ص ١٨).

### ٦-٣-١ نتائج إختبار الفرض الأول:

يتطلب إختبار الفرض الأول - والذي يتضمن وجود علاقة إرتباط بين المتغيرات البيئية والمدخل (أو المداخل) الأكثر أخذاً لهذه المتغيرات في الحساب - احتساب معاملات الارتباط بين متوسط الأوزان المعطاة للمداخل الخمسة (س ١، .....، س ٥) ومتوسط الأوزان المعطاة لعناصر المتغيرات البيئية التسعة عشر (ص ١، .....، ص ١٩) مع تحديد مدى معنوية هذا الارتباط. ويظهر الجدول رقم (٢) مصفوفة معاملات الارتباط بين كل مدخل من المداخل الخمسة وكل متغير من المتغيرات البيئية على المستوى الإجمالي. ويلاحظ أن هناك ارتباط بين المدخل س ٥ وبين إحدى عشر متغيراً من المتغيرات البيئية الاقتصادية والثقافية والسياسية والتعليمية (والمميزة بنجمة في الجدول رقم ٢) وأن هذا الارتباط كان معنوياً عند مستويات المعنوية المقبولة (٠,٠٥، أو اقل)<sup>(١)</sup>. كما يظهر الجدول رقم (٢) أيضاً وجود ارتباط معنوي بين المدخل س ١ وتسعة متغيرات بيئية مختلفة، يليه س ٢ والذي له علاقة ارتباط معنوية بثمانية متغيرات بيئية، ثم س ٣ والذي يرتبط معنوياً بخمسة متغيرات بيئية، وأخيراً س ٤ والذي له علاقة ارتباط معنوية بثلاثة متغيرات بيئية (وهذه الارتباطات مميزة بالنجمة في الجدول رقم ٢).

ويشير ماسبق إلى تأييد صحة الفرض الأول، حيث يبدو المدخل س ٥ (والأكثر أخذاً للظروف البيئية في الحساب عند وضع معايير المحاسبة في الدول النامية) هو الأكثر ارتباطاً بالمتغيرات البيئية المختلفة، يليه س ١، ثم س ٢، ف س ٤، وأخيراً س ٣. وكما سبق أن أوضحنا في الجزء النظري من البحث، يعتبر تحليل الظروف البيئية للدول النامية محل الاهتمام والظروف البيئية للدولة أو الدول المتقدمة التي يمكن استعارة معايير المحاسبة هو الركيزة الأساسية للمدخل س ٥.

(١) القيم الحرجة للارتباط في ظل إختبار من طرف واحد عند مستوى معنوية ٠,٠٥، ١٨٤٤ ± ٠، وبالتالي فهي قيمة لمعامل الارتباط أكبر من ٠,١٨٤ أو أصغر من - ٠,١٨٤ سوف تكون معنوية.

جدول رقم (٢)

معاملات الارتباط بين المدخل الخمسة المقترحة لوضع معايير المحاسبة  
بالدول النامية والمتغيرات البيئية المختلفة

المدخل					المتغيرات البيئية
١س	٢س	٣س	٤س	٥س	
					الاقتصادية:
,١١٥	,١٣٥	- ,٠٩٥	,١٢٤	,٠١٥	١ص
,٢٠٢	,١٩٦	- ,٢٢٥	,١٩٨	- ,٢٤١	٢ص
,١١٥	,١٠٦	- ,١٥٨	- ,٠٥٣	,٠٧٥	٣ص
,٢٧٧	,١٩١	,١٢٣	,٢١١	- ,٢٩٩	٤ص
,٢٨٧	,١٩٣	,١٥٧	,٢٥٢	,١٩٥	٥ص
					الثقافية:
- ,٠٥٩	,٠٨٤	- ,٢١٦	- ,١٤٩	,٣١٨	٦ص
,١٤٧	,١٦٧	- ,٠٩٢	- ,٠٤٥	,٢٤٨	٧ص
,٢٤٧	,٢٠٧	- ,٠٢٢	,١٣٧	- ,٠٤٠	٨ص
- ,٠٧٣	,٠٣٦	- ,١٠١	,٠٣٠	,٢٣١	٩ص
,٣٣٤	,١٦٤	- ,١٢٠	,٠٠٣	,٤٠١	١٠ص
					التعليمية:
- ,٠٤٧	,٠٥٨	- ,١٨١	- ,٠٤٧	,٢١٢	١١ص
,١٥٨	,١٠٦	,٠٤٥	,٢٩٩	,٣٤٦	١٢ص
,٢٣٧	,١١٧	,١٠٨	,٢٤٨	- ,١٠٠	١٣ص
					السياسية:
,١٩٦	,١٦٤	- ,٢٢٢	- ,٠٦٨	- ,٠٨٩	١٤ص
,٢٤٧	,٢٣٢	- ,١٠٦	,١٢٨	,٣٣٢	١٥ص
,١٦٢	,١٨٨	- ,١٣٠	- ,١١٢	,٠٨٣	١٦ص
,٠١٠	,١١٠	- ,٣٩	,١٦٦	- ,٢٣٠	١٧ص
					القانونية:
,٣١٣	,٢٨٣	- ,٠٧٤	,١٥٠	,٠١٨	١٨ص
,١٦٤	,٢٨٤	- ,٠٧٤	- ,٠١٥	,٠١٩	١٩ص

