

تأثير الأبعاد الثقافية في تقرير مراقب الحسابات وانعكاسها على قيمة الشركة*

The Impact of Cultural Dimensions in the Auditor's Report and their Reflection on the Value of the Company

الباحث/ صدام حسان نجيب الخفاجي

Saddam Hassan Najeeb

ديوان الرقابة المالية الاتحادي

Federal Board of Supreme Audit

saddamhassan@iraq.com

أ. م. د أسعد محمد علي وهاب

Prof . Asaad Mohammed Ali

Wahhab

كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة كربلاء

College of Administration and
Economics University of Karbala-Iraqasaad.m@uokerbala.edu.iq

الملخص

يهدف البحث الى تحديد تأثير الأبعاد الثقافية حسب النموذج السداسي لـ Hofstede (بعد السلطة، الفردية مقابل الجماعية، الذكورية مقابل الانوثة، تجنب عدم التأكد، التوجه طويل مقابل قصير المدى، التساهل مقابل ضبط النفس). في تقرير مراقب الحسابات من خلال تأثيرها في سلوك المراقبين ومدى انعكاس هذه التأثيرات على قيمة الشركة موضوع التقرير. عن طريق استطلاع آراء عينة من ثلاثة فئات (مراقب حسابات خارجي، موظف في ديوان الرقابة المالية لاتحادي، أستاذ جامعي) بواسطة استبيان أعد لهذا الغرض وباستخدام الأسلوب الاحصائي لأثبت صدق المقياس من خلال الصدق البنائي وثبات الاستبانة بواسطة حساب معامل الفانكرباخ وأجراء التحليل الوصفي لأبعاد الدراسة. وتوصلت الدراسة الى بعض الاستنتاجات منها، هناك تأثير للأبعاد الثقافية لـ Hofstede على تقرير مراقب الحسابات وبصورة تتفق وميول المراقبين اتجاه كل بُعد منها، وهناك تأثير لتقرير مراقب الحسابات المتأثر بالأبعاد الثقافية على قيمة الشركة موضوع التقرير والذي يظهر من خلال العلاقة المباشرة بينهما

Abstract.

The research aims to determine the effect of cultural dimensions according to Hofstede's hexagonal model (distance of power, individualism versus collectivism, masculinity versus femininity, avoidance of high ambiguity, long-term orientation versus short-term, indulgence versus self-control). In the auditor's report, through its impact on the behavior of the auditors and the extent of these effects's reflection on the value of the company that is the subject of the report. By polling the opinions of a sample of three categories (an external auditor, employee of the Federal Office of Financial Supervision, a university professor) by means of a questionnaire prepared for this purpose and using the statistical method to prove the validity of the scale through the structural validity and reliability of the questionnaire by calculating the Fankerbach factor and conducting a descriptive analysis of the dimensions of the study The study reached some conclusions from it. There is an influence of Hofstede's cultural dimensions on the auditor's report in a manner consistent with the observers' tendencies toward each dimension, and there is an effect of the auditor's report influenced by the cultural dimensions on the value of the company subject of the report, which appears through the direct relationship between them

* بحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة (تأثير الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية وانعكاسها على قيمة الشركة)

المقدمة

نالت الابعاد الثقافية للمجتمعات أهمية عالية لدى الباحثين وخصوصاً ما يتعلق بتأثيراتها على الاعمال الاقتصادية والتجارة الدولية و الثقافة التنظيمية للمنظمات الذي ساهمت في تنميته ظهور الشركات الدولية واتساع نطاق عملها ليشمل دول كثيرة تختلف من حيث مكوناتها الاجتماعية وما يحكم هذه المجتمعات من قيم ومعتقدات وابعاد ثقافية وشمول هذه التأثيرات للعاملين في هذه المنظمات و ليس فقط افراد المجتمعات المضيفة ، مما يجعل من دراسة تأثيرات الابعاد الثقافية في سلوكيات مراقبي الحسابات الخارجيين مسألة ملحة لما تتميز به مهنة مراقب الحسابات من اهمية اجتماعية سواء من خلال ما تقدمه من خدمات للمجتمع او ما تقدمه من خدمات لمنظمات الاعمال، لهذا فقد تناولت الدراسة تأثير الابعاد الثقافية على نتائج عمل مراقبي الحسابات والمتمثلة في التقرير النهائي ومدى انعكاس نتائج هذا التأثير على قيمة الشركة موضوع التقرير من خلال فحص العلاقة بين المتغيرات الثلاثة لها ومن خمسة مباحث مثلت ثلاثة منها الاطر النظرية لمتغيرات الدراسة حيث مثل المبحث الاول المتغير المستقل الابعاد الثقافية حسب Hofstede وتناول المبحث الثاني تقرير مراقب الحسابات ويعرض المبحث الثالث مفهوم قيمة الشركة وطرائق قياسها و اختص المبحث الرابع بالجانب العملي للدراسة في حين يمثل المبحث الخامس أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت اليها الدراسة.

المبحث الأول

منهجية البحث

أولاً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في الاتجاهين الفكري والتطبيقي إذ يتمثل الجانب الفكري في الخوض في الاطر النظرية للابعاد الثقافية لما لها من قوة دافعة ومؤثرة في سلوك مراقبي الحسابات والذي ينعكس في محتويات تقاريرهم النهائية مما يعد الاساس في فهم جودة تقارير مراقبي الحسابات، أما الجانب التطبيقي فهو قياس مستوى التأثير للابعاد الثقافية وضمن المستوى السداسي وحسب دراسة Hofstede 2010 على تقرير مراقب الحسابات الخارجي في العراق وباستخدام الاسلوب الإحصائي وانعكاسات ذلك على قيمة الشركة موضوع التقرير، كما وانها وحسب علم الباحث الدراسة الاولى التي تبحث في تأثير الابعاد الثقافية كمتغير اساسي على تقرير مراقب الحسابات العراقي كما وان ذلك ينطبق على تحديد انعكاسات هذا التأثير على قيمة الشركة موضوع التقرير .

ثانياً: مشكلة البحث

تعد الثقافة الاجتماعية من العوامل المهمة ذات التأثير في السياسات التجارية والادارية والمحاسبية والمالية في العالم، وهذا ما دفع الكثير من الباحثين الى الاتجاه لقياس هذه التأثيرات وقد برزت دراسات مهمة في تحديد اهم الابعاد الثقافية للمجتمعات وقياس مدى ميول افراد المجتمعات اتجاه هذه الابعاد، وباعتبار ان اشهر هذه الابعاد هي ما توصل اليها عالم الأنثروبولوجيا الهولندي Hofstede، وبما ان التدقيق والرقابة الخارجية هو علم يهدف الى خدمة المجتمع وينفذ من خلال افراد ينتمون اليه، وان وظيفته الاساسية هي ابداء الرأي الفني المحايد في صدق وعدالة القوائم المالية المعدة من قبل ادارة الشركة عبر التقرير النهائي، فأن الابعاد الثقافية دائماً ما يكون لها اثر في سلوك مراقبي الحسابات لذلك فأن قياس هذا التأثير يساعد على رفع كفاءة وجودة الاداء لدى المراقبين لذلك يمكن تلخيص مشكلة البحث بالتساؤلات الاتية:

1- ما هو مستوى تأثير الابعاد الثقافية وفق النموذج (D.6) والذي وضعه Hofstede على تقرير مراقب الحسابات

الخارجي؟

2- ما هو مدى انعكاس تأثير الأبعاد الثقافية حسب نموذج Hofstede في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على قيمة الشركة الخاضعة للتدقيق؟

ثالثاً: هدف البحث:

يهدف البحث الى تحقيق الاهداف الاتية:

- 1- دراسة الاطر النظرية للأبعاد الثقافية الستة (D-6) وفقاً لـ Hofstede ومستويات تأثيرها في مضمون تقرير مراقب الحسابات من خلال استطلاع آراء عينة من المختصين بالعمل الرقابي في العراق ومجموعة من الاكاديميين المتمثلين بالأساتذة الجامعيين.
- 2- تحديد ما إذا كان هناك انعكاس للتأثيرات التي تحققها الأبعاد الثقافية الستة في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على قيمة الشركة الخاضعة للتدقيق.

رابعاً: فرضية البحث

يستند البحث في الاساس على فرضيتين اساسيتين والتي تنفرح الاولى منها الى بعض الفرضيات الفرعية وكما يأتي:
الفرضية الاساسية الاولى: (لا يوجد تأثير للأبعاد الثقافية حسب النموذج السداسي لـ Hofstede على مضمون تقرير مراقب الحسابات) وتنفرح هذه الفرضية الى الفرضيات الاتية:
الفرضية الفرعية الاولى: (لا يوجد تأثير لدرجة مسافة السلطة العالية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$).

الفرضية الفرعية الثانية: (لا يوجد تأثير للفردية العالظية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$).

الفرضية الفرعية الثالثة: (لا يوجد تأثير للذكورية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$).
الفرضية لفرعية الرابعة: (لا يوجد تأثير لتجنب الغموض العالي في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$).

الفرضية الفرعية الخامسة: (لا يوجد تأثير للتوجه طويل المدى العالي في تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$).

الفرضية الفرعية السادسة: (لا يوجد تأثير لضبط النفس في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة $a = 0.05$).
الفرضية الرئيسية الثانية: (هناك علاقة احصائية ذات دلالة معنوية بين تقرير مراقب الحسابات المتأثرة بالأبعاد الثقافية وبين قيمة الشركة موضوع التقرير).

خامساً: مصادر جمع البيانات والمعلومات:

تم استخدام وتوزيع استمارة استبيان من خلال 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 ادناه:

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

سادساً: 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 حصراً.
 - . الفئة الثانية: الموظفين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي من حملت شهادات الدكتوراه والماجستير او ما يعادلها حصراً.
 - . الفئة الثالثة: الاساتذة الجامعيين من اصحاب الاختصاص في المحاسبة والتدقيق العاملين في الجامعات العراقية.
- 2- الحدود الزمانية: تم توزيع الاستبيان للفترة من 20-6-2020 الى 17-8-2020.

سابعاً: متغيرات البحث:

- 1- المتغير المستقل: الابعاد الثقافية حسب Hofstede ((قبول / عدم قبول السلطة، الفردية مقابل الجماعية، الذكورية مقابل الانوثة، تجنب عدم اليقين، التوجه بعيد / قصير المدى، التساهل / ضبط النفس)).
- 2- المتغير الوسيط: تقرير مراقب الحسابات الخارجي.
- 3- المتغير التابع: قيمة الشركة موضوع التقرير.

