Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 19, No. 62, Part (1): 99-119
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.19.62.1.6

Tikrit Journal of Administrative and Economics Sciences
مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية
ISSN: 1813-1719 (Print)

The effect of transparency of accounting disclosure on the restatement of financial statements: an applied study on a sample of Iraqi banks and companies

Sada Sabah Sadry*, Ali Ibrahim Hussein
College of Administration and Economics, Tikrit University

Keywords:
Transparency of accounting disclosure, restatement of financial statements, industrial and banking sectors.

A R T I C L E I N F O

Article history:
Received 05 Apr. 2023
Accepted 21 May. 2023
Available online 30 Jun. 2023

©2023 THIS IS AN OPEN ACCESS ARTICLE UNDER THE CC BY LICENSE
http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/

*Corresponding author:
Sada Sabah Sadry
College of Administration and Economics, Tikrit University

Abstract: The research aims to indicate the extent of the impact of the transparency of accounting disclosure on the restatement of financial statements within the Iraqi industrial and banking sector. The research sample included the financial reports of some companies and banks listed in the Iraq Stock Exchange, The banking sector (eight banks), the industrial sector (eight companies), and for the period from (2011) to (2021) so that the number of views is (176) views, and the transparency of accounting disclosure was measured through the Standard and Poor's model. This measure is considered one of the most important and best used transparency measures. As for the restatement of financial statements, it was measured as a dummy variable, the value is given (1) if the company restatement of financial statements (including the basic and uncorrected statements) for a certain period, and the value is given (0) if it is not companies restatement of financial statements. The research found that there is a significant effect of the transparency of accounting disclosure in total and its three dimensions in restatement of financial statements in a positive way. As well as there is a discrepancy in the effect of the dimensions of transparency of accounting disclosure in restatement of financial statements in a positive way for the two dimensions of transparency (ownership structure and shareholder rights) and (financial and non-financial information).

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 19, No. 62, Part (1): 99-119
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.19.62.1.6

تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي على إعادة إصدار القوائم المالية: دراسة تطبيقية على عينة من الشركات والمصارف العراقية

صدى صباح صبري **علي إبراهيم حسين**
كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت

المستخلص

يهدف البحث إلى بيان مدى تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي على إعادة إصدار القوائم المالية ضمن القطاع الصناعي والمصرفي العراقي، وشملت عينة البحث التقارير المالية لبعض الشركات والمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لخصت العينة بـ (16) شركة، اختيرت من أثنين من القطاعات المختلفة، هي؛ القطاع المصرفي (ثمان مصارف)، والقطاع الصناعي (ثمان شركات)، وللفترة من (2011) لغاية (2021) لتكون عدد المشاهدات (176) مشاهدة، كما جرى قياس شفافية الإفصاح المحاسبي من خلال نموذج مقياس (Standard and Poor s' model) إذ يعد هذا المقياس من أهم وأفضل مقاييس الشفافية المستخدمة، أما بالنسبة لإعادة إصدار القوائم المالية تم قياسه كمتغير وهمي يعطى القيمة (1) إذا أعادت الشركة إصدار قوائمها المالية (بما في ذلك القوائم الأساسية وغير المصححة) لفترة معينة، وتعطى القيمة (0) اذا لم تقوم الشركات بإعادة إصدار قوائمها المالية، وتوصل البحث إلى أن هناك تأثير ذو دلالة معنوية لشفافية الإفصاح المحاسبي أجمالاً ولأبعاده الثلاثة في إعادة إصدار القوائم المالية بشكل إيجابي، وكذلك هناك تباين لتأثير أبعاد شفافية الإفصاح المحاسبي في إعادة إصدار القوائم المالية بشكل إيجابي لبعدي الشفافية (هيكل الملكية وحقوق المساهمين) و(المعلومات المالية وغير المالية).

الكلمات المفتاحية: شفافية الإفصاح المحاسبي، إعادة إصدار القوائم المالية، القطاع الصناعي والمصرفي.

المقدمة

تعد المشاكل والأزمات المالية التي مرت بالاقتصاد العالمي في العقود الثلاثة الأخيرة نقطة تحول جوهرية وسبباً رئيسياً في إعادة النظر بل وتطوير المعايير والمبادئ التي يقوم عليها الفكر المحاسبي بصفة عامة ومفاهيم ومبادئ الإفصاح والشفافية بصفة خاصة، نظراً لأن عدم توفر الإفصاح والشفافية بالشكل المناسب قد يترتب عليه عدم دقة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير والقوائم المالية وتقارير مراقبي الحسابات، وهذا بدوره يمكن أن ينتج عنه قرارات خاطئة لمستخدمي تلك المعلومات وهو ما يؤدي في النهاية إلى حالات العسر والإفلاس المالي للعديد من المصارف والشركات والمؤسسات المالية المحلية والعالمية، وخاصة أن فقدان الشفافية في المعلومات المحاسبية وعدم الإفصاح الكافي يعني عدم قدرة المستفيدين ومستخدمي تلك المعلومات على اتخاذ القرارات الصحيحة فيما يتعلق بمصالحهم مع تلك الشركات، ومن شأنه أن يخلق عملية إعادة إصدار القوائم المالية التي تواجهها الشركات بسبب وجود الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية فهي ظاهرة تؤثر في بيئة الأعمال بشكل عام وعلى مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل خاص،إذ أدت عملية إعادة إصدار القوائم المالية إلى أضعاف في القوائم المالية كونها تحتوي على التحريفات والأخطاء المحاسبية والغش والتزوير، ولا سيما أن الاغفال عن هذه الأخطاء ينتج عنه ضعف الثقة في الشركات أذ إن أحد أسباب لإعادة الإصدار هي الأخطاء التي لم يتمكن مراقب الحسابات من كشفها عند إصدار

تقريره لذلك زاد الاهتمام بموضوع شفافية الإفصاح المحاسبي وذلك لأهميته الكبيرة في الشركات ولما له من دور كبير في المحافظة على عدالة ومصداقية المعلومات المحاسبية والافصاح الكامل لها التي تقدمها شركات الأعمال للمساهمين والمستثمرين والمقرضين وكافة الهيئات والمؤسسات.

وبناءً على ما سبق تم تقسيم البحث على خمسة مباحث يتناول المبحث الأول منهجية البحث، أما المبحث الثاني فسيتناول الإطار النظري لمفهوم شفافية الإفصاح المحاسبي وأهميتها، في حين تطرق المبحث الثالث مفهوم إعادة إصدار القوائم المالية والأسباب التي تؤدي إلى إعادة الإصدار، بينما تناول المبحث الرابع الجانب العملي للبحث وبيان أهم نتائج الفروض ومناقشتها، كما تناول المبحث الخامس أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للبحث

يسعى البحث إلى بيان تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي على إعادة إصدار القوائم المالية، من خلال عرض منهجية البحث المتمثلة بمشكلة البحث، وتحديد أهمية البحث، وبيان الأهداف المرجو تحقيقها من هذا البحث.

1-1. مشكلة البحث: تعد شفافية الإفصاح المحاسبي عن التقارير المالية أمر بالغ الأهمية في الحفاظ على كفاءة الأسواق المالية لأن المشاركين في السوق مثل المستثمرين، المقرضون، والمنظمون يعتمدون على معلومات التقارير المالية لاتخاذ القرارات لذا حظيت شفافية القوائم المالية باهتمام عميق متزايد من جانب مستخدمي هذه التقارير، ومن ناحية أخرى نالت ظاهرة إعادة إصدار القوائم المالية الكثير من الاهتمام خاصة بعد حدوث العديد من الازمات المالية لبعض الشركات الكبرى وقد أدى ذلك إلى انخفاض مصداقية المعلومات المحاسبية، لذا تتحدد مشكلة البحث في السعي من أجل بيان تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي على إعادة إصدار القوائم المالية، فضلاً عن تحديد نوع الارتباط والتأثير بين متغيرات البحث ضمن عينة الشركات والمصارف المعتمدة في البحث، ومن خلال ما تقدم يمكن تحديد مشكلة البحث بالسؤال الآتي:

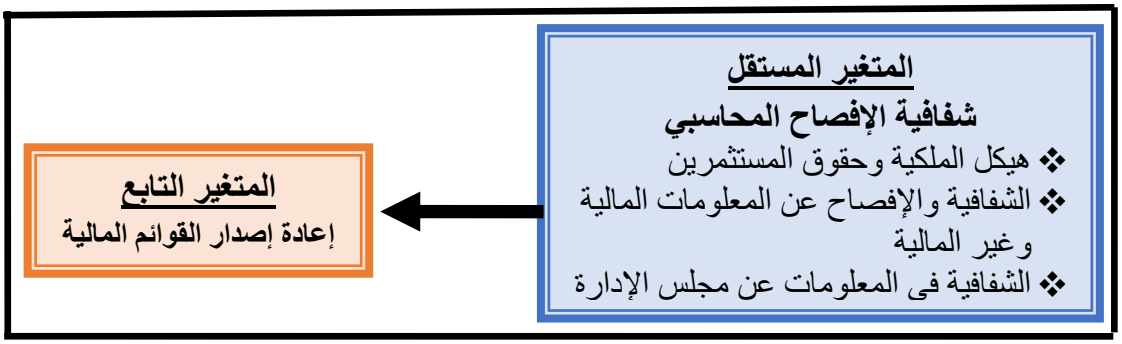
أ. هل هناك تأثير ذو دلالة معنوية لشفافية الإفصاح المحاسبي (أجمالاً ولأبعاده الثلاث) في إعادة إصدار القوائم المالية؟

ب. هل هناك تباين لتأثير أبعاد شفافية الإفصاح المحاسبي في إعادة إصدار القوائم المالية؟

2-1. أهمية البحث: تكمن أهمية البحث في ندرة الكتابات حول تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي على إعادة إصدار القوائم المالية وتتضح أهمية البحث من خلال أهمية المتغيرات التي سيتم تناولها وهي شفافية الإفصاح المحاسبي ومدى تأثيرها على إعادة إصدار القوائم المالية التي تحدث لدى الشركات بسبب وجود أخطاء جوهرية أو غش وتلاعب في الشركات.

