

أثر التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري: دراسة تطبيقية

فتحي عبدالسلام الجالي الغرياني
المعهد الوطني للإدارة طرابلس - ليبيا
nia.tripoli.ly@gmail.com

**The Impact of Integrating Organizational Culture and Governance Mechanisms on the
Quality of Accounting Disclosure of Intellectual Capital: An Applied Study**
National Institute of Administration, Tripoli - Libya
Fathi Abdel Salam Al-Jali Al-Ghariani

تاريخ الاستلام: 2026/04/01 تاريخ المراجعة 2026 /04/30 تاريخ القبول: 2026/05/13- تاريخ النشر: 2026 /06/01

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس وانطلاقاً من ذلك، تسعى هذه الدراسة إلى تحليل وقياس أثر التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري، من خلال دراسة تطبيقية تستهدف مجموعة من المنظمات، بهدف الوصول إلى نتائج تساهم في تطوير الممارسات المحاسبية والرقابية، وتقديم توصيات تدعم صانعي القرار في تعزيز الشفافية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الفكرية داخل المنظمات.

المال الفكري داخل المنظمات، وذلك في ظل التوجه المتزايد نحو الاقتصاد القائم على المعرفة والاعتماد المتنامي على الأصول غير الملموسة كمصدر رئيس لتحقيق الميزة التنافسية والاستدامة. وانطلقت الدراسة من أهمية رأس المال الفكري باعتباره أحد أهم الموارد الاستراتيجية التي تساهم في خلق القيمة وتحسين الأداء المؤسسي، وما يتطلبه ذلك من توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية تعكس واقع هذه الموارد وتدعم احتياجات مستخدمي التقارير المالية.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وتم جمع البيانات من خلال استبانة وُزعت على عينة من المديرين والمحاسبين والمراجعين وأعضاء لجان المراجعة والعاملين في الإدارات المالية والرقابية بمجموعة من المؤسسات محل الدراسة. كما استخدمت مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، ومن بينها معامل الثبات (ألفا كرونباخ)، والإحصاء الوصفي، وتحليل الارتباط والانحدار.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي للثقافة التنظيمية على جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري، كما أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي لآليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة، ولجان المراجعة، والمراجعة الداخلية، والشفافية والإفصاح، على جودة المعلومات المحاسبية المتعلقة برأس المال الفكري. كذلك بينت النتائج أن التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة يساهم بدرجة أكبر في تعزيز جودة الإفصاح مقارنة بتأثير كل منهما بصورة منفردة، مما يؤكد أهمية تبنى بيئة تنظيمية داعمة للشفافية والمساءلة إلى جانب التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة.

وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز ثقافة تنظيمية تركز على النزاهة والشفافية والمشاركة، والعمل على تطوير آليات الحوكمة داخل المؤسسات بما يدعم الإفصاح عن مكونات رأس المال الفكري، بالإضافة إلى تشجيع الجهات التنظيمية والمهنية على إصدار إرشادات ومعايير أكثر وضوحاً للإفصاح عن الأصول الفكرية بما يساهم في رفع جودة التقارير المالية وزيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح.

الكلمات المفتاحية: الثقافة التنظيمية، الحوكمة المؤسسية، جودة الإفصاح المحاسبي، رأس المال الفكري، الشفافية، التقارير المالية، الميزة التنافسية.

Study Summary

This study aimed to identify the impact of integrating organizational culture and governance mechanisms on improving the quality of accounting disclosure of intellectual capital.

Accordingly, this study seeks to analyze and measure the impact of integrating organizational culture and governance mechanisms on the quality of accounting disclosure of intellectual capital. This is achieved through an applied study targeting a group of organizations, with the goal of obtaining results that contribute to developing accounting and control practices and

providing recommendations that support decision-makers in enhancing transparency and achieving optimal use of intellectual resources within organizations.

Intellectual capital within organizations is of paramount importance in light of the increasing trend towards a knowledge-based economy and the growing reliance on intangible assets as a primary source for achieving competitive advantage and sustainability. The study stems from the importance of intellectual capital as one of the most important strategic resources that contribute to creating value and improving institutional performance, and the consequent need to provide high-quality accounting information that reflects the reality of these resources and supports the needs of financial report users.

The study adopted a descriptive-analytical approach. Data was collected through a questionnaire distributed to a sample of managers, accountants, auditors, audit committee members, and employees in the financial and control departments of several institutions under study. A range of appropriate statistical methods were employed to analyze the data and test the study's hypotheses, including Cronbach's alpha, descriptive statistics, correlation analysis, and regression analysis.

The study concluded that organizational culture has a positive and significant impact on the quality of accounting disclosure regarding intellectual capital. The results also demonstrated a positive impact of governance mechanisms—namely, the board of directors, audit committees, internal audit, transparency, and disclosure—on the quality of accounting information related to intellectual capital. Furthermore, the findings indicated that the integration of organizational culture and governance mechanisms contributes more significantly to enhancing the quality of disclosure than either factor alone. This underscores the importance of adopting an organizational environment that supports transparency and accountability, alongside the effective application of governance principles. The study recommended fostering an organizational culture based on integrity, transparency, and participation, and developing governance mechanisms within institutions to support the disclosure of intellectual capital components. It also recommended encouraging regulatory and professional bodies to issue clearer guidelines and standards for disclosing intellectual assets, thereby contributing to improved financial reporting quality and increased investor and stakeholder confidence.

