



## الدور الوسيط لحوكمة تقارير الاستدامة على العلاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية.

قاسم محمد دهش<sup>a</sup> ، صفاء الطيف عبد الأمير<sup>b</sup>

جامعة البصرة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الفرات الأوسط التقنية/المعهد التقني سماوة

### الملخص

### معلومات المقالة

#### تاريخ البحث

الاستلام : 26/9/2021

تاريخ التعديل : 21/10/2021

قبول النشر : 28/10/2021

متوفر على الأنترنت: 31/12/2021

#### الكلمات المفتاحية:

حوكمة تقارير الاستدامة

التحفظ المحاسبي

جودة التقارير المالية

الإفصاح عن تقارير الاستدامة

تحسين قيمة الشركة

يهدف البحث إلى بيان أثر تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة على مستوى التحفظ المحاسبي التي تتبناها الإدارة في إعداد التقارير المالية وذلك من خلال تحقيق أعلى جودة ممكنة للتقارير المالية بالشكل الذي يساعد في تلبية احتياجات المستخدمين . وقد تم طرح الفرضية الآتية : إن التحفظ المحاسبي يمكن أن يساعد في تحسين جودة التقارير المالية في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة . ويتمثل مجتمع البحث بالشركات الصناعية العراقية، إما عينة البحث فتمثل بالشركة العامة لصناعة البطاريات، وهي إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية، عن السنوات المالية ٢٠١٧، ٢٠١٨، ٢٠١٩ . وقد تم إتباع أسلوب الدراسة التطبيقية، حيث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات كان من أهمها إن التحفظ المحاسبي يمكن أن يساعد في تحسين جودة التقارير المالية للوحدات الاقتصادية في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة . وقدم البحث مجموعة من التوصيات كان من أهمها الاهتمام بطرق إعداد القوائم المالية وضرورة اعتماد الإفصاح عن تقارير الاستدامة من أجل زيادة دقة القرارات الإدارية المتخذة من المستفيدين، من خلال الحصول على المعلومات المالية التي تتمتع بدرجة من الجودة والتي تُعد من العوامل المهمة في اتخاذ القرارات وتحسين قيمة الشركة بشكل عام .

## The Intermediary Role of Sustainability Reporting Governance on the Relationship between Accounting Conservatism and the Quality of Financial Reports.

Qasim Mohammed Dahash<sup>a</sup> , Safa Eltayf Abdamer<sup>b</sup>

Universty Of Basrah , Al-Furat Al-Awsat Technical Universty



### Abstract

The research aims to demonstrate the impact of the application of the governance of sustainability reports on the level of accounting conservatism adopted by the administration in preparing financial reports, by achieving the highest possible quality of financial reports in a way that helps to meet the

\*

Corresponding author : E-mail addresses :

2021 AL – Muthanna University . DOI:10.52113/6/2021-11-4/68-80.

needs of users. The following hypothesis has been put forward: Accounting conservatism can help in improving the quality of financial reports in the light of the application of sustainability reporting governance. The research community is represented by the Iraqi industrial companies. The research sample is represented by the General Company for the Battery Industry, which is one of the formations of the Iraqi Ministry of Industry and Minerals, for the years 2017, 2018, 2019. A set of conclusions have been reached, the most important of which was that accounting conservatism can help in improving the quality of financial reports for economic units in the light of the application of sustainability reporting governance. The research presented a set of recommendations, the most important of which is the interest in the methods of preparing the financial statements and the need to adopt the disclosure of sustainability reports to increase the accuracy of the administrative decisions taken by the beneficiaries. This is done by obtaining financial information that enjoys a degree of quality, which is one of the important factors in making decisions and improving the value of the company in general.

## المقدمة

السياسات المحاسبية بإلزام الشركات بإتباع سياسات متحفظة في الإفصاح عن المعلومات مع مراعاة أن تكون التقارير المالية بالجودة المطلوبة بحيث يمكن أن تلبي احتياجات جميع المستخدمين.

إن حوكمة الشركات تقارير الاستدامة هي الإجراءات التي يتم تنفيذها من قبل المساهمين وأصحاب المصالح لتوفير الطرق المناسبة لإدارة المخاطر و الإشراف عليه أو مراقبتها. إما التحفظ المحاسبي فهو أحد "المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، ويقوم على درجة عالية من الدقة في مسك الدفاتر المحاسبية ، و ضرورة التحقق الدقيق منها وذلك قبل قيام الشركة بالاعتراف بأية أرباح . كما وتعد التقارير المالية من أهم المصادر التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية من قبل المستثمرين والتي يجب أن تُعدّ على أساس من الموثوقية. وكان لظهور الأزمات المالية التي تعرضت لها الأسواق المالية العالمية والإخفاقات المالية والمحاسبية الأثر الكبير في الاهتمام البالغ بمفهوم حوكمة الشركات بشكل عام وحوكمة تقارير الاستدامة بشكل خاص، ومن ناحية أخرى يتزايد الاهتمام بالتحفظ المحاسبي في الفترة الأخيرة وذلك بهدف توضيح وبيان مبررات ممارسات التحفظ المحاسبي واختبار دوافعه وأثره على القوائم المالية وعلى قرارات مستخدمي هذه القوائم، ولقد حاز التحفظ المحاسبي (سياسة الحيطة و الحذر) على اهتمام كبير من الجهات المعنية بالمحاسبة فنجد إن مجلس معايير المحاسبة الدولية مثلاً قد جاء في المعيار الأول الخاص بالإفصاح عن

## ✓ الدراسات المنهجية

### مشكلة البحث

إن الإدارة غالباً ما تتبع سياسات وإجراءات غير متحفظة عند إعداد التقارير مما يؤدي إلى إظهار نتائج الأعمال بصورة مشوهة، ولما كان مفهوم حوكمة تقارير الاستدامة مرتبط بالطريقة التي يتم من خلالها مراقبة أداء الإدارة للمهام المنوطة بها من قبل الأطراف المختلفة ذات العلاقة بتنظيمات الأعمال ومن ثم فإنها توفر إطاراً عاماً لحل هذه المشكلات، ويمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤلات الفكرية الآتية .:

١. هل توجد علاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية ؟
٢. هل إن حوكمة تقارير الاستدامة تساعد في اتساق العلاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية؟

## أهداف البحث

١ . هناك إمكانية لقياس التحفظ المحاسبي في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة .

