

## دور الثقافة المحاسبية في تعزيز جودة الإفصاح المالي

دراسة تحليلية لآراء عينة من المحاسبين العاملين في شركة Faruk Group – السليمانية

عمر حسين عبدالرحمن

[Omar.hussein@uor.edu.krd](mailto:Omar.hussein@uor.edu.krd)

قسم الثروة الحيوانية، كلية علوم الهندسة الزراعية، جامعة رابرين، رانیه، اقليم كردستان العراق.

### المستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر الثقافة المحاسبية في تعزيز جودة الإفصاح المالي، وذلك من خلال أخذ آراء عينة من المحاسبين العاملين في شركة Faruk Group بمحافظة السليمانية. وتمثلت مشكلة الدراسة في التساؤل حول ما إذا كانت الثقافة المحاسبية لدى المحاسبين تؤثر فعليًا على جودة الإفصاح المالي داخل الشركة. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، باستخدام استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية مكونة من (۷۵) محاسبًا ومحاسبة، وتم استرجاع (۷۰) استبانة صالحة للتحليل بنسبة استجابة بلغت ۹۳,۳٪.

وقد أظهرت النتائج وجود مستوى مرتفع من الثقافة المحاسبية لدى أفراد العينة، تمثل في الإلمام بالمفاهيم المحاسبية، والاطلاع المقبول على المعايير الدولية، والالتزام العالي بالسلوك المهني. كما كشفت النتائج عن وجود مستوى جيد من الإفصاح المالي، من حيث وضوح المعلومات وتوافر البيانات الجوهرية. وأكد اختبار بيرسون وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية ودالة إحصائيًا بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي ( $r = 0.721$ ,  $\text{Sig.} = 0.000$ ). كما كشفت اختبارات T و ANOVA عن وجود فروق دالة إحصائيًا في جودة الإفصاح والثقافة المحاسبية حسب الجنس، والمؤهل العلمي، وسنوات الخبرة. وتوصي الدراسة بضرورة تعزيز برامج التدريب المستمر في المحاسبة، مع التركيز على المعايير الدولية والسلوك المهني، لما لذلك من دور مهم في رفع جودة الإفصاح المالي.

**الكلمات المفتاحية:** الثقافة المحاسبية، الإفصاح المالي، المحاسبة

## The Role of Accounting Culture in Enhancing the Quality of Financial :Disclosure

### An Analytical Study of the Opinions of a Sample of Accountants Working at Faruk Group

**Omar Hussein Abdulrahman**

Department of Animal Resources, College of Agricultural Engineering Sciences, University of Raparin, Ranya, Kurdistan Region of Iraq.

#### **Abstract:**

The paper is an attempt to examine how the common accounting practices, values and professional standards among the accountants of Faruk group determine and affect the level of clarity, by clarity we mean transparency, and the accuracy of financial disclosures. To achieve the objective of this study, the researcher made use of the descriptive analytical methodology in which, the researcher gave out the questionnaire forms to 75 participants which were all chosen on a random basis. As a result, a total of 70 accurate responses were collected and analyzed, which gives a strong response rate of 93.3%. According to our findings, it was found out that accountants possessed a well-developed accounting mindset, with strong conceptual understanding, awareness of international standards, and high ethical principles. Furthermore, throughout the study, a high level of financial transparency, with clear presentation of information and accessibility of key details was found, Pearson's correlation test affirmed a strong, Sig.nificant positive link between accounting culture and financial disclosure ( $r = 0.721$ , Sig. = 0.000). In addition to this, T-tests and ANOVA revealed Sig.nificant variations in accounting culture and financial disclosure based on gender, academic qualifications, and years of experience.

In conclusion, the study strongly suggests the continuous support for professional development programs for accountants, this points out the importance of specialized training in global reporting standards and ethical practices, which are certainly essential for improving the clarity and accuracy of financial information provided to relevant parties.

**Keywords:** Accounting Culture, Financial Disclosure, Accounting

#### **المقدمة:**

في ظل التطورات المتسارعة التي يشهدها العالم في المجالات الاقتصادية والمحاسبية، أصبحت الشفافية والإفصاح المالي من أبرز الركائز التي تعتمد عليها المؤسسات في بناء الثقة مع أصحاب المصالح. وتعد المعلومات

المحاسبية ذات الجودة العالية أساسًا لاتخاذ القرارات الرشيدة، وهو ما يتطلب وجود بيئة تنظيمية داعمة لهذه الشفافية من خلال ثقافة محاسبية ناضجة ومرتسخة في سلوك العاملين.

تُعد الثقافة المحاسبية أحد العوامل غير الملموسة التي تؤثر بعمق في مخرجات الأنظمة المحاسبية؛ فهي تعكس مدى التزام الأفراد بالقيم المهنية، ومعرفتهم بالمعايير الدولية، وحرصهم على تقديم معلومات دقيقة وعادلة. ومن ثم، فإن غياب الثقافة المحاسبية أو ضعفها يؤدي غالبًا إلى تقارير محاسبية غير موثوقة أو تفتقر للوضوح.

تتجاوز شفافية التقارير المحاسبية مجرد الالتزام الشكلي بمعايير المحاسبة، لتشمل تقديم معلومات محاسبية وغير محاسبية متكاملة تمكّن مختلف أصحاب المصلحة من اتخاذ قرارات مبنية على بيانات واضحة وموثوقة. ويسهم هذا المستوى من الشفافية في التخفيف من حدة تضارب المصالح وتحسين كفاءة الأسواق من خلال الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المتعاملة (Thomas, 1989: 364).

مع ذلك، يواجه تطبيق الشفافية الشاملة تحديات عديدة؛ إذ تميل بعض الشركات إلى مقاومة الإفصاح الموسّع بسبب التكاليف المرتبطة بجمع وإعداد المعلومات، إضافة إلى المخاوف من فقدان ميزتها التنافسية نتيجة الكشف عن بيانات قد تُستغل من قبل المنافسين أو الأطراف الأخرى. لذلك ينشأ توازن دقيق بين متطلبات الإفصاح التي تعزز ثقة المستثمرين والأسواق، وبين اعتبارات الإدارة المتعلقة بحماية مصالحها الاستراتيجية.

وفي بيئة الأعمال العراقية، وتحديدًا في إقليم كردستان، تتنوع الخلفيات التعليمية والثقافية للمحاسبين، مما يجعل من الضروري دراسة مدى تأثير هذه المتغيرات على ممارسات الإفصاح المالي. وتمثل شركة Faruk Group في السليمانية نموذجًا مهمًا لدراسة هذا الموضوع نظرًا لحجمها وتنوع نشاطاتها واعتمادها الكبير على التقارير المحاسبية في اتخاذ القرارات.

### المبحث الأول: منهجية الدراسة وبعض الدراسات السابقة

#### ١. منهجية الدراسة:

##### ١-١: مشكلة الدراسة:

تعاني كثير من الوحدات الاقتصادية من قصور في جودة الإفصاح المالي المتمثل في ضعف الملاءمة والموثوقية والشفافية والقدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المحاسبية، ويرجع ذلك - في جانب منه - إلى ضعف الثقافة المحاسبية لدى المحاسبين والإدارة ومستخدمي التقارير، مما يثير الحاجة لدراسة دور الثقافة المحاسبية في تعزيز جودة الإفصاح المالي في هذه الوحدات.

لذلك نطرح مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

ما دور الثقافة المحاسبية في تعزيز جودة الإفصاح المالي في شركة (Faruk Group - السليمانية) محل الدراسة؟ ويمكن تقسيم المشكلة إلى الأسئلة الفرعية التالية:

١. ما هو مستوى الثقافة المحاسبية لدى المحاسبين في شركة Faruk Group - السليمانية؟

٢. ما هو مستوى جودة الإفصاح المالي من وجهة نظر المحاسبين في الشركة؟

٣. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي؟

**٢-١: أهداف الدراسة:**

١. التعرف على مستوى الثقافة المحاسبية لدى المحاسبين في شركة Faruk Group – السلیمانية.
٢. قياس جودة الإفصاح المالي الذي تقدمه الشركة من وجهة نظر المحاسبين.
٣. دراسة الأثر بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي في بيئة الشركة.

**٣-١: أهمية الدراسة:**

أولاً: الأهمية العلمية

تُسهّم الدراسة في إثراء الأدبيات المحاسبية من خلال الربط بين مفهومي الثقافة المحاسبية والإفصاح المالي، لا سيما في البيئة العراقية، التي ما زالت تحتاج إلى المزيد من الدراسات التطبيقية التي توضح العلاقة بين القيم الثقافية والمخرجات المحاسبية.

ثانياً: الأهمية العملية

يمكن لنتائج هذه الدراسة أن تُفيد متخذي القرار في شركة Faruk Group وغيرها من الشركات في تحسين بيئة العمل المحاسبي، وتطوير آليات الإفصاح المالي، من خلال الاستثمار في رفع مستوى الثقافة المحاسبية لدى الموظفين بما يخدم الشفافية وزيادة جودة الإفصاح المالي.

**٤-١: فروض الدراسة:**

كإجابة على الأسئلة الفرعية نطرح الفرضيات التالية:

١. يوجد مستوى مرتفع ذو دلالة إحصائية للثقافة المحاسبية لدى المحاسبين في شركة Faruk Group.
٢. توجد جودة مقبولة ذات دلالة إحصائية للإفصاح المالي في التقارير المحاسبية للشركة.
٣. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقافة المحاسبية ومستوى جودة الإفصاح المالي.

