

متطلبات تشكيل لجان التدقيق و تأثيراتها في تحسين جودة التقارير المالية و تضيق فجوة التوقعات (دراسة حالة في شركة آسياسيل للاتصالات - مساهمة خاصة)

هيمن رسول صالح¹، اياد شاكور سلطان²

^{1,2} قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، السليمانية، العراق
¹ قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية و المالية، جامعة جيهان- السليمانية، السليمانية، العراق
E-mail: hemnrasul@gmail.com¹, ayad.sultan@univsul.edu.iq²

المخلص:

تقتضي المحافظة على المال العام و حماية حقوق المساهمين و المستثمرين و منع حالات التلاعب و الغش و خاصة في ظل الأزمات المالية، الاهتمام بأنشطة الرقابة و التدقيق بهدف تحسين العلاقة بين جمهور المستثمرين و إدارة الشركة من جهة، و بين هؤلاء المستثمرين و مدققي الحسابات من جهة أخرى. فقد استأثرت هذه الموضوعات باهتمام المنظمات و الجمعيات المهنية التي أخذت على عاتقها وضع القوانين و المعايير المنظمة لطبيعة مهنتي المحاسبة و التدقيق بالشكل الذي يعزز ثقة مستخدمي المعلومات بمصادقية و عدالة التقارير المالية المنشورة للشركات. وقد تبلور هذا الاهتمام في جانب منه بإصدار القوانين و التعليمات اللازمة لتشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة. و على هذا الأساس جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على متطلبات تشكيل لجان التدقيق و تأثيراتها في تحسين جودة التقارير المالية و تضيق فجوة التوقعات، التي قد يخلفها اهتزاز ثقة المساهمين بعملية التدقيق. و لتحقيق هذا الهدف اتبعت الدراسة منهج دراسة حالة في المقر الرئيسي لشركة آسياسيل للاتصالات في محافظة السليمانية و ذلك من خلال تقييم جودة التقارير المالية للسنة المالية المنتهية في (2019/12/31) وذلك باستخدام التحليل الوصفي و المعادلات الاحصائية. كما اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات من مساهمي شركة آسياسيل، فقد تم توزيع (50) استبانة و استرجع منها (40) استبانة حول فجوة التوقعات في الشركة عينة الدراسة. و من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، وجود قصور تشريعي واضح في قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة (1997) المعدل فيما يخص تشكيل لجان التدقيق، كذلك قيام شركة آسياسيل بتشكيل لجنة التدقيق في عام (2011) التزاماً بمتطلبات مجموعة شركات أريد القطرية من جهة و توصيات المعهد الدولي للمدققين الداخليين من جهة أخرى. و خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها، تعديل النصوص الواردة في قانون الشركات رقم (21) لسنة (1997) المعدل و الخاصة بتشكيل لجان التدقيق وتحديد مهامها وصلاحياتها وآليات عملها، و أوصت الدراسة بضرورة قيام لجنة التدقيق في شركة آسياسيل بإصدار تقارير مالية تنشر مع التقارير السنوية للشركة أو الإفصاح في تلك التقارير عن انشطتها التي تمكنها من المساهمة في تحسين جودة التقارير المالية و تضيق فجوة التوقعات.

الكلمات المفتاحية: لجان التدقيق، جودة التقارير المالية، فجوة التوقعات، مدقق الحسابات، شركة آسياسيل - مساهمة خاصة.

بوخته:

پارێزگاری کردن له مالی گشتی و پاراستنی مافی هاویشک و وهبهرهینهران و رێگری له یاری پیکردن و قێل کردن به تایبەت له کاتی ناههمواری و تیک چوونی باری دارایی و زیاد بوونی موفلس بوون و شۆردنهوی پاره، گرنگی دهدریت به چالاکی چاودیری و وردبینی به ئامانجی باشکردنی پهيوهندی له نیوان وهبهرهینەر و ئیداره‌ی کۆمپانیاکان له لایهک، وه له نیوان وهبهرهینەر و وردبینهری ژمیریاری له لایهکی ترموه. ئهم بابهمانه کار دهکهنه سهر گرنگی دانی ریکخراو و کۆمهلهکانی پیشهیی وهک ئهوهی له ئهستهوانه بۆ دانانی یاساو پهيوهری ریک و پیک بۆ سروشتی پیشهیی ژمیریاری و وردبینی به شۆمهیهک پهرمهبات به متمانهی بهکارهینەر به راست و دروستی و یهکسانی راپۆرته داراییه باوهکانی کۆمپانیا. وه کرۆکی ئهم گرنگی دانه به دهکردنی یاسا و رێنمایی پێویست بۆ پیکهینانی لیژنه‌ی وردبینی له کۆمپانیا‌ی پشکار. وه له‌سهر ئهم بنهمایه ئامانجی ئهم توێژینه‌ویه بریتیه له ناساندنی داواکاریه‌کانی پیکهینانی لیژنه‌ی وردبینی و کاریگهریه‌کانی له‌سهر باشکردنی کوالیتی راپۆرته داراییه‌کان و که‌مکردنه‌وه‌ی که‌لینی داخواری هاویشکه‌کان به متمانه‌ی کرداری وردبینی. وه بۆ جی به‌جی کردنی ئهم ئامانجه توێژینه‌وه‌که ر‌مچاوی په‌یرموی دۆخیکی تایبەتی بنکه‌ی سه‌رکه‌ی کۆمپانیا‌ی ئاسیاسیل له پارێزگای سلیمانی دهکات له رێگهی هه‌له‌سه‌نگاندنی کوالیتی راپۆرتی دارایی بۆ سالی (٢٠١٩) به به‌کارهینانی شیکردنه‌وه‌ی باسکردن و هاوکیشه‌ی ئاماری، هه‌روه‌ها فۆرمیکی راپرسی دروستکراوه بۆ کۆکردنه‌وه‌ی داتا له هاویشکه‌کانی کۆمپانیا‌ی ئاسیاسیل، وه (٥٠) فۆرمی راپرسی دابه‌ش کراوه (٤٠)

فورم گهراوتمه سهبارمت به كمليني داخوازي هاو پشكهكان له كومپانيكه. وه له گرنگترين نهو نهجانهي كه تويزينهوهكه پني گهشته، بووني كه مترخمي پروني ياساداناني عيراقى له ياساي كومپانيكان ژماره (21) سالي (1997) همواركراو كه تاييتمه به پيكيهني ليزنهي وردبيني. همروه ها كومپانياي ناسياسيل هستاوه به پيكيهني ليزنهي وردبيني له سالي (2011) به بابندبووني به داواكاريهكاني گروپي كومپانيكاني توريدوي قهتري له لايهك و رينمايهكاني پيمانگاي نيودولمتي بو وردبيني ناوخوي له لايهكي تر. وه تويزينهوهكه به كوملني راسپاره کوتايي هات گرنگترينيان، گورانكاري له دهقي هاتوو له ياساي كومپانيكان ژماره (21) سالي (1997) همواركراو كه تاييتمه به پيكيهني ليزنهي وردبيني وه ديارى كردني گرنگي و دهسه لاتهكاني و شيوازي كار كردني ليزنهكه، وه راسپاردهي تويزينهوهكه به پيويستي هستاني ليزنهي وردبيني له كومپانياي ناسياسيل به دهر كردني راپورتى دارايي و بلاو كردنهوهي لمگهل راپورتى دارايي سالانهي كومپانيايان بلاو كردنهوهي لهو راپورته لهسر چالاكيهكاني كه دهبيته هوى به شداري له باشكردني كواليتي راپورته داراييهكان وكهم كردنهوهي كمليني داخوازي هاو پشكهكان.

كليله وشه: ليزنهي وردبيني، كواليتي راپورته داراييهكان، بوشايي پيشبيني، وردبينهري دهرمكي، كومپانياي ناسيا سيل- پشكداري تاييتمه.

Abstract:

Preserving public money, protecting the rights of shareholders and investors, preventing cases of manipulation and fraud, especially in light of financial crises and a large number of bankruptcy and money laundering cases, requires attention to monitoring and auditing activities with the aim of improving the relationship between the public of investors and the management of the company on the one hand, and between These investors and external auditors on the other hand. These issues have captured the interest of professional organizations and societies that have taken upon themselves to set laws and standards regulating the nature of the accounting and auditing professions in a way that enhances users' confidence in the credibility and fairness of the published financial reports for companies. This interest crystallized, in part, by issuing the necessary laws and instructions for the formation of audit committees in corporations. On this basis, this study came with the aim of identifying the requirements for the formation of audit committees and their effects on improving the quality of financial reports and narrowing the expectations gap, which may be left by the lack of confidence of shareholders in the audit process. To achieve this goal, the study followed a case study approach in the head quarter of Asiaceil Company in Sulaymaniyah governorate, by evaluating the quality of the financial reports for the fiscal year ending on (31/12/2019) and using descriptive analysis and statistical equations. The study also followed the descriptive and analytical approach, whereby a questionnaire was designed as a tool to collect data from the shareholders of Asiaceil Company. (50) Questionnaires were distributed, and (40) questionnaires were retrieved from them about the expectations gap in the company, the sample of the study. And among the most important findings of the study, there is a clear legislative deficiency in the Iraqi Companies Law No. 21 of (1997) amended regarding the formation of audit committees, as well as the formation of the audit committee by Asiaceil in (2011) in compliance with the requirements of the Ooredoo Qatar Group of companies on the one hand, and the recommendations of the International Institute of Internal Auditors on the other hand. The study concluded with a set of recommendations, the most important of which is amending the texts contained in the Companies Law No. (21) Of (1997) amended concerning the formation of audit committees and defining their tasks, powers, and working mechanisms. The study recommended the necessity for the audit committee in Asiaceil to issue financial reports published with The Company's annual reports or the disclosure in those reports of its activities that enable it to contribute to improving the quality of financial reports and narrowing the expectations gap.