ويلاحظ أن:

- ١ - القيم الحرجة للإختبار من طرف واحد عند مستوى معنوية ٠,٥ ± ,١٨٤
- ٢ - معاملات الارتباط المميزة بنجمة تعتبر معنوية عند مستوى معنوية ٠,٥ , أو أقل.

يوضح الجدول رقم (٢) أيضاً أنه رغم وجود ارتباط بين بعض المتغيرات البيئية المختلفة والمداخل الأربعة الأخرى (س١، س٢، س٣، س٤) عند مستويات معنوية تتراوح بين ١٠،٥ أو أقل، فإن هذا الارتباط كان أقل قوة في بعض الحالات بالمقارنة بارتباط المتغيرات البيئية بالمدخل س٥. ويرى الباحث أن هذا قد يرجع إلى عدم مراعاة المداخل الأربعة الأخرى (باستثناء س١) للمتغيرات البيئية بنفس درجة مراعاة المدخل س٥ لهذه المتغيرات، وهو ما يدعمه التحليل النظري السابق تناوله في الجزء النظري من هذا البحث. كما يمكن القول بأنه حتى في حالة وجود ارتباط بين بعض المتغيرات البيئية والمداخل الأربعة الأخرى (س١، س٢، س٣، س٤)، فإن هذا قد يرجع إلى أن بعض المشاركين في الاستبيان يرون أنه حتى لو تم استخدام أقل المداخل أخذاً للظروف البيئية في الاعتبار كما هو الحال بالنسبة للمدخل س٥ (استخدام معايير المحاسبة الدولية) وس١ (نقل تكنولوجيا المحاسبة من الدول المتقدمة عن طريق مكاتب المحاسبة العالمية والشركات متعددة الجنسية)، فإنه يجب مراعاة بعض العوامل البيئية.

ويستنتج من معاملات الارتباط الظاهرة بالجدول رقم (٢) أنه على المستوى الإجمالي فإن بعض عناصر المتغيرات البيئية الاقتصادية (ص٢، ص٣) والثقافية (ص٤، ص٥) والتعليمية (ص٦، ص٧) والسياسية (ص٨) هي ذات معاملات ارتباط أعلى بالمدخل س٥ وبعض (أو بأحد) المداخل الأخرى، ومن ثم فهي تبدو الأكثر تأثيراً على وضع معايير المحاسبة، كما يتضح من ارتفاع معاملات ارتباطها بالمدخل س٥ (أي المدخل الأكثر أخذاً للظروف البيئية في الحساب). وتتمشى هذه النتائج مع نتائج الدراسات السابقة في هذا الصدد (e.g., Mueller, 1968; Amenkhiyan, 1986). كما يستنتج من إشارة الارتباط الموجبة أن المتغير البيئي المعين يؤثر على المدخل المعين في نفس الاتجاه، ومن إشارة الارتباط السالبة أن المتغير البيئي المعين يؤثر على المدخل في الاتجاه العكسي.

#### ٦-٣-٢ نتائج إختبار الفرض الثاني:

يقترح الفرض الثاني أن المدخل الذي يتضمن الاعتماد على تحليل الظروف البيئية للدول المتقدمة إزاء معايير المحاسبة المطبقة بها مع نقل الدولة النامية لمعايير المحاسبة بالدولة (أو مجموعة الدول) المتقدمة التي تتشابه ظروفها البيئية مع ظروف الدول النامية هو المدخل الأكثر ملاءمة لوضع معايير المحاسبة بالدولة النامية المعينة، أي المدخل س٥. ويمكن اختبار هذا الفرض من خلال احتساب متوسط الأوزان المعطاه لكل مدخل على المستوى الإجمالي (والسابق توضيحه بالجدول رقم ١)، مع تحديد أكبر هذه المداخل من حيث متوسط الأوزان المعطاه له، ثم تحديد مدى معنوية الفرق بين متوسط أكبر هذه المداخل ومتوسط الأوزان المعطاه لكل مدخل من المداخل الأخرى.