3-1. أهداف البحث: في ضوء ما تم عرضه من خلال مشكلة البحث وأهميته، يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان العلاقة بين شفافية الإفصاح المحاسبي وإعادة إصدار القوائم المالية، فضلاً عن تحديد نوع تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي على إعادة إصدار القوائم المالية ضمن بيئة الشركات والمصارف العراقية.

4-1. مخطط البحث الافتراضي: تبعاً لمنهجية البحث وإطاره العام، تم تصميم أنموذج افتراضي للبحث لبيان تأثير المتغير المستقل (شفافية الإفصاح المحاسبي) بدلالة أبعاده الثلاثة في المتغير التابع (إعادة إصدار القوائم المالية)، والشكل رقم (1) يوضح التأثير بين متغيرات البحث.



الشكل (1): نموذج متغيرات البحث

المصدر: الشكل من إعداد الباحثين.

1-5. فرضيات البحث: من خلال عرض مشكلة البحث يمكن صياغة فرضيات البحث كالآتي:

(H1). الفرضية الاولى: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لشفافية الإفصاح المحاسبي (أجمالاً ولأبعاده الثلاث) في إعادة إصدار القوائم المالية.

(H2). الفرضية الثانية: هناك تباين لتأثير ابعاد شفافية الإفصاح المحاسبي في إعادة إصدار القوائم المالية.

1-6. حدود البحث: تمثلت الحدود العلمية للبحث بتناول متغيرين هما شفافية الإفصاح المحاسبي وإعادة إصدار القوائم المالية، بينما اقتصرت الحدود المكانية للبحث لعينة من الشركات والمصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية والبالغ عددها (8) شركات و(8) مصارف ليصبح عددها الكلي (16) شركة ومصرف وقد تم تحديد هذه العينة وفق شرطين أساسيين هما؛ الأول، توافر البيانات المالية لعام 2021، أما الشرط الثاني، فهو استمرار الشركات بالإفصاح عن بياناتها للسنوات المحددة دون انقطاع، أما الحدود الزمانية للبحث فتحددت بمدة إحدى عشر سنة مالية من عام (2011-2021)، وذلك لبيان تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي على إعادة إصدار القوائم المالية.

1-7. منهج البحث: أعتمد الباحثان في هذا البحث على مدخلين اساسين من مداخل البحث العلمي وهما المدخل الاستنباطي، إذ تم الاعتماد على الادبيات المحاسبية المتعلقة بموضوع البحث ولاسيما فيما يتعلق بالجانب النظري، وذلك بالاعتماد على الأطاريح والرسائل الجامعية والبحوث والدراسات المنشورة في وقائع المؤتمرات العلمية، فضلاً عن الكتب والمقالات والأبحاث المنشورة في المواقع الإلكترونية سواء كانت عربية أو أجنبية، والمدخل التطبيقي الذي أعتمد على البيانات المنشورة إلكترونياً لعينة الشركات والمصارف العراقية للأعوام (2011-2021).

المبحث الثاني: الإطار النظري لمفهوم شفافية الإفصاح المحاسبي وأهميتها

تضمن المبحث التأصيل النظري لمفهوم وتعريف شفافية الإفصاح المحاسبي، فضلاً عن بيان أهميتها.

2-1. مفهوم شفافية الإفصاح المحاسبي: ظهر مصطلح الشفافية وتنوعت مفاهيمه في العقدين الأخيرين، فهذا المفهوم شاع تداوله وخصوصاً في ظل حالات التداخل بين الفساد وكذلك الرغبة في توسيع دائرة الحريات والحكم، وما ظهور مصطلح الشفافية على طاولة النقاشات البحثية إلا نتيجة الأزمات التي عصفت ببعض دول العالم سواء كانت هذه الازمات سياسية أو مالية أو أزمات اجتماعية إذ يرى بعض الباحثين (عبود، 2009: 14) أن أي أزمة مالية تبدأ مسؤولياتها من خلال ضعف كبير في الشفافية، وتمثل الشفافية في معناه العام منح المستخدمين كافة حقوقهم في المشاركة والتأثير في عملية صنع القرار عبر فسح المجال أمامهم لممارسة حق الاطلاع.

Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.19.62.1.6

كما عرفت الشفافية من قبل (رمضان، 2019: 84) بأنها قدرة مستخدمي التقارير المالية في الحصول على نفس المعلومات المتاحة لدى الإدارة والتي ستساعدهم في تقييم مدى كفاءة الإدارة في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية.

وتعد الشفافية عاملاً مهمًا يجعل الشركة أكثر جاذبية للمستثمرين، إذ يعتمد مستوى الشفافية على قدرة ورغبة الإدارة في توفير معلومات مميزة للمشاركين في السوق وأن الشفافية هي صفة أخلاقية، فقد تم عدّها صفة مؤيدة للأخلاق مكنت أو أضعفت الممارسات الأخلاقية الأخرى ويحدد هذا المصطلح نوع المعلومات التي يتم الكشف عنها وما هي المعلومات التي يمكن استخدامها لتنفيذ الممارسات الأخلاقية التي تلتزم بها الشركة (Abed et al., 2022: 5).

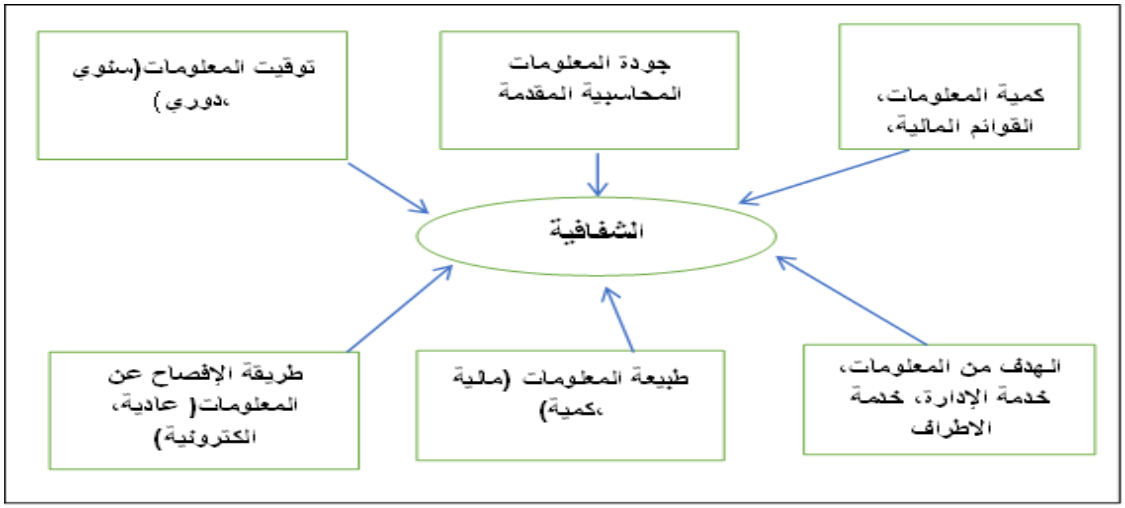
ويرى (Mohammadi & Nezhad, 2015: 61) أن الشفافية أحد أهم العوامل التي تؤثر على جاذبية الشركة، إذ إن هناك ثلاث طرق لتحقيق الشفافية هي:

- ❖ تحسين الآليات (التنظيمية / القانونية) المتعلقة بالإفصاح عن سياسات وعد الحسابات بطريقة توفر معلومات أكثر وأفضل لتحسين الجودة والموثوقية.
- ❖ تصميم آليات السلامة للحد من المخاطر المعنوية من خلال الكشف بشكل أكثر.
- ❖ المؤسسات والسياسات التشريعية للتعامل مع المشاكل الحتمية للمعلومات في الأسواق المالية.

أما مفهوم شفافية الإفصاح المحاسبي فقد أشار (عبد القادر وآخرون، 2018: 157) أنه يتم ضمان الشفافية وذلك من خلال الإفصاح الكامل، إذ تعد الشفافية غاية أما الإفصاح فهو وسيلة لتحقيق هذه الغاية ويتضمن مبدأ الإفصاح والشفافية توفير معلومات تتميز بالدقة وتوفيرها في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات التي تهم الشركات والمتعلقة بها.

