



**Tikrit Journal of Administrative
And Economics Sciences**
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية

ISSN: 1813-1719 (Print)



The effect of Hofstede's cultural dimensions (masculinity versus femininity) on conservative accounting practices

Assist Lecturer: Hawre Mohamed Mohamed amin

College of Administration and Economics

Near East University

hawreamin949@gmail.com

Abstract

Hofstede's cultural dimensions play out (Individualism vs. Group Individualism, High vs Low Dispersion Power Distance, High Uncertainty Avoidance vs Low Uncertainty Avoidance, Masculinity vs Femininity, Long-Term Orientation vs. The short-term orientation (Long term orientation, indulgence) plays an important role in the social sciences. Conservatism in Accounting Conservatism in a Sample of Companies Listed in the Iraq Stock Exchange.

Keyword: Hofstede's cultural dimensions, accounting practices.

تأثير الأبعاد الثقافية لـ Hofstede (الذكورة مقابل الانوثة) في ممارسات التحفظ المحاسبي

م. م. هاورى محمد محمد أمين

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الشرق الأدنى

المستخلص

تلعب الأبعاد الثقافية لـ Hofstede (الفردية مقابل الجماعة Individualism، تشتت السلطة العالي مقابل تشتت قليل أو ما يعرف بمدى القوة Power Distance، تجنب عال لعدم التأكد مقابل تجنب قليل أو ما يعرف بتفادي عدم التأكد Uncertainty avoidance، الذكورة مقابل الانوثة Masculinity، التوجه البعيد الأمد مقابل التوجه القصير الأمد Long term orientation، التساهل مقابل الصعوبة Indulgence) دوراً مهماً في العلوم الاجتماعية، وقام Gray بتوظيف أربعة أبعاد في مجال المحاسبة واكمل مهمته Borker، ويهدف البحث إلى معرفة مدى واقعية الأبعاد الثقافية في البيئة العراقية، فضلاً عن اختبار مقدار تأثير الجنس كبعد ثقافي في التحفظ المحاسبي Conservatism في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. الكلمات المفتاحية: الأبعاد الثقافية لـ Hofstede، التحفظ المحاسبي.

المقدمة

الثقافة هي كلمة لاتينية Cultura مشتقة من Collere وتعني يزرع الأرض، ويستدل على وجود الثقافة من الانتظام الملاحظ في سلوك الافراد ومن ملاحظة سلوكهم وأنماط حياتهم المختلفة وكيفية الاتصال، وللثقافة مضمون يقصد به أنماط السلوك والتي تتمثل في المعايير والمعتقدات والقيم والحاجات. وتعد الثقافة انعكاساً لدوافع الافراد. حدد Hofstede¹ أربعة أبعاد ثقافية في أول كتاب صدر له بعنوان:

Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values

والصادر سنة 1980 (الفردية مقابل الجماعة، تشتت السلطة العالي مقابل تشتت قليل، تجنب عال لعدم التأكد مقابل تجنب قليل، الذكورة مقابل الانوثة)، ومن ثم أضاف بعد خمس في كتابه:

Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations

والصادر سنة 2001 (التوجه بعيد الأمد مقابل التوجه قصير الأمد)، وأخيراً تمت إضافة بعد سادس ضمن آخر كتاب صدر له بعنوان:

Cultures and Organizations: Software of the Mind

والصادر سنة 2010 (التساهل مقابل الصعوبة).

ترتبط الأبعاد الثقافية بالعلوم الأخرى ومنها المحاسبة وسيتم خلال البحث الحالي التركيز على بعد الذكورة مقابل الانوثة وعلاقته بالتحفظ المحاسبي.

مشكلة البحث: يمكن صياغة المشكلة وفق السؤالين الآتيين:

١. هل تعد الأبعاد الثقافية لـ Hofstede معبرة عن واقعية البيئة العراقية؟
 ٢. هل يوجد تأثير للبعد الثقافي (الجنس) في التحفظ المحاسبي؟ أو بصيغة أخرى هل هناك دور للمرأة في ممارسة التحفظ المحاسبي ضمن الحدود المسموح بها أم أنها ستكون أكثر تحفظاً من الرجال؟
- أهمية البحث:** تكمن أهمية البحث في تناول جانب مهم هو واقعية الأبعاد الثقافية في البيئة العراقية، كما يكتسب البحث أهميته من عينة البحث والمتمثلة بالمصارف وما تشكله من ركيزة أساسية في سوق العراق للأوراق المالية.
- هدف البحث:** يهدف البحث إلى دراسية مدى واقعية الأبعاد الثقافية لـ Hofstede في البيئة العراقية، والتركيز على بعد الذكورة مقابل الانوثة Masculinity للإدارة المالية ومدى تأثيرها في التحفظ المحاسبي.

