



### العلاقة بين الإبلاغ المالي والانصاف في العرض واثرها في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

غسان علي العبادي\*  
جامعة ذي قار / كلية الادارة والاقتصاد

#### الملخص

#### معلومات المقالة

يهدف البحث الى تحليل العلاقة بين الإبلاغ المالي والانصاف المحاسبي ومعرفة اثر تلك العلاقة على تعزيز جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال تطبيق البحث على عينة من الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للسنوات المالية (2016-2017-2018) وذلك من خلال تطبيق اسلوب تحليل المحتوى (1،0) لغرض قياس مستوى الإبلاغ المالي والانصاف المحاسبي كما تم تطبيق أنموذج (ROA) لقياس جودة المعلومات المحاسبية وتم من خلال ذلك التوصل الى هدف البحث واختبار الفرضية . واهم ما توصل اليه البحث يتمثل بان الإبلاغ المالي يعد احد اهم العوامل التي تسهم في المحافظة على موقع الشركة بالأسواق المالية وذلك لأنه يعبر عن ما تملكه الشركة من املاك بصورة حقيقية في التقارير المالية لها فضلا عن وجود مستويات متباينة للإبلاغ المالي للشركات الصناعية عينة البحث نظرا لعدم التزامها الكامل بالمعايير الدولية الخاصة بالإبلاغ وعدم التزامها بالانصاف المحاسبي بالعرض . واهم ما اوصى به البحث يتمثل بضرورة قيام الشركات العراقية بالاهتمام بالعناصر الاساسية التي تحقق الإبلاغ المالي المنصف بالشكل الذي يعزز من رضا الملاك والمستخدمين الخارجيين فضلا عن مراعاة الشركات الصناعية لعملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في عملية الإبلاغ المالي والانصاف المحاسبي عند اعداد التقارير المالية.

تاريخ البحث  
الاستلام: 2019/3/31  
تاريخ التعديل: 2019/4/18  
قبول النشر: 2019/4/22  
متوفر على الأنترنت: 2019/9/30

#### الكلمات المفتاحية :

الإبلاغ المالي  
الانصاف في العرض  
جودة المعلومات المحاسبي  
سوق العراق للأوراق المالية  
الشركات الصناعية

© 2019 جامعة المثنى . جميع الحقوق محفوظة

## The Relationship Between Financial Reporting and Fairness in presentation and Its Impact on Enhancing the Quality of Accounting Information: An Applied Study in a Sample of Iraqi Industrial Companies Listed on The Iraq Stock Exchange

Ghasan Ali Abadi

### Abstract

The study deals with the analysis of the relationship between financial reporting and accounting equity and the impact of that relationship on enhancing the quality of accounting information by applying the research on a sample of Iraqi companies listed in the Iraqi Stock Exchange for the financial years 2016-2017-2018 (1.0) for measuring the level of financial reporting and accounting equity. The ROA model also applied to measure the quality of accounting information and thus achieved the objective of research and hypothesis testing .The main findings of the research are that the financial reporting is one of the most important factors that contribute to maintaining the company's position in the financial markets because it reflects the real property ownership of the company in its financial reports as well as the existence of different levels of financial reporting for the industrial companies. Its full compliance with international reporting standards and its non-compliance with accounting equity .The most important recommendation of the research is the need for Iraqi companies to pay attention to the basic elements that achieve fair financial reporting in a manner that enhances the satisfaction of owners and external users, as well as industrial companies to observe the process of application of international accounting standards in the process of financial reporting and accounting fairness in the preparation of financial reports.

**Keywords:** Financial Reporting, Accounting Information, Iraq Stock Exchange.

\*  
Corresponding author : E-mail addresses : ghassan-rul@yahoo.com.

## المقدمة

تطبيق العدالة بالعرض والابلاغ المالي عن كافة العناصر المالية بصورة متساوية وعدم تفضيل عنصر على اخر نظرا لانعكاس ذلك العرض على دقة المعلومات المالية وجودتها .

### اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق الاتي :-

✓ تقديم اطارا نظريا حول مفهوم واهمية الانصاف في المحاسبة والابلاغ المالي وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية .

✓ القيام باستعراض اهم البنود المالي الغير مفصح عنها بصورة منصفة في التقارير المالية لعينة من الشركات الصناعية العراقية .

✓ اجراء دراسة تحليلية لمعرفة دور الابلاغ المالي المنصف عن المعلومات المالية في تعزيز جودة التقارير المالية .

### فرضيات البحث

تتمثل فرضية البحث بالاتي :-

يؤدي الابلاغ المالي المنصف عن البنود المالية الى تعزيز جودة ودقة المعلومات المالية المعروضة في التقارير المالية للشركات الصناعية العراقية .

### مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث بالشركات الصناعية العراقية التي تعمل في سوق العراق للأوراق المالية والتي لا تقدم عرض منصف بالتقارير المالية لها مما ينعكس على جودة تقاريرها ، وتمثلت عينة البحث ب(بغداد للمشروبات الغازية ، بغداد لصناعة مواد التغليف ، العراقية صناعة الكارتون، العراقية للأعمال الهندسية ، العراقية للسجاد والمفروشات) ، اذ تمثل تلك الشركات مجتمع البحث بالشكل الذي يساعد في اختبار الفرضية .

### منهج واسلوب البحث

من اجل تحقيق اهداف البحث تم الاستعانة بالمنهج الاستقرائي لتغطية الجانب النظري من البحث وبالمناهج التحليلي والتطبيقي لتغطية الجانب العملي ، اذ سيتم الاعتماد التقارير المالية لعينة البحث من اجل معرفة البنود المالية المعروضة ومدى الدقة والانصاف المتوفرة بها من خلال كمية التقارير المعروضة ومستوى البنود المفصح عنها في تلك التقارير من خلال الاعتماد على اسلوب تحليل المحتوى(1،0) ، كما سيتم استخراج جودة المعلومات المحاسبية من خلال اتباع نموذج (ROA) وسيتم الاستعانة بالبرنامج الاحصائي (spss) لغرض اختبار الفرضية.