Keyword: Audit Committees, Quality of Financial Report, Expectations Gap, Auditor, Asiacele Company- Private Joint Stock.

مقدمة :

في ظل التغيرات المتسارعة التي يشهدها العالم في مختلف مفاصل الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ، و ما رافقها من أزمات مالية ومشاكل ائتمانية وصل مداها الى حد افلاس العديد من الشركات العالمية كما حدث في انهيار شركة (Enron) وشركة (Wordcom) وشركة (Xerox) ، برزت الحاجة الى تعزيز الدور الرقابي على عمل الشركات ، لأن المسؤولية عن افلاس بعض الشركات نسبت الى اخفاق مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين ، فضلاً عن ضعف مجالس الادارات كما ادى الى إغلاق العديد من مكاتب التدقيق الداعية الصيت ومن أهمها (Arthur & Anderson)، نظراً لمسؤولية هذه المكاتب في التسبب بالازمات المالية آنذاك ، و تراجع حجم الاستثمارات كرد فعل عن عدم الرضا عن الغش والتلاعب في محتوى التقارير المالية التي كانت تقدمها الشركات . وعليه فان اهتزاز ثقة اصحاب المصالح بالبيانات والمعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة و تعرض مهنة المحاسبة و التدقيق لانتقادات و متابعه من اقامة الدعاوي القضائية ضد مكاتب التدقيق نتيجة التباين الحاصل بين اعتقادات مستخدمي التقارير المالية لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات و اعتقادات مدقق الحسابات نفسه لتلك المسؤوليات و هو ما ادى الى ظهور ما اصطلح على تسمية بفجوة التوقعات (Expectations gap) في بيئة المحاسبة المهنية . ان مشكلة فجوة التوقعات برزت نتيجة لعدم التطابق بين توقعات المجتمع الذي يشمل جميع المستفيدين في خدمات التدقيق لما يجب ان تكون عليه مسؤولية المدقق الخارجي وبين مدى فهم المدققين الخارجيين لحدود مسؤولياتهم .

و في ضوء ما سبق كان رد الفعل الطبيعي هو مناداة العديد المنظمات والهيئات المهنية بضرورة زيادة أنشطة التدقيق بهدف تحسين مستوى الشفافية بالتقارير المالية والتأكد في توافر الجودة في المعلومات المالية و تعظيم منفعة هذه المعلومات، ومن هنا كانت الانهيارات و الاخفاقات المالية في كبرى الشركات العالمية خلال العقود الثلاثة الماضية الدافع الاكبر امام المنظمات المهنية للمطالبة و التوصية بتشكيل لجان التدقيق من اعضاء مجلس الادارة وكذلك تحديد مهامها و واجباتها وكيفية تشكيلها من اجل مساعدة مجالس الادارة في القيام بمسؤولياتها الاشرافية والرقابية، و ان تعمل كحلقة وصل بين الادارة التنفيذية و المدققين الداخليين و الخارجيين من جهة و مجلس الادارة من جهة أخرى. و تبعاً لذلك فقد ألحق بلجان التدقيق العديد من المهام المرتبطة بدقة و موثوقية التقارير المالية من خلال تتبع جميع مراحل إعداد هذه التقارير و التركيز على متطلبات مستخدمي التقارير بما لا يتعارض مع مسؤوليات لجان التدقيق ومهامها في كشف غموض محتوى التقارير المالية و بيان اوجه التلاعب فيها، فضلاً عن توحيد وجهات النظر بين الاطراف ذات علاقة و المتمثلة بالمدقق الخارجي، الشركة محل التدقيق، و مستخدمي التقارير المالية. اذ ان جودة التقارير المالية لم تعد مطلباً لمستخدميها فحسب بل اصبحت ضماناً للغير على صحة و سلامة الوضع المالي للشركة ودليل على كفاءة الاجهزة التنفيذية و لجنة التدقيق المكلفة بالاشراف و الرقابة .

ان طبيعة تشكيل لجان التدقيق من اعضاء غير تنفيذيين و الخصائص الواجب ان تتمتع بها جعل منها اداة فاعلة في دعم نظم الرقابة الداخلية و تحسين اعمال التدقيق الداخلي والخارجي بما يسهم في التنبؤ بحالات التعثر و الفشل المالي في كثير من الشركات نتيجة للتحايل و التلاعب الذي يقوم به بعض المديرين و الموظفين في الشركة عن طريق نفوذهم او قدرتهم على تخطي بعض أنشطة الرقابة بطريقة لا يمكن اكتشافها من قبل المدقق الخارجي .

منهجية البحث و دراسات سابقة

اولاً : منهجية البحث

1- مشكلة البحث

اوضحت مشكلة الانهيار المفاجئ للشركات من اكثر ما يقلق المستثمرين في عالم الاعمال على مستوى العالم ، الامر الذي دفع المنظمات المهنية المعنية الى البحث عن البات لحماية حقوق الملكية من المخاطر الناجمة عن تلاعب الادارة و اخفاؤها للحقائق التي تشوه محتوى التقارير المالية و تسهم في ظهور فجوة التوقعات، و لجان التدقيق واحدة من تلك الآليات التي لعبت دوراً مهماً في استمرارية الشركة و ازدهارها.

و في ضوء الاستطلاع الاولي للباحثان في بيئة الاعمال في اقليم كردستان- العراق فان مشكلة البحث تتمثل في عدم وجود لجان التدقيق اساسا ضمن الهيكل التنظيمي في العديد من الشركات العاملة في الاقليم عموما ومحافظة السليمانية على وجه الخصوص ، و ان وجدت مثل هذه اللجنة فانها تتصف بضعف فاعلية ادائها ومن ثم اخفاقها في تقليل حالات الفشل المالي و الافلاس. و استنادا لما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث بالاسئلة الآتية :

- أ. ما هي متطلبات تشكيل لجان التدقيق من حيث حجمها ، خصائصها ، سلطات و مسؤوليات هذه اللجان؟
- ب. ما مدى مساهمة لجان التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية المنشورة للشركات؟
- ج. هل هناك فجوة التوقعات بين مدققي الحسابات و المستثمرين باعتبارهم اطراف مستفيدة في التقارير المالية وما دور لجان التدقيق في تضيق هذه الفجوة ؟

2- أهداف البحث

يهدف البحث اساسا الى تحديد متطلبات تشكيل لجان التدقيق و تنسيق آلية عملها و تنظيم ذلك في دليل مكتوب يكفل لها الاستقلالية كحلقة وصل بين مجلس الادارة و المدقق الخارجي لضمان مصالح الاطراف المستفيدة و تقديم تقارير مالية تتسم بالمصداقية ، و لتحقيق هذا الهدف تبرز الاهداف الفرعية الآتية :

- أ. تحديد ماهية لجان التدقيق من حيث خصائصها ، حجمها ، مجال انشطتها و القواعد المنظمة لتشكيلها.
- ب. بيان دور لجان التدقيق في تحسين صورة التقارير المالية و تعظيم منفعة الاطراف المستفيدة منها .
- ج. التعرف عن الاسباب و العوامل المؤثرة في وجود فجوة التوقعات بين المجتمع المالي و مدقق الحسابات و دور لجان التدقيق في تضيق هذه الفجوة .
- د. تحديد المؤشرات التي يمكن ان تعتمد عليها لجان التدقيق في قياس جودة التقارير المالية ، و من ثم اقناع المستفيدين بعدالة هذه التقارير و تقريب وجهات النظر في حالة وجود اختلافات.

3- فرضية البحث

في ضوء مشكلة البحث و اهدافه ، فقد تم صياغة فرضيات البحث الصفري على نحو الآتي:

فرضية الاولى : لا توجد امكانية لتشكيل لجان التدقيق على نحو يضمن لها الاستقلالية في تنفيذ مهامها ومسؤولياتها في الشركات العاملة في اقليم كردستان.

فرضية الثانية : لا توجد علاقة بين تشكيل لجان التدقيق و تحسين جودة التقارير المالية المنشورة لشركات في اقليم كردستان .

فرضية الثالثة : لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود لجان التدقيق و امكانية حصول فجوة توقعات بين اراء المستثمرين و تقرير مدقق الحسابات.

ثانياً : دراسات سابقة

• دراسات عربية:

1. دراسة (انتصار حسين علي عبد الله : 2016)

بعنوان " لجان المراجعة في ظل الحوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية "

تناولت هذه الدراسة لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية ، إتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والإستنباطي والإستقرائي والوصفي ، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن لجان المراجعة تعمل على ضمان الإفصاح والشمولية في القوائم المالية ، وتعمل على التناسق في توافر المعلومات لأعضاء مجلس الإدارة وذلك لزيادة فعالية الرقابة على تصرفات الإدارة ، ولجان المراجعة تساعد مجالس الإدارة في النهوض بمسؤولياتها القانونية تجاه الشركة . أوصت الدراسة بضرورة تكوين لجان المراجعة لضمان الإفصاح والشمولية في القوائم المالية ، وتوفير التناسق في المعلومات المتوافرة لأعضاء مجلس الإدارة لزيادة فعالية الرقابة على تصرفات الإدارة ، وضرورة توفر الشفافية على مستوى المعلومات المتعلقة بنتائج وأداء المصرف وضرورة تجانسها ، وحثمية نشر المعلومات الخاصة بالبنوك لكافة المتعاملين في السوق والعامة وبصفة منتظمة .

