



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

ISSN: 1813-1719 (Print)



The Impact of the Cultural Dimension of Hofstede (The Long-Term Orientation) on accounting disclosure: A Comparative Study on Selected Countries

Researcher: Shireen Shamel Flayyeh
College of Administration and Economics
Tikrit University
Shireen.s.flaih10502@st.tu.edu.iq

Prof. Dr. Sattam Saleh Hussein
College of Administration and Economics
Tikrit University
Sattam.hussein@tu.edu.iq

Abstract:

The research aims to discuss and measure the impact of the cultural dimension presented by Hofstede (the long-term orientation) on the level of accounting disclosure in financial reports using the disclosure indicator. To achieve this goal, the research dealt with the content analysis method for the annual financial reports to measure the index for a sample of companies listed in the local and international financial markets. Numbering (52) companies in the industrial sector for the extended period (2017-2020) for a sample of developing and developed countries that included Iraq and 12 other countries.

The statistical methods represented by (the correlation coefficient and multiple regression analysis) were used in examining the relationship and the effect between the research variables, and the research found a positive significant correlation between the long-term orientation dimension and the accounting disclosure in the research sample countries. It concluded that there is a positive significant relationship between this dimension and all dimensions of accounting disclosure with the exception of the dimension of information about management, which has a negative significant relationship with it in the research sample countries.

Keywords: Culture, Long-Term Orientation (LTO), Accounting Disclosure.

**تأثير البعد الثقافي لـ Hofstede (التوجه طويل المدى) في الإفصاح المحاسبي:
دراسة مقارنة لدول مختارة**

أ.د. سطم صالح حسين
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة تكريت

الباحثة: شيرين شامل فليح
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة تكريت

المستخلص:

يهدف البحث إلى مناقشة وقياس تأثير البعد الثقافي المقدم من Hofstede (التوجه طويل المدى) في مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية باستخدام مؤشر الإفصاح، ولتحقيق هذا الهدف فقد تناول البحث أسلوب تحليل المحتوى للتقارير المالية السنوية لقياس المؤشر لعينة من الشركات المدرجة في الأسواق المالية المحلية والعالمية والبالغ عددها (52) شركة في القطاع

الصناعي للفترة الممتدة (2017-2020) لعينة من الدول النامية والمتقدمة شملت العراق و12 دولة أخرى، وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة (بمعامل الارتباط وتحليل الانحدار المتعدد) في فحص العلاقة والتأثير بين متغيري البحث، وتوصل البحث إلى وجود علاقة ارتباط معنوية إيجابية بين بُعد التوجه طويل المدى والإفصاح المحاسبي في الدول عينة البحث، إذ توصل إلى وجود علاقة معنوية إيجابية بين هذا البعد وجميع أبعاد الإفصاح المحاسبي باستثناء بُعد معلومات حول الإدارة والذي يرتبط بعلاقة معنوية سلبية معه في الدول عينة البحث.

الكلمات المفتاحية: الثقافة، التوجه طويل المدى، الإفصاح المحاسبي.

المقدمة

لقد حظيت فكرة دراسة علاقة المحاسبة بالبيئة المحيطة باهتمام الكثير من الباحثين، وأجريت العديد من البحوث عليها منذ الستينيات من القرن الماضي، وبيّنت أن هناك أنماطاً مختلفة للمحاسبة على المستوى الدولي وإن تطوير النظم الوطنية هو وظيفة العوامل البيئية، وإن التصنيفات والممارسات والنظم المحاسبية هي نتاج التفاعل الموجود بين المحاسبة والعوامل البيئية الأخرى، إذ تُعد الثقافة عاملاً بيئياً مؤثراً في تكوين وتشكيل النظم والتطبيقات المحاسبية عبر الدول، وذلك لأن المحاسبة تتشكل من خلال البيئة التي تعمل فيها، وهي بدورها تنحصر في ثلاث وظائف: القياس والإفصاح والتدقيق، وإن مستوى الإفصاح المحاسبي بدوره يتأثر بالعوامل البيئية التي يتم في ظلها، وكذلك أكدت الدراسات على أن التقارير المالية هي أيضاً نتاج ثقافتها وبيئتها التي تُعد فيها، وقد أجريت العديد من الدراسات والبحوث في هذا المجال مثل الدراسة التي قام بها (Hofstede, 1980: 1991) و (Gray, 1988) لمعرفة تأثير الثقافة في ممارسات إعداد التقارير والإفصاح عبر الدول المختلفة، ومن بعدها دأب الباحثون والمنظمون والممارسون في المحاسبة على إجراء دراسات ومناقشات حول قضايا القياس والإفصاح وذلك لتحقيق تقارير مالية ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي، إذ ركزت معظم الدراسات على تأثير القيم الثقافية لـ Hofstede في إفصاح الوحدات الاقتصادية على المستوى الدولي، ومن هنا جاء هذا البحث ليتناول تأثير البعد الثقافي المتمثل بالتوجه طويل المدى في الإفصاح المحاسبي كأحد التطبيقات المتأثرة به، وعليه سيُقسّم البحث على أربعة محاور يتناول الأول منه دراسات سابقة ومنهجية البحث، في حين يتناول الثاني الجانب النظري متضمناً مفهوم الثقافة وبُعد التوجه الطويل المدى والإفصاح المحاسبي، فيما يتناول الثالث الدراسة التطبيقية، وأخيراً يتناول المحور الرابع الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول: دراسات سابقة ومنهجية البحث

أولاً. دراسات سابقة: هناك دراسات تناولت تأثير الأبعاد الثقافية ومنها بُعد التوجه طويل المدى في مستوى الإفصاح المحاسبي، ومنها ما يأتي:

١. دراسة (Maali & Al-Attar, 2017) وهي بحث منشور بعنوان:

Corporate Disclosure and Cultural Values: A Test for Multinational Corporations

إفصاح الشركة والقيم الثقافية: اختبار للشركات متعددة الجنسيات:
هدفت إلى دراسة تأثير القيم الثقافية على ممارسات الإبلاغ والإفصاح للشركات متعددة الجنسيات من خلال استخدام مؤشر الشفافية الذي طورته منظمة الشفافية الدولية ودراسة تأثير القيم

الثقافية الست لـ Hofstede على مستوى الإفصاح من قبل الشركات متعددة الجنسيات، وتناولت 122 شركة من أكبر الشركات المتعددة الجنسيات والتي تعمل في 23 دولة. وتوصلت الدراسة إلى أن للثقافة الوطنية إلى حد متباين، تأثير على مستوى الإفصاح في الشركات متعددة الجنسيات، إذ توصلت إلى أن بُعد التوجه طويل المدى، لا يرتبط ارتباطاً معنوياً بمستوى الإفصاح في الشركات متعددة الجنسيات.

