

## دراسة تأثير الثقافة على جودة الإبلاغ المالي في الشركات المدرجة في الأسواق المالية

رسل مهدي البحراني

ماجستير، مدرس مساعد، محاسبة مالية وتدقيق، قسم الرقابة المحاسبية والمالية، كلية اقتصاديات الأعمال،  
جامعة النهرين، بغداد، العراق  
rusul.mahdi@nahrainuniv.edu.iq

### ملخص البحث

تهدف هذه الدراسة إلى بحث تأثير الثقافة على جودة الإبلاغ المالي. يشمل النطاق المكاني للدراسة الشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية في إيران وتركيا وقطر والبحرين والعراق وعمان والمملكة العربية السعودية والإمارات العربية المتحدة، فيما يمتد النطاق الزمني من عام 2015 إلى عام 2024. وتُصنّف هذه الدراسة ضمن البحوث التطبيقية، إذ تضمنت عينة البحث 2029 شركة مدرجة في أسواق الأوراق المالية المذكورة. تُشير نتائج الدراسة إلى أن الانسجام يرتبط ارتباطاً إيجابياً ومعنوياً بجودة الإبلاغ المالي، في حين يرتبط كلٌّ من السلطوية والهيمنة ارتباطاً سلبياً ومعنوياً بها. أما التسلسل الهرمي فلا تربطه علاقة معنوية بجودة الإبلاغ المالي. وبشكل عام، تؤثر الثقافة في جوانب متعددة من المحاسبة؛ إذ كلما ازداد العدل الاجتماعي والسلام والأمن، ارتفع مستوى جودة الإبلاغ المالي. ومما تجدر الإشارة إليه أن المحاسبة تُعدّ من أهم الأدوات لتحديد التخصيص الأمثل للموارد بغية تعظيم العوائد وفق نظرية الإشارة. ويمكن للتخصيص الأمثل للموارد أن يوفّر الأمن الاجتماعي واستدامة الإنتاج الأمثل. وبما أن الهيمنة والسلطوية تُركّزان على المصالح الشخصية، فإن ذلك ينعكس في المحاسبة من خلال نظرية الوكالة والمصالح الذاتية؛ فحين تغطي المصالح الخاصة على المصالح الجماعية، تتفاقم حالات إساءة الاستخدام والإبلاغ الاحتيالي. وعليه، فإن هيمنة ثقافة المصلحة الشخصية في المجتمع قد تنعكس بالمثل على الممارسات المحاسبية، مما يؤدي إلى تراجع جودة الإبلاغ المالي.

**الكلمات المفتاحية:** الثقافة، المستحقات، جودة الإبلاغ المالي، تعارض المصالح.

---

## A study of the impact of culture on the quality of financial reporting in companies listed on financial markets

**Rusul Mahdi Al-Bahrani**

Master's Degree, Assistant Lecturer, Financial Accounting and Auditing, Department of Accounting and Financial Control, College of Business Economics, Al-Nahrain University, Baghdad, Iraq  
rusul.mahdi@nahrainuniv.edu.iq

### Abstract

This study aims to investigate the impact of culture on the quality of financial reporting. The geographical scope of the study includes companies listed on the stock exchanges of Iran, Turkey, Qatar, Bahrain, Iraq, Oman, Saudi Arabia, and the United Arab Emirates, while the timeframe extends from 2015 to 2024. This study is classified as applied research, as the sample comprised 2,029 companies listed on the aforementioned stock exchanges. The results indicate that coherence is positively and significantly correlated with the quality of financial reporting, while authoritarianism and dominance are negatively and significantly correlated. Hierarchy, however, does not show a significant correlation with the quality of financial reporting. In general, culture influences multiple aspects of accounting; the higher the level of social justice, peace, and security, the higher the quality of financial reporting. It is worth noting that accounting is one of the most important tools for determining the optimal allocation of resources to maximize returns, according to signal theory. Optimal resource allocation can provide social security and ensure the sustainability of optimal production. Since dominance and authoritarianism prioritize self-interest, this is reflected in accounting through agency and self-interest theories. When private interests overshadow collective interests, abuse and fraudulent reporting become more prevalent. Therefore, the dominance of a self-interest culture in society can similarly influence accounting practices, leading to a decline in the quality of financial reporting.

**Keywords:** Culture, Entitlements, Quality of Financial Reporting, Conflict of Interest.

## 1. المقدمة

اتَّجه أدب جودة الإبلاغ المالي تقليدياً نحو التركيز على العوامل الداخلية للمنشأة وآليات حوكمة الشركات على المستوى المؤسسي. غير أن التطورات الحديثة في أبحاث المحاسبة تكشف أن جودة الإبلاغ المالي ليست ظاهرة مقتصرة على المنشأة وحدها، بل تتشكّل في سياق أوسع من المتغيرات المؤسسية والبيئية. وفي هذا الإطار، باتت الثقافة بوصفها أحد المكونات الجوهرية للبيئة المؤسسية تحتلّ مكانةً بارزةً في تفسير الفوارق بين الدول في جودة المعلومات المالية.

وتُعزّز الشواهد التجريبية الحديثة هذا التحوّل المفاهيمي؛ إذ يُثبت ماماتزاكيس ونيري وروسو (2024) أن الفوارق الثقافية بين دول أوروبا الغربية والشرقية ترتبط بمستويات متباينة من جودة الإبلاغ المالي. وبالمثل، يستدلّ بعطوه وآخرون (2023)، بالتركيز على دول مجلس التعاون الخليجي، على أن البنى الثقافية — ومنها الثقافة القبليّة — يمكن أن تؤثر تأثيراً دالاً في جودة الإبلاغ المالي. وتُشير هذه النتائج إلى أن القيم والأعراف الاجتماعية السائدة في المجتمعات قادرة على التأثير في آليات إنتاج المعلومات المالية وعرضها وتفسيرها. ولا يقتصر هذا التأثير على المستوى الوطني؛ ففي المستوى التنظيمي أيضاً، تؤثر الثقافة على الشفافية والسلوكيات الحوكمية. ويبيّن الكليش وآخرون (2025) أن الثقافة التنظيمية تنعكس على مستوى الشفافية الحوكمية في مؤسسات المراجعة؛ مما قد يُؤثر بصورة غير مباشرة في جودة الإبلاغ المالي. علاوةً على ذلك، يُقدّم حسن سمارة وآخرون (2025) شواهد تُثبت أن ثقافة المحاسبة ترتبط ارتباطاً دالاً بجودة الإبلاغ المالي، وأن هذه العلاقة تتعزّز أو تضعف بحسب آليات حوكمة الشركات. وتكشف هذه النتائج أن الثقافة ليست مجرد عامل سياقي، بل هي متغير ديناميكي يتفاعل مع سائر الآليات الرقابية.

ومن منظور الإفصاح والامتثال للمعايير، يبرز دور الثقافة كذلك؛ إذ يُثبت جيروز وكوليشنيك (2019) أن الثقافة تؤثر في مستوى الإفصاح في القوائم المالية المُعدّة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS). كما يؤكّد عبد القادر ودرويش ونيمر (2022) أن درجة الامتثال لمعايير الإبلاغ المالي الدولية في دول الشرق الأوسط لا تتأثر بالآليات الحوكمية وحسب، بل تتشكّل أيضاً في ضوء السياق المؤسسي والثقافي. وتُشير هذه النتائج إلى أنه حتى في ظل المعايير الدولية الموحّدة، يظل التطبيق المنتظم لها وجودة الإبلاغ المالي عرضةً للتأثر بالفوارق الثقافية. علاوةً على ذلك، يُؤكد أدب إدارة الأرباح على الصلة بين الثقافة وسلوكيات الإبلاغ. إذ يُبيّن يامن وكوزي ودينك (2022) أن الأبعاد الثقافية وجودة المؤسسات ترتبط بمستوى إدارة الأرباح، في حين يُشير سالم وآخرون (2021) إلى أن جودة الإفصاح الاختياري يمكن أن تحدّ من السلوكيات الانتهازية في الاقتصادات الناشئة. وتدل هذه الشواهد على أن الثقافة قادرة على التأثير في جودة الإبلاغ المالي من خلال تشكيل مواقف المديرين تجاه المخاطرة والشفافية والمساءلة.

وفي المجمل، يُظهر الأدب القائم أن المحاسبة مؤسسة اجتماعية تتشكّل في سياق القيم والمعتقدات والأعراف الثقافية. غير أنه على الرغم من توسع الدراسات التجريبية، لا تزال ثمة غموض حول الآلية الدقيقة لتأثير الثقافة في جودة الإبلاغ المالي وكيفية تفاعلها مع المتغيرات الحوكمية والمؤسسية. ولا يتضح بشكل خاص ما إذا كانت الثقافة مجرد عامل مهينٍ للاختلافات، أم أنها قادرة أيضاً على تعديل شدة واتجاه أثر الآليات الرقابية.

