

**تأثير القيم المحاسبية في ابداء الراي بالبيانات المالية وانعكاسها على قيمة الشركة****The Effect of Accounting Values on Expressing an Opinion on Financial statements In addition, it is Reflection on the Value of the Company**

**صدام حسان نجيب الخفاجي**  
**Saddam Hassan Najeeb**  
[saddamhassan@iraq.com](mailto:saddamhassan@iraq.com)  
 ديوان الرقابة المالية الاتحادي

**أ.م. د أسعد محمد علي وهاب العواد**  
**Asst. Prof .Dr. Asaad Mohammed Ali Wahhab**  
[asaad.m@uokerbala.edu.iq](mailto:asaad.m@uokerbala.edu.iq)  
 جامعة كربلاء/كلية الإدارة والاقتصاد

**المستخلص**

يهدف البحث الى تحديد تأثير القيم المحاسبية وفق دراسة Gray 1988 وهي (لمهنية مقابل السيطرة القانونية، التوحيد مقابل المرونة، التحفظ مقابل التفاؤل، السرية مقابل الشفافية) في ابداء الراي بالبيانات المالية للشركة ومدى انعكاس هذا التأثير على قيمة الشركة. وكانت أدوات البحث المستخدمة هي توزيع استبانة على عينة من مراقبي الحسابات وأساتذة المحاسبة في الجامعات العراقية وبلغ حجم العينة 106 مستجيب.

وتوصلت الدراسة الى بعض الاستنتاجات منها، ترتبط القيم المحاسبية بعلاقة تأثير مباشرة مع تقرير مراقب الحسابات وذلك عن طريق تأثيراتها في السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركة في عملية القياس والافصاح المحاسبي. هناك علاقة تأثير غير مباشرة للقيم المحاسبية بقيمة الشركة وعبر المتغير الوسيط وهو تقرير مراقب الحسابات المتأثر بها. هناك تأثير لتقرير مراقب الحسابات المتأثر بالقيم المحاسبية على قيمة الشركة موضوع التقرير والذي يظهر عن طريق العلاقة المباشرة بينهما.

**كلمات مفتاحية:** القيم المحاسبية، تقرير مراقب الحسابات الخارجي، قيمة الشركة .

**Abstract**

The research aims to determine the effect of accounting values according to the Gray 1988 study (professional versus legal control, standardization versus flexibility, conservatism versus optimism, confidentiality versus transparency) in expressing an opinion on the company's financial statements and the extent of this impact's reflection on the value of the company. The research tools used were to distribute a questionnaire to a sample of account auditors and accounting professors in Iraqi universities, and the sample size was 106 respondents.

The study reached some conclusions from it. The accounting values are related to a direct relationship with the auditor's report, through their effects on the accounting policies followed by the company in the process of accounting measurement and disclosure. There is an indirect impact relationship of accounting values to the value of the company and across the mediating variable, which is the auditor's report affected by it. There is an impact of the auditor's report affected by the accounting values on the value of the company that is the subject of the report, which appears through the direct relationship between them.

**Keyword:** Accounting Values, the external auditor's report, Value of the Company

## المقدمة

كشف التطور المتسارع في النشاط الاقتصادي وخصوصا الدولي منه عن مشكلة التقاطع الثقافي بين مجتمعات الدول وما تشكله من عائق أمام نشأة وتطور الاعمال الدولية مما جعل من التوجه لدراسة تأثيرات هذه التقاطعات من المسائل الملحة بهدف الاستفادة من تحديد الميول الثقافي للمجتمعات في تطور العمل الاداري والتنظيمي والانتاجي لمنشأة الاعمال وكذلك لتجنب التأثيرات السلبية لها على سير تلك النشاطات, وبالاستناد الى هذا المنطق حدد هوفستيد مجموعة من الابعاد الثقافية اثبت عن طريقها وجود اختلافات شاملة بين المكونات الثقافية عزز عن طريقها نظرية أنَّ الانظمة تختلف دوليا وان لهذا الاختلاف تأثير على التفكير والسلوك العلمي لدى افراد المجتمعات وهذا ما سعى Gray الى توضيحه عن طريق تحديده للقيم المحاسبية ومدى ارتباطها بالابعاد الثقافية ودرجة ميول المجتمعات اتجاهها بالاعتماد على ابعاد هوفستيد الثقافية وهي ( المهنية مقابل السيطرة القانونية, التوحيد مقابل المرونة, التحفظ مقابل التفاوض, السرية مقابل الشفافية). وبما أنَّ مهنة مراقب الحسابات الخارجي هي مهنة ذات علاقة وثيقة بالمجتمع سواء عن طريق ما تقدمه من خدمات لمجتمع أو ما تقدمه من خدمات لمجتمع الاعمال ومدى ارتباطها بالسياسات المحاسبية التي تستخدمها وتمارسها منشأة الاعمال، أصبح من الضروري دراسة تأثير هذه القيم في نتائج أعمال مراقب الحسابات والتي تتمثل بالتقرير النهائي لمراقب الحسابات ومدى انعكاس هذا التأثير على قيمة الشركة موضوع التقرير .

## منهجية البحث

### اهمية البحث

تتمثل اهمية البحث في الاتجاهين الفكري والتطبيقي إذ يتمثل الجانب الفكري في الخوض في الاطر النظرية للقيم المحاسبية لما لها تأثير في توجيه الممارسات المحاسبية للشركة والذي ينعكس في محتويات تقرير مراقب الحسابات النهائي مما يعد الاساس في فهم جودة تقارير مراقبي الحسابات, أما الجانب التطبيقي فهو قياس مستوى التأثير للقيم المحاسبية الاربعة حسب دراسة Gray 1988 على تقرير مراقب الحسابات الخارجي في العراق وباستخدام الاسلوب الإحصائي وانعكاسات ذلك على قيمة الشركة الخاضعة للتدقيق, كما وأنها وحسب علم الباحث الدراسة الاولى التي تبحث القيم المحاسبية كمتغير اساسي على تقرير مراقب الحسابات العراقي كما وأن ذلك ينطبق على تحديد انعكاسات هذا التأثير على قيمة الشركة الخاضعة للتدقيق.

### مشكلة البحث

يمكن تحديد مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية: -

1. ما مدى تأثير القيم المحاسبية الاربعة حسب دراسة Gray في محتوى تقرير مراقب الحسابات ؟
2. ما مدى انعكاس تأثير القيم المحاسبية لـ Gray في تقرير مراقب الحسابات على قيمة الشركة الخاضعة للتدقيق؟

### هدف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الآتية:

- 1- دراسة وتحليل القيم المحاسبية الاربعة وحسب Gray والمتمثلة بـ (التوجه الوظيفي، التوحيد، التحفظ، السرية) والتي يمكن أن تمارسها الشركة الخاضعة للتدقيق وتحديد مدى تأثيرها في مضمون تقرير مراقب الحسابات.
- 2- تحديد ما إذا كان هناك انعكاس للتأثيرات التي تحققها القيم المحاسبية الاربعة في ابداء الراي بالبيانات المالية على قيمة الشركة الخاضعة للتدقيق.
- 3- تقديم أطار يمكن الاستفادة منه في الدراسات المستقبلية لقياس وتحديد مستويات التأثير للقيم المحاسبية في سلوكيات كل من المحاسبين والمدققين سواء الداخليين او الخارجيين.

### فرضية البحث

- يستند البحث في الاساس على فرضيين اساسيين والتي تتفرع الاولى منها الى بعض الفرضيات الفرعية وكما يأتي:
- الفرضية الاساسية الاولى: (لا يوجد تأثير للقيم المحاسبية الاربعة حسب Gray 1988 على تقارير مراقبي الحسابات) وتتفرع منها الفرضيات الاتية:
- الفرضية الفرعية الاولى: (لا يوجد تأثير للسيطرة القانونية على تقرير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة  $a=0.05$ )
- الفرضية الفرعية الثانية: (لا يوجد تأثير للتوحيد على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة  $a=0.05$ ).
- الفرضية الفرعية الثالثة: (لا يوجد تأثير للتحفظ على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة  $a=0.05$ ).
- الفرضية الفرعية الرابعة: (لا يوجد تأثير للسرية على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة  $a=0.05$ ).
- الفرضية الرئيسية الثانية: (هناك علاقة احصائية ذات دلالة معنوية بين تقارير مراقبي الحسابات المتأثرة بالقيم المحاسبية وبين قيمة الشركة).

### مصادر جمع البيانات والمعلومات:

وزعت استمارة استبيان عن طريق المنصة الالكترونية على عينة البحث والتي تكونت من ثلاثة فئات محددة وهي (مراقب حسابات, استاذ جامعي, موظف في ديوان الرقابة المالية الاتحادي) ومن حملت الشهادات العليا فقط وهي (ماجستير او ما يعادلها, دكتوراه او ما يعادلها) وقد حققت الاستبانة اجابات بواقع (106) اجابه توزعت كما في الجدول الاتي:

الفئة	عدد الاجابات	النسبة الى مجموع الاجابات
مراقب حسابات	38	35,8 %
استاذ جامعي	34	32,1 %
موظف في ديوان الرقابة المالية الاتحادي	34	32,1 %

### حدود البحث:

- 1- الحدود المكانية: : شملت الحدود المكانية للبحث توزيع استبيان على عينة تتكون من ثلاثة فئات:

. الفئة الاولى : وقد شملت مراقبين الحسابات الخارجيين والعاملين في مكاتب وشركات التدقيق في العراق من حملت شهادات الدكتوراه والماجستير او ما يعادلها حصرا.

. الفئة الثانية :الموظفون العاملون في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حملت شهادات الدكتوراه والماجستير او ما يعادلها حصرا.

. الفئة الثالثة : الاساتذة الجامعيين من اصحاب الاختصاص في المحاسبة والتدقيق العاملين في الجامعات العراقية.

2- الحدود الزمانية: وزعت الاستبيان للفترة من 20-6-2020 الى 17-8-2020.

### متغيرات البحث :

اولا : المتغير المستقل :القيم المحاسبية حسب دراسة Gray 2010 والمتمثلة(المهنية مقابل السيطرة القانونية, التوحيد مقابل المرونة, التحفظ مقابل التفاؤل, السرية مقابل الشفافية)

ثانيا : المتغير الوسيط:

. تقرير مراقب الحسابات الخارجي

ثالثا: المتغير التابع:

. قيمة الشركة موضوع التقرير

### المبحث الاول

#### القيم المحاسبية حسب دراسة Gray 2010

#### 1. القيم المحاسبية حسب دراسة Gray1988

##### Accounting values according to Gray1988 study

لا يتفق الافراد فيما بينهم في استخدام انماط التفكير المعتادين عليها في تعاملهم مع ما يتاح من معلومات حول الظروف والمواقف والمشكلات التي تواجههم, وربما يكون مستوى الاختلاف هو بين المجموعات المكونة للمجتمع الواحد او بين مجتمع واخر فلا بد من وجود اساس يتمثل في اطار معرفي يترك اثره في الفكر فهو لا ينطلق من الفراغ في منهجه وطريقة صنع رؤيته وتصوراته ولا ينتج عن الفراغ ويبدأ من العدم في عملية رسم وتحديد اهدافه. (منجود, 2000). ومن هذا المنطق حدد Hofstede وجود اختلافات شاملة بين المكونات الثقافية تعزز نظرية أن الانظمة الثقافية مختلفة دوليا وأن لهذه القيم تأثير على الفكر العلمي وهو يلبي التأثير الاساسي والمهم في تكوينه وتحديد اطره الفكرية في الجوانب الفكرية والتطبيقية وهذا ما اوضحه Gray عن طريق تحديده للقيم المحاسبية وتحديده الاساس الثقافي لها بالاعتماد على ابعاد Hofstede الثقافية , وهو يحدد القيم المحاسبية الاربعة الاتية:

المهنية مقابل السيطرة القانونية professional versus legal control

التوحيد مقابل المرونة Standardization versus flexibility

التحفظ مقابل التفاؤل Reservation versus optimism

السرية مقابل الشفافية Confidentiality vs. transparency . (Gray,1997) وعن طريق ما وضعه

من فرضيات بحثية لنظريته وهي:

H1: كلما ارتفع ترتيب البلد من حيث الفردية وانخفضت درجته من حيث تجنب عدم اليقين ومسافة السلطة , فمن المرجح انه يحقق درجة عالية من المهنية.