٢. دراسة (Gallén & Peraita, 2017) وهي بحث منشور بعنوان:

The Effects of National Culture on Corporate Social Responsibility Disclosure: A Cross-Country Comparison

آثار الثقافة الوطنية على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات: مقارنة بين الدول: هدفت الدراسة إلى تقديم تحليلاً عبر الدول لتأثير الثقافة الوطنية على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، وتناولت تحليل العلاقة بين الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والإفصاح عن الاستدامة مع نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي (GDPPC) في 44 دولة، وتوصلت الدراسة إلى أن بُعد التوجه طويل المدى لا يرتبط ارتباطاً معنوياً بالإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للشركات في الدول ذات الناتج المحلي الإجمالي الأعلى والمتوسط والأدنى. يتميز البحث الحالي عن غيره من الدراسات السابقة في كونه يتطرق إلى بُعد التوجه طويل المدى ودراسة تأثيره في مستوى الإفصاح المحاسبي في بيئات ثقافية مختلفة تمثلت بالعراق و12 دولة عربية وأجنبية والفترة الممتدة من 2017-2020 فضلاً عن اختبارها في البيئة العراقية. **ثانياً. منهجية البحث:**

١. **مشكلة البحث:** تُعد الثقافة إحدى العوامل البيئية التي تسهم في تشكيل النظم المحاسبية للدول، وتؤثر في تكوين النظم المحاسبية لوحداتها الاقتصادية كما لها تأثير في تطبيق سياساتها وإجراءاتها المحاسبية، فالمحاسبة هي نتاج البيئة وثقافتها كما تؤكد العديد من الدراسات والبحوث، وبدوره يتأثر مستوى الإفصاح المحاسبي في الوحدات الاقتصادية بالعديد من العوامل الخارجية المحيطة بالبيئة التي تعمل بها الوحدة كالعوامل الثقافية والسياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية، إذ تكمن المشكلة الأساسية في اختلاف كمية ونوعية المعلومات المفصح عنها في التقارير المالية للوحدات الاقتصادية فيما بين المجتمعات والثقافات المختلفة للدول، ويمكن صياغة المشكلة وفق السؤالين الآتيين:

أ. هل هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين بُعد الثقافة (التوجه طويل المدى) والإفصاح المحاسبي؟

ب. هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية للبُعد الثقافي (التوجه طويل المدى) في الإفصاح المحاسبي؟

٢. **هدف البحث:** يهدف البحث إلى التعرف على مفهوم الثقافة وعلاقتها بالمحاسبة، وتبسيط الضوء على بُعد الثقافة (التوجه طويل المدى) وتأثيره على الإفصاح المحاسبي في البيئة الدولية.

٣. **فرضية البحث:** يسعى البحث إلى اختبار الفرضيتين الآتيتين:

أ. هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين بُعد الثقافة (التوجه طويل المدى) والإفصاح المحاسبي.

ب. هناك تأثير ذو دلالة معنوية للبُعد الثقافي (التوجه طويل المدى) في الإفصاح المحاسبي.

٤. **أهمية البحث:** تنبع أهمية البحث في كونه يقيس مدى تأثير الإفصاح المحاسبي (كمية المعلومات المفصح عنها في القوائم المالي) بالقيمة الثقافية (التوجه طويل المدى) في عينة من الدول المختلفة.

٥. **منهج البحث:** يعتمد البحث على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما:
 أ. **المنهج الاستنباطي:** وذلك من خلال بحوث ودراسات محاسبية عربية وأجنبية متعلقة بموضوع البحث، من كتب ودوريات ومقالات علمية ورسائل جامعية ومواقع الكترونية عربية وأجنبية.
 ب. **المنهج الاستقرائي:** وذلك من خلال جمع من خلال جمع البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها من الشركات عينة البحث، متمثلة بالتقارير المالية المنشورة في سوق العراق للأوراق المالية والأسواق العربية والعالمية الأخرى.

المحور الثاني: مدخل إلى القيم الثقافية لـ Hofstede والافصاح المحاسبي

أولاً. مفهوم الثقافة والأبعاد الثقافية لـ Hofstede:

١. **مفهوم الثقافة:** يُعد مفهوم الثقافة من المفاهيم التي تثير الكثير من الغموض والجدل ويرجع ذلك إلى تعدد التعاريف وتنوع توجهات الباحثين واختلاف بيناتهم وثقافتهم، إذ تُعرف بأنها " مجموعة من الاتجاهات المشتركة والقيم والأهداف والممارسات التي تميز جماعة عن جماعة ما" (يمن، ٢٠١١: ١٨)، وبدوره عرفها Spencer بأنها "مجموعة من الافتراضات والقيم الأساسية والاتجاهات في الحياة، والمعتقدات والسياسات والإجراءات التي تتسم بالغموض ويشترك فيها مجموعة من أفراد المجتمع، ولا يمكن تحديد سلوك كل فرد في المجموعة على أنه يمثل سلوك الآخرين" (Spencer-Oatey, 2012: 9)، وعرفها Hofstede بأنها "البرمجة الجماعية للعقل التي تميز أعضاء مجموعة واحدة أو فئة من الناس عن الأخرى" (Hofstede, 2011: 3)، إذ تشير البرمجة الجماعية للعقل إلى المعتقدات والقيم والممارسات المشتركة لمجموعة من الناس، سواء كانت تلك المجموعة مجتمعاً أو دولة قومية أو وحدة اقتصادية (Elsaid & Elsaid, 2012: 2).
 لقد أجمعت التعريفات السابقة على أن الثقافة في مضمونها تشكل مجموعة من المعرفة والمعتقدات والقيم والسلوك المعتمد على التعلم الاجتماعي، وبأنها غير ملموسة وتتميز بالجماعة، ولها مضمون يتسم بالمعايير والقيم.

٢. **أنموذج Hofstede للأبعاد الثقافية:** لقد أجرى عالم الاجتماع Geert Hofstede في 1980م واحدة من أكثر الدراسات انتشاراً حول التأثير الثقافي على أخلاقيات مكان العمل المهني، إذ ربط سلوك العمل بالثقافة، الأمر الذي جعل النتائج التي توصل إليها مفيدة جداً لدراسة الثقافات الوطنية، ففي 1957م، اختبر Hofstede قاعدة بيانات واسعة شملت جميع الموظفين في كافة فروع شركة International Business Machines Corporation's (IBM) والذين يعملون في أكثر من 70 دولة (Crocamo, 2015: 19) نتج عنها حصوله على 60000 مشاهدة من 117000 موظف يعملون في 70 دولة حول العالم، وبتحليل هذه المشاهدات توصل إلى تحديد أربعة أبعاد للقيم الثقافية، وهي: الفردية ومسافة السلطة ودرجة عدم التأكد والذكورة، ونتيجة لاستمراره في المزيد من الدراسات مع مجموعة من الباحثين في دولة الصين فقد قام بإضافة بُعداً خامساً وهو التوجه طويل المدى في 2001م (عفيفي، ٢٠١٧: ٧)، وفي 2010م قام Hofstede بالتعاون مع العالم البلغاري Minkov بإضافة البعد السادس والأخير وهو التساهل مقابل ضبط النفس بناءً على نتائج مسح القيم العالمية لـ 93 دولة (Crocamo, 2015: 20).

ويمكن توضيح هذه الأبعاد على النحو الآتي:

أ. **مسافة القوة (التفاوت في السلطة): Power Distance (PD):** كانت مسافة القوة هي البعد الثقافي الأول الذي حدده Hofstede على مستوى الدولة، إذ تشير إلى المدى الذي يقبل به الناس

التوزيع غير المتساوي للسلطة بشكل متكرر في المجتمع، كما تشير إلى المدى الذي تقبل فيه الدولة العوامل التي تؤدي إلى كون الاختلاف في القدرات العقلية والبدنية لمواطنيها يزيد من عدم المساواة من أجل رفاهيتهم (Ahmed&Shafiq, 2014: 24).