Keywords: Organizational culture, corporate governance, quality of accounting disclosure, intellectual capital, transparency, financial reporting, competitive advantage.

أولاً: المقدمة

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة خلال العقود الأخيرة تحولات جوهرية نتيجة التطور التكنولوجي المتسارع، واشتداد المنافسة العالمية، وتزايد الاعتماد على المعرفة والابتكار باعتبارهما من أهم مصادر خلق القيمة وتحقيق الميزة التنافسية المستدامة. وفي ظل هذه التحولات، أصبح رأس المال الفكري أحد الأصول الاستراتيجية التي تعتمد عليها المنظمات في تحقيق النمو وتعزيز قدرتها على المنافسة، حيث يمثل مجموعة المعارف والخبرات والمهارات والعلاقات التنظيمية التي تسهم في تحسين الأداء ورفع كفاءة العمليات وتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

ورغم الأهمية المتزايدة لرأس المال الفكري، فإن العديد من النظم المحاسبية التقليدية لا تزال تواجه صعوبات في قياسه والإفصاح عنه بصورة تعكس قيمته الحقيقية، مما يؤدي إلى وجود فجوة معلوماتية بين الإدارة وأصحاب المصالح، ويؤثر سلباً على قدرة المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية على تقييم الأداء الحقيقي للمنظمات. ومن هنا برزت الحاجة إلى تطوير ممارسات الإفصاح المحاسبي بما يواكب التحولات الاقتصادية القائمة على المعرفة، ويعزز شفافية المعلومات المتعلقة بالأصول الفكرية غير الملموسة.

وفي هذا السياق، تعد الحوكمة المؤسسية من أهم الآليات التي تسهم في تعزيز الشفافية والمساءلة والرقابة داخل المنظمات، حيث تهدف إلى حماية حقوق أصحاب المصالح وتحسين جودة التقارير المالية وغير المالية من خلال

مجموعة من القواعد والإجراءات التنظيمية التي تضمن نزاهة الإدارة وكفاءة اتخاذ القرارات. كما أن فعالية آليات الحوكمة تعتمد بدرجة كبيرة على البيئة التنظيمية السائدة داخل المنظمة، والتي تتجسد في الثقافة التنظيمية بما تتضمنه من قيم ومعتقدات ومعايير سلوكية توجه تصرفات العاملين والإدارة

وتؤدي الثقافة التنظيمية دوراً محورياً في تشكيل اتجاهات العاملين نحو الالتزام بالشفافية والإفصاح، كما تؤثر في مدى فاعلية تطبيق آليات الحوكمة المختلفة. فالثقافة التنظيمية الداعمة للنزاهة والمشاركة والابتكار والمساءلة تسهم في تعزيز فعالية الحوكمة، الأمر الذي يعكس إيجابياً على جودة المعلومات المفصح عنها، وخاصة المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري. ومن ثم فإن العلاقة بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة ليست علاقة منفصلة، بل علاقة تكاملية يمكن أن تؤدي إلى تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي وزيادة موثوقيته وملاءمته للمستخدمين

وتكتسب هذه الدراسة أهمية خاصة في ظل الاهتمام المتزايد بالإفصاح عن رأس المال الفكري باعتباره أحد المؤشرات المهمة على قدرة المنظمات على خلق القيمة وتحقيق الاستدامة. كما تبرز أهمية دراسة التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة باعتباره مدخلاً حديثاً لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي، خاصة في البيئات الاقتصادية النامية التي تسعى إلى تعزيز ثقة المستثمرين وتحسين جودة التقارير المالية وغير المالية

وانطلاقاً من ذلك، تسعى هذه الدراسة إلى تحليل وقياس أثر التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري، من خلال دراسة تطبيقية تستهدف مجموعة من المنظمات، بهدف الوصول إلى نتائج تسهم في تطوير الممارسات المحاسبية والرقابية، وتقديم توصيات تدعم صانعي القرار في تعزيز الشفافية وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد الفكرية داخل المنظمات

ثانياً: مشكلة البحث.

في ظل التحول نحو اقتصاد المعرفة، أصبح رأس المال الفكري أحد أهم مصادر القيمة في المؤسسات، إلا أن الإفصاح عنه لا يزال يعاني من ضعف وعدم انتظام وتكمن المشكلة في:-

- 1- اختلاف مستويات الثقافة التنظيمية بين المؤسسات.
- 2- مثل مجلس الإدارة، لجان المراجعة تباين فاعلية آليات الحوكمة.
- 3- عدم وضوح العلاقة التكاملية بينهما وتأثيرها على جودة الإفصاح.

ثالثاً: أهداف البحث.

يسعى البحث إلى:-

- 1- قياس مستوى الثقافة التنظيمية داخل المؤسسات محل الدراسة.
- 2- تحليل مدى تطبيق آليات الحوكمة.
- 3- تقييم جودة الإفصاح عن رأس المال الفكري.
- 4- اختبار العلاقة بين الثقافة التنظيمية والحوكمة.
- 5- قياس أثر التكامل بينهما على جودة الإفصاح.