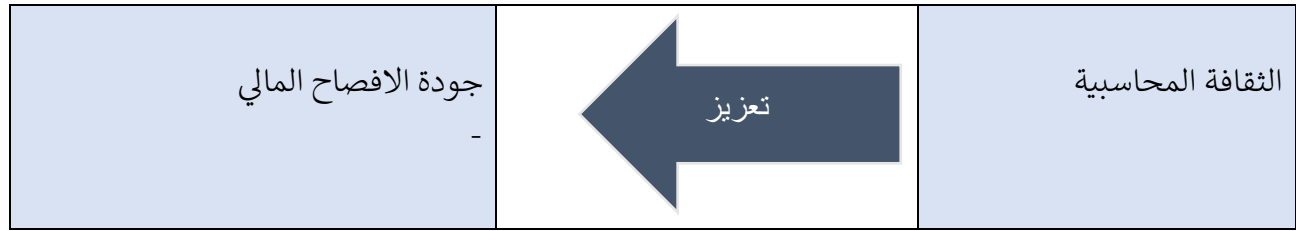
**٥-١: حدود الدراسة:**

١. الحدود الموضوعية: تناولت الدراسة العلاقة بين متغيرين فقط، وهما الثقافة المحاسبية والإفصاح المالي.
٢. الحدود المكانية: اقتصرَت الدراسة على شركة Faruk Group في محافظة السلیمانية – إقليم كردستان العراق.
٣. الحدود الزمانية: تم تطبيق الدراسة خلال النصف الثاني من عام ٢٠٢٤.

**٦-١: نموذج الدراسة:**

يتمثل نموذج الدراسة في متغيرين؛ الأول مستقل متمثل في الثقافة المحاسبية، والثاني تابع متمثل في جودة الإفصاح المالي، كما هو موضح في الشكل التالي:

المتغير المستقل	يؤثر على	المتغير التابع
-----------------	----------	----------------



شكل رقم (١) من اعداد الباحث

### ٧-١: مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المحاسبين العاملين في الأقسام المحاسبية التابعة لشركة Faruk Group في محافظة السليمانية، والبالغ عددهم (١٠٠) محاسبًا ومحاسبًا بحسب الهيكل التنظيمي المعلن لعام ٢٠٢٤. تم اختيار عينة عشوائية بسيطة مكونة من (٧٥) فردًا من مجتمع الدراسة، لضمان التمثيل الحقيقي لجميع الفئات الوظيفية داخل الشركة، وقد تم توزيع الاستبانة إلكترونياً وورقياً. وتم استرجاع (٧٠) استبيانًا صالحًا للتحليل الإحصائي، بنسبة استجابة بلغت ٩٣,٣٪.

### ٨-١: أداة الدراسة

اعتمدت الدراسة على أداة الاستبانة لجمع البيانات من أفراد العينة، وتم تصميمها بما يتناسب مع أهداف الدراسة ومحاورها. واحتوت الاستبانة على ثلاثة أقسام رئيسية:

#### ٨-١-١: المعلومات العامة (البيانات الديموغرافية)

يشمل هذا القسم معلومات عن خصائص العينة مثل:

- الجنس.
- العمر.
- المؤهل العلمي.
- عدد سنوات الخبرة في المجال المحاسبي.
- القسم المالي الذي يعمل به الفرد.

#### ٨-١-٢: الثقافة المحاسبية

يهدف هذا القسم إلى قياس مستوى الثقافة المحاسبية لدى المحاسبين في الشركة، ويتكون من (١٢) فقرة موزعة على ثلاثة محاور فرعية:

عدد الفقرات	المحور
4 فقرات	المعرفة بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية
4 فقرات	الاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية
4 فقرات	الالتزام بالسلوك المهني والأخلاقي

#### ٨-١-٣: جودة الإفصاح المالي

يتضمن هذا القسم (10) فقرات موزعة على محورين:

عدد الفقرات	المحور
5 فقرات	وضوح وجودة المعلومات المحاسبية
5 فقرات	مدى توافر المعلومات الجوهرية

### 9-1: مقياس الاستجابة

تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات العينة على فقرات الاستبانة، كما يلي:

القيمة	درجة التقدير
5	موافق بشدة
4	موافق
3	محايد
2	غير موافق
1	غير موافق بشدة

### 10-1: صدق وثبات الأداة

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والبحوث التربوية، للتأكد من صدق المحتوى ومدى ملاءمة الفقرات لأهداف الدراسة. كما تم قياس ثبات الأداة باستخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، وقد بلغ لمجمل الأداة (0,87)، مما يدل على مستوى ثبات جيد جدًا.

### 11-1: أساليب التحليل الإحصائي

تم استخدام برنامج SPSS في معالجة البيانات وتحليلها، وفق الأساليب التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لتحليل البيانات الديموغرافية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد مستوى الثقافة المحاسبية والإفصاح المالي.
- اختبار بيرسون (Pearson Correlation) لدراسة العلاقة بين المتغيرين.
- اختبار T واختبار ANOVA لتحليل الفروق حسب الخصائص الديموغرافية.

### 2- بعض الدراسات السابق :

1-2: دراسة (Gray & Vint, 1995)، بعنوان (The impact of culture on accounting disclosures: some international evidence)

هدفت الدراسة إلى اختبار مدى تأثير القيم الثقافية الوطنية، وفقًا لإطار هوفستيد وغراي، في جودة الإفصاح المالي في القوائم المحاسبية عبر مجموعة واسعة من الدول. ركّز الباحثان بصفة خاصة على قيمة السرية مقابل الشفافية في نموذج غراي، وافترضوا أن المجتمعات ذات الميل إلى السرية ستُظهر مستويات إفصاح أقل مقارنة بالمجتمعات الأكثر شفافية.

استخدمت الدراسة بيانات إفصاح من شركات تنتمي إلى عدد كبير من الدول، وبنيت مؤشرًا للإفصاح المحاسبي، ثم قارنت هذا المؤشر مع القيم الثقافية المستقاة من نموذج هوفستيد والقيم المحاسبية في نموذج غراي، مع التحكم في بعض العوامل الاقتصادية والمؤسسية. أظهرت النتائج وجود علاقات ارتباط دالة بين عدد من الأبعاد الثقافية

وجودة الإفصاح، بما يدعم جزئياً فرضية غراي حول تأثير الثقافة في القيم والممارسات المحاسبية، خاصة ما يتعلق بالتحفظ والسرية. خلص الباحثان إلى أن محاولات توحيد المعايير الدولية للإبلاغ المالي ينبغي أن تراعي الاختلافات الثقافية؛ لأن تطبيق معايير موحدة لا يعني بالضرورة الوصول إلى مستوى موحد من الإفصاح إذا ظلت القيم الثقافية الأساسية مختلفة بين الدول.

وتوصي الدراسة الباحثين والمشرعين أولاً يُنظر إلى الثقافة كعامل هامشي، بل كمتغير رئيس في تفسير تباين مستويات الإفصاح بين البيئات الدولية، مع اقتراح إجراء دراسات إضافية تستخدم مقاييس إفصاح أكثر دقة وبيانات أحدث لاختبار قوة نموذج غراي في سياقات جديدة. كما تحث هيثات وضع المعايير على الانتباه إلى أن المجتمعات ذات الميل إلى السرية أو التحفظ قد تحتاج إلى آليات رقابية وتشجيعية خاصة لتعزيز الشفافية الفعلية، وليس الاكتفاء بفرض قواعد شكلية للإفصاح في النصوص التنظيمية.

## ٢-٢: دراسة (Sadeghian, Kakaie, 2014)، بعنوان (Accounting for Culture in Terms of Hofstede and Gray)

هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية تفسير الاختلافات المحاسبية بين الدول من منظور الأبعاد الثقافية لهوفستيد والإطار المحاسبي الذي اقترحه غراي. يعرض الباحثان مفهوم الثقافة باعتبارها نسقاً من القيم والمعايير والمعتقدات المشتركة التي توجه سلوك الأفراد والمنظمات، ثم يربطان بين هذه القيم وبين الأنماط المحاسبية السائدة في البيئات المختلفة. يختتم الباحثان بأن أبعاد هوفستيد الثقافية تمثل إطاراً رئيسياً لفهم الفروق بين المجتمعات، وأن هذه الفروق لا تبقى حبيسة السلوك الاجتماعي بل تمتد لتؤثر في تصميم وتنفيذ نظم المعلومات في الشركات والمنظمات. تؤكد الدراسة أن الثقافة الوطنية، كما تُقاس بأبعاد هوفستيد، ترتبط بشكل منهجي بقيم المحاسبة كما صاغها غراي، ما يدعم الإطار النظري الذي يربط بين النظم الثقافية والممارسات المحاسبية.

أظهرت النتائج أن اختلاف الدول في مؤشرات مثل تجنب عدم التأكد، والفردية، والبعد عن السلطة، ينعكس في تباين مستوى السرية والاتساق والضبط القانوني في نظمها المحاسبية. وتخلص الدراسة إلى أن نموذج غراي يحتفظ بقدر معتبر من الصلاحية التجريبية، وأن فهم تأثير الثقافة شرط أساسي لتحليل الاختلافات الدولية في التقارير المالية ووضع المعايير المحاسبية الدولية. بناءً على ذلك يوصي الباحثان باستخدام نموذج هوفستيد-غراي كإطار تحليلي في البحوث المستقبلية التي تدرس تطور النظم والمعايير المحاسبية دولياً، مع اختبار مدى صلاحية هذا النموذج في بيئات ثقافية مختلفة وتكييفه عند الحاجة لفهم تأثير التغيرات الثقافية على التقارير المحاسبية والإفصاح المالي.

## ٣-٢: دراسة (العكيكزة، ٢٠١٨)، بعنوان ( دور المعرفة المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مهني المحاسبة)

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر إمام القائمين على المحاسبة بأحكام النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من منظور المهنيين ممثلين في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مدينة برج بوغريج. وقد بيّنت نتائج الدراسة وجود مستوى مرتفع من المعرفة المحاسبية لدى الممارسين، وإن بدرجات متفاوتة، إلى جانب إقرار أفراد مجتمع الدراسة بتوافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في البيانات المنتجة داخل المؤسسات الاقتصادية.