ب. **الفردية مقابل الجماعية (IC) Individualism vs. collectivism**: يشير هذا البعد إلى علاقات الناس بالآخرين في سياق مجتمعي (Vollero et al., 2019: 3) إذ تشير الفردية إلى الدرجة التي يميل الناس عندها إلى الاحتفاظ بصورة مستقلة بدلاً من صورة ذاتية أو إحساس بتقدير الذات (Dou et al., 2016: 856).

ج. **تجنب عدم التأكد (UA) Uncertainty Avoidance**: يركز تجنب عدم التأكد على الدرجة التي يتسامح بها الناس مع عدم اليقين والغموض في دولة واحدة (khlif, 2016: 548).

د. **الذكورة مقابل الأنوثة (MF) Masculinity vs. Femininity**: يشير هذا البعد إلى طبيعة توجه ثقافة ما نحو الفروق بين الجنسين، خاصة فيما يتعلق بالأدوار الاجتماعية، ويقسم الجنس كبعد للثقافة الوطنية على فئتين: الذكورة والأنوثة (محمد وأحمد، ٢٠٢٠: ٥٤١).

هـ. **التوجه الطويل المدى مقابل القصير المدى (LTO) Long-Term vs. Short-Term: Orientation**: لقد أضاف Hofstede مع باحثين صينيين في عام 2001م بعداً خامساً وأطلق عليه اسم التوجه طويل المدى (عفيفي، ٢٠١٧: ١٠) لتقييم التوجه الزمني داخل الثقافة (التوجه طويل المدى مقابل التوجه قصير المدى، والذي يُطلق عليه أيضاً الديناميكية الكونفوشية) بناءً على نتائج مسح البيئة الصينية (Hallikainen & Laukkanen, 2018: 99)، إذ يقيس هذا البعد الأفق الزمني للمجتمع وأهمية المستقبل عنده مقابل الماضي والحاضر، فالمجتمعات ذات النظرة البعيدة تعطي قيمة عالية للمثابرة والتوفير، في حين تعطي المجتمعات ذات النظرة القصيرة قيمة عالية لاحترام التقاليد المستمدة من الماضي والالتزام بالواجبات تجاه المجتمع (محمد وأحمد، ٢٠٢٠: ٥٤١) وتوصف الثقافات ذات الدرجات المنخفضة في هذا البعد بأنها ثقافات قصيرة المدى موجهة، مع التركيز على المزايا المتعلقة بالماضي والحاضر، بينما تميل الثقافات طويلة المدى إلى التركيز على المستقبل، وتتطلب الثقافات طويلة المدى مستوى أعمق من الثقة في العلاقات التجارية والتي عادة ما تُبنى في هذه الثقافة على أسس طويلة المدى، ولذلك فإن الثقة المتبادلة فيها أمر أساسي (Hallikainen & Laukkanen, 2018: 99)، وتتميز الدول التي ترتبط بأبعاد قصيرة المدى بمستويات عالية من الاحترام والاستقرار الشخصي والوعي بالمكانة، في حين أن البلدان ذات التوجه الطويل تفرض الإصرار والتكشف وتحقيق الأهداف المجتمعية (Polat, 2019: 1159)، وتتصف المجتمعات ذات التوجه طويل المدى بالادخار الكبير للاستثمار والنمو الاقتصادي السريع تجاه مستوى الازدهار على عكس المجتمعات ذات التوجه قصير المدى (Hofstede, 2011: 15)، ويرى Hofstede أن هذا البعد ليس له تأثير واضح في قياس القيم الثقافية للمجتمعات (عفيفي، ٢٠١٧: ١٠) لأن هذا البعد يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالنمو

(٢) هي مجموعة من المعتقدات والمبادئ في الفلسفة الصينية، تتمحور في مجملها حول الأخلاق والآداب وطريقة إدارة الحكم والعلاقات الاجتماعية، طورت عن طريق تعاليم كونفوشيوس الذي كان مفكراً وفيلسوفاً من أصول متواضعة في الصين عاش قبل حوالي 500 سنة قبل الميلاد، وهي ليست ديانة ولكنها مجموعة من القواعد الواقعية للحياة اليومية المستمدة من التاريخ الصيني.

الاقتصادي (Hofstede et al., 2010: 236)، والجدول رقم (١) يوضح الخصائص النموذجية للتوجه طويل المدى والتوجه قصير المدى.

الجدول (١): الاختلافات الرئيسية بين التوجه طويل المدى والتوجه قصير المدى

التوجه قصير المدى	التوجه طويل المدى
في الدولة	
مدخرات منخفضة	مدخرات عالية
خدمة الآخرين هدف رئيسي	التوفير والمثابرة أهداف مهمة
في الأعمال	
التركيز على صافي الدخل	التركيز على الحصة السوقية
من غير المقبول اضاءة المواعيد النهائية	الفائدة على المدى الطويل أكثر أهمية من النجاح على المدى القصير
في الأسرة	
توقع نتائج سريعة	الصبر على انتظار النتائج
التركيز على الحاضر	أهمية التقاليد من الماضي إلى الحاضر

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على (Crocamo, 2015: 23).

و. التحرر مقابل ضبط النفس (**Indulgence vs. Restraint (IVR)**: التساهل أو التحرر هو الدرجة التي يسمح بها المجتمع بإشباع الرغبات البشرية الطبيعية المتعلقة بالاستمتاع بالحياة والمتعة (Gallén & Peraita, 2017: 59).

ثانياً. مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهدافه والعوامل المؤثرة فيه:

١. مفهوم الإفصاح المحاسبي: لقد ترسخ في الفكر المحاسبي مفهوم الإفصاح بأنه "عرض وتوصيل المعلومات بالصورة التي تجعل التقارير المالية غير مضللة وقابلة للفهم" (متولي، ٢٠٢١: ٦٨١)، ويمكن تعريفه بأنه "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدات المحاسبية" (الشيرازي، ١٩٩٠: ٣٢٢)، أما (Perera, 1994) فقد عرفه بأنه "النشاط المحاسبي الذي يشمل كل من الموارد البشرية وغير البشرية أو التقنيات، فضلاً عن التفاعل بين الاثنين" (Haniffa & Cooke, 2005: 392).

٢. أهداف الإفصاح المحاسبي: يقدم الإفصاح المحاسبي البيانات والمعلومات المالية إلى أصحاب المصالح من أجل تحقيق الأهداف الرئيسية الآتية (شريف وجاسم، ٢٠١٩: ٤٦٥):

- أ. تقديم المقاييس للعناصر المعترف بها وبخلاف المقاييس المستخدمة في التقارير المالية، كتقدير القيمة العادلة لجميع بنود الميزانية.
- ب. توفير البيانات والمعلومات المالية التي تساعد أصحاب المصالح على تقييم المخاطر وحالات عدم التأكد للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.
- ج. تقديم البيانات والمعلومات المالية وغير المالية المهمة للمساعدة في عمل المقارنات بين التقارير المالية.
- د. تقديم البيانات والمعلومات المالية عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجية، والمساعدة في تقييم الاستثمارات.