## 2. مشكلة البحث

يسعى البحث الحالي إلى الإجابة عن هذا السؤال الجوهرى:

هل تؤثر الأبعاد الثقافية في جودة الإبلاغ المالي؟

## 3. فرضيات البحث

- الفرضية الرئيسية: للثقافة تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي.
- الفرضية الفرعية الأولى: للانسجام تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي.
- الفرضية الفرعية الثانية: للتسلسل الهرمي تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي.
- الفرضية الفرعية الثالثة: للهيمنة تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي.
- الفرضية الفرعية الرابعة: للسلطوية تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي.

## 4. اهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى :

1. تحليل تأثير الثقافة على جودة الإبلاغ المالي في الشركات المدرجة في الأسواق المالية.
2. قياس مستوى جودة الإبلاغ المالي واختبار علاقتها بالأبعاد الثقافية.
3. الكشف عن دور الثقافة في الحد من ممارسات التلاعب وإدارة الأرباح.
4. تقديم إطار تحليلي يوضح طبيعة العلاقة بين الثقافة وجودة الإبلاغ المالي.

## 5. اهمية البحث

تنبع أهمية هذه الدراسة من دورها في توضيح تأثير الثقافة كعامل غير مالي في تحديد جودة الإبلاغ المالي، بما يسهم في إثراء الأدبيات المحاسبية وتعزيز الفهم العلمي للعوامل المؤثرة في الممارسات المحاسبية، فضلاً عن تقديم دلالات تطبيقية تساعد الشركات والجهات الرقابية على تحسين مستوى الشفافية والإفصاح المالي، وتعزيز ثقة المستثمرين في الأسواق المالية.

## 6. مجتمع البحث وعينته

يتألف مجتمع البحث من الشركات المدرجة في أسواق الأوراق المالية في إيران وتركيا وقطر والبحرين والعراق وعمان والمملكة العربية السعودية والإمارات العربية المتحدة في نهاية عام ألفين وأربعة وعشرين — وقد جاء اختيار الدول غير الإيرانية لتعزيز اختبار فرضيات البحث، لا سيما أن ثقافة العراق تختلف اختلافاً جوهرياً عن ثقافة إيران وتركيا والدول العربية الأخرى. وقد اختيرت عينة البحث من هذه الشركات وفق أسلوب الغرلة (الاستبعاد) بمراعاة الشروط التالية:

1. أن تكون الشركة مدرجة في السوق قبل عام ألفين وخمسة عشر، وألا يكون تداول سهمها قد توقّف حتى نهاية عام ألفين وأربعة وعشرين.
  2. ألا تكون قد غيرت سنتها المالية خلال فترة البحث.
  3. ألا تنتمي إلى قطاعات البنوك والاستثمار والوساطة المالية، نظراً لخصوصية طبيعتها.
  4. أن تكون البيانات المالية اللازمة لاختبار الفرضيات متاحة على مدار فترة البحث.
- وبناءً على هذه الشروط، بلغ حجم العينة النهائية ألفاً وسبعمائة وتسعة وعشرين شركة، موزعةً على النحو الآتي: مئتان واثنان عشرة شركة من إيران، وأربعمائة وسبع وعشرون شركة من تركيا، وأربعون شركة من قطر، وأربعون شركة من البحرين، وسبعمائة شركة من العراق، ومائة شركة من عمان، ومائة وخمسون شركة من المملكة العربية السعودية، وستون شركة من الإمارات العربية المتحدة.

## 7. الإطار النظري وأدبيات البحث

### 1.7. جودة الإبلاغ المالي:

جرى تعريف جودة الإبلاغ المالي من منظورات متعددة. ففي الأدبيات الحديثة، تُفسّر جودة الإبلاغ المالي بوصفها انعكاساً عادلاً وموثوقاً للحقائق الاقتصادية للشركة، وتقديماً لمعلومات مفيدة لاتخاذ قرارات أصحاب المصلحة. وفي هذا الإطار، ترتبط جودة الإبلاغ المالي ارتباطاً وثيقاً بمستوى الشفافية وشمولية الإفصاح وموثوقية المعلومات المالية (بهاندرى وآخرون، 2022). كما يُبيّن أفزالي (2023) أن الثقافة المؤسسية يمكن أن تؤثر في قابلية مقارنة القوائم المالية، التي تُعدّ من الأبعاد الجوهرية لجودة الإبلاغ المالي. علاوةً على ذلك، يُؤكد آفي (2022) على الصلة بين الثقافة والأخلاقيات المهنية وجودة الإبلاغ المالي، مشيراً إلى أن الالتزام بالمبادئ الأخلاقية في عملية الإبلاغ يؤدي دوراً محورياً في الارتقاء بجودة المعلومات المالية. وقد ظلت جودة التقارير المالية موضع اهتمام مجالس الإدارة والمساهمين والباحثين والمحاسبين المهنيين على الدوام، وقد زاد

تصاعد حالات الغش وتحريف القوائم المالية من حساسية الاهتمام بهذه المسألة (أميرمعزي وآخرون، 2024). وقد طُرحت في أدبيات البحث وجهات نظر متباينة حول العوامل المؤثرة في جودة الإبلاغ المالي؛ إذ تُركّز بعض الدراسات على دور الخصائص الهيكلية للشركة، بينما تعتبر دراسات أخرى أن الآليات الرقابية هي المحدد الرئيسي لجودة الإبلاغ. وفي السنوات الأخيرة، انصبَّ اهتمام بالغ على دور الثقافة المؤسسية في هذا الشأن. فعلى سبيل المثال، يُظهر بهاندري وآخرون (2022) أن الثقافة المؤسسية قادرة على تشكيل سلوكيات الإبلاغ والتأثير في جودة الإبلاغ المالي. ويُشير أتিকা وسيمامورا (2024) إلى أن الثقافة المؤسسية لا تؤثر في جودة التقارير المالية فحسب، بل تمتد آثارها إلى جودة تقارير الاستدامة أيضاً. ومن جهة أخرى، يُبين تشن وآخرون (2022) أن الثقافة التنظيمية يمكن أن تؤثر في تسعير خدمات التدقيق، مما يدل على وجود ارتباط بين الثقافة وآليات الرقابة في السوق. وفي السياق ذاته، يُؤكد داريبي وشهبازي (2024) من خلال تصميمهما نموذجاً لجودة التدقيق مبنياً على عوامل الثقافة التنظيمية، على أهمية هذا المتغير في تحسين العمليات الرقابية والارتقاء بجودة المعلومات المالية.

وعلى المستوى الكلي، تُشير الشواهد إلى أن الثقافة الوطنية يمكن أن تؤثر هي الأخرى في جودة الإبلاغ المالي وعمليات التدقيق. إذ يُبين دبالو (2021) أن التباينات الثقافية بين الدول تُحدث أثراً دالاً في جودة التدقيق. وبالمثل، يُشير بعطوه وآخرون (2023)، بتركيزهم على دول مجلس التعاون الخليجي، إلى أن البنى الثقافية — ومنها الثقافة القبلية — يمكن أن تؤثر في جودة الإبلاغ المالي. وتؤيد هذه النتائج فكرة أن الإبلاغ المالي لا يجري في فراغ، بل يتشكّل في سياق منظومة القيم والأعراف والبنى الثقافية لكل مجتمع.

وعلى هذا الأساس، يمكن الاستدلال على أن أنظمة المحاسبة هي نتاج البيئة والظروف السائدة في المنظمة والمجتمع، وأنها تستمد معناها ووظيفتها من السياق الاجتماعي والثقافي. فالمحاسبة نشاط اجتماعي يتشكّل على أساس الأحكام الإنسانية، ولذلك فإن عنصرها البشري يخضع حتماً لتأثير العوامل البيئية، ولا سيما الثقافة. ومن ثمّ، فإن دراسة دور الثقافة في تفسير جودة الإبلاغ المالي يمكن أن تُسهم في تطوير أطر تحليلية أكثر شمولاً، وتقديم دلالات تطبيقية للسياسيين ومهنة المحاسبة على حدّ سواء.