٢ . إن التحفظ المحاسبي يمكن أن يساعد في تحسين جودة التقارير المالية في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة .

### منهج البحث :-

لتحقيق أهداف البحث فتم إتباع المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي ، فالمنهج الاستنباطي تم إتباعه في الجانب النظري ، إما المنهج الاستقرائي فتم إتباعه في الجانب التطبيقي من هذا البحث ، ويمكن توضيح مصادر جمع البيانات وفقاً لهذين المنهجين كالآتي :

١ . المنهج الاستنباطي : تم الاعتماد على الكتب العربية والأجنبية ، وكذلك البحوث والدوريات والرسائل الجامعية ، بالإضافة إلى المقالات المنشورة على الانترنت .

٢ . المنهج الاستقرائي : تم الاعتماد على مجموعة من الوسائل للحصول على البيانات المطلوبة لتحقيق أهداف البحث ، وهذه الوسائل هي المعاينة الميدانية و المقابلات مع المسؤولين في عينة البحث .

### عينة البحث :

تتمثل عينة البحث بالشركة العامة لصناعة البطاريات، وهي إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية، عن السنوات المالية ٢٠١٧، ٢٠١٨، ٢٠١٩ .

يهدف البحث إلى الآتي :

١ . بيان أثر تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة على مستوى التحفظ المحاسبي التي تتبناها الإدارة في إعداد التقارير المالية .

٢ . تحقيق أعلى جودة ممكنة للتقارير المالية بالشكل الذي يساعد في تلبية احتياجات المستخدمين .

٣ . إيجاد العلاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية في حوكمة تقارير الاستدامة .

## أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من أهمية حوكمة تقارير الاستدامة و دورها في إضفاء الثقة وحل مجموعة من مشاكل عد متماثل المعلومات وتعارض المصالح للأطراف ذو العلاقة بالمنشأة ، بالإضافة إلى دراسة التحفظ المحاسبي وما له من تأثير على جودة التقارير المالية .

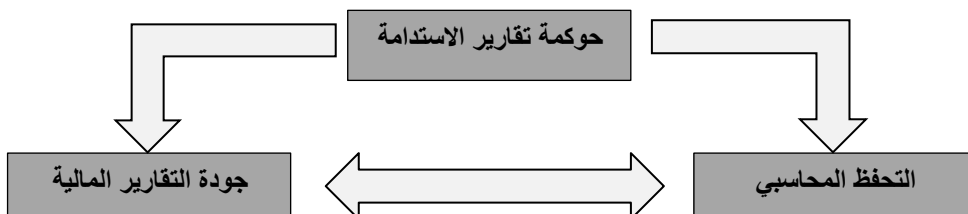
## فروض البحث

يستند البحث على الفرضيات الآتية :-

## المخطط الافتراضي للبحث :-

### شكل (١)

#### المخطط الافتراضي للبحث



المصدر: إعداد الباحث .

## الدراسات السابقة .:

الحوكمة الجيدة إلى مؤشرات لتقييم أداء الشركة بصورة أكثر موضوعية و من ثم إظهار قيمة الشركة في سوق الأوراق المالية لقيمة أقرب إلى القيمة العادلة أو الحقيقية . وحاولت الدراسة أيضا الحصول على أدلة ميدانية حول تصنيف آليات الحوكمة إلى أبعادها المحاسبية وغير المحاسبية وعلاقة هذه الأبعاد بأداء الشركة وقيمتها ودورها في تدني فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للشركة .

### ٤ . دراسة (Ahmed& Duellman 2014) :هدفت

هذه الدراسة إلى اختبار خصائص مجلس الإدارة كأحد مقومات حوكمة الشركات على التحفظ المحاسبي . واستخدمت هذه الدراسة خمسة خصائص لمجلس الإدارة وثلاثة مقاييس للتحفظ المحاسبي شملت هذه المقاييس الاستحقاق المحاسبي ونسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية واستجابة السوق والأرباح .وتوصلت الدراسة إلى إن هناك علاقة عكسية بين نسبة الأعضاء التنفيذيين والتحفظ المحاسبي، كما إن هناك علاقة طردية بين نسبة ملكية الأعضاء الخارجيين في أسهم الشركة والتحفظ المحاسبي بها .

الشركة من وجهة نظر الإدارة ومن وجهة نظر الزبون وتحقيق أهدافها بفاعلية وكفاءة، وبذلك فهي هيكل يستخدم لتوجيه وإدارة أعمال وشؤون الشركة وتعزيز ازدهار الأعمال والمساءلة لتحقيق الهدف النهائي للشركة وتحقيق الأهداف الاجتماعية وحماية البيئة (Zabria,et.al.,2016:288) .

### ٢.٢. أهمية حوكمة تقارير الاستدامة .:

إن حوكمة تقارير الاستدامة تلعب دورا هاما في تحقيق الكفاءة بكيفية التعامل مع الموارد النادرة وبما يحقق أعلى العوائد بجانب المحافظة على البيئة وتحقيق أهداف المجتمع بشكل عام ، وتأتي

١ . دراسة عبدالمك (٢٠٠٨) : الدافع الرئيسي لهذه الدراسة هو ظهور حوكمة الشركات من ضمن الاهتمامات والقضايا التي تشغل الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة ، والاتجاه لدى الكثير من الشركات المسجلة بالبورصة بالأخذ بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات من أجل جودة التقارير المالية و من ثم الوصول للسعر العادل للسهم .