ومما سبق يرى الباحثان بأن شفافية الإفصاح المحاسبي من أهم المتطلبات التي يجب توافرها في التقارير المالية، والتي تجعل المعلومات ضمن تلك التقارير ذات مصداقية وتزيد درجة الثقة فيها وتجعل المعلومات ملائمة وتساعد مستخدمي تلك التقارير في الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات الرشيدة في الوقت المناسب وتحقق الجودة بالتقارير المالية وتحافظ على الاستقرار والنمو وذلك من خلال الإفصاح الكامل والعرض العادل للمعلومات، كما تجعل المعلومات سهلة الوصول إليها وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة في السوق، ويمكن توضيح

المحاور التي ترتكز عليها طبيعة ومفهوم الشفافية في الشكل رقم (2).



الشكل (2): المحاور التي يرتكز عليها مفهوم الشفافية

المصدر (صالح واخرون، 2020: 754).

2-2. أهمية شفافية الإفصاح المحاسبي: قد يتم السؤال ما إذا كانت الشفافية تعد إحدى مستلزمات العولمة فحسب إذ يمكن الاستغناء عنها ولكن بالنظر إلى الشفافية سوف يتم ملاحظة أنها ليست رفاهية يمكن الاستغناء عنها تبعاً للظروف بل تنبع أهمية الشفافية بعدّها تساعد في جذب رؤوس الأموال وتشجيع الاستثمارات الأجنبية قبل المحلية، وكذلك زيادة المنافسة في ظل بيئة عالمية غابت فيها الحدود الجغرافية، وتلاشت إلى حد كبير الاعتبارات النفسية، كما قد يُرى أن الشفافية تأتي أهميتها من أنها تعمل على زيادة كمية وفائدة المعلومات الواردة في التقارير المالية، وتوضيحها وتقلل من تقلبات الأسواق، وتسهل من استخدامها وتزيد من كفاءتها، فضلاً عن أنها تعمل على القضاء على حالة عدم تماثل المعلومات، ويعد مبدأ الإفصاح والشفافية من المبادئ والعناصر المهمة في أنظمة تقييم حوكمة الشركات، إذ إن المعلومات التي تقدم للمساهمين تعد من أهم جوانب الحوكمة، لأنها تعكس درجة الشفافية والمساءلة في حوكمة الشركة تجاه مساهميها، ومن ثم ينظر للشفافية في الشركة على أنها مقاسة بواسطة كمية المعلومات المتاحة في هياكل الحكم ونوعها، ولعل الرغبة في تحسين الشفافية والمساءلة للمساعدة في جملة من الأمور أهمها جذب الشركات للاستثمارات المحلية والأجنبية (الجهاني، 2012: 78).

ويرى (يوسف، 2015: 145) أن أهمية شفافية الإفصاح المحاسبي تكمن في:

1. أن بدون الشفافية سوف يصبح الإفصاح غير كفوء، إذ إن الشفافية تضمن فرص متساوية في الحصول على المعلومات لجميع المستثمرين.
2. تمنع الشفافية ظهور المضاربات غير المبنية على أساس المعلومات إذ إن المضاربة سوف تستند إلى توفير معلومات غير متاحة للأخرين للاستفادة منها سواء كان بالشراء أو بالبيع أو حسب نوعية المعلومات، وتحقيق مكاسب أو تجنب خسائر قبل أن يحصل باقي المتعاملين بالبورصة على هذه المعلومات.
3. إن الشفافية تمنع المنشآت من تسرب المعلومات الداخلية.
4. المستثمر لا يستطيع بدون الشفافية أن يطمئن على أنه حصل على السعر العادل لأوامر البيع أو الشراء في الأسواق.
5. يجب أن تكون الشفافية والوصول إلى أسواق رأس المال واستثمارات الشركة مرتبطة بشكل إيجابي، خاصة بالنسبة للشركات ذات الحساسية العالية لتقلبات الاقتصاد، سواء على مستوى الدولة أو القطاع الخاص. إذ من المحتمل أن تشهد حالات التمويل المحدود بسبب ارتفاع الطلب على رأس المال ومع ذلك، لا يمكن أن يحدث هذا إلا في البلدان التي يتم فيها تطوير أسواق رأس المال في مثل هذا المستوى إذ تكافأ شفافية الإفصاح المحاسبي للشركات بتمويل خارجي وفير (Karagiorgos et al., 2020: 29).

مما سبق يرى الباحثان بأن أهمية شفافية الإفصاح المحاسبي تكمن في تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية سواء كانوا مستخدمين داخليين أو خارجيين، وإن شفافية الإفصاح المحاسبي تظهر أهميتها في توفير معلومات تتصف بالدقة والملاءمة وتوفيرها في الوقت المناسب لتساعد أصحاب المصالح على اتخاذ القرارات في الوقت المناسب وتلبية جميع الاحتياجات المعلوماتية.

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 19, No. 62, Part (1): 99-119
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.19.62.1.6

المبحث الثالث: مفهوم إعادة إصدار القوائم المالية والأسباب التي تؤدي إلى إعادة الإصدار

3-1. مفهوم إعادة إصدار القوائم المالية: لا يعد إعادة إصدار القوائم المالية[1] (Restatement of financial statements) ظاهرة حديثة في بيئة الأعمال العالمية، ومهنة المحاسبية والتدقيق، ومع ذلك لم تحظى هذه الظاهرة ولم تنل الاهتمام الكبير والكافي من قبل الأكاديميين الباحثين والمنظمين لمهنة المحاسبة وواضعي المعايير الخاصة بالمعاملات في الأسواق المالية (الصباغ، 2019: 6)، ويعرف (أبو جبل، 2016: 74) إعادة إصدار القوائم المالية بأنها إعادة نشر القوائم المالية التي سبق عرضها على أصحاب المصالح وكانت هذه القوائم التي تم إصدارها من قبل الشركات تحتوي على معلومات غير ملائمة التي بدورها ستؤدي إلى تضليل مستخدمي هذه القوائم (أصحاب المصالح) وهم بصدد أتخاذ القرارات، وكذلك يقصد بإعادة إصدار القوائم المالية تصحيح المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية السابق إصدارها لكون هذه المعلومات تحتوي على أخطاء وتحتوي على معلومات مضللة تضر بأصحاب المصالح، وفي هذا الصدد تشير دراسة (Chen et al., 2014: 1) إلى أن إعادة إصدار القوائم المالية تقلل من مصداقية المعلومات المحاسبية على المدى الطويل، وإن طبيعة إعادة إصدار القوائم المالية والتعويضات التي تقوم بها الشركات تؤثر بشكل كبير على مصداقية التقارير المالية بعد إعلانات إعادة إصدار القوائم المالية.

وعرف (Chakrabarty et al., 2014: 12) إعادة إصدار القوائم المالية على أنها إخفاقات في إعداد التقارير المالية للشركات إذ تعلن الشركات عن الإخطاء وتصحيحها في قوائمها المالية التي تم إصدارها سابقاً.

وأوضح (Plumlee & Yohn, 2010: 43) أن عدد حالات إعادة إصدار القوائم المالية قد ازدادت، لكن سبب هذه الزيادة لا يزال محل نقاش، وحددت لجنة الأوراق المالية والبورصات، ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، التعقيد المحاسبي على أنه مشكلة هائلة، وأن هذا التعقيد هو المحرك الأساسي لإعادة إصدار القوائم المالية، واستجابة لهذا القلق، شكلت لجنة الأوراق المالية والبورصات اللجنة الاستشارية، وهدفت اللجنة إلى تحسين التقارير المالية التي تهدف إلى تقليل تعقيد التقارير المالية، عبر تحديد العديد من الخطط للتحول نحو المزيد من المعايير المستندة إلى المبادئ بدلاً من الاستناد على القواعد، فالانتقال إلى المعايير المستندة إلى المبادئ سيقلل من التعقيد ويساعد على تقليل عدد مرات إعادة إصدار القوائم المالية، ومع ذلك فأن إعادة إصدار القوائم تكون مدفوعة بتفسيرات المدققين والمنظمين غير المتوقعة لأحكام الإدارة وإن التحرك نحو المزيد من المعايير المستندة إلى المبادئ مع زيادة الاعتماد على أحكام الإدارة قد أدى إلى زيادة عدد مرات إعادة إصدار القوائم لأن المدققين والمنظمين يخمنون تلك الأحكام.

وأشار (Chen et al., 2008: 239) إلى أنه إذا كان حجم إعادة إصدار القوائم المالية يفوق مستويات الأهمية النسبية، فقد يكون إصدار القوائم المالية هذا مؤشراً على فشل التدقيق، بدلاً من ذلك إذا لم تتجاوز بشكل عام مستويات الأهمية النسبية، فإن الموقف يكون أكثر تعقيدًا من حيث أن عمليات التدقيق قد لا تتم وفقاً للمعايير لتحديد الأخطاء في الأحجام المحددة في القوائم.

---

[1] تم ترجمة مصطلح (Restatement of financial statements) إلى اللغة العربية بعدة معاني منها إعادة اصدار القوائم المالية، أو إعادة صياغة القوائم المالية، وفي الدراسة الحالية سيتم اعتماد تعبير (إعادة اصدار القوائم المالية) كترجمة للمصطلح.