¹ يعد عالم الاجتماع الهولندي Greet Hofstede (مواليد 1928) أبرز من كتب بحوث عن الثقافات (مؤسس البحوث المقارنة بين الثقافات)، وتستخدم نتائج أبحاثه وأفكاره النظرية في جميع أنحاء العالم، وتختص بحوثه بعلم النفس والدراسات الإدارية (الشركات متعددة الجنسيات) (<https://www.hofstede-insights.com/about-us/about-geert-hofstede>).

فرضية البحث: يسعى البحث إلى اختبار الفرضيتين الاتيتين:

١. تعد الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والموظفة من Gray وBorker في مجال المحاسبة معبرة عن واقعية البيئة العراقية.

٢. تؤثر الأبعاد الثقافية لـ Hofstede (الذكورة مقابل الانوثة) في التحفظ المحاسبي للمصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

أولاً. الدراسات السابقة: يتضمن هذا الجانب عرضاً موجزاً لمضمون ونتائج الدراسات السابقة التي تمكن الباحث من جمعها والاطلاع عليها، والتي كانت ذات صلة بموضوع البحث وكما يأتي:

١. دراسة (Barua et al., 2010): وهي بحث بعنوان "جنس المدير التنفيذي وجودة المستحقات"

"CFO Gender and accruals quality"

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى تأثير المدير التنفيذي تبعاً للجنس في ممارسة ادارة الارباح المحاسبية (جودة المستحقات). وتوصلت إلى أن المديرين الاناث تكون المستحقات لديهم متسمة بجودة عالية، أي إن المستحقات التقديرية ستكون منخفضة.

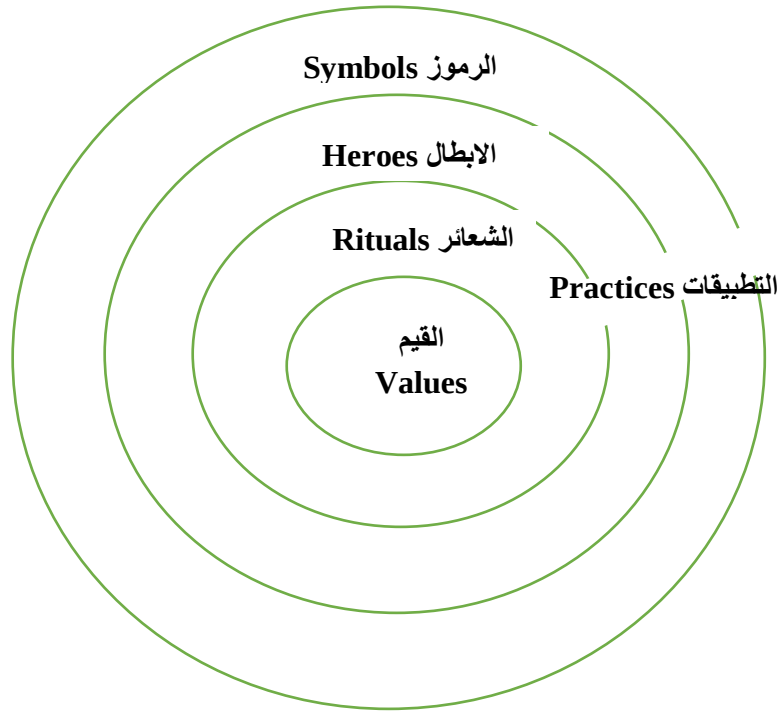
٢. دراسة (Curtis et al., 2012): وهي بحث بعنوان "تأثير أصل البلد والعدالة ومدى القوة والمساواة بين الجنسين في صنع القرارات الاخلاقية"

"A Cross-Cultural Study of the Influence of Country of Origin, Justice, Power Distance, and Gender on Ethical Decision Making"

هدفت الدراسة الى اختبار تأثير الثقافة الوطنية في صنع القرارات الاخلاقية. وتمثلت عينة الدراسة بطلاب المحاسبة في أربعة بلدان (الصين واليابان والمكسيك والولايات المتحدة الامريكية). وتوصلت الدراسة إلى أن نوع الجنس يرتبط ارتباطاً وثيقاً بصنع القرارات الاخلاقية، فضلاً عن أن البلدين الشرقيين (الصين واليابان) والبلدين الغربيين (الولايات المتحدة والمكسيك) يظهران الأنماط المتوقعة من الشرق والغرب في مدى القوة، ولا يدعم هذا النمط من الشرق مقابل الغرب عند النظر إلى الاختلافات بين البلدان في العدالة.