المبحث الثاني

الابعاد الثقافية حسب دراسة هوفستيد

Dimensions of Culture according to the G. Hofstede study

ولد عالم الاجتماع الهولندي G. Hofstede في 2 اكتوبر 1928 وحصل على شهادة الدكتوراه في علم النفس الاجتماعي عام 1967 من جامعة جرونينجين الهولندية عن اطروحته التي حملت عنوان (لعبة مراقبة الميزانية). وذلك اثناء عمله في شركة (IBM) العالمية حيث قام بتأسيس وأداره قسم أبحاث الموظفين فيها. (الصالح، 2019: 1). عمل Hofstede في اواخر الستينات وبداية السبعينيات كباحث في أوروبا خصوصاً مع الشركة التي يعمل فيها (IBM) والتي امتد نشاطها في ذلك الوقت الى اكثر من 100 دولة فقد طور استبيان يحتوي على (180) فقرة تمكن من خلالها فحص الاتجاهات القيمية الخاصة بالموظفين للتوصل الى طرق تعاملهم وتصرفاتهم في المواقف المختلفة حيث تم ترجمة الاستبيان الى (18) لغة وتم توزيعه في (66) دولة وتم تطبيقه على حوالي (88000) مستجيب وقد حدد من خلال تحليل الاجابات التي حصل عليها اربعة ابعاد للثقافة الوطنية وهي بعد السلطة (Power Distance) وتجنب عدم التأكد (Avoidance Uncertainty) والفردية مقابل الجماعية (Individualism Collectivism) والذكورية مقابل الانوثة (Masculinity Vs Femininity). وفي عام 1980 نشر كتابه عواقب الثقافة ((Culture's Consequences). (قعدان، 2015: 60-61). وفي عام 1991 اضاف Hofstede البعد الخامس وهو التوجه طويل المدى مقابل التوجه قصير المدى (Long Term versus Short Term Orientation) بعد قيام (Harris Bond) وطلاب آخرين في (23) دولة وبالاستعانة ببعض الموظفين والمدراء الصينيين لتطوير اداة استقصائية. وبفضل البحث الذي قام به (Michael Pinkon) عام 2010 وبعد ان تم تمديد الدرجات الخاصة بالبعد الاخير الى (93) بلداً وباستخدام مسح القيم العالمي الاخير قام Hofstede بإضافة البعد السادس وهو (التساهل مقابل ضبط النفس Indulgence versus Restraint). (M. Ibrohembot, 2019: 2). وتوصل الباحث ان نظرية الابعاد الثقافية التي توصل اليها Hofstede اصبحت اساساً قوياً لعملية البحث في تأثير القيم والابعاد الثقافية في التقارب الثقافي والممارسات الادارية حول العالم كونها شملت محتوى واسع من البيانات لبلدان العالم المختلفة وقد استفاد العديد من الباحثين من هذه النظرية في اعداد الدراسات لتحديد تأثير ابعادها على مختلف النشاطات وتأثيرها على نقل الثقافات خصوصاً في المرحلة الحديثة وبعد ظهور العولمة

الاقتصادية وما أنتجته من توجه لتوحيد الممارسات الادارية والمحاسبية في العالم ونشوء المنظمات المهنية الدولية والتي تهدف الى وضع معايير موحدة لها استجابة لما يقتضيه التطور الاقتصادي والتجاري والاتساع الكبير في نشاطات الشركات والمؤسسات العالمية وهي على النحو الاتي:

البعد الأول: بعد السلطة Power Distance PD، ويسمى أيضاً مسافة السلطة، هو البعد الذي يبين مقدار التباعد الوظيفي في المراكز الادارية للمؤسسة وهو يمثل وجود اساس التباعد التنظيمي فيها ومدى وجود القاعدية الهرمية او المركزية في داخل المؤسسة، فهذا البعد يقيس مقدار التباعد بين الرئيس والمؤوسين ومدى تأثير السلطة الادارية بالقوة التي تستمد من المنصب في المجتمع ومدى تقبل اعضائها للنفوذ الغير موزع ومركزية السلطة ومقدار الطاعة العمياء من قبل المؤوسين للأوامر الصادرة عن الرؤساء. (فلاق، 2015: 2). وهو يعبر عن حقيقة ان جميع الافراد في المجتمعات غير متساوين وعن موقف الثقافة اتجاه هذه التفاوتات، وتتوقع الثقافات التي تكون مسافة السلطة فيها قليلة بأن تكون ذات ديمقراطية واستشارية عالية ويكون ارتباط الاشخاص فيما بينهم بطريقة متكافئة بعيدا عن المكانات الرسمية لهم، كما ان المؤوسين هم أكثر ارتياحا في عملية صناعة القرارات ويطلبون الاشتراك في عملية اتخاذها. (Borker, 2012:1005). مسافة السلطة المرتفعة من خلال اعترافها بعدم وجود علاقة للأفراد بالسلطة على اعتبار انها حقيقة اساسية في المجتمع وان هذه المجتمعات تحرص على ان يتضمن التعليم الطاعة والاحترام والولاء لكبار السن وهي تؤمن بأن التسلسل الهرمي يعني عدم المساواة في الوجود وانها تمتاز بعدم التداول السلمي للسلطة حيث يكون تغيير انظمة الحكم فيها عن طريق الثورة (Revolution) كما ان هذه المجتمعات تعاني من ارتفاع مستوى الفساد والذي يتم التغطية عليه من قبل السلطة وان عملية توزيع الدخل بين الافراد تكون بصورة غير متساوية كما انها غالبا ما تعتقد الاديان التي تجعل الكهنة في قمة السلم الهرمي فيها. (Hofstede, 2009:6). واستناداً لذلك فأن (بعد القوة) الذي وضعه Hofstede لا يعكس الاختلاف الموضوعي في توزيع القوة، ولكنه يعكس الطريقة التي يتم فيها إدراك فوارق السلطة من قبل الاشخاص. (M. Ibrohembot, 2019: 3)

البعد الثاني: الفردية مقابل الجماعية Individualism versus collective، يقيس هذا البعد مدى تأثير الافراد بالمجتمع المحيط بهم ومدى الانفرادية في تصرفاتهم وحين ينصب اهتمام الافراد بأنفسهم فقط. وتتميز هذه المجتمعات بالوضع الهش للعلاقات بين الافراد وكما انهم يفضلون الاستقلالية والتنوع ويطلبون الحرية في العمل ويبدون المبادرات ويحملون الدافع للعمل وبالشكل الاساسي لتطوير الذات وفي هذه المجتمعات يتوقع ان يقوم الافراد بالدفاع عن حقوقهم وحقوق اسرهم ويكون لهم الحق في تحديد انتماءاتهم وهذا ما يسمى المجتمعات الفردية. (سليمان، 2015: 8). وعلى العكس نجد ان الافراد الذين يعيشون في مجتمعات وكيانات قوية ومتماسكة ويتوقعون ان تستمر مدى الحياة، ويتوقع الافراد ان تقوم هذه المجتمعات بالدفاع عنهم ورعايتهم مقابل الولاء الدائم لها، وتتبنى هذه المجتمعات التأكيد على الامن والانضباط والنظام والالتزامات الاخلاقية ويعتقد الافراد ان القرارات الصادرة عن الجماعة أفضل من القرارات الفردية وهذا ما يسمى بالمجتمعات الجماعية. (الصالح، 2019: 2).

البعد الثالث: تجنب عدم التأكد Uncertainty Avoidance، هو البعد الذي يقيس مدى شعور افراد المجتمع بالارتياح من عدم اليقين أو الشك، فالأساس هنا التفاعل مع المستقبل المجهول. فهو يظهر المدى الذي يشعر به الافراد بأنهم مهددون نحو الازعاج الغامضة والحالات المختلفة التي يحاولون تجنبها ففي هذه المجتمعات تجد الافراد يميلون الى توفير الامن والايامن القوي بالخبرات والمعرفة لديهم. اما المجتمعات ذات المؤشر المنخفض لتجنب الغموض وعدم التأكد فأن الافراد فيها يميلون الى تقبل المخاطرة والتي ترتبط بعدم المعرفة والمجهول ويؤمنون بأن الحياة يجب ان تستمر بالرغم من وجود المجهول وعدم التأكد. (Sadeghian& Kakaie, 2014:17). لقد وضع Hofstede الفروقات في السمات بين المجتمعات ذات التوجه العالي والمنخفض لتجنب الغموض، ففي المجتمعات ذات التوجه العالي نجد ان الافراد يميلون الى

التعصب نحو الافكار الجديدة ويشعرون بالخطر من الاشخاص الغريباء على ثقافتهم كما ان الافراد يميلون الى البقاء في الوظائف نفسها لفترات طويلة وربما الى مدى الحياة كما أنها تقتض أن يكون هناك هيكل واضح معد مسبقاً للأعمال والممارسات الاجتماعية كما ان لديها الحاجة للقواعد دون العواطف عند التعامل وأن التأثيرات الدينية هي نحو الفلسفة والعلوم والاعتماد على الحقائق والنظريات الكبرى. أما المجتمعات ذات التوجه الضعيف فهي تميل الى تقبل العيش على اساس الواقع دون خوض المغامرات التي يتخللها عدم اليقين او التأكد لما سيحدث مستقبلاً كما انها تتميز بالتسامح بين الاشخاص وتقبل الافكار الجديدة كذلك يشعر افرادها بعدم وجود مشاكل في حالة تغيير وظائفهم كما انها تتأثر بالأديان التي تعتمد الفلسفة والعلوم النسبية. (Hofstede 2009: 8).

البعد الرابع: الذكورية مقابل الأنوثة Muscularity Vs Femininity، لقد بين Hofstede ان الذكورية هي الحالة التي يكون النجاح والمال والمقتنيات هي القيم المهيمنة، في حين وصف الانوثة هي حالة السيادة للقيم الجماعية والاهتمام بالآخرين ونوعية الحياة ، ففي المجتمعات ذات الذكورية العالية نجد ان التركيز ينصب نحو الانجازات والتطور والتحدي وتشجيع الافراد على ان يكونوا صناع قرار مستقلين ويحدد الانجاز من خلال الثروة والادراك، أما المجتمعات ذات مستوى الانوثة العالية فهي تمتاز بالتعاون والعمل الودي وتدعم الامن الوظيفي ودعم الافراد لاتخاذ القرارات بشكل جماعي. (Borker, 2012:1006)، وضح Hofstede أهم السمات الثقافية المميزة للمجتمعات الذكورية والمجتمعات ذات طابع الانوثة من خلال المقارنة بين الممارسات الاجتماعية فيها، فالمجتمعات الذكورية تتسم بالسيطرة المطلقة للذكور والتمييز العالي بين الجنسين كما ان الرجال هم المسؤولون عن تحديد حجم الاسرة وهم المسؤولون عن حمايتها ولا يجب على الاناث الدفاع او القتال مع الرجال وأن اعجاب الافراد في المجتمع ينصب نحو الاقوى منهم والوجود القليل للنساء في المناصب القيادية والسياسية كما انها غالباً ما تعتقد الاديان التي تركز على وجود الله سبحانه وتعالى او الآلهة ووجوب الولاء لها. في حين ان المجتمعات ذات طابع الانوثة هي التي تحقق الحد الأدنى للتمييز بين الجنسين حيث يتساوى الرجال والنساء في رعاية الاسرة كما ان المرأة هي المسؤولة عن تحديد حجمها ولا يوجد مانع من ان تقاتل النساء جنب الى جنب مع الرجال ويكون التواجد للنساء في المراكز القيادية والسياسية بشكل يوازي التواجد للرجال وأن الاديان لهذه المجتمعات تركز على احترام الانسان للآخر كونه الشريك الاساسي له في الحياة. (Hofstede, 2009: 9).

البعد الخامس: التوجه طويل المدى مقابل التوجه قصير المدى Long Term versus Short Term Orientation، أضاف Hofstede هذا البعد بعد قيام Harris Bond مع مجموعة من الطلاب وبمساعدة مجموعة من العلماء والمدراء الصينيين بأجراء بحث باستخدام استقصاء تم توزيعه في (23) دولة وذلك في عام 1991.