## 2.7. الثقافة:

تُعدّ الثقافة من المفاهيم الجوهرية في العلوم الاجتماعية والدراسات التنظيمية، وتؤدي دوراً محورياً في تشكيل الأعراف والقيم وأنماط التفاعل، وصولاً إلى السلوكيات الفردية والجماعية. ومن هذا المنظور، تستطيع الثقافة أن تجمع بين المستوى الجزئي (السلوك الفردي) والمستوى الكلي (البنى الاجتماعية والتنظيمية)، فتعمل بوصفها إطاراً تفسيريّاً للفوارق السلوكية في المنظمات والمجتمعات. وفي الأدبيات المعاصرة، باتت الثقافة

التنظيمية تحظى باهتمام متزايد، لا بوصفها مفهوماً نظرياً فحسب، بل بوصفها متغيراً اقتصادياً ومالياً أيضاً. فعلى سبيل المثال، يُعرّف غورتون وغرينان وزنتيفيس (2022) الثقافة المؤسسية بوصفها أحد العناصر المحورية في تحليل سلوك الشركات وقراراتها المالية، مؤكداً أن الثقافة يمكن أن تؤثر على المستوى الاستراتيجي في السلوكيات الإدارية وآليات الرقابة. كما يُبين كيم وسان (2024) أن الثقافة المؤسسية ترتبط بأسلوب الإبلاغ عن البنود الخاصة وبالآداء المالي للشركة في نهاية المطاف، مما يُبرز أهمية الثقافة في عمليات الإبلاغ واتخاذ القرارات المالية.

وفي هذا السياق، تُظهر الدراسات الأحدث أن الثقافة لا تقتصر على الأداء الاقتصادي والمالي للشركات، بل تمتد آثارها لتشمل مجالات كالمسؤولية الاجتماعية والإبلاغ غير المالي. إذ يُبين حسن وبهويان وتاييلور (2024) أن الثقافة التنظيمية ترتبط ارتباطاً دالاً بأداء الشركات في مجال انبعاثات الكربن، ويمكن تفسيرها بوصفها أحد العوامل المؤثرة في المخرجات البيئية للشركات. وتتسق هذه النتائج مع الأدبيات المرتبطة بأطر الثقافة التنظيمية؛ إذ يُبين هاريس وماسون (2022)، بالاستناد إلى إطار القيم التنافسية، أن الثقافة التنظيمية يمكن تعريفها وتحديدها من خلال الأنماط القيمية السائدة في المنظمة — وهي أنماط قادرة على توجيه السلوكيات التنظيمية وأسلوب الإدارة ومناهج المساءلة.

ونظراً للدور الشامل للثقافة، انصرف بعض الباحثين تحديداً إلى دراسة العلاقة بين الأبعاد الثقافية وجودة الإبلاغ. إذ يُبين غاتيا الجبوري وجراد (2021) أن الأبعاد الثقافية يمكن أن تؤثر في جودة التقارير المتكاملة من منظور أصحاب المصلحة. وتؤيد هذه النتائج فكرة أن الإبلاغ ليس مجرد عملية تقنية أو قائمة على المعايير الرسمية، بل يكتسب معناه في سياق القيم والأعراف الثقافية. ومن جهة أخرى، تُشير الشواهد على مستوى سوق رأس المال إلى أن الثقافة التنظيمية يمكن أن تُفضي إلى نتائج مالية بالغة الأهمية. فعلى سبيل المثال، يُبين كردستاني وإسكندري وشمس (2024) أن الثقافة التنظيمية ترتبط بمخاطر انهيار أسعار الأسهم، وهو ما يمكن تفسيره من خلال تأثير الثقافة في شفافية المعلومات والسلوكيات الإدارية ومستوى عدم تماثل المعلومات.

وفي المجمل، يُظهر الأدب القائم أن الثقافة — سواء على المستوى التنظيمي أو الاجتماعي — يمكن أن تُطرح بوصفها متغيراً محورياً في تفسير سلوكيات الإبلاغ وشفافية المعلومات والنتائج المالية للشركات. ونظراً لأن كثيراً من القرارات المتعلقة بالإبلاغ المالي وغير المالي تستند إلى الحكم المهني وتفضيلات الإدارة وخيارات الإفصاح، فمن المتوقع أن تؤثر الثقافة التنظيمية وقيمتها السائدة — من خلال تشكيل مواقف المديرين والموظفين وسلوكياتهم — في جودة المعلومات المُبلّغ عنها. وعلى هذا الأساس، فإن تناول دور الثقافة في تحليل جودة

الإبلاغ يمكن أن يُسهم في تطوير أطر تحليلية أكثر شمولاً، وتقديم دلالات تطبيقية لصانعي السياسات والهيئات الرقابية ومستخدمي المعلومات المالية على حدٍ سواء.

### 3.7. جودة الإبلاغ المالي والثقافة:

تُرَكِّز المحاسبة من منظور نظرية الإشارة، المتجذرة في النظريات السلوكية، على سلوك مُرسلي المعلومات ودوافعهم، وتسعى إلى تبين العوامل التي تؤثر في كيفية إنتاج المعلومات المالية وعرضها والإفصاح عنها. وفي هذا الإطار، لا تُعدّ أنظمة المحاسبة مجرد آليات تقنية محايدة، بل هي نتاج التفاعلات الإنسانية والبيئة التنظيمية التي تتشكّل فيها القيم والأعراف والأنماط السلوكية وتُوجّه قرارات الإبلاغ. ولهذا السبب، يمكن طرح الثقافة التنظيمية بوصفها أحد المتغيرات الجوهرية في تفسير الفوارق المُلاحظة في جودة الإبلاغ المالي؛ إذ تُبيّن الشواهد التجريبية أن الثقافة المؤسسية ترتبط ارتباطاً دالاً بأداء الشركة وجودة الإبلاغ المالي والأخلاقيات المهنية (أوتشيدا وكينو، 2023؛ زينال وآخرون، 2024).

ويُعزّز الأدب المعاصر هذا التوجه، مُبيناً أن الثقافة التنظيمية يمكن أن تؤثر في شفافية الإبلاغ المالي من خلال تشكيل التصورات والأحكام المهنية. وفي هذا الصدد، يُبيّن رجب على زاده (2024) أن الثقافة المؤسسية تؤثر في شفافية الإبلاغ المالي عبر خصائص كمقروئية التقارير ونبرتها. كما يُشير رياحي نژاد وتوانگر (2022) إلى أن الثقافة التنظيمية ترتبط ارتباطاً دالاً بمقروئية التقارير المالية، وهو ما يكشف أن الثقافة قادرة على التأثير حتى على مستوى أسلوب عرض المعلومات. ومن هذا المنظور، لا تقتصر جودة الإبلاغ المالي على مضمون المعلومات، بل تمتد لتشمل طريقة تقديمها، وكلا البُعدين قابل للتأثر بالثقافة التنظيمية.

ولا يقتصر هذا التأثير على مرحلة إنتاج المعلومات، بل يمتد ليشمل آليات الاعتماد والرقابة أيضاً. إذ يُبيّن مرادي وجودي (2023) أن الثقافة التنظيمية، في تفاعلها مع حوكمة الشركات وجودة التدقيق، تؤثر في أداء المدققين. علاوةً على ذلك، يستدل لي وآخرون (2025)، بطرحهم مفهوم "أثر القبيلة"، على أن الثقافة التنظيمية تؤثر في المخرجات الاقتصادية للتدقيق من خلال بناء الثقة أو إضعافها. وعليه، فإن الثقافة لا تؤثر في سلوكيات إبلاغ المديرين فحسب، بل تمتد آثارها إلى عملية الرقابة على هذه السلوكيات، ومن ثمّ تستطيع أن تُعزّز جودة الإبلاغ النهائية أو تُضعفها.

ولتحليل الثقافة التنظيمية بصورة منهجية، يُعدّ إطار القيم التنافسية (Competing Values Framework) من أكثر المقاربات شيوعاً في الأدبيات. إذ يُبيّن كردستاني وشمس (2025) أن هذا الإطار يُتيح تصنيف الثقافة التنظيمية في أنماط محددة، يترتب على كل منها تداعيات سلوكية وإدارية مغايرة. وفي السياق ذاته، يُشير سجادي وأسناعشاري وشاكري (2023) إلى أن الثقافة الابتكارية يمكن أن تؤثر في مدى توظيف تقنيات

المحاسبة الإدارية الحديثة. كما يُبين ملك حسيني وعرب صالحى وفروغى (2021) أن الثقافة التنظيمية تستطيع التأثير في الأداء المالي للشركة عبر أدواتها وتقنياتها الإدارية. وتكشف هذه الشواهد أن الثقافة التنظيمية ليست مجرد متغير وصفي، بل هي عامل محدد في تشكيل الخيارات الإدارية ومنظومة المعلومات والنتائج الاقتصادية للشركة في نهاية المطاف.

وعلى مستوى مخرجات الإبلاغ أيضاً، تُشير النتائج إلى أن الثقافة التنظيمية يمكن أن تُهيئ الأرضية لسلوكيات إدارية بعينها في التقارير السنوية. إذ يُبين ثقفى وآخرون (2022) أن جودة الإبلاغ المالي وإدارة نبرة التقارير السنوية ترتبطان بأتعاب التدقيق غير الاعتيادية، وهو ما قد يعكس تغيّراً في المخاطر المُدرّكة من قِبَل المدقق أو في تعقيد الرقابة الناجم عن سلوكيات الإبلاغ. فضلاً عن ذلك، يؤكد ترآن ونغوين وهوانج (2021) أن آليات المساءلة يمكن أن تُحدد طبيعة العلاقة بين جودة الإبلاغ المالي والأداء التنظيمي، مما يدل على أن جودة الإبلاغ لا تتشكل في فراغ، بل تكتسب معناها في سياق منظومة من القيم والأعراف والبنى التنظيمية.