H2: كلما ارتفعت درجة البلد من حيث تجنب عدم اليقين ومسافة السلطة وكلما انخفضت درجته من حيث الفردية فمن المرجح أن تحقق درجة عالية من حيث التوحيد.

H3: كلما ارتفعت درجة الدولة من حيث تجنب عدم اليقين وانخفضت درجتها من حيث الفردية والرجولة فمن المحتمل أن تحقق درجة عالية من التحفظ.

H4: كلما ارتفعت درجة الدولة من حيث تجنب عدم اليقين ومسافة السلطة وكلما انخفضت درجتها من حيث الفردية والرجولة زادت الاحتمالية في تحقيقها درجة عالية من السرية. ( Chanchani&Willett,2004). وهنا حدد Gray تأثيرات الابعاد الثقافية وحسب Hofstede على القيم المحاسبية وضمن المستويات الواردة في الفرضيات الاربعة والذي استند في عملية تأثر الممارسات والقيم المحاسبية للدول على اساس ما تحققه من مستويات لأبعادها الثقافية (موجبة او سالبة) وكما يوضح لشكل (1).

Gray's Accounting Values	Hofstede's Cultural Dimensions			
	Power Distance	Individualism	Masculinity	Uncertainty Avoidance
Professionalism	Negative	Positive	No relationship hypothesized	Negative
Uniformity	Positive	Negative	No relationship hypothesized	Positive
Conservatism	No relationship hypothesized	Negative	Negative	Positive
Secrecy	Positive	Negative	Negative	Positive

الشكل (1) مستويات الابعاد المؤثرة في القيم والممارسات المحاسبية المصدر (Katarzyna Koleśnik,2013)

### اولا: المهنية مقابل السيطرة القانونية professional versus legal control

تعرف المهنية على أنها (تفضيل ممارسة الحكم المهني والحفاظ على التنظيم الذاتي للمهنة كبديل عن الالتزام بالمتطلبات القانونية الالزامية ومتطلبات الرقابة القانونية). ( Gray,1988 ). وهنا يمكن أن تكون المهنية على مستويين:

■ **المستوى الاول, مستوى الذاتي,** وهو أن يجري اصدر الاحكام المهنية ذاتيا عن طريق المؤسسات المهنية والتنظيمية والمهنية هي بعد اساسي لقيم المحاسبة بسبب حاجة المحاسبين للاعتماد على المهنية في اصدار احكامهم في عملية التقييم وجوانب الافصاح المختلفة في القوائم المالية, ويظهر تفضيل الادارة القياس المهني عند قيامها باتخاذ القرارات الادارية ويفضل كذلك العاملين القائمين بعملية القياس والافصاح عن المعلومات للمستثمرين عن طريق الالتزام بأهداف المؤسسة, وتظهر الاختلافات بين الدول المختلفة حول عملية اصدار الاحكام المهنية بسبب تواجد عوامل مختلفة ومن ضمنها المتطلبات القانونية والنظامية والممارسات المهنية المتعارف عليها. (Chanchani&Willett,2004).

■ **المستوى الثاني, المستوى التنظيمي وعملية التطوير للمحاسبين,** وفي حال النظر الى هذا المستوى نجد أن اميركا و بريطانيا تحققان درجة كبيرة من الحكم الذاتي والتنظيم للمهنة اكثر من الدول في اوربا وذلك عن طريق تأسيس المملكة المتحدة (بريطانيا) تنظيم خاص يستند الى فلسفة واستراتيجية خاصة حقيقية وعادلة وضمن متطلبات الحكم المهني والتطبيق للمعايير المحاسبية في حين وبسبب النزعة الفردية العالية وسيادة اللامركزية في

المانيا يمثل المحاسبون للقواعد ويرون ضرورة احترام سرية منظمة الاعمال ويعُدونها مؤشر عام للمهنية، اما في اليابان فيرى Gray أن قوة تدخل الحكومة وما تحققه الثقافة اليابانية من فارق واتساع في القوة للتسلسل الهرمي الوظيفي فيها تظهر السيطرة القانونية للدولة وتحكم الجهات الحكومية في الاعمال التجارية (الشرفاء، 2015). وهذا ما يحققه الاختلاف في طبيعة النظام القانوني للدول والتي يمكن التمييز بين نوعين من النظم القانونية السائدة وهي:

- **نظام القانون العام**، وضمن هذا النظام فإن القانون يتضمن عدد محدود وقليل من المواد القانونية وهي تتضمن احكام عامة لحالات ووقائع عامة ومحددة وتتولى المحاكم عملية التفسير لها وبموجب القضايا المقدمة لها حيث تمثل احكامها الجزء المكمل لنص القانون وهنا تعتمد الممارسات المحاسبية على الاحكام المهنية وحتى انها صنفت على شكل معايير محاسبية وتتمثل هذه النظم في إنكلترا ومن ثم بعد ذلك اميركا ودول الكومنولث البريطاني.

- **نظام القانون الروماني**، وعلى اساس هذا النظام فإن القانون يتضمن الاحكام التفصيلية والتي تطبق في مختلف الحالات لذلك نجد أن قانون الشركات يتضمن مبادئ المحاسبة وهو الذي يحدد شكل القوائم المالية وهذا النظام هو ما يطبق في اليابان ودول القارة الاوربية فيما عدى بريطانيا. (نسرين 2019). ويرى (مطير في كتابه المحاسبة الدولية) أن نظرة المجتمع للمحاسبة كمهنة يؤثر على الممارسة المحاسبية ويساعد على التطور والازدهار عن طريق ارتباطها بنظرة المجتمع الى المحاسبة ومنتسبها والاهمية التي تشغلها لعملية التنمية الاقتصادية والازدهار الاجتماعي مما يسلط الضوء على النوعية والقدرة لمن يلتحق بمهنة المحاسبة على النهوض والارتقاء، فمن الممكن للعوامل السياسية للدول أن تترك تأثيرها في نظمها المحاسبية وتطبيق القواعد والسياسات المحاسبية وبالاستناد الى الفرض الاساسي القائل: إن المفاهيم المحاسبية في أي بلد ترتبط بنوع النظام السياسي القائم فيه ففي الدول الديمقراطية تسود الحريات ويكون المجال واسعاً للتنمية المحاسبية بشكلها العام ويترك المجال للمنظمات والجمعيات والهيئات المهنية في اعداد واصدار المعايير المنظمة لعمل المهنة، اما في البلدان التي تستند انظمتها السياسية الى الاشتراكية فأنها تفضل أن يجري اعداد التقارير من قبل الشركات عن ما تتحمله من مسؤولية اجتماعية او قد تقوم بعض الحكومات بتأميم القطاعات الاقتصادية المهمة مثل قطاع النفط في فنزويلا. (مطير، 2002).

ولغرض الاستجابة للفرضية الاولى التي وضعها (Gray) وهي (كلما ارتفع ترتيب البلد من حيث الفردية وانخفضت درجته من حيث تجنب عدم اليقين ومسافة السلطة، فمن المرجح انه يحقق درجة عالية من المهنية). يلاحظ الباحث عدم ثبوت هذه الفرضية على واقع المحاسبة المالية في العراق وعن طريق ما حققه العراق من درجات لأبعاده الثقافية وحسب نموذج Hofstede والتي يوضحها الشكل (2) وعن طريق النظر الى الواقع التنظيمي للمحاسبة المالية في العراق والذي يستند الى الاساس القانوني والذي يتضح في سيطرة المؤسسات الحكومية على عملية التنظيم للمحاسبة المالية للعراق وخضوع الجهة المختصة في اصدار القواعد المحاسبية لسيطرة الحكومة والمتمثلة في مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق والذي يترأسه رئيس ديوان الرقابة المالية الاتحادي والذي يعد مؤسسة حكومية و الجهة الرقابية العليا في البلد، وكذلك عد النظام المحاسبي الموحد الصادر عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي لسنة 2011 النظام الوحيد والواجب الاتباع في عملية القياس والتسجيل والافصاح المحاسبي للوحدات الاقتصادية الهادفة الى الريح في العراق، فهو يتضمن التعليمات المحاسبية لعملية القياس المحاسبي ومنها عد الكلفة التاريخية هي المبدأ الوحيد لقياس قيمة الاصول وما يلحق به من تعليمات مثل التعليمات رقم (11) لسنة 1988 والخاصة بطريقة ونسب احتساب الاندثار على الاصول الثابتة، وهو يتضمن كذلك الارشادات الخاصة بعملية التويب والتسجيل في السجلات بواسطة تويب الحسابات المالية في دليل محاسبي ضمن مستويات متسلسلة ووضع الارشادات

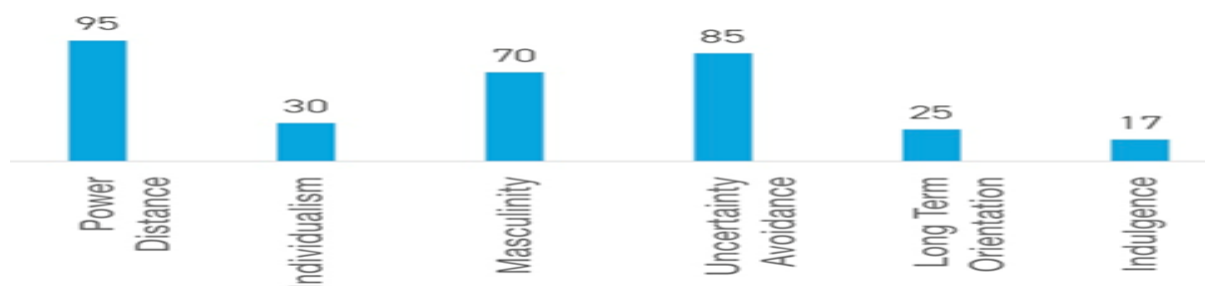
لعملية التسجيل في السجلات وتحديد انواع واشكال المستندات والسجلات المحاسبية وفي النهاية فهو يحدد شكل ومضمون القوائم المالية الواجبة الاعداد والتي هي الوسيلة الاساسية للإفصاح المحاسبي. لذلك فان الصفة المميزة للممارسات المحاسبية في العراق هي السيطرة القانونية مقابل المهنية القليلة , فلو قمنا بأسقاط درجات الابعاد للثقافة العراقية الظاهرة في الشكل (2) باتجاه نص الفرضية فأنها ستظهر تمثيلها الاتجاه المعاكس لها وكما في الجدول (1) والذي يوضح درجات الميول للابعاد الثقافية العراقية ومدى مطابقتها لنص الفرضية.

الجدول (1) درجات الميل للابعاد الثقافية العراقية ودرجة مطابقتها لنص الفرضية

التطابق مع الفرضية	درجة الميول للابعاد العراقية الشكل (2)	مستوى البعد الثقافي حسب نص الفرضية
غير مطابق للفرضية	30 (70-100)	ارتفاع الفردية
غير مطابق للفرضية	85	انخفاض تجنب عدم اليقين
غير مطابق للفرضية	95	انخفاض مسافة السلطة

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشكل (2)

ولذلك فأن الممارسات المحاسبية في العراق تسير بالاتجاه المعاكس للمهنية وهو السيطرة القانونية ولا يمكن اثبات هذه الفرضية عليها .