(M. Ibrohembot, 2019: 4). يصف هذا البعد، البعد الزمني للمجتمعات من حيث ميلها لإيلاء أهمية للمستقبل من عدمه ففي المجتمعات ذات التوجه طويل المدى نجد انها تميل الى تعزيز القيم الواقعية والتي توجه نحو المكافأة والادخار والاستمرارية والقدرة على التكيف (Borker, 2012: 1008). وقد وضع Hofstede اسلوباً للمقارنة بين النوعين من المجتمعات اوضح خلالها ابرز السمات التي تتمتع بها، فالمجتمعات ذات المؤشر العالي (Long-Term Orientation)، تؤمن بأن الاحداث الاكثر أهمية هي ما سيحدث في المستقبل وان حدوث الاشياء الجيدة والشر يتوقف على الظروف فقط ، كما ان التقاليد في هذه المجتمعات هي قابلة للتكيف مع الوقائع وهي تعتبر الحياة الاسرية هي التي يسترشد بها للمهام المشتركة وأن الأساس لتعليم الاطفال هو لكي يكونوا متميزين وأن الاساس في الاعمال التجارية هو الاجتهاد لإيجاد الموقع الجيد والمناسب في السوق المستقبلية. في حين ان المجتمعات ذات المؤشر المنخفض (Short-Term Orientation) فهي تؤمن بأن الاحداث المهمة قد حدثت في الماضي وهي لا تتعلق بالحاضر كما انها تتميز بوجود مبادئ توجيهية عالية لتحديد ما هو خير أو شر كما أن ما يعتقد به الشخص ويقوم بقوله هو ما يجب ان يكون صحيح كما ان الاساس في تعليم

الاطفال هو التسامح والاحترام كما ان الاعمال التجارية في هذه المجتمعات تركز على تحقيق الارباح على المدى القصير. (Hofstede, 2009: 10).

البعد السادس: التساهل مقابل ضبط النفس Indulgence versus self-control ، قام Hofstede بإضافة هذا البعد في عام 2010 ويفضل البحث الذي قام به (Michael Pinkon) من خلال قيامه بتوسيع الدرجات الخاصة بالبعد الخامس من (23) دولة الى (93) دولة وباستخدام مسح القيم العالمي. (M.Ibrohembot, 2019: 4). ويعكس هذا البعد مدى الحرية التي يمنحها المجتمع للأفراد لغرض اشباع حاجاتهم ورغباتهم الانسانية وشهواتهم وخاصةً التي تتعلق بأنشطة التسلية الاجتماعية والترفيه والشراء والاستهلاك وتمتد الى حريتهم في اشباع الرغبات الجنسية. اما التحفظ (القناعة) فهو يعكس مقدار القيود التي يضعها المجتمع امام الافراد لإشباع رغبات أعضائه والحد من حريتهم من التمتع في ملذات الحياة. (قعدان، 2015: 65).

التطبيقات العلمية لنظرية الأبعاد الثقافية لهوفستيد:

Scientific applications of the theory of cultural dimensions of Hofstede

ربما اعتبر Hofstede هو أشهر علماء الاجتماع المتخصصين في علم الأنثروبولوجيا والثقافات في الاطر الخاصة في تطبيقات فهم الاعمال التجارية الدولية. ويستخدم نموذج الأبعاد الثقافية الخاص به في العديد من المجالات للحياة الاجتماعية والانسانية ولا سيما في مجال الاعمال. ولأجل المساهمة في جعل المعاملات التجارية ناجحة يمكن رفع فعالية العمل لدى الافراد عن طريق فهم وتعزيز الحساسية الثقافية لديهم. ومن أهم المجالات التي يتم استخدام الأبعاد الثقافية خلالها هي الآتي:

1- التّواصل الدولي: يعتبر التواصل الدولي من الاهتمامات الاساسية في مجال الاعمال التجارية الدولية ولهذا فإن المدراء الذين يعملون مع ثقافات مختلفة سواء داخل الشركات أو من خلال شركات دولية أخرى. ولأن التواصل بين الثقافات أصبح يتطلب المعرفة والدراية بالفوارق الثقافية. فإن نموذج الأبعاد ل Hofstede يقدم الرؤى بشأن الثقافات العالمية الاخرى ذلك لأنه يحقق الدراية بهذه الاختلافات. فما قد يعتبر جيد في بلدا ما ربما يكون مهيناً أو مثير للإرباك في البلد الآخر. ويقع تأثير الأبعاد الثقافية على جميع المستويات سواء الاتصال الشفهي عن طريق اللغة أو استخدام الكلمات او الاشارات عن طريق ما يسمى بالتواصل عن طريق لغة الجسد. بالإضافة الى آداب السلوك وما تعرضه من نواهي وأوامر سواء كانت كالملايس والطعام. (William, 2005: 127).

2- التفاوض الدولي: أن التغيير في اسلوب التواصل والتوقعات ووضع التطبيقات للقضايا والاهداف لدى البلدان التي يمثلها المفاوضين يضع بضلال كبيرة على المفاوضات الدولية. لذلك يجب ان يتمتع المفاوضين بزيادة الفهم للأبعاد الثقافية للدولة التي يتم التفاوض معها من أجل تحقيق النجاح في المفاوضات وتقليل الاحباط والصراعات. (Michelle, 2003: 37)

3- لإدارة الدولية: في لإدارة الدولية تظهر القيادة متعددة الثقافات حيث يجب الاستناد في اتخاذ القرارات الى عادات وقيم البلد المضيف. وعلى هذا الاساس فإن أغلب الشركات الدولية تقوم بتهيئة برامج التدريب لموظفيها بما يتناسب وجعلهم على دراية بالاختلافات بالقيم الثقافية للبلدان التي يعملون فيها. وتطوير الممارسات التجارية على وفق هذه الاختلافات. لهذا فإن الأبعاد الثقافية لهو فستند تقدم توجيهها مقبولا للشركات في هذا المجال

4(John. W, 2004: 8

4- التسويق الدولي: بالإضافة الى الأهمية التي يحققها نموذج هوستي للأبعاد الثقافية في مجالات التواصل والتفاوض والادارة الدوليين فهو يعتبر ذات فائدة عالية في مجال التسويق الدولي ذلك لتحديد القيم الوطنية بالشكل العام وليس فقط ما يخص الاعمال التجارية، فيتعين على الشركات في أطار سعيها لتكييف منتجاتها وخدماتها مع العادات والقيم والتفضيلات للمجتمعات فإنه يتعين عليها الفهم الجيد للخصوصيات في الاسواق. (Hofstede, 2010: 67)

المبحث الثالث

تقرير مراقب الحسابات

أولاً: مفهوم وتعريف تقرير مراقب الحسابات:

ان 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 ان البيانات المالية المقدمة من قبل الشركة تقتصر للمصادقية 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 رأيه عن صدق وعدالة القوائم المالية ومدى تعبيرها عن نتائج عمل المنشأة خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية تلك الفترة. (محمد، 2014: 142). 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 فأن التقرير هو الوسيط أو وسيلة الاتصال لنقل المعلومات والنتائج والحقائق ورأي المراقب بالشكل الواضح والمفهوم وتوضيحها للمستخدمين (المهتمين)) (2008 ص37). ويرى الباحث ان هذا التعريف يوضح ان التقرير هو عبارة عن مستند رسمي يصدره الشخص المؤهل شخصياً وعلمياً ويحمل ثقة المستخدمين والمستفيدين يعزز ثقتهم في البيانات التي تحتويها القوائم المالية.

ثانياً: السمات الأساسية لتقرير مراقب الحسابات:

أوجب دليل التدقيق العراقي رقم (2) والمختص بتقرير مراقب الحسابات والصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق لسنة (1999) قيام مراقب الحسابات بأعداد تقرير تحريري يوضح من خلاله الملاحظات والاستنتاجات التي توصل اليها نتيجة عملية التدقيق وأن يحمل التقرير سمات أساسية وهي:

أ- الشمولية Inclusivity، يجب ان يشمل تقرير مراقب الحسابات جميع المعلومات ذات الصلة والمهمة لغرض تحقيق الهدف من عملية التدقيق وأن يكون موضوع التقرير معروض لتحقيق الفهم لمحتوياته بالصورة الصحيحة .

ب- الدقة Precision، يجب أن تكون البيانات التي يتم عرضها في التقرير صحيحة وأن توضح الاستنتاجات بشكل جيد . ويجب أن تستند الى البيانات المالية بهدف زيادة الدقة في محتويات القوائم المالية بالنسبة للمستخدمين.

ت- الموضوعية Objectivity، تتطلب الموضوعية في اعداد التقرير ان تكون الصياغة فيه متوازنة من حيث محتواه واسلوب اعداده . فالفرضية هي أن يتم عرض الحقائق في التقرير بأمانة وبدون أي تضليل. ويتم عرض نتائج العملية الرقابية بالمنظور الواقعي والملائم مما يحقق مبدأ الحيادية وتحقيق الموثوقية.

ث- الوضوح Clarity، يتوجب على مراقب الحسابات عند اعداد تقريره استخدام الاسلوب واللغة المناسبة ليكون التقرير سهلاً للقراءة والفهم بالنسبة للمستخدمين والابتعاد قدر الامكان عن المصطلحات المهنية الغير معروفة لدى الاوساط الاخرى ووضع التعريفات لهذه المصطلحات في حال استخدامها.

ج- الإيجاز Brevity، يجب أن يتضمن التقرير البناء اقتراحات مدروسة وموضوعة بشكل مركز لا يؤثر على الوضوح في المعنى للملاحظة وأن يكون العرض بأسلوب جيد يعالج أوجه القصور ونقاط الضعف التي تم ملاحظتها.

ح- التوقيت The timing ، ان توقيت تقديم النقي لمراقب الحسابات يرفع من مستوى الاستفادة من محتوياته. فكلما كان تقديم التقرير بوقت مبكر ساهم في تحقيق الاستفادة الاكبر للمستخدمين.

خ- المتابعة Follow-up، يجب ان يتأكد مراقب الحسابات من اتخاذ الاجراءات المناسبة اتجاه الملاحظات للسنوات السابقة والاشارة الى ذلك في تقريره.

ثالثاً: أهمية تقرير مراقب الحسابات:

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. فأن المنشأة هي مجموعة من عوامل الانتاج التي تتضافر كلها من أجل تحقيق الاهداف وأن كل عامل منها لواحد او اكثر من الاطراف المنشأة وهي (الادارة ، حملة الاسهم، المقرضون ، العملاء والمجهزون ، حملة السندات ، العمال ، المجتمع الخارجي) وبم ان 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 كافة الطرق للحد من التصرفات غير الصحيحة للإدارة .ومما سبق يظهر ان تقرير مراقب الحسابات الخارجي يكسب اهميته من خلال الاتي: مستند رسمي وموثوق فيه مطلوب عند جميع الاطراف التي تهتم في التعرف على الاداء الاداري والمالي للمؤسسة .ووسيلة ذات فاعلية لعرض كافة الآثار 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.
- أبراء ذمم ومسؤوليات اعضاء مجلس الادارة أو اتخاذ قرارات معاكسة

2- يعتبر الاساس في ربط الضريبة في نتيجة نشاط المؤسسة

3- يعتبر المستند الرسمي الذي يتم من خلاله تحديد وإلزام مراقب الحسابات بمسؤوليته القانونية. (محمد، 2014 :

(144)

رابعاً: مكونات تقرير مراقب الحسابات :

تحدد المعايير والقواعد الدولية والمحلية والخاصة بتقرير مراقب الحسابات الخارجي المكونات والعناصر التي يجب توفرها في التقرير وسيتم بيان هذه المكونات حسب المعايير الدولية وأدلة التدقيق العراقية حيث تكاد لا توجد اختلافات جوهرية في المضمون والمكونات الأساسية لتقرير مراقب الحسابات بين ما تحدده معايير التدقيق الدولية وأدلة التدقيق المحلية (العراقية) فقد نص معيار التدقيق الدولي (ISA 700) والمختص في تقرير مدقق الحسابات الخارجي عن القوائم المالية وما يجب أن يتضمنه التقرير من عناصر أساسية وحسب طريقة أدرجها المألوفة وهو يتطابق وبصورة كبيرة مع دليل الرقابة العراقي رقم (2) والصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية في جمهورية العراق عام 1999 حيث أوجب المعيار أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات الاتي:

1- عنوان التقرير: يجب تحديد وبيان العنوان المناسب للتقرير

2- الجهة التي يوجه اليها تقرير مراقب الحسابات

3- الفقرة الافتتاحية (التمهيدية) وهي تحتوي على تحديد القوائم المالية التي تم تدقيقها وبيان لمسؤولية مراقب الحسابات ومسؤولية ادارة المؤسسة.