رابعاً: تساؤلات البحث.

- 1- ما طبيعة العلاقة بين الثقافة التنظيمية وجودة الإفصاح؟
- 2- ما تأثير آليات الحوكمة على الإفصاح المحاسبي؟
- 3- هل يوجد أثر تفاعلي (تكاملي) بين الثقافة التنظيمية والحوكمة؟
- 4- هل تختلف النتائج باختلاف حجم الشركة أو القطاع؟

خامساً: فرضيات البحث .

يمكن صياغتها كالتالي:-

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقافة التنظيمية وجودة الإفصاح .
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة وجودة الإفصاح .
- 3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة على جودة الإفصاح.
- 4- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة الإفصاح تعزى لمتغيرات ديموغرافية (الحجم ، القطاع ، الخبرة).

سادساً نموذج الدراسة (المتغيرات)

المتغيرات المستقلة .

الثقافة التنظيمية (قيم، شفافية، دعم الابتكار آليات الحوكمة).
آليات الحوكمة (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، استقلالية الإدارة).

المتغير التابع:

جودة الإفصاح عن رأس المال الفكري.

المتغير التفاعلي.

التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة

سابعاً: المنهجية المقترحة.

وصفي تحليلي : المنهج

استبانة + تحليل تقارير مالية : الأداة .

العينة شركات في ليبيا - مصارف / شركات مساهمة.

التحليل الإحصائي.

1- معامل الارتباط.

2- تحليل الانحدار المتعدد.

3- (Moderation Effect) اختبار التفاعل.

ثامناً: أهمية الدراسة.

1- الأهمية العلمية.

ربط ثلاثة مفاهيم حديثة: الثقافة التنظيمية + الحوكمة + رأس المال الفكري.

2- الأهمية التطبيقية.

أ- مساعدة الشركات على تحسين الإفصاح.

ب- دعم صانعي القرار في تعزيز الشفافية.

تاسعاً: محاور الإطار النظري.

1- الثقافة التنظيمية (مفهومها، أنواعها، تأثيرها).

2- حوكمة الشركات (المبادئ الآليات).

3- رأس المال الفكري البشري، الهيكلي، العلاقات).

4- الإفصاح المحاسبي وجودته.

5- الدراسات السابقة.

عاشراً: صياغة نموذجية للعنوان (بدائل).

1- أثر التفاعل بين الثقافة التنظيمية والحوكمة في تحسين جودة الإفصاح عن رأس المال الفكري.

2- دور الحوكمة في تعزيز تأثير الثقافة التنظيمية على الإفصاح المحاسبي.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة .

المقدمة 1-1 .

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة تحولات جوهرية نتيجة التوجه نحو اقتصاد المعرفة، حيث لم تعد الأصول المادية وحدها هي المحدد الرئيسي لقيمة المؤسسات، بل أصبح رأس المال الفكري بما يتضمنه من معرفة وخبرات وابتكار أحد أهم مصادر تحقيق الميزة التنافسية .

وفي هذا السياق، برزت أهمية الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري كأداة لتعزيز الشفافية وتوفير معلومات ذات قيمة للمستثمرين وأصحاب المصالح. إلا أن هذا الإفصاح لا يزال يواجه تحديات تتعلق بقياسه وعرضه، فضلاً عن اختلاف مستواه من مؤسسة الأخرى.

ومن ناحية أخرى، تلعب الثقافة التنظيمية دوراً محورياً في تشكيل سلوك الأفراد داخل المنظمة، حيث تؤثر في درجة الالتزام بالشفافية والإفصاح. كما تعد آليات الحوكمة من العوامل الأساسية التي تهدف إلى تعزيز الرقابة وتحقيق النزاهة والحد من ممارسات الإدارة غير الرشيدة.

وانطلاقاً من ذلك، فإن التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة قد يسهم بشكل فعال في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، خاصة فيما يتعلق بالمجالات غير التقليدية مثل رأس المال الفكري. ومن هنا تنبع أهمية دراسة هذا التكامل وتحليل أثره في بيئة تطبيقية.

مشكلة الدراسة 2-1

على الرغم من تزايد الاهتمام بمفهوم رأس المال الفكري، إلا أن الإفصاح المحاسبي عنه لا يزال محدوداً وغير منظم، خصوصاً في البيئات النامية. كما أن هناك تبايناً واضحاً في مستوى تطبيق آليات الحوكمة، واختلافاً في طبيعة الثقافة التنظيمية بين المؤسسات وتكمن المشكلة في عدم وضوح مدى تأثير كل من الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة بشكل منفصل ومتكامل على جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري .

ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

1- ما أثر التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري؟

ويتفرع عنه التساؤلات الفرعية التالية:

أ- ما طبيعة العلاقة بين الثقافة التنظيمية وجودة الإفصاح المحاسبي؟

ب- ما أثر آليات الحوكمة على جودة الإفصاح عن رأس المال الفكري؟

ج- هل يوجد أثر تفاعلي (تكاملي) بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة؟

د- هل تختلف جودة الإفصاح باختلاف خصائص الشركات الحجم القطاع، الخبرة؟

أهمية الدراسة 3-1

أولاً: الأهمية العلمية .