نتيجة لزيادة حاجة المستخدمين للمعلومات المحاسبية حول اداء الشركة وسعي الشركات نحو تحقيق رضا العاملين والمجتمع فضلا عن زيادة تطور الشركات واستخدامها للتكنولوجيا المعلوماتية وزيادة المنافسة بين الشركات في تقديم افضل الخدمات والمنتجات الى المجتمع ، ظهرت الحاجة الى قيام الشركات الصناعية الى تقديم عرض منصف عن المعلومات المالية بتقاريرها المالية .

ولغرض معرفة اي الشركات اكثر التزاما بالابلاغ المالي المنصف وايها تأثرا على جودة المعلومات المحاسبية المعروضة بالتقارير المالية ، يأتي هذا البحث لأجل تقديم دراسة تطبيقية من خلال عينة من الشركات الصناعية العراقية حول معرفة مدى التزام الشركات الصناعية العراقية بالابلاغ المالي المنصف في التقارير المالية . اذ تم تقسم هذا البحث الى اربع مباحث تضمن المبحث الاول منهجية البحث ، واما المبحث الثاني فقد تناول دراسات سابقة مشابهة للبحث ، وتناول المبحث الثالث الجانب النظري من البحث ، اما المبحث الرابع فقد قدم اسلوبا تطبيقيا لبيانات عينة البحث والتي حلل من خلالها اي الشركات اكثر ابلاغا في العرض المنصف وكيفية تأثير ذلك العرض على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة والذي لخص الى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات .

### منهجية البحث

#### مشكلة البحث

تتباين المعلومات المالية المقدمة من قبل اغلب الشركات العراقية ، اذ توجد اهتمام بالابلاغ المالي لبعض العناصر بصورة مرضية للأطراف الخارجية بينما لا يوجد هنالك اهتمام بالعديد من العناصر التي تعد مهمة جدا في عمل الشركة كما هو الحال بالموجودات المعرفية الموجودة في الشركة ، فالانصاف في العرض والابلاغ عن تلك العناصر ينعكس اثره على جودة المعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية . ومن خلال ذلك فان مشكلة البحث تتمثل بالتساؤلات الاتية :-

- هل يؤثر عدم الانصاف بالابلاغ المالي عن العناصر المالية في التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية للشركات الصناعية العراقية ؟

#### اهمية البحث

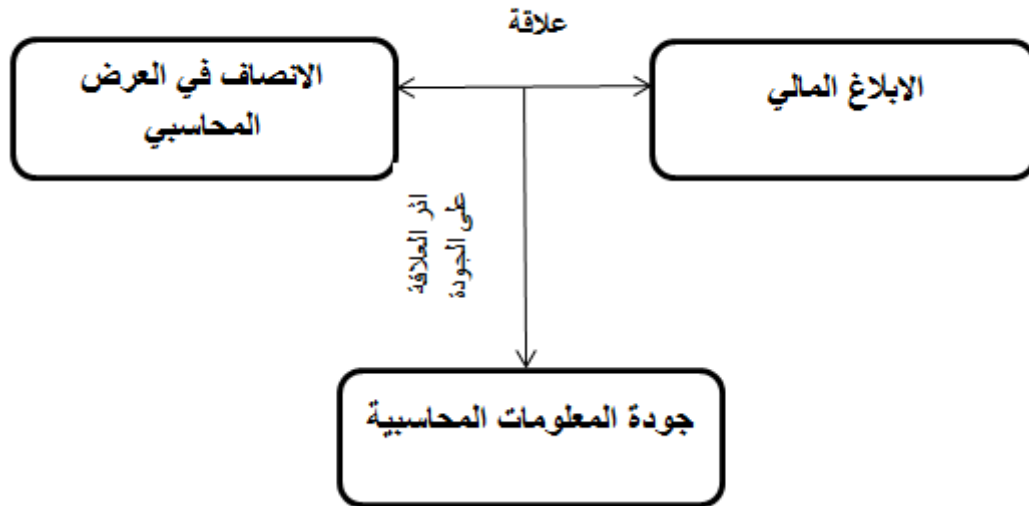
تأتي اهمية البحث من خلال تسليط الضوء على العناصر المالية المهمة الغير مبلغ عنها في التقارير المالية للشركات العراقية بصورة منصفة كما هو الحال بالعناصر البقية ، كما يساعد البحث الجهات الادارية العاملة بالشركات العراقية على

## حدود البحث

تتمثل حدود البحث بالاتي :-

- أ. الحدود المكانية : وتتمثل بعينة من شركات الاستثمار العراقية والمتمثلة بـ(بغداد للمشروبات الغازية ، بغداد لصناعة مواد التغليف ، العراقية صناعة الكارتون، العراقية للاعمال الهندسية ، العراقية للسجاد والمفروشات).
- ب. الحدود الزمانية : تتمثل بالتقارير التحليلية لشركات الاستثمار العراقية للسنوات المالية (2016-2018).
- اسلوب جمع البيانات
- الجانب النظري : اعتمد الباحث في جمع البيانات والمعلومات ذات العلاقة بموضوع البحث على مجموعة من المراجع العربية، والأطاريح والرسائل الصادرة من الجامعات العراقية والعربية وشبكة الانترنت.
  - الجانب العملي : اعتمد الباحث في الجانب العملي على البيانات والتقارير المنشورة لعينة البحث.

شكل (1) مخطط البحث



## دراسات سابقة

### ✓ دراسة ( Williams, Paul F ، 1987 ) The Legitimate Concern With Fairness

يناقش بها الأدب المحاسبي الذي تم بناءه على أساس ان النقطة المركزية فيه هي اتخاذ القرارات، لذلك لابد من توفير معلومات مفيدة للقرار متناسين المشاكل المفاهيمية المرتبطة بها. وعليه يحاول المؤلف تسليط الضوء على نقطتين أساسيتين لفهم المشاكل المحاسبية، بدلاً من الاعتماد فقط على الأداة التسويقية (إتخاذ القرارات) للإعلان عن المنتج المحاسبي (المعلومات)، هاتين النقطتين هما المسألة بوصفها العلاقة الإلتزامية المتولدة من خلال العمليات التي تتوقع مجموعة معينة ان تحاسب عن أفعالها تجاه مجموعة أخرى، والإنصاف لكونه وصف لعملية تقييم خاصيتين متداخلتين ذات علاقة الأول هو ان المُقيم عالم بأن أي تبعة لأفعاله سوف يحكم عليه بأنه "منصف" أو "غير منصف" والثاني هو ان المُقيم يحاول تبني اعتبارات النزاهة والموازنة بين التضاربات التي قد تنتج عن أفعاله. وبالرغم من ان الإنصاف