سبق أن عرفنا من الجدول رقم (١) أن س٥ هو المدخل الذي تحقق له أكبر متوسط على المستوى الإجمالي وعلى مستوى مجموعة الاكاديميين، في حين أن س٣ هو الذي تحقق له أكبر متوسط على مستوى مجموعة الممارسين. وسنهتم لأغراض اختبار هذا الفرض

بالتحليل على المستوى الاجمالي مع الإشارة إلى التحليل على مستوى كل مجموعة بصورة مختصرة. ويوضح الجدول رقم (٣) أن قيمة اختبار ت للفرق بين متوسط أوزان المدخل س٥ ومتوسط أوزان كل مدخل من المداخل الأربعة الأخرى كان معنوياً (يتراوح مستوى المعنوية بين ٠,٠٩ أو أقل). وتشير مثل هذه النتيجة إلى تأييد صحة الفرض الثاني ومن ثم تدعيم الجدل النظري الخاص بأن المدخل س٥ هو المدخل الأكثر ملاءمة لظروف الدول النامية خاصة وأنه غالباً ما لا يتوافر لديها الامكانيات المادية (وأحياناً البشرية) اللازمة لوضع معايير محاسبية بصورة مستقلة. كما تؤيد صحة هذا الفرض ماسبق أن اقترحه Amenkhiannan (1986) في دراسته من أن المدخل س٥ هو أكثر المداخل ملاءمة للدول النامية.

### جدول رقم (٣)

قيم اختبار ت للفرق بين متوسط قيم س التي في العمود  
ومتوسط قيم س التي في الصف وذلك على المستوى الاجمالي

س٥	س٤	س٣	س٢	
٧,٠٢٤	١,٤٥١	٦,٢٢٨	٧,٥٣٢	س١
(٠,٠٠٠)	(٠,٠٧)	(٠,٠٠٠)	(٠,٠٠٠)	
١,٨٩٧	- ٥,٢١٤	٠,٦١٧		س٢
(٠,٠٣)	(٠,٠٠٠)	(غير معنوية)		
١,٣٥٥	- ٦,٨١٦			س٣
(٠,٠٩)	(٠,٠٠٠)			
٦,٥٢٢				س٤
(٠,٠٠٠)				

يلاحظ ما يأتي:

- ١ - عدد المفردات ٨١.
- ٢ - الارقام التي بين قوسين تمثل مستويات المعنوية للفرق بين المتوسطين.
- ٣ - باحتساب قيم اختبار ت للفرق بين المتوسطين على مستوى كل مجموعة وجد الآتي:
  - كانت الفروق بين متوسط س٥ ومتوسط باقي المداخل (على مستوى الاكاديميين) معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠٣، أو أقل.
  - كانت الفروق بين متوسط س٥ ومتوسط باقي المداخل (على مستوى الممارسين) معنوية عند مستوى معنوية ٠,٠٢، أو أقل، فيما عدا الفرق بين س٥ وس٣ كان غير معنوي، بينما كان الفرق بين س٥ وس٢ معنوياً ولكنه بإشارة سالبة، بما يعني أن س٢ أكبر من س٥ على مستوى الممارسين.

## ٧ - خلاصة البحث والتوصيات:

رغم ما تتمتع به الدول النامية من إختلاف في الظروف البيئية فيما بينها وأيضاً باختلافها عن الظروف البيئية للدول المتقدمة، فإن معظم الدول النامية غالباً ما تستخدم معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الخاصة بدولة (أو دول) متقدمة دون مراعاة الاختلافات في الظروف البيئية. فتطبيق أنماط أو طرق محاسبية سواء أكانت دولية أو مأخوذة من دول أخرى يمكن أن يكون ناجحاً إذا تم بعد دراسة للظروف البيئية الاقتصادية والثقافية والسياسية والتعليمية والقانونية التي تعمل في نطاقها.