ويضيف (عبد الرحمن والياسري، ٢٠١٩: ١١٢)

هـ. اشباع حاجات أصحاب المصالح من البيانات والمعلومات المحاسبية، وإمدادهم بالمعلومات الجوهرية الملائمة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

٣. **العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي:** يتأثر مستوى الإفصاح في التقارير المالية بعوامل عدة، منها الآتي:

أ. **العوامل المتعلقة بالمعلومات:** تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها بمدى توافر عدد من المقومات للحكم على كفاءتها، وأهمها أن تكون ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها المستفيدين منها، وأن تكون هناك مصداقية بهذه المعلومات بالإضافة إلى قابليتها للمقارنة (حسو ورشيد، ٢٠١٩: ٧٢٢)، كما تتأثر من ناحية قابليتها للتحقق ومقارنة التكلفة بالعائد (اقتصادية المعلومات) إذ تحدد تكلفة المعلومات مستوى الإفصاح المتوفر في التقارير المالية، أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفوق تكلفة أعدادها وعرضها في التقارير المالية (حسن والعبدي، ٢٠٢٠: ١٧).

ب. **العوامل المتعلقة بالوحدة الاقتصادية:** وهناك عوامل عدة ترتبط بالوحدة الاقتصادية تتمثل في الآتي (حسن والعبدي، ٢٠٢٠: ١٧):

❖ **حجم الوحدة الاقتصادية:** إذ إن وجود علاقة بين حجم الوحدة ودرجة الإفصاح في التقارير المالية وذلك يرجع إلى أن تكلفة المعلومات تكون قليلة الأهمية في الوحدات الاقتصادية الكبيرة.

❖ **عدد حملة الأسهم:** وجود علاقة طردية بين عدد حملة الأسهم ودرجة الإفصاح، على أساس أن زيادة عدد حملة الأسهم يؤدي إلى زيادة درجة الإفصاح.

❖ **تسجيل الشركة أو الوحدة بسوق الأوراق المالية:** ولهذا العامل أثر مباشر على زيادة الإفصاح بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق.

❖ **المدقق الخارجي:** إذ يقوم المدقق الخارجي بتقويم درجة الإفصاح عند تدقيق الحسابات للوقوف على مدى التزامها بالأسس والقواعد والمبادئ والسياسات المحاسبية والمعايير والقواعد المهنية التي تفرضها المهنة.

ثالثاً. العلاقة بين الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والإفصاح المحاسبي:

١. **علاقة الأبعاد الثقافية لـ Hofstede بالقيم المحاسبية لـ Gray:** استناداً إلى الأبعاد الثقافية الأربعة لـ Hofstede التي حددها في 1980م، قام Gray في 1988م بتطوير إطار استكشافي يشتمل على أربعة قيم محاسبية واقترح بأن هذه القيم يمكن استخدامها للشرح والتنبؤ بالاختلافات الدولية في أنظمة وأنماط المحاسبة، وتطويرها على المستوى الدولي، كما أشار (Gray, 1988) إلى أنه يمكن استخدام القيم المحاسبية المتمثلة في المهنية (الاحتراف) والتوحيد والتحفيز والسرية للشرح والتنبؤ بالاختلافات فيما بين أنظمة المحاسبة الوطنية على الصعيد الدولي (Heidhues & Patel, 2011: 274-275)، ويمكن توضيحها كالآتي:

أ. **المهنية مقابل الرقابة القانونية Professionalism vs. Statutory control:** لقد عرّف (Gray, 1988) المهنة على أنها تفضيل ممارسة الحكم المهني الفردي والحفاظ على التنظيم الذاتي المهني بدلاً من الامتثال للمتطلبات القانونية الإلزامية والرقابة القانونية (Gray, 1988: 8).

ب. **التوحيد مقابل المرونة Uniformity vs. Flexibility:** يقصد بالتوحيد تفضيل تطبيق ممارسات محاسبية موحدة بين الوحدات الاقتصادية والاستخدام المتسق لها على مدار

الوقت بدلاً من المرونة وفقاً للظروف التي تنظر لها الوحدات الاقتصادية الفردية. (Salter & Niswander, 1995: 382)

ج. **التحفظ مقابل التفاؤل: Conservatism vs. Optimism**: لقد عرّف Gray التحفظ على أنه تفضيل النهج الحذر في القياس عند التعامل مع حالة عدم التأكد المرتبط بالأحداث المستقبلية بدلاً من نهج أكثر تفاؤلاً واتباع مبدأ عدم التدخل (الحرية الاقتصادية) Laissez faire ونظرة المخاطرة (Salter & Lewis, 2011: 132).

د. **السرية مقابل الشفافية: Secrecy vs. Transparency** تشير إلى تفضيل السرية وتقييد الإفصاح عن المعلومات حول الشركة فقط لأولئك الذين يشاركون بشكل مباشر في إدارتها وتمويلها بدلاً من منهج أكثر شفافية وانفتاحاً وخاضعاً للمساءلة العامة (7) (Maali & Al-Attar, 2017: 7). وقد قدّم (Gray, 1988) أربع فرضيات لتوضيح العلاقة بين الأبعاد الثقافية المحاسبية وأبعاد Hofstede الأصلية الأربعة للقيم الثقافية، وهي كالآتي (Gray, 1988: 9-11):

الفرضية الأولى: كلما كان ترتيب الدولة أعلى من حيث الفردية، وكلما كان ترتيبها منخفضاً من حيث تجنب عدم التأكد ومسافة السلطة، كلما زادت احتمالية احتلالها مرتبة عالية من المهنية.

الفرضية الثانية: كلما كان ترتيب الدولة أعلى من حيث تجنب عدم التأكد ومسافة السلطة، وكلما كان ترتيبها منخفضاً من حيث الفردية، زادت احتمالية احتلالها مرتبة عالية من التوحيد.

الفرضية الثالثة: كلما كان ترتيب الدولة أعلى من حيث تجنب عدم التأكد، وكلما كان ترتيبها منخفضاً من حيث الفردية والذكورة، زادت احتمالية احتلالها مرتبة عالية من التحفظ.

الفرضية الرابعة: كلما كان ترتيب الدولة أعلى من حيث تجنب عدم التأكد ومسافة السلطة، وكلما كان ترتيبها منخفضاً من حيث الفردية والذكورة، زادت احتمالية احتلالها مرتبة عالية من السرية.

ويُبيّن الجدول رقم (٢) العلاقات الطردية والعكسية بين الأبعاد المحاسبية لـ Gray والأبعاد الثقافية لـ Hofstede وكالآتي:

الجدول (٢): العلاقات الطردية والعكسية بين أبعاد Gray المحاسبية وأبعاد Hofstede الثقافية

الأبعاد الثقافية الأبعاد المحاسبية	مسافة السلطة	الفردية	الذكورية	تجنب عدم التأكد
التحفظ	+	-	-	++
التوحيد	+	--	؟	++
المهنية	-	++	؟	--
السرية	++	--	-	++

Source: (Borker, 2013: 676)

لقد تم توسيع العلاقة بين أبعاد القيم المحاسبية لـ Gray والأبعاد الثقافية لـ Hofstede من قبل Borker لتشمل بُعدي Hofstede الخامس والسادس بناءً على فحص مؤشرات قيمة Hofstede للولايات المتحدة، والمملكة المتحدة وأستراليا وكندا ونيوزيلندا، والجدول رقم (٣) يجمع بين أبعاد القيم المحاسبية لـ Gray مع بُعدي Hofstede التوجه طويل المدى (LTO) والتساهل مقابل ضبط النفس (IVR) فضلاً عن أبعاده الأربعة الأصلية الموضحة كالآتي (Borker, 2013: 676).

