



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

ISSN: 1813-1719 (Print)



The Impact of the Cultural Dimension of Hofstede (Individualism vs. Collectivism) 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

Satam.hussein@tu.edu.iq

Abstract:

The research aims to discuss and measure the impact of the cultural dimension presented by Hofstede (individualism vs. collectivism) on the level of accounting disclosure in financial reports using the disclosure indicator. To achieve this goal, the research dealt with the method of content analysis of 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 to examine the relationship and the effect between the research variables. The research found a positive significant correlation between the dimension of individuality and accounting disclosure in the research sample countries, as it found a positive significant relationship between the individuality dimension and all dimensions of accounting disclosure in light of the control variables represented in (debt ratio and company size) in the research sample countries.

Keywords: Culture, Individualism vs. Collectivism (IC), Accounting Disclosure.

**تأثير البعد الثقافي لـ Hofstede (الفردية مقابل الجماعية) في الإفصاح
المحاسبي: دراسة مقارنة لدول مختارة**

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

الباحثة: شيرين شامل فليح
كلية الادارة والاقتصاد
جامعة تكريت

المستخلص:

يهدف البحث إلى مناقشة وقياس تأثير البعد الثقافي المقدم من Hofstede (الفردية مقابل الجماعية) 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 الفردية والإفصاح المحاسبي في الدول عينة البحث، إذ توصل إلى وجود علاقة معنوية إيجابية بين بُعد الفردية وجميع أبعاد الإفصاح المحاسبي في ظل المتغيرات الحاكمة المتمثلة في (نسبة المديونية وحجم الشركة) في الدول عينة البحث.

الكلمات المفتاحية: الثقافة، الفردية مقابل الجماعية، الإفصاح المحاسبي.

المقدمة

تؤثر الثقافة في السلوك الاجتماعي من خلال التعامل مع القضايا الاقتصادية والسياسية والقانونية، إذ ينتج عن العلاقة بين الثقافة والأنشطة الاقتصادية تأثيراً للأبعاد الثقافية في عمل النظم والتنظيمات الاقتصادية في الدول المختلفة، والمحاسبة كعلم إنساني نشأ عن غايات اجتماعية متمثلة بالرقابة على أنشطة الأعمال وتوفير معلومات عن تلك الأنشطة لمختلف الجهات المهتمة بها، إذ تعد الثقافة عاملاً بيئياً مؤثراً في تكوين وتشكيل النظم والتطبيقات المحاسبية عبر الدول، وينبع البُعد الثقافي للمحاسبة من مخرجات النظام المحاسبي المتمثل بالمعلومات المحاسبية (كإحدى مكونات التقارير المالية)، إذ تلعب الثقافة دوراً مهماً في حياة الإنسان بوصفها جزءاً مهماً في المجتمع، وقد اتضحت أهمية هذا المفهوم منذ أن قام عالم الاجتماع الهولندي (Geert Hofstede) بأولى دراساته في 1980م والتي تعد من أفضل الدراسات التي شخصت ملامح الفكر الإداري في المجتمعات العالمية اعتماداً على المنظور الثقافي، فقد حدد مجموعة من الأبعاد الثقافية (التفاوت في السلطة، والفردية مقابل الجماعية، والذكورة مقابل الأنوثة، وتجنب عدم التأكد، والنظرة قصيرة المدى مقابل النظرة بعيدة المدى، والتساهل مقابل ضبط النفس)، وكانت هذه الأبعاد الاكتشاف الأساس الذي استطاع من خلالها Hofstede فهم القيم الثقافية وكذلك مواطن التشابه والاختلاف بين ثقافات المجتمعات. وبسبب أهمية الثقافة وتأثيرها في التطبيقات المحاسبية، جاء هذا البحث لمعرفة تأثير البُعد الثقافي المتمثل بالفردية مقابل الجماعية في مستوى الإفصاح المحاسبي، وعليه سيقسم البحث على أربعة محاور يتناول الأول منه دراسات سابقة ومنهجية البحث، في حين يتناول الثاني الجانب النظري متضمناً مفهوم الثقافة وبُعد الفردية مقابل الجماعية والإفصاح المحاسبي، ويتناول الثالث الدراسة التطبيقية، وأخيراً يتناول المحور الرابع أهم الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول: دراسات سابقة ومنهجية البحث

أولاً. دراسات سابقة: تناولت بعض الدراسات تأثير الأبعاد الثقافية ومنها بُعد الفردية على مستوى الإفصاح المحاسبي، نوردُ بعضاً منها وكما يأتي:

١. دراسة (Akman, 2011) وهي بحث منشور بعنوان:

The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure: Dose Culture Still Play A Role?

تأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الإفصاح المالي: هل لا تزال الثقافة تلعب دوراً؟

هدفت الدراسة إلى معرفة فيما إذا كانت الثقافة لا تزال تؤثر على مقدار الإفصاح المالي بعد استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل العديد من الدول، واستخدمت هذه الدراسة التقارير المالية للفترة 2004-2006 لشركات من ست دول، وقد أظهرت الدراسة وجود علاقة

إيجابية مهمة بين الإفصاح والفردية، إذ تظهر النتائج أن البُعد الثقافي المتمثل بالفردية يرتبط ارتباطاً كبيراً وإيجابياً بمستوى الإفصاح في الشركات المعنية.

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 الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية يرتبط بشكل سلبي بالفردية في الدول ذات الناتج المحلي الإجمالي الأعلى، ولا يرتبط ارتباطاً معنوياً بالفردية في الدول ذات الناتج المحلي الإجمالي المنخفض، أما الدول ذات الناتج المحلي الإجمالي المتوسط فيؤثر بُعد الفردية فيها سلباً على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

يتميز البحث الحالي عن غيره من الدراسات السابقة في التطرق إلى بُعد الفردية مقابل الجماعية ودراسة تأثيره في مستوى الإفصاح المحاسبي في بيئات ثقافية مختلفة تمثلت بالعراق و12 دولة عربية وأجنبية وللفترة الممتدة من 2017-2020 فضلاً عن تطبيقه 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 الأسئلة الآتية:

- أ. هل هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين البُعد الثقافي (الفردية مقابل الجماعية) والإفصاح المحاسبي؟
- ب. هل هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين البُعد الثقافي (الفردية مقابل الجماعية) والمتغيرات الحاكمة (نسبة المديونية وحجم الشركة).
- ج. هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية للبُعد الثقافي (الفردية مقابل الجماعية) في الإفصاح المحاسبي في ظل المتغيرات الحاكمة؟

٢. **هدف البحث:** يهدف البحث إلى التعرف على مفهوم الثقافة وعلاقتها بالمحاسبة، وتسلط الضوء على البُعد الثقافي (الفردية مقابل الجماعية) وتأثيره على الإفصاح المحاسبي في البيئة العراقية والدولية.

٣. **فرضية البحث:** يسعى البحث إلى اختبار الفرضيات الآتية:
- أ. هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين البعد الثقافي (الفردية مقابل الجماعية) والافصاح المحاسبي؟
- ب. هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين البعد الثقافي (الفردية مقابل الجماعية) والمتغيرات الحاكمة (نسبة المديونية وحجم الشركة).
- ج. هناك تأثير ذو دلالة معنوية للبعد الثقافي (الفردية مقابل الجماعية) في الإفصاح المحاسبي في ظل المتغيرات الحاكمة؟
٤. **أهمية البحث:** تنبع أهمية البحث في كونه يقيس مدى تأثير الإفصاح المحاسبي (كمية المعلومات المُفصح عنها في القوائم المالي) بالقيمة الثقافية (الفردية مقابل الجماعية) 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 التعريفات وتنوع توجهات الباحثين واختلاف بيئاتهم وثقافتهم، إذ عرّفها Hofstede بأنها " البرمجة الجماعية للعقل التي تميز أعضاء مجموعة واحدة أو فئة من الناس عن الأخرى" (3: Hofstede, 2011)، إذ تشير البرمجة الجماعية للعقل إلى المعتقدات والقيم والممارسات المشتركة لمجموعة من الناس، سواء كانت تلك المجموعة مجتمعاً أو دولة قومية أو وحدة اقتصادية (2: Elsaid & Elsaid, 2012).

وعرّفها (Stulza & Williamson, 2003: 314) بأنها "انتقال المعرفة من جيل إلى جيل عن طريق التدريس والتقليد، والقيم والعوامل الأخرى التي تؤثر على السلوك" لقد أجمعت هذه التعريفات على أن الثقافة في مضمونها تشكل مجموعة من المعرفة والمعتقدات والسلوك المعتمد على التعلم الاجتماعي، وتتميز بالجماعة، ولها مضمون يتسم بالمعايير والقيم.

٢. **أنموذج Hofstede للأبعاد الثقافية:** تبني Hofstede أبعاداً أربعة للقيم الثقافية لمجتمعات الدول التي شملتها الدراسة التي أجراها على العاملين في شركة IBM⁽¹⁾ في العام 1980م، ثم طورها بإضافة البعد الخامس (التوجه طويل المدى) في الطبعة الثانية من كتاب عواقب الثقافة عام 2001م، والذي جاء بسبب استمراره في المزيد من الدراسات مع مجموعة من الباحثين في دولة الصين، وفي عام 2010م، تم تطوير الأبعاد إلى ستة تغطي 76 دولة في الطبعة الثالثة من كتاب برمجة العقل، وتعد هذه الدراسة التي أجراها العالم الاجتماعي الهولندي Hofstede Geert واحدة

(¹) هي شركة أمريكية متعددة الجنسيات لتكنولوجيا المعلومات والاستشارات (International Business Machines IBM)