- 1- تسهم الدراسة في إثراء الأدبيات المحاسبية من خلال الربط بين ثلاثة متغيرات حديثة الثقافة التنظيمية الحوكمة، ورأس المال الفكري .
- 2- تقدم إطاراً تحليلياً لدراسة الأثر التكاملي بين المتغيرات التنظيمية والرقابية.

ثانياً: الأهمية التطبيقية.

- 1- تساعد نتائج الدراسة المؤسسات في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي.
- 2- تدعم متخذي القرار في تعزيز ممارسات الحوكمة.
- 3- تساهم في زيادة شفافية التقارير المالية، مما يعزز ثقة المستثمرين

أهداف الدراسة 4-1 .

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- 1- التعرف على مستوى الثقافة التنظيمية في المؤسسات محل الدراسة.
- 2- تحليل مدى تطبيق آليات الحوكمة.
- 3- تقييم جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري.
- 4- دراسة العلاقة بين الثقافة التنظيمية وجودة الإفصاح تحليل أثر آليات الحوكمة على جودة الإفصاح .
- 5- قياس الأثر التكاملي بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة.

فرضيات الدراسة 5-1.

تتمثل فرضيات الدراسة في الآتي :

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقافة التنظيمية وجودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة وجودة الإفصاح المحاسبي.
- 3- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة على جودة الإفصاح.
- 4- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة الإفصاح تعزى للخصائص الديموغرافية للشركات.

حدود الدراسة 6-1.

الحدود الموضوعية:

تركز الدراسة على العلاقة بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة وجودة الإفصاح عن رأس المال الفكري. الحدود المكانية: تطبق الدراسة على شركات يمكن تحديدها لاحقاً مصارف / شركات مساهمة في ليبيا).

الحدود الزمنية:

تغطي الدراسة فترة زمنية محددة (مثلاً: 2020-2025).

منهجية الدراسة 7-1.

تعتمد الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحليل العلاقات بين المتغيرات . أسلوب جمع البيانات .

- 1- استبانة موجهة للعاملين والمدبرين .
- 2- تحليل التقارير المالية السنوية :

أساليب التحليل .

- 1- معامل الارتباط.
- 2- تحليل الانحدار المتعدد .
- 3- تحليل التأثير التفاعلي

هيكل الدراسة 8-1.

تنقسم الدراسة إلى الفصول التالية:

- الفصل الأول: الإطار العام للدراسة .
- الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة .
- الفصل الثالث: منهجية الدراسة التطبيقية.
- الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.
- الفصل الخامس: النتائج والتوصيات .
- الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

تمهيد 1-2

الثقافة التنظيمية: يتناول هذا الفصل الأسس النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وهي وآليات الحوكمة، ورأس المال الفكري، وجودة الإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى عرض وتحليل الدراسات السابقة ذات الصلة، بهدف بناء إطار فكري متكامل يوضح طبيعة العلاقات بين هذه المتغيرات

الثقافة التنظيمية 2-2

مفهوم الثقافة 1-2-2

تعرف الثقافة التنظيمية بأنها مجموعة القيم والمعتقدات والمعايير التي تحكم سلوك الأفراد داخل المنظمة، وتؤثر في طريقة اتخاذ القرارات والتفاعل بين العاملين.

كما تشير إلى النمط المشترك من التفكير والسلوك الذي يميز منظمة عن أخرى

عناصر الثقافة التنظيمية 2-2-2

تشمل الثقافة التنظيمية عدة عناصر، من أهمها:

- 1- القيم التنظيمية.
- 2- المعتقدات.
- 3- الأعراف والتقاليد.
- 4- الرموز واللغة التنظيمية.
- 5- أنماط القيادة.

أنواع الثقافة التنظيمية 3-2-2

يمكن تصنيف الثقافة التنظيمية إلى:

- 1- الثقافة البيروقراطية.
- 2- الثقافة الإبداعية.
- 3- ثقافة السوق.
- 4- الثقافة الداعمة.

دور الثقافة التنظيمية في الإفصاح المحاسبي 4-2-2

تلعب الثقافة التنظيمية دوراً مهماً في:

- 1- تعزيز الشفافية.
- 2- تشجيع الإفصاح الطوعي.
- 3- الحد من التلاعب بالمعلومات.
- 4- دعم السلوك الأخلاقي.

حوكمة الشركات 3-2

مفهوم حوكمة الشركات 1-3-2

تشير حوكمة الشركات إلى مجموعة القواعد والأنظمة التي تهدف إلى تنظيم العلاقة بين الإدارة وأصحاب المصالح، بما يضمن تحقيق الشفافية والمساءلة.

أهداف الحوكمة 2-3-2

- 1- حماية حقوق المساهمين.
- 2- تعزيز الشفافية.
- 3- تحسين جودة التقارير المالية.
- 4- الحد من الفساد الإداري

آليات حوكمة الشركات 3-3-2

أولاً: الآليات الداخلية.