ثانياً. الثقافة ومستوياتها: الثقافة هي كلمة لاتينية Caltura مشتقة من Collere وتعني يزرع الأرض، ويستدل على وجود الثقافة من الانتظام الملاحظ في سلوك الأفراد ومن ملاحظة سلوكهم وأنماط حياتهم المختلفة وكيفية الاتصال، وللثقافة مضمون يقصد به أنماط السلوك والتي تتمثل في المعايير والمعتقدات والقيم والحاجات. وتعد الثقافة انعكاساً لدوافع الأفراد (يمن، ٢٠١١: ١٧)، وقد عرف Hofstede الثقافة بأنها " البرمجة الجماعية للعقل الذي يميز أعضاء مجموعة واحدة أو فئة من الناس عن أخرى" (Hofstede, 2001: 9). أما(تشوي واخرون) فعدها بانها القيم والاتجاهات المشتركة في المجتمع(تشوي واخرون، ٢٠١٢: ٥٩).

مما سبق يتضح بان الثقافة هي شيء غير ملموس، كما أنها تنتم بالجماعة، وإن لها مضمون يتسم بالمعايير والقيم. ولغرض معرفة مستويات الثقافة قدم Hofstede الشكل رقم (١) وكما يأتي:



الشكل (١): المظاهر الثقافية وفقاً للمستويات المختلفة من العمق

المصدر: (Hofstede et al., 2010: 8).

يتضمن الشكل رقم (١) أربعة مستويات الأول الرموز Symbols والتي تعني الكلمات والایماءات والاشياء التي تحمل معاني خاصة، يمكن تمييزها من المجموعة التي تشارك بالثقافة، وتعد الكلمات في اللغة أو مفرداتها ضمن مكوناتها. كما هو الحال في الملابس وتسريحات الشعر والاعلام. وتتطور الرموز الجديدة بسهولة وتبدأ القديمة بالاختفاء، ويتم نسخ الرموز الثقافية لمجموعة واحدة بشكل منتظم من الآخرين؛ ولهذا السبب تم وضع الرموز في الطبقة السطحية (الخارجية) في الشكل السابق. أما الثاني الابطال Heroes وهم اشخاص أحياء أو أموات، حقيقيون أو خياليون، والذين يملكون خصائص ذات قيمة عالية في الثقافة، وبالتالي يعدون بمثابة نماذج للسلوك، مثل Batman في الولايات المتحدة الأمريكية، و Asterix في فرنسا، و Mr. Bumble في هولندا. وأصبحت المظاهر الخارجية في عصر التلفاز أكثر أهمية في اختيار الابطال مما كانت عليه من قبل. والثالث الشعائر Rituals وهي أنشطة جماعية غير ضرورية من الناحية التقنية للوصول إلى الغايات المنشودة، ولكنها تعد ضرورة اجتماعية في إطار الثقافة. ومن الأمثلة على ذلك طرق تحية الآخرين واحترامهم، فضلاً عن الاحتفالات الاجتماعية والدينية والاجتماعات التجارية والسياسية التي تنظم لأسباب تبدو منطقية وغالباً ما تخدم أساساً أغراض طقوسية، مثل تعزيز تماسك الجماعات أو السماح للقيادة بأن تؤكد نفسها. وتشمل الطقوس الخطاب وطريقة اللغة المستخدمة في النص والحديث والتفاعل اليومي وتواصل الإيمان. وتم ادراج الرموز والابطال والشعائر تحت مصطلح التطبيقات (الممارسات)، وبالتالي فهي مرئية للمراقب الخارجي، ومع ذلك فإن معناهم الثقافي غير مرئي ويكمن على وجه التحديد في الطريقة التي يفسر بها المطلعون. في حين الرابع تمثل بالقيم Values وتمثل جوهر الثقافة كما هو واضح في الشكل رقم (١) وهي ميول واسعة لتفضيل بعض الحالات على الأخرى مثل (الشر مقابل الخير، الوساخة مقابل النظافة،

الخطر مقابل الامان، الممنوع مقابل المسموح، اللائق مقابل غير اللائق، اخلاقي مقابل غير اخلاقي، القباحة مقابل الجمال، غير الطبيعي مقابل الطبيعي، غير العادي مقابل العادي، التناقض مقابل المنطقية، غير العقلاني مقابل العقلاني (Hofstede et al., 2010: 8-9) (Hofstede, 2001: 10).