٢ . دراسة عفيفي (٢٠٠٨) : يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في توضيح العلاقة بين تطبيق آليات حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الاختياري عن المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المصرية .وخلصت الدراسة إلى انه يجب توسيع الاهتمام بالأدبيات المتزايدة عن ممارسات الإفصاح ومحدداته .بالإضافة إلى أن تقييم مستوى الإفصاح الاختياري سوف يساهم بالضرورة في تفعيل مستويات الإفصاح ككل في ظل متطلبات آليات حوكمة الشركات مما ينعكس إيجابيا على قرارات المستثمرين .

٣ . دراسة قطب (٢٠٠٩) : حاولت هذه الدراسة الإجابة على تساؤل أساسيا لا وهو هل يمكن إن تؤدي نظم الاطار النظري

### ١.٢ مفهوم حوكمة تقارير الاستدامة .:

تشير حوكمة تقارير الاستدامة إلى الهياكل والعمليات والعلاقات بين مجالات وإطراف مختلفة بين الإدارة ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين مع التركيز على الجوانب البيئية والاجتماعية (Sarbah,2015:41) .

كما وينظر إلى حوكمة الشركات تقارير الاستدامة على إنها الأعمال أو الإجراءات التي يتم تنفيذها من قبل الأطراف الممثلين للمساهمين وأصحاب المصالح، وذلك لتوفير الطرق المناسبة لإدارة المخاطر والإشراف عليها ومراقبتها من خلال الاعتماد على الإجراءات القانونية والرقابية للمحافظة على قيمة

بنتقارير الاستدامة والأخر هو الأداء الجيد من أجل إنتاج منتجات صديقة للبيئة ، ويتضمن مفهوم الأداء استخدام كافة الوسائل المتاحة لرفع مستوى الأداء الشامل لتنظيم الأعمال (قطب، 2009: 39) .

## ٢.٢ مفهوم التحفظ المحاسبي :

التحفظ المحاسبي (Accounting conservatism) هو مجموعة من المبادئ التوجيهية لمسك الدفاتر التي تتطلب درجة عالية من التحقق قبل أن تتمكن الشركة من تقديم مطالبات قانونية لأي ربح. المفهوم العام هو مراعاة السيناريو الأسوأ للمستقبل المالي للشركة، والذي يظهر النهج الحذر الشركة في أسوأ السيناريوهات (Sitology,2010:9).

ويُعرف التحفظ المحاسبي أيضاً بأسم "مبدأ الحيطة والحذر"، وهو أحد "المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"، ويقوم على درجة عالية من الدقة في مسك الدفاتر المحاسبية ، وضرورة التحقق الدقيق منها وذلك قبل قيام الشركة بالاعتراف بأية أرباح ، حيث يؤكد على ضرورة الاعتراف بالالتزامات غير المؤكدة بمجرد اكتشافها (Effuse,2015:28).

يقوم هذا المبدأ على توخي الحذر عند إجراء القوائم المالية ، فعلى سبيل المثال يتم تسجيل الأصول بأرقام أقل من الواقع وذلك لاحتمالية انخفاضها ، وتسجيل المطلوبات بأعلى مما هي عليه لاحتمالية زيادتها ، كما أنه يتم المبالغة في تقدير مخصصات الحسابات المشكوك فيها ، مثل "مخصص الديون المشكوك فيها" (Sitology,2010:9).

وبالنسبة لإيجابيات التحفظ المحاسبي، فإن هذا المبدأ يحفز إدارة الشركة على دراسة قراراتها بدقة أعلى للسعي لتحسين واقع الشركة والوصول لنتائج إيجابية أكثر من الواردة ضمن القوائم المالية، (Baker,et.al.,2003:22). وفيما يتعلق بسلبات التحفظ المحاسبي، فيمكن توضيحها من خلال إن عدم تسجيل جميع الإيرادات بسبب نقص في أحد شروط التحفظ المحاسبي لتسجيلها ، يوجب تسجيلها في الفترة المالية التالية ، وهذا يؤدي

أهمية حوكمة تقارير الاستدامة من خلال الآتي : (Katwesigye,2013:31)

١. تعمل على حماية حقوق كل من المساهمين والمالكين وأصحاب المصالح الآخرين مثل الموظفين والدائنين والزبائن والمقرضين وغيرهم .
٢. تعمل على الاعتراف بحق جميع أصحاب المصلحة على النحو المنصوص عليه في القانون ، وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة فيخلق الثروة ، وفرص العمل ، واستدامة المشاريع السليمة مالياً خلال الفترة المحاسبية .
٣. تدعم الإفصاح في الوقت المناسب والدقيق عن جميع المسائل المادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية ، بما في ذلك الأداء والوضع المالي وحقوق الملكية .

إن الإدارة غالباً ماتتبع سياسات وإجراءات غير متحفظة عند إعداد التقارير المالية الخاصة بمنظمات الأعمال مما يؤدي الى إظهار نتائج الأعمال الخاصة بهذه التنظيمات بصورة مشوهة ومن ثم التأثير بالسلب على هذه التنظيمات في سوق الأعمال بالإضافة إلى التأثير السلبي على البيئة .ولما كان مفهوم حوكمة الشركات مرتبط بالطريقة التي يتم من خلالها مراقبة أداء الإدارة للمهام المنوطة بها من قبل الأطراف المختلفة ذات العلاقة بتنظيمات الأعمال ومن ثم فإنها توفر إطاراً عاماً يمكن من خلاله تحديد آليات صياغة أهداف تنظيمات الأعمال ووسائل تحقيقها و مراقبة الأداء الفعال ومقارنته بالأهداف المحددة مسبقاً فضلاً عن تقديم التقارير الخاصة بالاستدامة (عبد الملك، 2008: 16) .