ويستنتج الباحثان مما سبق بأنه يوجد اتفاق بين الدراسات فيما يتعلق بمفهوم إعادة إصدار القوائم المالية بأنه إعادة نشر القوائم المالية وذلك لاكتشاف التحريفات في بنود القوائم المالية مما يجعل القوائم غير ملائمة وغير موثوقة من قبل مستخدمي القوائم المالية، وقد تكون هذه التحريفات أما أخطاء أو جهل أو غش أو أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية ناتجة عن نقص في الخبرة من قبل الموظفين أو من قبل مدقق الحسابات أو ناتجة عن أخطاء متعمدة من قبل إدارة الشركة بهدف الحصول على مكاسب شخصية، وهذا بدوره سيؤثر على القوائم المالية المنشورة، ويلحق الضرر بالشركات، ومن ثم زيادة التكاليف على الشركات، مما قد ينتج عنه تعرضها إلى خسائر كبيرة.

2-3. أسباب إعادة إصدار القوائم المالية: هناك العديد من الأسباب الكامنة وراء القيام بعملية إعادة إصدار القوائم المالية، ونتيجة خطورة هذه العملية كان لا بد من البحث عن أسبابها وتحديد الآثار المترتبة عليها.

فيرى (موسى، 2021: 458) أن هناك عدة أسباب مختلفة للقيام بعملية إعادة إصدار القوائم المالية، وهي الأخطاء الحسابية في عملية تسجيل بعض العناصر مثل المصروفات، الالتزامات المختلفة، المخزون، التحريفات المتعمدة من قبل الإدارة والناتجة عن عمليات الغش والمتعلقة بكل من الاحتياطيات والمخصصات المختلفة، وتوقيت الاعتراف بالإيرادات، تعقد الانشطة والعمليات والأحداث المالية المختلفة التي تمر بها الشركة، عدم وضوح المعايير المحاسبية المطبقة والحاجة إلى ممارسة الحكم المهني في تفسير وتوضيح هذه المعايير، وأوضح (van der Weele, 2011: 7) أن الأسباب الأكثر شيوعًا لإعادة إصدار القوائم المالية هي الاعتراف بالإيرادات، ونفقات التشغيل أو تكاليف المبيعات غير المرسملة أو المصنفة بشكل غير صحيح ورسوم إعادة الهيكلة أو إعادة تنقيح الموجودات أو المخزون.

وقد تكون دوافع إعادة إصدار القوائم المالية ناتجة عن سببين هما؛ أما الأخطاء غير المقصودة أو الغش، إذ تشير الأخطاء غير المقصودة إلى التطبيق الخاطئ لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً أو خطأ في عملية الحسابات أو من خلال الجهل، بينما يشير الغش إلى تحريف متعمد وتشويه القوائم المالية من قبل الإدارة، وإن إعادة إصدار القوائم المالية تمر بمرحلتين هما الآتي (صالح، 2019: 12):

المرحلة الأولى: وفي هذه المرحلة يتم اتخاذ قرار التلاعب في القوائم المالية التي أصدرتها الشركات.

المرحلة الثانية: أما في هذه المرحلة فأنه يتم اكتشاف التلاعب والتقرير والإفصاح عنه من خلال إعادة إصدار القوائم المالية.

وقد تم تحديد أربع حالات تستدعي القيام بتعديل القوائم المالية السابق إصدارها وهي الآتي (علي، 2015: 1)، (أبو جبل، 2016: 76)، (Sellers et al., 2018: 8):

1. الأخطاء التي ممكن أن تحدث عند القيام بعملية إعداد القوائم المالية مثل الخطأ في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية المطبقة.
2. الأخطاء التي تحدث نتيجة ضعف نظام الرقابة الداخلية وفشله في منع حدوثها أو اكتشافها.
3. الأخطاء التي فشل مراقب الحسابات في اكتشافها قبل إصدار تقريره.
4. الأخطاء الجوهرية ذات الأهمية النسبية الكبيرة التي يتم اكتشافها بعد إصدار القوائم المالية.

كما أشار (Stanley & DeZoort, 2007:133) إلى إعادة إصدار القوائم المالية من منظور العلاقة بين مدة التدقيق وجودة إعداد التقارير المالية يكون لسببين هما؛ الأول هو إعادة إعداد القوائم المالية بسبب الخطأ أو الاحتيال، وهي إخفاقات فعلية في إعداد التقارير حيث إن عند إعادة اعداد القوائم المالية المدققة، فإن صحة رأي التدقيق وعملية التدقيق الأساسية تخضع للسؤال لأن المعلومات التي تم إصدارها في الأصل لم تكن خالية من التحريف الجوهري، ثانياً: تمثل إعادة إصدار القوائم المالية بين الشركات مشكلة مكلفة في أسواق رأس المال.

ومما سبق **يرى الباحثان** بأن هناك أسباب عدة لإعادة اصدار القوائم المالية إلا أن أهم هذه الأسباب التي تستدعي إعادة إصدار القوائم المالية هي الأخطاء التي تحدث أثناء إعداد القوائم المالية أو التي تم اكتشافها لاحقاً بعد اعداد القوائم سواء كانت هذه الأخطاء حسابية أو أخطاء في تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية بسبب جهل معدي القوائم المالية أو الغش الذي يحدث بشكل متعمد لتظليل القوائم المالية واظهارها بشكل غير ملائم وغير دقيق، ومن وجهة نظر الباحثان أن لتقليل أسباب إعادة إصدار القوائم المالية يجب على إدارة الشركة وجميع الموظفين المعنيين بإعداد القوائم المالية القيام بتنظيم القوائم ومراجعتها والتحقق من صحتها لجميع البنود التي تتضمنها قبل القيام بإصدارها، كما يجب على المدققين بذل العناية المطلوبة للتحقق من صدق القوائم المالية وتدقيقها بالشكل الصحيح وملاءمتها لكافة أصحاب المصالح وزيادة الثقة فيها، وذلك من خلال الإلمام الكافي بإطار إعداد التقارير المالية الذي ينظم عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات، وكذلك دور الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي في الحد من حدوث الأخطاء وتلافيها لتقديم قوائم تتسم بالدقة والوضوح والحد من إعادة إصدار القوائم المالية، إذ إن وجود لجنة تدقيق مؤهلة ومستقلة ومحايدة وبذل العناية المهنية اللازمة ستقلل من مرات إعادة إصدار القوائم المالية.

3-3. العلاقة بين شفافية الإفصاح المحاسبي وإعادة إصدار القوائم المالية: في العقود الأخيرة كانت الدعوات متزايدة حول زيادة مستوى شفافية الإفصاح المحاسبي للشركات، إذ أدى ذلك إلى ظهور لوائح مثل قانون (Sarbanes-Oxley) وقانون (Doddfrank) المصمم لتعزيز المساوة والعدالة، إذ أن الإصرار العام والتنظيمي على زيادة الشفافية في الإفصاح المحاسبي ليس مفاجئاً، نظراً لأن المعلومات الموثوقة من الشركات تتيح لمستخدمي القوائم المالية تقييم الوضع المالي للشركة بشكل دقيق وتقديم تنبؤات معقولة حول الأفاق المستقبلية، إذ إن هذه القدرة تشكل اساساً مهماً للأسواق التي تعمل بكفاءة، وفي كثير من الحالات تستفاد الشركات من مستوى شفافية الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال تجنب التقاضي، ومن ثم اكتساب ثقة مستخدمي القوائم المالية وزيادة السمعة الجيدة للشركة، كل هذا بدوره سيكون حافز للشركات على تقليل حالات إعادة إصدار القوائم المالية، وأشارت نتائج دراسة (Guerber & Anand, 2019: 2) إلى أن الشركات تكون أكثر شفافية للإفصاح المحاسبي عندما تكون إعادة إصدار القوائم المالية ناتجة عن مخالفات مقابل إخطاء وعندما يكون الحجم المالي لإعادة الإصدار كبير، كما إن شدة إعادة إصدار القوائم المالية تؤثر على الشفافية إذ تزداد الشفافية بشكل عام مع زيادة الخطورة.

كما إن العوامل التي تتعلق بخطورة إعادة إصدار القوائم المالية ستؤثر على شفافية الإفصاح المحاسبي، فمن المعروف أن إعادة إصدار القوائم المالية يعني وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية التي تم إعدادها من قبل الشركات، فعند قيام الشركة باكتشاف التحريفات ووجود كمية من الأخطاء سواء كانت متعمدة أم أخطاء ناتجة عن الجهل وعدم الدراية فأن ذلك سيؤثر على الإفصاح عن المعلومات ويؤثر على نسبة الشفافية التي يجب توفرها في القوائم المالية، إذ **من وجهة نظر**

الباحثان فإن على الشركات أن تقوم بتوجيه جميع معدي القوائم المالية فضلاً عن إقامة الدورات التدريبية لرفع كفاءتهم ورفع المسؤولية لديهم تجاه إعداد القوائم المالية، وقيام الشركات بتقديم المكافآت والحوافز لأن هذا من شأنه أن يؤدي إلى الشعور بالمسؤولية تجاه إعداد القوائم المالية بالشكل الصحيح والموثوق وتوافر الدقة والموضوعية، ومن ثم سوف ينعكس ذلك على تحقيق نتائج مرضية والوثوق بالعمل الذي تقوم به الشركات واكتساب السمعة الجيدة والعمل الكفوء وايضاً من شأنه أن يساهم في التقليل من عمليات إعادة إصدار القوائم المالية كون القوائم تم إعدادها بدقة وموضوعية بعيدة عن أي تحيزات أو أي أخطاء، وسيتم تحليل العلاقة عملياً ضمن عينة البحث بعد ما تم تناول العلاقة بين المتغيرات نظرياً.