ورغم حاجة الدول النامية إلى أنظمة معلومات محاسبية جيدة لكي تساعد في تحقيق التنمية والتقدم الاقتصادي، فإنها تفتقد مثل هذه الأنظمة. ويرجع السبب في ذلك إلى أن معظم هذه الدول ليس لديها معايير محاسبية ملائمة والتي هي أساس النظام المحاسبي الجيد. ويؤكد ماسبق تقرير لجنة المحاسبة في الدول النامية (AAA, 1976) والذي يشير إلى أن غياب الأنظمة المحاسبية الجيدة يعتبر من العوامل المساعدة على سوء الاداء الاقتصادي بهذه الدول. وتشير الدراسات السابقة إلى معظم الدول النامية تتميز بأنظمة محاسبية غير ملائمة لإحتياجاتها بما يعني عدم فعالية المؤسسات التي يمكن أن تلعب دوراً هاماً في عملية التنمية بسبب غياب نظام التقارير الخارجية الجيد والذي يوفر القليل من المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية. وبالإضافة إلى ما تقدم، فإن ميل المستثمرين إلى عدم الوثوق في مثل هذه المعلومات قد يجعلهم يحجمون عن الاستثمار في المجتمعات النامية التي هي في أمس الحاجة لتحقيق تقدم اقتصادي. ويضيف تقرير لجنة المحاسبة الدولية (AAA, 1977) إلى ماسبق، أن التقارير المالية الخارجية في الدول النامية غالباً ما تعد بعد فترة تأخير طويلة. وقد أوصت اللجنة السابقة بأنه لكي يتم تحقيق تدفق أفضل للمعلومات في الوقت المناسب، فيجب تطوير الأنظمة المحاسبية الخاصة بالدول النامية بما يلائم ظروفها البيئية.

واستناداً للتحليل السابق، يعتبر وجود مجموعة ملائمة من معايير المحاسبة المالية هو الركيزة الأساسية لبناء نظام محاسبي جيد في أي دولة مهما بلغت درجة تقدمها. ومن ثم يمكن القول بأن تطوير المحاسبة في الدول النامية يكون بوضع معايير محاسبية ملائمة لظروفها البيئية. ويمكن الاختيار - في هذا الصدد - بين خمسة مداخل هي:

١ - اعداد معايير محلية وتطويرها تدريجياً دون الاعتماد على أي معايير محاسبية في دولة أخرى.

٢ - الاعتماد على معايير اقليمية يتم وضعها بواسطة مجموعة دول ترتبط معها الدولة المعنية باتحاد اقتصادي و /أو سياسي.

٣ - إتباع معايير المحاسبة الدولية.

٤ - استخدام معايير المحاسبة المطبقة في الدول المتقدمة من خلال نقل تكنولوجيا المحاسبة الموجودة في هذه الدول عن طريق مكاتب المحاسبة العالمية والشركات متعددة الجنسية.

٥ - نقل معايير المحاسبة الخاصة بدولة (أو مجموعة دول) متقدمة والتي تتشابه ظروفها البيئية مع الظروف البيئية الخاصة بالدولة النامية. ويتم ذلك بعد تحليل العلاقة بين الأنظمة المحاسبية بالدول المتقدمة والظروف البيئية السائدة بها.

وبناء على ماتقدم، تركزت مشكلة البحث في تحديد المدخل الملائم لوضع معايير المحاسبة بالدول النامية. ولذلك تهدف الدراسة الحالية إلى تناول المداخل المختلفة لتطوير معايير المحاسبة المالية والمتغيرات البيئية التي يمكن أن تؤثر في وضع معايير وممارسات المحاسبة مع استطلاع رأي عينة من الأكاديميين والمهنيين في هذا الصدد بغية التوصل إلى المدخل الملائم لتطوير معايير المحاسبة المالية في الدول النامية.

وفي سبيل تحقيق الهدف السابق تم التعرض لأهم المتغيرات البيئية الاقتصادية والثقافية والتعليمية والسياسية والقانونية والتي يمكن أن تؤثر في تطوير معايير وممارسات المحاسبة في أي دولة. كما تم تناول مداخل تطوير معايير المحاسبة الخمسة السابق الإشارة إليها بالتحليل ، وقد خلصت الدراسة النظرية إلى أن المدخل الأخير والذي يعتمد على تحليل معايير المحاسبة في الدول المتقدمة إزاء الظروف البيئية التي تعمل في نطاقها هو أنسب هذه المداخل للدول النامية.

ولتحديد علاقة المتغيرات البيئية بالممارسات والمعايير المحاسبية، تم تناول الدراسات السابقة والتي أهتمت بكيفية تصنيف الدول إلى مجموعات على أساس التشابه في الممارسات والمبادئ المحاسبية وأيضاً على أساس التشابه في الظروف البيئية. وقد خلصت الدراسة إلى وجود تأثير للظروف البيئية (خاصة الاقتصادية والثقافية) على الأنظمة والممارسات والمعايير المحاسبية.