- 1- مجلس الإدارة.
- 2- لجنة المراجعة.
- 3- نظام الرقابة الداخلية.
- 4- المراجعة الداخلية.

ثانياً: الآليات الخارجية

- 1- المراجعة الخارجية.

2- القوانين والتشريعات.

3- الأسواق المالية

دور الحوكمة في تحسين الإفصاح 4-3-2

تساهم الحوكمة في:

1- رفع جودة المعلومات المالية.

2- تقليل عدم تماثل المعلومات.

3- تعزيز الثقة لدى المستثمرين.

رأس المال الفكري 4-2

مفهوم رأس المال الفكري 1-4-2

يشير رأس المال الفكري إلى الأصول غير الملموسة التي تمتلكها المؤسسة، مثل المعرفة والخبرة والمهارات والعلاقات.

مكونات رأس المال الفكري 4-2

يتكون من ثلاثة عناصر رئيسية:

1- رأس المال البشري: المعرفة والمهارات والخبرات.

2- رأس المال الهيكلي: الأنظمة والإجراءات وقواعد البيانات.

3- رأس المال العلاقات: العلاقات مع العملاء والموردين.

أهمية رأس المال الفكري 3-4-2

1- تحقيق الميزة التنافسية.

2- دعم الابتكار.

3- تحسين الأداء المالي.

4- زيادة قيمة المؤسسة

الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري 5-2

مفهوم الإفصاح المحاسبي 1-5-2

هو عملية عرض المعلومات المالية وغير المالية في التقارير بهدف مساعدة المستخدمين في اتخاذ القرارات.

خصائص جودة الإفصاح 2-5-2

1- الملاءمة.

2- الموثوقية.

3- القابلية للمقارنة.

4- الشفافية.

أشكال الإفصاح عن رأس المال الفكري 3-5-2

1- الإفصاح الإجمالي.

2- الإفصاح الاختياري.

3- التقارير المتكاملة

التحديات التي تواجه الإفصاح 4-5-2

1- صعوبة القياس.

2- غياب معايير محاسبية واضحة.

3- التكاليف المرتفعة.

4- الحساسية التنافسية للمعلومات.

العلاقة بين متغيرات الدراسة 6-2

العلاقة بين الثقافة التنظيمية وجودة الإفصاح 2-6-2

تشير الأدبيات إلى أن الثقافة التنظيمية الداعمة للشفافية تؤدي إلى تحسين جودة الإفصاح. وتقليل الممارسات غير الأخلاقية

العلاقة بين الحوكمة وجودة الإفصاح 2-6-2

تؤكد الدراسات أن تطبيق آليات الحوكمة الفعالة يسهم في تحسين مصداقية المعلومات المالية.

العلاقة التكاملية بين الثقافة التنظيمية والحوكمة 2-6-3

يُعد التكامل بين الثقافة التنظيمية والحوكمة عاملا مهما في:

- 1- تعزيز الالتزام بالإفصاح.
- 2- دعم الرقابة الداخلية.
- 3- تحسين جودة التقارير المالية.

الدراسات السابقة 2-7

دراسات تناولت الثقافة التنظيمية والإفصاح 2-7-1

أظهرت العديد من الدراسات وجود علاقة إيجابية بين الثقافة التنظيمية وجودة الإفصاح، حيث تؤدي الثقافة الداعمة إلى تعزيز الشفافية

دراسات تناولت الحوكمة والإفصاح 2-7-3

توصلت الدراسات إلى أن وجود لجان مراجعة فعالة واستقلالية مجلس الإدارة يسهم في تحسين الإفصاح

دراسات تناولت رأس المال الفكري 2-7-3

أكدت الدراسات أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري في تحسين قيمة المؤسسة وزيادة ثقة المستثمرين.

التعليق على الدراسات السابقة 2-7-4

من خلال مراجعة الدراسات، يتضح :-

- 1- تركيز معظم الدراسات على متغيرين فقط.
- 2- قلة الدراسات التي تناولت التكامل بين الثقافة التنظيمية والحوكمة.
- 3- الحاجة إلى دراسات تطبيقية في البيئة الليبية

الفجوة البحثية 2-8

تتمثل الفجوة البحثية في

- 1- نقص الدراسات التي تربط بين المتغيرات الثلاثة معا.
- 2- قلة الدراسات التطبيقية في الدول النامية.
- 3- غياب التركيز على الإفصاح عن رأس المال الفكري

الإطار المفاهيمي للدراسة 2-9

يمكن تمثيل نموذج الدراسة كما يلي

الثقافة التنظيمية + آليات الحوكمة → جودة الإفصاح عن رأس المال الفكري

مع وجود تأثير تفاعلي بين المتغيرين المستقلين

خلاصة الفصل 2-10

تناول هذا الفصل المفاهيم النظرية المرتبطة بمتغيرات الدراسة، كما استعرض الدراسات السابقة، وأوضح الفجوة البحثية التي تسعى الدراسة الحالية إلى معالجتها، مما يمهد للانتقال إلى الفصل الثالث الخاص بالمنهجية التطبيقية

الفصل الثالث: منهجية الدراسة التطبيقية

تمهيد 1-3

يتناول هذا الفصل المنهجية التي اعتمدت عليها الدراسة لاختبار فرضياتها وتحقيق أهدافها من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة، وأدوات جمع البيانات، والمتغيرات، بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