المبحث الرابع: الجانب العملي للبحث

بعد استعراض الإطار النظري لمتغيرات البحث وطرق قياس المتغيرات، فإن الخطوة الثانية من هذا البحث، تتمثل في اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

4-1. مجتمع وعينة البحث وقياس المتغيرات: تمثل مجتمع البحث بكافة الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، في حين لخصت العينة بـ (16) شركة، اختيرت من أثنين من القطاعات المختلفة، هي؛ القطاع المصرفي (ثمان مصارف)، والقطاع الصناعي (ثمان شركات)، المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وقد تمثلت الحدود الزمنية لهذه العينة احدى عشر سنة امتدت من (2011) ولغاية (2021)، لتكون عدد المشاهدات التي شملها البحث (176) مشاهدة،، وقد تم تحديد هذه العينة وفق شرطين أساسيين هما: الأول توافر البيانات المالية لعام2021، أما الشرط الثاني استمرار المصارف بالإفصاح عن بياناتها للسنوات المحددة دون انقطاع.

وقد تضمن البحث متغيرين، **المتغير الأول** هو المتغير المستقل والمتمثل بشفافية الإفصاح المحاسبي وقد تم قياسه من خلال نموذج مقياس (Standard and Poor s' model) بالاتفاق مع دراسة (القره غولي، 2021)، (علي وشاكر،2017) إذ يعد هذا المقياس من أهم وأفضل مقاييس الشفافية المستخدمة، وقد أعد بعد سلسلة من البحوث لمؤسسة (Standard & Poor) والتي يرمز لها(S&P) وهو مقياس معروف بشكل واسع بمؤشراته في سوق البورصة الأمريكية وبورصات دول العالم، ويتضمن هذا المقياس ثلاثة بنود رئيسة تحتوي على فقرات عدة تم اختيارها بعناية كنتيجة لعدة مساجلات وبحوث مع توفر المرونة في الإضافة والاختزال منها وإليها حسب طبيعة النشاط، تم إحصاءها بـ (76فقرة) يعطى لكل فقرة متحققة تم الإفصاح عنها درجة واحدة، ثم تجمع النقاط وتعادل إلى نسبة المائة ليكون الناتج مقياس الشفافية في الإفصاح لكل شركة على حدة كنسبة مئوية، والبنود الثلاثة الرئيسة هي:

أ. هيكل الملكية وحقوق المستثمرين (CT_X1)، ويتضمن (14) مؤشراً.
ب. الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية (CT_X2)، ويتضمن (41) مؤشراً.
ج. الشفافية في المعلومات عن مجلس الإدارة ومعالجات هيكلته (CT_X3)، ويتضمن (21) مؤشراً.

ويتم قياس شفافية الإفصاح المحاسبي باستخدام مؤشر (Standard & poor s') الذي يعد من أهم المقاييس لقياس الشفافية المالية، عبر قياس درجة الشفافية في الشركات عينة الدراسة من خلال المعادلة الاتية (القره غولي، 2021: 37):

$$\%CT = \left(\sum_{i=1}^{Ni} zij\right) \div nj * 100$$

إذ إن:

Tikrit Journal of Administrative and Economic Sciences, Vol. 19, No. 62, Part (1): 99-119
Doi: www.doi.org/10.25130/tjaes.19.62.1.6

CT: نسبة الشفافية للشركة
NI: عدد الفقرات الاجمالية لمؤشر S & P
ZIJ: عدد الفقرات المتحققة للشركة من المؤشر، وذلك من خلال إعطاء كل فقرة متحققة رقم (1)، والفقرة التي لم تتحقق رقم (0) وفي النهاية يتم جمع الفقرات التي تحققت.

وكلما ارتفعت نسبة (CT) دل ذلك على ارتفاع شفافية الإفصاح المحاسبي للشركة.

أما **النوع الثاني** من المتغيرات فهو المتغير التابع (إعادة اصدار القوائم المالية) (Y_ReStat)، تم قياس إعادة اصدار القوائم المالية كمتغير وهمي يعطى القيمة (1) إذا أعادت الشركة إصدار قوائمها المالية (بما في ذلك القوائم الأساسية وغير المصححة) لفترة معينة، وتعطى القيمة (0) إذا لم تقوم الشركات بإعادة إصدار قوائمها المالية، بالاتفاق مع دراسة كل من (Zhang et al., 2018)، ((Qasem etal., 2020)، (Wahab etal.,2014)، (Xu & Zhao, 2016) (الصباغ، 2019).

2-4. مستويات شفافية الإفصاح المحاسبي وإعادة إصدار القوائم المالية: يظهر الجدول رقم (1) مستويات كل من شفافية الإفصاح المحاسبي وإعادة إصدار القوائم المالية للشركات والمصارف المعتمدة كعينة في البحث.

ت	الشركة	CT				
		CT_X1	CT_X2	CT_X3	CT	Y_ReStat
1	بغداد للمشروبات الغازية	0.714	0.343	0.372	0.420	0.640
2	الكندي لإنتاج اللقاحات	0.675	0.298	0.297	0.367	1.000
3	المنصور للصناعات الدوائية	0.507	0.195	0.371	0.301	0.100
4	انتاج الالبسة الجاهزة	0.747	0.326	0.386	0.420	1.000
5	العراقية للسجاد والمفروشات	0.690	0.220	0.413	0.359	0.000
6	بغداد لصناعة مواد التغليف	0.636	0.169	0.195	0.262	0.000
7	الصنائع الكيمياوية	0.429	0.176	0.257	0.245	0.000
8	الوطنية لصناعات الأثاث	0.572	0.260	0.381	0.351	0.670
9	التجاري العراقي	0.678	0.424	0.417	0.469	1.000
10	اشور الدولي	0.848	0.436	0.726	0.592	1.000
11	الموصل للتنمية	0.619	0.355	0.344	0.400	0.780
12	المنصور للاستثمار	0.836	0.429	0.633	0.561	0.700
13	مصرف بغداد	0.721	0.532	0.541	0.570	0.180
14	الائتمان العراقي	0.779	0.443	0.403	0.494	0.450
15	المتحد للاستثمار	0.786	0.415	0.320	0.457	0.430
16	المصرف العراقي الإسلامي	0.786	0.497	0.507	0.552	0.820
	الإجمالي	0.693	0.349	0.411	0.430	0.530

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين وبالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (1) أن الوسط الحسابي (متوسط 11 سنة) لشفافية الإفصاح المحاسبي لم يتجاوز نسبة 50% لكافة الشركات الصناعية، في حين تجاوز بشيء بسيط هذا الحاجز ضمن بعض المصارف مثل مصرف (اشور الدولي) ومصرف (المنصور للاستثمار) ومصرف (بغداد) ومصرف (العراقي الاسلامي) كما يلاحظ ارتفاع مستوى الشفافية ضمن البعد الأول مقارنة بالبعدين الآخرين لكافة الشركات عينة البحث، أما فيما يخص إعادة اصدار القوائم المالية فهناك شركات تكررت عملية إعادة الإصدار مثل شركة (الكندي لإنتاج اللقاحات) وشركة (انتاج الالبسة الجاهزة) من جانب آخر توجد شركات لم يكن هناك فيها إعادة اصدار نهائياً مثل شركة (بغداد للمشروبات الغازية).

3-4. وصف المتغيرات: يظهر الجدول رقم (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات البحث ولإجمالي العينة.

ويلاحظ من الجدول رقم (2) أن البعد الأول من شفافية الإفصاح المحاسبي قد سجل نسبة شفافية الإفصاح المحاسبي الأكبر مقارنة ببقية الأبعاد بدلالة الوسط الحسابي يليه البعد الثالث وأخيراً البعد الثاني، ويدعم ذلك أن هناك اتساق وعدم تشتت في مستويات شفافية الإفصاح المحاسبي وبأبعادها الثلاثة بدلالة معامل الاختلاف البالغ اقل من 50%، في حين يلاحظ وجود تشتت وتباين كبير في قيم المتغير التابع والمتمثل بإعادة اصدار القوائم المالية مما يضعف أهمية الوسط الحسابي لها الذي يدل على انخفاض مستوى إعادة الإصدار.

الجدول (2): وصف متغيرات البحث

المتغير	البعد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	معامل الاختلاف
المتغير المستقل: شفافية الإفصاح المحاسبي	أولا. هيكل الملكية وحقوق المساهمين	0.693	0.123	0.429	0.929	18%
	ثانياً. المعلومات المالية وغير المالية	0.349	0.132	0.146	0.634	38%
	ثالثاً. مجلس الإدارة	0.411	0.164	0.095	0.762	40%
	اجمالي	0.430	0.123	0.224	0.711	29%
المتغير التابع:	إعادة اصدار القوائم المالية	0.530	0.501	0.000	1.000	94%

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS).

4-4. اختبار فرضيات التأثير: يتضمن البحث فرضيتين رئيسيتين والتي تم تحديدها في المنهجية سابقاً، والآتي اختبار لتلك الفرضيات:

(H1) الفرضية الرئيسية الأولى: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لشفافية الإفصاح المحاسبي (اجمالا ولأبعاده الثلاثة) في إعادة اصدار القوائم المالية.

يتفرع عنها أربع فرضيات فرعية هي:

(H1. 1). الفرضية الفرعية الاولى: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لشفافية الإفصاح المحاسبي (اجمالاً) في إعادة اصدار القوائم المالية.