حيث أشارت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى ضمان حقوق أصحاب المصالح مع تنظيمات الأعمال بالإضافة إلى ضمان التزام مجلس الإدارة بمسئوليته تجاه أصحاب المصالح بتنظيمات الأعمال . ومن الأهداف الأساسية التي تسعى الحوكمة الجيدة للشركات إلى تحقيقها هي دعم الميزة التنافسية لتنظيمات الأعمال وتحسين الأداء وذلك نظراً لوجود بعدين يغطيهما مفهوم حوكمة الشركات أحدهما هو الالتزام

(Jejawi,2014:45). ويتم قياس درجة التحفظ المحاسبي القرارات بشأن بقاء استثماراتهم وأموالهم في الوحدة من عدمها و أيضا معرفة قدرة الوحدة في الإيفاء بالتزاماتها. كما ويقوم المستثمرون الحاليون والمتوقعون باستخدام المعلومات المحاسبية فضلاً عن المعلومات الأخرى عن الوحدة لصنع قراراتهم بخصوص زيادة أو تخفيض أو الحفاظ على استثماراتهم في تلك الوحدة او استردادها جزئياً أو كلياً لاستثمارها في بديل أكثر ربحية.(الخدش وآخرون، ٢٠١٥: ١٣)

من الواضح بأن الأشخاص الذين لا يستلمون فعلاً المعلومات المحاسبية التي نحن بصدددها ، يمكن إن يتأثروا بأفعال أولئك الذين يستلمون المعلومات فعلاً و يتخذون قراراتهم في ضوءها نتيجة عدم الالتزام بالتحفظ المحاسبي. وبالتالي فان فكرة استخدام المعلومات المحاسبية يمكن إن توسع لكي تشمل أولئك المتأثرين بصورة غير مباشرة نتيجة لظهور واستخدام المعلومات من قبل أولئك الذين لهم حق الحصول على المعلومات المحاسبية ، وعليه ففي النهاية يمكن اعتبار كافة أعضاء المجتمع على أنهم مجموعة عامة من مستخدمي المعلومات المحاسبية. فكل شخص في أي مجتمع يتأثر بالمعلومات المحاسبية المندرجة في الكشوفات المالية سواء كان يعلم بها أم لا. وان أولئك الذين يتخذون قراراتهم في ضوء المعلومات المحاسبية يتسببون ببعض الأحداث الاقتصادية التي تصيب آثارها في النهاية كل شخص، ولذلك يمكن منطقياً اعتبار المجتمع ككل على انه مستخدم للمعلومات المحاسبية(العبد الله، ٢٠٠٠: ٧٢).

## ٢-٣- جودة التقارير المالية وعلاقتها بالتحفظ المحاسبي في ظل حوكمة تقارير الاستدامة .:

تعد التقارير المالية هي الفرصة الوحيدة التي تعطى للمستثمرين بناء إستراتيجية الاستثمار ومدى قدرتها وقابليتها لتقييم الوحدة الاقتصادية وقدرتها على الاستمرارية، إما فيما يتعلق بالدائنين فهي توضح قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد الديون، وكذلك تهتم الجهات الحكومية بالقوائم المالية لتحديد الضرائب(Leauanae & Rasmussen,2002:1)، إما أهمية

إلى تقليل قيمة الفترة الحالية أقل مما يجب (AI) باستعمال المعادلة الآتية : (Penman & Zhang,2000 :242-243):

$$C - Score = ER \div NOA$$

حيث إن : C - Score : درجة التحفظ المحاسبي، ER: الاحتياطات المقدرة، NOA: صافي الأصول التشغيلية . وكلما ازداد المؤشر دل ذلك على زيادة التحفظ المحاسبي .

وفي الآونة الأخيرة ازداد الاهتمام بالتحفظ المحاسبي في الفترة الأخيرة وذلك بهدف توضيح وبيان مبررات ممارسات التحفظ المحاسبي واختبار دوافعه وأثاره على القوائم المالية وعلى قرارات مستخدمي هذه القوائم . وان للمعلومات المحاسبية دوراً وأهمية في عملية صنع واتخاذ القرارات لدى مستخدم المعلومات وأثرها على توجيهه نحو اختيار البديل الأمثل بين البدائل المتاحة. وكذلك تمكين المستخدم في التنبؤ بالمستقبل وعلى ضوءها يمكن تحديد الأهداف وكذلك المشاكل وتحليل المعلومات ومن ثم اتخاذ القرار، وتحقيق الهدف المنشود وهي التوجه نحو تقديم أفضل المعلومات ملائمة وجودة للمستخدم. وبما إن المحاسبة تعد أحد الأنظمة الفعالة و الحيوية في الوحدة فإنه أتغذي الأطراف بالمعلومات وأيضا تعد نظاماً للاتصال عبر توصيل تلك المعلومات إلى مستخدميها في شكل تقارير وقوائم مالية ، فكلما تمتعت المعلومات بالجودة كلما زادت درجة الاعتماد عليها. ولقد حاز التحفظ المحاسبي (سياسة الحيطة والحذر) على اهتمام كبير من الجهات المعنية بالمحاسبة فنجد إن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على سبيل المثال قد جاء في المعيار الأول الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية بإلزام الشركات بإتباع سياسات متحفظة في الإفصاح عن عناصر القوائم المالية (Ahmed & Duellman,2014:34) .

لذلك فان الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية متعددة الأهداف والاتجاهات فان المالكين والمستثمرين سواء الحاليين أو المتوقعين وكذلك الدائنين والمقرضين لديه ميزة دائماً في الحصول على المعلومات المحاسبية عن الوحدة لغرض اطمئنانهم على سلامة استثماراتهم وكذلك حقوقهم ، واتخاذ

المسؤولة عن اتخاذ القرارات ووضع الخطط والسياسات المستقبلية المالكين أدى إلى ضرورة التأكيد على موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى قدرتها على التعبير الحقيقي عن نشاط الوحدة الاقتصادية، لذلك سيتم التركيز على تقارير الاستدامة من أجل تحسين جودة التقارير المالية مع مراعاة عنصر التحفظ المحاسبي (Ismael,2014:241) .