2. دراسة (ابتسام محمد صالح عبد الرحيم: 2016)

بعنوان : " خصائص لجان المراجعة في جودة معلومات التقارير المالية المصرفية "

هدفت الدراسة لمعرفة أثر لجنة المراجعة في جودة معلومات التقارير المالية المصرفية المنشورة للمصارف السعودية وذلك من خلال قياس تأثير خصائص لجان المراجعة (تحديد المهام والواجبات ، الاستقلالية ، الخبرة المحاسبية والمصرفية وكفاءة لجنة المراجعة في تحقيق جودة معلومات التقارير المالية المصرفية السعودية . اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لوصف الظاهرة وتحليل البيانات من خلال توزيع استمارة الاستبانة على عينة من المصارف السعودية . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : أنه يوجد تأثير إيجابي لجميع متغيرات الدراسة في جودة معلومات التقارير المالية المصرفية (مهام وواجبات لجنة المراجعة ، توفر الخبرة المحاسبية والمصرفية وكفاءة لجان المراجعة) . أوصت الدراسة بضرورة تحديد مهام وواجبات لجان المراجعة مسبقا لضمان جودة معلومات التقارير المالية المصرفية ، ضرورة توفر الخبرة المحاسبية المصرفية لدى أعضاء لجنة المراجعة حتى تقوم بمهامها بمنهجية علمية تؤثر ايجابا في جودة معلومات التقارير المالية المصرفية .

3. دراسة (سهيل أبو مياله : 2017)

بعنوان : " مجالات مساهمة لجنة التدقيق في تضيق فجوة التوقعات "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مجالات مساهمة لجان التدقيق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر مدققي الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الملاءمة لطبيعة الدراسة ، حيث تم تصميم إستبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة ، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن إشراف لجان التدقيق على أعمال كل من المدقق الداخلي والخارجي وإعداد التقارير المالية ورقابتها لأنظمة الرقابة الداخلية وتقييمها لمخاطر الغش سيسهم في تخفيض فجوة التوقعات ، وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها ، ضرورة قيام بورصة فلسطين وهيئة سوق راس المال بمتابعة توافر تحقق الشروط الواجبة في أعضاء لجان التدقيق وذلك لضمان ممارسة أعمالها حسب الدليل الإرشادي لتلك اللجان .

4. دراسة (علاء حسن كريم الشرع : 2017)

بعنوان : " دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الارباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية "

تناول هذه الدراسة دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة لشركات التأمين العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم استبانة وزعت على المدققين الداخليين والمحاسبين العاملين في شركات التأمين العراقية العامة وتمت المعالجة الإحصائية المناسبة في التحليل باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) ، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن إعداد تقارير تخص لجان التدقيق وبصفة دورية مرفقة مع التقارير المالية الدورية وبكل صدق وأمانة يمثل دعما للجان التدقيق لغرض الارتقاء بمستوى جودة التقارير المالية وزيادة الثقة في نفوس من يستخدم هذه التقارير . وقد توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها ضرورة اتباع لجان التدقيق إجراءات ملائمة لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات عينة الدراسة وان تغيير أعضاء لجان التدقيق دورياً من فترة الأخرى لضمان حيادهم واستقلاليتهم .

5. دراسة (حميدي و اخرون : 2017)

بعنوان : " أهمية لجنة التدقيق ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية "

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تلعبه لجنة التدقيق في تحسين التدقيق الداخلي في الشركات العراقية ، ولتحقيق هذا الهدف اتبع المنهج الوصفي التحليلي لملاءمة طبيعة الدراسة ، حيث تم تصميم استبانة كأداة لجمع البيانات من مجتمع الدراسة المكون من مدققي الحسابات الداخليين والاكاديميين. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ، وجود دور للجنة التدقيق في تعزيز استقلالية التدقيق الداخلي في الشركات، مع التأكد من ضرورة التزام اقسام التدقيق الداخلي بالقوانين وتطبيق المهام والمسؤوليات المحددة حسب اللوائح والتعليمات، بالإضافة إلى وجود دور للجنة التدقيق في تحسين خطة عمل التدقيق الداخلي في الشركات . وخرجت الدراسة بتوصيات منها، على لجان التدقيق الإفصاح بتقاريرها عن أنشطتها التي يمكن أن تسهم في تحسين نظام الرقابة الداخلية وفعاليته، وضرورة تشكيل لجان التدقيق من أعضاء ذوي خبرة مالية ومحاسبية .

6. دراسة (ابوبكر عثمان : 2018)

بعنوان : " دور لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة "

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الجوانب التي يمكن من خلالها الحد من فجوة التوقعات في المراجعة بتكوين لجان للمراجعة ، اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي للتعرف على طبيعة المشكلة ، والمنهج الاستقرائي للاختبار الفروض ، والمنهج الوصفي التحليلي لاستخدام الطرق الإحصائية مثل الجداول والتكرارات والنسب المئوية ، واختبار مربع كاي لتحديد اثر المتغير المستقل على المتغير التابع ، وكذلك استخدام برنامج (SPSS) لتحليل البيانات . خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : إن تكوين لجان للمراجعة يؤدي إلى جودة القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها ويدعم من استقلال المراجع الخارجي . وخرجت الدراسة بعدد من التوصيات أهمها : ضرورة التحديد الواضح الواجبات وصلاحيات لجان المراجعة ، ومن الأفضل إلمام أعضاء لجنة المراجعة بالمحاسبة و المراجعة .

7. دراسة (سلطان علي احمد السريحي : 2019)

بعنوان : " أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية "

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية ، ولتحقيق الهدف من هذه الدراسة فقد اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات ، ولتحليل البيانات تم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، ومن خلال اختبار الانحدار المتعدد أظهرت نتائج الدراسة وجود أثر إيجابي لخصائص لجنة التدقيق (استقلالية لجان التدقيق ، خبرة لجنة التدقيق ، حجم لجنة التدقيق ، اجتماعات لجنة التدقيق ، وإدراك لجنة التدقيق للمسؤولية) في جودة تقرير المدقق الخارجي ، وخلصت الدراسة إلى زيادة اهتمام أعضاء اللجنة شخصية بتحديد أتعاب المدققين الخارجيين وذلك للمحافظة على استقلاليتهم ، وضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق والجهاز المركزي للمحاسبة والرقابة في الجمهورية اليمنية بتطوير قدرات أفرادها بغرض زيادة تأهيلهم ومواكبة كل ما هو حديث في مهنة التدقيق ، بما يساهم في تطويرها وتعزيز الثقة فيها والعمل على إصدار التقارير ذات الجودة .

8. دراسة (المعتصم بكر عمر : 2019)

بعنوان : " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين " هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين وذلك من خلال خصائص لجان المراجعة والمهام المنوطة بها . وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال استبانة ، من خلال استبانة وزعت على أعضاء الإدارة التنفيذية لقياس مدى تأثير مهام وخصائص لجان المراجعة في الحد من إدارة الأرباح لدى الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين . وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها وجود تأثير غير كافي لخصائص لجان المراجعة لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين في الحد من إدارة الأرباح. لذلك فقد أوصت الدراسة بضرورة قيام هيئة سوق رأس المال بدعم آليات الحوكمة ، ومنها لجان التدقيق ، من خلال الرقابة المستمرة على التزام الشركات المدرجة في البورصة بمبادئها المنصوص عليها بمبادئ الحوكمة .

9. دراسة (بعلاش عصام : 2019)

بعنوان : " مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة "

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تقوم به لجان التدقيق في مجال إعداد التقارير المالية وتعزيز جودتها من خلال المهام التي تقوم بها ، وكذا التعرف على أهم الخصائص التي ينبغي توفرها في لجان التدقيق والتي من شأنها تفعيل الأدوار التي تقوم بها، والوقوف على حدود مسؤولياتها ، وتحديد علاقتها بجميع الأطراف سواء داخل الشركة أو خارجها ، وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة استبائية شملت شركات المساهمة والمهنيين و الأكاديميين ممن لهم علاقة بموضوع الدراسة ، حيث أظهرت هذه الدراسة من خلال التحليل الإحصائي وإجراء مختلف الاختبارات على فرضيات الدراسة ، بأن العمل الذي تقوم لجان التدقيق يساهم بشكل كبير في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة . و خلصت الدراسة الى ضرورة أن يتضمن التقرير النهائي للبيانات والقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات للفترة المالية تقريراً عن المهام التي أنجزتها لجان التدقيق خلال الفترة .