تم صياغة معادلة انحدار لوجستي ثنائي (Binary Logistic Regression) لتقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة شفافية الإفصاح المحاسبي، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في نسبة

ترجيح إعادة اصدار القوائم المالية، ويظهر الجدول رقم (3) نسبة الترجيح قبل وبعد وجود شفافية الإفصاح المحاسبي.

الجدول (3): مصفوفة توزيع احتمالات إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة شفافية الإفصاح المحاسبي

	الاعتماد على الوسط الحسابي للدلالة			الاعتماد على شفافية الإفصاح للدلالة		
	عدم إعادة الإصدار القوائم	إعادة اصدار القوائم	النسبة الصحيحة	عدم إعادة الإصدار القوائم	إعادة اصدار القوائم	النسبة الصحيحة
عدم إعادة الإصدار القوائم	0	69	0.0	45	24	65.2
إعادة اصدار القوائم	0	79	100.0	16	63	79.7
نسبة المشاهدات			53.4			73.0

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يظهر الجدول رقم (3) أنه عند الاعتماد على الوسط الحسابي فسيكون ترجيح إعادة اصدار القوائم المالية للمشاهدات كافة، لكن عند ادخال شفافية الإفصاح المحاسبي كمتغير مستقل تفسيري فإن ذلك سيعطي نتائج مغايرة، بمعنى أن المشاهدات البالغة (69) حالة عدم إعادة اصدار والتي قرأت بالكامل على أنها اعادة اصدار للقوائم حسب الوسط الحسابي سيعاد تصنيف احتماليتها لتكون 45 حالة لعدم إعادة اصدار قوائم مالية و24 حالة لإعادة اصدار القوائم المالية، وكذلك الحال للمشاهدات الخاصة بإعادة اصدار القوائم المالية البالغ (79) والتي قرأت على انها ضمن فئة إعادة الإصدار بالنسبة للوسط الحسابي فقط، سيعاد تصنيفها باعتماد شفافية الإفصاح المحاسبي ليكون 63 حالة إعادة اصدار و16 حالة عدم إعادة اصدار للقوائم المالية. في حين يظهر الجدول رقم (4) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (4): الانحدار اللوجستي لتأثير شفافية الإفصاح المحاسبي في إعادة اصدار القوائم المالية

الأبعاد	المعامل الثابت (0β)	معامل الانحدار (Sig.) (β)	(Exp(B)	قيمة (Chi-square) (Sig.)	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square
CT	-3.213	7.909 (0.000)	2721.049	26.822 (0.000)	177.673	0.166

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (4) ما يأتي:

1. ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (Chi-square) البالغة (26.822) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك يمكن تقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة شفافية الإفصاح المحاسبي وهذا يشير الى صحة النموذج، في حين تدل لوغاريتم الارجحية (-2 Log likelihood) البالغة (177.673) [*] على جودة النموذج.
2. ظهرت قيمة معامل الانحدار (B) بقيمة موجبة تبلغ (7.909) وهي معنوية عند مستوى دلالة (5%)، وهذه المعنوي تؤكد تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي في إعادة اصدار القوائم المالية، في حين تدل

[*] في حالة وجود نموذجين فالقيمة الأقل تدل على افضلية النموذج.

القيمة إلى أن الزيادة بمقدار وحدة واحدة في شفافية الإفصاح المحاسبي سوف يؤدي إلى زيادة مقدار لوغاريتم نسبة الترجيح بمقدار (7.909).

3. تدل قيمة (Exp(B)) البالغة (2721.049) على أن زيادة شفافية الإفصاح المحاسبي بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة نسبة الترجيح لإعادة اصدار القوائم المالية بمقدار (2721.049) أي تحسين فرصة إعادة اصدار القوائم المالية بنسبة 2721 مرة.
4. تشير قيمة (Cox & Snell R^2) البالغة (0.166) على أن شفافية الإفصاح المحاسبي تفسر ما نسبته (16.6%) من التغيرات الحاصلة في إعادة اصدار القوائم المالية.

وهذه النتيجة تتفق مع دراسة (Guerber & Anand, 2019: 12) حيث استخدمت هذه الدراسة نموذج الانحدار الخطي باستخدام برنامج SPSS وتوقعت فرضيتها أن تكون إعادة إصدار القوائم المالية المتعلقة بالمخالفات أكثر شفافية من تلك المتعلقة بالأخطاء وأن الشفافية ستكون مرتبطة بشكل إيجابي بحجم إعادة إصدار القوائم المالية، حيث يرجع ذلك لكون أن الشركات التي تطبق شفافية الإفصاح المحاسبي لكافة قوائمها ستلاحظ أن هناك العديد من الأخطاء المغفل عنها ولكن مع تطبيق الشفافية سيساعد ذلك على تكثيف الرقابة ومن ثم تطبيق إعادة إصدار القوائم المالية لاستخراج أفضل المعلومات تكون أكثر ثقة وأكثر دقة ومناسبة، وبناءً على ما سبق تقبل الفرضية الفرعية الأولى.

(H1. 2). الفرضية الفرعية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لشفافية الإفصاح المحاسبي (للبعد الأول **هيكل الملكية وحقوق المساهمين**) في إعادة اصدار القوائم المالية.

تم صياغة معادلة انحدار لوجستي ثنائي (Binary Logistic Regression) لتقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة **هيكل الملكية وحقوق المساهمين** والذي يمثل البعد الأول لشفافية الإفصاح المحاسبي، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في نسبة ترجيح إعادة اصدار القوائم المالية، ويظهر الجدول رقم (5) نتائج اختبار التأثير.

الجدول (5): الانحدار اللوجستي لتأثير شفافية الإفصاح المحاسبي عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين في إعادة اصدار القوائم المالية

الأبعاد	المعامل الثابت (0β)	معامل الانحدار (β) (Sig.)	(Exp(B	قيمة (Chi-square) (Sig.)	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square
CT_X1	4.962-	7.348 (0.000)	1553.149	24.080 (0.000)	180.415	0.150

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (5) ما يأتي:

1. ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (Chi-square) البالغة (24.080) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك يمكن تقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة شفافية الإفصاح المحاسبي عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين وهذا يشير إلى صحة النموذج، في حين تدل لوغاريتم الأرجحية (-2 Log likelihood) البالغة (180.415) على جودة النموذج.
2. ظهرت قيمة معامل الانحدار (B) بقيمة موجبة تبلغ (7.348) وهي معنوية عند مستوى دلالة (5%)، وهذا المعنوي تؤكد تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين في إعادة اصدار القوائم المالية، في حين تدل القيمة إلى أن الزيادة بمقدار وحدة واحدة في شفافية الإفصاح

المحاسبي عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين سوف يؤدي إلى زيادة مقدار لوغاريتم نسبة الترجيح بمقدار (7.348).

3. تدل قيمة (Exp(B)) البالغة (1553.149) على أن زيادة شفافية الإفصاح المحاسبي عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة نسبة الترجيح لإعادة اصدار القوائم المالية بمقدار (1553.149) أي تحسين فرصة إعادة اصدار القوائم المالية 1553 مرة.
4. تشير قيمة (Cox & Snell R2) البالغة (0.150) على أن شفافية الإفصاح المحاسبي عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين تفسر ما نسبته (15%) من التغيرات الحاصلة في إعادة اصدار القوائم المالية.

ويرجع ذلك لكون أن هيكل الملكية وحقوق المساهمين هو محدد من محددات شفافية الإفصاح المحاسبي، حيث أن هيكل الملكية يعبر عن هويات أصحاب الحقوق في الشركات وحجم ممتلكاتهم وأن وجود هيكل ملكية للشركات سوف يحسن من عملية اتخاذ القرارات المناسبة ومن ثم يحسن عملية إصدار القوائم المالية لمعالجة جميع التحريفات التي تتضمنها القوائم المالية، وعليه تقبل الفرضية الفرعية الثانية.

(H2. 3). الفرضية الفرعية الثالثة: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لشفافية الإفصاح المحاسبي (للبعد الثاني **المعلومات المالية وغير المالية**) في إعادة اصدار القوائم المالية.

تم صياغة معادلة انحدار لوجستي ثنائي (Binary Logistic Regression) لتقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة المعلومات المالية وغير المالية والذي يمثل البعد الثاني لشفافية الإفصاح المحاسبي، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في نسبة ترجيح إعادة اصدار القوائم المالية، ويظهر الجدول رقم (6) نتائج اختبار التأثير.

الجدول (6): الانحدار اللوجستي لتأثير شفافية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية في إعادة اصدار القوائم المالية

الأبعاد	المعامل الثابت (0β)	معامل الانحدار (β) (Sig.)	(Exp(B	قيمة (Chi-square) (Sig.)	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square
CT_X2	2.260-	6.980 (0.000)	1074.835	25.084 (0.000)	179.411	0.156

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS)

يلاحظ من الجدول رقم (6) ما يأتي:

1. ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (Chi-square) البالغة (25.084) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك يمكن تقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة شفافية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية وهذا يشير إلى صحة النموذج، في حين تدل لوغاريتم الارجحية (-2 Log likelihood) البالغة (179.411) على جودة النموذج.
2. ظهرت قيمة معامل الانحدار (B) بقيمة موجبة تبلغ (6.980) وهي معنوية عند مستوى دلالة (5%)، وهذه المعنوي تؤكد تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية في إعادة اصدار القوائم المالية، في حين تدل القيمة إلى أن الزيادة بمقدار وحدة واحدة في شفافية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية سوف يؤدي إلى زيادة مقدار لوغاريتم نسبة الترجيح بمقدار (6.980).