إن المعلومات المحاسبية تسهل عملية اتخاذ القرار من خلال تزويد قدر كبير من المعلومات حول موضوع القرار، لمن سوف يقوم باتخاذها، وكذلك الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات، والطرف الموجهة إليه المعلومات، والى أي حد تشبع هذه المعلومات احتياجاتها المعلوماتية وماهي البدائل المتاحة لهذه المعلومات، وتوقيت إصدار المعلومات. (البحيصي، ٢٠٠٤، ٥).

وعلى الرغم من ان المعلومات المحاسبية لا تأخذ بنظر الاعتبار الظروف المحيطة لمتخذ القرار إلا ان ذلك قد يكون حافزاً لمستخدمي المعلومات المحاسبية الى زيادة اهتمامهم بالمعلومات المحاسبية وجودتها، أي كلما زاد شعور المستخدم بالمخاطرة كلما زاد اعتماده على المعلومات المحاسبية، اذ سيكون لديه المعلومات التي تساعده في التنبؤ بالظروف المستقبلية. (حسن، ٢٠٠٢، ص٢٦) وبما إن عملية اتخاذ القرارات هي في جوهرها عملية متعلقة بالمستقبل لأن احد الأهداف الرئيسية التي ينبغي على المحاسبة تحقيقها هو توفير معلومات يمكن ان تكون مفيدة في عملية التنبؤ بالمستقبل، وهنا كأسلوب ان لمقابلة هذه المسؤولية من جانب المحاسب: (الشيرازي، ٣٦٥: ١٩٩٠).

١. توفير معلومات تتعلق بالمستقبل وذلك عن طريق الإفصاح عن تقديرات الموازنة.

٢. توفير المعلومات عن الأداء السابق بطريقة تساعد على التنبؤ بالمستقبل.

إن فإن المعلومات المحاسبية غالباً ما تكون كمية و موضوعية، على عكس المعلومات الأخرى فمن شأنها إن تساعد متخذ القرار بصورة أكثر فاعلية، إذ إنها المحدد الأساس لدقة وعلمية وموضوعية القرار، كما أنها المحدد الأساس لنجاح القيادات

التقارير المالية للمساهمين فإنهم يبنون قراراتهم في مواصلة حياة أسهم الشركة أو بيعها، وكذلك إدارة الوحدة الاقتصادية فهي وبالنتيجة فهي تحتاج دائماً لتقييم أدائها لتحقيق الأهداف التي وضعت في الفترة الماضية، ولما تقدم فإن القوائم المالية يجب أن تتمتع بالعديد من الصفات التي تعطيها الموثوقية والمصادقية وكما يأتي: (Al-Masoudi & Al-jeborri,2016:49)

١. **القابلية للفهم:** يجب أن تكون المعلومات مفهومة بسهولة لمستخدميها .

٢. **الملائمة:** إن تكون المعلومات ذات صلة باحتياجات مستعملها عندما تؤثر المعلومات على القرارات الاقتصادية بما في ذلك الإبلاغ عن المعلومات ذات الطبيعة الخاصة.

٣. **الموثوقية:** إن المعلومات المالية غير مضللة وأن تعكس جوهر الأحداث بما في ذلك التقديرات والشكوك حول صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

وتعد التقارير المالية من أهم المصادر التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية من قبل المستثمرين والتي يجب أن تُعدّ على أساس من الموثوقية، وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن جودة التقارير المالية تتحقق عن طريق توفر خصائص فرعية، والتي يمكن توضيحها من خلال الآتي (Al-Jawher,2011:114-115)

١. **التمثيل الصادق:-** حتى تكون المعلومات المحاسبية موثوقة يجب أن تمثل بصدق الأنشطة الاقتصادية التي تتم خلال فترة زمنية معينة .

٢. **جوهر المعلومة:-** من المهم جداً أن تكون العمليات المالية عرضت طبقاً لجوهرها وليس شكلها القانوني فقط بحيث يمكن أن تخدم المستفيدين بشكل أدق وأفضل.

٣. **التحفظ (الحيطة والحذر):-** يجب الحذر في اتخاذ قرارات التقديرات المبينة على حالات عدم التأكد تجنباً لتضخيم أو تخفيض قيمة البنود الظاهرة في القوائم المالية.

إن اختلاف الأساليب المحاسبية في أعداد التقارير المالية ورغبة الإدارة في إظهار ما يؤدي إلى استمرار عملها وزيادة ثقة

جداً من التنظيمات يمكن إن يستمر و يعيش من دون الاعتماد  
(الموجودات المتداولة + المخزون) / إجمالي الموجودات للسنة  
الحالية.

$$\varepsilon_{i,t+1}$$

يفترض إن نسبة معامل الخطأ هي صفر.

#### الجانب العملي

### ١-٣- نبذة تعريفية عن عينة البحث (الشركة العامة لصناعة البطاريات) :

تعد الشركة العامة لصناعة البطاريات إحدى تشكيلات وزارة  
الصناعة والمعادن العراقية، تأسست سنة ١٩٧٢ وهي  
متخصصة بإنتاج البطاريات الجافة والسائلة والتي يتم تسويقها  
للأسواق المحلية، وتنظم الحسابات من قبل قسم التكاليف في  
الشركة، ويقوم قسم حسابات التكاليف بالشركة بإعداد قائمة  
تكاليف موحدة للشركة تبين تكلفة منتجاتها لغرض تحديد سعر  
البيع المناسب .