من الدراسات الأكثر رسوخاً في مجال النظريات الثقافية (محمد وأحمد، ٢٠٢٠: ٥٤٠) لأنها انبثقت من إطار استكشافي مسحي للعديد من دول العالم فضلاً عن أنها جاءت بشكل تدريجي وبإضافات لأبعاد مختلفة ومنذ (عام ١٩٨٠ ولغاية ٢٠١٠) (الجواوي ويعقوب، ٢٠١٧: ٤٢) وقد حدّد Hofstede الأبعاد الثقافية على النحو الآتي:

أ. **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)، وتركز المجتمعات الفردية بشكل أكبر على الرغبات الفردية، وتتميز من خلال العلاقات العرضية فيها وتتوقع هذه المجتمعات أن يقوم كل فرد بترتيب حياته وحياة أسرته (Polat, 2019: 1158)، أما الجماعية فهي نوعية الثقافة الوطنية التي تحدد إطاراً اجتماعياً متماسكاً يطلب فيه الناس من الآخرين في المجموعة العناية بهم وحمائتهم (Ahmed & Shafiq, 2014: 24)، وتتميز المجتمعات الجماعية بتماسك جماعي قوي وولاء واحترام لأعضاء المجموعة، إذ يتم تقديم رفاهية المجموعة على المصلحة الشخصية (Vollero et al., 2019:3)، وفي الثقافة الفردية تكون فيها الروابط بين الأفراد فضفاضة إذ يمكن أن يعتني الجميع بنفسه وبعائلته المباشرة، وتؤكد الثقافات ذات الفردية العالية على الحرية الفردية بينما تؤكد الثقافات ذات الفردية المنخفضة على تماسك المجموعة القوي، أما الثقافة الجماعية فيتم فيها دمج الأشخاص منذ الولادة في مجموعات قوية و متماسكة، وغالباً ما تكون عائلات ممتدة (مع أعمام وعمات وأجداد) تستمر في حمايتهم مقابل الولاء المطلق (Hofstede, 2011: 11)، ويخلص Hofstede إلى أن درجة الفردية في دولة ما ترتبط إحصائياً بثروة تلك الدولة. وبناء على ذلك، تميل الدول الغنية إلى أن تكون أكثر توجهاً للفردية، في حين أن الدول الفقيرة تميل إلى أن تكون أكثر توجهاً للجماعية، وهذا يدل على الاختلاف الواضح في القيم المجتمعية القائمة بين الدول (Perera, 1989: 153)، وقد قام Hofstede بتطبيق هذه الأبعاد على مجتمعات متعددة في بيئات مختلفة وعلى مستويات عدة تمثلت بمجتمع الدولة والأسرة والمدرسة، ومكان العمل (الوحدة الاقتصادية)، ويوضح الجدول رقم (١) الاختلافات بين الثقافات الفردية والجماعية.

الجدول (١): الاختلافات الرئيسية بين الثقافات الفردية والجماعية

| الثقافات الفردية | الثقافات الجماعية |
|--|--|
| في الدولة | |
| القوانين والقواعد صالحة لجميع الناس | تختلف القوانين والقواعد باختلاف المجموعة |
| الأدوار الحكومية محدودة | الحكومة هي النظام الاقتصادي المهيمن |
| في مكان العمل | |
| تزيد الشهادة من القيمة الاقتصادية واحترام الذات | تسمح الشهادة بالوصول إلى مكانة أعلى |
| يجب أن يعتمد التقدم الوظيفي على الكفاءة والقواعد | يعتمد التقدم الوظيفي على المجموعة |

| الثقافات الجماعية | الثقافات الفردية |
|---|----------------------------------|
| في الأسرة والمدرسة | |
| يولد كل فرد ضمن عائلة أو مجموعة قبلية ممتدة، ويتم تأمينه من قبل المجموعة، ويتوقع الولاء المكتسب | كل فرد ينمو ويهتم بنفسه وبعائلته |
| يتعلم الأطفال أن يفكروا بـ "نحن" | يتعلم الأطفال أن يفكروا بأنفسهم |

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على (Hofstede et al., 2010: 113-124)

ب. **مسافة السلطة (Power Distance (PD):** تشير إلى المدى الذي يقبل به الناس التوزيع غير المتساوي للسلطة بشكل متكرر في المجتمع (Ahmed & Shafiq, 2014: 24).

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

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

هـ. **التوجه الطويل المدى مقابل القصير المدى (Long-Term vs. Short-Term Orientation (LTO):** يقيس هذا البعد الأفق الزمني للمجتمع وأهمية المستقبل عنده مقابل الماضي والحاضر (محمد وأحمد، ٢٠٢٠: ٥٤١).