3. تدل قيمة (Exp(B)) البالغة (1074.835) على أن زيادة شفافية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة نسبة الترجيح لإعادة اصدار القوائم المالية بمقدار (1074.835) أي تحسين فرصة إعادة اصدار القوائم المالية 1074 مرة.
4. تشير قيمة (Cox & Snell R2) البالغة (0.156) على أن شفافية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية تفسر ما نسبته (15.6%) من التغيرات الحاصلة في إعادة اصدار القوائم المالية.

ويرجع ذلك إلى أن المعلومات المالية وغير المالية هي من أبعاد شفافية الإفصاح المحاسبي التي تؤثر على إعادة إصدار القوائم المالية من خلال قيام الشركات بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية لكافة مستخدمي القوائم المالية والإفصاح عن شدة التنافس للشركة في الأسواق ومدى مشاركة العاملين في وضع الخطط الاستراتيجية وكذلك تشجيعهم على الابداع والابتكار وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية وقيام الشركات باستخدام طرق تقييم الموجودات والاستجابة لطبيعة الفرص والمخاطر كل ذلك من شأنه أن يؤكد تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية على إعادة إصدار القوائم المالية، وعليه تقبل الفرضية الفرعية الثالثة.

(H2. 4). الفرضية الفرعية الرابعة: هناك تأثير ذو دلالة معنوية لشفافية الإفصاح المحاسبي (للبعد الثالث مجلس الإدارة) في إعادة اصدار القوائم المالية.

تم صياغة معادلة انحدار لوجستي ثنائي (Binary Logistic Regression) لتقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة مجلس الإدارة والذي يمثل البعد الثالث لشفافية الإفصاح المحاسبي، لغرض معرفة مستوى تأثير الأخير في نسبة ترجيح إعادة اصدار القوائم المالية، ويظهر الجدول رقم (7) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (7): الانحدار اللوجستي لتأثير شفافية الإفصاح المحاسبي عن مجلس الإدارة في إعادة اصدار القوائم المالية

الأبعاد	المعامل الثابت (0β)	معامل الانحدار (β) (Sig.)	(Exp(B	قيمة (Chi-square) (Sig.)	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square
CT_X3	1.439-	3.892 (0.001)	49.012	12.838 (0.000)	191.657	0.083

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

يلاحظ من الجدول رقم (7) ما يأتي:

1. ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (Chi-square) البالغة (12.838) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك يمكن تقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة شفافية الإفصاح المحاسبي عن مجلس الإدارة وهذا يشير إلى صحة النموذج، في حين تدل لوغاريتم الارجحية (-2 Log likelihood) البالغة (191.657) على جودة النموذج.
2. ظهرت قيمة معامل الانحدار (B) بقيمة موجبة تبلغ (6.980) وهي معنوية عند مستوى دلالة (5%)، وهذه المعنوي تؤكد تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي عن مجلس الإدارة في إعادة اصدار القوائم المالية، في حين تدل القيمة إلى أن الزيادة بمقدار وحدة واحدة في شفافية الإفصاح المحاسبي عن مجلس الإدارة سوف يؤدي إلى زيادة مقدار لوغاريتم نسبة الترجيح بمقدار (6.980).

3. تدل قيمة (Exp(B)) البالغة (49.012) على أن زيادة شفافية الإفصاح المحاسبي عن مجلس الإدارة بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة نسبة الترجيح لإعادة اصدار القوائم المالية بمقدار (49.012) أي تحسين فرصة إعادة اصدار القوائم المالية 49 مرة.
4. تشير قيمة (Cox & Snell R2) البالغة (0.083) على أن شفافية الإفصاح المحاسبي عن مجلس الإدارة تفسر ما نسبته (8.3%) من التغيرات الحاصلة في إعادة اصدار القوائم المالية.

ويرجع ذلك إلى أن مجلس الإدارة هو من أبعاد شفافية الإفصاح المحاسبي الذي يؤثر على إعادة إصدار القوائم المالية من خلال قيام الشركات بالإفصاح عن اسم رئيس مجلس الإدارة وكذلك أسماء أعضاء مجلس الإدارة والخبرة التي يكتسبها أعضاء مجلس الإدارة والخطط التي يضعها أعضاء مجلس الإدارة والبرامج التدريبية لهم وكذلك بالنسبة للمديرين التنفيذيين وعدد الأسهم التي يمتلكونها، ووجود لجنة تدقيق تحافظ على سلامة القوائم المالية، ومناقشة الأمور التي يختص بها مجلس الإدارة كل ذلك من شأنه أن يؤكد تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي عن مجلس الإدارة على إعادة إصدار القوائم المالية، وعليه تقبل الفرضية الفرعية الرابعة، وبناءً على ما سبق تقبل الفرضية الرئيسية الأولى.

(H2). الفرضية الرئيسية الثانية: يتباين تأثير ابعاد شفافية الإفصاح المحاسبي في إعادة اصدار القوائم المالية.

تم صياغة معادلة انحدار لوجستي ثنائي (Binary Logistic Regression) باعتماد (Backward: Wald) لتقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة **الأبعاد الثلاثة** لشفافية الإفصاح المحاسبي، لغرض معرفة مستوى تباين تأثير الأخير في نسبة ترجيح إعادة اصدار القوائم المالية، ويظهر الجدول رقم (8) يظهر نتائج اختبار التأثير.

الجدول (8): الانحدار اللوجستي باعتماد (Backward: Wald) لتباين تأثير شفافية الإفصاح المحاسبي في إعادة اصدار القوائم المالية

الأبعاد	المعامل الثابت (0β)	معامل الانحدار (β) (Sig.)	(Exp(B	قيمة (Chi-square) (Sig.)	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square
CT_X1	4.486-	4.479 (0.029)	88.143	30.030 (0.000)	174.446	0.184
CT_X2		4.396 (0.018)	81.094			

المصدر: الجدول من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي (SPSS).

ويمثل الجدول رقم (8) خلاصة نتائج عدة اختبارات تمت خلال معادلة الانحدار (Backward: Wald) إذ اظهر الاختبار اثنين من النماذج لمعادلة الانحدار كان هذا آخرها بعد استبعاد بعض الابعاد (شفافية الإفصاح عن مجلس الادارة) ذات التأثير غير المعنوية في إعادة اصدار القوائم المالية والإبقاء فقط على الأبعاد ذات التأثير المعنوي، وخلاصة هذا الجدول هي ما يأتي:

1. ثبات نموذج الانحدار بدلالة قيمة (Chi-square) البالغة (30.030) وهي معنوية عند مستوى معنوية 5%، معنى ذلك يمكن تقدير إعادة اصدار القوائم المالية بدلالة اثنين من أبعاد شفافية الإفصاح المحاسبي هما (هيكل الملكية وحقوق المساهمين) و(المعلومات المالية وغير المالية) وهذا يشير إلى صحة النموذج، في حين تدل لوغاريتم الارجحية (-2 Log likelihood) البالغة (174.446) على جودة النموذج.

2. ظهرت قيمة معامل الانحدار (B) بقيمة موجبة لكل من البعد الأول والثاني وهي معنوية عند مستوى دلالة (5%)، وهذه المعنوي تؤكد تأثير بعدي (هيكل الملكية وحقوق المساهمين) و(المعلومات المالية وغير المالية) في إعادة اصدار القوائم المالية.
3. تدل قيمة (Exp(B)) البالغة (88.143)، (81.094) لبعدي شفافية الإفصاح المحاسبي (هيكل الملكية وحقوق المساهمين) و(المعلومات المالية وغير المالية) على التوالي على أن زيادة شفافية الإفصاح المحاسبي عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة نسبة الترجيح أي تحسين فرصة إعادة اصدار القوائم المالية 88 مرة وإن زيادة شفافية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وغير المالية بمقدار وحدة واحدة سوف يؤدي إلى زيادة نسبة الترجيح أي تحسين فرصة إعادة اصدار القوائم المالية 81 مرة. وهذا يؤكد على تباين تأثير كلا البعدين
4. تشير قيمة (Cox & Snell R2) البالغة (0.184) على أن شفافية الإفصاح المحاسبي عن المحاسبي (هيكل الملكية وحقوق المساهمين) و(المعلومات المالية وغير المالية) تفسر ما نسبته (18.4%) من التغيرات الحاصلة في إعادة اصدار القوائم المالية.

ويرجع السبب في ذلك كون أن بعدين شفافية الإفصاح المحاسبي (هيكل الملكية وحقوق المساهمين)، (المعلومات المالية وغير المالية) لهما تأثير على إعادة إصدار القوائم المالية من خلال البنود التي تتضمنها هذه البعدين بحيث كلما زاد شفافية الإفصاح المحاسبي عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين والمعلومات المالية وغير المالية سوف تزيد معها نسبة الترجيح لإعادة إصدار القوائم المالية، وبناءً على ما سبق تقبل الفرضية الرئيسة الثانية.