4- فقرة نطاق عملية التدقيق:

أ- الإشارة الى المعايير المتبعة في عملية التدقيق (دولية، محلية أو الممارسات المناسبة)

ب- وصف موجز لما قام به المراقب من اعمال وأنها تضمنت:

ج- ان الفحص تم على اساس الاختبار للأدلة التي تؤيد المبالغ والإيضاحات في القوائم المالية

- د- تقييم المبادئ المحاسبية التي استخدمتها المؤسسة في اعدادها للقوائم المالية
- هـ- تقييم مراقب الحسابات للتقديرات المهمة التي اتخذتها الادارة عند قيامها بأعداد القوائم المالية
- و- التقييم لطريقة العرض التي استخدمتها المؤسسة للقوائم المالية
- ز- يجب ان يضمن المراقب تقريره بيان بأن عملية التدقيق قد حققت الاساس المعقول للرأي الذي أبداه المراقب في تقريره

- 5- فقرة الرأي: ان ينص التقرير وبشكل واضح على رأي المدقق حول إذا ما كانت القوائم المالية والبيانات الواردة فيها تعبر بصورة عادلة وحقيقية وكما يحدده أطار التقارير المالية، وكذلك أشارته في المكان المناسب عما ما إذا كانت المؤسسة قد التزمت بالمتطلبات القانونية
- 6- يجب ان يؤرخ المراقب تقريره بتاريخ أتمام عملية التدقيق.
- 7- يجب تحديد المكان الذي جرت فيه عملية التدقيق.
- 8- يجب ان يضع المراقب توقيع شخصي على التقرير، أو أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو كلاهما. (دليل التدقيق العراقي رقم 2 لسنة 1999).

خامساً: أنواع الرأي في تقرير مراقب الحسابات Types of Opinion in the Auditor's Report

تتصت 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 من خلال قيامه بأعمال المراقبة والتدقيق كون ان درجة تأثير 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 بصفاتها وهي (الرأي غير المقيد، الرأي المقيد، الرأي السلبي والامتناع عن الرأي) والتي سيتم توضيحها وكما يأتي:

- 1- الرأي غير المقيد (غير متحفظ):
- 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:
- أ- ان اعداد القوائم المالية وما تحتويه من بيانات قد تم وفقا للسياسات المحاسبية المقبولة وأنها متطابقة مع السياسات المستخدمة في السنة السابقة.
- ب- ان الادارة قد التزمت بالقوانين والانظمة عند اعداد القوائم المالية.
- ج- ان تكون الصورة الاجمالية التي عرضت فيها القوائم المالية متفقة مع ما معروف من قبل المدقق عن نشاط عمل الشركة.

- د- ان الايضاحات المرفقة تعبر عن المواضيع الهامة التي يجب ان تعرضها القوائم المالية.
- هـ- ان التعبير في استخدام المبادئ المحاسبية من قبل الشركة وما حققته من نتائج موضح في البيانات المالية.
- 2- الرأي المقيد (المتحفظ): هو الرأي الذي يبين عدم وجود أخطاء جوهرية وأن البيانات المالية ككل ومن جميع جوانبها المادية لا تحمل التحريف بالصورة التي يمكن ان تكون مضرّة للمستفيدين منها. كما ولو ان البيانات المالية لم تحضر حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها او ان هناك قيودا غير ذات اهمية لعمل المراقب قد وضعت الظروف وهذه الظروف ليس لها أهمية مادية قد يترتب عليها إعطاء رأي آخر. كون ان البيانات المالية هي مازالت تعبر عن

عدالة المركز المالي ونتيجة النشاط للشركة وأن تقرير مراقب الحسابات هو تقرير إيجابي (التميمي 2006: 168). وتشترط الفقرة (6) من الدليل رقم (2) أن يذكر مراقب الحسابات في حالة اصدار رأي متحفظ كافة الاسباب وما تضعه من أثر على البيانات المالية على ان يتم ذكر ذلك في فقرة خاصة وهي تسبق فقرة الرأي في النموذج في التقرير الإيجابي.

3- الرأي السلبي: ويصدر هذا النوع من التقرير في حالة إذا استنتج مراقب الحسابات ان هناك امورا تستدعي رأيا سلبيا (معاكس) لتحقيقه من ان هناك اخطاء جوهرية لها تأثير على صحة وموثوقية البيانات الواردة في القوائم المالية. وانه لاحظ خروجاً جوهرياً وشاملاً عن الاطر المحاسبية (الدولية المحلية) وان هذه البيانات لا تقصح عن المركز المالي للمؤسسة ولا عن نتيجة نشاطها بصورة صحيحة (نصر علي وشحاته، 2013: 322) 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 اعلاه فإن البيانات المالية لا تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة كما في 31/ كانون الاول/ ونتائج نشاطها وتدفعاتها النقدية بذات التاريخ))

4- الامتناع عن ابداء الرأي: 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 ومن خلال عمله ان يتحصل على الادلة والقرائن الكافية والمناسبة التي تساعد في ابداء رأيه في البيانات المالية. وفي هذه الحالة فإن المراقب أمام خيارين أما الاعتذار عن قبول مهمة التدقيق أو الامتناع عن ابداء الرأي حول البيانات المالية وعلى المراقب ان يوضح نوع التقييد على عمله ونطاق إجراءاته. وربما يسأل البعض عن الفرق بين الرأي السلبي والامتناع عن ابداء الرأي من قبل المراقب؟ والجواب هو ان كلا الرأيين يمثلان أشد انواع الخطورة على المؤسسة الخاضعة للتدقيق، فإصدار الرأي السلبي يتطلب حصول مراقب الحسابات على دليل مادي ذات تأثير جوهرى على البيانات المالية يعزز به رأيه السلبي. اما الامتناع عن ابداء الرأي فقد يلجأ اليه مراقب الحسابات عندما لا يستطيع ان 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 الرابع

قيمة الشركة وأهمية قياسها

أولاً: مفهوم وتعريف قيمة الشركة:

في الغالب تعتمد الصفقات التجارية على عملية تحديد السعر، أي السعر الذي سوف يدفعه المشتري للبائع في العملية التجارية، كون ان تحديد قيمة الشيء الخاضع للتبادل يعني تحديد ثمنه. وهنا يمكن اعتبار القيمة بصورة عامة هي تحديد ثمن الشيء بالاستناد الى معايير معينة، ومفهوم القيمة يرتبط بمعاني متعددة وهي ترتبط بالشكل الذي يتم من خلاله التبادل لشيء معين او سلعة محددة من قبل الآخرين وهذا يعني انها تمثل قدرة السلعة على تحقيق المنفعة من خلال سد او اشباع الحاجة. (الشريفي، 2009: 7). ويرى (Cam) انه بالاستناد الى النظرية الاقتصادية التقليدية المعاصرة والتي تتكون الفكرة العامة فيها على ان قيمة السلعة هي تساوي الاشباع الحاصل للشخص والناجم 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: 196) وهناك مفاهيم متعددة يجب ان يستند اليها المحاسبون في توحيد الرؤيا لوضع التعريف الملائم لقيمة الشركة وهذه المفاهيم يوضحها الجدول (1-2).

الجدول (1-2) مفاهيم القيمة والتعريف المحاسبي لها

المفهوم	التعريف
القيمة البيعية Selling value	وهي قيمة التصفية أي القيمة التي يمكن الحصول عليها جراء بيع اصول الشركة مطروحا منها كل المصاريف اللازمة لتحقيق البيع وتسديد الالتزامات. (سميرة، 2010: 179).
القيمة الجارية Current value	هي القيمة التي يتم احتسابها على اساس الاسعار الجارية وما يحيط بها من ظروف وذلك عن طريق الاسعار القياسية. (سلمان، 2015: 18).
القيمة الاستبدالية Replacement value	وهي قيمة التبادل او السعر السائد للتبادل أي انها تتمثل بالكلفة او القيمة او أي مقاييس أخرى يمكن ان تستند عليها عملية التبادل بين طرفين مستعدين وراغبين ومطلعين. (سميرة، 2010: 180).
قيمة السوق Market value	وهي المبلغ الذي يتم دفعه للحصول على السلعة او الخدمة من الاسواق في وقت محدد. (الجبوري، 2009: 4).

المصدر: اعداد الباحث بالاعتماد على المصادر اعلاه

ومن خلال بلورة المحاسبين للمفاهيم اعلاه يمكنهم تحديد رؤيا واضحة بهدف وضع تعريف محاسبي لقيمة الشركة، فيعتبر "Pablo" انه يمكن تعريف قيمة الشركة من خلال الاختلاف بين السعر الذي يحدد من قبل البائع والمشتري لأسهم شركة معينة. والذي لا يتأثر بأسعار الاسهم فقط وإنما بمقدار توافقه لتحديد القيمة، وهذا يعني ان قيمة الشركة تحددتها القيمة السوقية لأسهمها في الاسواق المالية وهو السبب الاساس لأي شركة في ان تعظم قيمة هذه الاسهم بسبب زيادة القيمة تباعا. (5: Pablo, 2007). قد عرف "Doron" قيمة الشركة بأنها مقدار التدفقات النقدية التي يتوقع ان يحصل عليها المساهمين من خلال استثمار اموالهم في أسهم شركة معينة، أي ان قيمة الشركة تحددتها قيمة اسهمها في الاسواق المالية وان قيمة الشركة تحدد بمقدار القيمة السوقية للسهم الواحد مضروبا بعدد الاسهم المكتتب بها. (120: 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 يعتبر المستثمر قيمة العادي هي مؤشر القياس لقيمة الشركة. (الهاشمي، 1998: 23).

ومن خلال المفاهيم والتعاريف التي طرحت حول مفهوم وتعريف قيمة الشركة يجد الباحث ان قيمة الشركة هي مقدار ما يدفعه المستثمرون لشراء اسهمها في الاسواق المالية التي تتوفر فيها الكفاءة العالية، والتي يكون فيها عدد كبير من البائعين والمشتريين لأسهم الشركة، وان المعلومات المالية متاحة بشكل كامل وبصورة سليمة، وان الأخبار التي تتعلق بالشركة فورية ومتاحة للجميع، وان لا يكون هناك أي تلاعب لفئات مسيطرة على تداول أسهم الشركة، وان لا تخضع عملية تداول اسهم الشركة لقيود غير عادية او غير طبيعية، فإن السعر السوقي لأسهم الشركة هو المقياس الأنسب لقيمتها.

ثانياً: اهمية قياس قيمة الشركة:

تهتم جهات متعددة بمقدار قيمة الشركة وتعتبرها من المواضيع المهمة بالنسبة لها لما تملكه من تأثيرات ترتبط بطبيعة اعمالها سواء بصورة مباشرة او غير مباشرة وحرص هذه الجهات على الحصول على معلومات مفيدة بخصوص الشركة. ومن اهم الجهات التي تهتم بتحديد قيمة الشركة هي:

- 1- إدارة الشركة Company management، ان تحديد قيمة الشركة يؤثر وبشكل كبير على حجم ونوعية القرارات التي تتخذها الادارة سواء في الحاضر او المستقبل، حيث ان تعظيم قيمة الشركة هي القاعدة والاساس السليم الذي تستند اليه الشركة في المنافسة مع اقرانها من الشركات، وان انخفاض قيمة الشركة يمثل خطراً كبيراً عليها كونه يمثل

صفة طارئة للاستثمار في أسهم الشركة ودليل على انخفاض ربحيتها ودرجة التداول لأسهمها في الاسواق المالية. (خضير، 2012: 8).