كما أظهرت النتائج أن المعارف المحاسبية التي يمتلكها القائمون على المحاسبة تسهم بدرجة كبيرة في تعزيز تلك الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، بما يدعم جودة التقارير المحاسبية ويزيد من موثوقيتها وملاءمتها لاستخدامات متخذي القرار في هذه المؤسسات.

## ٤-٢: دراسة ( المستوفي ، ٢٠٢٠ )، بعنوان(دور الثقافة المحاسبية في تطوير الممارسات المحاسبية والإجراءات التدقيقية في العراق)

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الثقافة المحاسبية عند الإدارات في الوحدات الاقتصادية العراقية، وكذلك لدى المستخدمين للمعلومات المحاسبية والدور الذي تلعبه في استعمال مخرجات الأنظمة المحاسبية، وكذلك التعرف على الدور الذي تلعبه الثقافة المحاسبية لإدارات الوحدة الاقتصادية والعاملين والمستثمرين، ومعرفة مدى تأثير القيم في تحسين كفاءة الوحدات الاقتصادية عن طريق رفع مستوى القرارات الإدارية والاستثمارية، وكذلك التعرف على العمليات الرقابية والإجراءات المحاسبية المدعومة للثقافة المحاسبية في الوحدات الاقتصادية العراقية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات كان أبرزها اعتبار توحيد الممارسات والأساليب المحاسبية والرقابية المستخدمة في الشركات العراقية وسيلة مهمة لتحقيق الثبات في استخدامها، كما تلعب دورًا مهمًا في رفع مستوى الثقة وطمأنة المستخدمين للبيانات المحاسبية وخصوصًا الدوليين، وأن تعدد الهيئات والمنظمات المهنية في بناء كيان مستقل لمهنة المحاسبة والتدقيق يساعد في تحقيق الاستقلالية العملية والفكرية.

ومن أهم التوصيات التي أوصت بها ضرورة التطبيق الكامل والفاعل للفروض والمبادئ المحاسبية الناتجة عن ثقافة محاسبية في التسجيل والتلخيص والتبويب للعمليات المحاسبية، وبذل المزيد من الإجراءات المصرفية والرقابية وتحديد المسؤوليات والمهام المتعلقة بكافة المستويات والتي بواسطتها لا يسمح بمرور أي عمليات محاسبية ومصرفية مشبوهة، من خلال قيام المديرية العامة لمكافحة الجريمة باستقطاب ضباط ومنتسبين يتمتعون بثقافة محاسبية مبنية على مبادئ وفروض تمكنهم من متابعة الجرائم الاقتصادية والمحاسبية واتخاذ الإجراءات القانونية اللازمة بحققها.

## ٥-٢: دراسة (رشوان وأبو عرب، ٢٠٢١)، بعنوان(دور المعرفة المحاسبية في دعم وتعزيز الممارسة المحاسبية في ظل تدويل التعليم المحاسبي)

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور المعرفة المحاسبية في دعم وتعزيز الممارسة المحاسبية في ظل تدويل التعليم المحاسبي، وللإجابة على الأسئلة واختبار فرضيات الدراسة، اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي، وللحصول على البيانات اللازمة تم توزيع استبانة بعد تقييمها على مجتمع الدراسة. وقد أثبتت نتائج الدراسة أنه يوجد دور للتأهيل العلمي والتقني والعملي المحاسبي في تعزيز الممارسة المحاسبية في ظل تدويل التعليم المحاسبي. وأوصت الدراسة بضرورة مراعاة الخطط التطويرية في الجامعات توفير الوقت لأعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بالجامعات الفلسطينية لتطوير معارفهم العلمية بما يتماشى مع تدويل التعليم المحاسبي.

### مساهمة الدراسة الحالية بالنسبة للدراسات السابقة:

تتمثل المساهمة الجوهرية للدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة في أنها تُسهم بفعالية في إثراء الأدبيات المحاسبية من خلال تقديم تحليل تطبيقي مباشر للعلاقة بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي، وهو رباط ما زالت تفتقر إليه المكتبة العربية خاصةً في البيئة العراقية. فعلى الصعيد النظري، تُعزز الدراسة الفهم لكيفية تأثير القيم



الثقافية والمعرفية للمحاسبين على مخرجات التقارير المالية وجودتها. أما على الصعيد العملي، فإن نتائجها تُقدّم إطاراً موثوقاً لمتخذي القرار في شركة (Faruk Group) وغيرها، مما يساعدهم على تطوير آليات الإفصاح المالي، وتحسين بيئة العمل المحاسبي من خلال الاستثمار في رفع مستوى الثقافة المحاسبية لدى الموظفين لتعزيز الشفافية وزيادة جودة الإفصاح المالي.

## المبحث الثاني: الإطار النظري

### ١: مفهوم الثقافة

في سياق تطور مفهوم الثقافة، كانت النظرة التقليدية، التي تبناها قاموس أوكسفورد واستمرت حتى منتصف القرن العشرين، تركز بشكل أساسي على الجانب الشخصي والتربوي؛ حيث كانت الثقافة تُعرّف بأنها عملية صقل وتهذيب للعقل والذوق والأخلاق الفردية. بيد أن الأبعاد الثقافية للمجتمع ليست شيئاً مميزاً أو مجرداً بحد ذاته عن الحياة، بل هي انعكاس للقوى الاقتصادية، أو توزيع القوة، أو الاحتياجات الرئيسية التي تتدخل في جميع جوانب ومستويات الحياة الاجتماعية (Waterstraat, 2015: 31).

كما أشار (Hofstede, 2007: 17) إلى أن الثقافة هي "البرمجة المشتركة للعقل التي تُميّز أعضاء مجموعة بشرية واحدة عن غيرها".

إلا أن هذا المفهوم شهد تحولاً جذرياً نحو الشمولية، عندما قدّم قاموس التراث الأمريكي تعريفاً أوسع؛ فقد وصف الثقافة بأنها المجموع الكلي للأنماط السلوكية التي تُنقل اجتماعياً عبر الأجيال. وبموجب هذا التعريف، تشمل الثقافة جميع الأنشطة والإبداعات البشرية، بما في ذلك الفنون والمعتقدات والنظم المؤسسية وكل ما يصدر عن الإنسان من أفكار وممارسات (كاطع، ٢٠٢٢: ٣٢).

### ١-١: مفهوم الثقافة المحاسبية

تختلف الثقافة المحاسبية بين الدول تبعاً لتنوع الثقافات المجتمعية والأنظمة الاقتصادية السائدة؛ لذلك من الصعب تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية بسبب الاختلاف في القيم الثقافية بين المجتمعات (Meredith, 2013: 8).

يمكن النظر إلى الثقافة المحاسبية على أنها "مصطلح شامل يضم المعرفة، والمعتقدات، والأخلاقيات، والقوانين، والمهارات المحاسبية الضرورية لكل من المحاسبين ومستخدمي المعلومات المحاسبية في المجتمع" (Peter, 2016: 2). وفي رؤية أخرى، تُعرف بأنها "المحاسبة التخصصية التي تنظم سلوك المحاسبين وتتجسد في الأعراف والممارسات المحاسبية المترابطة لدى العاملين في تلك الوحدات الاقتصادية" (Willett R., 2004: p.125).

وأشار (المستوفي) إلى أن الثقافة المحاسبية عبارة عن مجموعة القيم والمعايير والمعتقدات السائدة في البيئة التنظيمية، والتي تُسهم في تشكيل فهم العاملين للنظام المحاسبي وتوجيه سلوكهم في التعامل مع المعلومات المحاسبية. وتُعد هذه الثقافة ركيزة أساسية في تعزيز جودة الممارسات المحاسبية وتحقيق الالتزام بالمعايير المهنية، كما أنها تلعب دوراً محورياً في بناء الوعي المحاسبي لدى الأفراد والمؤسسات (المستوفي، ٢٠٢٠: ٣).

وتتكون الثقافة المحاسبية من عدة عناصر أبرزها:

- الالتزام بالمعايير الدولية.

- الفهم المهني للمبادئ المحاسبية.
- السلوك الأخلاقي.
- القدرة على تفسير وتطبيق السياسات المحاسبية بدقة (المالكي وكشكول، ٢٠٢٤).

وُظهِرَ الدراسات أن الثقافة المحاسبية ليست جامدة، بل هي ديناميكية تتأثر بالتغيرات السريعة في البيئة الدولية والاجتماعية، وينعكس هذا التأثير في تبني تقنيات المعلومات، والتعديلات المستمرة على معايير المحاسبة، وتغيير هياكل القوائم المالية. وبناءً على ذلك، يمكن تحديد المصادر الأساسية التي تغذي الثقافة المحاسبية، وهي: (Satoshi S., 2010: p.240)

- المجتمع: الذي يمثل المصدر الأساسي للتوارث والتطور عبر الأجيال.
- الخبرة المحاسبية: التي تطورت متطلباتها من مجرد مهارات أساسية إلى ضرورة إثرائها بالمعرفة والتقنيات لتمكين المحاسب من المشاركة في القرار.
- التعليم والتعلم: الذي يُعد القناة الرئيسية لنقل هذه الثقافة وتوفير الكوادر المؤهلة والذي توفره الجامعات والمعاهد الأكاديمية والمهنية. ومع ذلك، لا تزال الطرق التقليدية لتدريس المواد المحاسبية هي السائدة في الدول النامية، مما قد يُسهم في تدني المعرفة المحاسبية لعدم مراعاتها للترابط بين هذه المواد، وهو ما أكدته دراسات الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) التي دعت إلى تحديث أساليب التعليم لتعزيز المهارات الأكاديمية المتقدمة.
- الإعلام: يُعد وسيلة حديثة لنشر الثقافة المحاسبية عبر المطبوعات المهنية والدوريات المتخصصة والقنوات التي تمولها أسواق المال.
- المؤسسة (الوحدة الاقتصادية): تُعد المؤسسة مصدراً هاماً، إذ تتشكل فيها الثقافة المحاسبية من خلال قيمها ولوائحها الداخلية.