الشكل (2) درجات الابعاد الثقافية للعراق حسب نموذج Hofstede. المصدر: (Hofstede-insights.Com)

### ثانياً: التوحيد مقابل المرونة Standardization versus flexibility

يوضح Gray الثبات هو ان يجري استخدام ممارسات محاسبية متشابهة ومتطابقة بين الوحدات الاقتصادية والاستمرار عليها لفترة من الزمن, وهو ما يعاكس اتجاه المرونة في الممارسات المحاسبية والتي تستخدم للظروف الخاصة وان هذه القيمة المحاسبية مكونة من عنصرين الثبات الزمني في استخدام الممارسات المحاسبية وتوحيد التطبيق للسياسات المحاسبية بين الوحدات الاقتصادية (الشركات). و يرى (Stefan Stander & Buys) أن التوحيد هو تفضيل استخدام ممارسات محاسبية موحدة بدل من استخدام ممارسات محاسبية تتصف بالمرونة وامكانية التكيف بما يتفق مع احتياجات الوحدة الاقتصادية. (306: 2013). كما وتعكس هذه القيمة المفاضلة بين التوحيد للتطبيقات المحاسبية بين الشركات وبين التنوع في استخدام تطبيقات مرنة وحسب حالة كل شركة. (الشجيري, 2011: 293). كما ويشير (Arpun & Rodebugh) أن درجة النشاط التجاري الدولي والتي تحققت كنتيجة لزيادة عدد وحجم الشركات الدولية (المتعددة الجنسية) والتي تتبع لبلد معين تلعب الدور الرئيس في عملية تطوير القواعد المحاسبية الهادفة لتوحيد تقارير الشركات الاجنبية التابعة وإيجاد حلول لتوحيد اسعار تحويل العملات الدولية. (Arpun & Rodebugh, 1985: 22) وبما أن الاختلاف في البيئات الاقتصادية وفيما بين منظمات الاعمال نفسها هو امر قائم لا يمكن تجاهله فأن نتائج ذلك هو صعوبة او عدم امكانية ايجاد مبادئ محاسبية موحدة ومقبولة تحقق

الفائدة للجميع ويمكن تحقيقها في جميع الدول. ( Muller,1983: 62 ). واستنادا لدراسة Gray1988 فإن هناك تباين في عملية التوحيد في استخدام السياسات المحاسبية بين شركات الدولة الواحدة والشركات في الدول المختلفة, فيجد أن في فرنسا تخطط الدولة لإيجاد خطة محاسبية موحدة وهذا هو عكس ما موجود في ممارسات المحاسبة في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية من حيث وجود مرونة في اعتماد وتطبيق السياسات المحاسبية, ووجد في ألمانيا ومع ارتفاع الفردية وتحقيق درجة متوسطة من فارق القوى ودرجة عالية في عدم التأكد العالي فإن النظام المحاسبي الألماني يحقق معدل ثبات منخفض بالرغم من وجود بعض الانظمة الا انه يطلب من المحاسب أن يستخدم الحكم المهني, وهذا ما يضع ألمانيا في مستوى دون المتوسط في الثبات مقابل المرونة . اما ما يخص الممارسات المحاسبية في اليابان فإن تفضيل الشعب الياباني التقيد بالقانون يؤدي الى تحقيق مستوى مرونة منخفض وأن قوة القانون المحاسبي تجعل من عملية اتباع القواعد والمعايير عملية صارمة وهي تقلل من المخاطر في الاعمال التجارية وأن الممارسات المحاسبية في اليابان هي ذات درجة عالية من الثبات وتعارض بشدة المرونة فيها. (الشرفاء,2015: 21-22). ولغرض اختبار الفرضية الثانية لدراسة Gray وهي ( كلما ارتفعت درجة البلد من حيث تجنب عدم اليقين ومسافة السلطة وكلما انخفضت درجته من حيث الفردية , فمن المرجح ان تحقق درجة عالية من حيث التوحيد.) يجد الباحث امكانية اثبات هذه الفرضية على واقع الاساليب المحاسبية في العراق وذلك عن طريق الدرجات التي حققها ابعاد الثقافة العراقية التي تتضمنها الفرضية والموضحة بالشكل (2) وواقع الممارسات المحاسبية للبلد والتي هي متجهة في طبيعتها الى التوحيد والذي يتجسد في توحيد الممارسات المحاسبية عن طريق النظام المحاسبي الموحد وما يتصف به من صفات قانونية جعلت منه واجب الاتباع لجميع الشركات التي تعمل داخل البلد فنجد انه قد حدد الكلفة التاريخية على انها مبدأ القياس الوحيد لقياس قيمة الاصول والزم جميع الشركات بألتباع هذا المبدأ فهو بذلك يوحد اساليب القياس بين الشركات , وهو يضع كذلك الاطر الشكلية والعناصر المكونة للقوائم المالية وطريقة عرضها للجمهور ويلزم الشركات بألتباعها حرفيا وهو بذلك يحقق عملية التوحيد لأساليب الافصاح المحاسبي للشركات. ولو قمنا بأسقاط درجات ابعاد الثقافة العراقية على ما يتضمنه نص الفرضية يتبين انها تتطابق مع المستويات التي تضعها الفرضية لتحقيق مستوى التوحيد العالي وكما يظهر في الجدول (2).

الجدول ( 2 ) يوضح درجات الميول لأبعاد الثقافة العراقية وتطابقها مع الفرضية

التطابق مع الفرضية	درجة الميول لأبعاد العراقية الشكل ( 2 )	مستوى البعد الثقافي حسب نص الفرضية
مطابق مع الفرضية	85	ارتفاع درجة تجنب عدم اليقين
مطابق مع الفرضية	95	ارتفاع درجة مسافة السلطة
مطابق مع الفرضية	30	انخفاض درجة الفردية

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشكل (2)

ونظرا لتطابق درجات ابعاد الثقافة للبلد مع ما تضمنته الفرضية من مستويات وما يمثله واقع الممارسات المحاسبية فيه فإن الممارسات المحاسبية في العراق هي تتجه باتجاه التوحيد ويمكن اثبات الفرضية عليها.

### ثالثا: التحفظ مقابل التفاؤل Reservation versus optimism

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ( FASB ) التحفظ المحاسبي على انه (التعقل كرد فعل عن حالة عدم التأكد, لغرض التأكد وبصورة مطمئنة انه قد جرى الاخذ بعين الاعتبار المخاطر وحالات عدم التأكد التي ترافق بيئة الاعمال والاخذ بالحسبان المخاطر المتعلقة بالعمل). (SAFS(2),1980:15). ويشير مجلس مبادئ المحاسبة (APB)



وبموجب الاصدار الرابع (APB Stutmnt.NO4.1970) الى التحفظ المحاسبي على انه (عدم التأكد المحيط بعملية اعداد القوائم المالية والذي يجري عن طريقه عكس الرغبة العامة للاعتراف وبصورة مبكرة بالأحداث غير السارة والاعتراف باقل قيمة للدخل الصافي وصافي الاصول. (الغول،2018: 8). كما وقد اختلفت تعاريف الباحثين للتحفظ المحاسبي بسبب اختلاف وجهات النظر والتركيز على الممارسات والاجراءات المحاسبية التي يمكن ان تتأثر بالتحفظ المحاسبي وكما يبين الجدول (3).

الجدول (3) تعريف الباحثين للتحفظ المحاسبي وعلاقته بالإجراءات المحاسبية

مصدر التعريف	نص التعريف	الاجراءات المحاسبية
Basu,1997	الاعتراف بالأنباء غير الجيدة بشكل اسرع من الانباء الجيدة	التركيز على وظيفة الاعتراف بالأحداث
Watts,2003	التحقق من الايراد والاعتراف به بشكل يفوق التحقق من المصروف	التركيز على فقرة الاثبات
Felthaman &Ohlson,1996:	الفرق بين القيمة السوقية لحقوق الملكية وبين القيمة الدفترية لها بشرط ان لا تكون تساوي صفر في الامد البعيد وبما يضمن بقاء القيمة السوقية اعلى من القيمة الدفترية	التركيز على نتائج اعمال الشركة وما يظهر في قوائمها المالية
Hendriksen,1982	هو القيد عند العرض للبيانات في القوائم المالية عن طريق ميول المحاسب نحو ادراج القيم الادنى للأصول والايادات وادراج الالتزامات والمصروفات وفق احكام عدم التأكد التي ترافق بيئة الاعمال	التركيز على نتائج اعمال الشركة وما يظهر في قوائمها المالية
ياسين, 2008	هو التقرير عن اقل قيمة للأصول والايادات قدر المستطاع والتقرير عن الالتزامات والمصروفات بأعلى قيمة ممكنة أي التعجيل بعملية الاعتراف بالمصاريف وتأجيل عملية الاعتراف بالإيرادات	التركيز على تبني النظرة التشاؤمية في الممارسات المحاسبية

المصدر: (اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر اعلاه)

وعن طريق التعاريف الأتفة الذكر يرى الباحث أنَّ التحفظ المحاسبي هو ناتج عن الميول لدى المحاسبين في اعتماد الحيطة والحذر في عملية القياس المحاسبي للأصول والخصوم والايادات والمصروفات من قبل المحاسبين وكذلك في عملية الافصاح المحاسبي عن نتيجة النشاط للوحدة الاقتصادية , وذلك عن طريق تقييم الاصول والايادات بأدنى قيمة ممكنة وتقييم الالتزامات والمصروفات بأعلى قيمة ممكنة واعتماد التوقيت المناسب للاعتراف بالإيرادات والمصروفات. وهنا تجدر الإشارة الى وجود تقسيمات متعددة للتحفظ المحاسبي ظهرت بسبب التباين في وجهات النظر بين الباحثين الا انها تتفق وبشكل معقول فيما بينها من حيث المعنى والمضمون.(الغول،2018: 16). ويوضح الشكل (4) تقسيمات التحفظ المحاسبي.

## الجدول (4) تقسيمات التحفظ المحاسبي

التقسيمات	البيان
التحفظ المشروط والتحفظ غير المشروط	<p>- <b>التحفظ المشروط Conditional Conservatism</b> وهو ان يعتمد التحفظ على وقوع الحدث, أي ان يتم اجراء عملية تخفيض القيم الدفترية بسبب حدوث وقائع غير ملائمة وبدرجة كافية.</p> <p>- <b>التحفظ غير المشروط Un Conditional Conservatism</b> وهو ان يكون التحفظ مستقلا عن حدوث الوقائع, أي أن ينتج التحفظ بسبب الممارسات والاجراءات المحاسبية التي تستخدمها الوحدة الاقتصادية في عملية القياس والتسجيل للأصول وبقيم دفترية اقل من قيمها السوقية وعلى مدار عمرها الانتاجي وبالطريقة التي تسبب حدوث شهرة غير مسجلة.</p>
التحفظ الالزامي والتحفظ الاختياري	<p>- <b>التحفظ الالزامي Mandatory Conservatism</b> وهو التحفظ الناتج عن الالتزام بالمبادئ والمعايير المتحفظة والتي تتصف بصفة الالزام في التطبيق.</p> <p>- <b>التحفظ الاختياري Voluntary Conservatism</b> وهو التحفظ الذي يكون للإدارة الدور الاساسي والفاعل في تحديده عن طريق قيامها بالاختيارات بين البدائل للطرق المحاسبية المتاحة لأجراء عمليات القياس والافصاح وهي ما يسمى الاختيارات المحاسبية المتحفظة.</p>
تحفظ الميزانية وتحفظ الربح	<p>- <b>تحفظ الميزانية Balance Sheet conservatism</b> وهو التقدير بالنقص لقيمة حقوق الملكية الدفترية.</p> <p>- <b>تحفظ الربح Earnings Conservatism</b> وهو السرعة التي يمكن ان تنعكس فيها الاخبار السيئة على الارباح بالمقارنة مع الاخبار الجيدة</p>

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على (كتاب التحفظ المحاسبي, رشا الغول, 2018)

ويرى الباحث اننا لو اخذنا بنظر الاعتبار التأثير الثقافي في ممارسة التحفظ المحاسبي عن طريق الاستجابة للفرضية الثالثة التي وضعها Gray وهي ( كلما ارتفعت درجة الدولة من حيث تجنب عدم اليقين وانخفضت درجتها من حيث الفردية والرجولة فمن المحتمل ان تحقق درجة عالية من التحفظ). وعن طريق اسقاط مستويات الابعاد للثقافة العراقية وحسب دراسة Hofstede والتي يوضحها الشكل (2) نجد أن هذه المستويات هي مطابقة لما وضعته الفرضية من مستويات لبعدي تجنب عدم اليقين والفردية مع وجود الاختلاف لبعدي الذكورية وكما يوضح الجدول (5) .