2- المستثمرين Investors ، ينصب اهتمام المستثمرين على ربحية الشركة ومركزها المالي ومصادر تمويلها وما تقدمه من مقسوم ارباح للمستثمرين وهذا ما يجعلهم يهتمون وبشكل كبير في تحديد ومعرفة القيمة الحقيقية للشركة، فأن تعظيم هذه القيمة سوف يزيد من الفوائد على المستثمرين وانخفاض هذه القيمة سوف يؤدي الى تقليل هذه الفوائد، لذلك فأن الاهتمام بتحديد قيمة الشركة يرتبط بما تحققه من عوائد مستقبلية تخص المستثمرين. (برهوم، 2016: 44). فالاستثمار هو تخلي فرد معين عن الاموال التي يملكها في لحظة معينة وربطها بأصول من اجل الحصول على عوائد مستقبلية لذلك فأن تحديد قيمة الشركة هو مهم للمستثمرين كونه يساهم في التوجيه الصحيح لأموالهم. (Berkham and Mitchell, 2009: 741).

3- المقرضون والدائنون Lenders and creditors، ان الجزء الكبير من قيمة الشركة هو يتمثل بما تملكه الشركة من اصول وكلما ارتفعت قيمة هذه الاصول ارتفعت قيمة الشركة تبعا لهذه الزيادة وهذا ما يزيد من الشعور بالطمأنينة لدى المقرضين والدائنين، كما ان لهذه الجهات اهتمام كبير بمقدار ربحية الشركة على المدى البعيد باعتبار ان زيادة ارباح الشركة يساهم في زيادة قيمتها وهذا ما يترك الاثر الايجابي لديها نحو استرداد اموالهم، فيهتم المقرضون بالقيمة الاجمالية للشركة كونها تشكل عنصر الضمان لاسترداد اموالهم وسداد الفوائد عليها. (العامري، 2009: 22).

4- الجهات الحكومية Government agencies، ان ارتفاع القيمة للشركات في أي دولة ما هو الا دليل على الازدهار والتطور الاقتصادي الذي تحققه، لهذا فان حكومات هذه الدول تهتم بتأسيس الشركات لما لها من اهمية في التطوير والبناء الاقتصادي، ومن الواضح وجود العلاقة بين المؤسسات الحكومية لاسيما المؤسسات الضريبية وقيمة الشركة، كون ان الارتفاع في قيمة الشركة هو دليل على ارتفاع ارباحها وهو ما تبحث عنه هذه المؤسسات لغرض فرض الضرائب، فكلما ارتفعت قيمة هذه الارباح ارتفع مقدار وحجم الضرائب المفروضة عليها. (الانصاري، 2012: 38).

ثالثاً: اهداف قياس قيمة الشركة:

سعى الاطراف المتعددة لتحقيق اهداف مختلفة في مجال قيمة الشركة حيث نجد ان هذه الاهداف هي مختلفة وحسب الاختلاف في وجهات النظر في تعظيم وكذلك قياس هذه القيمة ومن اهم هذه الاهداف الاتي:

1- هدف تعظيم الثروة Goal of maximizing wealth ، ان من وجهة نظر المختصين في الادارة المالية ان الشركة تسعى الى تعظيم الثروة وهو ما يقصد به تعظيم قيمة المشروع الحالية وقيمتها في الاسواق المالية وهو ما يعد من الاستراتيجية بعيدة المدى. وتسعى ادارة الشركة الى زيادة الارباح وتعظيم القيمة السوقية لأسهمها وتحقيق جودة النشاط وهو ما يعتبر مقياس لكفاءة ادارة الشركة لذلك فهي تسعى دائما الى ايصال المعلومات التي تقدمها للسوق بسرعة وبأقرب وقت بعد انتهاء الفترة المالية حتى تحقق هذه المعلومات الاثر المرجو منها في تعظيم ثروة المساهمين لذلك فهي تسعى الى استخدام أفضل الطرق وأسرعها وأكثرها مصداقية لتوصيل هذه المعلومات. (حماد، 2005: 78). كما وان هذا الهدف يأخذ بنظر الاعتبار التدفقات النقدية وفترتها والدقة في تقديرها، فهو معيار مهم لقياس الكفاءة لقرارات الادارة والنتائج التابعة لها كونه لا يهتم بالربح المحاسبي فقط ولا يهتم باحتساب الارباح ونسبها بل هو يركز على التدفقات النقدية للشركة ويستخدم ادوات ومؤشرات القيمة الحالية لغرض احتساب هذه التدفقات. (ال شبيب، 2007: 39).

2- هدف تعظيم القيمة المالية للشركة، من راي الاقتصاديين ان تعظيم الربحية يبرهن عن الكفاءة الاقتصادية للشركة لذلك فهم يرون استعمال تعظيم الربح هدف لغرض تقييم اداء الشركة التشغيلي، وعلى هذا الاساس فان جميع القرارات في داخل الشركة هي توجه لغرض تحقيق اكبر ربح ممكن من حيث الاستفادة القصوى من المصادر الانتاجية للشركة، في

حين ان المختصون الماليون ينظرون الى ان تعظيم القيمة المالية للشركة هو ما تحصل عليه جراء القرارات المالية في اتجاهات التمويل والاستثمار كونه تعتبر القرارات المؤثرة على قيمة الشركة بواسطة تأثيرها على حجم العائد الذي يتم توقعه وتأثيراتها على حجم وانواع المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها الشركة، وهنا يضع الماليون بعض العيوب والانتقادات على هذا الهدف من حيث عدم قبولهم بان تعظيم الربح هو هدف تقييم اداء الشركة التشغيلي كون انه لا يأخذ بالحسبان مخاطر الاستثمار وكذلك تجاهل القيمة الزمنية للنقود ومالها من تأثير على قرارات الاستثمار . (عقل، 2008: 49-50).

3- هدف تعظيم القيمة السوقية للسهم :هذا يعتبر هدف استراتيجي لأداره الشركة ومن الامور المهمة على المدى البعيد فان تخوف ادارة الشركة من انخفاض قيمة اسهمها اعطى هذا الهدف هذه الاهمية، وقد تطرقت العديد من النظريات الى هدف تعظيم القيمة السوقية للسهم وساعد على ذلك المساندة الكبيرة من قبل المدراء وشركات الاعمال والتي حددت بعض المعطيات التي تساهم في تحقيق هذا الهدف والتي يمكن اعتبار اهمها:

- يتوجب لغرض تعظيم القيمة السوقية للسهم ان تكون معدات الشركة التشغيلية ذات كفاءة وكلفة قليلة وان تتميز منتجات الشركة بالجودة العالية وبأسعار مناسبة.

- ان دوافع الشركة نحو تحقيق الربح سوف يساعد على تطوير انواع التكنولوجيا الحديثة من خلال سعي الشركة في تطوير سلعها وخدماتها بما يرغب المستهلك للحصول عليه. (الزبيدي، 2004: 55).

4- هدف تعظيم القيمة السوقية للشركة: يقدم هدف تعظيم القيمة السوقية للشركة قاعدة اساسية وسليمة يمكن ان تكون اساسا قويا تعتمد عليه الادارة العليا للشركة في اتخاذ القرارات. (الشماع، 1992: 11). ويرى "الدباغ" ان رفع قيمة الشركة في الاسواق المالية هو ناتج عن تعظيم القيمة السوقية لأسهمها وان قيمة الشركة هي القيمة السوقية لأسهمها حيث تعتبر القيمة السوقية للسهم هي السعر الذي تباع فيه اسهم الشركة في السوق المالي والذي يعتمد على العائد المتوقع في المستقبل والذي يأخذ بعين الاعتبار المخاطر. فمن خلال الموازنة بين الامرين تحقق الشركة اعلى قيمة ممكنة لذلك ان هدف تحقيق أكبر او اعلى قيمة للسهم هو هدف ذات اهمية أكبر من تعظيم الربح وذلك بسبب تأثير عوامل القيمة الزمنية للنقود وتعظيم الثروة والمسؤولية الاجتماعية ومخاطر الاستثمار . (الدباغ، 1992: 28).

ثالثاً: العوامل المؤثرة على قيمة الشركة

- 1- حجم الشركة: size of the company ، يؤثر حجم الشركة تأثيرا كبيرا 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 أسهم 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 وإيدي عاملة تتناسب وطبيعة اعمالها.
- 4- التكنولوجيا الحديثة Modern technology، يعتبر امتلاك التكنولوجيا الحديثة من قبل الشركة عامل مهم في رفع مستوى انتاجيتها، فمن الملاحظ ان الشركات التي اعتمدت التكنولوجيا الحديثة والمتطورة قد تقدمت في مجال اعمالها وحققَت اتساع في رقعتها الجغرافية في حين ان الشركات التي لم تتبنى التطور التكنولوجي تخلفت كثيرا 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 يُعد 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 وان 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، ان توفر البيئة الاجتماعية الجيدة من خلال 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.

المبحث الخامس

التحليل الوصفي و عرض و تحليل النتائج في ضوء إجابات العينة المبحوثة

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، تم ترميز بعد مراقب الحسابات كمتغير بسيط، كما موضح في الجدول رقم (1)

جدول(1): ترميز ابعاد الدراسة

المتغير	نوعه	الرمز	عدد الفقرات
قيمة الشركة	معتمد	Y1	13
تقرير مراقب الحسابات	وسيط	Y2	14
الابعاد الثقافية	مستقل	X	14
المصدر : من اعداد الباحث			

ثانيا: التحليل الوصفي لأبعاد الدراسة Descriptive analysis of the study dimensions

1. متغير الابعاد الثقافية cultural dimensions

تلخص نتائج الجدول (2) أدناه المتوسطات الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية والاهمية النسبية لمتغير الابعاد الثقافية. اذ يلاحظ من الجدول أدناه ان الفقرة (X16) (تساهم العدالة في تقييم الافراد العاملين في تنمية الولاء الوظيفي لديهم). حصلت على أعلى اهمية نسبية من بين فقرات البعد الثقافي بلغت (94.34 %) بوسط حسابي موزون قدره (4.37) وأنحراف معياري (0.68). والنتيجة اعلاه تعني ان الفقرة اعلاه حققت مستوى مرتفع جداً من الاتفاق من وجهة نظر افراد العينة في تمثيل البعد الثقافي. بينما نالت الفقرة (X12) (يساهم حصر الصلاحيات في مراكز السلطة العليا في تحقيق الاهداف) اقل اهمية نسبية مقدارها (66.4 %) من بين فقرات البعد الثقافي بمتوسط حسابي موزون بلغ (3.70) بإنحراف معياري (1.03).

كما يتضح من الجدول (1) أن البعد الفرعي X3 (الذكورية مقابل الانوثة) نال أكبر أهمية نسبية بلغت (87.26%) من بين جميع الأبعاد الفرعية بوسط حسابي موزون بلغ (4.19) و أنحراف معياري (0.61). وهذا بدوره يدل على قوة اختيار فقرات متغير البعد. وأخيراً نلاحظ أن البعد الرئيسي X (الأبعاد الثقافية) حقق أهمية نسبية بلغت (79.85%) من بين جميع الأبعاد الرئيسية للاستبيان بمتوسط حسابي (4.07) وانحراف معياري (0.47).