ثالثاً. الأبعاد الثقافية لـ Hofstede: حدد Hofstede أربعة أبعاد ثقافية في أول كتاب صدر له بعنوان:

Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values

والصادر سنة 1980 (الفردية مقابل الجماعة، تشتت السلطة العالي مقابل تشتت قليل، تجنب عال لعدم التأكد مقابل تجنب قليل، الذكورة مقابل الانوثة)، ومن ثم أضاف بعد خمس في كتابه:

Culture's Consequences: Comparing Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations

والصادر سنة 2001 (التوجه بعيد الأمد مقابل التوجه قصير الأمد)، وأخيراً تمت إضافة بعد سادس ضمن آخر كتاب صدر له بعنوان **Cultures and Organizations: Software of the Mind** والصادر سنة 2010 (التساهل مقابل الصعوبة)، وسيتم عرض أبعاده الستة وكما يأتي (Borker, 2012: 1005)، (يمن، ٢٠١١: ٢٢-٢٧)، (السويح، ٢٠١٥: ١٣٠)، (بلقاوي، ٢٠٠٩: ١٥٢)، (Borker, 2013: 675):

١. **الفردية مقابل الجماعة Individualism:** تعني الفردية تفضيل أفراد المجتمع إطار اجتماعي يتميز برابطة غير قوية، أي إن الأفراد يهتمون بأنفسهم وعائلاتهم، في حين تعني الجماعة تفضيل أفراد المجتمع إطار اجتماعي يتميز برابطة قوية، أي إن الأفراد يهتمون بأقرانهم ويكون لديهم الولاء غير المحدود للجماعة.

٢. **تشتت السلطة العالي مقابل تشتت قليل أو ما يعرف بمدى القوة Power Distance:** عرف Mulder القوة على أنها القدرة على توجيه سلوك الآخرين مدى القوة (مسافة السلطة) على أنها درجة عدم العدالة في توازن القوة بين الشخص الضعيف والقوي، واثبت Mulder في دراسته لمدى القوة أكثر من 20 فرضاً أهمها الآتي:

- أ. إن الاستخدام المجرد للقوة يؤدي إلى زيادة الاشباع لدى الأفراد.
- ب. كلما زادت قوة الفرد كلما زادت محاولته للحفاظ على تلك القوة.
- ج. إن الضعفاء في كفاح مستمر لتقليل مدى القوة.

وعرف Hofstede مدى القوة على أنه درجة قبول الأفراد داخل المجتمع على توزيع السلطة بشكل غير عادل أو متساو.

٣. **تجنب عال لعدم التأكد مقابل تجنب قليل أو ما يعرف بتفادي عدم التأكد Uncertainty avoidance:** عرف Hofstede تجنب عدم التأكد على أنه مدى شعور أعضاء المجتمع بعدم الراحة تجاه عدم التأكد والغموض، وتتسم المجتمعات ذات التجنب القوي لعدم التأكد بوجود دساتير وقوانين لا تتقبل الأفكار المنحرفة أو الأشخاص المنحرفين عن الخطوط العامة. أما المجتمعات ذات التجنب الضعيف لعدم التأكد فتتسم بمناخاً أكثر حرية إذ تحتل الممارسة مكاناً أكثر

من المبادئ مما يتيح الفرصة لتقبل الآراء المعارضة للمفاهيم السائدة، مما يؤدي إلى وجود فرص دائمة للأبداع والتفكير الخلاق.

٤. **الذكورة مقابل الانوثة Masculinity**: يوجد فرق بين الوظيفة البيولوجية Biological Function والوظيفة الاجتماعية Social Function، إذ تستخدم كلمتين في اللغة الإنكليزية وهي Sex و Gender للدلالة على نوع الجنس، ولكن يوجد فرق بينهما إذ تشير الأولى Sex الى الفروق البيولوجية بحيث ان هناك فرق بين الذكر والانثى حيث ان الانثى تستطيع أن تلد، فضلاً عن انها تتميز بسرعة استعادة المجهود وهو ما يسمى بـ Faster Metabolism. أما الثانية Gender فتعني الاختلاف في الوظيفة الاجتماعية، إذ إن الرجل يبحث دائماً عن تحقيق الذات أكثر من البحث عن المال والسلطة، أما المرأة فإنها تتصف بالعناية بالآخرين.

أما Hofstede فقد ميز بين الذكورة مقابل الأنوثة كبعد هام من الأبعاد الثقافية، فقد ميز المجتمع الذكوري على أنه الذي يفضل الإنجاز والبطولة والإصرار والنجاح المادي، ويشير المجتمع الانثوي الى تفضيل العلاقات والتواضع والاهتمام بالضعفاء وبنوعية الحياة.

٥. **التوجه البعيد الأمد مقابل التوجه القصير الأمد Long term orientation**: يهتم البعد الحالي بالأفق الزمني لنظرة المجتمع، إذ تنقسم المجتمعات على نوعين الأولى تهتم بالمستقبل في حين الثانية تولى اهتمام أكبر بالماضي والحاضر. تعطي المجتمعات ذات التوجه بعيد الأمد قيمة عالية للمثابرة والتوفير، في حين تعطي المجتمعات ذات التوجه قصير الأمد قيمة عالية لاحترام التقاليد المستقاة من الماضي والالتزام بالواجبات تجاه المجتمع.