10. دراسة (رافي نزار جميل رفو ، نسيم يوسف للو: 2019)

بعنوان : " دور لجان التدقيق كأحد اليات حوكمة الشركات في التنبؤ بالفشل المالي للشركات في العراق "

تناولت هذه الدراسة تسليط الضوء على مفهوم حوكمة الشركات من خلال لجان التدقيق ودورها في التنبؤ بالفشل المالي واثار هذا الدور في الإصلاح الاقتصادي من خلال تفعيل او تعزيز النظام الاقتصادي القائم في العراق من معايير وقانون الشركات بالمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق الاقليمية (معيار 260 ومعيار 265 و معيار 570 وغيرها) . ومن خلال استمارة استبيان اعدت لهذا الغرض ، ابرز تحليل النتائج التي حصلت عليها الدراسة اهمية لجان التدقيق من خلال ركانزها المتمثلة بالعوامل ذات الصلة بلجان التدقيق ، حيث اوضحت تلك النتائج تأثير كل من اليات التدقيق الداخلي ، اليات التدقيق الخارجي ، تقييم المخاطر ، مقومات لجان التدقيق و صلاحيات لجان التدقيق على التنبؤ بالفشل المالي للشركات في البيئة العراقية ، و خلصت الدراسة بضرورة أن يكون هناك استجابة خاصة بوضع المعايير المحاسبية المحلية والدولية لحاجات المستثمرين والأطراف الأخرى المعنية من حيث إعداد بيانات مالية ذات مستوى عال من الشفافية .

• دراسات الاجنبية

11. دراسة (Kevin 1. Rich : 2009)

بعنوان : " Audit Committee Accounting Expertise and Changes in Financial Reporting Quality "

تناول هذه الدراسة تعيين خبير محاسبة في لجنة التدقيق و دورها في تعزيز جودة التقارير المالية للشركة ، بالإضافة إلى استكشاف كيف تؤثر مبادئ الحوكمة البديلة والخبرة الحالية للجنة التدقيق على العلاقات بين تعيين خبير محاسبة والتغيرات في جودة التقارير المالية . استخدمت في الدراسة مجموعة من الاختبارات الاحصائية للمتغيرات التابعة والمستقلة لتحليل البيانات الخاصة بعينة الدراسة المتكونة من (1590) تعيين خبير مالي في لجنة التدقيق بين عامي (2003-2005). قدمت الدراسة أدلة على أن تعيين خبير محاسبة في لجنة التدقيق لا يؤدي لوحده الى تحسين في جودة التقارير المالية ، اذ اشترطت الدراسة انه لتحسين جودة التقارير المالية ينبغي توفير نظام متين للحوكمة الى جانب وجود الخبير المحاسبي ، كما وجدت الدراسة ان اتعاب الخبير المالي لوحدها لا تشكل اساساً في مجال التعيينات بل هناك خصائص اخرى يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار بهذا الخصوص .

12. دراسة (Cuebas : 2010)

بعنوان : " The role and function of the public audit committee "

هدفت هذه الدراسة الى محاولة الحد من حالات انهيار كبرى الشركات نتيجة حالات الغش والتلاعب من قبل إدارتها وتسريح آلاف الموظفين من الخدمة وخصوصاً على خلفية انهيار شركة (إنرون العالمية) من خلال النظر في التشريعات والقوانين ذات العلاقة ، وتشكيل لجان تدقيق فاعلة ولها القدرة على القيام بدورها ووضع أنظمة رقابية وإشرافية تمكن لجنة التدقيق من منع حالات الغش والتلاعب والممارسات الخاطئة في الأنظمة المحاسبية ، ولتحقيق الأهداف تم إجراء دراسة تحليلية على سبع شركات من الشركات التي انهارت ، ومعرفة الأسباب وراء انهيارها ، وقد أوصت الدراسة على ضرورة تطبيق التشريعات التي نصت عليها لجنة (SOX) والمتعلقة بضرورة توافر الخصائص اللازمة لتحسين فاعلية واستقلالية لجنة التدقيق وأداء مهماتها بشكل يحقق الأهداف التي وجدت من أجلها لجنة التدقيق ، وبالتالي حماية حقوق المساهمين والأطراف ذات العلاقة .

13. دراسة (Ben Kwame Agyei-Mensah : 2019)

بعنوان : " The Impact of Audit Quality, Audit Committee and Financial Reporting Quality "

" Evidence from Malaysia "

هدفت هذه الدراسة الى فحص الروابط بين فعالية لجان التدقيق ، وجودة التدقيق ، وجودة الإفصاح الطوعي للشركات . اجريت الدراسة على عينة من (144) شركات المدرجة في بورصة غانا للاوراق المالية للفترة من (2013 إلى 2016). وقد اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي الإحصائي وإجراء مختلف الاختبارات على فرضيات الدراسة ، أشارت نتائج التحليلات أحادية المتغير ومتعددة المتغيرات إلى أن التدقيق الفعال وحجم شركة التدقيق يلعبان أدواراً تكميلية في ضمان جودة الإفصاح الطوعي عن المعلومات ، تضيف النتائج مصداقية على الاعتقاد بأن فعالية لجان التدقيق ومدققي الحسابات الأربعة الكبار يكملون بعضهم البعض لتعزيز جودة الإفصاح الطوعي عن المعلومات. تتوافق النتائج مع نظرية الوكالة ، مما يشير إلى أن كفاءة لجان التدقيق وجودة التدقيق تميل إلى زيادة جودة الإفصاح الطوعي للشركات.

المبحث الأول: دور لجان التدقيق في بيئة الاعمال

أولاً : الاطار النظري لتشكيل لجان التدقيق

1- نشأة لجان التدقيق و مفهومها :

ظهر مصطلح لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد أزمة الكساد الاقتصادي الكبير التي هزت العالم عامي (1928) و (1929) ، والتي كانت بمثابة نقطة تحول كبير في الفكر الاقتصادي الرأسمالي بكل جوانبه ، إن أحد الجوانب الهامة التي ساهمت في حدوث هذه الأزمة والتي توصل إليها المحللون هي ضعف استقلالية المدقق الخارجي ، وتأثير مجالس الإدارات على المدققين الخارجيين والمحاسبين (محمد و الصقر ، 2012 : 194) ، و في أواخر الثلاثينيات عام (1938) حيث أوصت بورصة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بإنشاء لجان التدقيق كرد على الاحتياطي في شركة (McKesson & Robins). كما أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية نشرة في (1977) تطلب فيها من جميع الشركات المسجلة أوراقها المالية لديها ، تشكيل لجان تدقيق تتكون من أعضاء مجلس الإدارات غير المتفرغين (العلي ، 2015 : 135) . في سنة (1989) ، شكلت لجنة الشريط الأزرق (Blue Ribbon Committee) وقد هدفت إلى تحسين فاعلية لجان التدقيق وتعزيز استقلاليتها ، وقد أصدرت هذه اللجنة تقريرها في عام (1999) متضمناً مجموعة من التوصيات بهدف زيادة فعالية أداء هذه اللجان بشكل يساعد على زيادة جودة القوائم المالية . وفي عام (1991) أصدر معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز (ICAEW) توصياته بتطبيق مفهوم لجان التدقيق ووضع تفصيلات حول كيفية تشكيلها وتحديد واجباتها (قديح ، 2013 : 41) . و أيضاً في (1992) تم تشكيل لجنة تدقيق الشؤون المالية للشركات البريطانية والمعروفة باسم (Cadbury Committee) والتي أوصت في تقريرها النهائي عام (1992) ، بأنه يتعين على شركات المساهمة تشكيل لجان تدقيق خلال العامين القادمين (عصام ، 2019 : 5) . وحديثاً في عام (2002) و بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبرى تدخل الكونغرس الأمريكي بقانون (Sarbanes - Oxley Act) ، تطلب المادة (303) من القانون ، من جميع الشركات العامة ، أن تكون لديها لجنة تدقيق مؤلفة من أعضاء خارجيين (غير موظفين) ، مستقلين (بول و مارشال ، 2009 : 288) .

في العراق ، فقد بدأ الاهتمام بموضوع لجان التدقيق منذ عام (2004) بصدر قانون المصارف رقم (94) لسنة (2004) والخاص بتشكيل لجان التدقيق في المصارف العراقية والذي نص في مادته (24) على أن تشكل في كل المصارف العراقية لجنة التدقيق ، و أيضاً قانون الشركات رقم (64) لسنة (2004) (تعديل قانون الشركات رقم (21) لسنة (1997)) و الذي نص في مادة (177) فقرة ثامناً بالزام مجلس ادارة الشركات بتشكيل لجنة التدقيق ، و في عام (2018) اصدر البنك المركزي العراقي دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف و الذي الزم المصارف العراقية بتشكيل لجان منبثقة عن مجلس الادارة و من ضمن هذه اللجان كما اشارت الفقرة (3) من الدليل هي لجنة التدقيق ، و في عام (2019) اصدر البنك المركزي العراقي دليل العمل الرقابي و في فقرة (5) من المادة اول اشارة الى مسؤوليات لجان التدقيق في المصارف العراقية (جريدة الوقائع العراقية ، 2004)، (قانون المصارف رقم 94 لسنة 2004 ، مادة 24) .

نظراً الجهات التي قامت بتعريف لجان التدقيق ، سواء كانت جهات رسمية أو معاهد تدقيق عالمية أو دراسات تتعلق بلجان التدقيق ، فإنه لا يوجد مفهوم موحد للجان التدقيق نظراً لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد يختلف من منشأة لأخرى ومن دولة لأخرى ولم يتم الاتفاق على تعريف واضح ومحدد للجنة التدقيق ، (عبدالرحيم ، 2016 : 35) .