جدول (2): الأوساط الحسابية الموزونة والانحراف المعياري للأهمية النسبية البعد الثقافي

(n=106)

الأهمية النسبية البعد الفرعي	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الأبعاد الفرعية	الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	التكرارات					الاستلزام	البعد الثقافي
								لا تتفق بشدة	لا تتفق	حايد	تتفق	تتفق تماماً		
								1	2	3	4	5		
السادس	65.09	.918 6	3.68	الميل للسلطة الهرمية إزاء السلطة المتوازنة X1	64.15	.945	3.66	1	14	23	51	17	X11	
					66.04	1.03	3.70	2	16	18	48	22	X12	
الثاني	84.43	.718 5	4.40	الفردية مقابل الجماعية X2	91.51	.870	4.41	2	4	3	37	60	X13	
					90.57	.777	4.40	1	2	7	40	56	X14	
الأول	87.26	.607 8	4.19	الذكورية مقابل الانوثة X3	78.30	.793	4.02	-	6	17	54	29	X15	
					94.34	.681	4.37	-	3	3	52	48	X16	
الخامس	76.42	.635	3.97	تجنب عدم التأكد العالي إزاء الضعيف X4	80.19	.947	4.13	-	10	11	40	45	X17	
					69.81	.930	3.80	-	13	19	50	24	X18	
					83.02	.616	3.96	-	2	16	72	16	X19	
					72.64	.956	3.98	-	10	19	40	37	X110	
الرابع	76.89	.718 4	4.02 4	التوجه طويل المدى مقابل قصير المدى X5	81.13	.741	3.94	-	6	14	66	20	X111	
					79.25	.945	4.10	-	10	12	41	43	X112	
الثالث	83.49	.631 5	4.14 2	الحرية الشخصية الواسعة إزاء المقيد X6	91.51	.694	4.26	-	3	6	57	40	X113	
					75.47	.926	4.02	-	9	17	43	37	X114	
	79.85	0.47	4.07	البعد الرئيسي (الأبعاد الثقافية) X										

2

2. متغير تقرير مراقب الحسابات Auditor report

تلخص نتائج الجدول (3) أدناه المتوسطات الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير بعد تقرير مراقب الحسابات. إذ يلاحظ من الجدول أدناه أن الفقرة (Y29) يساهم التخطيط المسبق ووضع برنامج العمل الرقابي في رفع كفاءة التقرير النهائي) حصلت على أعلى أهمية نسبية من بين فقرات بعد تقرير مراقبي الحسابات بلغت (90.6%) بوسط حسابي موزون قدره (4.15) وأنحراف معياري (0.69). والنتيجة أعلاه تعني أن هذه الفقرة حققت مستوى مرتفع جداً من الاتفاق من وجهة نظر أفراد العينة في تمثيل الأبعاد الثقافية ضمن بعد تقرير مراقب الحسابات. بينما نالت الفقرة (Y28) (يتسم عمل مكاتب التدقيق بضعف الاهتمام بالتخطيط المسبق ووضع البرامج الرقابية لرفع كفاءة التقرير النهائي) أقل أهمية نسبية مقدارها (61.3%) من بين فقرات بعد تقرير مراقب الحسابات بمتوسط حسابي موزون بلغ (3.8) وبانحراف معياري (0.98) في تمثيل فقرات الأبعاد الثقافية ضمن بعد تقرير مراقب الحسابات. كما يتضح من الجدول (3)

أن البعد الفرعي W2 (الفردية مقابل الجماعية) نال أكبر أهمية نسبية بلغت (85.9%) وهو بالمستوى الأول من بين جميع الأبعاد الفرعية بوسط حسابي موزون بلغ (4.14) وانحراف معياري (0.65). وهذا بدوره يدل على قوة اختيار فقرات متغير البعد. بينما نال بالمستوى السادس W5 أهمية نسبية (72.6) بوسط حسابي موزون (3.78) وانحراف معياري (0.88).

جدول (3): الأوساط الحسابية الموزونة والانحراف المعياري للأهمية النسبية لتقري مراقب الحسابات (n=106)

الاسئلة	التكرارات					الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	أبعاد القيم المحاسبية	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الأولوية حسب الأهمية النسبية
	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا بشده								
Y21	30	58	12	6	-	4.06	0.79	83	الميل للسلطة	4.05	0.72	82.6	الثالث
Y22	30	57	14	4	1	4.05	0.81	82.1	الهرمية ازاء السلطة المتوازنة W1				
Y23	29	61	7	9	-	4.04	.083	84.9	الفردية مقابل	4.14	0.65	85.9	الأول
Y24	43	49	10	4	-	4.24	0.78	86.8	الجماعية W2				
Y25	28	65	7	6	-	4.08	0.75	87.7	الذكورية مقابل	3.99	0.66	82.4	الرابع
Y26	29	47	14	13	3	3.81	1.06	71.7	الانوثة W3				
Y27	27	66	7	6	-	4.08	0.74	87.7					
Y28	31	34	30	11	-	3.80	0.98	61.3	تجنب عدم التأكد	3.98	0.66	76.4	الخامس
Y29	30	66	6	4	-	4.15	0.69	90.6	العالي ازاء الضعيف W4				
Y210	36	46	13	10	1	4.00	0.97	77.4					
Y211	25	46	14	20	1	3.70	1.06	66.9	التوجه طويل مقابل	3.78	0.88	72.6	السادس
Y212	22	61	10	12	1	3.86	0.91	78.3	قصير المدى W5				
Y213	45	48	8	5	-	4.25	0.79	87.7	الحرية الشخصية	4.19	0.67	85.4	الثاني
Y214	39	49	11	6	1	4.12	0.88	83	الواسعة ازاء المقيد W6				
تقرير مراقب الحسابات													
						4.02	0.54	80.7					

3. متغير قيمة الشركة

تلخص نتائج الجدول (4) أدناه المتوسطات الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية لمتغير قيمة الشركة. اذ يلاحظ من الجدول أدناه ان الفقرة (Y16) (يساهم الاهتمام في نوع وطبيعة الخدمات التي تقدمها الشركة عامل مهم في تعزيز قيمتها) حصلت على أعلى أهمية نسبية من بين فقرات بعد قيمة الشركة بلغت (93.4%) بوسط حسابي موزون

قدره (4.25) وانحراف معياري (0.70). وهذه النتيجة تعني ان الفقرة اعلاه حققت مستوى مرتفع جداً من الاتفاق من وجهة نظر افراد العينة في تمثيل بعد قيمة الشركة. بينما نالت الفقرة (Y11) (يعتمد قيمة الشركة على المركزية العالية في الادارة وتفرد الجهات العليا في التخطيط واتخاذ القرارات) اقل اهمية نسبية مقدارها (64.2%) من بين فقرات بعد قيمة الشركة بمتوسط حسابي موزون بلغ (3.74) بانحراف معياري (0.96). كما يتضح من الجدول (4.2) أن البعد الفرعي W23 (الذكورية مقابل الأنوثة) نال اكبر اهمية نسبية بلغت (91.04%) وهو بالمستوى الاول من بين جميع الابعاد الفرعية بوسط حسابي موزون بلغ (4.2) و انحراف معياري (0.64) وهي تمثل البعد الثقافي ضمن قيمة الشركة. وهذا بدوره يدل على قوة اختيار فقرات متغير البعد. بينما نال بالمستوى السادس البعد w1 بأهمية نسبية (70.75) بوسط حسابي موزون (3.82) وانحراف معياري (0.82).

جدول (4): الأوساط الحسابية الموزونة والانحراف المعياري الاهمية النسبية لبعد قيمة الشركة (n=106)

الأسئلة	التكرارات					الموزون الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية %	أبعاد القيم المحاسبية	الموزون الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الأولوية حسب الأهمية النسبية	
	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشده									
Y11	24	44	24	14	-	3.74	0.96	64.2	الميل للسلطة الهرمية ازاء السلطة المتوازنة W1	3.82	0.82	70.75	السادس	
Y12	23	59	15	9	-	3.91	0.83	77.6		4.22	0.68	88.21	الثاني	
Y13	37	54	6	9	-	4.12	0.86	85.9	الفردية مقابل الجماعية W2	4.20	0.64	91.04	الاول	
Y14	47	49	7	3	-	4.32	0.72	90.6		4.22	0.68	88.21		الثاني
Y15	35	59	7	4	1	4.16	0.78	88.7	الذكورية مقابل الانوثة W3	4.20	0.64	91.04	الاول	
Y16	37	62	4	2	1	4.25	0.70	93.4		4.20	0.64	91.04		الاول
Y17	30	43	21	11	1	3.85	0.98	68.87	تجنب عدم التأكد العالي ازاء الضعيف W4	3.91	0.82	72.17	الخامس	
Y18	33	47	16	9	1	3.96	0.95	75.47		3.91	0.82	72.17		الخامس
Y19	22	53	13	17	1	3.74	1.00	70.75	التوجه طويل مقابل قصير المدى W5	4.01	0.62	81.76	الرابع	
Y110	38	58	7	3	-	4.24	0.70	90.57		4.01	0.62	81.76		الرابع
Y111	27	62	12	5	-	4.05	0.75	83.96		4.01	0.62	81.76		الرابع
Y112	34	63	7	2	-	4.22	0.65	91.51	الحريّة الشخصية الواسعة ازاء المقيد W6	4.06	0.60	84.91	الثالث	
Y113	20	63	18	3	2	3.91	0.80	78.30		4.06	0.60	84.91		الثالث
										4.06	0.60	84.91		الثالث
	قيمة الشركة													
										4.04	0.50	81.49		

جميع ابعاد الدراسة

الجدول (5) يلخص الاهمية النسبية لكل بعد من ابعاد الدراسة. اذ نجد ان بعد قيمة الشركة امتلك اعلى اهمية نسبية بلغت (81.49) من بين جميع ابعاد الدراسة جعلته في المرتبة الاولى، مما يدل على اهمية هذا البعد في الدراسة الناتج عن ارتفاع مستوى الاتفاق حوله من وجهة نظر افراد العينة. ومن ثم بعد تقرير مراقب الحسابات في المرتبة الثانية وبأهمية نسبية بلغت (80.7)، بينما جاء بعد الابعاد الثقافية في المرتبة الاخيرة من حيث ترتيب الاهميات النسبية بأهمية نسبية (79.85) حسب وجهة نظر افراد العينة.

جدول(5): الاهمية النسبية لأبعاد الدراسة

البعد	الاهمية النسبية %	الاولوية حسب الاهمية النسبية للأبعاد
الابعاد الثقافية	79.85	الثالث
تقارير مراقب الحسابات	80.7	الثاني
قيمة الشركة	81.49	الاول

ثالثاً: الصدق البنائي Constructive honesty

يعتبر الصدق البنائي احد مقاييس صدق الاداة و الذي يقيس مدى تحقق الاهداف التي تريد الاداة الوصول اليها، ويبين مدى ارتباط كل بعد من ابعاد الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة.