يشير الباحث إلى أن هناك بعض المصادر الأخرى التي تُمثل روافد أساسية لتكوين الثقافة المحاسبية، منها:

المهنة والمحاسبون أنفسهم: يُعد هذا المصدر بمثابة الجانب التطبيقي المباشر والمتراكم للثقافة المحاسبية؛ فالخبرة العملية المكتسبة عبر الممارسة المستمرة، إلى جانب التعلم الذاتي والتطوير المهني المستمر، تُشكل القاعدة الصلبة التي تُثري ثقافة المحاسب وتوجه سلوكه في اتخاذ القرارات وإعداد التقارير.

الكتب والدوريات والإصدارات المحاسبية: تمثل هذه الإطار المعرفي والنظري الموثق؛ فهي تُسهم في نقل المعايير والقواعد والافتراضات المنهجية إلى المحاسبين، وتُعتبر وسيلة لتحديث معلوماتهم ومواكبة آخر التعديلات التشريعية والمهنية، وبالتالي فهي تُمثل الجانب الأكاديمي والتوثيقي للثقافة المحاسبية.

## ٢-١: أهداف الثقافة المحاسبية

- تعزيز الجودة والرقابة: تحسين وترسيخ المحاسبة وضمان فهمها بشكل موحد، مما يسهل عملية الرقابة عليها.
- دعم المقارنة والاتصال: تمكين مقارنة المعلومات المحاسبية عبر مختلف الأزمنة والأماكن، وتسهيل الاتصال وتبادل المعلومات بين الأطراف الفاعلة محلياً ودولياً، خاصةً عند اختلاف الثقافات واللغات.

- تلبية احتياجات المستخدمين واتخاذ القرار: ضمان أن القوائم المالية تلبى احتياجات مختلف المستخدمين (كالمستثمرين والمقرضين)، مما يدعمهم في اتخاذ القرارات المناسبة.
- توحيد المنتج المحاسبي: توحيد القوائم المالية الختامية لضمان الوضوح والصدق، مما يرفع من مصداقية المصالح المحاسبية.
- دعم التنمية الاقتصادية والتكامل: المساعدة في تحقيق التنمية الاقتصادية ودمج الحسابات في الإطار الموسع للمجموعات، وقطاع النشاط، والدولة (مروى وصابر، ٢٠١٦: ٥٤).

### ٣-١: أهمية الثقافة المحاسبية ودوره في تعزيز الممارسة المحاسبية

تُعد الثقافة المحاسبية أحد العوامل الجوهرية التي تُحدّد طبيعة العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والممارسات التنظيمية اليومية داخل المؤسسة. فحين تكون الثقافة المؤسسية قائمة على قيم الدقة والشفافية، ينعكس ذلك مباشرة على موثوقية المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المحاسبية (زكي ومحمد، ٢٠٢٣). ولا تتوقف أهمية هذه الثقافة عند حد التوثيق أو التسجيل، بل تمتد لتشمل آليات اتخاذ القرار، خاصةً في البيئات التي تشهد تحولات تنظيمية أو اقتصادية متسارعة.

وقد أشارت دراسات متعددة إلى أن الثقافة المحاسبية ليست مجرد انعكاس لتوجهات الإدارة، بل تُشكّل إطارًا مرجعيًا يوجّه سلوك المحاسبين في المواقف المهنية المختلفة (شحادة، ٢٠٠٥: ١٣). فالمحاسب الذي يعمل في بيئة تؤمن بالشفافية سيكون أكثر ميلاً للإفصاح الكامل عن العمليات المحاسبية، وأقل استعدادًا للتورط في ممارسات تضليلية.

كما أن الثقافة المحاسبية تؤثر في الطريقة التي يتم بها تفسير المعايير المحاسبية الدولية، حيث تُظهر بعض الأبحاث أن المؤسسات ذات الخلفيات الثقافية المختلفة تميل إلى تطبيق نفس المعيار بصيغ متباينة، تبعًا لفهمها الخاص للقيم الكامنة وراء هذا المعيار. (Gray, 1988: 6) وهذا ما يجعل من التعليم المحاسبي والتكوين المهني نقطة محورية في تعزيز وحدة الفهم والاتساق في التطبيق.

فالمحاسب المُدرّب أخلاقياً لا يُقاس فقط بقدرته الفنية، بل بمدى التزامه بالقيم السلوكية التي تُشكّل الحماية الأولى ضد الفساد المالي، ومن الأهمية بمكان الإشارة إلى أن الثقافة المحاسبية تتأثر بمستوى التفاعل بين المحاسبين وبقية وحدات المؤسسة، فكلما زاد التكامل بين الأقسام، تشكلت ثقافة تنظيمية موحدة قائمة على التعاون وتبادل المعلومات، وهو ما يؤدي بدوره إلى تحسين كفاءة نظم المعلومات المحاسبية (الطويل وحمدان، ٢٠١٤: ١١).

ويرى (الزامل، ٢٠١٨: ٢٩١) أنّ التعليم المحاسبي بوصفه عملية منظمة تساهم في تزويد الدارسين بالمعارف الأساسية والمهارات العلمية اللازمة التي تمكّنهم من ممارسة المهنة بصورة مهنية ومسؤولة، من خلال مؤسسات تعليمية متخصصة، تتقدمها الجامعات. كما أن للمعرفة المحاسبية دوراً حاسماً في تعزيز مهنة المحاسبة عبر تهيئة جوانب أكاديمية ومهنية وتقنية وأخلاقية متكاملة للملتحقين بالبرامج التعليمية، وربطهم بالواقع العملي في ظل التطور السريع للمحاسبة وتدويلها.

وُتعد الجامعات - على وجه الخصوص - الفاعل الأهم في هذا المجال؛ إذ تقع على عاتقها مهمة تخريج محاسبين مؤهلين علمياً ومهنياً وتقنياً، من خلال مناهج نظرية رصينة، وبرامج تدريب عملي متخصصة، إضافة إلى تنمية الكفاءات التقنية في استخدام نظم المعلومات والتقنيات الحديثة، بما يضمن ممارسة المهنة على أكمل وجه.

#### ٤-١: قيم الثقافة المحاسبية

حدد Gray مجموعة من القيم الجوهرية التي تشكل الإطار الثقافي للمحاسبة، وهي: المهنية، الاتساق، التحفظ، والسرية (Gray,1988:8):

١- المهنية: تمثل المهنية المحاسبية جوهر الثقافة المحاسبية والركيزة الأهم لثقة الجمهور. وهي تُعرّف بأنها التزام المحاسب الدائم ب: (Borker.2012:315)

- التطوير المستمر: السعي الدائم للتعلم والتطوير الذاتي لضمان البقاء على اطلاع بأحدث المعايير والممارسات.  
- الاستقلال والحكم: استخدام الحكم المهني المستقل (Professional Judgement) بمسؤولية عند تقييم العمليات المحاسبية المختلفة والإفصاح عن المعلومات المالية.

يرى (حميد، ٢٠١٧: ٦٠) أن قيمة "المهنية" (Professionalism) تُعد من أهم الأبعاد الثقافية في المحاسبة، لأنها تتطلب من المحاسبين تقديم أحكام مهنية متخصصة تشمل جوانب مختلفة من العملية المحاسبية، مثل قضايا التقييم ومتطلبات الإفصاح عن المعلومات. ومع ذلك، يشير الباحث إلى أن طبيعة هذه الأحكام المهنية تظل متباينة وتختلف بشكل كبير من دولة إلى أخرى، ويعود هذا التباين إلى مجموعة من العوامل البيئية التي تشمل المتطلبات القانونية والتنظيمية الخاصة بكل بلد، بالإضافة إلى الممارسات المهنية والأعراف السائدة في المجتمع المحاسبي المحلي.

١- الاتساق: أما الاتساق فيرتبط باعتماد إجراءات ومعالجات محاسبية موحدة وتطبيقها بصورة ثابتة عبر الفترات المختلفة، مع تجنب التغيير في الأساليب والنماذج إلا عندما تفرضه الحاجة أو تتطلبه الظروف، بما يضمن إمكانية مقارنة البيانات والقوائم المحاسبية عبر الزمن ويحد من الآثار السلبية للمرونة المفرطة في الاختيار بين السياسات المحاسبية. (Borker,2012: 318).

٢- التحفظ: يُستخدم مصطلح التحفظ المحاسبي بشكل عام للتأكيد على ضرورة التقرير عن القيم الأقل للأصول (الموجودات) والإيرادات قدر الإمكان. ويهدف هذا المبدأ إلى تفضيل تقييم الأصول بقيمتها الأدنى، والعمل على الإسراع في الاعتراف بالمصاريف والخسائر المتوقعة، وفي المقابل، تأجيل الاعتراف بالإيرادات والأرباح المتوقعة حتى يتم تحقيقها فعلياً. ونتيجة لذلك، يسعى التحفظ المحاسبي إلى احتساب الدخل الذي يُظهر أقل قيمة ممكنة من بين البدائل المحاسبية المتاحة، كما يعني ضمناً الإقرار بالقيم الأعلى للالتزامات والمصروفات المحتملة. (الشرقاء، ٢٠١٥: ٣٨).