وفي المجمل، يمكن الاستدلال انطلاقاً من نظرية الإشارة على أن الإبلاغ المالي عملية سلوكية واجتماعية تتأثر بمخرجاتها بالأحكام الإنسانية والخيارات الإدارية وآليات الرقابة. ونظراً لأن الثقافة التنظيمية تؤثر في القيم والمواقف ومستوى الميل نحو الشفافية والمساءلة وأسلوب اتخاذ القرار، فمن المتوقع أن تنعكس آثارها — بصورة مباشرة أو غير مباشرة — على جودة الإبلاغ المالي. وعليه، فإن تحليل جودة الإبلاغ المالي دون مراعاة الثقافة التنظيمية سيقدّم صورة منقوصة عن الواقع، مما يستوجب الأخذ بهذا المتغير بوصفه أحد العوامل المحورية في تفسير سلوكيات الإبلاغ ونتائجها.

#### 4.7. الدراسات التجريبية السابقة:

تناول بعطوه والجعدي والمعتز وصالح (2021) دراسة تأثير الثقافة القبلية في جودة الإبلاغ المالي في دول مجلس التعاون الخليجي، وخلصوا إلى أن الثقافة القبلية تُحدث أثراً سلبياً في جودة الإبلاغ المالي، نظراً لأنها تُعدّل فاعلية آليات الرقابة الداخلية.

وتناولت آلينا وكراسيلا وكريستينا (2017) دراسة تأثير الثقافة في مجالات محاسبية متعددة، من بينها اختيار السياسات المحاسبية، وتوصّلن إلى أن الاختيارات المحاسبية تتأثر بالثقافة التنظيمية وحوكمة الشركات.

وتناول كاراتاش وآخرون (2017) منظومة المساءلة المحاسبية في الدول الإسلامية من منظور العلاقة بين الثقافة والمحاسبة، وخلصوا إلى أن الممارسات والسياسات المحاسبية تتأثر بالثقافة وحوكمة الشركات.

أما فانج (2007) فقد تناول العلاقة بين المحاسبة والثقافة، مُشيراً إلى أنه في خضم العولمة لا ينبغي إغفال الدور المحوري للعنصر الثقافي. وأكد أن إدراك الفوارق الثقافية بعمق يُعيننا على استشراف مسار تطور المحاسبة في أي دولة، فضلاً عن تعميق فهمنا للمعايير المحاسبية واللوائح التنظيمية وسلوكيات المختصين.

وتناول اعتمادنا وآخرون (2009) العلاقة بين الثقافة ومحاسبة الإدارة في إيران، وتوصلوا إلى أن توظيف الأدوات والتقنيات الإدارية المُطوّرة في الدول الغربية لتحقيق أداء إداري فعّال لا يُفضي إلى نتائج تُذكر في السياق الإيراني.

وتناول نوروش وديانتي ديلمي (2003) دراسة تأثير الثقافة في القيم المحاسبية في إيران من خلال اختبار نموذج غراي تجريبياً، وكشفت التحليلات الإحصائية عن ضعف القوة التفسيرية لنموذج غراي في السياق الإيراني، ولعل مردّ ذلك إلى أن المحاسبة في إيران لم تتطور تدريجياً استجابةً لاحتياجات المجتمع، بل إن الأساليب والممارسات المحاسبية المعتمدة فيها مستعارة في الأصل من أساليب ابتكرتها الدول المتقدمة وطبقتها.

وتتجلى إسهامات البحث الحالي في استقصاء الأبعاد الثقافية المتعددة في دول الشرق الأوسط، إذ يُمثّل أول بحث مقارنة بين دول متعددة في تخصص المحاسبة داخل إيران، مستعيناً ببيانات دول مختلفة لاختبار فرضياته. وإذ تشخّ الدراسات المتعلقة بالثقافة والمحاسبة في إيران، فإن هذا البحث يُسهم إسهاماً بالغاً في إثراء الأدبيات المتعلقة بهذا الحقل المعرفي.

## 8. منهجية البحث

اعتمد البحث على أسلوبَي الدراسة المكتبية والميدانية في جمع البيانات. إذ جُمعت المباحث النظرية عبر استقراء المصادر والدوريات والمراجع المحلية والدولية المتاحة في الكتب وشبكة الإنترنت، فيما استُقيت البيانات من المصادر الأولية للشركات، وتحديدًا من القوائم المالية الأساسية للشركات المدرجة في الأسواق المالية الأجنبية خلال الفترة الممتدة من عام ألفين وخمسة عشر إلى عام ألفين وأربعة وعشرين. وقد استُخرجت البيانات المالية اللازمة للدول الأخرى من قواعد البيانات والمواقع الرسمية لتلك الأسواق، ثم صُنّفت باستخدام برنامج جداول البيانات إكسل.

### 1.8. نماذج البحث:

للاختبار فرضيات البحث، سُنّستخدم نماذج الانحدار الآتية وفق ما اتبعه ماضي وآخرون (2018)

العلاقة (1)

$$ACC = b_1 + b_2Harmony + B_3MaterialIL + b_4MaterialBC + b_5Size + b_6leverage + b_7Liquidity + b_8ROA + \varepsilon$$

العلاقة (2)

$$ACC = b_1 + b_2 hierarchy + B_3 MaterialIL + b_4 MaterialBC + b_5 Size + b_6 leverage + b_7 Liquidity + b_8 ROA + \varepsilon$$

العلاقة (3)

$$ACC = b_1 + b_2 mastery + B_3 MaterialIL + b_4 MaterialBC + b_5 Size + b_6 leverage + b_7 Liquidity + b_8 ROA + \varepsilon$$

العلاقة (4)

$$ACC = b_1 + b_2 Embeddedness + B_3 MaterialIL + b_4 MaterialBC + b_5 Size + b_6 leverage + b_7 Liquidity + b_8 ROA + \varepsilon$$

وبعد فحص كل معيار من معايير الثقافة التي اقترحها شوارتز (2008) عبر اختبار سوبل، تُجمع معايير الثقافة في مؤشر واحد ويُختبر وفق نموذج الانحدار الآتي:

العلاقة (5)

$$ACC = b_1 + b_2 Culture + B_3 MaterialIL + b_4 MaterialBC + b_5 Size + b_6 leverage + b_7 Liquidity + b_8 ROA + \varepsilon$$

2.8. متغيرات البحث:

1.2.8. المتغير التابع (Acc):

يتمثل المتغير التابع في جودة الإبلاغ المالي وفق الإطار النظري للبحث، وقد استُعين بالنماذج الآتية لقياسه:  
أ- المستحقات:

1: يُستخدم نموذج فرانسيس ولافوند وأولسن وشيبر (2004) على النحو الآتي:

العلاقة (6)

$$ACC_{it} = \alpha + \beta_1 CFO_{it-1} + \beta_2 CFO_{it} + \beta_3 CFO_{it+1} + \beta_4 \Delta REV_{it} + \beta_5 PPE_{it} + \varepsilon_{it}$$

حيث تمثل ACC إجمالي المستحقات (صافي الربح مطروحاً منه التدفقات النقدية التشغيلية)، و CFO التدفقات النقدية، و REV إيرادات المبيعات، و PPE صافي الممتلكات والألات والمعدات. وبعد تقدير النموذج واستخراج بواقيه، يُعرّف الانحراف المعياري السالب — تبعاً لفرانسيس وآخرون (2005) — بوصفه مقياساً لجودة الإبلاغ المالي.

2: يُستخدم نموذج البواقي المستند إلى نموذج جونز المعدّل (1995) مع الأخذ بمتغير الأداء المالي للشركة ضمن متغيرات الضبط، وذلك على النحو الآتي:

العلاقة (7)

$$TACCR_{it} = \beta_0 + \beta_1(1/ASST_{it-1}) + \beta_2(\Delta Rev_{it} - \Delta AR_{it}) + \beta_3PPE_{it} + \beta_4ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

TACCR يمثل إجمالي المستحقات المحاسبة على أنها صافي الربح مطروحاً منه التدفقات النقدية التشغيلية، و  $ASST_{it-1}$  إجمالي أصول الشركة في السنة السابقة، و  $\Delta REV_{it}$  التغير في إيرادات الشركة مقارنةً بالسنة السابقة مقسوماً على إجمالي أصول السنة السابقة، و  $\Delta AR_{it}$  التغير في الحسابات المدينة مقارنةً بالسنة السابقة مقسوماً على إجمالي أصول السنة السابقة، و  $PPE_{it}$  صافي القيمة الدفترية للممتلكات والآلات والمعدات مقسوماً على إجمالي أصول السنة السابقة، و  $ROA_{it}$  صافي الربح مقسوماً على إجمالي أصول السنة السابقة.