الجدول (5) درجات ميل الثقافة العراقية وتطابقها مع الفرضية الثالثة

التطابق مع الفرضية	درجة الميول للأبعاد العراقية الشكل (2)	مستوى البعد الثقافي حسب نص الفرضية
مطابق مع الفرضية	85	ارتفاع درجة تجنب عدم اليقين
مطابق مع الفرضية	30	انخفاض درجة الفردية
غير مطابق مع الفرضية	70	انخفاض درجة الرجولة (الذكورية)

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشكل (2)

وعليه وعلى الرغم من عدم تطابق مستوى الميول للثقافة العراقية لبعد الذكورية والبالغة درجته (70) درجة مع ما تتطلبه الفرضية من مستوى منخفض ومع الاخذ بنظر الاعتبار تأثير البعدين الاخرين فإن الممارسات المحاسبية في العراق هي تميل الى التحفظ المحاسبي والذي يتضح عن طريق الواقع التنظيمي لمهنة المحاسبة في العراق وما يفرضه النظام المحاسبي الموحد من مبادئ متحفظة مثل الاستمرار في استخدام مبدأ الكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي.

#### رابعاً: السرية مقابل الشفافية Confidentiality vs. Transparency

يضع Gray مفهوم السرية عن طريق تعريفها بأنه المنهج الحذر في الافصاح عن البيانات والمعلومات المحاسبية وانها من السمات الاساسية للمحاسبة التي تقع تحت تأثير الادارة وتحكمها في نوعية وكمية البيانات التي يفصح عنها للمستخدم الخارجي وان الحذر الذي يسود في الكثير من منظمات الاعمال يؤدي الى الكشف عن الحد الأدنى من المعلومات في الفوائم المالية، في حين يرى ان الشفافية هي الكشف وبصورة كاملة عن الواقع المالي الحقيقي للشركة وهي تتطلب ان تمتلك المعلومات والبيانات القدرة على عكس الواقع الفعلي للشركة. (الشرفاء، 2015). ويرى (الشيرازي) أن تزايد دور الاسواق المالية اقتصادياً اكسب الشفافية الاهتمام من حيث اهميتها في جعل هذه الاسواق اكثر عدالة وعن طريق توفير الفرص المتكافئة لجميع المستثمرين في الحصول على المعلومات المناسبة لتوجيه استثماراتهم وهذا ما يعطي هذه الاسواق مناخ استثماري ملائم ويزيد من ازدهارها. (الشيرازي، 1990). فكلما ارتفع مستوى الشفافية كلما ارتفعت درجة الاحساس لدى المستثمرين بوجود العدالة والمساواة في السوق المالي، وهو بدوره يزيد توجه المستثمرين لتقديم رؤوس الاموال. (Gregory & Linon, 2003). ولغرض تحديد مقدار التأثير للأبعاد الثقافية على مستوى السرية في الافصاح عن المعلومات وضع Gray الفرضية الرابعة في دراسته والتي تنص على (كلما ارتفعت درجة الدولة من حيث تجنب عدم اليقين ومسافة السلطة وكلما انخفضت درجتها من حيث الفردية والرجولة زادت الاحتمالية في تحقيقها درجة عالية من السرية). فقد اثبتت هذه الفرضية عن طريق ايجاد العلاقة الطردية بين مستويات ابعاد الفردية والذكورية مع درجة الافصاح المحاسبي، والعلاقة ذات الاتجاه العكسي مع مستوى الافصاح المحاسبي ومستويات البعدين تجنب عدم اليقين وفارق السلطة وان البعدين تجنب عدم اليقين والفردية هما اكثر الابعاد الثقافية ترابطاً مع الافصاح المحاسبي. (بن لاغة محمد، 2019). ويستنتج (Doupnik) أن الانعكاسات التي تضعها القيم المحاسبية الاربعة على النظام المحاسبي للدولة هي تنحصر في العناصر الثلاثة التي قدمها (Gray & Radebaugh) وهي السلطة (الحكم) وهي المسؤولة عن التنظيم والتوحيد للممارسات والقواعد المحاسبية وعمليات التقييم والافصاح المحاسبي، وأن المهنية والتوحيد هما القيمتين المحاسبيتين التي تحققان الصلة الاكبر بعملية التنظيم المحاسبي وفرض التطبيق لها وأن خاصية التحفظ هي اكثر صلة بعملية القياس المحاسبي وأن خاصية السرية هي الاقرب لعملية الافصاح المحاسبي. (Doupnik, 2004). ويرى الباحث وعن طريق اسقاط درجات

مستويات الابعاد الثقافية للعراق والمبينة في الشكل (1-2) على المستويات التي وضعتها الفرضية انفة الذكر أن هذه المستويات تتطابق من ناحية الابعاد الثلاثة التي تتضمنها (تجنب عدم اليقين ومسافة السلطة والفردية) والتي حققت (95,85,30) درجة على التوالي ولا تطابق مع مستوى بعد الذكورية وهو البعد الرابع للفرضية والذي حقق (70) درجة وكما يوضح الجدول (6) لذا وبالاستناد الى الفرضية وبالاعتماد على تأثير الابعاد الثلاثة الاولى وبغض النظر عن تأثير البعد الاخير فان هناك انخفاض في مستوى الافصاح المحاسبي في العراق وان الممارسات المحاسبية المتعلقة بالافصاح المحاسبي هي تميل الى السرية اكثر من ميلها الى اتباع الشفافية في الافصاح عن المعلومات المحاسبية .

الجدول (6) درجات ميول الثقافة العراقية وتطابقها مع الفرضية الرابعة

التطابق مع الفرضية	درجة الميول للأبعاد العراقية الشكل (2)	مستوى البعد الثقافي حسب نص الفرضية
مطابق مع الفرضية	85	ارتفاع درجة تجنب عدم اليقين
مطابق مع الفرضية	95	ارتفاع درجة مسافة السلطة
مطابق مع الفرضية	30	انخفاض درجة الفردية
غير مطابق مع الفرضية	70	انخفاض درجة الرجولة

المصدر : اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشكل (2)

وهنا يمكن لنا ان نلخص ما جاء به Gray في دراسته عن طريق التلخيص للفرضيات الاربعة التي بنيت عليها وبيان مقدار تأثر هذه الفرضيات بمستويات الابعاد الثقافية التي اعتمدها ومدى تأثير مستويات هذه الابعاد على الممارسات المحاسبية فنلاحظ ان بعدي تجنب عدم اليقين والفردية هما البعدين ذات التأثير الاكثر اهمية على الممارسات المحاسبية بينما نجد أن البعدين مسافة السلطة والذكورية هي الاقل تأثير واهمية على الممارسات المحاسبية , فرى المجتمعات التي ترتفع فيها درجة البعد لتجنب عدم اليقين تتميز بدرجة ضعيفة من المهنية وهذا يدل على ان المحاسبين فيها لا يتمتعون بحرية اتخاذ القرارات وممارسة المهنية وان هناك مجال ضيق لاستخدام احكامهم الشخصية كون أن القواعد والتطبيقات المحاسبية هي مكتوبة ومعدة مسبقا على شكل قوانين وتعليمات وهذا ما سوف يجعل من عملية التوحيد المحاسبي هي المسيطرة بمقابل المرونة وان التطبيقات المحاسبية هي اكثر تحفظا وبالخصوص التطبيقات المتعلقة بالقياس المحاسبي كون أن المجتمع الاكثر تحفظا هو ذات نظرة تشاؤمية باتجاه المستقبل , وفي الوقت نفسه فان سرية الافصاح المحاسبي سوف تحقق درجة عالية كون أن الافراد في هذه المجتمعات يسعون دائما الى تقليص دائرة التداول للمعلومات.

اما فيما يخص المحاسبين في المجتمعات الفردية فأنهم يملكون الحرية الاكبر في ممارسة احكامهم في التطبيقات المحاسبية وهم يملكون التنظيم الذاتي (المهني) لها وهذا ما يحقق مستوى عالي من المرونة والتنوع في الممارسات المحاسبية وهذه المجتمعات هي اكثر شفافية في الافصاح المحاسبي .

## المبحث الثاني

### تقرير مراقب الحسابات الخارجي

#### 1. مفهوم وتعريف تقرير مراقب الحسابات الخارجي

#### The concept and definition of the external auditor's report

إنَّ الهدف من إجراء عملية التدقيق للبيانات المالية هو إعطاء مراقب الحسابات رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة وموثوقية البيانات المالية المقدمة من قبل الشركة في قوائمها المالية ومدى ملائمة اعدادها للمعايير والسياسات المحاسبية المعترف بها . وهو ما يساعد جهات متعددة في الاستفادة من هذه القوائم في اتخاذ قراراتها المالية والاقتصادية المختلفة . فقد يرى البعض أن البيانات المالية المقدمة من قبل الشركة تفتقر للمصداقية بسبب عدم امتلاكهم القدرة الشخصية على التأكد منها. مما جعلهم يعتمدون وبشكل اساسي على التقرير الذي يصدره مراقب الحسابات في تحقيق ذلك. فهو الناتج عن عملية التدقيق والذي يعرض عن طريقه رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتائج عمل المنشأة خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية تلك الفترة.(محمد,2014). وعرف المجمع العربي للمحاسبين في نشرته لعام 2008 تقرير مراقب الحسابات بأنه ((الوثيقة الصادرة عن الشخص والذي يكون مؤهلاً لأبداء الرأي الفني المحايد الذي يهدف الى إبلاغ مستخدمي المعلومات بدرجة التطابق بين المعلومات المحاسبية ومعايير إبلاغ مالي محددة. لهذا فإن Precision، لوسيط أو وسيلة الاتصال لنقل المعلومات والنتائج والحقائق ورأي المراقب بالشكل الواضح والمفهوم وتوضيحها للمستخدمين المهمين)) (المجمع العربي للمحاسبين، 2008). ويرى الباحث أنَّ هذا التعريف يوضحان التقرير هو عبارة عن مستند رسمي يصدره الشخص المؤهل شخصياً وعلمياً ويحمل ثقة المستخدمين والمستفيدين يعزز ثقتهم في البيانات التي تحتويها القوائم المالية .