٣- السرية: يقصد بالسرية درجة الحذر في الإفصاح، وإن قضية السرية تنجم عن الإدارة نتيجة تأثيرها في كمية البيانات والمعلومات المفصح عنها إلى الخارجيين، ومعظم المؤسسات تميل إلى أن تنتج بيانات ومعلومات سرية وتفصح عن أقل ما يمكن ضمن البيانات والتقارير المحاسبية، وتتنوع السرية إلى حد كبير من بلد لآخر، وتعود هذه الاختلافات والنتائج إلى طبيعة ملكية الأسهم وتطور أسواق رأس المال، وتفضيل السرية يفيد في عدم الكشف عن بيانات ومعلومات حول العمل إلا إلى أولئك الذين يرتبطون بالتمويل والإدارة بشكل رئيسي، وفي مقابل السرية الشفافية في الإفصاح عن البيانات المعلومات. (Gray,1991: 74)

## ٢: الإفصاح المالي: المفهوم والأهمية

١-٢: مفهوم الإفصاح: الإفصاح بشكل عام هو عملية كشف المعلومات أو إظهارها للغير بصورة صريحة ومباشرة، بحيث تصبح معروفة بعد أن كانت خفية أو غير متاحة. يشمل ذلك تزويد الأطراف المعنية ببيانات أو حقائق جوهرية تساعدهم على تكوين صورة واضحة واتخاذ قرارات مستنيرة، ويُعد من أهم أدوات تحقيق الشفافية وبناء الثقة في المجالات القانونية والمحاسبية والإدارية. (<https://hbrarabic.com>) ويمكن أن نقول إنّ الإفصاح بصورة عامة هو إتاحة الحقائق والبيانات المتعلقة بموضوع معيّن للأطراف المهتمة به، بطريقة واضحة وكاملة وفي التوقيت الملائم، بما يضمن لهم فهماً صحيحاً للوضع القائم. ينصرف هذا المعنى إلى الكشف عن معلومات كانت غير معلومة أو محدودة الوصول، بهدف تعزيز الشفافية وتقليل حالة عدم اليقين في القرارات القانونية أو المحاسبية أو الإدارية.

## ٢-٢: مفهوم الإفصاح المالي:

يُقصد بالإفصاح المالي إظهار المعلومات المحاسبية الكمية والوصفية في القوائم المحاسبية أو في الهوامش والملاحظات والجداول التكميلية في الوقت الملائم، بما يضمن أن تكون البيانات المعروضة غير مضلّة وذات فائدة للمستخدمين. ويرتبط ذلك خصوصاً بالمستفيدين الخارجيين الذين لا يملكون حق الوصول المباشر إلى دفاتر الشركة وسجلاتها، فيعتمدون على ما يُفصح عنه رسمياً للحصول على صورة واضحة عن وضعها المالي (زيد، ٢٠٠٥: ٤٨٠).

ويُعدّ الإفصاح المالي من أبرز الركائز التي تقوم عليها الممارسات المحاسبية الحديثة، إذ يُمثل الوسيلة الأساسية التي تنقل من خلالها المؤسسة معلوماتها المحاسبية للمستخدمين الخارجيين. يهدف الإفصاح إلى توفير قدر كافٍ من البيانات الدقيقة والواضحة التي تمكن متخذي القرار من تقييم الأداء المالي وتقدير المخاطر والفرص المستقبلية.

يُعرف الإفصاح بشكل عام على أنه: "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات؛ لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد، فهو يجسد عملية نقل وإيصال المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها والوقت الذي يتم الإفصاح فيه وبأي وسيلة" (القاضي، ٢٠٠٦: ٢٢).

ويقصد بالإفصاح المالي: "الإظهار الكامل والواضح للحقائق أو الأحوال أو الظروف المختلفة في قائمة المركز المالي والقوائم الأخرى، ويتحقق ذلك من خلال المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المؤسسة، والصدق المحاسبي في القوائم المحاسبية وتقديم البيانات غير المتحيزة عن حقيقة النشاط الاقتصادي للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الصائبة" (لطفي، ٢٠٠٦: ٣٠٣).

ويرى الباحث أنّ الإفصاح المالي هو التزام المنشأة بتقديم عرض منظم وشامل لكل المعلومات المحاسبية الجوهرية التي تعكس مركزها المالي وأدائها ونتائج أعمالها والتدفقات النقدية والمخاطر المرتبطة بنشاطها، من خلال القوائم المحاسبية وما يرافقها من إيضاحات وتقارير دورية وسنوية. يتم هذا الإفصاح بدرجة مناسبة من الشفافية والدقة وفي التوقيت الملائم، بما يتيح للمستثمرين والدائنين والجهات الرقابية وغيرهم من أصحاب المصلحة الاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية واعية.

**٣-٢: أنواع الإفصاح المالي:**

- هناك عدة أنواع من الإفصاح المالي، تمثل هذه الأنواع في: (زبان واخرون، ٢٠٢١: ١٥٢)
١. الإفصاح العادل: يقوم على تقديم البيانات المحاسبية بطريقة متوازنة تراعي مصالح جميع الأطراف، بحيث لا تُفضّل فئة من المستخدمين على غيرها في الكم أو النوع أو التوقيت.
  ٢. الإفصاح الكافي: يعني توافر حد أدنى من المعلومات المحاسبية الضرورية في القوائم المحاسبية، يختلف باختلاف حاجات المستخدمين، لكنه يجب أن يكون كافيًا للتأثير في قراراتهم وعدم الإخلال بفهمهم للوضع المالي.
  ٣. الإفصاح الملائم: يركّز على تقديم معلومات تتناسب مع احتياجات مستخدمي القوائم المحاسبية وطبيعة نشاط المنشأة، مع الاهتمام بجودة المعلومات وقيمتها أكثر من مجرد كميتها.
  ٤. الإفصاح الانتقائي (الإعلامي): يتضمن عرض المعلومات الأكثر ارتباطًا بعملية اتخاذ القرار، مثل التمييز بين البنود العادية وغير العادية، بهدف تقليل اعتماد المستخدمين على قنوات داخلية وغير رسمية للحصول على معلومات إضافية.
  ٥. الإفصاح التام: يقصد به إعداد القوائم المحاسبية الدورية بصورة صادقة وشاملة تعكس الأحداث الاقتصادية المهمة دون إغفال أو إخفاء معلومات جوهرية، بما يجعل التقارير واضحة وغير مضللة للمستثمر العادي.
  ٦. الإفصاح التقليدي (الوقائي): يهدف إلى حماية المستثمرين ذوي الخبرة المحدودة من خلال توفير قدر مناسب من المعلومات يحد من مخاطر اتخاذ قرارات مبنية على بيانات ناقصة أو غامضة.

**٤-٢: أهمية الإفصاح المالي:**

يعتبر الإفصاح وليد انفصال الملكية عن الإدارة، حيث تعددت وتنوعت الأطراف التي لها مصالح حالية ومستقبلية بهذه الكيانات والتي تكون بحاجة إلى معلومات تساعد في اتخاذ مختلف القرارات، بحيث من غير المتوقع أن يتم ذلك من خلال الاطلاع المباشر على السجلات والدفاتر للحصول على المعلومات المطلوبة. وعليه تكمن أهمية الإفصاح في كونه يوفر مختلف المعلومات عن الكيان بما يقلل حالة الغموض لدى المستخدمين بغرض المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة، إذ يرجع السبب الرئيسي للإفصاح إلى: (زبان وآخرون، ٢٠٢١: ١٥٤)

تقليل مخاطر ممولي رأس المال: حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص.

إعلام الأفراد والمجموعات: والذين تؤثر نشاطات وعمليات الكيان على حياتهم ومستوى معيشتهم وذلك لتمكينهم من التأثير على تصرفات الكيان إذا رغبوا في ذلك بعد استعراض الإفصاح بالبيانات المحاسبية.

ومن جانب آخر فإن الكيانات المسجلة بالأسواق المالية تطمح إلى تحقيق العديد من المزايا، منها تنويع مصادر التمويل والتعريف والترويج لنشاطاتها وزيادة حجم الطلب على منتجاتها، إن قبول تسجيل الكيانات بالأسواق المالية مشروط في الغالب بامثال هذه الكيانات لشروط وضوابط مختلفة تتعلق بالممارسات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بالإفصاح المالي، تهدف في عمومها إلى حماية المستثمر من خلال ضمان حصوله على معلومات موثوقة وكافية لغرض تقييم ومراقبة استثماره (زيد، ٢٠٠٥: ٤٨١).

ويرى الباحث أن الإفصاح المالي مهم لأنه يوفر معلومات محاسبية واضحة وموثوقة تمكن المستثمرين والدائنين من تقييم أداء المنشأة ومخاطرها واتخاذ قرارات رشيدة. كما يعزز مستوى الشفافية والمساءلة داخل الشركات، ويحد

من فرص التلاعب بالمعلومات أو إخفاء الحقائق الجوهرية. ويسهم الإفصاح الجيد في زيادة الثقة في أسواق المال ورفع كفاءتها من خلال تقريب الأسعار السوقية من القيمة الحقيقية للأوراق المالية وجذب المزيد من الاستثمارات.

### ٣: العلاقة بين الثقافة المحاسبية والإفصاح المالي

تُعد العلاقة بين الثقافة المحاسبية والإفصاح المالي علاقة تبادلية ومتشابكة وجوهرية، حيث تشكل القيم والمعتقدات الثقافية إطاراً يؤثر على مدى الشفافية والتفصيل في التقارير المحاسبية؛ فالثقافة التي تقدر السرية قد تؤدي إلى إفصاح أقل، بينما الثقافة التي تؤكد على الشفافية والمهنية تعزز من جودة المعلومات وتزيد ثقة المستثمرين، وتطبيق معايير دولية يهدف لتقليل الفروقات الثقافية وتعزيز الإفصاح، ولا يمكن فهم جودة الإفصاح بمعزل عن السياق الثقافي الذي تُمارس فيه المحاسبة. فالثقافة المحاسبية تُشكل منظومة القيم والسلوكيات التي تحكم تصرفات المحاسبين في المؤسسة، وتُحدد كيفية تعاملهم مع المعايير المحاسبية، ومدى التزامهم بمبادئ الشفافية والإفصاح (شحادة، ٢٠٠٥: ١٣).