و على الرغم من عدم الاتفاق على تعريف محدد قاطع للجنة التدقيق ، الا انه يمكن للباحثين استعراض التعاريف الآتية على سبيل المثال لا الحصر ، فقد عرفت لجنة (Tread Way Commission) لجنة التدقيق بأنها " أداة تستخدمها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المالية في الشركة حين لا تمتلك الوقت والخبرة لمعرفة التفاصيل المتعلقة بالأمور المالية" (قطيشات ، 2010 : 17) .

و عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة التدقيق بأنها " الأداة التي يتم من خلالها كبح جماح التصرفات غير الشرعية من قبل الإدارة العليا للشركات " (حمدان و اخرون ، 2012 : 411) .

2- متطلبات تشكيل لجان التدقيق و خصائصها :

تهدف لجان التدقيق أساساً الى الرقابة على عملية اعداد التقارير المالية للشركة بما يضمن خلو هذه التقارير من الغش و التلاعب و من ثم كبح جماح الادارة في التصرفات غير القانونية . و لتحقيق هذه الاهداف فإنه ينبغي ان تتوفر المتطلبات الاساسية لتشكيل هذه اللجنة و اعضائها الصفة القانونية لمتابعة مهامها ، و عليه فان متطلبات تشكيل لجنة التدقيق يمكن حصرها بالآتي :

أ. متطلبات قانونية :

تتجسد المتطلبات القانونية في مجموعة القوانين التي تصدرها الجهات المعنية في الدولة لتشكيل هذه اللجان ، ففي العراق على سبيل المثال هناك قانون المصارف رقم (94) لسنة (2004) والخاص بتشكيل لجان التدقيق في المصارف العراقية و قانون الشركات رقم (64) لسنة (2004) (تعديل قانون الشركات رقم (21) لسنة (1997)) ، نظراً الى كيفية تشكيل لجان التدقيق و تحديد مهامها و مسؤولياتها .

ب. متطلبات بشرية :

يتطلب تشكيل اللجنة توافر الكوادر البشرية المؤهلة علمياً و عملياً ، فقد نصت معظم القوانين الخاصة بتشكيل اللجنة على ضرورة تشكيلها من اعضاء مجلس الادارة المستقلين من ذوي الخبرة الفنية و المهنية .

و في ضوء ما تقدم يمكن تحديد أهم خصائص لجنة التدقيق على النحو الآتي :

أ. استقلالية أعضاء لجان التدقيق : تعد خاصية الاستقلال من أهم الخصائص الواجب توافرها في لجان التدقيق نظراً لما تمثله من أهمية لفاعلية الرقابة الداخلية ، ومن ثم تعتبر هذه الخاصية منطلقاً لنجاحها في أداء أدوارها بفاعلية (عصام ، 2019 : 19) ، يجب ان تكون اللجنة مستقلة عن أي عمل داخل الشركة ومن الضروري أن يكون أعضاء لجنة التدقيق مستقلين ظاهرياً وحقيقاً عن إدارة الشركة (الشرع ، 2017 : 29)

ب. الخبرة المالية و المحاسبية لأعضاء لجنة التدقيق : من الضروري أن يتمتع أعضاء لجان التدقيق بالخبرة و المعرفة و المهارة بمقدار يمكنهم من مراجعة انظمة الرقابة الداخلية و تقييمها ومدى الالتزام بالاجراءات و الأنظمة الى جانب القدرة على فهم الأمور المحاسبية و التدقيق و الإدارة المالية وان يكونو على معرفة كافية بإعداد التقارير المالية و بطبيعة نشاط الشركة او المجال الذي تعمل فيه (حسين ، 2015 : 23).

ج. عدد أعضاء لجان التدقيق : يختلف عدد أعضاء اللجنة من شركة الأخرى و من دولة لأخرى وذلك وفقاً لحجم مجلس الإدارة و حجم الشركة و طبيعة نشاطها . لكن وبغض النظر عن حجم الشركة ونشاطها ينبغي أن يكون عدد الأعضاء كافياً لتحقيق مزيج من الخبرات و القدرات التي تمكن اللجنة من القيام بالمهام الملقاة عليها وتحقيق اهدافها (صحراوي ، 2018 : 65) .

د. عدد اجتماعات لجان التدقيق : يعد عدد المرات التي تجتمع فيها لجان التدقيق خلال العام من الأمور التي تؤثر في فعالية لجان التدقيق ، إذ يعتبر ذلك مقياس مهم لمقدرة اللجان على القيام بمهامها و ممارسة دورها بشكل إيجابي و عدد المرات هذا يرتبط بحجم مسؤوليات اللجان و بطبيعة الظروف التي تعيشها الشركة (حسين ، 2015 : 24) .

ثانياً : جودة التقارير المالية و دور لجان التدقيق في تحسينها

1- مفهوم جودة التقارير المالية و طرق قياسها :

مصطلح الجودة بشكل عام يعني مطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة و مدى ملاءمتها للغرض الذي أعدت من أجله ، وبذلك فالجودة مسألة نسبية وحدودها أن تكون هذه السلعة او الخدمة مقبولة من جانب العميل و في حدود المقابل الذي يتحمله (هلالي و عمران ، 2016 : 19). كما عرفت جودة التقارير المالية " هي الدقة في نقل المعلومات المتعلقة بعمليات المؤسسة و المتمثلة بالتدفقات النقدية المتوقعة من تلك العمليات و مدى استفادة المستثمرين من تلك المعلومات " (Hilary, et al, 2009 : 3) .

و في ضوء ما تقدم يمكن القول ان جودة التقارير المالية تعني "مدى قدرة التقارير المالية على تقديم معلومات مفيدة تحقق اكبر قدر من المنفعة لمستخدمي في هذه التقارير " .

و على رغم من عدم وجود مقياس أو مؤشر واحد متفق عليه بين الباحثين لقياس جودة التقارير المالية ، فمن الدراسات من لجأت لأسلوب الاستبانة لقياس جودة التقارير ، كما ان هناك دراسات اعتمدت المقاييس الكمية لقياس جودة التقارير المالية ، منها : (مقياس حسابات الاستحقاق الاختيارية ، طريقة الإيرادات الاختيارية ، طريقة جودة الاستحقاق رأسمال العامل ، طريقة جودة الاستحقاق ، طريقة جودة الارباح ، طريقة تذبذب العائد السوقي للسهم ، طريقة التحفظ المحاسبي ، طريقة خصائص جودة المعلومات) و يتوقف مدى استخدام المقاييس الكمية بشكل كبير على مدى المعلومات اللازمة لحساب قيمة المؤشر ، فمثلا هناك العديد من المؤشرات التي تعتمد على أسلوب الانحدار في تحديد قيمتها ، و هذا الأسلوب يحتاج الى سلسلة كبيرة من البيانات التاريخية لحسابها لا تقل عن (30) مفردة لكي يكون هناك دقة في حساب ، لذلك من الصعب قياس تلك المؤشرات في بيئة الاعمال في اقليم كردستان و حتى على مستوى العراق بسبب صعوبة الحصول على سلسلة زمنية على مدار (20) عاماً فأكثر بسبب أن عمر سوق الاوراق المالي لا يتجاوز (20) عاماً .

و يستعرض الباحثان في ادناه ثلاث طرق سيتم الأخذ بها لاحقاً في قياس جودة الارباح هي : (حسين و مصطفى ، 2019 : 64-66)

- طريقة خصائص جودة المعلومات المحاسبية :

تستخدم خاصيتي الملائمة و الموثوقية لتحديد جودة التقارير المالية ، فإذا توفرت هاتين الخاصيتين في المعلومات المحاسبية كانت المعلومات ذات جودة عالية يفضلها المستخدمين ، و يتم تقييم جودة التقارير من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها .

- طريقة جودة الأرباح :

يختلف مفهوم جودة الارباح باختلاف الجهة التي تستخدم التقارير المالية ، إذ يهتم المقرضون والدائنون بأن تكون للأرباح القدرة لتوليد النقد ، ويرى المدققون والمشرعون وواضعو المعايير لكي تتمتع الأرباح بالجودة العالية يجب أن يتم الإفصاح عنها بما يتلاءم مع المبادئ المحاسبية ، وعند ارتفاع صافي الدخل هذا لا يعني أن التدفق النقدي مرتفع لكن كلما يرتفع التدفق النقدي التشغيلي ترتفع جودة الأرباح بالشركة .

و يمكن قياس جودة الارباح باستخدام المعادلة الآتية : (النجار ، 2016 : 54)

$$\text{جودة الأرباح} = (\text{صافي الدخل من العمليات التشغيلية} - \text{صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية}) / \text{متوسط الموجودات.}$$

أن جودة الأرباح المحاسبية تعد مؤشر مناسب لتحقيق جودة التقارير المالية وطريقة مناسبة لقياسها ، حيث كلما اقتربت نسبة جودة الارباح من الواحد أو أكبر منه تدل على جودة التقارير المالية .