#### 3- أهمية تقرير مراقب الحسابات الخارجي importance of the external auditor's report

تتبع أهمية تقرير مراقب الحسابات من أهمية مهنة التدقيق لجميع المستفيدين منها والتي اكتسبت أهميتها الأساسية من الحاجة الى تقليص فجوة البعد بين فيما بين الادارة والمستفيدين مما تعده من قوائم مالية وتأكيدات . فإن المنشأة هي مجموعة من عوامل الانتاج التي تتظافر كلها من أجل تحقيق الاهداف وأن كل عامل منها لوحد او أكثر من الاطراف المنشأة وهي (الادارة , حملة الاسهم, المقرضون , العملاء والمجهزون , حملة السندات , العمال , المجتمع الخارجي) وبما أن الادارة هي المسؤولة عن تنسيق عوامل الانتاج التي تعود ملكيتها للأطراف الاخرى وتقديم التقارير الدورية ونشرها لباقي الاطراف حتى يتمكن كل طرف منها من الوقوف على مدى التزام الادارة بأداء التزاماتها ووظائفها وحسن استخدامها للصلاحيات المخولة لها , كما وان أصحاب حقوق الملكية في ظل اسلوب الوكالة في الادارة يستخدمون الطرق كافة للحد من التصرفات غير الصحيحة للإدارة .ومما سبق يظهر أن تقرير مراقب الحسابات الخارجي يكسب اهميته عن طريق الاتي: مستند رسمي وموثوق فيه مطلوب عند جميع الاطراف التي تهتم في التعرف على الاداء الاداري والمالي للمؤسسة . ووسيلة ذات فاعلية لعرض كافة الاثار الفعلية والمحتملة للعمليات التي تجريها المؤسسة

- 1- يمكن للهيئة العامة للمساهمين ترتيب أمور هامة بالاستناد الى تقرير مراقب الحسابات مثل:
  - المصادقة على البيانات المالية او اتخاذ القرارات بشأن تعديلها .
  - اقرار كيفية التصرف في الارباح القابلة للتوزيع او اعادة النظر فيها .
  - إبراء ذمم ومسؤوليات اعضاء مجلس الادارة أو اتخاذ قرارات معاكسة
- 2- يعدُّ الاساس في ربط الضريبة في نتيجة نشاط المؤسسة

1- يعدُّ المستند الرسمي الذي يجري عن طريقه تحديد والزام مراقب الحسابات بمسؤوليته القانونية. (محمد, 2014)

#### 4. أنواع الرأي في تقرير مراقب الحسابات الخارجي

نصت المادة (136) من قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 على (على مراقب الحسابات ان يدلي برأيه حول الحسابات الختامية للشركة المساهمة امام هيئتها العليا...الخ) وبما أن رأي مراقب الحسابات في صحة وموثوقية البيانات المالية التي خضعت لرقابته وتدقيقه هو يختلف باختلاف النتائج التي تحققت عن طريق قيامه بأعمال المراقبة والتدقيق كون أن درجة تأثر رأي المدقق تخضع لما يحصل عليه من أدلة وبراهين حول عدالة وصدق هذه البيانات , فقد وضعت المعايير الدولية معيار (ISA 700) وأدلة التدقيق المحلية (العراقية) دليل التدقيق رقم (2) لسنة (1999) أربعة أنواع من الرأي والتي يمكن أن يتضمنها التقرير ويتصف بصفقتها وهي (الرأي غير المقيد, الرأي المقيد, الرأي السلبي والامتناع عن الرأي) والتي سيتم توضيحها وكما يأتي:

**اولا : الرأي غير المقيد (غير متحفظ) (Unrestricted opinion (unreserved)** , تضمن دليل التدقيق العراقي رقم 2 والخاص بتقرير مراقب الحسابات الصادر عن مجلس معايير المحاسبة والتدقيق في جمهورية العراق بأن يقوم مراقب الحسابات بإعطاء رأي غير متحفظ عندما تتحقق لديه القناعة التامة بأن القوائم المالية وما تحتويه من بيانات تمنح صورة عادلة وواضحة استنادا الى مجموعة مقومات وأهمها :

1- إنَّ اعداد القوائم المالية وما تحتويه من بيانات قد جرى وفقا للسياسات المحاسبية المقبولة وأنها متطابقة مع السياسات المستخدمة في السنة السابقة

إنَّ الادارة قد التزمت بالقوانين والانظمة عند اعداد القوائم المالية

2- أن تكون الصورة الاجمالية التي عرضت فيها القوائم المالية متفقة مع ما معروف من قبل المدقق عن نشاط عمل الشركة

3- إنَّ الايضاحات المرفقة تبين عن المواضيع المهمة التي يجب ان تعرضها القوائم المالية

4- إنَّ التغيير في استخدام المبادئ المحاسبية من قبل الشركة وما حققته من نتائج موضح في البيانات المالية .

**ثانيا: الرأي المقيد (المتحفظ) (Restricted opinion (conservative)** , هو الرأي الذي يبين عدم وجود أخطاء جوهرية وأن البيانات المالية ككل ومن جميع جوانبها المادية لا تحمل التحريف بالصورة التي يمكن أن تكون مضرّة للمستفيدين منها. كما ولو إنَّ البيانات المالية لم تحضر حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها او أن هناك قيودا غير ذات اهمية لعمل المراقب قد وضعته الظروف وهذه الظروف ليس لها أهمية مادية قد يترتب عليها إعطاء رأي آخر . كون أن البيانات المالية هي مازالت تعبر عن عدالة المركز المالي ونتيجة النشاط للشركة وأن تقرير مراقب الحسابات هو تقرير إيجابي(التميمي 2006). وتشرط الفقرة (6) من الدليل رقم (2) ان يذكر مراقب الحسابات في حالة اصدار رأي متحفظ كافة الاسباب وما تضعه من أثر على البيانات المالية على ان يجري ذكر ذلك في فقرة خاصة وهي تسبق فقرة الرأي في النموذج في التقرير الايجابي.

**ثالثا : الرأي السلبي (Negative opinion)**, ويصدر هذا النوع من التقرير في حالة اذا استنتج مراقب الحسابات أن هناك امورا تستدعي رأيا سلبيا (معاكس) لتحقيقه من أن هناك اخطاء جوهرية لها تأثير على صحة وموثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية . وانه لاحظ خروجها جوهريا وشاملا عن الاطر المحاسبية (الدولية, المحلية) وان هذه البيانات لا تفصح عن المركز المالي للمؤسسة ولا عن نتيجة نشاطها بصورة صحيحة(نصر علي وشحاته, 2013). وقد وضع الدليل العراقي رقم (2) نموذج لفقرة الرأي في التقرير السلبي وفق المرفق رقم (5) وكما يأتي:

((في رأينا , ونظرا للتحفظات والملاحظات المشار اليها انفا فأن البيانات المالية لا تظهر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة كما في 31/ كانون الاول/ ونتائج نشاطها وتدقيقاتها النقدية بذات التاريخ))  
 رابعا : الامتناع عن ابداء الرأي **Refrain from expressing an opinion** , يلجأ مراقب الحسابات الى هذا النوع من الرأي عندما يكون الاثر المتوقع للقيود التي تفرض على عملية ونطاق التدقيق جسيمة وان هناك درجة عالية من عدم التأكد لدى المراقب بحيث انه لم يتمكن وعن طريق عمله أن يتحصل على الادلة والقرائن الكافية والمناسبة التي تساعد في ابداء رأيه في البيانات المالية .وفي هذه الحالة فأن المراقب أمام خيارين أما الاعتذار عن قبول مهمة التدقيق أو الامتناع عن ابداء الرأي حول البيانات المالية وعلى المراقب أن يوضح نوع التقييد على عمله ونطاق إجراءاته . وربما يسأل البعض عن ما هو الفرق بين الراي السلبي والامتناع عن ابداء الرأي من قبل المراقب ؟  
 والجواب هو أن كلا الرأيين يمثلان أشد انواع الخطورة على المؤسسة الخاضعة للتدقيق , فإصدار الرأي السلبي يتطلب حصول مراقب الحسابات على دليل مادي ذات تأثير جوهري على البيانات المالية يعزز به رأيه السلبي .اما الامتناع عن ابداء الراي فقد يلجأ اليه مراقب الحسابات عندما لا يستطيع أن يطبق معايير التدقيق ولأي أسباب كانت لذلك فلن يكون لديه دليل كافي لأبداء الرأي السلبي في صحة وموثوقية البيانات المالية . ويضع الدليل العراقي رقم (2) في الملحق رقم (6) نموذج التقرير الذي يجب على مراقب الحسابات أن يستخدمه في حالة الامتناع عن ابداء رأيه

### المبحث الثاني

#### مفهوم قيمة الشركة وطرق تحديدها

#### 1- مفهوم وتعريف قيمة الشركة Concept and definition of company value

في الغالب تعتمد الصفقات التجارية على عملية تحديد السعر , أي السعر الذي سوف يدفعه المشتري للبائع في العملية التجارية, كون أن تحديد قيمة الشيء الخاضع للتبادل أي تحديد ثمنه, وهنا يمكن عد القيمة بصورة عامة هي تحديد ثمن الشيء بالاستناد الى معايير معينة, ومفهوم القيمة يرتبط بمعاني متعددة وهي ترتبط بالشكل الذي يجري عن طريقه التبادل لشيء معين او سلعة محددة من قبل الاخرين وهذا يدل على انها تمثل قدرة السلعة على تحقيق المنفعة عن طريق سد او اشباع الحاجة. (الشريفي, 2009: 7). ويرى (Cam) انه بالاستناد الى النظرية الاقتصادية التقليدية المعاصرة والتي تتكون الفكرة العامة فيها على أن قيمة السلعة هي تساوي الاشباع الحاصل للشخص والنتائج عن استهلاكه لآخر وحدة, فانه يقصد بالقيمة هي القيمة الاقتصادية المرتبطة بمقدار الميول لدى الافراد نحو مفردات معينة بالمقارنة مع المفردات الاخرى عن طريق المنافع المتوقع الحصول عليها. (Cam, 2000). وهناك مفاهيم متعددة يجب أن يستند اليها المحاسبون في توحيد الرؤيا لوضع التعريف الملائم لقيمة الشركة وهذه المفاهيم يوضحها الجدول (1).

الجدول (1) مفاهيم القيمة والتعريف المحاسبي لها

المفهوم	التعريف
القيمة البيعية <b>Selling value</b>	وهي قيمة التصفية أي القيمة التي يمكن الحصول عليها جراء بيع اصول الشركة مطروحا منها كل المصاريف اللازمة لتحقيق البيع وتسديد الالتزامات. (سميرة, 2010)
القيمة الجارية <b>Current value</b>	هي القيمة التي يجري احتسابها على اساس الاسعار الجارية وما يحيط بها من ظروف وذلك عن طريق الاسعار القياسية. (سلمان, 2015).
القيمة الاستبدالية <b>Replacement value</b>	وهي قيمة التبادل او السعر السائد للتبادل أي انها تتمثل بالكلفة او القيمة او أي مقاييس اخرى يمكن أن تستند عليها عملية التبادل بين طرفين مستعدين وراغبين ومطلعين. (سميرة, 2010).
قيمة السوق <b>Market value</b>	وهي المبلغ الذي يتم دفعه للحصول على السلعة او الخدمة من الاسواق في وقت محدد. (الجوري, 2009).