✓ دراسة (رضا، و هادي 2004) الإيفاء بمتطلبات الإفصاح – مدخل أخلاقي – دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات وأساتذة الجامعات ومدراء الحسابات وبعض المستثمرين في العراق

تهدف هذه الدراسة الى إبراز دور الأبعاد الأخلاقية في تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي وتحفيز الإدارات للإيفاء بمتطلباتها مع بيان أثر الإفصاح العادل على عقلانية القرارات الاقتصادية في ضوء تنوع مستخدمي البيانات المالية والذي يؤدي إلى تعارض أهداف هؤلاء المستخدمين ، ولغرض تحقيق أهداف الدراسة تم استقصاء آراء عينة من مراقبي الحسابات والأكاديميين ومدراء الحسابات والمستثمرين وقد تم التوصل إلى ان الإفصاح بشكله الحالي لا يتضمن أبعاداً أخلاقية ولذلك تم التوصية بتعديل القاعدة المحاسبية رقم (6) المتعلقة بالإفصاح بالشكل الذي يضمن توفر بعداً أخلاقياً في البيانات المحاسبية المفصح عنها.

المعروضة في التقارير المالية للأطراف الحكومية من اجل معرفة حجم الضرائب المفروضة عليهم .

✓ وسائل الاعلام والجمهور : تتألف وسائل الاعلام من الوكالات الحكومية والقنوات التلفزيونية والمواقع الإلكترونية والتي تعنى بتوصيل وترويج الخدمات التي تعرضها الشركات في تقاريرها المالية فالتقارير المالية الأكثر وضوحا تسهل من عملية توصيل المعلومة الايجابية حول الشركة مما لا يترك المجال للشركات المنافسة في استغلال وسائل الاعلام وتشويه سمعتها من اجل تحقيق مكاسب تنافسية .

### ثالثا : تعريف الانصاف في العرض المحاسبي

يعرف الإنصاف هو قدرة التقارير المالية للتغلب على عدم الوضوح، وتقديم معلومات دقيقة حول المركز المالي ونتيجة الاعمال من اجل خدمة الاطراف ذات المصلحة بعملية اتخاذ القرارات وخدمة العملية التدقيقية بعملية ابداء الرأي الصادق والعادل (Nobes,2000:34)، ومن خلال ذلك التعريف فان هنالك عدة آراء حول تعريف الانصاف في العرض المحاسبي تمثلت بما يأتي (العاني، 2004:32):-

1. يعد الإنصاف في العرض قريبا من الإفصاح في مجال عدم التحيز ومحابة طرف معين على حساب طرف آخر من مستخدمي التقارير المالية، او قد يكون الطرف المستفيد الاكبر هم الاطراف ذات المصلحة بالبيانات المقدمة من قبل الشركة .
2. يتأثر الانصاف في العرض المحاسبي بالخصائص النوعية بالمعلومات المحاسبية فتارة يرتبط بالملائمة وتارة بالمعولية وفي بعض الاحيان يرتبط بالقابلية على الفهم .

### رابعا : آراء أخرى للإنصاف في النظرية المحاسبية

يعد الإنصاف كمفهوم قيمي يدخل حقل المحاسبة لم يكن بعيداً عن الانتقاد من قبل العديد من الباحثين فقد اشار (Arnett, 1967) الى ان دخول مفهوم الإنصاف إلى المحاسبة بشكل فاعل اذ بين ان تطوير المحاسبة لا يمكن ان يتحقق مالم يكن هنالك عدالة في العرض والإفصاح في التقارير المالية ، وكيف يمكن للمحاسبين ان يتفقوا على مفهوم واضح للإنصاف مالم يكن هنالك توضيح وتفسير للبيانات المالية المعبر عنها في التقارير المالية كيفية عرضها بصورة بعيدة عن التحيز والاجتهاد الشخصي (الشجيري، 2004:11). وفي نفس المجال فقد اشار (Solmonson, 1969) الى تساؤلين حول كيفية تقييم التطبيقات المحاسبية الحالية عند اعتماد معايير الانصاف في العرض وكيفية تقييم الانصاف المعتمد في تلك التطبيقات ويعد هذين التساؤلين مهمين لتفسير معنى الانصاف ويتم الاجابة عليهما من خلال المنهج الاخلاقي الذي يعتمد على التبرير الدائري في تمريره للمصادقية ، اذ يمكن القول بان الانصاف في العرض يرتبط بالأخلاق التي يتحلى بها الاشخاص القائمون بأعداد التقارير المالية فالعرض المنصف للتقارير المالية يجب ان يكون

ينطلب وجود أحكام قيمية، إلا أنها ليست أحكاماً "غير علمية" بالشكل الذي لا يمكن وضع فرضيات لها واختبار مضامينها.

### الاطار النظري

#### اولا : تعريف الإبلاغ المالي في الشركات

يعرف الإبلاغ المالي بانه عملية توصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية ذات العلاقة بالشركة من خلال التقارير والكشوفات المالية السنوية المعدة من قبل الشركات ، اي ان الاطراف الخارجيين للشركة يعتمدون على الإبلاغ المالي من اجل الحصول على المعلومات الضرورية التي تقيدهم في عملية اتخاذ مختلف القرارات ، والإبلاغ المالي هو مصطلح رديف للإفصاح فهما يتشابهان من حيث الغرض منهما وهو توصيل المعلومة المالية للأطراف الذين يطلبونها (المؤمن، 2001:5).

#### • أهداف الإبلاغ المالي

- حددت لجنة (CAS) أهداف الإبلاغ المالي في الشركات من خلال النقاط الآتية (13-16 : Intosai , 1999 ):-
- 1. تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ القرار .
- 2. مساعدة المستخدمين على فهم حجم وطبيعة الشركة ونطاق أنشطتها ووضعها المالي .
- 3. مساعدة المستخدمين التنبؤ بالإيرادات المالية المستقبلية للشركة .
- 4. مساعدة المستخدمين على فهم وتنبؤ نتائج الأنشطة الحكومية .
- 5. مساعدة المستخدمين على تحديد وفاء الحكومات بالتزاماتها تجاه الشركة .