### ٢.٣- قياس درجة التحفظ المحاسبي في الشركة عينة البحث :

لأجل قياس درجة التحفظ المحاسبي في الشركة العامة لصناعة  
البطاريات، سيتم استعمال نموذج (C – Score) وكما موضح  
بالمعادلة الآتية :

$$C - Score = ER \div NOA$$

حيث إن C – Score : درجة التحفظ المحاسبي، ER:  
الاحتياطيات المقدره، NOA: صافي الأصول التشغيلية .وكما  
ازداد مؤشر C – Score كلما دل ذلك على زيادة التحفظ  
المحاسبي المتبع من قبل الشركة، ويمكن قياس درجة التحفظ  
المحاسبي للشركة عينة البحث من خلال الجدول الآتي :

الإدارية والمالية في أداء مهامها و تعد عصب استمرار وبقاء  
الوحدة و وصف وقياس أنشطته فضلاً عن تقويم أدائه ، فالقليل  
على البيانات والمعلومات ، وخاصة المحاسبية منها.  
(العامري،٤١:٢٠٠٣).

ويتم تقييم جودة التقارير المالية من خلال جودة المعلومات  
المالية الواردة بها، إذ يمكن توضيح أهمية جودة التقارير المالية  
كالآتي : (Blessing & Onoja,2015:24)

١ . تعبر جودة التقارير المالية عن ما تتمتع به المعلومات  
من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن  
تخلو من التحريف والتضليل.

٢ . ما تنسم به التقارير المالية من شفافية وإفصاح جيد عن  
المعلومات التي تعكس حقيقة المركز المالي والأرباح  
ومدى الاهتمام بتقارير الاستدامة والتحفظ المحاسبي .

ولبيان إمكانية قياس جودة التقارير المالية سيتم الاعتماد على  
نموذج (Kythreotis) عن طريق الاعتماد على التدفق النقدي  
التشغيلي المستقبلي وعلاقته بالموجودات المتداولة والالتزامات  
قصيرة الأجل التي تولد الإيرادات التشغيلية اعتماداً على إمكانية  
استردادها أو تسويتها في غضون سنة، باستعمال نموذج  
الانحدار الخطي البسيط ومعامل جودة الانحدار والذي يعكس  
مقدار التأثير ودرجة الموثوقية والاعتماد على المعلومات لاتخاذ  
القرارات الاستثمارية من مستعملي تلك المعلومات وبحسب الآتي  
(Kythreotis,2014:9):

$$Quality (CFO_{t+1}) = A_0 + B_1 * Accr_{it} + B_2 * Cpcf_{it} + B_3 * Def_{it+1} + \varepsilon_{i,t+1}$$

إذ إن :

$Accr_{it}$  :

(المدينون - المطلوبات المتداولة - المخزون) / إجمالي

الموجودات للسنة الحالية .

$Cpcf_{it}$  :

الإيرادات التشغيلية قبل الأندثارات/ إجمالي الموجودات للسنة

الحالية - المستحقات في الفقرة السابقة  $Accr_{it}$ .

$Def_{it+1}$  :



جدول (1)

قياس درجة التحفظ المحاسبي في الشركة العامة لصناعة البطاريات

التفاصيل	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
ER	٢٥٤٥٥٣١٢	٣٩٦٥٤١٠١	٣٠٧١٨٢١٣
NOA	٦٠٥٥٣١٢٧	٩٠٤٣٢٩٠٨	٧٠٥١٧٨٨٥
C – Score	٠.٤٢٠	٠.٤٣٨	٠.٤٣٦

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على البيانات المتاحة في الشركة عينة البحث .

٣.٣. قياس جودة التقارير المالية للشركة عينة البحث:

لغرض قياس جودة التقارير المالية في الشركة عينة البحث فلابد من جمع بعض البيانات والتي من أهمها صافي المدينون والمخزون والموجودات المتداولة وإجمالي الموجودات والمطلوبات المتداولة والإيرادات التشغيلية، وكما موضح بالجدول الآتي :

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن درجة التحفظ المحاسبي للسنوات ٢٠١٧، ٢٠١٨، ٢٠١٩ كانت (٠.٤٢٠)، (٠.٤٣٨)، (٠.٤٣٦) على التوالي، كما ويلاحظ بأن درجة التحفظ المحاسبي كانت بنسب متقاربة خلال سنوات البحث الثلاثة، ويرجع السبب في ذلك الى إن الشركة تتبع سياسة متحفظة واحدة خلال هذه السنوات نتيجة الالتزام بالقواعد والسياسات المحاسبية ودون تعديلها أو تغييرها من سنة الى أخرى .

جدول (٢)

بعض البيانات المتعلقة بالشركة عينة البحث (المبالغ مقربة لأقرب ألف دينار عراقي)

البيانات	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
صافي المدينون	١٩٢٧٥٥٤	١٨٢٢٠٠٣	١٨٧٧٤١٢
المخزون	٢٥٦٧٨٣	٢٠١٣٣٧	٢١٩٤٣٩
الموجودات المتداولة	١٠٠٣٦١٥	١٢٢٣٨٨٧	١٢٥٥٦١٤
إجمالي الموجودات	٧٠٢٦٣١٥	٦٤٤٣٥١٢	٦٣٠٠٢٢١
المطلوبات المتداولة	١٢٢٠٦١٦	١٠٠٠٤٢٥	١١١٨٧٧٣
الإيرادات التشغيلية قبل الاندثارات	١٧١٤١١٨	٢٦٥٥٠٠٤	١٥٦٦٩٩٦

المصدر : إعداد الباحث .