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر انفة الذكر

وعن طريق بلورة المحاسبين للمفاهيم اعلاه يمكنهم تحديد رؤيا واضحة بهدف وضع تعريف محاسبي لقيمة الشركة, فيعتبر "Pablo" انه يمكن تعريف قيمة الشركة عن طريق الاختلاف بين السعر الذي يحدد من قبل البائع والمشتري لأسهم شركة معينة. والذي لا يتأثر بأسعار الاسهم فقط وإنما بمقدار توافقه لتحديد القيمة, وهذا يدل على أن قيمة الشركة تحددتها القيمة السوقية لأسهمها في الاسواق المالية وهو السبب الاساس لأي شركة في أن تعظم قيمة هذه الاسهم بسبب زيادة القيمة تباعا. (Pablo,2007). قد عرف "Doron" قيمة الشركة بأنها مقدار التدفقات النقدية التي يتوقع أن يحصل عليها المساهمين عن طريق استثمار اموالهم في اسهم شركة معينة, أي أن قيمة الشركة تحددتها قيمة اسهمها في الاسواق المالية وأن قيمة الشركة تحدد بمقدار القيمة السوقية للسهم الواحد مضروباً بعدد الاسهم المكتتب بها. (Doron,2010). اما تعريف القيمة من وجهة نظر المستثمرين فتعرف على انها السعر الذي يسعى المستثمر لدفعه من اجل الحصول على موجود معين (سهم) حيث يعدّ المستثمر قيمة العادي هي مؤشر القياس لقيمة الشركة. (الهاشمي, 1998)

### 3. العوامل المؤثرة على قيمة الشركة

- 1- **حجم الشركة size of the company** , يؤثر حجم الشركة تأثيراً كبيراً في تحديد قيمتها, فالشركة الكبيرة هي تمتلك اصول تشغيلية توازي حجمها وهذا بدوره يصنع معنى ان الشركة ذات قيمة عالية بسبب ما تملكه من اصول.
- 2- **جودة المنتج Quality of the product** , ويفسر هذا العامل بمقدار ميول ورضى الزبائن حول منتجات الشركة ومقدار مساهمتها في سد احتياجاتهم وهذا ما يجعل جودة المنتج من العوامل الاساسية والمؤثرة على الشركة ككل كذلك ما يترتب عليه من زيادة في مبيعات الشركة وما ينتج عنه من زيادة في الايرادات ومن ثم زيادة الارباح وما ينتج عنه من انعكاس على قيمة واسعار اسهم الشركة في السوق المالية وهو ما يسبب ارتفاع قيمة الشركة.
- 3- **القطاع الذي تعمل فيه الشركة The sector in which the company operates** يشكل نوع القطاع الذي تعمل فيه الشركة عامل اساس في سعيها لامتلاك الخبراء المختصين ووسائل عمل متطورة وتكنولوجيا حديثة وايدى عاملة تتناسب وطبيعة اعمالها.
- 4- **التكنولوجيا الحديثة Modern technology** , يعدّ امتلاك التكنولوجيا الحديثة من قبل الشركة عامل مهم في رفع مستوى انتاجيتها, فمن الملاحظ أن الشركات التي اعتمدت التكنولوجيا الحديثة والمتطورة قد تقدمت في مجال اعمالها وحققت اتساع في رقعتها الجغرافية في حين أن الشركات التي لم تتبنى التطور التكنولوجي تخلفت كثيراً عن مثيلاتها. فان التطور التكنولوجي يساهم في رفع لكفاءة الانتاجية والاستغلال الامثل للموارد وزيادة الانتاج وتقليل الكلف مما يساهم في رفع مقدار الايرادات وتحقيق الارباح وهذا ما سوف يؤثر على قيمة الشركة.
- 5- **هيكل راس المال العامل للشركة The working capital structure** , يعدّ راس المال العامل للشركة عامل مهم في تحديد قيمتها, فالشركة التي يكون راس مالها مملوك بالكامل هي لا تتحمل اعباء مالية متمثلة بتسديد الديون والفوائد المستقبلية المتعلقة بها وأن الشركات التي يعتمد هيكل راس المال فيها على مبالغ القروض والديون فأنها تعاني من تبعات تلك الديون من تسديد اقساطها وفوائدها وما يتعلق بها من التزامات يفرضها المقرضون وهذا ما يترك تأثيره على قيمة الشركة.
- 6- **البيئة الاجتماعية التي تعمل فيها الشركة The social environment** , أن توفر البيئة الاجتماعية الجيدة عن طريق القوانين والانظمة التي تنظم عمل الشركات واسس الاستثمار فيها وتنظم عمل لقطاع داخل الاقتصاد القومي للبلد يساهم وبشكل فعال في ازدهار عملية الاستثمار المالي في الشركات وهو ما يساعد في رفع قيمة هذه الشركات.



#### 4. معايير تحديد قيمة الشركة ,Criteria for determining the value of a company

تتحكم مجموعة من العوامل والمعايير في عملية تحديد قيمة الشركة وذلك بحسب الجهات والاطراف المهتمة بها والاطراف التي تقوم بعملية القياس والتحديد, فهناك عوامل ومعايير شخصية وهي تستند الى مبدأ المنفعة بين البائع والمشتري وعمول اقتصادية وهي تتبع الندرة الاقتصادية وعوامل نفسية وهي تتعلق بالشهرة التي تملكها الشركة وكما يأتي:

**اولا: المعايير الشخصية Personal standards**, إن عملية التحديد لقيمة أي سلعة او خدمة تجري ابتداءً بعملية التفاوض ومن ثم الاتفاق بين البائع والمشتري وهذا ما يتحكم به العوامل المرتبطة بالرغبة والمنفعة. فأن البائع يطمح الى بيع سلعته بأعلى قيمة ممكنة, في حين يطمح المشتري في شرائها باقل قيمة ممكنة, وان ما ينتج في عملية التفاوض الاقتصادي من سعر متبادل هو من يحدد قيمة السلعة. (Berkham,2010). كما وان تحديد القيمة وفق المعيار الشخصي هو يتأثر بعاملين هما:

■ **العامل الاقتصادي The economic factor**, وهو ما يعرف بعامل الندرة وهو من اكثر العوامل المؤثرة في تحديد قيمة الشركة, ذلك كون أن انفراد الشركة في السوق عن طريق انتاج وتوزيع منتجاتها اكثر من باقي الشركات الاخرى يؤدي الى ارتفاع القيمة السوقية لها. (Marvin,2007: 7).

■ **العامل النفسي Psychological factor**, وهو ما تملكه الشركة من شهرة في مجال عملها وهي من العوامل المهمة لجذب المشتري كون انه يوافق على دفع القيمة الاعلى للشركة التي تتمتع بشهرة واسعة, كما وان لإيجابية مواقف الاخرين اتجاه الشركة تأثير واضح على قيمتها مثل المصارف والمجهزين وسمعة الشركة الجيدة لدى المؤسسات الحكومية. (مشكور, 2011)

**ثانيا: المعايير المحاسبية Accounting standards**, وهي الطرائق التي تستند في عملية تحديد قيمة الشركة الى المعلومات والبيانات التي يوفرها النظام المحاسبي حول المركز المالي ونتيجة النشاط والتدفقات النقدية للشركة وهناك عدة معايير وانواع لقيمة الشركة محاسبيا وأهمها:

1- **القيمة الاسمية Face value**, وهي القيمة التي تحدها القوانين الخاصة بالشركة او القانون العام. وهذا ما يجري في العديد من الدول عن طريق قوانين الاسواق المالية او بواسطة قوانين الشركات فيها وكما في قانون الشركات العراقي رقم 21 لسنة 1997 المعدل المادة (30) والتي تنص على (القيمة الاسمية للسهم دينار واحد, ولا يجوز اصداره بقيمة اسمية اعلى او ادنى). فعادة ما تقوم الشركات بإصدار اسهمها بقيمة اسمية صغيرة بهدف تحقيق قدر معقول من السيولة عن طريق جذب عدد اكبر من المشتريين ومن ثم الاكتتاب بأكبر قدر ممكن من الاسهم, كما وان القيم الاسمية هي ما يدفعه المستثمر بهدف الحصول على السهم الواحد للشركة عند الاكتتاب والذي تحدده سياسات الشركة. (الججاوي والمسعودي والسعدي, 2016). في حين يرى "Berkham" أن القيمة الاسمية هي تمثل رأس المال في الشركة المساهمة عند بداية تأسيسها عن طريق الحصص او الاسهم التي يكتتب بها المساهمون ويحملها الملاك. (Berkham,2010).

2- **القيمة السوقية Market value**, وتتمثل بسعر اسهم الشركة عند التداول في الاسواق المالية وهو يتأثر بمستويات العرض والطلب على اسهمها في تلك الاسواق, وهو ما يتأثر غالبا بالظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية وبالأخص ما يتعلق بظروف التبادل الدولي (International exchange). وتقاس القيمة السوقية بقيمة التداول لأسهم الشركة وهي بالطبع لا تساوي القيمة الدفترية لها كون أن القيمة الدفترية تعتمد على قيمة الاسهم

التاريخية. (Berkham,2010). وهنا يشير "حميدي و راغب" الى انه قد لا يكون هذا التقييم معبرا ومن المنظور المالي عن قيمة الشركة, فهو قد يؤدي الى تشتيت النتائج وبمرور الزمن كنتيجة للتطورات التي تحدث للأسواق المالية. ويستدل على ذلك بان نماذج تقييم الاسهم هي غير هادفة للتعبير عن قيمة السهم السوقية فقط وانما هدفها وبالشكل الاساس هو تحديد العناصر المبينة للخطر التي يمكن ان يتحملها حامل السهم. كما وأن الرسلة السوقية للسهم في العادة تكون بقيمة اعلى او ادنى من صافي المركز المحاسبي كون أن طريقة القيمة السوقية تعتمد على عوامل متعددة من اهمها:

- التوقعات لمستقبل القطاع الذي فيه الشركة اعمالها وذلك من وجهة نظر الاقتصاديين.
- نوعية ادارة الشركة وسياساتها القائمة.
- التوقعات لأفاق الربح المستقبلية.
- وضع الوحدة المالي.
- السياسة المتبعة في توزيع الارباح. (حميدي وراغب,2013).

3- **القيمة الدفترية Book value** , وهي حق الملكية في الشركة, ويمكن تحقيقها في حال بيع كامل اصول الشركة بأسعار تساوي قيمتها الدفترية وتسديد كافة الالتزامات بشأنها بما في ذلك الاسهم الممتازة, وهنا يمكن اعتبار هذه القيمة هي تمثل قيمة اسهم الشركة وفق الدفاتر والسجلات المحاسبية لها وتستخرج عن طريق قسمة صافي الاصول للشركة على عدد الاسهم العادية لها. (عبد الحلیم,2006).

4- **قيمة التصفية The liquidation value** , وهي قيمة اسهم الشركة عند البدا بعملية التصفية, وتمثل قيمة اصول الشركة السوقية مطروحا منها الالتزامات المترتبة عليها. (Smart,2008). ويرى الميدان انهل تمثل القيمة التي تجلبها الاصول مطروحا منها الديون المترتبة على الشركة وأن الناتج من قسمة هذه القيمة على عدد اسهم الشركة يمثل نصيب السهم الواحد من قيمة التصفية للشركة. (الميدان,2006).

5- **القيمة الاستثمارية Investment value** , وهي اهم مقياس للقيمة بالنسبة لحملة الاسهم فهي تشير الى المبلغ الذي يدفعه المستثمر في الاسهم للحصول عليها, كما أن عملية قياس القيمة الاستثمارية تستند الى العوائد المتوقعة وكذلك المخاطر للسهم. (Gitman,2008: 269). فهي حاصل اجمالي التدفقات النقدية المستقبلية لأصل معين وبمعنى ما يمكن أن ينتجها الاصل من تدفقات نقدية خلال فترة الاستثمار هو يبين عن قيمته مع وضع الاعتبارات للقيمة الاضافية التي ستتحقق في السنوات القادمة وحجم المخاطر والتقلبات التي يمكن ان تحصل في اسعار الاصول وتأثيرات التضخم. (السعيد وسمير,2010).

6- **القيمة التبادلية The exchange value** , وهي قدرة الاصل على شراء اصل او سلعة معينة, وهي ترتبط بالأصل نفسه وهي في الغالب اقل من القيمة الاستعمالية له, مثل وسائل العمل في الشركة فأنها يمكن أن تحقق قيمة تبادلية اقل في حالة تبادلها مع سلعة واصل اخرى عن قيمتها عند الاستعمال في العمل. (حماد,2003).