يبين الجدول (6) ان جميع معاملات الارتباط في جميع ابعاد الاستبانة دالة احصائياً لكون مستوى المعنوية (Sig.) المصاحب لمعاملات ارتباطها بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة اقل من مستوى المعنوية المحدد للاختبار $\alpha = 0.05$

جدول(6): معاملات الارتباط بين كل بعد من ابعاد الدراسة والدرجة الكلية لفقرات الاستبانة

الابعاد	معامل ارتباط بيرسون
بعد الابعاد الثقافية	0.907**
بعد تقرير مراقب الحسابات	0.935**
بعد قيمة الشركة	0.892**

ملاحظة: ** تشير الى مستوى المعنوية المصاحب لمعامل الارتباط (Sig.) اقل من $\alpha = 0.05$

رابعاً: ثبات الاستبانة Resolution of resolution

يقصد بثبات الاستبانة هو ان يعطي الاستبيان نفس النتائج اذا اعيد عدة مرات متتالية. وقد تم ايجاد ثبات استبانة الدراسة من خلال حساب معامل الفا كرونباخ، وكانت النتائج ملخصة بالجدول (7).

جدول (7): نتائج معامل الفا كرونباخ والصدق الذاتي

الصدق الذاتي	قيمة معامل الفا كرونباخ	عدد الفقرات	ابعاد الدراسة
0.91	0.82	14	بعد الابعاد الثقافية
0.97	0.94	26	بعد تقرير مراقب الحسابات
0.96	0.92	22	بعد قيمة الشركة
0.98	0.97	62	جميع الابعاد سوية

الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل الفا كرونباخ

اذ يتضح من نتائج الجدول (7) ان قيمة معامل الفا كرونباخ مرتفعة لكل بعد، اذ تراوحت بين (0.82، 0.94) بينما بلغت لجميع الابعاد (0.97) ويلاحظ ان قيمة معامل الفا كرونباخ لجميع الابعاد مجتمعة اكبر من قيمة المعامل لكل بعد وهذا بطبيعة الحال عائد الى خاصية معامل الفا كرونباخ الذي يزداد بزيادة عدد الفقرات و الاخير بدوره يؤدي الى زيادة الثبات. كما نلاحظ ان قيمة الصدق الذاتي ظهرت مرتفعة لابعاد الدراسة اذ تراوحت بين (0.91 ، 0.97) بينما بلغت لجميع الابعاد 0.98 وهذا يعطي مؤشراً واضحاً على ان الثبات مرتفع ودال احصائياً.

ثالثاً. اختبار فرضيات الدراسة

عمد الباحث على تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط ونموذج تحليل المسار وبلاستعانة ببرنامجي SPSS Amos الاحصائيين من اجل بيان مدى قبول او رفض الفرضيات التي حددت في المنهجية العلمية للدراسة وكالاتي: -

- الفرضية الرئيسية الاولى: (لا يوجد تأثير للابعاد الثقافية حسب النموذج السداسي لـ Hofstede في مضمون تقرير مراقب الحسابات بمستوى دلالة (0.05) والتي تنفرع الى الفرضيات الآتية:
- الفرضية الفرعية الاولى (لا يوجد تأثير لدرجة السلطة العالية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05).

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديرية وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_2 = 3.461 + 0.167 x_1$$

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

وان x_1 تمثل المتغير المستقل الأول (بعد درجة مسافة السلطة العالية).

يتضح من النتائج الواردة في جدول (8) ما يأتي:

التفسير المحاسبي للنموذج:

- 1- أن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد درجة مسافة السلطة العالية تؤثر في تقرير مراقبي الحسابات y_2 بمقدار (0.167)، وبناء على ذلك بعد درجة مسافة السلطة العالية x_1 ذات تأثير ذو دلالة معنوية فيتقرير مراقبي الحسابات (y).

- 2- تدل النتائج اعلاه على رفض فرضية العدم H_0 (لا يوجد تأثير لدرجة مسافة السلطة العالية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05). وقبول فرضية الوجود (H_1) (يوجد تأثير لدرجة مسافة السلطة العالية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05).

جدول (8): تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد درجة مسافة السلطة العالية و متغير بعد

تقرير مراقب الحسابات

معامل الانحدار				اختبار F		معامل التحديد	البيان
Sig	T	B		Sig	F	R ²	المتغير المعتمد (بعد تقارير مراقبي الحسابات) و المتغير المستقل (بعد درجة مسافة السلطة العالية)
0.000	4.709	0.167	b ₁	0.000	22.17	0.176	
0.000	25.054	3.461	b ₀				

- الفرضية الفرعية الثانية (لا يوجد تأثير للفردية العالية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05) ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديرية وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_2 = 3.655 + 0.095 X_2$$

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

وان x_2 تمثل المتغير المستقل الثاني (بعد الفردية العالية).

يتضح من النتائج الواردة في جدول (9) ما يأتي:

التفسير المحاسبي للنموذج:

1- أن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد الفردية العالية يؤثر في تقرير مراقبي الحسابات y_2 بمقدار (0.095)، وبناء على ذلك بعد الفردية العالي x_2 ليس له تأثير معنوي في تقرير مراقبي الحسابات (y_2) إذ كانت قيمة مستوى المعنوية المصاحبة لاختبار T للمعلمة b_1 أكبر من 0.05.

2- تدل النتائج اعلاه على قبول فرضية عدم الوجود H_0 (لا يوجد تأثير للفردية العالية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05)).

جدول (9): تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد الفردية العالية ومتغير بعد تقارير مراقبي الحسابات

معامل الانحدار				اختبار F		معامل التحديد	البيان
Sig	T	B		Sig	F	R ²	المتغير المعتمد (بعد تقارير مراقبي الحسابات) و المتغير المستقل (بعد الفردية العالية)
0.052	1.969	0.059	b ₁	0.052	3.877	0.036	
0.000	16.738	3.655	b ₀				

- الفرضية الفرعية الثالثة (لا يوجد تأثير للذكورية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05) ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديرية وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_2 = 3.479 + 0.143 X_3$$

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

وان x_3 تمثل المتغير المستقل الثاني (الذكورية).

يتضح من النتائج الواردة في جدول (10) ما يأتي:
التفسير المحاسبي للنموذج:

- 1- أن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد الذكورية يؤثر في تقرير مراقب الحسابات (y_2) بمقدار (0.143)، وبناء على ذلك بعد درجة مسافة السلطة العالية (x_3) له تأثير معنوي في تقارير مراقبي الحسابات (y_2).
- 2- تدل النتائج اعلاه على رفض فرضية العدم H_0 (لا يوجد تأثير للذكورية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05) وقبول فرضية الوجود H_1 (يوجد تأثير للذكورية في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05)).

جدول (10): تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد الذكورية ومتغير بعد تقارير مراقبي الحسابات

معالم الانحدار				اختبار F		معامل التحديد	البيان
Sig	T المحسوبة	B		Sig	F المحسوبة	R^2	المتغير المعتمد (بعد تقارير مراقبي الحسابات) و المتغير المستقل (بعد الذكورية)
0.001	3.576	0.143	b_1	0.001	12.787	0.109	
0.000	20.088	3.479	b_0				

- الفرضية الفرعية الرابعة (لا يوجد تأثير لتجنب الغموض العالي في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05)).

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديرية وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_2 = 3.301 + 0.191 X_4$$

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

وان x_4 تمثل المتغير المستقل الثاني (بعد تجنب الغموض العالي).

يتضح من النتائج الواردة في جدول (11) ما يأتي:

التفسير المحاسبي للنموذج:

- 1- أن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد تجنب الغموض العالي يؤثر في مراقبي الحسابات y_2 بمقدار (0.191)، وبناء على ذلك بعد تجنب الغموض العالي x_4 له تأثير معنوي في تقارير مراقبي الحسابات (y_2).
- 2- تدل النتائج اعلاه على رفض فرضية العدم H_0 (لا يوجد تأثير لتجنب عدم التأكد العالي في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05) وقبول فرضية الوجود H_1 (يوجد تأثير لتجنب عدم التأكد في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05)).

جدول(11): تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد تجنب عدم التأكد و متغير بعد تقرير مراقب الحسابات

البيان				معامل التحديد		اختبار F		معالم الانحدار	
المتغير المعتمد (بعد تقارير مراقبي الحسابات) و المتغير المستقل (بعد الغموض)				R ²	Sig	F المحسوبة	Sig	B	T المحسوبة
				0.138	0.000	16.605	0.000	b ₁	4.075
								b ₀	16.891

- الفرضية الفرعية الخامسة (لا يوجد تأثير للتوجه طويل المدى العالي في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05)).

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديرية وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_5 = 3.454 + 0.148 X_5$$

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

وان X_5 تمثل المتغير المستقل الثاني (بعد التوجه طويل المدى العالي).

يتضح من النتائج الواردة في جدول (12) ما يأتي:

التفسير المحاسبي للنموذج:

1- أن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد التوجه طويل المدى العالي يؤثر في مراقبي الحسابات y_2 بمقدار (0.148)،

وبناء على ذلك بعد التوجه طويل المدى العالي (X_5) له تأثير معنوي في تقارير مراقبي الحسابات (y_2).

2- تدل النتائج اعلاه على رفض فرضية العدم H_0 (لا يوجد تأثير للتوجه طويل المدى العالي في مضمون تقرير

مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05) وقبول فرضية الوجود H_1 (يوجد تأثير للتوجه طويل المدى العالي في

مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05)).

جدول(12): تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد التوجه طويل المدى العالي ومتغير بعد تقرير مراقب

الحسابات

البيان				معامل التحديد		اختبار F		معالم الانحدار	
المتغير المعتمد (بعد تقارير مراقبي الحسابات) و المتغير المستقل (بعد التوجه طويل المدى العالي)				R ²	Sig	F المحسوبة	Sig	B	T المحسوبة
				0.096	0.001	11.085	0.001	b ₁	3.329
								b ₀	17.957

- الفرضية الفرعية السادسة (لا يوجد تأثير لضبط النفس في مضمون تقرير مراقب الحسابات عند مستوى دلالة (0.05)).

ويمكن كتابة معادلة الانحدار التقديرية وفق الصيغة الآتية:

$$\hat{y}_2 = 3.658 + 0.1 X_6$$

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

وان X_6 تمثل المتغير المستقل الثاني (بعد التساهل).

يتضح من النتائج الواردة في جدول (13) ما يأتي:

التفسير المحاسبي للنموذج:

1- أن تغير مقداره وحدة واحدة من بعد التساهل يؤثر في مراقبي الحسابات y_2 بمقدار (0.1)، وبناء على ذلك بعد

التساهل x_6 له تأثير معنوي في مراقبي الحسابات (y_2).

2- تدل النتائج اعلاه على رفض فرضية العدم H_0 (لا يوجد تأثير لضبط النفس في مضمون تقرير مراقب

الحسابات عند مستوى دلالة (0.05) وقبول فرضية الوجود H_1 (يوجد تأثير لضبط النفس في مضمون تقرير مراقب

الحسابات عند مستوى دلالة (0.05).

جدول (13) تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط بين متغير بعد التساهل ومتغير بعد تقارير مراقبي الحسابات

معالم الانحدار				اختبار F		معامل التحديد	البيان
Sig	T	B		Sig	F	R^2	المتغير المعتمد (بعد تقارير مراقبي الحسابات)
	المحسوبة				المحسوبة		و المتغير المستقل (بعد التساهل)
0.023	2.308	0.1	b_1	0.023	5.239	0.049	
0.000	19.604	3.658	b_0				

الفرضية الرئيسية الثالثة: (هناك علاقة احصائية ذات دلالة معنوية بين تقرير مراقب الحسابات المتأثرة بالأبعاد الثقافية وقيمة الشركة موضوع التقرير)

بالاعتماد على العلاقات المنطقية بين متغيرات ابعاد الدراسة المبينة في الشكل (1-3) بالإمكان تكوين عدة نماذج سببية لدراسة العلاقة بين المتغيرات ومدى تأثيراتها المباشرة وغير المباشرة على متغير بعد قيمة الشركة. والجدولان (31)، (32) يظهران نتائج التأثيرات والمحسوبة باستعمال برنامج اموس.