٦. **التساهل مقابل الصعوبة Indulgence vs Restraint**: يقيس المؤشر مدى تحكم المجتمعات في رغباتها ونزواتها، بناءً على أسلوب تربيته. فالميل تجاه سيطرة ضعيفة نسبياً على نزواتهم يسمى "تساهل"، بينما السيطرة القوية على رغباتهم تسمى كبحاً (صعوبة)، والمجتمع المتساهل هو الذي يسمح نسبياً بإشباع متحرر للغرائز الإنسانية الطبيعية والأساسية والمتعلقة بالاستمتاع بالحياة واللهو. أما المجتمع الذي يتسم بالصعوبة فإنه يقمع إشباع هذه الحاجات وينظمها من خلال قواعد اجتماعية صارمة.

وترتبط أبعاد هوفستيد بالمحاسبة من خلال المدخل الأخلاقي Ethical Approach لصياغة النظرية المحاسبية، والذي يعد أحد المداخل النظرية والتي تعد جزء من المداخل التقليدية. وإن جوهر المدخل الأخلاقي يتكون من مفاهيم الانصاف Fairness والعدالة Justice والمساواة Equity والحقيقة Truth. وتعد المفاهيم السابقة معايير أساسية لـ D.R.Scott عند صياغة النظرية المحاسبية. فالعدالة بالنسبة لـ Scott تعني المعاملة المتساوية لكافة الأطراف ذات المصلحة، والحقيقة هي وجود كشوف مالية حقيقية ودقيقة، وفيما يتعلق بالإنصاف فيعني وجود عرض منصف وغير متحيز.

رابعاً. **الأبعاد المحاسبية لـ Gray و Borker وعلاقتها بالأبعاد الثقافية لـ Hofstede**: حدد Gray أربعة أبعاد محاسبية ويمكن توضيحها كما في الجدول رقم (١):

الجدول (١): أبعاد القيم المحاسبية الأربع لـ Gray

ت	البعد	الوصف
الأول	المهنية مقابل الرقابة القانونية Professionalism versus Statutory Control	يشير الى الحكم المهني والتنظيم الذاتي على النقيض من الامتثال للمتطلبات القانونية الصارمة والرقابة التشريعية.
الثاني	التوحيد مقابل المرونة Uniformity versus Flexibility	يشير الى مدى تطبيق الممارسات المحاسبية الموحدة والمنسقة.
الثالث	التحفظ مقابل التفاؤل Conservatism versus Optimism	يشير التحفظ الى النهج الحذر في القياس المحاسبي، بدلا من النهج الأكثر تفاؤل والمخاطر.
الرابع	السرية مقابل الشفافية Secrecy versus Transparency	يشير الى السرية وقيد الكشف عن المعلومات بدلاً منهج المحاسبة العامة والأكثر شفافية.

Resource: Borker, David R., (2013) Accounting and Cultural Values: IFRS in 3G Economies, International Business & Economics Research Journal, Vol.12, No.6, P675.

تم ربط القيم السابقة بالأبعاد الأربعة الأولى لـ Hofstede وأكمل المهمة Borker وربط أبعاد Gray الأربعة مع الأبعاد الست Hofstede، ويمكن توضيح العلاقة كما في الجدول رقم (٢):

الجدول (٢): العلاقة بين قيم Gray وابعاد Hofstede

المهنية	الفردية	مدى القوة	تجنب عدم التأكد	الذكورة	التوجه بعيد الامد	التساهل مقابل الصعوبة
++	-	--	؟	-	+	+
--	+	++	؟	+	-	-
-	+	++	-	+	-	-
--	+	++	-	+	-	-

Resource: Borker, David R., (2013), Accounting and Cultural Values: IFRS in 3G Economies, " International Business & Economics Research Journal, Vol.12, No.6, P676.

تشير علامة الجمع (+) إلى العلاقة المباشرة (طردية أو إيجابية)، بينما تشير علامة الناقص (-) إلى العلاقة العكسية، وتم استخدام علامة الجمع المكررة (++) أو الناقص المكررة (-) للإشارة إلى العلاقة القوية سواء طردية أو عكسية، في حين تم استخدام علامة الاستفهام (?) للإشارة إلى أن طبيعة العلاقة لم تحدد بعد (Borker, 2012: 1006).

خامساً. تقييم واقعية الأبعاد الثقافية لـ Hofstede في البيئة العراقية: يعد العراق احدى الدول التي قام بدراستها Hofstede وتوصل إلى أن الأبعاد الستة تمثلت قيمها كما في الشكل رقم (٢) وكما يأتي:



الشكل (٢): درجة الأبعاد الستة لـ Hofstede في العراق

المصدر: الشكل من اعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المنشورة في الموقع الرسمي لمركز Hofstede على الرابط (<https://geert-hofstede.com/iraq.html>)

حدد Gray أربع فرضيات أساسية تنطبق على المجتمعات، في حالة توفرها سوف يتم تشخيص المجتمع حسب القيم الأربع الأساسية وتتمثل الفرضيات بالآتي (Borker, 2012: 1006).