الجدول (٣): توسيع علاقات Gray-Hofstede

القيم الثقافية القيم المحاسبية	مسافة السلطة	الفردية	الذكورية	تجنب عدم التأكد	التوجه طويل الأجل	التساهل
التحفظ	+	-	-	++	+	-
التوحيد	+	--	؟	++	+	-
المهنية	-	++	؟	--	-	+
السرية	++	--	-	++	+	-

Source: (Borker, 2014: 178)

وقد لخص (Baydoun & Willet) العلاقات بين كل من الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والأبعاد المحاسبية لـ Gray باستخدام علامة الموجب (+) للإشارة إلى وجود علاقة مباشرة أو طردية، وعلامة السالب (-) للإشارة إلى وجود علاقة عكسية، واستخدمت علامة الاستفهام (?) للإشارة إلى أن طبيعة العلاقة غير محددة أو لا وجود لعلاقة مؤكدة، كما يتم استخدام علامة الموجب المزدوجة (++) أو علامة السالب المزدوجة (--) للإشارة إلى وجود علاقات قوية بشكل كبير سواء كانت طردية أو عكسية (Borker, 2013: 170).

٢. علاقة البعد الثقافي (التوجه طويل المدى) بالقيم المحاسبية وتأثيره في الإفصاح: سيجري توضيح العلاقة بين بُعد التوجه طويل المدى مع بعض القيم المحاسبية المتمثلة بالتحفظ والسرية والتي تمكنت الباحثة من الحصول عليها وكما يأتي:

أ. **التحفظ Conservatism**: لقد أظهر (Radebaugh & Gray, 2002) أن التحفظ يرتبط بالتوجه طويل المدى، لأنه كلما كان ترتيب الدولة أعلى في التوجه طويل المدى فمن المرجح أن تحتل مرتبة عالية في التحفظ (Chand et al., 2012: 157).

ب. **السرية Secrecy**: بحسب (Radebaugh & Gray, 2002) إن بُعد التوجه طويل المدى يتوافق أيضاً مع تفضيل السرية والتي تتفق مع الحاجة إلى الحفاظ على الموارد داخل الوحدة الاقتصادية، والتأكد من توفر الأموال للاستثمار وتغطية المدفوعات العالية لمتطلبات المساهمين والموظفين، (Doupnik & Riccio, 2006: 241)، واستناداً إلى ذلك تزداد السرية مع التوجه طويل المدى (Qu & Leung, 2006: 244).

المحور الثالث: الدراسة التطبيقية واختبار الفرضية

أولاً. **مجتمع وعينة البحث**: تمثل ميدان البحث بقطاع الشركات الصناعية، في حين شمل مجتمع البحث الشركات الصناعية في مجموعة من الدول المتقدمة والنامية بضمنها العراق، في حين أنه تم اختيار عينة قصدية تمثلت بأكبر ٤ شركات صناعية من حيث إجمالي الموجودات في كل دولة من الدول المختارة وفق مجموعات الدول حسب تصنيف Gray، والبالغ عددها 13 دولة (العراق، الأردن، مصر، السعودية، أمريكا، بريطانيا، استراليا، هونغ كونغ، اليابان، ألمانيا، إسبانيا، السويد، جنوب أفريقيا)، كما هو موضح في الجدول رقم (٤)، وقد تمثلت الحدود الزمنية لهذه العينة بأربع سنوات امتدت من (2017) ولغاية (2020)، لتكون عدد المشاهدات التي شملتها الدراسة (208) مشاهدة (شركة/سنة).

الجدول (٤): الشركات عينة البحث

ت	الوحدة الاقتصادية	الدولة	ت	الوحدة الاقتصادية	ت
1	بغداد للمشروبات الغازية	العراق	27	Monadelphous Group Limited	أستراليا
2	الكندي لإنتاج اللقاحات		28	Austal Limited	
3	العراقية لتصنيع التمور		29	Techtronic Industries	هونغ كونغ هونغ كونغ
4	إنتاج الألبسة الجاهزة		30	Orient Overseas (International) Limited	
5	الشركة الأردنية للدواجن	الأردن	31	Shanghai Industrial Holdings Limited	
6	شركة دار الدواء		32	BYD Company Limited	
7	شركة اسمنت الشمالية		33	Mitsubishi Heavy Industries, Ltd	اليابان
8	شركة آفاق القابضة		34	Suzuki Motor Corporation	
9	ابن سينا فارما	مصر	35	Canon Inc.	
10	النساجون الشرقيون		36	The Japan Steel Works, Ltd	
11	السويدي الكتريك		37	The BMW Group	المانيا
12	العز الدخيلة للصلب		38	The BASF Group	
13	التصنيع	السعودية	39	Infineon Technologies AG	
14	أسترا الصناعية		40	Rheinmetall Group	
15	المتقدمة للبتر وكيمياويات		41	Azkoyen Group	اسبانيا
16	شركة الخزف السعودية		42	ArcelorMittal	
17	Allegheny Technologies Incorporated	أمريكا	43	Ferrovial S.A.	
18	Colfax Corporation		44	Fluidra S.A.	
19	Meritage Homes		45	Indutrade Group	السويد
20	AGCO		46	Assa Abloy Group	
21	Rolls- Royce Holdings		47	Sandvik Group	

ت	الوحدة الاقتصادية	الدولة	ت	الوحدة الاقتصادية
22	Industries PLC Melrose	بريطانيا	48	SCA Group
23	BAE Systems plc		49	Tiger Brands Group
24	Ashtead Group plc		50	Impala Platinum Holdings Limited
25	Reece group	أستراليا	51	Sasol Limited Group
26	AMA Group Limited		52	African Rainbow Minerals Limited

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

ثانياً. قياس متغيرات البحث:

١. المتغير الأول: المتغير المستقل (الأبعاد الثقافية "Hofstede"): سيجري الاعتماد على نتائج دراسة Hofstede المنشورة على الموقع الرسمي لمركزه الخاص بدراسة الثقافات (www.hofstede-insights.com/country-comparison)، إذ يتضمن هذا المقياس الأبعاد الثقافية الستة، ويُنحصر مؤشر كل بعد من هذه الأبعاد بين (0-100)، والجدول رقم (٥) يوضح الدرجات التي تحتلها الدول عينة البحث على مقياس الفردية مقابل الجماعية. الجدول (٥): الدول عينة البحث على مقياس الفردية مقابل الجماعية

الدولة	العراق	الأردن	مصر	السعودية	أمريكا	بريطانيا	أستراليا	هونغ كونغ	اليابان	ألمانيا	إسبانيا	السويد	جنوب أفريقيا
التوجه طويل المدى	12	16	42	27	26	51	21	61	88	83	48	53	34

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

<https://www.hofstede-insights.com/country>

يتضح من الجدول رقم (٥) أن الدول العربية (العراق والأردن ومصر والسعودية) ذات درجة منخفضة من التوجه طويل المدى، أما الدول الآسيوية (اليابان وهونغ كونغ) فهي ذات درجة مرتفعة، في حين تراوحت الدول الأوروبية (ألمانيا وإسبانيا والسويد) والدول الأنجلوأمريكية بين الدرجات المرتفعة والمنخفضة من التوجه طويل المدى.