ب- إدارة الأرباح:

يُستخدم نموذج قياس إدارة الأرباح لمكنيكولز وستوبن (2008) على النحو الآتي:

العلاقة (8)

$$\Delta AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 \Delta Sales_{it} + \varepsilon_{it}$$

يمثل المتغير الأول التغيرات في الحسابات المدينة، والمتغير الثاني التغيرات في المبيعات، وتقسّم جميع هذه المتغيرات على إجمالي الأصول في بداية السنة. ويُعبّر باقي هذه المعادلة عن التغير في الحسابات المدينة الذي لا يمكن تفسيره بالتغير في المبيعات. وعليه، يُعرّف المتغير الأول بالقيمة المطلقة لهذا الباقي مضروباً في سالب واحد، بحيث كلما ارتفعت القيمة دلّ ذلك على ارتفاع جودة الإبلاغ المالي.

ج- استمرارية الأرباح:

لقياس استمرارية الأرباح، يُستخدم نموذج ديشو وديشيف (2002) على النحو الآتي:

العلاقة (8)

$$EARN_t = \beta_0 + \beta_1 ERAN_{t-1} + \varepsilon_{it}$$

ربح الفترة الحالية  $EARN_t$ :

ربح الفترة السابقة:  $ERAN_{t-1}$

وقد أُجري هذا الاختبار بصورة سلاسل زمنية لجميع الشركات خلال سنوات البحث، واستُعين بمعامل  $\beta_1$  مقياساً لاستمرارية الأرباح.

### 2.2.8. المتغير المستقل:

نظراً لأن عينة البحث تشمل دولاً متعددة في منطقة الشرق الأوسط، كان لا بد من اعتماد متغير لقياس الثقافة يُتيح الحصول على بيانات مقارنة لتلك الدول. واتباعاً لمنهج ماضي وسلاك (2018)، استُعين بالأبعاد الثقافية لشوارتز (2008) التي تتضمن أربعة أبعاد ثقافية، هي: السلطوية، والتسلسل الهرمي، والهيمنة، والانسجام. وقد حدّد شوارتز (2008) قيماً كمية لكل بعد من هذه الأبعاد الأربعة بالاستناد إلى تحليل بيانات الاستبيان.

### 3.2.8. متغيرات الضبط:

– الخسارة: (MaterialI) متغير وهمي يُشير إلى ما إذا كانت الشركة قد تكبدت خسارة؛ إذ يأخذ القيمة (1) إن كانت الشركة قد أفصحت عن خسارة، وإلا أعطى القيمة (0). ويُقَرّ سلون (1996) بأنه كلما ضعف أداء الشركات، ارتفع احتمال التستر وإساءة استخدام الأصول. ومن ثَمَّ، يُتوقع أن تنخفض جودة الإبلاغ المالي بارتفاع مستوى الخسائر.

– التجميع التجاري: (MaterialBC) متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إن كانت الشركة تمتلك شركات تابعة، وإلا أعطى القيمة (0). وقد ثبت أن الشركات التي خاضت عمليات الاندماج والاستحواذ تُبدي مستويات أعلى من التلاعب بالأرباح وإساءة استخدام الأصول وإدارة الأرباح (ماضي وسلاك، 2018).

– حجم الشركة: (Size) يُقاس بحساب اللوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية لأصول الشركة. واستناداً إلى حبيب وبويان وإسلام (2013)، كلما كبر حجم الشركة، قلّت التلاعبات وإساءة استخدام الأصول وتحسّنت جودة الإبلاغ المالي، نظراً لوجود هياكل تنظيمية منضبطة وأهداف محددة وحوكمة شركات راسخة.

– الرافعة المالية: (Leverage) تُحسب بقسمة إجمالي الديون على القيمة الدفترية لحقوق الملكية. ويميل المديرون إلى التلاعب بالمعلومات المالية لتقديم صورة أكثر ملاءمةً بهدف الحصول على الائتمان، مما يعني أنه كلما ارتفع مستوى الديون، زادت التلاعبات وإساءة الاستخدام (فرانسيس ولافوند وأولسون وشيبر، 2005).

– السيولة: (Liquidity) تُحسب بقسمة الأصول المتداولة على الالتزامات المتداولة.

– العائد على الأصول: (ROA) يُحسب بقسمة صافي الربح على إجمالي الأصول. والشركات ذات الأداء الضعيف أكثر ميلاً إلى التلاعب بالمعلومات المالية وإخفائها، سعياً لطمس قصورها في الأداء (بي-لو ووو، 2017).

### 9. الإحصاء الوصفي

يُعرض الإحصاء الوصفي على النحو المبين في الجدول (1):

جدول (1): الإحصاء الوصفي

الدلالة	جاك-بيرا	التفرطح	الالتواء	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الوسيط	المتوسط	
0/000	733/37	3/433	-1/157	0/065	-0/238	-0/004	-0/051	-0/072	جودة الإبلاغ النموذج 1
0/000	648/25	3/29	-1/09	0/076	-0/275	-0/004	-0/060	-0/084	جودة الإبلاغ النموذج 2
0/000	1584	4/50	-1/560	0/220	-0/804	-0/003	-0/099	-0/189	جودة الإبلاغ النموذج 3
0/000	5993	8/140	-2/172	3/188	-11/24	4/24	0/31	-0/304	جودة الإبلاغ النموذج 4
0/000	229	3/780	-0/530	0/174	3/20	4/23	3/98	3/96	الانسجام
0/000	674/19	2/753	1/064	0/348	2/00	3/65	2/44	2/591	التسلسل الهرمي
0/000	13541	11/766	-2/55	0/1361	3/340	4/300	3/940	3/902	الهيمنة
0/000	159/28	2/279	0/413	0/303	3/45	4/63	3/78	3/93	السلطوية
0/000	848/16	2/552	1/246	0/424	0/000	1/00	0/000	0/235	المتغير الوهمي - الخسارة
0/000	547/32	1/367	0/605	0/478	0/000	1/00	0/000	0/355	المتغير الوهمي - التجميع التجاري
0/000	85/46	2/250	-0/145	2/043	9/734	17/16	13/71	13/60	حجم الشركة
0/000	1322	4/52	1/38	1/76	-1/09	6/40	0/89	1/47	الرافعة المالية
0/000	90/708	3/147	0/407	0/0944	-0/126	0/27	0/041	0/052	العائد على الأصول
0/000	4268	6/764	2/132	3/830	0/946	12/177	1/903	0/053	السيولة

فيما يخص متغيرات الثقافة، جرى قياس أربع متغيرات مستقلة، تُبَلِّغ عنها بيانات لكل دولة في كل سنة، وقد استُعين بها في هذه الدراسة. وكما يتضح، بلغ متوسط متغيرات الانسجام الثقافي والتسلسل الهرمي الثقافي والهيمنة الثقافية والسلطوية الثقافية على التوالي: 3.917 و 2.592 و 3.902 و 3.930. وتراوح القيم القصوى لهذه المؤشرات تقريباً بين 3.5 و 4.5. وبفحص جودة الإبلاغ المالي وفق ثلاثة مؤشرات مختلفة، يتبين أن متوسط المؤشرات الثلاثة — وهي نموذج فرانسيس ونموذج جونز المعدل ونموذج مكينكولز وستوبن — بلغت على التوالي: 0.073 و 0.085 و 0.19-. ويعود السبب في هذه القيم السالبة إلى ضرب القيمة المطلقة لحد الخطأ في هذه النماذج بسالب واحد للحصول على متغير جودة الإبلاغ المالي. وعلى المنوال ذاته، استُعين باستمرارية الأرباح بوصفها مؤشراً لجودة الإبلاغ المالي، إذ بلغ متوسطها 0.304-، وكلما ارتفعت قيمة استمرارية الأرباح دلّ ذلك على ارتفاع جودة الإبلاغ المالي. وقد بلغت أعلى قيمة لاستمرارية الأرباح 4.248.