يلاحظ من الجدول أعلاه، إن هناك تذبذب في الأرقام المحاسبية الواردة بالكشوفات المالية، فمثلاً نلاحظ إن الإيرادات التشغيلية كانت في سنة ٢٠١٧ بمبلغ (١٧١٤١١٨) ألف دينار ثم ازدادت في سنة ٢٠١٨ الى (٢٦٥٥٠٠٤) ألف دينار وبعدها انخفضت في سنة ٢٠١٩ الى (١٥٦٦٩٩٦) ألف دينار، وهكذا بالنسبة لبقية المتغيرات . ويمكن قياس جودة التقارير المالية للشركة عينة البحث باستعمال نموذج (Kythreotis) وعلى النحو الآتي :

$$Quality (CFO_{t+1}) = A_0 + B_1 * Accr_{it} + B_2 * Cpcf_{it} + B_3 * Def_{it+1} + \varepsilon_{i,t+1}$$

وبالتالي فإن هناك ثلاثة متغيرات بالمعادلة أعلاه، والتي يمكن احتسابها كالاتي .

أولاً : المتغير الأول ( $Accr_{it}$ ) :: ويحسب هذا المتغير وفق المعادلة الآتية :

$$Accr_{it} = (\text{المدينون} - \text{المطلوبات المتداولة} - \text{المخزون}) / \text{أجمالي الموجودات للسنة الحالية}$$

ثانياً : المتغير الثاني ( $Cpcf_{it}$ ) :: ويحسب هذا المتغير وفق المعادلة الآتية :

$$Cpcf_{it} = \text{الإيرادات التشغيلية} / \text{أجمالي الموجودات} - \text{مستحقات الفترة السابقة } Accr_{it}$$

ثالثاً : المتغير الثالث ( $Def_{it+1}$ ) :: ويحسب هذا المتغير وفق المعادلة الآتية :

$$Def_{it+1} = (\text{الموجودات المتداولة} + \text{المخزون}) / \text{إجمالي الموجودات للسنة الحالية}$$

والجدول رقم (3) يوضح احتساب المتغير الأول والثاني والثالث المالية للشركات عينة البحث . في معادلة قياس موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم

جدول (3)

قياس درجة جودة التقارير المالية في الشركة العامة لصناعة البطاريات

التفاصيل	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
احتساب المتغير الأول (Accrit)	٠.٠٦٤	٠.٠٩٦	٠.٠٨٦
احتساب المتغير الثاني (Cpcfit)	٠.١٨٠	٠.٣١٦	٠.١٦٣
احتساب المتغير الثالث (Defit+1)	٠.١٧٩	٠.٢٢١	٠.٢٣٤
قياس درجة جودة التقارير المالية في الشركة عينة البحث	٠.٤٢٣	٠.٦٣٣	٠.٤٨٣

المصدر: إعداد الباحث .

يتضح من الجدول أعلاه إن درجة جودة التقارير المالية في الشركة العامة لصناعة البطاريات فتراوحت ما بين ٠.٤٢٣ و ٠.٦٣٣ وهذا يشير الى ان القوائم المالية لهذه الشركة تكون بالجودة المطلوبة بحيث يمكن أن تلبى احتياجات المستخدمين .

وبعد قياس درجة التحفظ المحاسبي ودرجة جودة التقارير المالية للشركة عينة البحث في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة، فيمكن بيان تأثير التحفظ المحاسبي على جودة التقارير المالية باستعمال معامل الارتباط ( $R^2$ ) واختبار (T)، وكما موضح في الجدول رقم (4) .

جدول (4)

تأثير التحفظ المحاسبي في جودة التقارير المالية للشركة عينة البحث

الشركة	$R^2$	T المحسوبة	T الجدولية	Sign
الشركة العامة لصناعة البطاريات	٠.٨٥٥	٦.٢٤٨	٢.٣٥٣	معنوية

المصدر: إعداد الباحث .

يتضح من الجدول أعلاه إن علاقة الارتباط بين التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة هي علاقة ايجابية، وعليه فإن دلالة هذا الجدول تشير وبوضوح إلى قبول فرضية البحث.

كما إن التحفظ المحاسبي يمكن أن يساعد الشركة عينة البحث في تحسين جودة تقاريرها المالية في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة، ويمكن بيان تأثير درجة التحفظ المحاسبي على درجة جودة التقارير المالية للشركة عينة البحث في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة من خلال الجدول (5) .

جدول (5)

تأثير درجة الموثوقية في القيمة السوقية

المتغير التابع (Y)	B	$R^2$	P.value	F. cal	F. table	Correlation	المتغير المستقل (X)
جودة التقارير المالية	٣.٠٠٨	٠.٨٥٥	٠.٣٩٨	٤.٥١٢	٣.٢٤٤	٠.٧٨٤	درجة التحفظ المحاسبي

المصدر: إعداد الباحث .

يتبين من الجدول أعلاه، إن التحفظ المحاسبي يمكن أن يؤثر على جودة التقارير المالية في الشركة عينة البحث في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة، وقد تم تأكيد هذا التأثير باستعمال خاصيتي الارتباط والانحدار بين المتغيرين (X, Y) عن طريق معادلة الانحدار الخطي البسيط ( $Y = BX + a$ ) وبيان

مدى الارتباط بينهما باستعمال معامل ارتباط بيرسون، وبذلك فقد تم إثبات فرضية البحث

## الاستنتاجات والتوصيات

### الاستنتاجات

وبالتالي المساعدة في ترشيد القرارات وتحسين قيمة الشركة .

### المصادر

#### المصادر العربية

١. عبدالملك، أحمد رجب، (٢٠٠٨)، " دور حوكمة الشركات في تحديد السعر العادل للأسهم في سوق الاوراق المالية - دراسة تحليلية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية ، العدد الاول ، مجلد (٤٥).
٢. عفيفي، هلال(٢٠٠٨)، "العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الافصاح الاختياري في التقارير السنوية - دراسة اختبارية في البيئة المصرية " ،مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، المجلد (٣٠).
٣. قطب، أحمد سعيد، (٢٠٠٩)، " التكامل بين الاليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة - دراسة ميدانية على سوق الاسهم السعودي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الاول ، مجلد (٤٦).
٤. العامري، زهرة حسن (٢٠٠٣)، أثر بعض المتغيرات البيئية في نظام المعلومات المحاسبي وانعكاساتها على تلبية احتياجات مستخدمي المعلومات دراسة ميدانية في عينة من شركات القطاعين الاشتراكي والمختلط، اطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة مقدمة الى كلية الإدارة والاقتصاد الجامعة المستنصرية.