#### ثانيا : الاطراف المستفيدة من الإبلاغ المالي

تتمثل الاطراف المستخدمة للتقارير المالية التي تمثل الإبلاغ المالي بالمستخدمين الخارجيين والذين يمكن تمثيلهم بما يأتي (Redbaugh,2002:23)(Nobes,2000:44):-

- ✓ المقرضون : وهم مجموعة من المحللين الذين يتم استخدامهم من قبل المصارف التجارية ، والمتعاملين بالسندات وشركات الائتمان ، فكل هذه الجهات تهتم بالاقتراض من الشركة لذلك تطلبون معلومات أكثر تفصيلا من اجل معرفة مدى قدرة الشركة على الايفاء بالالتزامات .
- ✓ الاقتصاديون : وتشمل هذه المجموعة الهيئات الاستشارية الخاصة والمؤسسات الأكاديمية والجهات والذين يهتمون بتوفير المؤشرات الاحصائية حول كمية المعلومات

وذلك لأنه في حالة حذفها سوف تنتج معلومات غير كاملة وفي حالة تحريفها سوف تنتج عنه معلومات غير صحيحة.

3. **التمثيل الصادق** : تشير هذه الخاصية الى ان القوائم المالية ينبغي ان تعبر بصدق عن الظواهر الاقتصادية وهذا الامر يكون ضرورياً لجعل المعلومات مفيدة للقرار ، ولأجل تمثيل تلك الظواهر بصدق ينبغي ان تكون المعلومات المحاسبية متكاملة ومحايدة وخالية من الاخطاء المادية.

#### سابعا : قياس جودة المعلومات المحاسبية

يستخدم لقياس جودة الارباح ومن ثم جودة المعلومات المحاسبية العائد على صافي الموجودات للسنة الحالية والسنة القادمة وفقا لمقياس (Richardson, et al, 2005) وذلك على افتراض ان استمرارية الارباح هي مؤشر على جودة الارباح وبالتالي جودة المعلومات المحاسبية يرمز له بالرمز (ROA) ويمكن استخراج متوسط العائد على الموجودات للسنة الحالية والسنة القادمة من خلال ما يلي (Levin,2006:71) (Richardson,2005:71-90):-

1. العائد على الموجودات السنة الحالية: يأتي من قسمة صافي الربح قبل الفوائد والضريبة للسنة الحالية إلى صافي موجودات الشركة للسنة الحالية. والذي يمكن توضيح بالمعادلة الآتية:-

العائد على موجودات السنة الحالية = الارباح قبل الفوائد والضرائب ÷ موجودات السنة الحالية

2. العائد على الموجودات السنة القادمة: يأتي من قسمة صافي الربح قبل الفوائد والضريبة للسنة القادمة إلى صافي موجودات الشركة للسنة القادمة. والذي يمكن توضيح بالمعادلة الآتية:-

العائد على موجودات السنة القادمة = الارباح قبل الفوائد والضرائب ÷ موجودات السنة القادمة

فكلما كانت قيمة ناتج المعادلة قريبة من (1) الصحيح كانت جودة الارباح عالية والتي يستند اليها كنسبة لجودة المعلومات المحاسبية ، اما اذا كانت قيمة ناتج المعادلة بعيدة من (1) الصحيح هذا يدل على ضعف جودة المعلومات المحاسبية ، وسيتم الاستناد على هذا الانموذج للتطبيق في الجانب العملي من البحث . ومن الجدير بالذكر ان هنالك علاقة قوية بين زيادة قيام الشركة بالإبلاغ عن المعلومات الاجتماعية والبيئية وبين تعزيز جودة المعلومات المحاسبية من خلال زيادة دقة الإفصاح والشفافية في التقارير والقوائم المالية (Malhotra,2004:41).

**ثامنا : العلاقة بين الإبلاغ المالي والانصاف في العرض المحاسبي وتحسين جودة المعلومات**

وفقا للمعايير المحاسبية التي تتصف بالعدالة النسبية (Noronha,2002:52).

من جهة أخرى فان للمدقق الخارجي رأي اخر يذكر في تقريره حول الانصاف في العرض المحاسبي في الكشوفات المالية المعدة من قبل الشركات ، اذ وضع المراقب الخارجي مجموعة من الاسئلة في تقريره حول مفهوم الانصاف واهمها :- (Mathews & Perera,1991: 102)

1. بان التقارير المالية منصفة ومتوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ؟

2. بان التقارير المالية منصفة لأنها متوافقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؟

3. بان التقارير المالية منصفة فقط بالمدى الذي تكون فيه المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً منصفة؟

#### خامسا : مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

ان مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ، وان تخلو من التحريف والتلاعب والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها . (التويجري، 1988 : 87). ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASP الصادر عام 1966 اهم الخصائص التي يستوجب توفرها في المعلومات المحاسبية لتصبح ملائمة وناجحة من اجل معلومات موثوقة ومعتمد عليها ، كما ان مستوى جودة المعلومات المحاسبية لا تعتمد على الخصائص الذاتية للمعلومات فقط (الملاءة والموثوقية ) بل يتعداها على الخصائص تتعلق بمتخذي القرار (مستخدمي المعلومات) ، وتعتمد فائدة المعلومات لمتخذي القرارات على العديد من العوامل تتعلق بمجال الاستخدام وطبيعة مصادر المعلومات التي يحتاجها ومقدار نوعية المعلومات السابقة المتوفرة هو القدرة على تحليل المعلومات ومستوى فهم وادراك المتوفر لدى متخذ القرار .

#### سادسا : الخصائص الاساسية للمعلومات المحاسبية

تشمل الخصائص الاساسية للمعلومات المحاسبية : (FASB & IASB, 2010 :17-21)

1. **الملائمة** : ان المعلومات المعروضة ينبغي ان تكون على صلة بالقرار التي سيتم اتخاذه من قبل مستخدم المعلومة ومدى تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث السابقة والحالية واللاحقة او تصحيح ما تم تقييمه سابقا".