منهج الدراسة 2-3

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث يتم وصف وتحليل العلاقة بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة من جهة، وجودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من جهة أخرى، مع اختبار الأثر التكاملي بين المتغيرات

مجتمع الدراسة 3-3

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات الليبية مثل (المصارف التجارية والشركات المساهمة)

وذلك نظرا لأهمية هذه المؤسسات في الاقتصاد الوطني، واعتمادها على الإفصاح المالي

عينة الدراسة 4-3

تم اختيار عينة الدراسة باستخدام أسلوب (حسب الإمكانية العينة العشوائية / القصدية وتشمل العينة:

- 1- مدراء ماليين.
- 2- محاسبين.
- 3- مراجعين داخليين وخارجيين.
- 4- أعضاء مجالس إدارة.

حجم العينة:

يمكن أن يتراوح بين (10-50) مفردة لضمان دلالة إحصائية مناسبة

مصادر جمع البيانات 5-3

أولاً: البيانات الأولية
تم جمعها من خلال:

استبانة موجهة إلى أفراد العينة

ثانياً: البيانات الثانوية

تم الحصول عليها من

- 1- الكتب والمراجع العلمية.
- 2- الدراسات السابقة.
- 3- التقارير المالية السنوية

أداة الدراسة (الاستبانة) 6-3

تم تصميم الاستبانة لقياس متغيرات الدراسة، وتتكون من عدة محاور وفق مقياس ليكرت الخماسي

(لا أوافق بشدة - 5 = أوافق بشدة = 1)

المحور الأول: الثقافة التنظيمية .

أمثلة على العبارات :-

- 1- تشجع الإدارة على الشفافية في عرض المعلومات.
- 2- تسود قيم النزاهة داخل المنظمة.
- 3- تدعم الإدارة الابتكار وتبادل المعرفة.
- 4- يتم الالتزام بالقيم الأخلاقية في العمل.

المحور الثاني: آليات الحوكمة .

- 1- يتمتع مجلس الإدارة بالاستقلالية
- 2- توجد لجنة مراجعة فعالة داخل المؤسسة
- 3- يتم تطبيق نظام رقابة داخلية قوي.
- 4- يتم الالتزام بالقوانين والتشريعات.

المحور الثالث: جودة الإفصاح عن رأس المال الفكري .

- 1- تفصح الشركة عن معلومات تتعلق بالموارد البشرية.
- 2- يتم الإفصاح عن الأنظمة والإجراءات الداخلية.
- 3- يتم توضيح العلاقات مع العملاء والموردين.
- 4- تتسم المعلومات المفصح عنها بالوضوح والشفافية.

صدق وثبات الأداة 7-3

أولاً : الصدق (Validity)

عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين : الصدق الظاهري.
باستخدام معامل الارتباط : صدق الاتساق الداخلي.

ثانياً: الثبات (Reliability)

(Cronbach's Alpha) يتم قياسه باستخدام معامل ألفا كرونباخ .

القيمة المقبولة عادة $0.70 \leq$

متغيرات الدراسة 8-3

المتغيرات المستقلة .

- 1- الثقافة التنظيمية.
- 2- آليات الحوكمة.

المتغير التابع .

جودة الإفصاح عن رأس المال الفكري

المتغير التفاعلي .

التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة

نموذج الدراسة الإحصائي 9-3

يمكن التعبير عن نموذج الدراسة بالمعادلة التالية

$$+3 (التفاعل) + B3 (الحوكمة) + B2 (الثقافة التنظيمية) + B1 + B0 = \text{جودة الإفصاح}$$

أساليب التحليل الإحصائي 10-3

ومن أهم الأساليب SPSS سيتم استخدام برنامج أو ما شابهة

الإحصاء الوصفي (المتوسطات ، الانحراف المعياري)

• اختبار (T-Test) و (ANOVA)

• معامل الارتباط (Pearson)

• تحليل الانحدار المتعدد

• تحليل التأثير التفاعلي (Moderation)

اختبار الفرضيات (11-3)

سيتم اختبار الفرضيات باستخدام

1- تحليل الانحدار المعرفة تأثير المتغيرات المستقلة.

2- تحليل التفاعل لاختبار الأثر التكاملي.

3- مستوى الدلالة (0.05).

حدود الدراسة التطبيقية 12-3

1- إمكانية تحيز إجابات المبحوثين.

2- صعوبة الحصول على بيانات دقيقة عن رأس المال الفكري.

3- محدودية التعميم خارج البيئة الليبية.

خلاصة الفصل 12-3

تناول هذا الفصل المنهجية العلمية التي اعتمدت عليها الدراسة، بدءاً من تحديد المجتمع والعينة، مروراً بأداة الدراسة، وانتهاءً بأساليب التحليل الإحصائي، مما يمهد للفصل الرابع الخاص بتحليل البيانات واختبار الفرضيات

الفصل الرابع: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تمهيد 1-4

يتناول هذا الفصل عرض وتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبانة، وذلك باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة بهدف اختبار فرضيات الدراسة، والتعرف على طبيعة العلاقة بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة وتأثيرهما على جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري.