7- **القيمة الاستعمالية The usage value** , ويقصد بها المنفعة الناتجة عن استخدام الاصل, وهذا النوع من القيمة لا يرتبط بملكية الاصل وانما بالكيان التشغيلي له, وهي غالبا ما تكون اكبر من القيمة التبادلية للأصل. (السعيد وسمير,2010).

8- القيمة العادلة **Fair value**, تعرف لجنة المحاسبية والمعايير المالية (FASB) القيمة العادلة على انها السعر الحقيقي للأصول والخصوم والذي يتم بموجبه عقد الصفقات المالية بين المتعاملين في السوق ممن يتصفون بالخبرة والدراية, وان الهدف من القياس بالقيمة العادلة هو تحديد سعر التبادل الحقيقي (Real exchange rate) لتصبح المعاملات والصفقات حقيقية وذات موثوقية بين اوساط المتعاملين في السوق. ( الجاوي والمسعودي والسعدي, 2016).

### المبحث الرابع

#### ترميز المتغيرات واختبار فرضيات البحث

#### اولا: ترميز متغيرات الدراسة Coding of study variables

للتحقق من مستوى توافر المتغيرات قيد الدراسة والمتمثلة بالبعد الثقافي وبعد القيم المحاسبية كمتغيرات مستقلة اضافة الى قيمة الشركة كمتغير تابع، وطبيعة العلاقة بينها بطريقة احصائية تتسم بالدقة والوضوح، جرى ترميز بعد مراقب الحسابات كمتغير بسيط، كما موضح في الجدول رقم (1) .

جدول(1): ترميز ابعاد الدراسة

عدد الفقرات	الرمز	نوعه	المتغير
13	Y1	معتمد	قيمة الشركة
14	Y2	وسيط	تقرير مراقب الحسابات
12	Z	مستقل	القيم المحاسبية
المصدر : من اعداد الباحث			

#### اختبار فرضيات الدراسة Test hypotheses of the study

- الفرضية الرئيسية الاولى: ( لا يوجد تأثير للقيم المحاسبية الاربعة حسب Gray 1988 على تقارير مراقبي الحسابات) والتي تنفرع الى الفرضيات الآتية:
- الفرضية الفرعية الاولى (لا يوجد تأثير للسيطرة القانونية على تقرير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة 0.05)

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديري وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_2 = 3.733 + 0.086 Z_1$$

إذ أن  $\hat{y}_2$  تمثل المتغير المعتمد ( تقرير مراقبي الحسابات) .

وان  $Z_1$  تمثل المتغير المستقل الاول (بعد يأتي:ة القانونية) .

يتضح من النتائج الواردة في جدول (5) ما يأتي :

## التفسير المحاسبي للنموذج:

- 1- إن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد السيطرة القانونية يؤثر في تقارير مراقبي الحسابات  $y_2$  بمقدار (0.086) ، وبناء على ذلك بعد السيطرة القانونية ( $Z_1$ ) له تأثير معنوي في مراقبي الحسابات ( $y_2$ ).
- 2- تدل النتائج انفة الذكر على رفض فرضية العدم  $H_0$  ( لا يوجد تأثير للسيطرة القانونية على تقرير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة (0.05) ) وقبول فرضية الوجود  $H_1$  (يوجد تأثير للسيطرة القانونية على تقرير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة (0.05) ) .
- جدول (5): تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد السيطرة القانونية و متغير تقارير مراقبي الحسابات

معالم الانحدار				اختبار F		معامل التحديد	البيان
Sig	T المحسوبة	b		Sig	F المحسوبة	R <sup>2</sup>	المتغير المعتمد (تقارير مراقبي الحسابات) و المتغير المستقل (بعد السيطرة القانونية)
0.047	2.014	0.086	$b_1$	0.047	4.058	0.038	
0.000	21.159	3.733	$b_0$				

- الفرضية الفرعية الثانية (لا يوجد تأثير للتوحيد على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة (0.05))

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديري وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_2 = 3.496 + 0.138 Z_2$$

إذ إن  $\hat{y}$  تمثل المتغير المعتمد (مراقبي الحسابات) .

وإن  $Z_2$  تمثل المتغير المستقل الثاني (بعد التوحيد) .

## التفسير المحاسبي للنموذج:

- 1- إن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد التوحيد يؤثر في مراقبي الحسابات ( $y_2$ ) بمقدار (0.138) ، وبناء على ذلك بعد التوحيد  $Z_2$  ليس له تأثير معنوي في مراقبي الحسابات ( $y_2$ ).
- 2- تدل النتائج انفة الذكر على رفض فرضية العدم  $H_0$  (لا يوجد تأثير للتوحيد على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة (0.05) ) وقبول فرضية الوجود  $H_1$  (يوجد تأثير للتوحيد على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة (0.05) ) .

جدول (6): تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد التوحيد و متغير تقارير مراقبي الحسابات

معالم الانحدار				اختبار F		معامل التحديد	البيان
Sig	T المحسوبة	B		Sig	F المحسوبة	R <sup>2</sup>	المتغير المعتمد (تقارير مراقبي الحسابات) و المتغير المستقل (بعد التوحيد)
0.001	3.382	0.138	b <sub>1</sub>	0.001	11.435	0.099	
0.000	19.706	3.496	b <sub>0</sub>				

• الفرضية الفرعية الثالثة (لا يوجد تأثير للتحفظ على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة 0.05)

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديري وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_2 = 3.488 + 0.157 Z_3$$

إذ إن  $\hat{y}_2$  تمثل المتغير المعتمد (مراقبي الحسابات).

وإن  $Z_3$  تمثل المتغير المستقل الثالث (بعد التحفظ).

التفسير المحاسبي للنموذج:

1- إن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد التحفظ يؤثر في مراقبي الحسابات  $y_2$  بمقدار (0.138)، وبناء على ذلك بعد التحفظ  $Z_3$  له تأثير معنوي في تقارير مراقبي الحسابات ( $y_2$ ).

تدل النتائج انفة الذكر على رفض فرضية العدم  $H_0$  (لا يوجد تأثير للتحفظ على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة 0.05) وقبول فرضية الوجود  $H_1$  (يوجد تأثير للتحفظ على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة 0.05)

الجدول (7): تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد التحفظ و متغير بعد تقارير مراقبي الحسابات

معالم الانحدار				اختبار F		معامل التحديد	البيان
Sig	T المحسوبة	B		Sig	F المحسوبة	R <sup>2</sup>	المتغير المعتمد (تقارير مراقبي الحسابات) و المتغير المستقل (بعد التحفظ)
0.000	3.781	0.157	b <sub>1</sub>	0.000	14.292	0.121	
0.000	20.015	3.448	b <sub>0</sub>				

• الفرضية الفرعية الرابعة (لا يوجد تأثير للسرية على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة 0.05)

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديري وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_2 = 3.420 + 0.157 Z_4$$

إذ إن  $\hat{y}$  تمثل المتغير المعتمد (تقارير مراقبي الحسابات) .

وإن  $Z_4$  تمثل المتغير المستقل الرابع (بعد السرية).

التفسير المحاسبي للنموذج:

1- إن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد السرية يؤثر في مراقبي الحسابات  $y_2$  بمقدار (0.157) ، وبناء على ذلك بعد السرية  $Z_4$  ليس له تأثير معنوي في مراقبي الحسابات ( $y_2$ ).

تدل النتائج اعلاه على رفض فرضية العدم  $H_0$  (لا يوجد تأثير للسرية على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة (0.05) ) وقبول فرضية الوجود  $H_1$  (يوجد تأثير للسرية على تقارير مراقبي الحسابات وعند مستوى دلالة (0.05) ).

الجدول (8): تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد السرية و متغير تقارير مراقبي الحسابات

معامل الانحدار				اختبار F		معامل التحديد	البيان
Sig	T	B		Sig	F	R <sup>2</sup>	المتغير المعتمد (تقارير مراقبي الحسابات) و المتغير المستقل (بعد السرية)
	المحسوبة				المحسوبة		
0.004	2.954	0.157	$b_1$	0.004	8.726	0.077	
0.000	15.103	3.420	$b_0$				

الفرضية الرئيسية الثانية: (هناك علاقة احصائية ذات دلالة معنوية بين تقارير مراقبي الحسابات المتأثرة بالقيم المحاسبية وبين قيمة الشركة)

بالاعتماد على العلاقات المنطقية بين متغيرات ابعاد الدراسة بالإمكان تكوين عدة نماذج سببية لدراسة العلاقة بين المتغيرات ومدى تأثيراتها المباشرة وغير المباشرة على متغير بعد قيمة الشركة. والجدولان (9)، (10) يظهران نتائج التأثيرات والمحسوبة باستعمال برنامج اموس.

اذ يبين الجدول (9) التأثيرات المباشرة بين متغيرات ابعاد الدراسة وهي كالاتي:

- نلاحظ التأثيرات المباشرة والمعنوية لمتغير بعد القيم المحاسبية  $Z$  على المتغير الوسيط ( بعد تقرير مراقب الحسابات)  $Y_2$  ، وبما أن معاملات المسار تبين الاهمية النسبية للمتغيرات ، فإن تأثير هذه المتغيرات حسب الاهمية النسبية يكون : ان بعد القيم المحاسبية  $Z$  له تأثير مباشر موجب مقداره (0.34) على بعد تقرير مراقب الحسابات بالحسابات. وهو معنوي لكون القيمة الاحتمالية له  $P$  اقل من 0.05.

- كذلك نلاحظ أن المتغير الوسيط (بعد تقرير مراقب الحسابات) له تأثيرا مباشرا على المتغير التابع ( بعد قيمة الشركة)  $Y_1$  بلغ (0.73) ومعنوياً لكون قيمته الاحتمالية  $P$  اقل من 0.05.

اما التأثيرات غير المباشرة للمتغير  $Z$  ( بعد القيم المحاسبية) على المتغير التابع  $Y_1$  (قيمة الشركة) فلخصت في الجدول (10).

اذ نلاحظ أن بعد القيم المحاسبية قد بلغ تأثيره غير المباشر على بعد قيمة الشركة (0.251).

جدول(9):التأثيرات المباشرة بين متغيرات ابعاد الدراسة

التأثيرات	Estimate	S.E.	C.R.	P
$Y_2 <--- Z$	0.34	.079	4.366	***
$Y_1 <--- Y_2$	0.73	.055	13.287	***

\*\*\* : تدل على ان القيمة اقل من 0,001

جدول(10): التأثيرات المباشرة و غير المباشرة والكلية للمتغير Z, على  $Y_1$ 

المتغير	التأثير المباشر	التأثير غير المباشر	التأثير الكلي
Z	-	0.251	0.251

### المبحث الرابع

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### اولا: الاستنتاجات:

1. هناك تأثير للقيم المحاسبي الاربعة حسب دراسة Gray 2010 على الممارسات المحاسبية في العراق وهي تتفاوت بحسب انسجام درجات الابعاد الثقافية للثقافة العراقية مع فرضيات تلك الدراسة.
2. يمكن الاستفادة من دراسة Gray 2010 والقيم المحاسبية المحددة عن طريقها في دراسة تأثيرها على الممارسات المحاسبية في العراق والمشاكل التي يمكن ان يواجهها النظام المحاسبي خصوصا وان البلد مقبل على تنفيذ مشروع اعتماد معايير المحاسبة الدولية في تنظيم العمل المحاسبي.
3. ترتبط القيم المحاسبية بعلاقة تأثير مباشرة مع تقرير مراقب الحسابات وذلك عن طريق تأثيراتها في السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الشركة في عملية القياس والافصاح المحاسبي.
4. هناك علاقة تأثير غير مباشرة للقيم المحاسبية بقيمة الشركة وعبر المتغير الوسيط وهو تقرير مراقب الحسابات المتأثر بها.
5. هناك تأثير لتقرير مراقب الحسابات المتأثر بالقيم المحاسبية على قيمة الشركة موضوع التقرير والذي يظهر عن طريق العلاقة المباشرة بينهما.