واستناداً للبناء النظري لهذه الدراسة تم اشتقاق الفرضين التاليين في صورتها البديلة:  
**الفرض الأول:** أن هناك علاقة ارتباط بين المتغيرات البيئية ومدخل (أو مداخل) تطوير معايير المحاسبة - في الدول النامية - والأكثر أخذاً للظروف البيئية في الاعتبار.

**الفرض الثاني:** أن المدخل الأكثر ملاءمة لتطوير معايير المحاسبة في الدول النامية هو الذي يتم من خلال دراسة مبادئ وممارسات المحاسبة بالدول المتقدمة إزاء الظروف البيئية السائدة بها، ثم تحليل الظروف البيئية للدولة النامية المعنية مع استخدام معايير المحاسبة الخاصة بدولة (أو مجموعة دول) متقدمة والتي تتشابه ظروفها البيئية مع الظروف البيئية للدولة النامية (أي المدخل الخامس، س.٥).

وقد تم إختبار الفرضين السابقين عن طريق استبيان تم توجيهه لعينة من الأكاديميين (بالجامعات السعودية) والممارسين (بمكاتب المحاسبة العالمية والوطنية الكبيرة) بالمملكة العربية السعودية. وتشير نتائج هذه الدراسة إلى تأييد صحة الفرض الأول، حيث أبرزت النتائج وجود علاقة ارتباط معنوية بين مداخل تطوير معايير المحاسبة - خاصة المدخل س.٥،

وبدرجة أقل س١، ثم س٢ وبدرجة أقل جدا س٣، ثم س٤<sup>(١)</sup> - ومعظم المتغيرات البيئية المختلفة. ويستنتج مما تقدم أن أكثر هذه المتغيرات ارتباطاً (وبالتالي تأثيراً في) تطوير معايير المحاسبة في الدول النامية هي بعض المتغيرات البيئية الاقتصادية (ص٢، ص٣) والثقافية (ص٤، ص٥) والتعليمية (ص٦، ص٧) والسياسية (ص٨، ص٩).

وتؤيد نتائج الدراسة أيضاً صحة الفرض الثاني، حيث وُجد أن المدخل س٥ هو أكبر هذه المدخل من حيث متوسط الأوزان المعطاه له - والتي تعكس أهميته النسبية كمدخل ملائم لوضع معايير المحاسبة بالدول النامية - وأن قيمة اختبارات للفرق بين متوسطه ومتوسط الأوزان المعطاه للمداخل الأربعة الأخرى (س١، س٢، س٣، س٤) كان معنوياً عند مستويات معنوية ٠.٠٩ أو أقل (كما بالجدول رقم ٣). وتؤيد هذه النتيجة ماسبق أن اقترحه Amenkhenion (1986) من أن المدخل س٥ هو أكثر المدخل ملائمة لظروف الدول النامية.

وتفتح نتائج هذه الدراسة آفاقاً لبحوث مستقبلية أخرى منها - على سبيل المثال - إمكانية تكرار اجراء هذا البحث على عينة أكبر من الاكاديميين والممارسين وغيرهم من الفئات الأخرى المهتمة بوضع المعايير المحاسبية (كرجال الأعمال، والادارة، والبنوك) في أكثر من دولة نامية. كما يمكن اجراء دراسة مماثلة تعتمد على محاولة قياس أهم المتغيرات البيئية في الدول النامية - والتي يفترض أنها تؤثر في وضع معايير المحاسبة بها - وأيضاً في الدول المتقدمة لتحديد مدى التشابه الفعلي بينهما بحيث يتم نقل معايير المحاسبة من الدول المتقدمة للدول النامية إستناداً للتشابه في الظروف البيئية.

(١) سبق الإشارة إلى أن التعريف بهذه الرموز موجود بالملحق رقم (٢).



## المراجع

### المراجع العربية:

د. توفيق، محمد شريف. ١٩٨٧. رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية: منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية على المستوى الكلي. مجلة الادارة العامة (سبتمبر): ١٦٧-٢٣٣.