٢. المتغير الثاني: المتغير التابع (الإفصاح المحاسبي): لقد جرى استخدام طريقتي مؤشر الإفصاح وتحليل المحتوى لقياس الإفصاح المحاسبي في البحث الحالي، إذ جرى استخدام طريقة تحليل المحتوى عند تحليل التقارير المالية في الشركات عينة البحث وذلك لقياس مؤشر الإفصاح فيها، وجرى استخدام طريقة مؤشر الإفصاح في قياس مستوى الإفصاح للدول عينة البحث، وذلك بالاعتماد على دراسة (Zarzeski, 1996)، إذ استخدم الباحثان مؤشر الإفصاح الموزون ذاتي الانشاء لقياس الإفصاح المحاسبي في الوحدات الاقتصادية عينة البحث والجدول رقم (٦) يُظهر النقاط التوجيهية للإفصاح المحاسبي.

الجدول (٦): الأوزان الترجيحية لعناصر الإفصاح المحاسبي

الوزن	عناصر الإفصاح المحاسبي
	المعلومات العامة
2.95	١. أهداف الشركة
2.6	٢. المعدات، الأراضي والعقارات PP&E الوظيفة، الموقع، الحجم
2.95	٣. المنتجات، بما في ذلك الجديدة
3	٤. معلومات البحث والتطوير / التقدم
3.5	٥. معلومات البحث والتطوير / التقدم، بما في ذلك المصاريف
3.3	٦. معلومات الموظف
3.15	٧. النفقات الرأسمالية -الحالية
3.15	٨. النفقات الرأسمالية -المخططة
3	٩. الاعتماد على كبار الزبائن
3.2	١٠. اتجاهات الصناعة/ الموقف
	معلومات حول الإدارة
2.7	١١. معلومات مدير الشركة
2.7	١٢. معلومات إدارية
	رأس مال الشركة
3.2	١٣. تفاصيل الاسهم
2.5	١٤. عدد ونوع المساهمين
2.95	١٥. كبار المساهمين-الاسم والحجم
3.3	١٦. المساهمين الأساسيين
3.1	١٧. الخيارات والضمانات وحقوق التحويل
2.7	١٨. مدى السعر التاريخي وحجم التداول
3.65	١٩. تفاصيل قرض رأس المال- الشركة الأم والفرعية/ أصل القرض والفائدة
	معلومات مالية
2.1	٢٠. بيانات تشغيلية ومالية تاريخية 5 سنوات
2.9	٢١. بيانات تشغيلية ومالية تاريخية 9 سنوات
3.75	٢٢. قوائم مالية مدققة
3.3	٢٣. قائمة تدفقات نقدية-مقارنة
3	٢٤. قائمة تدفقات نقدية – فردية
3.3	٢٥. سجل توزيعات الأرباح والسياسة المستقبلية
3.35	٢٦. الشركات التابعة الموحدة وغير الموحدة بما في ذلك القوائم الموحدة
2.85	٢٧. معلومات -الاستثمارات غير الفرعية
3.05	٢٨. أرباح قطاعية-المنتجات والزبائن
3.05	٢٩. أرباح قطاعية-جغرافية
2.47	٣٠. إيرادات قطاعي-المنتجات والزبائن
3.47	٣١. إيرادات قطاعي-جغرافية

الوزن	عناصر الإفصاح المحاسبي
3.1	٣٢. مناقشة نتائج الشركة
3	٣٣. مناقشة السياسات المحاسبية الهامة
3.3	٣٤. مخصص الديون المشكوك في تحصيلها
1.67	٣٥. انخفاض قيمة أو تلف المخزون
1	٣٦. معلومات الطلبات المتراكمة
3	٣٧. توقف الموجودات الملموسة – المعدات، الأراضي والعقارات PP & E
2	٣٨. تكلفة الأصل، الاندثار المتراكم، مصاريف الاندثار
2.5	٣٩. القيمة السوقية الحالية للأوراق المالية في السوق
3	٤٠. طاقة المصنع المستخدمة/ المخرجات
3	٤١. معلومات تغير مستويات الاسعار
1.75	٤٢. الضرائب المؤجلة – المدفوعة أو المستحقة الدفع
3	٤٣. قائمة الدخل - فردية
4	٤٤. قائمة دخل - مقارنة
1	٤٥. قائمة الدخل - الفئات الفرعية ذات الصلة
1	٤٦. توزيع الدخل
3	٤٧. قائمة الميزانية - فردية
4	٤٨. قائمة الميزانية - مقارنة
1	٤٩. قائمة الميزانية - الفئات الفرعية ذات الصلة
3.17	٥٠. الفائض المكتسب - التسوية
1.5	٥١. المبيعات أو هامش الربح الإجمالي
3	٥٢. المبيعات و هامش الربح الإجمالي معاً
2.1	٥٣. التزام صندوق المعاشات التقاعدية السابقة
1	٥٤. مصاريف الإعلان
1	٥٥. المطلوبات المحتملة
التطورات الأخيرة/ الآفاق المستقبلية	
3.4	٥٦. العوامل الرئيسة للتأثير في العام المقبل
3.4	٥٧. توقعات الربح
3.3	٥٨. التوقعات النقدية لمدة 1 إلى 5 سنوات
52	الرقم الإجمالي للإفصاح

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على (Zarzeski, 1996: 25) والمعادلة الآتية تظهر نموذج الاختبار الرئيس للدراسة:

$$DISC = \beta_0 + \beta_1 LTO_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

(DISC) = مؤشر الإفصاح المحاسبي، (اجمالي إفصاح الشركة/ اجمالي نقاط الإفصاح)

(LTO) = التوجه طويل المدى

($\varepsilon_{i,t}$) = البواقي، وتمثل فروق لم تظهر في معادلة الانحدار

ثالثاً. التحليل الوصفي: يظهر الجدول رقم (٧) مستويات الإفصاح المحاسبي والمتغيرات الحاكمة (نسبة المديونية وحجم الشركة) للدول عينة البحث.