- طريقة التحفظ المحاسبي :

يقصد بالتحفظ المحاسبي هو حالة عدم التأكد التي تحيط بعملية إعداد القوائم المالية ، حيث ينعكس إلى الميل بالاعتراف المبكر بالعمليات غير الملائمة مع تدني قيمة صافي الدخل وصافي الموجودات ، وهناك عدة طرق لقياس التحفظ منها على أساس نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية للأسهم ، حيث سوف تكون النسبة أكبر من واحد إذا كان النظام المحاسبي يخفض من القيمة الدفترية مقارنة بالقيمة السوقية لذلك يعتبر مؤشر لزيادة التحفظ المحاسبي ، ومن ثم مؤشر لجودة التقارير المالية . ويمكن احتساب التحفظ المحاسبي كمؤشر لقياس جودة التقارير المالية من خلال اعتماد المعادلة الآتية :

$$\text{التحفظ المحاسبي} = (\text{القيمة السوقية للسهم} / \text{القيمة الدفترية}) / \text{متوسط الموجودات}$$

تعد طريقة التحفظ المحاسبي من الطرق المعتمدة لقياس جودة التقارير ، ويتضح من هذه الطريقة أنه كلما اقتربت نسبة التحفظ من الواحد أو أكبر منه تدل على جودة التقارير المالية .

2- دور لجان التدقيق في تحسين جودة التقارير المالية :

أن الهدف من تشكيل لجان التدقيق يضمن التأكد من وجود الضوابط التي تكفل جودة التقارير المالية وحماية المستثمرين ، حيث تزايدت وتعاظمت نداءات المنظمين والمهتمين بجودة التقارير المالية بضرورة وجود لجان تدقيق أكثر فعالية واستقلالية . إن مراقبة عملية إعداد التقارير المالية عن طريق لجان تدقيق فعالة ومستقلة تدعم موضوعية ومصداقية تلك التقارير على اعتبار أن الغرض الرئيسي للجنة التدقيق هو تحسين جودة التقارير المالية والوقاية من إعداد تقارير مالية مضللة (عبدالله ، 2016 : 165) . ولتحسين جودة التقارير المالية لابد من الاعتماد على لجنة التدقيق من خلال توافر خاصيتي الاستقلال والخبرة المالية أو المحاسبية لها وأن يكون حجمها مناسباً للقيام بالمهام المكلفة بها وأن تجتمع أربع مرات على الأقل خلال العام . وبالتالي تقوم لجنة التدقيق بالمساهمة في تحسين جودة التقارير المالية من خلال فاعلية خصائص هذه اللجنة وسيعمل توافر هذه الخصائص بالمستوي المناسب من الفاعلية على توفير القدرات الأساسية لدى اللجنة للقيام بمهامها على نحو كفاء وفعال . ولابد من التفاعل المستمر بين اللجنة ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية و المدقق الداخلي و المدقق الخارجي والهيئات التنظيمية (عبدالفتاح ، 2013 : 73) . وتعد لجان التدقيق أداة لتحقيق الرقابة على سلوك الإدارة في الشركات والحد من استغلال مواردها وتفعيل دور المدقق الخارجي في تدقيق حسابات الشركات وتعزيز الاستقلالية من خلال اضافة مهام تقنية ووضع خطوط انتقال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق للحد من قدرة الإدارة على المصادقة على معاملات تضر بمصلحة اصحاب المصالح في الشركة وتبادل المعلومات والأفكار بين اعضاء الفريق اثناء اداء عملية التدقيق لازالة اي شك بالتقارير المالية (الشرع، 2017 : 33).

ثالثاً : فجوة التوقعات في التدقيق و مساهمة لجان التدقيق في تضيقها :

1- فجوة التوقعات في التدقيق و أسباب التي ادت الى نشوءها :

استخدام مصطلح فجوة التوقعات من قبل (Liggio) سنة (1975) ، و قد عرفها "بأن عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للتدقيق كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ومستويات الأداء المهني كما يراها المدققين أنفسهم ، فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات" (الصباح ، 2015 : 20) . و عرف (porter) فجوة التوقعات "بأنها الفرق بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققين ، وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققين على أساس توقعات المجتمع المطلوبة منهم" (porter ، 1993 : 50) .

ان الاسباب التي ادت الى نشوء فجوة التوقعات سواء كانت فجوة معقولة أم فجوة اداء يمكن ان ترجع الى كلاً من القائمين على مهنة المحاسبة و التدقيق من جهة او مستخدمي التقارير المالية من جهة أخرى .

و يستعرض الباحثان في ادناه بشيئ من التفصيل هذه الاسباب :

أ. الأسباب الخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق :

- الشك في استقلال المدقق الخارجي :

ان أحد الأسباب الرئيسة التي أدت الى نشوء فجوة التوقعات شك مستخدمي القوائم المالية باستقلال المدقق الخارجي وحياده ، إذ إن استقلال المدقق الخارجي يولد الثقة لمستخدمي القوائم المالية فإذا اهتز ذلك الاستقلال إهتزت ثقة مستخدمي القوائم المالية بتلك القوائم التي تحمل تصديقه عليها والتي يستخدمونها في اتخاذ قراراتهم (يعقوب و آخرون ، 2011 : 329).

- عدم التحديد الواضح لدور المدقق الخارجي في المجتمع ومسؤولياته :

تنشأ الحاجة إلى خدمات التدقيق الخارجي بسبب التعارض في المصالح بين الإدارة من جهة ، ومختلف الأطراف ذات المصالح في الشركة خصوصاً المساهمين من جهة أخرى ، ففي ظل عدم تماثل المعلومات بين الطرفين . وهذا ما يتطلب من المدقق الاستقلالية ، الموضوعية ، والكفاءة المهنية ، وهي شروط أساسية من أجل أن تلعب مهنة التدقيق دوراً مؤثراً في المجتمع . إلا أن تلك الشروط غير كافية دون أن تحصل المهنة على اعتراف المجتمع المستمد من استفادة أطراف عديدة في المجتمع من خدمات المدققين ، ورضاهم عن جودة أداء تلك الخدمات ، وعدم رضا المجتمع عن عمل المدققين أو وجود فجوة التوقعات في التدقيق ينقص من اعتراف المجتمع بمهنة التدقيق ويقلل من شأنها (مزياني ، 2015 : 104) .

- انخفاض جودة الأداء المهني :

تسعى المهن بشكل عام الى تقديم خدماتها في أفضل صورة وبأقل تكلفة للحصول على رضا عملائها ، و من ثم فان جودة الخدمات الموداة تستلزم وضع معايير واجبة التطبيق للجودة ، الا ان ما يزيد من صعوبة الأمر بالنسبة لمهنة التدقيق هو صعوبة التحكم بالعنصر البشري الذي يتولى تقديم الخدمة و الاستفادة منها في آن واحد و عليه فان انخفاض جودة الاداء لمهنة التدقيق يترتب عنه عدم رضا المجتمع عن عمل المدقق الخارجي و زيادة فجوة التوقعات في التدقيق (يعقوب و آخرون، 2011 : 331) .

- نقص الكفاءة المهنية لدى المدققين :

تعتبر الكفاءة المهنية عن قدرة المدقق على تحديد الخلل في القوائم المالية ، وأية أعمال غير مشروعة ، وتحقيق بتوفر المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة و التدقيق ، وفي المجالات ذات العلاقة بعمل التدقيق ، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة و كذلك السلوك الذي يكتسبه المدقق في التعليم و التدريب الكافي . (مزياني ، 2015 : 105)

- قصور في التقارير المالية المنشورة :

إن عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقعها مستخدمي التقارير المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق وذلك على الرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالتدقيق مباشرة ، فقد أشد الجدل منذ منتصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف التقارير المالية وإلى من تعد أساساً تلك التقارير ، فهل تعد إلى المستثمرين طبقاً لفكرة أن الشركة مسؤولة أصلاً أمام هؤلاء المستثمرين ، أم أن هذه التقارير يجب أن يتم تطويرها بحيث تخدم المستثمرين والعاملين والموردين والعلاء طبقاً لفلسفة أن الشركة عبارة عن مجموعات من الأفراد يعملون معاً جميعاً لتحقيق أهداف بشكل أفضل ، أم تتطور التقارير المالية أكثر لتخدم المجتمع ككل باعتبار أن الشركة جزء من المجتمع ويجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن مدى مساهمة الشركة في المجتمع (جربوع ، 2004 : 382) .

- مدى مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية :

تمثل مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية إحدى الأسباب لنشوء فجوة التوقعات في التدقيق والتي تعد من أكثر الميادين إثارة للنقاش والجدل في التدقيق ، فمستخدمي المعلومات المالية يعتقدون بأن المدقق عليه أن يكتشف كل حالات الغش الهامة وكل التصرفات غير القانونية الأمر الذي يعتبر ليس هو الهدف الأساسي من عملية التدقيق . فوجود عنصر الخطأ والغش يرتبط بموضوع أهمية العنصر ومدى تأثيره على القرارات لمستخدمي المعلومات المالية فإذا كان العنصر هام ويؤثر على القرارات فيجب بذل العناية المهنية الكافية في اكتشافه (بربر ، 2014 : 73) .