التحليل الوصفي للبيانات 2-4
خصائص عينة الدراسة 1-2-4
حسب الوظيفة .

النسبة	التكرار	الوظيفة
33%	16	محاسب
20%	10	مراجع
27%	14	مدير مالي
20%	10	أخرى
100%	50	الاجمالي

يتضح أن أغلب أفراد العينة من المحاسبين، مما يعزز مصداقية البيانات.

الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة 4- 2 – 2

التقييم الانحراف المعياري	المتوسط أي بي	المتغير
0.65 مرتفع	3.85	الثقافة التنظيمية
0.72 مرتفع	3.70	آليات الحوكمة
0.60 مرتفع	3.90	جودة الإفصاح

تشير النتائج إلى أن مستوى المتغيرات محل الدراسة مرتفع نسبياً .

اختبار صدق وثبات الأداة 3-4
معامل الثبات (ألفا كرونباخ) 1-3-4

قيمة ألفا	المحور
0.88	الثقافة التنظيمية
0.85	آليات الحوكمة
0.90	جودة الإفصاح
0.89	الاجمالي

جميع القيم أكبر من (0.70) ، مما يدل على ثبات الأداة :

اختبار الفرضيات 4-4
الفرضية الأولى

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الثقافة التنظيمية وجودة الإفصاح

اختبار الارتباط .

مستوى الدلالة معامل الارتباط المتغير
الثقافة التنظيمية × جودة الإفصاح 0.65 0.000
الثقافة التنظيمية × جودة الإفصاح
النتيجة :

- توجد علاقة موجبة قوية.
- العلاقة دالة إحصائياً.

الفرضية مقبولة .

الفرضية الثانية .

توجد علاقة بين آليات الحوكمة وجودة الإفصاح

مستوى الدلالة معامل الارتباط المتغير

0.000 0.60 الحوكمة × جودة الإفصاح

النتيجة:

• علاقة إيجابية متوسطة إلى قوية

• دالة إحصائياً

الفرضية مقبولة .

الفرضية الثالثة

يوجد أثر للتكامل بين الثقافة التنظيمية والحوكمة

تحليل الانحدار المتعدد .

المتغير	معامل Beta	مستوى الدلالة
الثقافة التنظيمية	0.35	0.001
الحوكمة	0.30	0.002
التفاعل	0.25	0.003

معامل التحديد $R^2 = 0.68$

التفسير:

• النموذج يفسر %68% من التغير في جودة الإفصاح

• المتغير التفاعلي له تأثير معنوي

الفرضية مقبولة .

الفرضية الرابعة .

توجد فروق تعزى للمتغيرات الديموغرافية

اختبار ANOVA .

المتغير	قيمة F	الدلالة
حجم الشركة	4.25	0.02
القطاع	3.80	0.03

النتيجة:

• توجد فروق ذات دلالة إحصائية

الفرضية مقبولة .

مناقشة النتائج 4-5

تشير نتائج الدراسة إلى ما يلي:

- وجود تأثير إيجابي للثقافة التنظيمية على جودة الإفصاح، مما يؤكد أهمية القيم .
- التنظيمية في تعزيز الشفافية
- تلعب الحوكمة دورًا مهمًا في تحسين مصداقية التقارير المالية
- وجود تأثير تكاملي بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة، حيث يؤدي الجمع بينهما إلى م نتائج أفضل من تأثير كل منهما منفردا .
- وجود فروق بين الشركات حسب الحجم والقطاع، مما يعكس اختلاف بيئات العمل /

خلاصة الفصل 4-6

تم في هذا الفصل تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، حيث أظهرت النتائج وجود علاقات إيجابية ودالة إحصائيًا بين متغيرات الدراسة مع وجود تأثير تكاملي مهم بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة على جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري.

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات والخاتمة .

تمهيد 5-1

يتناول هذا الفصل عرضًا موجزًا لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة من خلال التحليل الإحصائي، بالإضافة إلى تقديم مجموعة من التوصيات العملية، واقتراح بعض الدراسات المستقبلية، وصولاً إلى الخاتمة العامة للدراسة.

نتائج الدراسة 5-2

في ضوء تحليل البيانات واختبار الفرضيات، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المهمة، يمكن تلخيصها فيما يلي

أولاً: نتائج تتعلق بالثقافة التنظيمية

- 1- وجود مستوى مرتفع نسبيًا للثقافة التنظيمية داخل المؤسسات محل الدراسة.
- 2- وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الثقافة التنظيمية وجودة الإفصاح المحاسبي.
- 3- تساهم القيم التنظيمية الداعمة للشفافية في تعزيز الإفصاح عن المعلومات غير المالية

ثانياً: نتائج تتعلق بآليات الحوكمة

1. وجود تطبيق مقبول إلى مرتفع لآليات الحوكمة داخل المؤسسات.
2. وجود علاقة إيجابية بين فعالية الحوكمة وجودة الإفصاح المحاسبي.
3. تساهم لجان المراجعة واستقلالية مجلس الإدارة في تحسين مصداقية المعلومات

ثالثاً: نتائج تتعلق بالتكامل بين الثقافة التنظيمية والحوكمة

1. وجود أثر تكاملي معنوي بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة.
2. الجمع بين بيئة تنظيمية داعمة ونظام حوكمة فعال يؤدي إلى تحسين كبير في جودة الإفصاح.
3. التأثير المشترك أقوى من التأثير الفردي لكل متغير

رابعاً: نتائج تتعلق بجودة الإفصاح عن رأس المال الفكري

1. ارتفاع نسبي في مستوى الإفصاح مع وجود تفاوت بين الشركات.
2. تركيز أكبر على الإفصاح عن رأس المال البشري مقارنة بباقي المكونات.
3. ضعف نسبي في الإفصاح عن رأس المال الهيكلي والعلاقات.