الجدول (٧): مستويات الإفصاح المحاسبي والمتغيرات الحاكمة للدول عينة البحث

FIRMSIZE	DEBRATIO	أبعاد الإفصاح المحاسبي					اجمالي	الدول	ت
		Prospects	Financial	Capital	Manage	General			
10.379	0.208	0.105	0.418	0.525	0.594	0.413	0.418	العراق	1
8.017	0.081	0.400	0.634	0.542	1.000	0.623	0.617	الأردن	2
10.301	0.162	0.000	0.536	0.446	0.500	0.296	0.443	مصر	3
7.497	0.065	0.084	0.649	0.477	0.938	0.435	0.559	السعودية	4
9.747	0.245	0.545	0.732	0.713	1.000	0.831	0.746	أمريكا	5
10.210	0.211	0.568	0.740	0.897	1.000	0.847	0.779	بريطانيا	6
9.033	0.178	0.442	0.724	0.879	1.000	0.793	0.749	استراليا	7
8.967	0.251	0.316	0.760	0.734	1.000	0.877	0.745	هونغ كونغ	8
9.349	0.128	0.358	0.706	0.754	0.531	0.754	0.694	اليابان	9
9.802	0.075	0.526	0.744	0.646	0.844	0.878	0.746	المانيا	10
9.704	0.121	0.379	0.758	0.743	0.969	0.848	0.756	اسبانيا	11
8.544	0.063	0.063	0.817	0.741	1.000	0.768	0.756	السويد	12
10.112	0.105	0.232	0.817	0.902	1.000	0.835	0.801	جنوب أفريقيا	13
9.359	0.146	0.309	0.695	0.692	0.875	0.707	0.678	الاجمالي	

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).
 يلاحظ من الجدول رقم (٧) أن الوسط الحسابي لمؤشرات الإفصاح المحاسبي كانت قريبة اقل من 50% للعراق وللمصر، في حين تجاوزت هذه النسبة في السعودية، وتجاوزت 60% في الأردن، أما الدول غير العربية فقد تجاوزت 70%، وسجلت دولة جنوب أفريقيا أعلى مستوى للإفصاح بنسبة تجاوزت 80%، في حين يلاحظ أن بُعد المعلومات حول الإدارة قد سجل في العديد من الدول مستوى إفصاح 100%، وسجل أعلى مستوى بين الأبعاد الخمسة للإفصاح، في حين أن أدنى مستوى إفصاح كان في البعد خامساً التطورات الأخيرة (الآفاق المستقبلية) بنسبة أقل من 50% لأغلب الدول عينة البحث، أما نسبة المديونية فكانت متفاوتة بين الدول بحدود دنيا (6% في السويد) وعليا (25% في هونغ كونغ)، وكذلك الحال لحجم الشركات بين الدول عينة البحث.
 رابعاً. اختبار الفرضيات:

(H1). الفرضية الأولى: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين البُعد الثقافي (التوجه طويل المدى) والإفصاح المحاسبي.

باستخدام معامل الارتباط بيرسون تم اختبار مستوى العلاقة بين البُعد الثقافي (التوجه طويل المدى) والإفصاح المحاسبي، والجدول رقم (٨) يظهر قيمة معامل الارتباط بين متغيري البحث.

الجدول (٨): الارتباط بين بُعد الفردية والإفصاح المحاسبي

DISC_Prospects	DISC_Financial	DISC_Capital	DISC_Manage	DISC_General	DISC	
.159*	.404**	.199**	-.195**	.380**	.369**	LOT
.022	.000	.004	.005	.000	.000	Sig

** : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 1% * : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 5% المصدر: الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).
يُلاحظ من الجدول رقم (٨) أن علاقة الارتباط كانت معنوية وإيجابية بين البُعد الثقافي (التوجه طويل المدى) للدول ومستويات الإفصاح المحاسبي لشركاتها، وفيما يتعلق بأبعاد الإفصاح فيرتبط بُعد التوجه طويل المدى بعلاقة معنوية إيجابية مع كل أبعاد الإفصاح المحاسبي باستثناء بُعد معلومات حول الإدارة والذي يرتبط معه بعلاقة معنوية سلبية، وبناءً على ما سبق تُقبل الفرضية الأولى جزئياً.

(H2). الفرضية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية للبُعد الثقافي (التوجه طويل المدى) في الإفصاح المحاسبي.

جرى صياغة معادلة انحدار خطي متعدد لتقدير الإفصاح المحاسبي بدلالة بُعد التوجه طويل المدى، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في الإفصاح المحاسبي، والجدول رقم (٩) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (٩): معادلة انحدار تأثير بُعد التوجه طويل المدى في الإفصاح المحاسبي

الأبعاد	المعامل الثابت (0β)	معامل الانحدار (β)	قيمة (T) (Sig.)	قيمة (F) (Sig.)	(R ²)	(R ²) المعدل
LTO	.595	.002	5.760 (.000)	11.249 (.000)	0.142	0.129
DEBTRATIO		.084	1.134 (.258)			
FIRMSIZE		-.002-	-.312- (.755)			

المصدر: الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).
يلاحظ من الجدول رقم (٩) ما يأتي:

١. ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (11.249) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك يمكن تقدير الإفصاح المحاسبي بدلالة بُعد التوجه طويل المدى وهذا يشير إلى صحة النموذج.

٢. ثبات معامل الحد الثابت لقيمة (T) البالغة (5.760)، بدلالة معنوية (0.000) لبُعد التوجه طويل المدى وهي أقل من 5% مما يدل على معنوية تأثير بُعد التوجه طويل المدى في الإفصاح المحاسبي.

٣. تدل قيمة بيتا (β) البالغة (0.002) الموجبة لبعد التوجه طويل المدى على أن التأثير الإيجابي (الطردى)، بمعنى كلما زادت قيمة بعد التوجه طويل المدى فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع مستوى الإفصاح المحاسبي.

٤. تشير قيمة معامل التحديد المعدل ($Adj. R^2$) البالغة (0.129) على أن بُعد التوجه طويل المدى يفسر ما نسبته (12.9%) من التغيرات الحاصلة في الإفصاح المحاسبي وهي نسبة مقبولة وإن نسبة التفسير الأكبر البالغة (87.1%) تعود لمسببات وعوامل أخرى غير ظاهرة في النموذج الحالي. بناءً على ما سبق تقبل الفرضية الثانية.

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: خرج البحث بمجموعة من الاستنتاجات، ومن أهمها:

١. تُعد الثقافة إحدى العوامل البيئية التي تؤثر في تشكيل النظم والممارسات المحاسبية عبر الدول، ويتم تمثيلها بستة أبعاد بحسب نظرية Hofstede والتي تمثل القيم الثقافية الوطنية التي تعد أساس كل ثقافة ولا يمكن تغييرها بسهولة.

٢. إن الثقافة مصطلح له مدلولات ومفاهيم متعددة، إلا أن تركيزه ينصب حول القيم والعادات والتقاليد وأنماط السلوك وطرق التفكير التي تتصف بها مجتمعات الدول المختلفة.

٣. ترتبط الأبعاد الثقافية لـ Hofstede بعلاقات متباينة مع القيم المحاسبية لـ Gray.

٤. يرتبط البعد الثقافي التوجه طويل المدى بعلاقة معنوية موجبة (طردية) مع الإفصاح المحاسبي، بمعنى أنه كلما زادت قيمة هذا البعد فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع مستوى الإفصاح المحاسبي.

ثانياً. التوصيات: في ضوء ما سبق يوصي الباحثان بالآتي:

١. ضرورة الاهتمام بتأثير العامل الثقافي في تشكيل وتطوير الانظمة المحاسبية للدول، كعامل مستقل عن العوامل البيئية الاقتصادية والقانونية والسياسية الأخرى.

٢. ضرورة تعزيز الوعي والادراك لجمهور المحاسبين بأهمية الأبعاد الثقافية لـ Hofstede ودورها في تحديد القيم المحاسبية المتبعة في الدول وتشكيل نظمها المحاسبية.