## 10. نتائج الفرضيات

الفرضية الفرعية الأولى: للانسجام تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي:

جدول (2): نتائج اختبار الفرضية الأولى

جودة الإبلاغ المالي 4		جودة الإبلاغ المالي 3		جودة الإبلاغ المالي 2		جودة الإبلاغ المالي 1		المتغير
الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	
0/007	1/803	0/000	3/857	0/000	0/23	0/000	3/87	الانسجام
0/179	1/343	0/201	1/277	0/188	1/314	0/078	1/76	الخسارة
0/301	-1/032	0/382	-0/874	0/303	-1/029	0/254	-1/138	التجميع التجاري
0/348	0/938	0/319	0/996	0/422	0/801	0/139	1/480	حجم الشركة
0/000	-3/835	0/000	-3/895	0/000	-3/773	0/000	-4/150	الرافعة المالية
0/010	-2/548	0/014	-2/439	0/011	-2/538	0/029	-2/181	العائد على الأصول
0/000	-3/902	0/000	-4/229	0/000	-3/819	0/000	-4/189	السيولة
0/000	151/29	0/000	150/12	0/000	150/542	0/000	-148/07	الثابت
	0/603		0/602		0/601		0/69	معامل التحديد R <sup>2</sup>
	0/505		0/541		0/532		0/54	معامل التحديد المعدل
	8/435		8/594		8/384		8/505	إحصاءة F
	0/000		0/000		0/000		0/000	الدلالة
	2/238		2/324		2/145		2/345	درين-واتسون

وبما أن معامل المتغير المستقل بلغ مستوى الدلالة الإحصائية، فإن الفرضية تُقبَل. وعليه، يتبين أن للانسجام تأثيراً مباشراً في جودة الإبلاغ المالي. ذلك أن مفاهيم «السلام» و«العدالة الاجتماعية» و«المنفعة» تندرج ضمن بُعد الانسجام، مما يدل على أن هذا البعد الثقافي يشمل التناسق الاجتماعي أيضاً، الذي يحدث بدوره تأثيراً دالاً في جودة الإبلاغ المالي.

الفرضية الفرعية الثانية: للتسلسل الهرمي تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي:

جدول (3): نتائج اختبار الفرضية الثانية

جودة الإبلاغ المالي 4		جودة الإبلاغ المالي 3		جودة الإبلاغ المالي 2		جودة الإبلاغ المالي 1		المتغير
الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	
0/898	0/127	0/080	-4/475	0/0814	1/743	0/0804	1/749	التسلسل الهرمي
0/830	0/213	0/961	0/048	0/748	0/321	0/631	0/479	الخسارة
0/793	-0/261	0/686	0/403	0/6818	-0/410	0/698	-0/387	التجميع التجاري
0/000	-8/975	0/000	-9/394	0/000	-9/745	0/000	-8/255	حجم الشركة
0/000	6/647	0/000	7/252	0/000	6/390	0/000	6/992	الرافعة المالية
0/000	10/173	0/000	9/893	0/000	11/248	0/000	10/129	العائد على الأصول
0/269	-1/104	0/620	-0/495	0/247	-1/156	0/489	-0/692	السيولة
0/000	64/321	0/000	65/495	0/000	73/586	0/000	67/521	الثابت

جودة الإبلاغ المالي 4		جودة الإبلاغ المالي 3		جودة الإبلاغ المالي 2		جودة الإبلاغ المالي 1		المتغير
الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	
	0/64		0/64		0/65		0/640	معامل التحديد R <sup>2</sup>
	0/54		0/55		0/55		0/53	معامل التحديد المعدل
	6/343		6/249		6/518		6/145	إحصاءة F
	0/000		0/000		0/000		0/000	الدلالة
	1/76		1/75		1/76		1/76	درين-واتسون

وبما أن معامل المتغير المستقل لم يبلغ مستوى الدلالة الإحصائية، فإن الفرضية تُرفض. وعليه، يتبين أن التسلسل الهرمي لا يحدث تأثيراً مباشراً في جودة الإبلاغ المالي. ذلك أن التسلسل الهرمي يُركّز على المسؤوليات المرتبطة بالأدوار وتخصيص الموارد الاجتماعية، ومن ثمّ فإن التوجه الجماعي القائم على هذا البعد لا يحدث تأثيراً في جودة الإبلاغ المالي.

#### الفرضية الفرعية الثالثة: للهيمنة تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي:

جدول (4): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

جودة الإبلاغ المالي 4		جودة الإبلاغ المالي 3		جودة الإبلاغ المالي 2		جودة الإبلاغ المالي 1		المتغير
الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	
0/034	-0/510	0/043	-0/466	0/000	-3/229	0/000	-4/276	الهيمنة
0/9305	-0/087	0/983	0/020	0/448	-0/757	0/569	0/568	الخسارة
0/002	-3/090	0/002	-3/098	0/0471	-1/986	0/022	-2/280	التجميع التجاري
0/0377	2/073	0/0362	2/096	0/0038	2/897	0/000	4/985	حجم الشركة
0/000	-4/591	0/000	-4/501	0/000	-5/733	0/000	-7/684	الرافعة المالية
0/000	-4/219	0/000	-4/126	0/000	-4/234	0/000	-9/571	العائد على الأصول
0/055	1/916	0/0753	-1/779	0/241	-1/172	0/160	-1/404	السيولة
0/000	416/84	0/000	426/662	0/000	365/091	0/000	662/67	الثابت
	0/506		0/505		0/513		0/508	معامل التحديد R <sup>2</sup>
	0/363		0/362		0/373		0/366	معامل التحديد المعدل
	3/53		3/52		3/65		3/57	إحصاءة F
	0/000		0/000		0/000		0/000	الدلالة
	2/06		2/06		2/07		2/07	درين-واتسون

وبما أن معامل المتغير المستقل في النموذج بلغ مستوى الدلالة الإحصائية، فإن الفرضية تُقبل. وعليه، يتبين أن الهيمنة تأثيراً سلبياً في جودة الإبلاغ المالي. ذلك أن الهيمنة تُركّز على كيفية تسير الأفراد لشؤون العالم الطبيعي والاجتماعي، مما يدفعهم إلى توجيه محيطهم وتغييره مباشرةً سعياً لتحقيق أهدافهم الشخصية. ومن ثمّ، فإن المصالح الذاتية تؤثر في جودة الإبلاغ المالي، بحيث كلما ارتفع مستوى الهيمنة انخفضت جودة الإبلاغ المالي.

### الفرضية الفرعية الرابعة: للسلطوية تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي:

جدول (5): نتائج اختبار الفرضية الرابعة

جودة الإبلاغ المالي 4		جودة الإبلاغ المالي 3		جودة الإبلاغ المالي 2		جودة الإبلاغ المالي 1		المتغير
الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	الدلالة	إحصاءة t	
0/003	-0/765	0/000	-3/450	0/000	-4/804	0/000	-7/955	السلطوية
0/0047	2/821	0/030	2/164	0/000	3/162	0/091	1/687	الخسارة
0/143	1/463	0/382	0/874	0/1183	1/562	0/038	2/075	التجميع التجاري
0/044	-2/008	0/025	-2/242	0/006	-2/718	0/000	-3/623	حجم الشركة
0/009	-2/612	0/013	-2/474	0/013	-4/475	0/0535	-1/931	الرافعة المالية
0/1939	-1/299	0/092	-1/685	0/114	-1/577	0/025	-2/233	العائد على الأصول
0/511	0/657	0/372	0/892	0/402	0/837	0/338	0/956	السيولة
0/000	78/89	0/000	77/184	0/000	78/33	0/000	77/02	الثابت
	0/550		0/554		0/554		0/559	معامل التحديد R <sup>2</sup>
	0/420		0/425		0/425		0/432	معامل التحديد المعدل
	4/227		4/286		4/295		4/395	إحصاءة F
	0/000		0/000		0/000		0/000	الدلالة
	2/32		2/370		2/432		2/37	درين-واتسون

وبما أن معامل المتغير المستقل في النموذج بلغ مستوى الدلالة الإحصائية، فإن الفرضية تُقبَل. وعليه، يتبين أن للسلطوية تأثيراً سلبياً في جودة الإبلاغ المالي. إذ في إطار السلطوية، يُشجّع الأفراد على التعبير عن خصائصهم الداخلية كمشارعهم وأفكارهم وتفضيلاتهم. وترتبط السلطوية بجودة الإبلاغ المالي علاقة سلبية دالة إحصائياً.

### الفرضية الرئيسية: للثقافة تأثير دال في جودة الإبلاغ المالي:

جدول (6): نتائج الاختبار الشامل للفرضية الرئيسية

المتغير	المعامل	الانحراف المعياري	إحصاءة t	الدلالة
الثقافة	0/03	0/01	3	0/000
الخسارة	0/036	0/02	1/765	0/0776
التجميع التجاري	0/0077	0/024	0/316	0/7517
حجم الشركة	-0/013	0/0059	-2/26	0/023
الرافعة المالية	0/022	0/005	4/004	0/000
العائد على الأصول	0/501	0/129	3/880	0/000
السيولة	-0/002	0/004	-0/502	0/6153
الثابت	14/441	0/080	178/411	0/000
معامل التحديد R <sup>2</sup>	0/303			
معامل التحديد المعدل	0/101			
إحصاءة F	2/505	درين-واتسون		1/432
الدلالة	0/000			

وبما أن معامل المتغير المستقل في النموذج بلغ مستوى الدلالة الإحصائية، فإن الفرضية الرئيسية تُقبل. وعليه، يتبين أن الثقافة بوصفها مؤشراً تجميعياً تُحدث تأثيراً مباشراً ودالاً في المحاسبة.