### المراجع الأجنبية:

- Abu-Jabrah, H. 1972. A Subentity Basis for Financial Reporting by Multinational Firms: A Cluster Analysis Approach. **Unpublished Ph.D. Dissertation** University of Wisconsin- Madison.
- Ahmed, K. 1995. The impact of environment on disclosure practices: An empirical study. **Asian Review of Accounting** (November): 90-104.
- Amenkhienan, F. 1986. **Accounting in Developing Countries: A Framework for Standard Setting**. Ann Arbor, Michigan: UMI Research Press.
- American Accounting Association. 1976. Report of the American Accounting Association Committee on accounting in developing countries. **The Accounting Review (Supplement)**: 198-218.
- \_\_\_\_\_ . 1977. Report of the American Accounting Association Committee on International accounting operations and education. **The Accounting Review (Supplement)**: 67-119.
- Arpan, J., and L. Radebaugh. 1985. **International Accounting and Multinational Enterprises** (2nd Edition) New York: Warren, Gorham & Lamont.
- Atiken, M., and M. Islam. 1984. Dispelling arguments against international accounting standards. **The International Journal of Accounting** (Spring): 35-46.
- Baydoun, N., and R. Willett. 1995. Cultural relevance of Western accounting systems to developing countries. **Abacus** (Vol.31, No.1): 67-92.
- Bloom, R., and M. Naciri. 1989. Accounting standard setting and culture: A comparative analysis of the United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan, and Switzerland. **International Journal of Accounting** (Vol.24, No.1): 70-97.

- Choi, F., and G. Mueller. 1992. **International Accounting**. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice Hall.
- Douplik, T., and S. Salter. 1995. External environment, culture and accounting practice: A preliminary test of a general model of international accounting development. **International Journal of Accounting** (Vol.30): 189-207.
- Enthoven, A. 1973. **Accounting Systems in Third World Economies**. Amsterdam: North-Holland Publishing Co.
- \_\_\_\_\_. 1981. **Accounting Education in Economic Development Management**. Amsterdam: North-Holland Publishing Co.
- Evans, T., M. Taylor, and O. Holzmann, 1994. **International Accounting & Reporting**. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co.
- Frank, W. 1979. An empirical analysis of international accounting principles. **Journal of Accounting Research** (Autumn): 593-605.
- Gray, S. 1988. Towards a theory of cultural influence on the development of systems internationally. **Abacus** (Vol.24, No.1): 1-15.
- Hamid, S., R. Caig, and F. Clark. 1993. Religion: A confounding cultural element in the international harmonization of accounting? **Abacus** (September):25-40.
- Herrmann, D., and W. Thomas. 1995. Harmonisation of accounting measurement practices in European Community. **Accounting and Business Research** (Vol.25, No.1): 253-265.
- Hove, M. 1986. Accounting practices in developing countries: Colonial legacy of inappropriate technologies. **International Journal of Accounting** (Vol.22, No.1): 86-100.
- Jaggi, B. 1975. The impact of the cultural environment on financial disclosures. **International Journal of Accounting** (Spring): 118-124.
- Mueller, G. 1968. Accounting principles generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere. **International Journal of Accounting** (Spring): 91-103.
- \_\_\_\_\_, H. Gernon, and G. Meek. 1994. **Accounting: An International Perspective**. New York: Business One Irwin.

- Nair, R., and W. Frank. 1980. The impact of disclosure and measurement practices on international accounting classifications. **The Accounting Review** (July): 426-450.
- Nobes, C. 1980. Harmonization of accounting within the European Communities: The Fourth Directive on Company Law. **The International Journal of Accounting** (Spring): 1-16.
- \_\_\_\_\_. 1984. **International Classifications of Financial Reporting**. London: Croom Helm.
- \_\_\_\_\_, and R. Parker. 1988. **Issues in Multinational Accounting**. Oxford: Philip Allan.
- Perera, M. 1989. Towards a framework to Analyze the impact of culture on accounting. **The International Journal of Accounting**. (Vol.24, No.1): 42-56.
- Radebaugh, L. 1975. Environmental factors influencing the development of accounting objectives, standards, and practices in Peru. **International Journal of Accounting** (Fall): 39-56.
- \_\_\_\_\_, and S. Gray. 1993. **International Accounting and Multinational Enterprises**. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Salter, S., 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** (Second Quarter): 379-397.
- Samuels, J., and J. Oliga. 1982. Accounting standards in developing countries. **International Journal of Accounting** (Fall): 69-88.
- Scott, G. 1970. **Accounting and Developing Nations**. Seattle: International Accounting Studies Institute, University of Washington Graduate School of Business Administration.
- Seidler, L. 1967. International accounting - the ultimate theory, course. **The Accounting Review** (October): 775-781.
- Van der Tas, L. 1988. Measuring harmonisation of financial reporting practice. **Accounting and Business Research** (Spring): 157-169.