2. **الاهمية النسبية** : ويقصد به ان المعلومة تكون مفيدة ومهمة لو كان اخفائها وعدم الافصاح عنها تؤثر على قرار المستخدم

### الاطار النظري

يتناول هذا المبحث الجانب العملي للبحث اذ سيتم الاستعانة بالمنهج التجريبي من خلال تحليل مستوى الابلاغ المالي عن البنود المالية المعروضة في التقارير المالية لعينة من الشركات الصناعية العراقية ومعرفة مستوى الاهتمام بالعناصر المالية وكمية الانصاف بالابلاغ المالي عنها بالمقارنة مع العناصر الاخرى وذلك من الاعتماد على اسلوب تحليل المحتوى اذ سيتم اعطاء (1) للبنود التي افصح عنها وتم الابلاغ عنها بأنصاف بالمقارنة مع بقية العناصر في التقارير المالية، كما سيتم الاعتماد على نموذج معدل العائد على الاصول (ROA) لاستخراج جودة المعلومات المحاسبية وتحليل نتائجها مع نتائج الانصاف بالابلاغ وفقا للبرنامج الاحصائي (spss) .

### وصف عينة البحث

بما ان الابلاغ المالي يمثل توصيل المعلومات المالية للأطراف الطالبة لها من خلال الكشوفات المالية لذا فان من المستحسن ان تكون تلك المعلومات قد تم اعدادها بصورة منصفة وعادلة وفقا للقواعد والمعايير المتعارف عليها فعملية الابلاغ المالي المنصف تعد عملية متلازمة ومترابطة لان الابلاغ المالي للعناصر المالية الغير منصف لا يؤدي الغرض الاساسي من الابلاغ في التقارير المالية ، كما ان ترابط العلاقة بين الابلاغ المالي والانصاف في العرض ينعكس بصورة طبيعية وتلقائية على تحسين وتعزيز جودة المعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية (Noronha,2002:12). ويرى الباحث بان هدف الابلاغ المالي يتمثل بتوصل المعلومات المالية للأطراف ذات العلاقة بالشركة والتي يجب ان تكون على قدر كاف من الانصاف مقارنة مع المعلومات الاخرى المقدمة بالشركة او مع التقارير المالية بالشركات الاخرى سيما المعلومات المقدمة في التقارير الفرعية والتحليلية والتي تؤثر بدورها على جودة المعلومات المحاسبية .

جدول (1) وصف العينة

| ت | الشركة                        | تاريخ التأسيس | رأس المال الاسمي | رأس المال في تاريخ الادراج | نسبة القطاع الخاص |
|---|-------------------------------|---------------|------------------|----------------------------|-------------------|
| 1 | بغداد لصناعة مواد التغليف     | 1962 م.       | 2.5 مليون        | 90 مليون                   | 96.56%            |
| 2 | العراقية لصناعة مواد الكارتون | 1978 م.       | 2.5 مليون        | 700 مليون                  | 37%               |
| 3 | العراقية للأعمال الهندسية     | 1985 م.       | 8 مليون          | 240 مليون                  | 66.4%             |
| 4 | بغداد للمشروبات الغازية       | 1989 م.       | 70 مليون         | 10 مليار                   | 85.37%            |
| 5 | العراقية للسجاد والمفروشات    | 1989 م.       | 5 مليون          | 500 مليون                  | 90.7%             |

سيتم الاعتماد على اسلوب تحليل المحتوى لتحليل مستوى الابلاغ المالي عن البنود المالية في التقارير للشركات الصناعية العراقية عينة البحث ، اذ اختار الباحث بعض البنود التي تتفاوت عملية الابلاغ المالي عنها في العديد من الشركات العراقية بالرغم من اهميتها على عمل الشركة وكما هو موضح بالجدول الاتية :-

تعمل الشركات الصناعية العراقية المعروضة بالجدول اعلاه في سوق العراق للأوراق المالية والتي تمارس اعمالها وتعرض قوائمها بصورة تقارير اجمالية وفرعية فصلية وسنوية ، والتي يمكن تحليل مدى الانصاف والعرض في التقارير المالية لها وانعكاس ذلك على جودة معلوماتها المحاسبية.

### اولا : تحليل مستوى الابلاغ المالي والنصاف المحاسبي عن البنود المالية في عينة البحث

جدول (2) تحليل مستوى الابلاغ المالي والنصاف المحاسبي لشركة بغداد لمواد التغليف

| الشركة          | مستوى الابلاغ |      |      | مستوى الانصاف |      |      |
|-----------------|---------------|------|------|---------------|------|------|
|                 | 2016          | 2017 | 2018 | 2016          | 2017 | 2018 |
| الموارد البشرية | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |

|     |     |     |     |     |     |                               |
|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-------------------------------|
| 0   | 0   | 1   | 0   | 0   | 1   | التغير في المخزون             |
| 0   | 0   | 0   | 1   | 1   | 1   | التغير في الاستثمارات المالية |
| 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | التغير في السياسات المحاسبية  |
| 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | سياسة مقسوم الارباح           |
| 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | سياسة احتجاز الارباح          |
| 0   | 0   | 0   | 1   | 0   | 0   | تكاليف حماية المنتج           |
| 1   | 1   | 1   | 1   | 1   | 1   | التكاليف الاجتماعية           |
| 0   | 0   | 1   | 0   | 0   | 1   | السياسات البيعية              |
| 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | سياسات التسويق والتسعير       |
| 10  | 10  | 30  | 30  | 20  | 30  | المجموع                       |
| %10 | %10 | %30 | %30 | %20 | %30 | النسبة                        |

النشاط ومصلحة المستخدمين الخارجين ونتيجة لعدم الإبلاغ المالي عنها بالشكل المطلوب فان نسبة الانصاف بالإبلاغ المالي عنها كانت ضعيفة كما هو ملاحظ بالجدول نتيجة عدم وجود عدالة بالإفصاح عنها بالمقارنة مع العناصر البقية .