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

وفقاً لما تم تناوله البحث في الإطار النظري لبيان مفهوم متغيرات البحث، وكذلك عرض أهم ما توصل إليه التحليل العملي من نتائج تطبيقية، فقد توصل الباحثان إلى مجموعة من الاستنتاجات والتوصيات وهي كالآتي:

5-1. الاستنتاجات: بناءً على ما تم تناوله في الجانب النظري والعملي للبحث، تم التوصل لمجموعة من الاستنتاجات أهمها ما يأتي:

1. إن شفافية الإفصاح المحاسبي من أهم المتطلبات التي يجب توافرها في التقارير والقوائم المالية والتي تجعل المعلومات ضمن تلك التقارير والقوائم ذات مصداقية وتزيد درجة الثقة فيها وتجعل المعلومات سهلة الوصول اليها وقابلة للفهم لكافة الأطراف.
2. إن إعادة إصدار القوائم المالية هي تصحيح للقياس والاعتراف والإفصاح عن جميع عناصر القوائم المالية، فظاهرة إعادة إصدار القوائم المالية تعني وجود تحريفات في القوائم المالية وهذه التحريفات قد تكون أخطاء محاسبية أو تجاهل عن حقائق معينة أو قد تكون غش، فحظيت هذه الظاهرة باهتمام واسع من قبل المنظمات المهنية ومدققين الحسابات، حيث يوجد اتفاق بين الدراسات فيما يخص مفهوم إعادة إصدار القوائم المالية بأنها إعادة نشر القوائم المالية وذلك لاكتشاف التحريفات في بنود القوائم المالية مما يجعلها غير ملائمة وغير موثوقة من قبل مستخدمي القوائم المالية.
3. هناك تأثير ذو دلالة معنوية لشفافية الإفصاح المحاسبي أجمالاً ولأبعاده الثلاثة في إعادة إصدار القوائم المالية بشكل إيجابي فزيادة شفافية الإفصاح المحاسبي بمقدار وحدة واحدة تؤدي إلى زيادة نسبة الترجيح لإعادة إصدار القوائم المالية.

4. هناك تباين لتأثير أبعاد شفافية الإفصاح المحاسبي في إعادة إصدار القوائم المالية بشكل إيجابي لبعدي الشفافية (هيكل الملكية وحقوق المساهمين) و(المعلومات المالية وغير المالية) على التوالي فزيادتهم تؤدي إلى زيادة نسبة الترجيح وتحسن من فرصة إعادة إصدار القوائم المالية.

2-5. التوصيات: في ضوء الاستنتاجات النظرية والتطبيقية للبحث يوصي الباحثان بما يأتي:

1. ضرورة التزام الشركات والمصارف العراقية بتبني شفافية الإفصاح المحاسبي وتطبيقها على كافة القوائم المالية بهدف الحد من التظليل الذي يمكن أن يحدث في الشركات.
2. ضرورة اهتمام الهيئات التنظيمية المرتبطة بسوق المال بمسببات إعادة إصدار القوائم المالية ووضع الإرشادات التفصيلية لتوضيح الخطوات ومستوى الإفصاح عند تعديل القوائم المالية وذلك لتحقيق المزيد الموثوقية في القوائم المالية.
3. زيادة الوعي بمفهوم عمليات إعادة إصدار القوائم المالية والتقليل منها من خلال تكثيف عمليات الرقابة وأقامه الدورات والبحوث المهنية.
4. ضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات عن إعادة إصدار القوائم المالية وكيفية الحد منها كونها تمثل مشكلة تواجه الشركات في البيئة العراقية.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الرسائل والأطاريح الجامعية

1. الجهاني، افطيطيم سالم المبروك، 2012، مدى توافر متطلبات الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات في المصارف التجارية الليبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا.
2. القره غولي، ثامر حسين قادر، 2021، تأثير حوكمة الشركات في الشفافية وأنعكاسه على ملائمة قيمة المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة تكريت، العراق.

ب. الدوريات العلمية

1. أبو جبل، نجوى محمود أحمد،2016، جودة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من إعادة إصدار القوائم المالية (دراسة تحليلية وتجريبية)، مجلة البحوث المحاسبية،3(2)، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
2. الصباغ، أحمد عبدة السيد،2019، أثر جودتي لجنة المراجعة والمراجعة المدركة وتركز الملكية على إعادة إصدار القوائم المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 2، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
3. علي، عبد الوهاب نصر،2015، أثر إعادة إصدار القوائم المالية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات "دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 52، العدد 2، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.
4. موسى، بوسي حمدي حسن،2021، أثر الخصائص التشغيلية للشركات على إعادة إصدار القوائم المالية في ظل فترة إصدار تقرير المراجعة كمتغير وسيط: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، المجلد 5، العدد 3، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر.

5. عبود، سالم، 2009، الازمة المالية العالمية بين مبدأ الافصاح والشفافية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المجلد20، العدد2، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق.
6. رمضان، محمد احمد محمد علي، 2019، دور لجان المراجعة في دعم الشفافية المالية للمصارف وفق رؤية المملكة العربية السعودية 2030، مجلة أفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد3، العدد1، جامعة تبوك.
7. عبد القادر، بكحيل، الحاج، نوي، عبد القادر، مطاي،2018،أهمية الإفصاح والشفافية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية- مع الإشارة الى حالة الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 11، العدد 2، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر.
8. صالح، رضا إبراهيم، العجمي، هالة عبد الفتاح، ياسين، كرم محمد، 2020، أثر محاسبة القيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي المصري (رقم45) على شفافية التقارير المالية: مع دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد 6، العدد10، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة، مصر.
9. صالح، أبو الحمد مصطفى،2019، أثر إعادة إصدار القوائم المالية على قرارات منح الائتمان في البيئة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، المجلد33، العدد3، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، مصر.
10. علي، ماهر ناجي، شاكر، أمير صاحب،2017، أثر التحفظ المحاسبي في شفافية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد25، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العراق.
11. يوسف، هبة إبراهيم عبد العزيز،2015، مدى تحقيق شفافية القوائم المالية في ضوء معيار المحاسبة الدولي (1)، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبحوث البيئية، المجلد 6، ملحق العدد1، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر.

ثانياً. المصادر الأجنبية:

A. Periodicals and Researches:

1. Chen, H., Pany, K., & Zhang, J., (2008), An analysis of the relationship between accounting restatements and quantitative benchmarks of audit planning materiality. Review of Accounting and Finance, 7 (3), p 236-251.
2. Chen, X., Cheng, Q., & Lo, A. K. (2014). Is the decline in the information content of earnings following restatements short-lived? The Accounting Review, 89(1), 177-207.
3. Qasem, A., Aripin, N., & Wan-Hussin, W. N. (2020). Financial restatements and sell-side analysts' stock recommendations: evidence from Malaysia. International Journal of Managerial Finance, 16 (4), p501-524.
4. Stanley, J. D., & DeZoort, F. T. (2007). Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. Journal of Accounting and Public Policy, 26(2), 131-159.

5. Wahab, E. A. A., Gist, W. E., & Majid, W. Z. N. A., (2014), Characteristics of non-audit services and financial restatements in Malaysia. Journal of Contemporary Accounting & Economics, 10(3), p225-247.
6. Xu, Y., & Zhao, L., (2016), An investigation of financial expertise improvement among CFOs hired following restatements. American Journal of Business, 31, (Iss2), pp1-27.
7. Zhang, H., Huang, H. J., & Habib, A. (2018). The effect of tournament incentives on financial restatements: Evidence from China. The International Journal of Accounting, 53(2), p 118-135
8. Abed, I. A., Hussin, N., Haddad, H., Almubaydeen, T. H., & Ali, M. A., (2022), Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure. Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity, 8(1), p1-23.
9. Karagiorgos, A., Lazos, G., & Leontiadis, N., (2020), Taxation efficiency and accounting assisted transparency, insight into a European framework. Journal of Accounting and Taxation, 12(1), p28-38.
10. Hussein, A. I., ALSaqa, Z. H., & Mahmood, S. M. (2020). Enhance financial efficiency under IFRS standards to reduce financial fragility/An empirical study of the reality of crises in Iraq using Data envelopment analysis. Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences, 16(Special Issue part 1).
11. Mohammadi, S., & Nezhad, B. M., (2015), The role of disclosure and transparency in financial reporting. International Journal of Accounting and Economics Studies, 3(1), p 60-62.
12. Zhou, Z., Zhou, H., Peng, D., Chen, X. H., & Li, S. H., (2018), Carbon disclosure, financial transparency, and agency cost: evidence from Chinese manufacturing listed companies. Emerging Markets Finance and Trade, 54(12), 2669-2686.
13. Chakrabarty, B., Seetharaman, A., & Wang, W., (2014), Institutional versus retail trades following financial restatements: The effect of Sarbanes-Oxley. Research in Accounting Regulation, 26(1), p 12-25.
14. Guerber, A. J., & Anand, V., (2019), Situational and organizational influences on transparency following financial restatements. Cogent Business & Management, 6, pp1-22.

B. Other

1. Sellers, R. D., Meckfessel, M. D., Jadallah, J., & Moeini Chaghervand, A., (2018), Variability of accounting restatement measurement in audit quality research. Available at SSRN 3216124, p1-37.
2. van der Weele, M. L., (2011), Restatement announcements: the effect of audit quality on the market reaction, p1-39.