الملاحق

ملحق رقم (١)

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ الكريم ..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ، وبعد ،

ينطوى هذا الاستقصاء على مجموعة من المداخل التي يمكن استخدامها في وضع أو إعداد معايير المحاسبة في الدول النامية بالإضافة الى مجموعة من المتغيرات (أو العوامل) البيئية التي قد تؤثر في وضع معايير المحاسبة بصفة عامة وفي الدول النامية بصفة خاصة . وسوف تستخدم اجاباتكم لأغراض البحث فقط ، كما سوف تعامل بمنتهى السرية.

يرجاء التكرم بالإجابة بوضع علامة (✓) كما هو موضح لكل سؤال .

شاكرين ومقدرين لسعادتكم حين تعاونكم ..

العنصر	وافق تماما	وافق	وافق الى حد ما	لا وافق	لا وافق مطلقا
<p><b>أولاً:</b> من فضلك وضع رأيك لكل مدخل من المداخل التالية بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعبر عن اعتقادك في مدى ملامته (أو عدم ملامته) لوضع معايير المحاسبة في الدول النامية :</p> <p>١- إعداد معايير محلية وتطويرها تدريجياً (دون الاعتماد على أي معايير في أي دولة أخرى) .....</p> <p>٢- الاعتماد على معايير اقليمية يتم وضعها بواسطة مجموعة الدول التي ترتبط معها الدولة باتحاد إقتصادي أو سياسى .....</p> <p>٣- تطبيق أو استخدام معايير المحاسبة الدولية .....</p> <p>٤- استخدام معايير المحاسبة التي تطبقها الشركات متعددة الجنسية ومكاتب المحاسبة العالمية التي تعمل في الدول النامية .....</p> <p>٥- نقل معايير المحاسبة بدولة متقدمة (أو مجموعة دول متقدمة) والتي تتشابه ظروفها البيئية مع الظروف البيئية المحلية للدولة النامية</p>	( )	( )	( )	( )	( )
<p><b>ثانياً:</b> فيما يلي عدد من المتغيرات أو العوامل البيئية التي يمكن أن تؤثر في وضع معايير المحاسبة. من فضلك ضع علامة (✓) في الخانة التي تعبر عن رأيك فيما إذا كان المتغير يؤثر على وضع المعايير المحاسبية في الدول النامية :</p> <p><b>١- المتغيرات السلبية الاقتصادية :</b></p> <p>أ - مرحلة التنمية الاقتصادية التي وصلت اليها الدولة .....</p> <p>ب - درجة التدخل الحكومي في الشؤون الاقتصادية .....</p> <p>ج - اعتماد تمويل الاستثمارات بصفة أساسية على البنوك و/أو البورصة.</p> <p>د - معدل التضخم .....</p> <p>هـ - إرتباط العملة الوطنية بعملات أجنبية</p> <p><b>٢- المتغيرات السببية الثقافية :</b></p> <p>أ - درجة التحفظ (الحيطه والحذر) السائدة في المجتمع كقيمة اجتماعية تؤثر على قواعد القياس المحاسبى .....</p> <p>ب - درجة ميل أفراد المجتمع للثقة (أو عدم الثقة) في الآخرين . تنعكس على مستوى الافصاح (أو عدم الافصاح) في القوائم المالية .....</p> <p>ج - الشعور العام لأفراد المجتمع (الثقة أو عدم الثقة) تجاه مهنة المحاسبة يؤثر على معايير المحاسبة .....</p> <p>د - مدى تأييد الإدارة لتفصيل الافصاح يؤثر على درجة الافصاح في القوائم المالية .....</p> <p>هـ - المعتقدات الدينية السائدة لها انعكاس على معايير المحاسبة</p>	( )	( )	( )	( )	( )