يلحظ من جدول (2) وجود اهمال واضح لدى شركة بغداد لصناعة مواد التغليف بالإبلاغ المالي عن البنود المحاسبية المعروضة بالجدول ، اذ لم تراعي اهمية تلك العناصر بالتقارير المالي بالرغم من ارتباطها المباشر بالمنتجات والزبائن وحجم

جدول (3) تحليل مستوى الإبلاغ المالي والنصاف المحاسبي لشركة العراقية لصناعة مواد الكرتون

| الشركة                        | مستوى الإبلاغ |      |      | مستوى الانصاف |      |      |
|-------------------------------|---------------|------|------|---------------|------|------|
|                               | 2016          | 2017 | 2018 | 2016          | 2017 | 2018 |
| الموارد البشرية               | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| التغير في المخزون             | 1             | 0    | 0    | 1             | 0    | 0    |
| التغير في الاستثمارات المالية | 1             | 1    | 1    | 0             | 0    | 0    |
| التغير في السياسات المحاسبية  | 0             | 0    | 1    | 0             | 0    | 1    |
| سياسة مقسوم الارباح           | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| سياسة احتجاز الارباح          | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| تكاليف حماية المنتج           | 0             | 0    | 1    | 0             | 0    | 0    |
| التكاليف الاجتماعية           | 1             | 1    | 1    | 1             | 1    | 1    |
| السياسات البيعية              | 1             | 1    | 0    | 1             | 0    | 0    |
| سياسات التسويق والتسعير       | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| المجموع                       | 30            | 30   | 40   | 30            | 10   | 20   |
| النسبة                        | %30           | %30  | %40  | %30           | %10  | %20  |

يلحظ من جدول (3) وجود اهمال واضح لدى شركة العراقية لصناعة مواد الكارتون بالإبلاغ المالي عن البنود المحاسبية المعروضة بالجدول ، اذ لم تراعي اهمية تلك العناصر بالتقارير المالي بالرغم من ارتباطها المباشر بالمنتجات والزبائن وحجم النشاط ومصالحة المستخدمين الخارجيين ونتيجة لعدم الإبلاغ المالي عنها بالشكل المطلوب فان نسبة الانصاف بالإبلاغ المالي عنها كانت ضعيفة كما هو ملاحظ بالجدول نتيجة عدم وجود عدالة بالإفصاح عنها بالمقارنة مع العناصر البقية .

جدول (4) تحليل مستوى الإبلاغ المالي والنصاف المحاسبي لشركة العراقية للأعمال الهندسية

| الشركة                        | مستوى الإبلاغ |      |      | مستوى الانصاف |      |      |
|-------------------------------|---------------|------|------|---------------|------|------|
|                               | 2016          | 2017 | 2018 | 2016          | 2017 | 2018 |
| الموارد البشرية               | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| التغير في المخزون             | 1             | 0    | 0    | 1             | 0    | 0    |
| التغير في الاستثمارات المالية | 1             | 1    | 1    | 0             | 0    | 0    |
| التغير في السياسات المحاسبية  | 1             | 1    | 1    | 1             | 1    | 1    |
| سياسة مقسوم الارباح           | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| سياسة احتجاز الارباح          | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| تكاليف حماية المنتج           | 0             | 0    | 1    | 0             | 0    | 0    |
| التكاليف الاجتماعية           | 1             | 1    | 1    | 1             | 1    | 1    |
| السياسات البيعية              | 1             | 0    | 0    | 1             | 0    | 0    |
| سياسات التسويق والتسعير       | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| المجموع                       | 50            | 30   | 40   | 40            | 20   | 20   |
| النسبة                        | %50           | %30  | %40  | %40           | %20  | %20  |

يلحظ من جدول (4) وجود تباين لدى شركة العراقية للأعمال الهندسية بالإبلاغ المالي عن البنود المحاسبية المعروضة بالجدول ، اذ لوحظ وجود نسبة مقبولة للإبلاغ المالي عن بعض العناصر في سنة (2016) الان ان ذلك الإبلاغ لم يحقق الانصاف المطلوب من خلال المقارنة بالعناصر المعروضة بالتقارير الاخرى مما يشير الى عدم وجود انصاف كافي في الشركة وهذا ما تبين من خلال النسب المعروضة في الجدول اعلاه .

جدول (5) تحليل مستوى الإبلاغ المالي والنصاف المحاسبي لشركة بغداد للمشروبات الغازية

| الشركة                        | مستوى الإبلاغ |      |      | مستوى الانصاف |      |      |
|-------------------------------|---------------|------|------|---------------|------|------|
|                               | 2016          | 2017 | 2018 | 2016          | 2017 | 2018 |
| الموارد البشرية               | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| التغير في المخزون             | 1             | 0    | 0    | 1             | 0    | 0    |
| التغير في الاستثمارات المالية | 1             | 1    | 1    | 0             | 0    | 0    |
| التغير في السياسات المحاسبية  | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |



|     |     |     |     |     |     |                         |
|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-------------------------|
| 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 1   | سياسة مقسوم الارباح     |
| 1   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | سياسة احتجاز الارباح    |
| 0   | 0   | 0   | 1   | 0   | 0   | تكاليف حماية المنتج     |
| 1   | 1   | 1   | 1   | 1   | 1   | التكاليف الاجتماعية     |
| 0   | 0   | 1   | 1   | 0   | 1   | السياسات البيعية        |
| 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | 0   | سياسات التسويق والتسعير |
| 20  | 10  | 30  | 40  | 20  | 50  | المجموع                 |
| %20 | %10 | %30 | %40 | %20 | %50 | النسبة                  |

يلحظ من جدول (5) عدم وجود اهتمام لدى شركة بغداد للمشروعات الغازية بالإبلاغ المالي عن البنود المحاسبية المعروضة بالجدول ، اذ لم تراعي اهمية تلك العناصر بالتقارير المالي بالرغم من ارتباطها المباشر بالمنتجات والزيائن وحجم النشاط ومصالحة المستخدمين الخارجيين وبالرغم من وجود نسبة ابلاغ مالي مقبول بسنة (50%) في سنة (2016) الا ان نسب الانصاف بالمقارنة مع العناصر البقية كانت دون المستوى المطلوب كما ان تلك الشركة تعد الافضل بالإبلاغ والعرض المنصف اذ ما قورنت مع الشركات الاخرى بالعينة.