و. **التحرر مقابل ضبط النفس (Indulgence vs. Restraint (IVR):** يتعلق هذا البعد بالتساهل مقابل التحكم في الرغبات البشرية الأساسية المتعلقة بالاستمتاع بالحياة كما يهتم بإدراك الفرد للسعادة الشخصية والتحكم في الحياة وأهمية الترفيه، إذ يأخذ التساهل بعين الاعتبار إلى أي مدى تسمح الثقافات للناس في مجتمع واحد بالمرح والاستمتاع بالحياة (Crocamo, 2015: 23).
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 الرئيسة الآتية (شريف وجاسم، ٢٠١٩: ٤٦٥):
أ. تقديم المقاييس للعناصر المعترف بها وبخلاف المقاييس المستخدمة في التقارير المالية، كتقدير القيمة العادلة لجميع بنود الميزانية.

ب. وصف العناصر غير المعترف بها، وتقديم المقاييس لهذه العناصر مثل الضرائب المؤجلة مع وصف الضمانات التي على الوحدة الاقتصادية تحديدها مقابل الديون.

ج. توفير البيانات والمعلومات المالية التي تساعد أصحاب المصالح على تقييم المخاطر وحالات عدم التأكد للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها.

د. تقديم البيانات والمعلومات المالية وغير المالية المهمة للمساعدة في عمل المقارنات بين التقارير المالية.

ه. تقديم البيانات والمعلومات المالية عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجية، والمساعدة في تقييم الاستثمارات.

٣. **العوامل المؤثرة في الإفصاح المحاسبي:** يتأثر مستوى الإفصاح في التقارير المالية بعوامل عدة، سيجري تناول بعضها منها على النحو الآتي (كرجي، ٢٠١٧: ٢٦-٢٧):

أ. **العوامل الاقتصادية:** يختلف مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المنشورة في الدول ذات الاقتصاد الاشتراكي عن الدول ذات الاقتصاد الرأسمالي، ففي الدول الرأسمالية يأخذ الإفصاح اهتماماً أكثر بسبب المبادئ الاقتصادية التي تقوم عليها هذه الدول وتكون المعلومات موجهة نحو المستثمرين والمقرضين، أما في الدول ذات الاقتصاد الاشتراكي فيركز الإفصاح فيها على إحكام الرقابة المركزية لذلك تكون المعلومات المحاسبية موجهة للمخططين في الدولة وبالتالي فإن التقارير المالية تعكس معلومات عن موازنة الدولة.

ب. **العوامل الثقافية:** يمثل الإفصاح المحاسبي انعكاساً لثقافة المجتمع ومستوى الثقافة فيه، إذ يتطور الإفصاح المحاسبي وسلوكه تبعاً لمستوى الثقافة فيه، لذلك فإن المعلومات المحاسبية المفصح عنها من قبل الوحدات الاقتصادية تكون معلومات متكافئة مع ثقافتها المحلية.

ج. **العوامل القانونية:** وهي مجموعة الأنظمة وقواعد القانون التي تؤثر على المحاسبة ومزاولة المهنة والرقابة والإشراف على ممارستها بشكل مباشر أو غير مباشر خاصة بعد انفصال الملكية عن الإدارة وظهور الشركات المساهمة، مما أدى إلى خضوعها إلى التشريعات القانونية والقواعد الإجرائية منذ بدء تكوينها.

ثالثاً. العلاقة بين الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والإفصاح المحاسبي:

١. **علاقة الأبعاد الثقافية لـ Hofstede بالقيم المحاسبية لـ Gray:** لقد قام (Gray, 1988) بترجمة

القيم الثقافية المجتمعية لـ Hofstede إلى قيم محاسبية وافترض وجود علاقة بينهما، إذ اقترح نموذج Gray أن تُتخذ جميع قرارات السياسة المحاسبية على المستوى الوطني، استجابةً للقيم الثقافية في دراسة Hofstede (71: Askary et al., 2008)، كما أشار Gray إلى أنه يمكن استخدام القيم المحاسبية المتمثلة في المهنية (الاحتراف) والتوحيد والتحفظ والسرية للشرح والتنبؤ بالاختلافات فيما بين أنظمة المحاسبة الوطنية على الصعيد الدولي (Heidhues & Patel, 2011: 275)، وقد قدّم (Gray, 1988) أربع فرضيات لتوضيح العلاقة بين الأبعاد الثقافية المحاسبية وأبعاد Hofstede الأصلية الأربعة للقيم الثقافية، وهي كالاتي (Borker, 2014: 177):

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

الفرضية الثانية: كلما كان ترتيب الدولة أعلى من حيث تجنب عدم التأكد ومسافة القوة، 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 القوة، 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 وكالاتي:

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)

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 (الفردية مقابل الجماعية) بالقيم المحاسبية وتأثيره في الإفصاح: سيجري

توضيح العلاقة بين بُعد الفردية مقابل الجماعية مع القيم المحاسبية بالشكل الآتي:

أ. المهنية مقابل الرقابة القانونية **Professionalism vs. Statutory control**: لقد عرّف (Gray, 1988) المهنية على أنها تفضيل ممارسة الحكم المهني الفردي والحفاظ على التنظيم الذاتي المهني بدلاً من الامتثال للمتطلبات القانونية الإلزامية والرقابة القانونية (Borker, 2013: 169)، وفي مجال ارتباط المهنية بالفردية يرى Gray إن المجتمعات ذات الفردية العالية ترتبط ارتباطاً وثيقاً مع المهنية المحاسبية معلاً ذلك بقوله: "يتمشى تفضيل الحكم المهني المستقل مع تفضيل إطار ثقافي غير محكم الترابط حيثما يكون هناك تركيز أكبر على الاستقلال، والإيمان بالقرارات الفردية واحترام الجهد الفردي" (Askary et al., 2008:71).

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)، وفي مجال ارتباط هذه القيمة مع القيمة المجتمعية المتمثلة بالفردية، يتوافق تفضيل التوحيد مع المجتمعات الجماعية بإطارها الاجتماعي المحكم، والإيمان بالتنظيم والنظام، واحترام أعراف المجموعة (Choi & Meek, 2011: 35).

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) وفي مجال ارتباط التحفظ بالقيمة المجتمعية المتعلقة بالفردية يشير Gray إلى أنه يرتبط بعلاقة أقل قوة مع الفردية العالية لأنه من

الممكن أن يؤدي التركيز على الإنجاز والأداء الفرديين إلى تبني نهج أقل تحفظاً للقياس (Choi & Meek, 2011: 36).

د. **السرية مقابل الشفافية: Secrecy vs. Transparency**: يقصد بها تفضيل السرية وتقييد الإفصاح عن المعلومات حول الأعمال التجارية فقط لأولئك الذين يشاركون بشكل وثيق في إدارتها وتمويلها بدلاً من اتباع نهج أكثر شفافية وانفتاحاً وخاضعاً للمساءلة من لدن أصحاب المصلحة (Heidhues & Patel, 2011: 275) ويتوافق تفضيل السرية مع الجماعية على عكس الفردية، بسبب اهتمامها بمصالح أولئك المرتبطين بشكل وثيق بالوحدة الاقتصادية بدلاً من الأطراف الخارجية (Douppnik & Riccio, 2006: 241)، ففي المجتمعات الجماعية تكون الوحدات الاقتصادية أكثر تركيزاً على بيئتها الداخلية مما يؤدي إلى خلق السرية المؤدية بدورها إلى تقليل المعلومات المفصح عنها، أما في المجتمعات الفردية فتكون الوحدات الاقتصادية فيها أكثر علنية بمعلوماتها لأنها لا تتمتع ببيئة الشركة أو (العائلة) داخل المجموعة أو (المقرب من الشركة) كما في المجتمع الجماعي (Young, 2013: 16).

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 بأكثر من 4 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) من حيث رأس المال، كما هو موضح في الجدول رقم (3)، وقد تمثلت الحدود الزمنية لهذه العينة بأربع سنوات امتدت من (2017) ولغاية (2020)، لتكون عدد المشاهدات التي شملتها الدراسة (208) مشاهدة (شركة/سنة).

الجدول (3): الشركات عينة البحث

| ت | الوحدة الاقتصادية | الدولة | ت | الوحدة الاقتصادية |
|---|-------------------------|---------|----|---|
| 1 | بغداد للمشروبات الغازية | العراق | 27 | Monadelphous Group Limited |
| 2 | الكندي لإنتاج اللقاحات | | 28 | Austal Limited |
| 3 | العراقية لتصنيع التمور | | 29 | Techtronic Industries |
| 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 | اليابان | 33 | Mitsubishi Heavy Industries, Ltd |
| 8 | شركة آفاق القابضة | | 34 | Suzuki Motor Corporation |

| ت | الوحدة الاقتصادية | ت | الدولة | الوحدة الاقتصادية | ت |
|----|-------------------------------------|----|----------|----------------------------------|--------------|
| 9 | ابن سينا فارما | 35 | مصر | Canon Inc. | المانيا |
| 10 | النساجون الشرقيون | 36 | | The Japan Steel Works, Ltd | |
| 11 | السويدي الكتريك | 37 | | The BMW Group | |
| 12 | العز الدخيلة للصلب | 38 | | The BASF Group | |
| 13 | التصنيع | 39 | السعودية | Infineon Technologies AG | المانيا |
| 14 | أسترا الصناعية | 40 | | Rheinmetall Group | |
| 15 | المتقدمة للبتر وكيمواويات | 41 | | Azkoyen Group | |
| 16 | شركة الخزف السعودية | 42 | | ArcelorMittal | |
| 17 | Allegheny Technologies Incorporated | 43 | أمريكا | Ferrovial S.A. | اسبانيا |
| 18 | Colfax Corporation | 44 | | Fluidra S.A. | |
| 19 | Meritage Homes | 45 | | Indutrade Group | |
| 20 | AGCO | 46 | | Assa Abloy Group | |
| 21 | Rolls- Royce Holdings | 47 | السويد | Sandvik Group | السويد |
| 22 | Industries Melrose PLC | 48 | | SCA Group | |
| 23 | BAE Systems plc | 49 | | Tiger Brands Group | |
| 24 | Ashtead Group plc | 50 | | Impala Platinum Holdings Limited | |
| 25 | Reece group | 51 | أستراليا | Sasol Limited Group | جنوب أفريقيا |
| 26 | AMA Group Limited | 52 | | African Rainbow Minerals Limited | |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجانب النظري.