**ثانياً: التوصيات:**

1. تعميق الدراسات في ما توصلت اليه دراسة Gray 2010 من تأثيرات الابعاد في القيم المحاسبية وتحديد اهم تأثيراتها على السياسة المحاسبية في البلد وما تتركه هذه التأثيرات من اختلافات في السياسات المحلية والسياسات المحاسبية الدولية لغرض الحصول على تقارب يمكن عن طريقه تسهيل تداول البيانات دولياً .
2. الفهم الامثل لتأثيرات القيم المحاسبية الاربعة في السياسة المحاسبية للبلد وما يمكن أن تسببه من مشاكل خصوصاً عند تنفيذ مشروع اعتماد معايير المحاسبة الدولية في تنظيم العمل المحاسبي للبلد.
3. ضرورة التقليل من مستوى السيطرة القانونية في تنظيم العمل المحاسبي والرقابي في البلد والاستفادة من ما تقدمه المنظمات المهنية سواء كانت محلية او عالمية من مساهمات في تطوير العمل مع فرض رقابة حكومية تتناسب وحجم المخاطر المصاحبة لذلك.
4. توسيع رؤية مراقب الحسابات اتجاه ما يمكن أن تضعه تأثيرات القيم المحاسبية على فحوى ونتائج عمله عن طريق العلاقة المباشرة لتأثيرات هذه القيم في تقريره النهائي.
5. ضرورة ابداء العناية المهنية العالية من قبل مراقب الحسابات عند كتابة التقرير النهائي عن نتائج عملية التدقيق وان يكون التقرير بالمستوى الذي يوضح الرأي الفني المحايد في عدالة وصدق البيانات المالية للشركة لما له من تأثير على زيادة ثقة المستفيدين وتأثيراته المباشرة على قيمة الشركة.

**المصادر****• المصادر العربية**

- أولاً: القوانين والانظمة والمعايير الدولية والمحلية:
- 1- قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة 1997 المعدل.
  - 2- دليل التدقيق العراقي رقم (2) تقرير مراقب الحسابات، مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق لسنة 1999.
  - 3- نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999.
  - 4- PROPOSED INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 700 (REVISED) FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS



**ثانياً: الكتب**

- 1- ال شبيب, دريد كامل (2007) "مقدمة في الادارة المالية المعاصرة"، الطبعة الاولى, دار المسيرة, عمان, الأردن.
- 2- التميمي, هادي, (2006)، "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة 3, دار وائل للنشر، عمان.
- 3- مطير, رأفت حسين(2002) "المحاسبة الدولية" الجامعة الاسلامية , غزة.
- 4- الانصاري, اسامة عبد الخالق, (2012)، "الادارة المالية" الطبعة الاولى, كلية التجارة, جامعة القاهرة, مصر .
- 5- الغول, رشا(2018), " التحفظ المحاسبي قضايا محاسبية معاصرة" .
- 6- حماد, طارق عبد العال (2003)، "المدخل الحديث في المحاسبة, محاسبة القيمة العادلة" الاسكندرية , الدار الجامعية.
- 7- الزبيدي, حمزة محمود, (2004), "الادارة المالية المتقدمة" مؤسسة الورق للطباعة والنشر .
- 8- الشريفي, ناظم حسين(2009), "المحاسبة المتقدمة في الشركات الالاسس النظرية والعملية" دار زهران للنشر .
- 9- السعيد, بركة, مسعى, سمير (2010) "تقييم المنشأة الاقتصادية مدخل القيمة الاقتصادية المضافة EVA" منشور في الموقع ([archive.Org/details/3543pdf4559](http://archive.org/details/3543pdf4559))
- 10- الشماع, خليل محمد حسن, (1992) "الادارة المالية" الطبعة 4, جامعة بغداد.
- 11- العامري, سعود جايد مشكور, (2009)، "المحاسبة المتقدمة في الشركات والالاسس النظرية والعملية لاحتساب قيمة الشركات" الطبعة الاولى، عمان.
- 12- عبد الحليم, محمد فرج, (2006)، "الاسواق المالية والبورصات" جامعة السودان, الخرطوم.
- 13- عقل, مفلح محمد, (2008)، "مقدمة في الادارة المالية"، الطبعة الاولى, مكتبة المجتمع لعربي للنش, عمان.
- 14- الميدان, محمد ايمن عزت, (2006)، "الادارة التمويلية في الشركات"، الاصدار الثالث, كلية العبيكات, الرياض.
- 15- نصر. علي واخرون, (2013)، "معايير المراجعة الدولية والتأكد المهني", دار التعليم الجامعي, الإسكندرية.

**ثالثاً: الاطاريح والرسائل العلمية**

- 1- الشرفاء, عبد الواحد عبد الكريم ابراهيم(2015) "اثر القيم الثقافية للعاملين في الممارسات المحاسبية/حالة دراسية عن شركة البوتاس العربية" رسالة ماجستير في المحاسبة, قسم المحاسبة والتمويل , كلية الاعمال, جامعة الشرق الاوسط, عمان, الاردن.
- 2- الهاشمي, مصطفى منير اسماعيل(1998) "اثر التضخم في التمويل والاستثمار وانعكاس ذلك على قيمة المنشأة" دراسة تطبيقية على عينة من شركات القطاع المختلط, رسالة ماجستير في ادارة الاعمال, كلية الادارة والاقتصاد , جامعة بغداد.
- 3- بروهوم, فضل عبد الكريم محمد, (2016)، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الاداء المالي للشركات المدرجة في بورصة فلسطين" رسالة ماجستير, كلية التجارة, الجامعة الاسلامية, غزة.
- 4- خضير, بشرى فاضل, (2012)، "الافصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية" اطروحة دكتوراه في المحاسبة, كلية الادارة والاقتصاد, جامعة بغداد.

- 5- سميرة، لطرش، (2010)، "كفاءة سوق راس المال وأثرها على القيمة السوقية للسهم- دراسة حالة مجموعة من اسواق راس المال العربية"، اطروحة دكتوراه، جامعة منتوري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطينة.
- 6- بن لاغة محمد (2019) "دراسة عوامل البيئة المحاسبية على جودة المعلومة المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية" رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم لعلوم التجارية، الجزائر.
- رابعا: البحوث والدوريات:**
- 1- الجاوي، طلال محمد علي، واخرون، (2016)، "انعكاس كلفة الفرصة البديلة على تطبيق طريقة القيمة العادلة لتقييم المحفظة الاستثمارية - دراسة حالة بعض الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية" بحث مقدم الى المؤتمر العلمي الدولي الثامن لكلية الادارة والاقتصاد، جامعة كربلاء.
- 2- الشحيري، د.محمد حويش علاوي(2011)، "دور الأبعاد الثقافية للمجتمع في تشكيل ملامح التطبيقات المحاسبية المقبولة دراسة على عينة من المحاسبين والمدققين العاملين في البيئة العراقية"
- 3- شتيوي، أيمن احمد (2004) "تأثير مخاطر الدعاوى القضائية على ممارسات التحفظ المحاسبي في الشركات المتهممة بالتلاعب" بالتطبيق على سوق الاسهم المصرية، الادارة العامة، معهد الادارة العامة، المجلد (50) عدد 4.
- 4- عبد المجيد، حميد محمد (2013)، "قياس مستوى التحفظ المحاسبي و العوامل المؤثرة عليه في التقارير المالية لشركات التأمين السعودية" مجلة المحاسبة والمراجعة.
- 5- سلمان، عامر محمد، رزكان علي احمد (2015)، "تحديات القياس المحاسبي للموجودات غير الملموسة لنشوء قيمة اضافية للشركة وسبل مواجهتها" مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد85، كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة كربلاء.
- 6- سليمان، منيرة، (2015)، "الثقافة والتنوع الثقافي حسب نموذج جيرت هوفستيد في المنظمات دراسة ميدانية لمدارك العاملين في مؤسسة الترقية العقارية"، مارينا كمباني عنابة، المؤتمر الدولي الثامن، 21مايو 2015، طرابلس.
- 7- الجبوري، نصيف جاسم، (2009)، "تقييم اثر الثقافة المحاسبية في تقرير قيمة الوحدة الاقتصادية"، العدد40، مجلة جامعة كربلاء العلمية.
- 8- محمد، موفق عبد الحسين، (2013)، "جودة تقرير المدقق في ظل معايير التدقيق الدولية والمحلية) دراسة مقارنة مع وضع نموذج مقترح لتعديل دليل التدقيق العراقي رقم2"، المجلة العراقية للعلوم الادارية، المجلد 9 العدد37، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء.
- 9- مشكور، سعود جايد (2011)، "القياس والافصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الاول، العدد1، جامعة المثنى، العراق.
- 10- حميدي، كرار سليم وحسنين راغب (2013)، "قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستخدام نموذج مضاعف الربحية - دراسة تطبيقية في المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق الاوراق المالية" مجلة جامعة الكوفة للعلوم الادارية، كلية الادارة والاقتصاد، العراق.

2. المصادر الاجنبية

Arpan, Jeffrey S. , & Radebaugh, lee H. , (1985), "**International Accounting and Multinational Enterprises**" 2nd ed., John Wily & Sons, Inc. , USA

Basu S. (1997), "**The Conservatism principles and The Asymmetric timeliness of Earnings**", Journal of Accounting and Economics, 24-3-37

William, Wardrobe,(2005), "**Cultural applications for communication with Latin American**", Association for Business Communication Annual Convention. (<http://www.Businesscommunication.org/conventionsNew/proceedingsNew/2005New/PDFs/13ABC05.pdf>)

Doupnik , T, S, Tsakumis, G, T, Acritical (2004), "**Review of Tests of Gray's Theory of Cultural Relevance**" , Jornal of Accounting Literature,23,2004.

/ Feltham, G. Sohlson J, (1996), "**Uncertainty Resolution and the Theory of Research,VOL**" .34.autumu.

Gray, S. J. and Radebaugh, L. H. , (1997)," **International Accounting and Multinational Enterprises**", John Wily& Sons Inc

Gray, S. (1988),"**Toward Theory of culture Influence on the Development of Accounting systems internationally in Abacus**" , March , 1988 ,VOL.24, issue I.P

Gregory, J. Holly, & Linen, Jason R. (2003)," **The role of audit committee in corporate governance**" Center for International Private Enterprise, Retrieved Nov. 8, 2010 from <http://www.theira.org>.

Katarzyna Koleśnik,(2013), " **THE ROLE OF CULTURE IN ACCOUNTING IN THE LIGHT OF HOFSTEDÉ'S, GRAY'S AND SCHWARTZ'S CULTURAL DIMENSIONS THEORIES – A LITERATURE REVIEW**"2013: 36.

Mueller, Gerhard, (1983)," **Accounting, principles generally in the United States Versus these generally in the International, Accounting and transitional Decisions Edited by S.J. Gray Butter worth**"

Pablo, Fernandez (2007)"**Company valuation method**", the most common error in valuations" work paper, Business school, university of Navarra,

Stefan Stander & Pieter Buys & Merwe Oberholzer,(2013) " **Usingth Cultural Dimensionand Accounting Value Classification Frameworksto Investigate Culturel Diversityina Multi- National South African-Based Company**"

Tsang, A. (2007), " **Congressional lobbying activity and accounting conservatism**", working paper, Social science research network, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com), November2007.

المواقع الالكترونية

1- د. كرمية نسرين (العوامل الثقافية والابعاد المجتمعية)([nesrine.kermia@gmail.com](mailto:nesrine.kermia@gmail.com))