جدول (6) تحليل مستوى الابلاغ المالي والنصاف المحاسبي لشركة العراقية للسجاد والمفروشات

| الشركة                        | مستوى الابلاغ |      |      | مستوى الانصاف |      |      |
|-------------------------------|---------------|------|------|---------------|------|------|
|                               | 2016          | 2017 | 2018 | 2016          | 2017 | 2018 |
| الموارد البشرية               | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| التغير في المخزون             | 1             | 0    | 0    | 1             | 0    | 0    |
| التغير في الاستثمارات المالية | 1             | 1    | 1    | 0             | 0    | 0    |
| التغير في السياسات المحاسبية  | 0             | 0    | 1    | 0             | 0    | 1    |
| سياسة مقسوم الارباح           | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| سياسة احتجاز الارباح          | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| تكاليف حماية المنتج           | 0             | 0    | 1    | 0             | 0    | 0    |
| التكاليف الاجتماعية           | 1             | 1    | 1    | 1             | 1    | 1    |
| السياسات البيعية              | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| سياسات التسويق والتسعير       | 0             | 0    | 0    | 0             | 0    | 0    |
| المجموع                       | 20            | 20   | 40   | 20            | 10   | 20   |
| النسبة                        | %20           | %20  | %40  | %20           | %10  | %20  |

يلحظ من جدول (6) وجود اهمال واضح لدى شركة العراقية للسجاد والمفروشات بالإبلاغ المالي عن البنود المحاسبية المعروضة بالجدول ، اذ لم تراعي اهمية تلك العناصر بالتقارير المالي بالرغم من ارتباطها المباشر بالمنتجات والزيائن وحجم

النشاط ومصلحة المستخدمين الخارجين ونتيجة لعدم الإبلاغ المالي عنها بالشكل المطلوب فان نسبة الانصاف بالإبلاغ المالي عنها كانت ضعيفة كما هو ملاحظ بالجدول نتيجة عدم وجود عدالة بالافصاح عنها بالمقارنة مع العناصر البقية .

### ثانيا : قياس جودة المعلومات المحاسبية في الشركات عينة البحث

جدول (7) قياس جودة المعلومات المحاسبية في الشركات عينة البحث

| الشركات                           | 2016 | 2017 | 2018 |
|-----------------------------------|------|------|------|
| الشركة العراقية للاعمال الهندسية  | 0.13 | 0.14 | 0.16 |
| الشركة العراقية للسجاد والمفروشات | 0.07 | 0.04 | 0.05 |
| شركة بغداد للمشروبات الغازية      | 0.13 | 0.14 | 0.13 |
| شركة بغداد لمواد التغليف          | 0.08 | 0.04 | 0.02 |
| الشركة العراقية للكارتون          | 0.33 | 0.04 | 0.06 |

يدل على زيادة التزام الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإبلاغ المالي ، ولغرض معرفة مقدار الأثر الذي تمارسه العلاقة بين الإبلاغ المالي والانصاف في العرض على جودة المعلومات المحاسبية سيتم اعداد جداول ملخصة بنسب للإبلاغ والانصاف وجودة المعلومات لغرض اجراء التحليل الاحصائي عليها وكما هو موضح بالجدول الآتي :-

يلحظ من جدول (7) اعلاه عملية احتساب معدل العائد على الاصول (ROA) للشركات الصناعية العراقية عينة البحث والتي بينت ان شركة بغداد للمشروبات الغازية تأتي بالمرتبة الاولى من حيث جودة الارباح وجودة المعلومات المحاسبية نتيجة زيادة الإبلاغ المالي والانصاف في العراض مقارنة مع بقية الشركات الاخرى ، كما ان مؤشر معدل العائد على الاصول

جدول (8) ملخص نسب الإبلاغ والانصاف والجودة في شركات عينة البحث

| الشركات                           | نسبة %  | 2016 | 2017 | 2018 |
|-----------------------------------|---------|------|------|------|
| الشركة العراقية للاعمال الهندسية  | الإبلاغ | 50%  | 30%  | 40%  |
|                                   | الانصاف | 40%  | 20%  | 20%  |
|                                   | الجودة  | 0.13 | 0.14 | 0.16 |
| الشركة العراقية للسجاد والمفروشات | الإبلاغ | 20%  | 20%  | 40%  |
|                                   | الانصاف | 20%  | 10%  | 20%  |
|                                   | الجودة  | 0.07 | 0.04 | 0.05 |
| شركة بغداد للمشروبات الغازية      | الإبلاغ | 50%  | 20%  | 40%  |
|                                   | الانصاف | 30%  | 10%  | 20%  |

|      |      |      |                             |
|------|------|------|-----------------------------|
| 0.13 | 0.14 | 0.13 | الجودة                      |
| %30  | %20  | %30  | شركة بغداد لمواد<br>التغليف |
| %10  | %10  | %30  | الانصاف                     |
| 0.02 | 0.04 | 0.08 | الجودة                      |
| %40  | %30  | %30  | الشركة العراقية<br>للكارتون |
| %20  | %10  | %30  | الانصاف                     |
| 0.06 | 0.04 | 0.33 | الجودة                      |

يبين الجدول (8) اعلاه نسبة جودة المعلومات المحاسبية والابلاغ والانصاف التي تم استخراجها من خلال تحليل متغيرات البحث بالاعتماد على التقارير المعروضة بالعينة والتي سيتم الاعتماد عليها لأجراء التحليل الاحصائي بالاستعانة بالانحدار الخطي المتعدد وفقا للبرنامج الاحصائي (spss) وكما هو موضح بالجدول الاتي :-

جدول (9) التحليل الاحصائي بين نسب الابلاغ والانصاف والجودة

| مؤشرات التحليل الاحصائي      |                               |                           |                        |                         | التفاصيل           |
|------------------------------|-------------------------------|---------------------------|------------------------|-------------------------|--------------------|
| العراقية للأعمال<br>الهندسية | العراقية للسجاد<br>والمفروشات | بغداد لمشروبات<br>الغازية | بغداد لمواد<br>التغليف | بغداد لمواد<br>الكارتون | عدد المشاهدات      |
| 3                            | 3                             | 3                         | 3                      | 3                       | معامل (T)          |
| 6.882                        | 1.803                         | 5.310                     | 2.421                  | 4.041                   | معامل (F)          |
| 5.041                        | 2.996                         | 1.349                     | 1.235                  | 3.754                   | B                  |
| 1.177                        | 1.108                         | 2.084                     | 1.321                  | 2.822                   | حجم الارتباط       |
| 0.852                        | 0.781                         | 0.671                     | 0.938                  | 0.732                   | مستوى المعنوية sig |
| 0.000                        | 0.001                         | 0.010                     | 0.012                  | 0.010                   |                    |