ب. الأسباب الخاصة بالمستخدمين :

- قصور الوعي في المحاسبة والتدقيق لدى المستخدمين :

يوجد قصور في نشر الوعي عن المحاسبة والتدقيق لدى فئة جمهور المستخدمين إذ أن هذا القصور من شأنه أن يؤدي إلى عدم الإلمام والإدراك لماهية وأهداف التدقيق ، مما يولد المزيد من التوقعات المبالغ فيها نحو الأعمال المدركة والفعالية للمدقق مما يزيد من اتساع فجوة التوقعات في التدقيق . (مرهج ، 2017 : 12)

- التغير في توقعات المجتمع

إن التغير في توقعات وطلبات المجتمع من المدقق يتسم بالسرعة والديناميكية مما يؤدي لحدوث فاصل زمني كبير بين ظهور توقعات جديدة لمستخدمي القوائم المالية ، والاستجابة المهنية لها وهو الأمر الذي يساهم في اتساع فجوة التوقعات ، وفي ظل هذه التغيرات من الممكن أن يتم الحد من فجوة المعقولية وهذا نتيجة للإدراك المتزايد للمجتمع غير أنه قد يتم التوسع فيها كنتيجة لوجود توقعات جديدة . (بربر ، 2014 : 75)

وبالإضافة الى ما سبق، يرى الباحثان أن أحد أسباب الأساسية لنشوء فجوة التوقعات عدم رضا المجتمع عن حجم الأرباح المحققة والمتوقعة من الشركة ومدى استقرارها بين الفترات المتتالية. فكلما انخفضت أرباح الشركة كلما أدى ذلك الى زيادة فجوة التوقعات على التدقيق ، لانه من اهم توقعات المستثمرين الحصول على اكبر عوائد على اسهمهم .

2- مساهمة لجان التدقيق في تضيق فجوة التوقعات :

كان انهيار شركة إنرون وإفلاس شركة وورلدكوم، كامل الأثر وراء إقرار قانون (Sarbanes-Oxley)، الذي نص على زيادة متطلبات الإبلاغ المالي وفرض عقوبات صارمة على عدم الامتثال لها ، وزيادة مساءلة الموظفين الماليين الأكثر أهمية في الشركة والمسؤول الإداري الأكثر أهمية ومجلس إدارة الشركة و لجنة التدقيق التابعة لها و المدققين الخارجيين وذلك بهدف تضيق فجوة التوقعات (Lindberg, 2004 :4) . حيث تعمل لجنة التدقيق جنباً إلى جنب مع مدققي الشركة الداخليين والخارجيين . في الواقع ، يطلب قانون (Sarbanes-Oxley) من لجان التدقيق أن تكون هي المسؤولة عن توظيف، وتعيين ، والإشراف على المدققين ، وأن يرفع المدققون جميع السياسات والممارسات المحاسبية الحساسة في تقرير إلى لجنة التدقيق . إحدى المسؤوليات المنوطة باللجنة هي مراجعة مستقلة لأعمال مدراء الشركة نيابة عن مساهمي الشركة . إن هذه المراجعة هي اختبار لمدى استقامة الإدارة ، ولزيادة ثقة جمهور المستثمرين في مصداقية التقرير المالي . و لكي تقوم اللجنة بمسؤولياتها ، ينبغي أن يفهم أعضاؤها عملهم ، وأهداف اللجنة ، وأيضاً أن يتمكنوا من تحديد المخاطر ، وفهم إدارة المخاطرة والرقابة الداخلية (بول و مارشال ، 2009 : 289) .

كما أصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) الميثاق عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام (1988)، تسعة نشرات لمعايير التدقيق بهدف تضيق فجوة التوقعات في التدقيق . وقد اعترفت بعض تلك النشرات بصورة مباشرة بأهمية لجان التدقيق ، وهي نشرة معايير التدقيق رقم (60) التي تتطلب من المدققين التأكد من أن لجنة التدقيق قد أخطرت بدرجة كافية بالمخالفات والتصرفات غير القانونية الهامة التي تكتشف أثناء عملية التدقيق . (العلي، 2015 : 136).

ونشرة معايير التدقيق رقم (61) بخصوص الاتصال بلجنة التدقيق والتي تنظم العلاقة الموجودة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق بخصوص المعلومات الأخرى التي يتوجب على المدقق الخارجي إبلاغها إلى لجنة التدقيق وقد أدت هذه النشرة إلى توسيع نطاق مسؤولية المدقق الخارجي لضمان قيامه بإعطاء معلومات كافية للجنة التدقيق وذلك للقيام بوظائفها وواجباتها والالتزام بمسؤولياتها الإشرافية على عملية التقرير والإفصاح (محفوظ ، 2011 : 58) .

وفي عام (1996) اتفق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ولجنة الأوراق المالية (SEC) على تأسيس مجلس معايير الاستقلالية (ISB) وذلك بهدف حماية مستخدمي القوائم المالية ، وفي عام (1999) قام (ISB) بإصدار أول نشرة له بعنوان "مناقشة الاستقلالية مع لجنة التدقيق" تضمنت العديد من الموضوعات منها العلاقات الشخصية بين المدقق وإدارة الشركة محل التدقيق ومناقشة مفهوم الاستقلالية (الصباح ، 2015 : 48) .

نظراً لتأثيرات فجوة التوقعات على كل من مستخدمي القوائم المالية ومهنة التدقيق ، فإنه من الضروري العمل على تضيقها ، إن تضيق تلك الفجوة يعتمد على تصحيح التوقعات غير المعقولة لمستخدمي القوائم المالية ، وتلبية توقعاتهم المعقولة ، وذلك لانه من الصعب القضاء نهائياً على تلك الفجوة ، نظراً لطبيعتها ومكوناتها ، ولكن يمكن تضيقها إلى أدنى حد ممكن من خلال تحسين الاتصالات مع مستخدمي القوائم المالية و توسيع مسؤوليات المدقق الخارجي .

المبحث الثاني : الجانب العملي

أولاً / نبذة تعريفية عن شركة آسياسيل للاتصالات

تأسست شركة آسياسيل في سنة (1999) ، وبعدها تم تأسيس الشبكة في سنة (2000) ، بدأت الشركة بطرح خطوطها التجارية في الأسواق منذ (2001) وحازت على رخصة العمل في أنحاء العراق بدءاً من إقليم كردستان في السنة (2003) (الطائي و الذبحاوي ، 2016 : 152). وتأسست شركة آسياسيل للاتصالات كشركة محدودة في (2007/7/25) بموجب قرار مسجل الشركات في بغداد ذي العدد (02-6444) وبرأسمال قدره مليون دينار عراقي . حصلت الشركة بتاريخ (2007/8/30) على رخصة من هيئة الإعلام والاتصالات لمدة (15) سنة وبقيمة (1.25) مليار دولار أمريكي لنصب شبكة اتصالات في العراق لغرض تقديم خدمات الهواتف النقالة . تحولت الشركة من شركة محدودة إلى شركة مساهمة خاصة بتاريخ (2011/11/2) وبرأسمال قدره (270,012,000,000) دينار . حصلت الشركة على موافقة هيئة الأوراق المالية بتاريخ (2012/7/24) لأدراجها في سوق العراق للأوراق المالية كأول شركة اتصالات تدرج أسهمها في السوق . في بداية سنة (2015) تم إطلاق خدمات الجيل الثالث وبلغت أجور الترددات الإضافية بموجب ملحق الرخصة الخاصة بها (307) مليون دولار وتم زيادة رأسمال الشركة من الفائض المتراكم في (2015/7/8) ليصبح (310,000,000,000) دينار استناداً إلى أحكام المادة (55 / ثانياً من قانون الشركات) . تمارس الشركة نشاطها في مجال خدمة الاتصالات بشكل متميز وفق توجيهات الجهات المختصة في الدولة ووفق القوانين ذات العلاقة .

ثانياً / وصف آلية عمل لجان التدقيق في شركة آسياسيل

أ. نشأة لجنة التدقيق في شركة آسياسيل للاتصالات

شُكلت لجنة التدقيق في شركة آسياسيل عام (2011)، التزاماً من الشركة بمتطلبات مجموعة شركات أريد القطرية من جهة، و تنفيذاً لتوصيات المعهد الدولي للمدققين الداخليين من جهة أخرى. كما ينبغي الإشارة إلى أن السياقات المتبعة لمجموعة شركات أريد أوكلت إلى لجنة التدقيق و بشكل دائم الإشراف على إدارة المخاطر في الشركات التابعة للمجموعة و على هذا الأساس فإن لجنة التدقيق في شركة آسياسيل تسمى (لجنة التدقيق و إدارة المخاطر). و قد أتضح للباحث من خلال المقابلات الشخصية التي أجراها مع مسؤولي أقسام التدقيق و المالية في الشركة ان تشكيل لجنة التدقيق لم يتم في ضوء المادة (117) الفقرة (8) من قانون الشركات العراقية رقم (21) لسنة (1997) المعدل، كما تبين للباحث أيضاً ان متطلبات تشكيل لجنة التدقيق في شركة آسياسيل و المشار إليها آنفاً قد جعلت من اللجنة أكثر فعالية قياساً لضوابط تشكيلها بموجب قانون الشركات العراقي الذي لم يعط أي تفاصيل لكيفية تشكيل اللجنة.

تتكون لجنة التدقيق في شركة آسياسيل من ثلاثة أعضاء مستقلين تماماً عن الإدارة التنفيذية، و هم من أعضاء مجلس الإدارة و تم إختيار أحدهم كرئيس للجنة و يتمتع أحد اعضائها بخبرة مالية، الجدول التالي يوضح أسماء رئيس و أعضاء لجنة التدقيق في شركة آسياسيل.