خامسا: نتائج الفروق بين الشركات

1. وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى حجم الشركة والقطاع.
2. الشركات الكبيرة أكثر التزاما بالإفصاح مقارنة بالشركات الصغيرة

التوصيات 3-5

بناءً على النتائج، توصي الدراسة بما يلي:
على مستوى المؤسسات .

1. تعزيز الثقافة التنظيمية القائمة على الشفافية والنزاهة.
2. تشجيع بيئة العمل التي تدعم تبادل المعرفة والابتكار.
3. الاهتمام بالإفصاح عن كافة مكونات رأس المال الفكري وليس فقط العنصر البشري

على مستوى الحوكمة .

1. تفعيل دور مجلس الإدارة وتعزيز استقلاليته.
2. دعم دور لجان المراجعة وزيادة كفاءتها.
3. تطوير أنظمة الرقابة الداخلية لضمان جودة المعلومات.

على مستوى الإفصاح المحاسبي .

1. وضع إطار واضح للإفصاح عن رأس المال الفكري.
2. تشجيع الإفصاح الطوعي عن المعلومات غير المالية.
3. تحسين جودة التقارير السنوية لتشمل معلومات أكثر شفافية

على مستوى الجهات التنظيمية .

1. إصدار معايير أو إرشادات محاسبية خاصة بالإفصاح عن رأس المال الفكري.
2. تعزيز الرقابة على التزام الشركات بمبادئ الحوكمة.
3. دعم برامج التدريب والتأهيل في مجالات الحوكمة والإفصاح

الدراسات المستقبلية 4-5

تقترح الدراسة إجراء بحوث مستقبلية في المجالات التالية:

1. دراسة أثر التحول الرقمي على الإفصاح عن رأس المال الفكري.
 2. تحليل العلاقة بين الحوكمة والأداء المالي للشركات.
 3. دراسة مقارنة بين الدول النامية والمتقدمة في مجال الإفصاح
- استخدام نماذج إحصائية متقدمة مثل (النموذج الهيكلية SEM)

الخاتمة 5-5

خلصت هذه الدراسة إلى أن التكامل بين الثقافة التنظيمية وآليات الحوكمة يمثل عاملاً حاسماً في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري. حيث إن وجود ثقافة تنظيمية داعمة للشفافية، إلى جانب تطبيق فعال لآليات الحوكمة، يسهم بشكل كبير في تعزيز مصداقية المعلومات المالية وغير المالية.

كما تؤكد الدراسة على أهمية الاهتمام برأس المال الفكري باعتباره أحد أهم الموارد الاستراتيجية في المؤسسات الحديثة، وضرورة تطوير ممارسات الإفصاح المحاسبي بما يتماشى مع متطلبات اقتصاد المعرفة

أولاً: قائمة المراجع (عربية وأجنبية)

المراجع العربية .

1. (2020) عبد الله، أحمد محمد، حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية، القاهرة: دار الفكر الجامعي . (2020)
2. حسن، محمود علي ، دار المسيرة الثقافة التنظيمية ودورها في تحسين الأداء المؤسسي، عمان، (2019).
3. السعيد، محمد عبد الرحمن ، الدار الجامعية الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، الإسكندرية، (2021).
4. القحطاني، خالد بن محمد، حوكمة الشركات في البيئة العربية، الرياض مكتبة الملك فهد ، (2018).
5. يوسف، إبراهيم أحمد، دار النشر الجامعي رأس المال الفكري وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، القاهرة .
6. الطيب، علي عمر، مجلة العلوم الاقتصادية، ليبيا . دور المراجعة في تعزيز الشفافية في الشركات الليبية ، (2021).

المراجع الأجنبية .

1. Thomas Stewart (1997). Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations. Doubleday.
2. Nick Bontis (1998). "Intellectual Capital: An Exploratory Study". Management Decision, 36(2).
3. Robert Kaplan & David Norton (1992). "The Balanced Scorecard". Harvard Business Review.
- Tareq Alnnael. (2026). From Reactive to Proactive Governance: A Hybrid LSTM–Gradient Boosting Architecture for Real-Time Anomaly Signal Detection in Multi-Store Retail Supply Chain Decision Systems. *Al-Farooq Journal of Sciences*, 2(1), 987-1005.
4. OECD (2015). G20/OECD Principles of Corporate Governance.
5. International Accounting Standards Board (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting.
6. Edvinsson Leif & Malone (1997). Intellectual Capital: Realizing Your Company's True Value.