يلحظ من جدول (9) اعلاه وجود ارتباط قوي بين نسب الابلاغ المالي والانصاف المحاسبي اذ بلغت قيمة الارتباط للشركات الصناعية عينة البحث (0.852)، (0.781) (0.671) (0.938) (0.732) على التوالي وبمستوى معنية بلغ (0.000) (0.001) (0.010) (0.012) (0.10) على التوالي وهو اقل من مستوى الدلالة (5%) كما ان لزيادة الشركات عينة البحث من الابلاغ المالي والانصاف في العرض بمقدار وحدة واحدة يؤدي الى زيادة جودة المعلومات المحاسبية بمقدار (1.177) للشركة العراقية للأعمال الهندسية و (1.108) للشركة العراقية للسجاد و (2.084) لشركة بغداد للمشروبات الغازية و (1.321) لشركة بغداد لمواد التغليف و (2.822) لشركة بغداد لصناعة مواد الكارتون ، والذي يحقق من خلاله تحقيق فرضية البحث التي مفادها ( يؤدي الابلاغ المالي المنصف عن البنود

المالية الى تعزيز جودة ودقة المعلومات المالية المعروضة في التقارير المالية للشركات الصناعية العراقية).

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### الاستنتاجات

من خلال الجانب العملي توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات وتتمثل بالاتي :-

- يمثل الابلاغ المالي احد اهم العوامل التي تسهم في المحافظة على موقع الشركة بالأسواق المالية وذلك لأنه يعبر عن ما تملكه الشركة من املاك بصورة حقيقية في التقارير المالية لها .
- هنالك مستويات متباينة للإبلاغ المالي للشركات الصناعية عينة البحث نظرا لعدم التزامها الكامل بالمعايير الدولية

متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة  
العراق .

المؤمن، مشكاة صبيح عبد علي .(2001). مبادئ العدل والإنصاف  
كمصدر للقانون الدولي العام. أطروحة دكتوراه مقدمة إلى مجلس  
كلية القانون ، جامعة بغداد ، العراق .

رضا، مروج هادي.(2004). الإيفاء بمتطلبات الإفصاح ، مدخل  
أخلاقي : دراسة تحليلية لأراء عينة من مراقبي الحسابات  
وأساتذة الجامعات ومدراء الحسابات وبعض المستثمرين في  
العراق. بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين  
القانونيين كجزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية  
العراق .

## Second : Reference

FASB and IASB.(2010).Statement of Financial  
Accounting Concepts No. 8.

Levin, A. I.(2006). Sustainable Development and the  
Information  
Society.RussianStudiesinPhilosophy,45,No.1,S  
ummer.

Malhotra, N. K. (2004). Marketing research, New  
Jersey:  
Prentice  
Hall.

Mathews, M. R. & Perrera M. H. B. (1991)  
"Accounting theory and Development" Thomas  
Nelson – Australia.

Nobes,Christopher & Parker,  
Robert.(2000).Comparative International  
Accounting" 6<sup>th</sup> edition Prentice Hall INC  
UK.

Noronha, Carlos.(2002).The Theory of Culture–  
Specific Total Quality Management Quality  
Management in Chinese Regions Palgrave UK.

Redbaugh, Lee H. & Gray, Sidney J. (2002).  
"International Accounting and Multinational  
Enterprises" 5<sup>th</sup> edition John Wiley & Sons,  
Inc Usa .

Richardson S, Sloan M, Soliman M, Tuna A .(2005).  
Accrual reliability earnings persistence and  
stock prices", working paper, university of  
Michigan . J. Account. Public Policy 25.

Williams, Paul F.(1987).The Legitimate concern with  
Fairness، Accounting Organization And  
Society ،Vol. 12 – No.2.

الخاصة بالابلاغ وعدم التزامها بالإنصاف المحاسبي  
بالعرض .

3. توجد علاقة ارتباط وثيق بين الابلاغ المالي والانصاف في  
العرض بالعناصر المالية في التقارير وبين جودة المعلومات  
المحاسبية المعروضة في تلك التقارير.

4. تلعب العلاقة الوثيقة بين الابلاغ المالي والانصاف بالعرض  
دورا بارزا في التأثير على تعزيز

5. تعد مؤشرات جودة الارباح المحاسبية من اهم الدلائل التي  
يستند اليها لمعرفة مدى تحقيق الشركات لمستوى الجودة  
المطلوب منها في التقارير المالية المقدمة للأطراف  
الخارجية.

## التوصيات

من خلال الاستنتاجات اعلاه يوصي الباحث بالاتي :-

1. ضرورة قيام الشركات العراقية بالاهتمام بالعناصر الاساسية  
التي تحقق الابلاغ المالي المنصف بالشكل الذي يعزز من  
رضا الملاك والمستخدمين الخارجيين .

2. من المستحسن على الشركات الصناعية ان تراعي عملية  
تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في عملية الابلاغ المالي  
والانصاف المحاسبي عند اعداد التقارير المالية.

3. يتعين على الشركات الصناعية العراقية القيام بتعزيز دقة  
التقارير المالية السنوية المعلنة للمستخدمين الخارجيين من  
خلال مؤشرات الربحية وقيمة السهم في اسواق المال .

4. ضرورة تهيئة الاطر القانونية من قبل الجهات المعنية لأجل  
القيام بتبني قواعد ومعايير محاسبية تحكم عملية الإفصاح  
المنصف للشركة وبما يساهم في رسم الاسس المستقبلية  
للشركات العراقية من حيث دقة الإفصاح والشفافية لها.

## المصادر

### اولا : المصادر العربية

التويجري ، محمد . (1988) .المسؤولية الاجتماعية في القطاع الخاص  
بالمملكة العربية السعودية . المجلة العربية للإدارة : العدد 3 .

الشجيري، محمد حويش علاوي .(2004).النموذج المعرفي المحاسبي  
وانعكاساته في المهنة والتعليم المحاسبين في العراق. أطروحة  
مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة  
المستنصرية كجزء من متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه  
في فلسفة المحاسبة العراق.

العاني، معاوية كريم شاكر .(2004). اثر الإطار الثقافي في نظام  
الإبلاغ المالي العراق حالة دراسة. أطروحة مقدمة إلى مجلس  
كلية الإدارة والاقتصاد في الجامعة المستنصرية كجزء من