الفرضية الأولى: كلما ارتفع ترتيب النزعة الفردية وانخفض ترتيب تجنب عدم التأكد ومدى القوة، كلما زاد احتمال أن يحتل البلد مرتبة عالية من المهنية.

الفرضية الثانية: كلما ارتفع ترتيب تجنب عدم التأكد ومدى القوة، وانخفض ترتيب النزعة الفردية، كلما زاد احتمال أن يحتل البلد مرتبة عالية من التوحيد.

الفرضية الثالثة: كلما ارتفع ترتيب تجنب عدم التأكد، وانخفض ترتيب النزعة الفردية والذكورة، كلما زاد احتمال أن يحتل البلد مرتبة عالية في ممارسة التحفظ.

الفرضية الرابعة: كلما ارتفع ترتيب تجنب عدم التأكد ومدى القوة، وانخفض ترتيب النزعة الفردية والذكورة، كلما زاد احتمال أن يحتل البلد مرتبة عالية من السرية.

بناءً على ما سبق يمكن تحدد الوصف الدقيق للعراق بالاعتماد على درجة الأبعاد الستة لـ Hofstede واقتراضات Gray وكما في الجدول رقم (٣) وكما يأتي:

الجدول (٣): وصف العراق استناداً لأبعاد Hofstede وافتراضات Gray

الوصف	الدرجة	الأبعاد	التسلسل
يتسم المجتمع العراقي بعدم العدالة في توازن القوة بين الشخص الضعيف والقوي.	95	مدى القوة	الأول
يفضل افراد المجتمع العراقي اطار اجتماعي يتميز برابطة قوية أي انه ذو علاقات اجتماعية.	30	الفردية	الثاني
يتسم المجتمع العراقي بانه يفضل الإنجاز والبطولة والإصرار والنجاح المادي.	70	الذكورة	الثالث
ان المجتمع العراقي حذر ويتبع دساتير وقوانين لا تقبل الأفكار المنحرفة عن الخطوط العامة.	85	تجنب عدم التأكد	الرابع
ان المجتمع العراقي يهتم بالماضي والحاضر، وهو مجتمع يحترم التقاليد المستقاة من الماضي والالتزام بالواجبات تجاه المجتمع.	25	التوجه بعيد الأمد	الخامس
ان المجتمع العراقي صعب ويميل الى قواعد اجتماعية صارمة.	17	التساهل مقابل الصعوبة	السادس

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات Hofstede وافتراضات Gray. بناءً على المعطيات السابقة فإن المجتمع العراقي تنطبق عليه الفرضية الثانية والرابعة لـ Gray أي انه مجتمع يتسم بدرجة عالية من التوحيد والسرية. مما سبق يتضح أن الأبعاد الثقافية لـ Hofstede معبرة عن البيئة العراقية وهذا يثبت الفرضية الأولى والتي مفادها (تعد الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والموظفة من Gray وBorker في مجال المحاسبة معبرة عن واقعية البيئة العراقية).
سادساً. التحفظ المحاسبي: يرى Basu بأن التحفظ المحاسبي ينتج عنه انعكاس للأحداث السيئة بسرعة أكبر من الأحداث الجيدة على الأرباح. أي ميل المحاسبين إلى طلب درجة أعلى من التحقق للاعتراف بالأحداث الجيدة على أنها مكاسب، بينما يتم الاعتراف بالأحداث السيئة كخسائر (Basu, 1997: 7).

يقسم التحفظ على نوعين وهما الاول المشروط ويعد تحفظ لاحق إذ يتم الاعتراف بالأحداث الاقتصادية غير الجيدة في الدخل المحاسبي في توقيت أقرب عن توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية الجيدة الخاصة بنفس الفترة (Zhong & Li, 2017: 3)، أما الثاني فهو غير المشروط ويطلق عليه بالتحفظ المسبق ويعني اختيار الادارة المسبق للطرق والسياسات المتحفظة بمعالجة الأصول والخصوم، وعليه انخفاض القيمة الدفترية لصافي الأصول عن قيمتها السوقية (Beaver & Ryan, 2015: 271)

ظهرت مقاييس متعددة للتحفظ المحاسبي فالمشروط يقاس بالاستبيان ومقياس Basu أما غير مشروط فتوجد أربعة طرق لقياسه (MTB-C²ON واجمالي الاستحقاقات وBTM-CON وC-Score)

يتم تقدير مقياس الاستحقاق الاختياري الاضافي من خلال تضمين العائد على الموجودات ROA في انموذج Jones (Kothari et al., 2005: 173-174).