١. إن عملية إعداد القوائم المالية تواجه بعض التحديات كعدم وضوح بعض الفقرات في المعايير الدولية وبالتالي فهناك احتمال تضليل لمستخدمي هذه القوائم .
٢. اعتماد الجهات المستفيدة على المعلومات الواردة في القوائم المالية يزيد من ضرورة إصدار معايير توضيحية لأعدادها بالشكل الذي يتناسب مع المتطلبات البيئية .
٣. إن دلالة الوثوقية في المعلومات المالية تُمكن المستفيدين من القوائم المالية بمعرفة مدى التزام الشركات بمبدأ التحفظ المحاسبي وتطبيق حوكمة تقارير الاستدامة .
٤. ابتعاد البيئة العراقية عن تطبيق التقنية الحديثة في الإبلاغ يؤدي إلى التأخير في إيصال نتائج الأعمال والذي يؤثر على القرارات المتخذة من قبل أصحاب المصالح.

٥. إن التحفظ المحاسبي يمكن أن يساعد في تحسين جودة التقارير المالية في ظل تطبيق حوكمة تقارير الاستدامة

### التوصيات

١. إقامة دورات تطويرية لمعدي البيانات المالية ومستخدميها وتطبيق حوكمة تقارير الاستدامة بالشكل الذي يساعد في ترشيد القرارات الإدارية المختلفة .
٢. إن عملية اتخاذ القرار تعتمد على جودة التقارير المالية بالإضافة إلى عوامل سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية، وكل هذه العوامل ستؤثر على عملية اتخاذ القرارات .
٣. إن الحصول على المعلومات المالية التي تتمتع بدرجة من الجودة تُعد من العوامل المهمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية وتحسين قيمة الشركة بشكل عام .
٤. الاهتمام بطرق إعداد القوائم المالية وضرورة اعتماد الإفصاح عن تقارير الاستدامة من أجل زيادة دقة القرارات الإدارية المتخذة من المستفيدين .
٥. إن الإفصاح عن البيانات المالية له دور ايجابي في تعزيز جودة اتخاذ القرارات من أصحاب المصالح،

- Enhancing the Value of the Economic Unit", University of Karbala, Unpublished Master Thesis, Iraq .
5. Baker, Richard ; Ding, Yuan & Sitology, Helve (2003), "Income Statements by Nature and Analysis of Company", University of Massachusetts Dartmouth, USA, pp:(1-43) .
  6. Blessing, A. & Onoja, E., (2015), "The Role of Financial Statement on Investment", Journal of Business, Vol.(3), No.(2), pp:(12-38) .
  7. Effuse, Emmanuel E., (2015), "The Role of Financial Statement on Investment Decision", European Journal, 7(8), pp:(12-38) .
  8. Garry, A. K. (2015), " Financial Reporting on Potential Obligations the Value of Companies", IRSD Journal, 23(5), pp(1-8) .
  9. Ismaeal, M. D. (2014), "The Effect of Creative Accounting Methods", University of Qadisiya, Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol.(16), No.(3), pp:(240-259) .
  10. Katwesigye, Ernest (2013), "Corporate Government Practices of Selected Faith Based Organization", Uganda .
  11. Kythreotis, Alexis (2014), "Measurement of Financial Reporting Quality Based on IFRS Conceptual Framework", Journal of Accounting Finance and Business, Vol.(3), No.(1), pp:(4-28) .
  12. Leauanae, J. & Rasmussen, D. (2002), "Assessing the Reliability of Financial Statements", Accounting Journal,6(2), pp:(1-8) .
٥. الشيرازي، عباس مهدي (١٩٩٠)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، منشورات ذات السلاسل، الكويت .
  ٦. البحيصي، عصام محمد (٢٠٠٤)، دور نظم المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات على ضوء تطبيق نظرية الصلاحية(المنفعة)، نشرة الكترونية لمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد ٢٩ تشرين الأول - كانون الأول لسنة .
  ٧. العبدالله، رياض (٢٠٠٠)، نظرية محاسبية، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق .
  ٨. الخداهش، شاكر، الطريحي، محمد و العامري، محمود، (٢٠١٥)، ملائمة المعلومات المحاسبية واهمتها في تحسين جودة القرار الاداري، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد ٢٤ ، العدد ٩٣، الإمارات العربية المتحدة .
- المصادر الاجنبية
1. Ahmed, A. & Duellman , S., (2014), " Accounting Conservatism and Board of director characteristics – An empirical analysis" , Journal of Accounting & Economics, Vol.(34), pp.:(1-18) .
  2. Al-Jawher, K. A. (2011), "The Relationship Between the Qualitative Characteristics of Accounting", Journal of Administration and Economics, Vol. (12), No.(90), pp:(110-125) .
  3. Al-Jejawi, T. M. & Al-Masoudi, H. A. (2014), "Intermediate Financial Accounting", Dar Al-Kudus Publishers, 2<sup>nd</sup> ed., Iraq .
  4. Al-Masoudi, H. A. & Al-jeborri, A. K. (2016), "The Effect of Good Financial Reporting on Potential Obligations in

13. Penman, S. and Zhang, X. (2002) "Accounting conservatism, the Quality of Earnings", *Accounting Review* 77(2), pp(238-252) .
14. Sarbah, Alfred Xiao Wen (2015), *Good Corporate Governance Structures: A Must for Family Businesses* .
15. Sitology, Helve K. (2010), "Income Statements and Analysis of Company", *Accounting Journal, USA*, pp:(1-15) .
16. Zabria, S. ; Had, K. & Chaw, K. (2016), "Corporate Governance" *Evidence from Top 100 Pub*