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، ويحصر مؤشر كل بعد من هذه الأبعاد بين (0-100)، والجدول رقم (٤) يوضح الدرجات التي تحتلها الدول عينة البحث على مقياس الفردية مقابل الجماعية. الجدول (٤): الدول عينة البحث على مقياس الفردية مقابل الجماعية

| الدولة | العراق | الأردن | مصر | السعودية | أمريكا | بريطانيا | أستراليا | هونغ كونغ | اليابان | المانيا | اسبانيا | السويد | جنوب أفريقيا |
|---------|--------|--------|-----|----------|--------|----------|----------|-----------|---------|---------|---------|--------|--------------|
| الفردية | 31 | 30 | 37 | 48 | 91 | 89 | 90 | 25 | 46 | 67 | 51 | 71 | 65 |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على:

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

يتضح من الجدول رقم (٤) أن الدول العربية (العراق والأردن ومصر والسعودية) والدول الآسيوية (اليابان وهونغ كونغ) ذات درجة فردية منخفضة، أما الدول الأوروبية (المانيا واسبانيا والسويد) فحصلت على درجة متوسطة من مقياس الفردية، أما مجموعة الدول الانجلو أمريكية (بريطانيا وأمريكا وأستراليا وجنوب أفريقيا) فهي ذات درجة مرتفعة جدا من الفردية.

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 (٥) يُظهر النقاط الترجيحية للإفصاح المحاسبي.

الجدول (٥): الأوزان الترجيحية لعناصر الإفصاح المحاسبي

| الوزن | عناصر الإفصاح |
|-------|---|
| | معلومات عامة |
| 2.95 | ١. اهداف 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 الأسهم |
| 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 |

| الوزن | عناصر الإفصاح |
|-------|---|
| | 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. إيراد قطاعي-المنتجات والزبائن |
| 3.47 | ٣١. إيراد قطاعي-جغرافية |
| 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 |
| 2 | PP&E |
| 2.5 | ٣٨. تكلفة الأصل، الاندثار المتراكم، مصاريف الاندثار |
| 3 | ٣٩. القيمة السوقية الحالية للأوراق المالية في السوق |
| 3 | ٤٠. طاقة المصنع المستخدمة/ المخرجات |
| 1.75 | ٤١. معلومات تغيّر مستويات الأسعار |
| 3 | ٤٢. الضرائب المؤجلة – المدفوعة أو المستحقة الدفع |
| 4 | ٤٣. قائمة الدخل -فردية |
| 1 | ٤٤. قائمة دخل -مقارنة |
| 1 | ٤٥. قائمة الدخل-الفئات الفرعية ذات الصلة |
| 3 | ٤٦. توزيع الدخل |
| 4 | ٤٧. قائمة الميزانية –فردية |
| 1 | ٤٨. قائمة الميزانية –مقارنة |
| 3.17 | ٤٩. قائمة الميزانية –الفئات الفرعية ذات الصلة |
| 1.5 | ٥٠. الفوائض المكتسب -التسوية |
| 3 | ٥١. المبيعات أو هامش الربح الإجمالي |
| 2.1 | ٥٢. المبيعات و هامش الربح الإجمالي معاً |

| الوزن | عناصر الإفصاح |
|-------|--|
| 1 | ٥٣. التزام صندوق المعاشات التقاعدية السابقة |
| 1 | ٥٤. مصاريف الإعلان ٥٥. المطلوبات المحتملة |
| | التطورات الأخيرة/ الأفاق المستقبلية |
| 3.4 | ٥٦. العوامل الرئيسية 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)
المتغير الثالث: المتغيرات الحاكمة (نسبة المديونية، حجم الشركة): نظراً لأن هناك متغيرات أخرى بخلاف الأبعاد الثقافية التي قد تؤثر على الإفصاح المحاسبي، لذلك اعتمد الباحثين على مجموعة من المتغيرات للتحكم في العلاقة بين متغيرات البحث كما موضح في الجدول رقم (٦) الآتي:

الجدول (٦): المتغيرات الحاكمة في البحث

| اسم المتغير | رمز المتغير | التعريف الإجرائي للمتغير |
|----------------|-------------|---|
| نسبة المديونية | DEBRATIO | إجمالي الديون مقسومة على إجمالي الموجودات. |
| حجم الشركة | FIRMSIZE | مُقاساً باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين.