ويمكن التلاعب بالمستحققات من خلال سلوك الادارة الانتهازي، والتي تعزي السبب إلى أن هناك اخطاء لا يمكن تجنبها في التقدير، وعلى سبيل المثال من وجهة نظر النظام المحاسبي فان تسجيل المدينين الوهميين وعدم تحصيلهم يشبه تسجيل المدينين بصورة حقيقية وعدم تحصيلهم (Dechow and Dichev, 2002: 46).

يشير هوفستيد إلى أن انتشار البعد الخاص بالذكورة يجعل المديرين أكثر حاجة إلى تحقيق الذات والإنجاز والنجاح، مما يجعل فكرة تخفيض الأرباح تتعارض مع فكرة الإنجاز وتحقيق النجاح، لذلك قد نجد أن هناك علاقة عكسية بين التحفظ المحاسبي والمجتمع الذكوري. إلا أن هناك رأي معارض وهو أن استقرار الأرباح وتحقيق الأهداف قد يكون مقياس أقوى للنجاح عن تحقيق أرباح عالية في فترة محاسبية ما، فإن العلاقة بين التحفظ المحاسبي والمجتمع الذكوري تعد علاقة إيجابية، وقد أشار هوفستيد إلى أن المجتمعات الأكثر ذكورة تكون النظم المحاسبية فيها أكثر توجيهاً إلى تحقيق الأهداف المالية مما يؤدي إلى زيادة ممارسات التحفظ (يمن، ٢٠١١: ٧٠).

سابعاً. اختبار الفرضيات: يعد مقياس (Kothari et al., 2005)، والذي قام بتعديل مقياس Jones 1991 والمعدل من (Dechow et al., 1995)، أحدث المقاييس المستخدمة عالمياً. ويقوم على أساس فصل المستحققات الكلية Total accruals الى اختيارية Discretionary وغير اختيارية Nondiscretionary، فالمستحققات الاختيارية هي ناتجة من ادارة الأرباح، أما المستحققات غير الاختيارية فتكون نتيجة التحفظ المحاسبي Accounting Conservatism. ويمكن تمثيله وفق المعادلة الآتية (Kothari et al., 2005: 174):

$$TA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1(1/ASSETS_{it-1}) + \alpha_2\Delta SALES_{it} + \alpha_3PPE_{it} + \alpha_4ROA_{it} + \alpha_{it}$$

إذ إن:

TA = اجمالي المستحققات

ASSETS = اجمالي الموجودات في بداية السنة t

$\Delta SALES$ = التغير في المبيعات موزون على اساس اجمالي الموجودات

PPE = الموجودات الثابتة

ROA = معدل العائد على الموجودات

² سيتم الاقتصار على التحفظ غير المشروط لأنه تحفظ سابق، كما سيتم اعتماد طريقة اجمالي الاستحقاقات لغرض تحقيق اهداف البحث واختبار الفرضيات.

الجدول (٤): المستحقات غير الاختيارية^٣ للشركات عينة البحث على وفق أنموذج Kothari et al. 2005 (المبالغ بملايين الدنانير)

المصارف٤						السنوات
المدير المالي ذكور			المدير المالي اناث			
BNOR	BCOI	BMFI	BBOB	BIBI	BASH	
30620	6575	1297771	-16097	-22916	-821	2016
-453610	9217	1641027	-15389	-36102	-2791	2017
130557	15589	1910364	-14526	-59925	-41407	2018
87454	-20623	2458202	-13789	-42266	-45041	2019
582872	40358	2443078	-12786	-113757	-80648	2020
75579	10223	1950089	-14517	-54993	-34141	المتوسط

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسوب.

إن ظهور المستحقات غير الاختيارية بالسالب يدل على أن الشركة تتبع سياسات محاسبية متحفظة، لذا فهي لا تمتلك مستحقات غير اختيارية، أما عندما تكون موجبة فإن الشركة تتبع سياسات غير متحفظة، أو إن طبيعة نشاط الشركة يستلزم ظهور المستحقات غير الاختيارية. ويلاحظ على الجدول رقم (٤) أن المصارف (BASH و BIBI و BBOB) تعد متحفظة محاسبياً وذلك لأن متوسط المستحقات غير الاختيارية ظهر بالقيمة السالبة ويتولى إدارة حسابات المصارف السابقة اناث، في حين المصارف (BMFI و BCOI و BNOR) تمارس سياسات محاسبية غير متحفظة وذلك لأن متوسط المستحقات غير الاختيارية ظهر بالقيمة الموجبة ويتولى إدارة حسابات المصارف السابقة ذكور، وهذا يتفق تماماً مع البعد الثقافي لـ Hofstede المذكورة مقابل الانوثة. وهذا يثبت الفرضية الثانية للبحث التي مفادها (تؤثر الإدارة المالية للمصرف بحسب الجنس في التحفظ المحاسبي للمصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية).