وقد بينت دراسات ميدانية مثل (صافو، ٢٠١٨: ٨١) أن دمج القيم الثقافية في التعليم المحاسبي يُسهم في رفع مستوى وعي المحاسبين بأهمية الإفصاح، ويقلل من احتمالية التلاعب أو الإغفال المتعمد للبيانات؛ فالثقافة هنا لا تتعلق فقط بالقواعد التنظيمية، بل بأسس أخلاقية تُغرس في مراحل التكوين الأولى.

وتتضح العلاقة بشكل أكثر تعقيداً في السياقات الدولية، إذ تُظهر الأبحاث أن اختلاف النظم الثقافية بين الدول ينعكس في اختلاف جودة الإفصاح، حتى عند استخدام نفس المعايير المحاسبية الدولية. وقد أشار غراي إلى أن المجتمعات ذات الثقافة الفردية والانفتاح المؤسسي تميل إلى مستوى أعلى من الإفصاح مقارنة بتلك التي تسودها البيروقراطية والانغلاق (Gray, 1988: 9).

وتؤكد الأدبيات الحديثة على ضرورة إعادة النظر في استراتيجيات الإفصاح المالي، من خلال تبني مقاربة ثقافية تضع في الاعتبار خصوصية المؤسسة والمجتمع الذي تعمل فيه. ويُعد هذا مهماً بشكل خاص في الدول النامية، حيث يمثل ضعف الثقافة المحاسبية أحد أبرز معوقات تطوير الإفصاح (شحادة، ٢٠٠٥: ١٢).

ختاماً، فإن بناء علاقة صحية بين الثقافة المحاسبية والإفصاح المالي يتطلب جهداً متكاملًا يشمل التعليم والتدريب، ودعم القيادة، وتعزيز قيم الشفافية داخل المؤسسات. فعند تحقق هذا التوازن، يُصبح الإفصاح المالي ليس فقط عملية محاسبية، بل تعبيراً عن هوية المؤسسة وصدقيتها أمام المجتمع والسوق، كما يبيّن أن الثقافة المحاسبية تشكل إطاراً قيمياً ومعرفياً يحكم سلوك المحاسبين ويؤثر مباشرة في جودة الإفصاح المالي من حيث الموثوقية والشفافية والملاءمة.

### خلاصة الإطار النظري وتأثير العلاقة

تُعد العلاقة بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي علاقة جوهرية، تبادلية، ومؤثرة؛ حيث لا يمكن فهم جودة الإفصاح بمعزل عن السياق القيمي والمعرفي الذي تُمارس فيه المحاسبة.

تُشكل الثقافة المحاسبية – التي تتضمن عناصر مثل المهنية، والاتساق، والتحفّظ، والسرية (وفق نموذج غراي) – منظومة القيم والسلوكيات التي تحكم تصرفات المحاسبين في المؤسسة. وتعمل هذه المنظومة كإطار مرجعي يوجه مدى التزامهم بمبادئ الشفافية وكيفية تفسيرهم وتطبيقهم للمعايير المحاسبية.

في المقابل، يمثل الإفصاح المالي الأداة التي تُترجم هذه الثقافة إلى مخرجات ملموسة (تقارير مالية). وتؤكد الأدبيات أن توافر ثقافة مهنية ناضجة قائمة على الالتزام الأخلاقي والمعايير الدولية يسهم بشكل مباشر في إنتاج معلومات مالية أكثر موثوقية، ووضوحًا، وملاءمة، مما يقلل من التلاعب والغموض ويزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية. لذا، فإن الاستثمار في تطوير الثقافة المهنية للمحاسبين هو استثمار غير مباشر في تحسين الجودة الشاملة للتقارير المالية.

### المبحث الثالث: الإطار العملي للدراسة

نظرًا لما يحظى به الجانب الميداني من أهمية علمية وتطبيقية، وحرصًا على ضمان دقة ونجاح هذه الدراسة، يهدف هذا المبحث إلى تقديم عرض توضيحي لأبرز الأدوات المعتمدة في جمع البيانات والمعلومات المرتبطة.

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي؛ لكونه الأنسب لتحليل العلاقة بين متغيرين رئيسيين: الثقافة المحاسبية (كعامل مستقل) وجودة الإفصاح المالي (كعامل تابع)، من خلال استقصاء آراء المحاسبين العاملين في شركة Faruk Group بالسليمانية. يسمح هذا المنهج بفهم الظاهرة موضوع الدراسة كما هي قائمة، وتحليل مدى تأثير المتغير الأول على الثاني.

#### ١- نتائج الدراسة وتحليلها

##### ١-١: نتائج محور الثقافة المحاسبية

المحور الأول: المعرفة بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية

رقم الفقرة	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	أفهم الفرق بين أساس الاستحقاق وأساس النقد	4.52	0.61
2	أستطيع إعداد القوائم المحاسبية الأساسية بشكل دقيق	4.34	0.72
3	لدي إلمام جيد بمفاهيم المحاسبة المحاسبية والإدارية	4.29	0.69
4	أتمكن من تطبيق التسويات الجردية بالشكل الصحيح	4.12	0.78

أظهرت نتائج هذا المحور ارتفاعًا ملحوظًا في مستوى إدراك أفراد العينة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية؛ حيث حصلت الفقرة "أفهم الفرق بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي" على أعلى متوسط حسابي بلغ ٤,٥٢ بانحراف معياري ٠,٦١، مما يشير إلى وعي قوي بهذا المبدأ الأساسي. تلتها الفقرة "أستطيع إعداد القوائم المحاسبية الأساسية بشكل دقيق" بمتوسط قدره ٤,٣٤ وانحراف معياري ٠,٧٢. أما الفقرة "لدي إلمام جيد بمفاهيم المحاسبة المالية والإدارية" فقد بلغ متوسطها ٤,٢٩ بانحراف ٠,٦٩، في حين سجلت الفقرة "أتمكن من تطبيق التسويات الجردية



بالشكل الصحيح" متوسطًا أقل نسبيًا بلغ ٤,١٢ وانحراف ٠,٧٨. وبشكل عام، تعكس هذه النتائج مستوىً متقدمًا من المعرفة المحاسبية لدى المشاركين.

#### المحور الثاني: الاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية

رقم الفقرة	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5	أتابع تحديثات المعايير الدولية للتقارير المحاسبية (IFRS)	3.98	0.83
6	لدي معرفة بالفروقات بين المعايير الدولية والمعايير المحلية	4.01	0.77
7	أستطيع تفسير بنود معيار الاعتراف بالإيراد	3.89	0.85
8	أستخدم المعايير الدولية عند إعداد التقارير المحاسبية	4.1	0.8

تشير النتائج إلى مستوى مقبول من الاطلاع على المعايير الدولية؛ حيث حصلت الفقرة "أستخدم المعايير الدولية عند إعداد التقارير المالية" على أعلى متوسط ضمن هذا المحور وهو ٤,١٠ بانحراف معياري ٠,٨٠، تلتها الفقرة "لدي معرفة بالفروقات بين المعايير الدولية والمعايير المحلية" بمتوسط ٤,٠١ وانحراف ٠,٧٧. أما الفقرة "أتابع تحديثات المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)" فقد بلغت ٣,٩٨ بانحراف ٠,٨٣، وسجلت الفقرة "أستطيع تفسير بنود معيار الاعتراف بالإيراد" أدنى متوسط في هذا المحور بمقدار ٣,٨٩ وانحراف ٠,٨٥. هذه النتائج توضح حاجة بعض الموظفين إلى تعزيز مهاراتهم في تطبيق ومتابعة المعايير الدولية بشكل مستمر.

#### المحور الثالث: الالتزام بالسلوك المهني والأخلاقي

رقم الفقرة	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
9	أحرص على تجنب تضارب المصالح في العمل المحاسبي	4.47	0.66
10	ألتزم بالشفافية والموضوعية في عرض المعلومات المحاسبية	4.58	0.6
11	أراعي السرية في التعامل مع البيانات المحاسبية	4.64	0.55
12	أرفض التلاعب بالأرقام مهما كانت الظروف	4.73	0.5

كشفت نتائج هذا المحور عن التزام عالٍ من قبل المحاسبين بالسلوك المهني؛ فقد سجلت الفقرة "أرفض التلاعب بالأرقام مهما كانت الظروف" أعلى متوسط حسابي بلغ ٤,٧٣ مع انحراف معياري منخفض ٠,٥٠، ما يعكس درجة عالية من الالتزام الأخلاقي. كما حصلت الفقرة "أراعي السرية في التعامل مع البيانات المالية" على متوسط قدره

٤,٦٤ وانحراف ٠,٥٥، والفقرة "ألتم بالشفافية والموضوعية في عرض المعلومات المحاسبية" على ٤,٥٨ بانحراف ٠,٦٠، في حين جاءت الفقرة "أحرص على تجنب تضارب المصالح" بمتوسط ٤,٤٧ وانحراف ٠,٦٦. تؤكد هذه النتائج أن الثقافة المحاسبية لدى العينة مبنية على أسس مهنية وأخلاقية قوية.