والمعادلة الآتية تظهر نموذج الاختبار الرئيس للدراسة:

$$DISC = \beta_0 + \beta_1 IDV_{i,t} + \beta_2 DEBRATIO_{i,t} + \beta_3 FIRMSIZE_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

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

(IDV) = الفردية مقابل الجماعية

(DEBRATIO) = نسبة المديونية

(FIRMSIZE) = حجم الشركة

($\epsilon_{i,t}$) = 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 DISC | 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 افريقيا | 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) يُلاحظ من الجدول رقم (٧) أن الوسط الحسابي لمؤشرات الإفصاح المحاسبي كانت قريبة أقل من 50% للعراق ومصر، في حين تجاوزت هذه النسبة في السعودية، وتجاوزت 60% في الأردن، أما الدول غير العربية فقد تجاوزت 70%، وسجلت دولة جنوب افريقيا أعلى مستوى للإفصاح بنسبة تجاوزت 80%، في حين يلاحظ أن بُعد المعلومات حول الإدارة قد سجل في العديد من الدول مستوى افصاح 100%، وسجل أعلى مستوى بين الابعاد الخمس للإفصاح، في حين أن أدنى مستوى إفصاح كان في البُعد خامساً التطورات الأخيرة (الأفاق 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 (الفردية) والافصاح المحاسبي.

باستخدام معامل الارتباط بيرسون تم اختبار مستوى العلاقة بين البُعد الثقافي (الفردية) والافصاح المحاسبي، والجدول رقم (٨) يظهر قيمة معامل الارتباط بين متغيري البحث.

الجدول (٨) الارتباط بين بُعد الفردية والافصاح المحاسبي

| DISC_Propects | DISC_Financial | DISC_Capital | DISC_Manage | DISC_General | DISC | |
|---------------|----------------|--------------|-------------|--------------|--------|-----|
| .372** | .480** | .538** | .380** | .439** | .565** | IDV |
| .000 | .000 | .000 | .000 | .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 (الفردية) للدول ومستويات الإفصاح المحاسبي لشركاتها، وأيضاً هناك علاقة معنوية إيجابية بين أبعاد الإفصاح المحاسبي جميعها وبُعد الفردية. وبناءً على ما سبق تُقبل الفرضية الأولى. (H2). الفرضية الثانية: هناك علاقة ارتباط ذات دلالة معنوية بين البُعد الثقافي (الفردية) والمتغيرات الحاكمة (نسبة المديونية وحجم الشركة). باستخدام معامل الارتباط بيرسون تم اختبار مستوى العلاقة بين البُعد الثقافي (الفردية) والمتغيرات الحاكمة (نسبة المديونية وحجم الشركة)، والجدول رقم (٩) يظهر قيمة معامل الارتباط بين متغيري البحث.

الجدول (٩) الارتباط بين بُعد الفردية والمتغيرات الحاكمة

| FIRMSIZE | DEBTRATIO | |
|----------|-----------|-----|
| .140* | 0.052 | IDV |
| 0.044 | 0.456 | Sig |

المصدر: الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS). يُلاحظ من الجدول رقم (٩) ان علاقات الارتباط بين البُعد الثقافي الفردية للدول والمتغيرات الحاكمة (نسبة المديونية وحجم الشركة) لشركاتها قد تباينت من حيث كونها معنوية وغير معنوية، فيلاحظ وجود علاقة معنوية ايجابية بين حجم الشركة وبُعد الفردية، وعلاقة غير معنوية بين نسبة المديونية وبُعد الفردية. وبناءً على ما سبق تُقبل الفرضية الثانية. (H3). الفرضية الثالثة: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لبُعد الفردية في الإفصاح المحاسبي في ظل المتغيرات الحاكمة. تم صياغة معادلة انحدار خطي متعدد لتقدير الإفصاح المحاسبي بدلالة بُعد الفردية، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في الإفصاح المحاسبي، بوجود اثنين من المتغيرات الحاكمة (نسبة المديونية، الحجم)، والجدول رقم (١٠) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (١٠): معادلة انحدار تأثير بُعد الفردية في الإفصاح المحاسبي في ظل المتغيرات الحاكمة

| الأبعاد | المعامل الثابت (β ₀) | معامل الانحدار (β) | قيمة (T) (Sig.) | قيمة (F) (Sig.) | (R ²) | (R ²) المعدل |
|-----------|----------------------------------|--------------------|------------------|------------------|-------------------|--------------------------|
| IDV | .536 | .003 | 9.795 (.000) | 32.223 (.000) | 0.322 | 0.312 |
| DEBTRATIO | | .022 | .335 (.738) | | | |
| FIRMSIZE | | -.005- | -.779- (.437) | | | |