ثامناً. الاستنتاجات والتوصيات: توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات تتمثل بالآتي:

أ. الاستنتاجات

١. ترتبط الأبعاد الثقافية لـ Hofstede بعلاقات متباينة مع الأبعاد المحاسبية لـ Borker و Gray.

٣ لأغراض اختبار الفرضيات تم تقسيم المستحقات الاختيارية على إجمالي الموجودات لإزالة أثر تباين عينة البحث، ويعد هذا الأسلوب متبعاً من (Rudra & Bhattacharjee, 2012: 7).

٤ تم استخدام الرموز للإشارة إلى المصارف عينة البحث وتتمثل بالآتي:

مصرف اشور BASH.

مصرف الاستثمار العراقي للاستثمار BIBI.

مصرف بغداد BBOB.

مصرف الموصل للتنمية والاستثمار BMFI.

مصرف التجارة العراقي BCOI.

مصرف الشمال BNOR.

٢. تعد الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والتي تم ربطها بالأبعاد المحاسبية من Gray و Borker معبرة عن البيئة العراقية، إذ تم التوصل إلى أن المحاسبة تنسجم بالتوحيد والسرية في العراق وهي متطابقة مع الفرضية الثانية والرابعة لـ Gray.
٣. تلعب المرأة دور مهم في مواجهة إدارة الأرباح المحاسبية أي إنها أكثر تحفظاً وهذا يتفق مع ما توصل إليه Barua وآخرون، وذلك لأنها تهتم بالعناية بالآخرين.
٤. ترتبط الذكورة بعلاقة طردية مع إدارة الأرباح المحاسبية وهي تكون أقل تحفظاً، أي إنه كلما زادت صفات الذكورة في المجتمع العراقي زاد تفضيل الإنجاز والبطولة والإصرار والنجاح المادي وبالنتيجة زيادة إدارة الأرباح.

ب. التوصيات

١. ضرورة دراسة الأبعاد الثقافية المتبقية لـ Hofstede ومدى ارتباطها بالأبعاد المحاسبية الأخرى.
٢. تعزيز دور المرأة في الإدارة المالية للشركات العراقية لما تعطي من نتائج إيجابية في تعزيز التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

١. بلقاوي، احمد رياحي، (٢٠٠٩)، نظرية محاسبية، ترجمة رياض العبدالله، المملكة الأردنية الهاشمية، دار اليازوري.
٢. تشوي، فردريك؛ فروست، كارول ان؛ ومييك، جاري، (٢٠١٢)، المحاسبة الدولية، ترجمة زايد، محمد عصام الدين، الرياض، دار المريخ للنشر.
٣. السويح، عماد علي، (٢٠١٥)، أثر العوامل الثقافية على المحاسبة في ليبيا، "مجلة الأستاذ" العدد الثامن.
٤. يمن، احمد عماد الدين احمد، (٢٠١١)، نموذج مقترح لقياس أثر الأبعاد الثقافية على التقارير المالية والضريبة دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة.
٥. الموقع الرسمي لمركز Hofstede على الرابط

<https://geert-hofstede.com/iraq.html>

ثانياً. المصادر الأجنبية:

1. Basu, S., (1997), The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings1. Journal of accounting and economics, 24(1).
2. Beaver, W. H., & Ryan, S. G., (2005), Conditional and unconditional conservatism: Concepts and modeling. Review of accounting studies, 10 (2).
3. Borker, David R., (2012), Accounting, Culture and Emerging economies: IFRS in Central and Eastern Europe, International Business & Economics Research Journal, Vol.11, No.9.
4. Borker, David R., (2013), Accounting and Cultural Values: IFRS in 3G Economies, International Business & Economics Research Journal, Vol.12, No.6.
5. Dechow, Patricia M., and Dichev, Ilia D., (2002), The quality of accruals and earnings: the role of accruals estimation errors, the accounting review, Vol. 77, Supplement.

6. Hofstede, G., (2001), *Cultures Consequences: Comparing values, behaviors, institutions and organization across nations*, Second edition, London, Sage Publications.
7. Hofstede, Geert, (1980), *Culture's Consequences: International Differences in Work-Related Values*, Beverly Hills CA: Sage Publications.
8. Hofstede, Geert; Hofstede, Gert Jan; and Minkov, Michael, (2010), *Cultures and Organizations: Software of the Mind*, 3rd Edition, McGraw-Hill USA.
9. Kothari, S.P., Leone, Andrew J., and Wasley, Charles E., (2005), Performance matched discretionary accrual measures, *Journal of Accounting and Economics*, Issue 39.
10. Zhong, Y., & Li, W., (2017), Accounting conservatism: A literature review. *Australian Accounting Review*, 27(2).