العنصر	وافق تماما	وافق الى حدما	لاوافق	لاوافق مطلقا
<b>٣- المتغيرات السئمة التعليمية :</b>				
أ - درجة أو نسبة الأمية (أو التعليم).....	( )	( )	( )	( )
ب - التوجه الأساسى لنظام التعليم من حيث تدريس المحاسبة فسى مراحل التعليم المختلفة.....	( )	( )	( )	( )
ج - مستوى التعليم المحاسبى ومدى ارتباطه بالتطبيق العملى أو باحتياجات المجتمع من الخريجين من حيث الكم والنوعية أو للجودة.....	( )	( )	( )	( )
<b>٤- المتغيرات السئمة الساسية :</b>				
أ - التغييرات فى الاتجاهات السياسية (من اليمين لليساى أو العكس)	( )	( )	( )	( )
ب - الاختلافات فى الأنظمة السياسية.....	( )	( )	( )	( )
ج - تكوين إتحادات دولية أو إقليمية اقتصادية أو سياسية.....	( )	( )	( )	( )
د - تزدى التبعية الاستعمارية (سابقا أو حاليا) إلى نقل السدول النامية للمعايير المحاسبية للدول الأخرى المستعمرة.....	( )	( )	( )	( )
<b>٥- المتغيرات السئمة القانونية :</b>				
أ- إذا كانت القوانين تتضمن تحديد الأحكام التفصيلية لكل حالة فإن قانون الشركات يتضمن القواعد التفصيلية للإجراءات المحاسبية.....	( )	( )	( )	( )
ب- إذا كانت القوانين السائدة تحدد القواعد العامة (دون الأحكام التفصيلية) فإن قانون الشركات يحدد الاجراءات المحاسبية العامة دون الاجراءات التفصيلية.....	( )	( )	( )	( )

## ملحق رقم (٢)

أولاً: المداخل التي يمكن استخدامها في وضع معايير المحاسبة في الدول النامية:

- س ١: اعداد معايير محلية يتم تطويرها تدريجياً دون الاعتماد على أي معايير في أي دولة أخرى.
- س ٢: الاعتماد على معايير اقليمية يتم وضعها بواسطة مجموعة دول ترتبط معها الدولة باتحاد اقتصادي و/ أو سياسي.
- س ٣: استخدام معايير المحاسبة الدولية.
- س ٤: نقل تكنولوجيا المحاسبة بالدول المتقدمة من خلال استخدام المعايير التي تطبقها الشركات متعددة الجنسية ومكاتب المحاسبة العالمية التي تعمل في الدول النامية.
- س ٥: نقل معايير المحاسبة الموجودة بدولة (أو مجموعة دول) متقدمة والتي تتشابه ظروفها البيئية مع الظروف البيئية للدولة النامية.

ثانياً: المتغيرات البيئية الاقتصادية:

- ص ١: مرحلة التنمية الاقتصادية التي وصلت اليها الدولة.
  - ص ٢: درجة التدخل الحكومي في الشؤون الاقتصادية.
  - ص ٣: اعتماد تمويل الاستثمارات بصفة أساسية على البنوك و/ أو البورصة.
  - ص ٤: معدل التضخم.
  - ص ٥: ارتباط العملة الوطنية بعملات أجنبية.
- ثالثاً: المتغيرات البيئية الثقافية:
- ص ٦: درجة التحفظ السائدة في المجتمع كقيمة اجتماعية تؤثر على قواعد القياس المحاسبي.
  - ص ٧: درجة ميل أفراد المجتمع للثقة (أو عدم الثقة) في الآخرين تتعكس على مستوى الافصاح (أو عدم الافصاح).
  - ص ٨: الشعور العام لأفراد المجتمع (الثقة أو عدم الثقة) تجاه مهنة المحاسبة يؤثر على معايير المحاسبة.
  - ص ٩: مدى تأييد الإدارة لتفصيل الافصاح يؤثر على درجة الافصاح في القوائم المالية.
  - ص ١٠: المعتقدات الدينية السائدة لها انعكاس على معايير المحاسبة.
- رابعاً: المتغيرات البيئية التعليمية:
- ص ١١: درجة أو نسبة الأمية.



ص ١٢: التوجه الأساسي لنظام التعليم من حيث تدريس المحاسبة في مراحل التعليم المختلفة.  
ص ١٣: مستوى التعليم المحاسبي ومدى ارتباطه بالتطبيق العملي أو باحتياجات المجتمع من الخريجين من حيث الكم والنوعية (أو الجودة).

خامساً: المتغيرات البيئية السياسية:

ص ١٤: التغيرات في الاتجاهات السياسية (من اليمين لليسار أو العكس).  
ص ١٥: الاختلافات في الأنظمة السياسية.  
ص ١٦: تكوين اتحادات دولية أو إقليمية اقتصادية أو سياسية.  
ص ١٧: التبعية الاستعمارية (سابقاً أو حالياً) وأثرها على نقل الدول النامية للمعايير المحاسبية للدول المستعمرة.

سادساً: المتغيرات القانونية:

ص ١٨: الاعتماد على المدخل القانوني في وضع معايير المحاسبة (القانون المدني Civil Law).  
ص ١٩: الاعتماد على المدخل غير القانوني (العرف والعادات Common Law).