## ٢-١: نتائج محور جودة الإفصاح المالي

المحور الأول: وضوح وجودة المعلومات المحاسبية

رقم الفقرة	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
13	التقارير المحاسبية سهلة الفهم للقارئ غير المتخصص	3.76	0.91
14	تحتوي التقارير على بيانات تفصيلية كافية	4.01	0.75
15	أسلوب العرض في التقارير المحاسبية واضح ومنظم	4.08	0.72
16	يتم استخدام ملاحظات توضيحية في القوائم المحاسبية	4.15	0.67
17	يتم الالتزام بالمعايير المعتمدة في صياغة البيانات	4.24	0.6

تبين أن مستوى وضوح وجودة المعلومات المحاسبية في تقارير الشركة جيد إلى حد كبير؛ حيث حصلت الفقرة "يتم الالتزام بالمعايير المعتمدة في صياغة البيانات" على أعلى متوسط وهو ٤,٢٤ بانحراف ٠,٦٠، تليها فقرة "يتم استخدام ملاحظات توضيحية في القوائم المحاسبية" بمتوسط ٤,١٥ وانحراف ٠,٦٧. ثم "أسلوب العرض في التقارير المالية واضح ومنظم" بمتوسط ٤,٠٨ وانحراف ٠,٧٢، و"تحتوي التقارير على بيانات تفصيلية كافية" بمتوسط ٤,٠١ وانحراف ٠,٧٥. أما الفقرة "التقارير المحاسبية سهلة الفهم للقارئ غير المتخصص" فقد سجلت أدنى متوسط وهو ٣,٧٦ وانحراف ٠,٩١، مما يشير إلى ضرورة تبسيط أسلوب العرض لغير المختصين.

## المحور الثاني: مدى توافر المعلومات الجوهرية

رقم الفقرة	نص الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
18	يتم الإفصاح عن جميع الأحداث المحاسبية المهمة	4.06	0.68
19	يتم الإفصاح عن المخاطر المحاسبية المحتملة	3.94	0.8
20	توفر التقارير بيانات كافية عن الالتزامات المحاسبية	4.18	0.65

0.63	4.22	يتم عرض نتائج الأعمال بموضوعية وحيادية	21
0.71	4.09	يتم تحديث التقارير المحاسبية بشكل دوري ومنتظم	22

تعرض نتائج هذا المحور توافقاً مقبولاً للمعلومات الجوهرية في التقارير المحاسبية؛ حيث حصلت الفقرة "يتم عرض نتائج الأعمال بموضوعية وحيادية" على أعلى متوسط قدره ٤,٢٢ بانحراف ٠,٦٣، تليها "توفر التقارير بيانات كافية عن الالتزامات المالية" بمتوسط ٤,١٨ وانحراف ٠,٦٥، و"يتم تحديث التقارير المحاسبية بشكل دوري ومنتظم" بمتوسط ٤,٠٩ وانحراف ٠,٧١. كما جاءت الفقرة "يتم الإفصاح عن جميع الأحداث المحاسبية المهمة" بمتوسط ٤,٠٦ وانحراف ٠,٦٨، وأخيراً "يتم الإفصاح عن المخاطر المالية المحتملة" بمتوسط ٣,٩٤ وانحراف ٠,٨٠، مما يدل على أن هذا الجانب يحتاج إلى اهتمام أكبر لضمان الإفصاح الكامل عن المخاطر المحاسبية.

## ٢- نتائج جداول الاختبار:

### ١-٢: جدول اختبار بيرسون Pearson Correlation

الهدف: اختبار العلاقة بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي

نوع العلاقة	مستوى الدلالة (.Sig)	معامل الارتباط (Pearson r)	المتغيران
إيجابية قوية ودالة	0	0.721	الثقافة المحاسبية x الإفصاح المالي

تظهر النتائج وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي، حيث بلغ معامل بيرسون (0.721)، وهو دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.000، مما يعني أن كلما ارتفع مستوى الثقافة المحاسبية، ارتفع معه الإفصاح المالي.

### ٢-٢: جدول اختبار T لاختبار الفروق حسب الجنس

المتغير	الجنس	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة (.Sig)	هل الفرق دال؟
الثقافة المحاسبية	ذكر	40	4.36	0.48	1.812	0.074	لا
الثقافة المحاسبية	أنثى	30	4.22	0.51			
الإفصاح المالي	ذكر	40	4.15	0.45	2.031	0.046	نعم
الإفصاح المالي	أنثى	30	3.96	0.5			

تشير النتائج إلى عدم وجود فروق دالة إحصائيًا بين الذكور والإناث في الثقافة المحاسبية ( $\text{Sig..} = 0.074 > 0.05$ )، بينما توجد فروق دالة إحصائيًا في جودة الإفصاح المالي لصالح الذكور ( $\text{Sig..} = 0.046 < 0.05$ ).

### ٣-٢: جدول اختبار ANOVA لاختبار الفروق حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	المتوسط	الانحراف	قيمة F	Sig..	هل الفرق دال؟
دبلوم	10	3.9	0.51			
بكالوريوس	45	4.28	0.46	5.712	0.005	نعم
ماجستير فأعلى	15	4.52	0.39			

تشير نتائج اختبار ANOVA إلى وجود فروق دالة إحصائيًا في مستوى الثقافة المحاسبية تعزى إلى المؤهل العلمي ( $\text{Sig..} = 0.005$ )، والفروق لصالح حملة الدراسات العليا، مما يدل على أن زيادة التحصيل الأكاديمي ترتبط بتحسين الثقافة المحاسبية.

### ٤-٢: جدول اختبار ANOVA حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف	F	Sig..	هل الفرق دال؟
أقل من ٥ سنوات	20	4.02	0.44			
من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	30	4.3	0.45	3.924	0.024	نعم
10 سنوات فأكثر	20	4.47	0.39			

تشير النتائج إلى وجود فروق دالة إحصائيًا في الثقافة المحاسبية تعزى إلى سنوات الخبرة ( $\text{Sig..} = 0.024$ )، حيث ترتفع الثقافة المحاسبية مع زيادة سنوات الخبرة، ما يعكس الأثر التراكمي للخبرة العملية في المجال المحاسبي.

### ٣: الاستنتاجات والتوصيات

#### ١-٣: الاستنتاجات الدراسة

تُستخلص من هذه الدراسة الاستنتاجات الآتية:

#### ١-١-٣: الاستنتاجات النظرية:

١. تُعد الثقافة المحاسبية منظومة من القيم والمعتقدات (المهنية، الاتساق، التحفظ، السرية) التي تشكل إطارًا مرجعيًا يؤثر بشكل أساسي في سلوك المحاسبين ومدى التزامهم بمبادئ الشفافية وجودة مخرجات الأنظمة المحاسبية.

٢. التأثير العميق للثقافة الوطنية: أثبتت الدراسات (مثل دراسة Gray & Vint, 1995) أن القيم الثقافية الوطنية (وفق إطار هوفستيد وغراي) هي متغير رئيسي يفسر التباين في مستويات الإفصاح المالي بين الدول، وأن محاولات توحيد المعايير الدولية يجب أن تراعي هذه الاختلافات الثقافية.

٣. العلاقة التبادلية بين الثقافة والإفصاح: لا تقتصر العلاقة بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي على التجاور، بل هي علاقة تبادلية ومتشابكة وجوهرية، حيث تشكل الثقافة إطاراً قيمياً ومعرفياً يؤثر مباشرة في موثوقية وملاءمة المعلومات المفصح عنها.
٤. أهمية التعليم والتكوين المهني: يُعد التعليم والتكوين المهني نقطة محورية في تعزيز الثقافة المحاسبية؛ إذ يزود الدارسين بالمعارف والمهارات اللازمة لممارسة المهنة بمسؤولية، ويضمن وحدة الفهم والاتساق في تطبيق المعايير المحاسبية.
٥. الإفصاح يتجاوز الشكلية: تجاوز شفافية التقارير المحاسبية مجرد الالتزام الشكلي بمعايير المحاسبة إلى تقديم معلومات متكاملة (محاسبية وغير محاسبية) تمكن مختلف أصحاب المصلحة من اتخاذ قرارات مبنية على بيانات واضحة وموثوقة.
٦. دور السرية والتحفيز في الإفصاح: يعدُّ بعد السرية والتحفيز (حسب نموذج غراي) من أبرز القيم السلبية التي تؤثر على جودة الإفصاح، حيث تميل الإدارات والمؤسسات ذات الميل للسرية إلى الإفصاح عن أقل قدر ممكن من البيانات، مما يقلل من الشفافية.

### ٣-١-٢: الاستنتاجات العملية:

١. يتمتع المحاسبون في شركة Faruk Group بمستوى متقدم جداً من الثقافة المحاسبية، خصوصاً في محور الالتزام بالسلوك المهني والأخلاقي (بمتوسط ٤,٧٣ للفقرة "أرفض التلاعب بالأرقام مهما كانت الظروف")، مما يؤكد أن القيم الأخلاقية هي القوة الدافعة الرئيسية لجودة ممارساتهم المحاسبية.
٢. تتسم التقارير المحاسبية للشركة بجودة إفصاح مقبولة إلى جيدة، مدعومة بشكل خاص بالالتزام القوي بالمعايير المعتمدة في صياغة البيانات (بمتوسط ٤,٢٤) واستخدام الملاحظات التوضيحية، مما يدعم الفرضية الثانية للدراسة.
٣. أثبتت النتائج الميدانية وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية ودالة إحصائية بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي (بمعامل بيرسون ٠,٧٢١)، مما يؤكد بشكل تطبيقي أن الثقافة المحاسبية للموظفين هي عامل مؤثر ومباشر في تعزيز شفافية التقارير.
٤. تكشف الدراسة عن وجود ضعف نسبي في جودة الإفصاح فيما يتعلق بتبسيط التقارير لغير المتخصصين (بأدنى متوسط ٣,٧٦) والإفصاح عن المخاطر المحاسبية المحتملة (بمتوسط ٣,٩٤)، مما يشير إلى أن الشركة تميل إلى التحفظ أو السرية في هذه الجوانب الجوهرية.
٥. تؤكد النتائج الميدانية أن الثقافة المحاسبية لدى العاملين تتأثر بشكل دال بكل من المؤهل العلمي وسنوات الخبرة (دلالة إحصائية  $0.05 <$ ، حيث ترتفع جودة الثقافة كلما زاد المؤهل (ماجستير فأعلى هو الأعلى) وتراكمت الخبرة (١٠ سنوات فأكثر هو الأعلى).