## 11. الاستنتاجات والتوصيات

تُرَكِّز المحاسبة من منظور نظرية الإشارة، المتجذرة في النظريات السلوكية، على سلوك مُرسلي المعلومات ودوافعهم، وتسعى إلى تبين العوامل المؤثرة في كيفية إنتاج المعلومات المالية وعرضها والإفصاح عنها. وفي هذا الإطار، لا تُعدّ أنظمة المحاسبة مجرد آليات تقنية محايدة، بل هي نتاج التفاعلات الإنسانية والبيئة التنظيمية التي تتشكل فيها القيم والأعراف والأنماط السلوكية وتُوجّه قرارات الإبلاغ. ولهذا السبب، يمكن طرح الثقافة التنظيمية بوصفها أحد المتغيرات الجوهرية في تفسير الفوارق المُلاحظة في جودة الإبلاغ المالي؛ وهو توجه أكدته الدراسات المتعلقة بدول منطقة الخليج العربي أيضاً (بعطوه وآخرون، 2021).

ويُعزّز الأدب المعاصر هذا التوجه، مُبيناً أن الثقافة التنظيمية تستطيع التأثير في شفافية الإبلاغ المالي من خلال تشكيل التصورات والأحكام المهنية. فعلى سبيل المثال، يُبين رجب على زاده (2024) أن الثقافة المؤسسية تؤثر في شفافية الإبلاغ المالي عبر خصائص كمقروئية التقارير ونبرتها. كما يُشير رياحي نژاد وتوانگر (2022) إلى أن الثقافة التنظيمية ترتبط ارتباطاً دالاً بمقروئية التقارير المالية، مما يكشف أن للثقافة دوراً محورياً حتى على مستوى أسلوب عرض المعلومات. وبهذا، فإن جودة الإبلاغ المالي لا تتوقف على مضمون المعلومات وحده، بل تمتد لتشمل طريقة تقديمها والإطار القيمي الحاكم عليها.

ولا يقتصر هذا التأثير على مرحلة إنتاج المعلومات، بل يمتد ليشمل آليات الاعتماد والرقابة أيضاً. إذ يُبين مرادي وجودي (2023) أن الثقافة التنظيمية، في تفاعلها مع حوكمة الشركات وجودة التدقيق، تؤثر في أداء المدققين. علاوةً على ذلك، يستدل لي وآخرون (2025)، بطرحهم مفهوم "أثر القبيلة"، على أن الثقافة التنظيمية تؤثر في المخرجات الاقتصادية للتدقيق من خلال بناء الثقة أو إضعافها. وعليه، فإن الثقافة لا تُوجّه سلوكيات إبلاغ المديرين فحسب، بل تمتد آثارها لتشمل جودة عملية الرقابة والاعتماد على هذه المعلومات.

ولتحليل الثقافة التنظيمية بصورة منهجية، يُعدّ إطار القيم التنافسية (Competing Values Framework) من أكثر المقاربات توظيفاً في الأدبيات. إذ يُبين كردستاني وشمس (2025) أن هذا الإطار يُتيح تصنيف الأنماط الثقافية التنظيمية السائدة وتحليل تداعياتها السلوكية. وفي السياق ذاته، يُشير سجادي وأسناعشاري وشاكري (2023) إلى أن الثقافة الابتكارية يمكن أن تؤثر في توظيف تقنيات المحاسبة الإدارية الحديثة. كما يُبين ملك حسيني وعرب صالح وفروغي (2021) أن الثقافة التنظيمية تؤثر في الأداء المالي للشركة عبر أدواتها وتقنياتها

الإدارية. وتكشف هذه الشواهد مجتمعةً أن الثقافة التنظيمية ليست مجرد متغير وصفي، بل هي عامل هيكلي في تشكيل الخيارات الإدارية والنتائج الاقتصادية للشركة.

وعلى مستوى مخرجات الإبلاغ، تُشير النتائج إلى أن الثقافة التنظيمية يمكن أن تُهيئ الأرضية لسلوكيات إدارية بعينها في التقارير السنوية. إذ يُبين ثقفى وآخرون (2022) أن جودة الإبلاغ المالي وإدارة نبرة التقارير السنوية ترتبطان بألعاب التدقيق غير الاعتيادية، وهو ما قد يعكس المخاطر المُدرّكة أو تعقيد الرقابة الناجم عن سلوكيات الإبلاغ. فضلاً عن ذلك، يؤكد ترآن ونغوين وهوانج (2021) أن آليات المساءلة يمكن أن تُحدد طبيعة العلاقة بين جودة الإبلاغ المالي والأداء التنظيمي، مما يُبرز أهمية السياق المؤسسي والثقافي في تحليل جودة الإبلاغ.

وفي المِجمل، يمكن الاستدلال انطلاقاً من نظرية الإشارة على أن الإبلاغ المالي عملية سلوكية واجتماعية تتأثر بمخرجاتها بقيم المديرين ومواقفهم وأنماط قراراتهم. ونظراً لأن الثقافة التنظيمية تؤثر في مستوى الميل نحو الشفافية والمساءلة والتوجهات الإدارية، فمن المتوقع أن تنعكس آثارها — بصورة مباشرة أو غير مباشرة — على جودة الإبلاغ المالي. وعليه، فإن تحليل جودة الإبلاغ المالي دون مراعاة الثقافة التنظيمية سيقدّم صورة منقوصة عن الواقع، مما يستوجب الأخذ بهذا المتغير بوصفه أحد العوامل المحورية في تفسير سلوكيات الإبلاغ.

## المراجع

1. Abdelqader, M., Darwish, T. K., & Nimer, K. (2022). *Corporate governance and IFRS in the Middle East: Compliance with international financial reporting standards*. Routledge.
2. Afzali, M. (2023). Corporate culture and financial statement comparability. *Advances in Accounting*, 60, 100640. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2022.100640>
3. Ali, A., Klasa, S., & Yeung, E. (2014). Industry concentration and corporate disclosure policy. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 240–264. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.08.004>
4. Amirmoezzi, H., Pouragha Jan, A., & Jafari, A. (2024). Detecting financial statement fraud: Comparison of the ability of models based on accounting variables. *Danesh-e Hesabdari va Hesabresi-ye Modiriyat (Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge)*, 13, 173–188. [https://www.jmaak.ir/article\\_23171.html?lang=fa](https://www.jmaak.ir/article_23171.html?lang=fa) [In Persian]
5. Amirazad, M. H., Baradaran Hassanzadeh, R., Mohammadi, A., & Taghizadeh, H. (2019). Modeling the factors affecting financial reporting quality using Grounded Theory in Iran. *Financial Accounting Research*, 10(4), 21–42. <https://doi.org/10.22108/far.2019.112553.1301> [In Persian]

6. Arya, A., & Mittendorf, B. (2005). Using disclosure to influence herd behavior and alter competition. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1–3), 231–246. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.07.001>
7. Arya, A., & Mittendorf, B. (2007). The interaction among disclosure, competition between firms, and analyst following. *Journal of Accounting and Economics*, 43(2–3), 321–339. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2006.11.001>
8. Atika, A., & Simamora, A. J. (2024). The effect of corporate culture on sustainability report quality. *Jurnal Akuntansi*, 28(1), 100–124. <https://doi.org/10.24912/ja.v28i1.1761>
9. Audi, R., Loughran, T., & McDonald, B. (2016). Trust, but verify: MD&A language and the role of trust in corporate culture. *Journal of Business Ethics*, 139(3), 551–561. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2659-4>
10. Avi, M. S. (2022). Culture and ethics in financial reporting. *International Journal of Accounting and Finance Studies*, 5(1), 30–50. <https://doi.org/10.22158/ijafs.v5n1p30>
11. Baatwah, S. R., Aljaaidi, K. S., Almoataz, E. S., & Salleh, Z. (2023). Culture and financial reporting quality in GCC countries: what do we know about tribal culture?. *International Journal of Emerging Markets*, 18(4), 788–821.
12. Baatwah, S. R., Aljaaidi, K. S., Almoataz, E. S., & Salleh, Z. (2023). Culture and financial reporting quality in GCC countries: What do we know about tribal culture? *International Journal of Emerging Markets*, 18(4), 788–821. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-04-2020-0439>
13. Bagnoli, M., & Watts, S. G. (2015). Competitive intelligence and disclosure. *The RAND Journal of Economics*, 46, 709–729. <https://doi.org/10.1111/1756-2171.12103>
14. Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99–120. <https://doi.org/10.1177/014920639101700108>
15. Beneish, M. D. (1997). Detecting GAAP violation: Implications for assessing earnings management among firms with extreme financial performance. *Journal of Accounting and Public Policy*, 16(3), 271–309. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(97\)00023-9](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(97)00023-9)
16. Beneish, M. (1999). Incentives and penalties related to earnings overstatements that violate GAAP. *The Accounting Review*, 74(4), 425–457. <https://doi.org/10.2308/ACCR.1999.74.4.425>
17. Bhandari, A., Mammadov, B., Thevenot, M., & Vakilzadeh, H. (2022). Corporate culture and financial reporting quality. *Accounting Horizons*, 36(1), 1–24. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-003>
18. Bruynseels, L., & Cardinaels, E. (2014). The audit committee: Management watchdog or personal friend of the CEO?. *The Accounting Review*, 89(1), 113–145. <https://doi.org/10.2308/accr-50601>

19. Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 836–863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
20. Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2011). *Diagnosing and changing organizational culture: Based on the competing values framework*. Jossey-Bass.
21. Cameron, K. S., Quinn, R. E., DeGraff, J., & Thakor, A. V. (2014). *Competing values leadership*. Northampton, MA: Edward Elgar Publishing.
22. Can, G. (2021). Does Sharia compliance affect financial reporting quality? An evidence from Muslim majority countries. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 14(1), 16-33.
23. Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 55–69. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.2.55>
24. Carcello, J. V., Neal, T. L., Palmrose, Z., & Scholz, S. (2011). CEO involvement in selecting board members, audit committee effectiveness, and restatements. *Contemporary Accounting Research*, 28(2), 396–430. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2010.01052.x>
25. Chen, H. A., Francis, B. B., Hasan, T., & Wu, Q. (2022). Does corporate culture impact audit pricing? Evidence from textual analysis. *Journal of Business Finance & Accounting*, 49(5–6), 778–806. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12579>
26. Cheng, P., Man, P., & Yi, C. H. (2013). The impact of product market competition on earnings quality. *Accounting and Finance*, 53(1), 137–162. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2011.00457.x>
27. Diallo, B. (2021). Do national cultures matter for external audits? Evidence from Eastern Europe and the Middle East. *Journal of Business Ethics*, 172(2), 347-359.
28. Daryaei, A. A., & Shahbazi, V. (2024). Designing a model of audit quality based on various organizational culture factors. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 45–69. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2024.367031.1008870> [In Persian]
29. Do, T., & Ngo, T. (2023). Ethics culture in the corporate reporting function, financial reporting quality, and investor reaction. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.4564327>
30. ElKelish, W. W., Hussain, A., Al Mahameed, M., & Irsyadillah, I. (2025). Exploring the impact of organizational culture on governance transparency in audit firms: evidence from the United Arab Emirates emerging market. *Journal of Applied Accounting Research*, 26(2), 281-305.
31. Fiordelisi, F., & Ricci, O. (2014). Corporate culture and CEO turnover. *Journal of Corporate Finance*, 28, 66–82. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2013.11.009>

32. Garrett, J., Hoitash, R., & Prawitt, D. F. (2014). Trust and financial reporting quality. *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1087–1125. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12063>
33. Gatea Al-Jubouri, A. K., & Jarad, H. A. (2021). The effect culture dimensions on quality of integrated reporting from the perspective of stakeholders. *Technium Sustainability*, 1(1), 34–47. <https://doi.org/10.47577/sustainability.v1i1.4892>
34. Gierusz, J., & Koleśnik, K. (2019). The influence of culture on disclosures in financial statements prepared under International Financial Reporting Standards. *The Theoretical Journal of Accounting*, 101(157), 111-132.
35. Gorton, G. B., Grennan, J., & Zentefis, A. K. (2022). Corporate culture. *Annual Review of Financial Economics*, 14, 535–561. <https://doi.org/10.1146/annurev-financial-092321-124541>
36. Harris, R., & Mason, M. (2022). Competing values framework: A useful tool to define the predominant culture in a maternity setting in Australia. *Journal of Organizational Health*, 12(3), 210-225. <https://doi.org/10.1016/j.wombi.2016.09.005>
37. Hasan, M. M., Bhuiyan, M. B. U., & Taylor, G. (2024). Corporate culture and carbon emission performance. *British Accounting Review*, 56(6), Article 101462. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2024.101462>
38. Hasan Samara, H., Bazbaz, A., Anton Alslaibi, N., Kamal Khaled Abu Farha, E., & Kharoub, T. (2025). Accounting culture and the quality of financial reporting: Corporate governance as a moderator in Palestinian and Jordanian banking sectors. *EDPACS*, 1-16.
39. Kim, S. T., & Sun, L. (2024). Corporate culture, special items, and firm performance. *International Journal of Financial Studies*, 12(3), 83. <https://doi.org/10.3390/ijfs12030083>
40. Kordestani, G., Eskandari, R., & Shams, M. (2024). Organizational culture and stock price crash risk. *Financial Accounting Research*, 16(2), 89–118. [https://far.ui.ac.ir/article\\_29535.html](https://far.ui.ac.ir/article_29535.html) [In Persian]
41. Kordestani, G., & Shams, M. (2025). Competing value framework (CFV): Examining the four quadrants of firm's organizational culture at the manufacturing industries level. *Operational and Performance Research in Accounting and Auditing*, 5(1), 71–94. [https://jopa.khatam.ac.ir/article\\_221166.html](https://jopa.khatam.ac.ir/article_221166.html) [In Persian]
42. Li, Y., Xue, S., Yi, X., Zou, B., & Sindakis, S. (2025). The clan effect: Exploring the nexus between organizational culture, trust, and audit economics. *Journal of the Knowledge Economy*, 16(1), 3175–3213. <https://doi.org/10.1007/s13132-024-02039-z>
43. Mamatzakis, E. C., Neri, L., & Russo, A. (2024). Do cultural differences affect the quality of financial reporting in the EU? An analysis of Western EU countries vis a vis Eastern EU countries. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 20(2), 248-275.

44. Malek Hosseini, H., ArabSalehi, M., & Foroghi, D. (2021). The effect of organizational culture on financial performance through innovative managerial accounting techniques at listed companies in Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Research*, 13(2), 79–100. <https://doi.org/10.22108/far.2021.124780.1668> [In Persian]
45. Moradi, M., & Jodaki, R. (2023). The effect of organizational culture, corporate governance and audit quality on auditors' performance. *Professional Auditing Research*, 3, 72–95. <https://doi.org/10.22034/jpar.2023.1973795.1122> [In Persian]
46. Rajabalizadeh, J. (2024). Corporate culture's influence on the transparency of financial reporting in Iran: An in-depth analysis of readability and tone. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(2), 1–39. <https://doi.org/10.1108/JAAR-02-2024-0074>
47. Riahinezhad, M., & Tavangar, A. (2022). The impact of corporate culture on readability of financial reports. *Accounting and Auditing Research*, 14, 69–84. [https://www.iaaaar.com/article\\_156645.html](https://www.iaaaar.com/article_156645.html) [In Persian]
48. Saghafi, M., Faghani, M., Nonahal Nahr, A. A., & Bashiri Manesh, N. (2022). The financial reporting quality, managing the tone of annual reports and abnormal audit fee. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(4), 159–175. [https://www.jmaak.ir/article\\_18514.html?lang=fa](https://www.jmaak.ir/article_18514.html?lang=fa) [In Persian]
49. Sajadi, S. H., Asnaashari, H., & Shakeri, A. (2023). The impact of innovative culture on the implementation of strategic management accounting techniques. *Accounting and Auditing Review*, 30(1), 1–27. <https://doi.org/10.22059/acctgrev.2023.339692.1008659> [In Persian]
50. Salem, R. I. A., Ezeani, E., Gerged, A. M., Usman, M., & Alqatamin, R. M. (2021). Does the quality of voluntary disclosure constrain earnings management in emerging economies? Evidence from Middle Eastern and North African banks. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 91-126.
51. Tran, Y. T., Nguyen, N. P., & Hoang, T. C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 106801. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106801>
52. Uchida, E., & Kino, Y. (2023). Study on the relationship between corporate culture and corporate performance in the IT industry in Japan via Text Mining. *Procedia Computer Science*, 225, 1834-1842. <https://doi.org/10.1016/j.procs.2023.10.173>
53. Yamen, A., Kuzey, C., & Dinc, M. S. (2022). Culture, institutional quality and earnings management: an international evidence. *EuroMed Journal of Business*, 17(1), 72-87.
54. Zainal, S. F., Hashim, H. A., Mohamad, N. R., Salleh, Z., & Ariff, A. M. (2024). A survey dataset of ethical culture and financial reporting quality in Malaysian small and medium enterprises. *Data in Brief*, 57, 110868. <https://doi.org/10.1016/j.dib.2024.110868>