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS) يُلاحظ من الجدول رقم (١٠) ما يأتي:

١. ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (F) البالغة (32.223) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك يمكن تقدير الإفصاح المحاسبي بدلالة بُعد الفردية وهذا يشير إلى صحة النموذج.
٢. ثبات معامل الحد الثابت لقيمة (T) البالغة (9.795)، بدلالة معنوية (0.000) لبُعد الفردية وهي أقل من 5% مما يدل على معنوية تأثير بُعد الفردية في الإفصاح المحاسبي، أما فيما يخص المتغيرات الحاكمة، فقد لوحظ عدم وجود تأثير معنوي لها.
٣. تدل قيمة بيتا (β) البالغة (0.003) الموجبة لبُعد الفردية على أن التأثير الإيجابي (الطردية)، بمعنى كلما زادت قيمة بُعد الفردية فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع مستوى الإفصاح المحاسبي.
٤. تشير قيمة معامل التحديد المعدل (Adj. R²) البالغة (0.312) إلى أن بُعد الفردية (فضلاً عن المتغيرات الحاكمة) تفسر ما نسبته (31.2%) من التغيرات الحاصلة في الإفصاح المحاسبي وهي نسبة مقبولة وأن نسبة التفسير الأكبر البالغة (68.8%) تعود لمسببات وعوامل أخرى غير ظاهرة في النموذج الحالي. بناءً على ما سبق تقبل الفرضية الثالثة.

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 بُعد الثقافي الفردية مقابل الجماعية بعلاقة معنوية موجبة (طردية) مع الإفصاح المحاسبي، بمعنى أنه كلما زادت قيمة بُعد الفردية في الدول فإن ذلك سيؤدي إلى ارتفاع مستوى الإفصاح المحاسبي فيها.

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

١. ضرورة الاهتمام بتأثير العامل الثقافي في تشكيل وتطوير الأنظمة 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. كرجي، محمد باقر، (٢٠١٧)، قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية على وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الاستثمار "دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق لأوراق المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، جمهورية العراق.

ب. الدوريات العلمية:

١. الجاوي، طلال، يعقوب، ابتهاج، (٢٠١٧)، التحفظ المحاسبي في الممارسات المحاسبية من منظور الأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) وبالإشارة إلى البعد السادس (IVR) (بحث استكشافي في سوق العراق للأوراق المالية)، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد ١٣، العدد ٥٢، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، جمهورية العراق.
٢. 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.
٣. تولى، 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.
٤. 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.

٥. الكتب

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

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Thesis:

1. Crocarno, F., (2015), **The impact of the national culture on the ethical standards of the German restaurant market**, Thesis, Saimaa University of Applied Sciences.
2. Young, M., (2013), **Cultural Influences on Accounting and Its Practices**, Thesis, Liberty University.

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. Akman, H. Nazlı, (2011), **The Effect of IFRS Adoption on Financial Disclosure: Does Culture Still Play A Role?** American International Journal of Contemporary Research, Vol. 1, No.1.
3. Askary, S. & Yazdifar, H. & Askarany, D., (2008), **Culture and accounting practices in Turkey**, International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 5, No.1.
4. Borker, David, (2013), **Accounting and Cultural Values: IFRS In 3G Economies**, International Business & Economics Research Journal, Vol. 12, No. 6.
5. 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.
6. Borker, David, (2014), **IFRS and Socio-cultural Orientation in Egypt, Iran and Iraq**, Journal of Accounting and Finance, Vol. 14, No.5.
7. Dou, P. & Truong, C. & Veeraraghavan, M., (2016), **Individualism, Uncertainty Avoidance, and Earnings Momentum in International Markets**, Contemporary Accounting Research, Vol. 33, No. 2.
8. 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.
9. 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.
10. 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.
11. 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.
12. 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.
13. Khelif, Hichem, (2016), **Hofstede's cultural dimensions in accounting research: a review**, Meditari Accountancy Research, Vol. 24, Iss. 4.

14. Perera, Hector, (1989), Accounting in developing countries: a case for localised uniformity, *British Accounting Review*, Vol. 21.
15. Polat, Haci, (2019), Impact of Cultural Dimensions to Individualism, and Collectivism Dimension, *Journal of Business and Economics*, Vol.10, No. 12.
16. 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.
17. 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.
18. Stulza, R. & Williamson, R., (2003), Culture, openness, and finance, *Journal of financial Economics*, Vol. 70, No. 3.
19. 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*.
20. 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. Choi, F., Meek, G., (2011), "International Accounting", 7th Ed., Prentice Hall.
2. 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>.
3. Hofstede, G., Hofstede, G., & Minkov, M., (2010), *Cultures and organizations: software of the mind*", 3rd Ed., McGraw Hill, New York.

D. Other

1. www.hofstede-insights.com Hofstede موقع مركز