اذ يبين الجدول (14) التأثيرات المباشرة بين متغيرات ابعاد الدراسة وهي كالآتي:

- نلاحظ التأثيرات المباشرة والمعنوية لمتغير البعد الثقافي X على المتغير الوسيط (بعد تقرير مراقب الحسابات) Y_2 ،

وبما ان معاملات المسار تبين الاهمية النسبية للمتغيرات، فان تأثير هذه المتغيرات حسب الاهمية النسبية يكون:

البعد الثقافي بتأثير مباشر موجب مقداره (0.12) على بعد تقرير مراقب الحسابات. وقد كان التأثير معنوياً لكون القيم

الاحتمالية له P اقل من 0.05.

- كذلك نلاحظ ان المتغير الوسيط (بعد تقرير مراقب الحسابات) له تأثيراً مباشراً على المتغير التابع (بعد قيمة الشركة)

Y_1 بلغ (0.73) ومعنوياً لكون قيمته الاحتمالية P اقل من 0.05.

اما التأثيرات الغير مباشرة للمتغير X (بعد القيمة الثقافية) على المتغير التابع Y_1 (قيمة الشركة) فلخصت في

الجدول (15).

اذ نلاحظ ان بعد القيمة الثقافية له تأثير غير مباشر على بعد قيمة الشركة مقداره (0.085).

جدول (14) التأثيرات المباشرة بين متغيرات ابعاد الدراسة

التأثيرات	Estimate	S.E.	C.R.	P
Y ₂ <--- X	0.12	.040	2.914	.004
Y ₁ <--- Y ₂	0.73	.055	13.287	***

*** : تعني ان القيمة اقل من 0,001

جدول (15): التأثيرات غير المباشرة والكلية للمتغير X على Y₁

المتغير	التأثير المباشر	التأثير غير المباشر	التأثير الكلي
X	-	0.085	0.085

المبحث الخامس

الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات:

1. تعد الثقافة البرنامج الاوسع والاعم في حياة المجتمع وهي تتمثل بالمقتنيات المادية والموروثات الاجتماعية وهي وسيلة الانسان في التعبير عن نفسه.
- 2- تعتبر نظرية الابعاد الثقافية Hofstede اساسا قويا يمكن الاستناد اليه في عملية البحث في تأثير القيم والابعاد الاجتماعية في التقارب الثقافي الدولي وتطوير الممارسات الادارية والتسويقية حول العالم.
3. هناك تأثير للابعاد الثقافية وحسب النموذج السداسي لهو فستند على تقرير مراقب الحسابات وبصورة تتفق وميول مراقبي الحسابات اتجاه كل بعد من الابعاد الثقافية ويظهر ذلك من خلال الاتي:
 - أ- هناك تأثير للبعد الثقافي مسافة السلطة العالية مقابل مسافة السلطة المنخفضة على تقرير مراقب الحسابات بدرجة ميول المراقبين نحو مسافة السلطة العالية عند اعداد التقرير النهائي.
 - ب- يتأثر تقرير مراقب الحسابات بالبعد الثقافي الفردية مقابل الجماعية ومن خلال ميول المراقبين الى الجماعية العالية عند اعداد التقرير النهائي.
 - ج- يوجد تأثير للبعد الثقافي الذكورية مقابل الانوثة وباتجاه الذكورية العالية على تقرير مراقب الحسابات من خلال ميول مراقبين الحسابات اتجاه الذكورية العالية عند اعداد التقرير.
 - د- هناك تأثير للبعد الثقافي تجنب عدم الغموض في تقرير مراقب الحسابات النهائي وذلك من خلال التوجه العالي نحو تجنب عدم الغموض لدى المراقبين عند اعداد التقرير.
 - هـ- يتأثر تقرير مراقب الحسابات بالبعد الثقافي التوجه بعيد المدى مقابل التوجه قصير المدى وذلك من خلال ميول المراقبين الى التوجه بعيد المدى عند اعداد وكتابة التقرير النهائي.
 - و- هناك تأثير للبعد الثقافي التساهل مقابل ضبط النفس في تقرير مراقب الحسابات وباتجاه ميول مراقبي الحسابات باتجاه ضبط النفس العالي عند اعداد وكتابة التقرير
4. ترتبط الابعاد الثقافية بعلاقة تأثير مباشرة مع تقرير مراقب الحسابات وذلك من خلال تأثيراتها في سلوك مراقب الحسابات.

5- هناك علاقة تأثير غير مباشرة تربط الابعاد الثقافية بقيمة الشركة وعبر المتغير الوسيط وهو تقرير مراقب الحسابات المتأثر بها.

6- هناك تأثير لتقرير مراقب الحسابات المتأثر بالابعاد الثقافية على قيمة الشركة موضوع التقرير والذي يظهر من خلال العلاقة المباشرة بينهما.

ثانياً: التوصيات:

1. الاهتمام بترسيخ الثقافة الاجتماعية لدى افراد المجتمع العراقي من خلال توسيع دائرة التعريف بالقاعدة الثقافية ومساهمتها في بناء ركائز اقتصادية وسياسية من شأنها المساهمة في تحقيق اهداف المجتمع في الرقي والازدهار.
2. الاستفادة من ما حدده Hofstede من ابعاد ثقافية ودرجات ميول المجتمعات اتجاهها في تدعيم عملية التقارب الثقافي بين المجتمعات والاستفادة منها في السياسات الخارجية سواء كانت على صعيد الدولة او على صعيد الشركات الدولية.
3. اخضاع موضوع الابعاد الثقافية للمزيد من عمليات البحث من خلال ربطها بالعلوم الادارية والمالية والمحاسبية وتحديد مدى تأثيراتها والاستفادة من ما تظهر من تأثيراتها الاجتماعية ومعالجة السلبيات منه لا سيما ان هذا الموضوع هي تتطور من فترة الى اخرى.
4. على المؤسسات والشركات الدولية الاهتمام بالتنظيم الاداري وتوزيع الصلاحيات من خلال هيكل تنظيمي متقن ويعتمد على اللامركزية ومسافات السلطة المتقاربة يمكن ان تساهم في تحقيق الاهداف المرسومة.
5. الاهتمام بالتأثيرات التي تقع على تقارير مراقبي الحسابات جراء ميولهم الى الجماعية في تنفيذ الاعمال ورفع مستوى الثقة لديهم من خلال الشعور بالرعاية المهنية ورفع مستوى الولاء للعمل.
6. التركيز على دراسة الابعاد الاجتماعية من قبل المنظمات المهنية المسؤولة عن مهنة التدقيق عند اصدار المعايير الرقابية لغرض احتواء التأثيرات التي يمكن ان تحدثها على طبيعة العمل الرقابي.
7. 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

اولاً: 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 FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS (REVISED)

ثانياً: الكتب

- 1- ال شبيب، دريد كامل (2007) "مقدمة في الادارة المالية المعاصرة"، الطبعة الاولى، دار المسيرة، عمان، الأردن.

- 2- الانصاري، اسامة عبد الخالق، (2012)، "الادارة المالية" الطبعة الاولى، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
- 3- حماد، طارق عبد العال (2003)، "المدخل الحديث في المحاسبة، محاسبة القيمة العادلة" الاسكندرية ، الدار الجامعية.
- 4- الزبيدي، حمزة محمود، (2010) "الادارة المالية المتقدمة" مؤسسة الورق للطباعة والنشر، 2004
- 5- السعيد، بريكة، مسعى، سمير (2011) "تقييم المنشأة الاقتصادية مدخل القيمة الاقتصادية المضافة EVA" منشور في الموقع (archive.org/details/3543pdf4559).
- 6- الشماع، خليل محمد حسن، (1992) "الادارة المالية" الطبعة 4، جامعة بغداد.
- 7- العامري، سعود جايد مشكور، (2009)، "المحاسبة المتقدمة في الشركات والاسس النظرية والعملية لاحتساب قيمة الشركات" الطبعة الاولى، عمان.
- 8- عبد الحليم، محمد فرج، (2006)، "الاسواق المالية والبورصات" جامعة السودان، الخرطوم.
- 9- عقل، مفلاح محمد، (2008)، "مقدمة في الادارة المالية"، الطبعة الاولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، عمان.
- 10- الميدان، محمد ايمن عزت، (2006)، "الادارة التمويلية في الشركات"، الاصدار الثالث، كلية العبيكات، الرياض.
- 11- نصر. علي واخرون، (2013)، "معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية.

ثالثاً: الاطاريح والرسائل العلمية

- 1- برهوم، 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.
- 2- خضير، بشرى فاضل، (2009)، "الافصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات وآلياتها الداخلية" اطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
- 3- 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.

رابعاً: البحوث والدوريات:

1. الججاوي، 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. سلمان، عامر محمد، رزكان علي احمد (2015)، "تحديات القياس المحاسبي للموجودات غير الملموسة لنشوء قيمة اضافية للشركة وسبل مواجهتها" مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 85، كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة كربلاء.
3. سليمان، منيرة، (2015)، "الثقافة والتنوع الثقافي حسب نموذج جيرت هوستي في المنظمات دراسة ميدانية لمدارك العاملين في مؤسسة الترقية العقارية"، مارينا كمباني عنابة، المؤتمر الدولي الثامن، 21 مايو 2015، طرابلس.
4. الجبوري، نصيف جاسم، (2009)، "تقييم اثر الثقافة المحاسبية في تقرير قيمة الوحدة الاقتصادية"، العدد 40، مجلة جامعة كربلاء العلمية.
5. فلاق، محمد (2015) "ابعاد هوفستد الثقافية في واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة مؤسسة الاسمنت ومشتقاته في الشلف"، بحث منشور في بوابة الباحث.

6. قعدان، ايناس (2015)، "دراسة استطلاعية حول ابعاد هوفستيد الثقافية لدى مديري المدارس العربية في فلسطين"، الكلية الاكاديمية بيت بيرل، المعهد الأكاديمي العربي للتربية،
7. 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.
8. الصالح، منى، مقال منشور في موقع ويكيبيديا (2019) (<https://www.marefa.org>)
9. التميمي، هادي، (2006)، "مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة 3، دار وائل للنشر، عمان.
10. مشكور، سعود جايد (2011)، "القياس والافصاح المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية في الوحدات الاقتصادية"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الاول، العدد1، جامعة المثنى، العراق.
11. 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

1. – Boker, David (2012) "Accounting, culture And Emerging Economies" IFRS In central And Eastern Europe, International Business & Economics Research Journal September 2012, VOL11, Numb erg
- a. 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>)
- b. Sadeghian, Kakaei (2014), "Accounting for Culture in Terms of Hofstede and Gray", International SAMANM Journal of Finance and Accounting, April 2014, Vol. 2, No. 2
- i. Hofstede, G. (2009), "Dimensionalizing Cultures" The Hofstede Model in Context. Online Readings in Psychology and Culture (Unit 17, Chapter 14). ©International Association for Cross-Cultural Psychology
- c. Hofstede G.,(2011) 'Dimensionalizing Cultures' The Hofstede Model in Context Universities of Maastricht and Tilburg, The Netherlands.
- d. Johan, L.K. (2012) "XBRL and the Qualitative Characteristics of Useful Financial Statement Information" master Thesis of accountry, Aalto University
- e. Pablo, Fernandez (2007)"Company valuation method", the most common error in valuations" work paper, Business school, university of Navarra,
- f. Mueller, Gerhard, (1983), "Accounting, principles generally" in the United States Versus. International, Accounting and transitional Decisions Edited by S.J. Gray Butter worth