### ٣-٢: التوصيات:

- استناداً إلى الاستنتاجات السابقة، يوصي الباحث بما يلي:
١. تعزيز الثقافة المحاسبية: ضرورة تعزيز الثقافة المحاسبية لدى المحاسبين والعاملين في الأقسام المالية من خلال برامج تدريبية مستمرة، تركز على القيم المهنية كالشفافية والموضوعية والمسؤولية تجاه جودة الإفصاح المالي.

٢. مأسسة سياسات الإفصاح: إزام المؤسسات بوضع سياسات داخلية مكتوبة للإفصاح المالي تحدد بوضوح نوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها وتوقيتها ووسائل عرضها، مع ربط هذه السياسات بالمعايير الدولية وأفضل الممارسات المهنية.
٣. تحسين الإفصاح عن المخاطر: التركيز على تحسين الإفصاح عن المخاطر المالية المحتملة، عبر إعداد تقارير دورية متخصصة بالمخاطر وتضمينها في القوائم المالية أو الملاحق التفسيرية؛ وذلك لمعالجة الضعف النسبي الذي أظهرته النتائج في هذا الجانب مقارنة ببقية عناصر الإفصاح.
٤. تفعيل الرقابة المهنية: تشجيع الهيئات المهنية والرقابية على إدماج مؤشرات تقيس مستوى الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح ضمن نماذج التقييم والرقابة، بما يحفز الوحدات الاقتصادية على تبني ممارسات إفصاح أكثر شفافية.
٥. توسيع النطاق البحثي: توجيه البحوث المستقبلية لدراسة أثر المتغيرات الديموغرافية والتنظيمية (مثل حجم المؤسسة، ونوعها، وبيئتها القانونية) في العلاقة بين الثقافة المحاسبية وجودة الإفصاح المالي؛ بهدف تعميم نتائج هذه الدراسة وتدعيمها بأدلة تطبيقية أوسع.

### المصادر:

- أبو زيد، محمد المبروك. (٢٠٠٥). المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مصر، ايترك للطباعة والنشر. أمين ، السيد أحمد لطفي (٢٠٠٦). نظرية المحاسبة الإسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع. القاضي ، حسين (٢٠٠٦). توفيق مأمون حمدان، نظرية المحاسبة الأردن، دار الثقافة.
- حميد، فاطيمة. (2017). *أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر*. (أطروحة دكتوراه غير منشورة). قسم علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.
- الشرفاء، عبدالواحد عبدالكريم إبراهيم. (٢٠١٥). أثر القيم الثقافية للعاملين في الممارسات المحاسبية: حالة دراسية عن شركة البوتاس العربية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- شرفي، نمروي ، وصابر ، عباسي. (٢٠١٦) أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر: دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين والمدققين ببسكرة. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر ، جزائر .
- كاطع، علي خلف. (2022). *تأثير الابعاد الثقافية في جودة التقارير المتكاملة وانعكاسها على قيمة الوحدة الاقتصادية*. أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق.
- الديبخي، سامية بنت سليمان، و الصقري، عواطف بنت إبراهيم. (٢٠١٧). تصور مقترح لتنمية ثقافة المحاسبة التعليمية لدى أعضاء هيئة التدريس بجامعة القصيم. مجلة كلية التربية، مج ٣٣، ٢٤ ، ٣٠٥ - ٣٨٢. [mfes.journals.ekb.eg/contacts](http://mfes.journals.ekb.eg/contacts)
- الزاملي، علي عبد الجي هاني. (٢٠١٨). التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخريجي المحاسبة، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد ٣، العدد ١٢، جامعة القادسية، العراق. [ade@qu.edu.iq](mailto:ade@qu.edu.iq)
- زيان وآخرون. (٢٠٢١). دور الإفصاح المالي والمحاسبي في الرفع من جودة وموثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المحاسبية للمؤسسة، مجلة الدراسات المحاسبية والمحاسبية، المجلد الخامس العدد الثاني / أكتوبر (٢٠٢١) الصفحات: ١٤٧-١٥٨. [guedidziane@gmail.com](mailto:guedidziane@gmail.com)
- زكي، حسين علي هادي، و محمد، فاطمة جاسم. (٢٠٢٣). أثر الثقافة التنظيمية في كفاءة نظم المعلومات المحاسبية: "دراسة ميدانية في عينة مختارة من الوحدات العاملة في مختلف القطاعات في محافظة البصرة". العلوم الاقتصادية، مج ١٨، ٦٨٤ ، ١٠١ - ١٣١. DOI: <https://doi.org/10.30571/esjar.v20i77>

- شحدة، عبدالرزاق قاسم. (٢٠٠٥). المعرفة المحاسبية ودورها في تشجيع ثقافة الاستثمار في أسواق رأس المال العربية: دراسة على سوق عمان المالي. مجلة التجارة والتمويل، ع ٢ ، ١٧٧ - ٢١٩. [SJOBf@commerce.tanta.edu.eg](mailto:SJOBf@commerce.tanta.edu.eg)
- صافو، فتيحة. (٢٠١٨). تحليل أثر إدراج ثقافة الأخلاق والتكوين العملي ضمن التعليم المحاسبي الجامعي على أداء الخدمات المحاسبية. مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، مج ٤، ع ٢٤ ، ٧٥ - ٩٥. [ejfb@nahrainuniv.edu.iq](mailto:ejfb@nahrainuniv.edu.iq)
- عاشور، كتوش. (٢٠١٢). الإفصاح المالي ودوره في تعزيز شفافية القوائم المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، مجلد ٢٦، العدد ١، ص ١٩. [journalh@yahoo.com](mailto:journalh@yahoo.com)
- المستوفي، حيدر عبدالحسين حميد. (2020). دور الثقافة المحاسبية في تطوير الممارسات المحاسبية والإجراءات التدقيقية في العراق. مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، مجلد ١٧، عدد ٧، ص ٨٦-١٠٥. (<https://doi.org/10.35710/e88cvg57>)
- رشوان، عبدالرحمن محمد، وأبو عرب، هبة حمادة. (٢٠٢١). دور المعرفة المحاسبية في دعم وتعزيز الممارسة المحاسبية في ظل تدويل التعليم المحاسبي، مجلة المحاسبية وحوكمة الشركات، المجلد ٥، العدد ١، ص ٧٤-٩٢. [jfcg.office@gmail.com](mailto:jfcg.office@gmail.com)
- Hofstede, Gerard Hendrik. (2007), *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*, Polskie Wydawnictwo Ekono-miczne, Warszawa.
- Gray, Sidney John and Radebaugh, Lee Howard, (1997) *International Accounting and Multinational Enterprises*, John Wily & Sons Inc.
- Waterstraat, Silke Kalra (2015) ,*Cultural Significance on Accounting: Analyzing the Link between Gray-Framework, of the -Uncertainty Avoidance and Accounting Conservatism in the Hofstede University of St, Galen.*
- Meredith Young, (2013) **cultural influences on accounting and its practices**, A Senior Thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for graduation in the Honors Program, Liberty University.
- Gray, Sidney John, (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. *Abacus*, 24(1), 1–15. [[DOI: 10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x](https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x)]
- David R. Borker, (2012), "Accounting, Culture, And Emerging Economies: IFRS In the BRIC Countries", *Journal of Business & Economics Research*, Volume 10, Number 5. [jber@klalliance.org](mailto:jber@klalliance.org)
- Gray, Sidney John, (1980), "The Impact of International accounting differences from a security – analysis perspective: some Europe's evidence", *journal of accounting research spring*. 18(1), 64–71. [jar@chicagobooth.edu](mailto:jar@chicagobooth.edu)
- Thomas, Arthur, (1989), *The Effects of Organisational Culture on Choices of Accounting Methods*, *Accounting and Business Research*, 19(76), 363–378. [journals@tandf.co.uk](mailto:journals@tandf.co.uk)
- Sadeghian1, Hamedeh & Kakaei, Habib Reza (2014), *Accounting for Culture in Terms of Hofstede and Gray*, *International Journal of Finance and Accounting*, Vol. 2, No. 2, PP 48-60 . [office@finquarterly.com](mailto:office@finquarterly.com)
- Gray, Sidney John & Vint ,Helen ,(1996), *The impact of culture on accounting disclosures: some international evidence*, *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 2(1), 33–43. [apjae@ntu.edu.tw](mailto:apjae@ntu.edu.tw)
- Sugahara, Satoshi, (2010) , *The Role of Cultural Factors in the Learning Style Preferences of Accounting Students: A Comparative Study between Japan and Australia*, *Accounting Education journal* , Volume 19(3) , p. 235 -255. [10.1080/09639280903208518](https://doi.org/10.1080/09639280903208518)

- 
- Cuckston, Peter , (2016) Accounting, culture and the state, critical perspectives on accounting, Vol 37 (4), p 1-4. [10.1016/j.cpa.2015.10.001](https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.10.001)
- Willett, Roger, (2004), An empirical assessment of Gray's accounting value constructs, The International Journal of Accounting 39(2), p.125-154. [10.1016/J.INTACC.2004.02.003](https://doi.org/10.1016/J.INTACC.2004.02.003)

1. <https://hbrarabic.com>