٣. ضرورة دراسة الأبعاد الثقافية الأخرى لـ Hofstede ومعرفة مدى ارتباطها بالقيم المحاسبية الأخرى.

٤. ضرورة تطوير التعليم المحاسبي وتضمينه العامل الثقافي وأبعاد Hofstede الثقافية.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الرسائل الجامعية:

١. يمن، أحمد عماد الدين أحمد، (٢٠١١)، نموذج مقترح لقياس أثر الأبعاد الثقافية على التقارير المالية والضريبية "دراسة ميدانية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.

ب. الدوريات العلمية:

١. حسن، فالح ماجد، العبيدي، صبيحة برزان، (٢٠٢٠)، تقييم مستوى الإفصاح بسبب مؤشرات Standard & Poor's (S&P) وتأثيرها على المعلومات المحاسبية ذات الصلة/بحث تطبيقي في بنك بغداد، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٥، العدد ٥١، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، جمهورية العراق.

٢. حسو، جاسم محمد، رشيد، وفاء مكي، (٢٠١٩)، دور الإفصاح المحاسبي الالكتروني في تحقيق فروض نظرية الوكالة سوق العراق للأوراق المالية أنموذجاً – دراسة تحليلية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد ٤٢، العدد ١٢١، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، جمهورية العراق.

٣. شريف، ناصر طالب، جاسم، سنان رحيم، (٢٠١٩)، مدى الإفصاح في التقارير المالية لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) للشركات الصناعية الأردنية (قطاع الصناعات الغذائية والمشروبات)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد ١١، العدد ٢٦، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، جمهورية العراق.

٤. عبد الرحمن، لقاء مالك، الياسري، احسان شميران، (٢٠١٩)، دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد ١٤، العدد ٤٧، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، جمهورية العراق.

٥. عفيفي، حنان محمد محمد، (٢٠١٧)، دور القيم الثقافية في إدراك وتقييم العملاء لجودة الخدمات المصرفية وأبعادها، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد ٥٤، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

٦. متولي، سعاد السيد محمد، (٢٠٢١)، دراسة أثر الإفصاح الاختياري على الأداء المالي للشركات في ظل تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS (دراسة اختبارية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية)، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد ٢٢، العدد ٢، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، جمهورية مصر العربية.

٧. محمد، شاجوان ماجد، أحمد، وريا برهان، (٢٠٢٠)، انعكاسات القيم لـ Hofstede في تطبيقات الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات " دراسة ميدانية لواقع الشركات المساهمة في بيئة إقليم كردستان العراق"، مجلة قلاي زانست العلمية، المجلد ٥، العدد ١، الجامعة اللبنانية الفرنسية – أربيل، كردستان العراق.

ج. الكتب:

١. الشيرازي، عباس مهدي، (١٩٩٠)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Thesis

1. Crocamo, F., (2015), The impact of the national culture on the ethical standards of the German restaurant market, Thesis, Saimaa University of Applied Sciences.

B. Periodicals

1. Ahmed, Mashal & Shafiq, Saima, (2014), The Impact of Organizational Culture on Organizational Performance: A Case Study of Telecom Sector, Global Journal of Management and Business Research, Vol.14, Iss.3.
2. Borker, David, (2013), Accounting And Cultural Values: IFRS In 3G Economies, International Business & Economics Research Journal, Vol. 12, No. 6.

3. Borker, David, (2013), Is There A Favorable Cultural Profile For IFRS?: An Examination And Extension Of Gray's Accounting Value Hypotheses, *International Business & Economics Research Journal*, Vol. 12, No. 2.
4. Borker, David, (2014), IFRS and Socio-cultural Orientation in Egypt, Iran and Iraq, *Journal of Accounting and Finance*, Vol. 14, No.5.
5. Chand, P. & Cummings, L. & Patel, C., (2012), The Effect of Accounting Education and National Culture on Accounting Judgments: A Comparative Study of Anglo-Celtic and Chinese Culture, *European Accounting Review*, Vol. 21, No. 1
6. Dou, P. & Truong, C. & Veeraraghavan, M., (2016), Individualism, Uncertainty Avoidance, and Earnings Momentum in International Markets, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 33, No. 2.
7. Doupnik, T. & Riccio, E., (2006), The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas, *The International Journal of Accounting*, Vol. 41, No. 3.
8. Elsaid, Ehab & Elsaid, Abdel Moneim, (2012), Culture and leadership: Comparing Egypt to the GLOBE study of 62 societies, *Business and Management Research*, Vol. 1, No. 2.
9. Gallén, María L. & Peraita, Carlos, (2018), The effects of national culture on corporate social responsibility disclosure: a cross-country comparison, *Applied Economics*, Vol. 50, No. 27.
10. Gray, J. Sydney, (1988), Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, Vol. 24, No. 1.
11. Hallikainen, Heli & Laukkanen, Tommi, (2018), National culture and consumer trust in e-commerce, *International Journal of Information Management*, Vol.38.
12. Haniffa, R. & Cooke, T., (2005), The impact of culture and governance on corporate social reporting, *Journal of accounting and public policy*, Vol. 24, No. 5.
13. Heidhues, E. & Patel, C., (2011), A critique of Gray's framework on accounting values using Germany as a case study, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 22, No. 3.
14. Khelif, Hichem, (2016), Hofstede's cultural dimensions in accounting research: a review, *Meditari Accountancy Research*, Vol. 24, Iss. 4.
15. Maali , Bassam & Al-Attar, Ali, (2017), Corporate Disclosure And Cultural Values: A Test For Multinational Corporations, *The Journal of Developing Areas*, Vol.51, No.3.
16. Polat, Haci, (2019), Impact of Cultural Dimensions to Individualism, and Collectivism Dimension, *Journal of Business and Economics*, Vol.10, No. 12.
17. Qu, W. & Leung, P., (2006), Cultural impact on Chinese corporate disclosure – a corporate governance perspective, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 3.
18. Salter, S. & Lewis, P., (2011), Shades of Gray: An empirical examination of Gray's model of culture and income measurement practices using 20-F data, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 27, No. 1.
19. Salter, S. & Niswander, F., (1995), Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally: A Test of Gray's [1988] Theory, *Journal of International Business Studies*, Vol. 26, No.2.

20. Vollero, A. & Siano, A. & Palazzo, M. & Amabile, S., (2019), Hofstede's cultural dimensions and corporate social responsibility in online communication: Are they independent constructs? Corporate Social Responsibility and Environmental Management.
21. Zarzeski, T. Marilyn, (1996), Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices, Accounting horizons, Vol. 10, No. 1.

C. Books

1. Hofstede, G., (2011), Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context. Online Readings in Psychology and Culture, Unit 2. Retrieved from <http://scholarworks.gvsu.edu/orpc/vol2/iss1/8>.
2. Hofstede, G., Hofstede, G., & Minkov, M., (2010), "Cultures and organizations: software of the mind", 3rd Ed., McGraw Hill, New York.

D. Other

1. Spencer-Oatey, H. (2012) What is culture? A compilation of quotations. GlobalPAD Core Concepts. Available at GlobalPAD Open House <http://www.warwick.ac.uk/globalpadintercultural>
2. www.hofstede-insights.com Hofstede موقع مركز