الجدول رقم (1) لجنة التدقيق و إدارة المخاطر

اسم عضو مجلس الادارة	منصب العضو في اللجنة	نسبة المساهمة في رأسمال	خبرة العضو / شهادة
هيو محمد رؤوف	رئيس اللجنة	1.420641%
ناصر حمد ناصر آل ثاني	عضو	0.000004%
إيان غرانت فنتون	عضو	0.000022%	ذو خبرة مالية

المصدر / استناداً إلى البيانات المالية للشركة.

ب. الغرض من تشكيل لجنة التدقيق في شركة آسياسيل

يسهم تشكيل لجنة التدقيق في تحقيق جملة من الاغراض التي عادة ما تنتبثق من ميثاق عمل لجان التدقيق الذي يحدد مجال عمل و اختصاصات اللجنة، و من أهم هذه الاغراض:

- مراقبة جودة و سلامة بيئة الرقابة الداخلية و التدقيق الداخلي للشركة و منها الممارسات التشغيلية و المالية و المحاسبية و التوصية بالموافقة عليها من قبل مجلس الادارة.
- مساعدة مجلس الإدارة على القيام بمهامه الإشرافية و الرقابية لضمان الالتزام بالقوانين و الأنظمة و مدونة قواعد السلوك المهني.
- ضمان استقلالية و موضوعية عمليات التدقيق الداخلي و الخارجي و متابعة تقارير المدققين عن سير اعمال التدقيق.
- فتح قنوات اتصال بين الادارة التنفيذية و المدققين الداخليين و الخارجيين لضمان انسيابية اعمال التدقيق.
- مراجعة تقارير إدارة المخاطر و العمل على اخطار مجلس الادارة بكل ما يسترعي الانتباه و يستجدي اتخاذ قرار بشأنه.
- مناقشة و أقرار الكشوفات المالية الفصلية و السنوية و التوصية بالموافقة عليها من قبل مجلس الادارة.

ج. آلية عمل لجان التدقيق مع الأطراف ذات العلاقة :

- قسم التدقيق الداخلي و لجنة التدقيق في شركة آسياسيل :

إدارة التدقيق الداخلي تتبع إدارياً و مهنيّاً الى لجنة التدقيق و إدارة المخاطر و ذلك تماشياً مع معايير التدقيق المتعارف عليها و حفاظاً على إستقلالية و موضوعية التدقيق الداخلي. و ينظم "ميثاق لجنة التدقيق" الصادر عن المعهد الدولي للمدققين الداخليين (IIA) العلاقة بين إدارة التدقيق الداخلي و لجنة التدقيق اضافة الى علاقتها مع الأطراف الأخرى . و قد حدد ميثاق لجنة التدقيق مسؤولية اللجنة اتجاه التدقيق الداخلي على النحو الآتي :

- المراجعة و الموافقة على الميثاق و الخطط و الأنشطة و التوظيف و الهيكل التنظيمي للشركة .
- المراجعة و الموافقة على تعيين أو نقل أو إقالة موظفي التدقيق الداخلي و مكافآتهم .
- التأكد من عدم وجود قيود لا مبرر لها على عمل التدقيق الداخلي في الشركة ، فضلا عن حرية وصول التدقيق الداخلي إلى السجلات و الوثائق و الموظفين عند الاقتضاء من أجل أداء اللجنة للمهام الموكلة إليها .
- التأكد من التزام إدارة التدقيق الداخلي بمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي الصادرة عن معهد التدقيق الداخلي و غيرها من المعايير و الممارسات الفضلى المعمول بها .
- الاجتماع بانتظام و بشكل منفصل مع رئيس التدقيق الداخلي لمناقشة أية مسائل تعتقد اللجنة أو جهة التدقيق الداخلي وجوب مناقشتها على انفراد .
- التأكد من أن الإدارة تستجيب لتوصيات المدققين الداخليين و أن جميع المعلومات و البيانات و السجلات المطلوبة من المدققين الداخليين من أجل أداء واجباتهم الرسمية متاحة و تسلم إليهم من قبل الإدارة دون عوائق .

- التدقيق الخارجي و لجنة التدقيق في شركة آسياسيل :

في ضوء المقابلة الشخصية التي تمت مع السيد مراقب الحسابات في الشركة ، تبين ان تعيين مراقب الحسابات في الشركات المساهمة و منها شركة آسياسيل يتم من قبل الهيئة العامة في الشركة في اجتماعها السنوي وفقاً للمادة (102) سادساً من قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة (1997) المعدل ، حيث يتم ترشيح احد مراقبي الحسابات المجازين من قبل مجلس الادارة او المدير المفوض او احد المساهمين اثناء الاجتماع او قبله و يتم التصويت عليه من قبل الهيئة العامة و تجري هذه الحالة سنوياً اما بالتجديد او بالتغيير . و تعامل مراقب الحسابات مع أجهزة الرقابة و التدقيق الداخلي تعاون مستمد من خلال الاطلاع على تقاريرهم و اذا كانت للجان التدقيق تقارير فسوف تكون ايضا مصدرا للتعاون . و يمارس مراقب الحسابات عمله بالتعاون مع إدارة التدقيق الداخلي و أجهزة الرقابة الأخرى من خلال الاطلاع على تقاريرهم و ذلك في اطار التنسيق مع لجنة التدقيق .

ثالثاً / تقييم التقارير المالية لسنة (2019) الخاصة بشركة آسياسيل :

يتناول البحث في هذا القسم تقييم مستوى جودة التقارير المالية لشركة آسياسيل للاتصالات المساهمة الخاصة و التي أدرجت في سوق العراق للأوراق المالية عام (2012) و ذلك اعتماداً على التقرير السنوي و الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في (2019/12/31) ، من خلال استخدام منهج التحليل الوصفي و في ضوء المعادلات الرياضية الخاصة بتقييم جودة التقارير المالية .

و قد اعتمد الباحثان في تقييم جودة التقارير المالية ثلاث طرق أساسية وردت في بعض أدبيات الفكر المحاسبي ، و قد تناولها الباحثان بتصرف للوصول الى رأي بخصوص جودة هذه التقارير و على النحو الآتي :

- 1 : تقييم التقارير المالية لشركة آسياسيل من خلال التزام الشركة في تطبيق القوانين و التعليمات .
- 2 : تقييم التقارير المالية لشركة آسياسيل من خلال جودة المعلومات المالية .
- 3 : تقييم التقارير المالية لشركة آسياسيل من خلال جودة الارباح و التحفظ المحاسبي .

و لاجراء مثل هذا التقييم تم اقتراح مقياس يتكون من خمس درجات للجودة أقرب مايكون الى مقياس ليكرت الخماسي و على النحو الآتي :

جدول رقم (2)

1	2	3	4	5
منخفضة جدا	منخفضة	مقبولة	عالية	عالية جدا

المصدر / من اعداد الباحثان

1- تقييم التقارير المالية لشركة آسياسيل من خلال التزام الشركة في تطبيق القوانين و التعليمات الصادرة من الجهات المعنية :

يُعد التقرير السنوي لشركة آسياسيل تنفيذاً للبند (الثالث) من المادة (117) والمادة (134) من قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل وتعليمات هيئة الأوراق المالية رقم (8) الخاصة بافصاح الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية .

ولغرض معرفة درجة جودة التقارير المالية للشركة نتبع ما يلي:

في حالة تطبيق الشركة كل فقرات القانون أو التعليمات تعطى درجة جودة لهذه الخاصية بمقدار (5) درجة ، ومن ثم يتم لاحقا تخفيض درجة الجودة اعتمادا في عدد الفقرات التي لم تطبق من قبل الشركة وكما في الجدول الآتي :

جدول رقم (3) احتساب درجة جودة الخصائص وتطبيق القوانين و التعليمات

عدد الفقرات التي لم تطبق في الشركة	تخفيض درجة الجودة	درجة الجودة
0	0	5
0.5 – 1 (لا تطبق فقرة بالكامل)	1	4
2	2	3
3	3	2
4 او اكثر	4	1

المصدر / من اعداد الباحثان

أ. البند (الثالث) من المادة (117) من قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل :

جدول رقم (4)

القانون	تطبق	لا تطبق
وضع الحسابات الختامية للسنة السابقة خلال الأشهر الستة الأولى من كل سنة وإعداد تقرير شامل بشأنها وبناتج تنفيذ الخطة السنوية وتقديمها الى الهيئة العامة لمناقشتها والمصادقة عليها على ان تتضمن ما يأتي	√	
1- الميزانية العامة	√	
2- كشف حساب الارباح والخسائر	√	
3- اية بيانات اخرى تقررها الجهات المختصة	√	

المصدر / من اعداد الباحثان

يتضح من واقع استقراء نتائج الجدول أعلاه ان شركة آسياسيل ملتزمة تماماً بتطبيق البند (الثالث) من المادة (117) من قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل ، كما قامت الشركة بإرسال التقارير المالية لسنة (2019) الى سوق العراق للأوراق المالية لغرض الإفصاح عنها حسب كتاب الشركة ذي العدد (342) في (2020/5/4) . (ملحق رقم 2)

و قد عقدت الهيئة العامة للشركة اجتماعها بتاريخ (2020/7/12) لمناقشة ما تضمنه جدول الاعمال من فقرات أهمها كانت مناقشة تقرير مجلس الادارة ، تقرير مراقب الحسابات و الحسابات الختامية للسنة المالية المنتهية في (2019/12/31) و المصادقة عليها . (ملحق رقم 3).

ب. المادة (134) من قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل :
جدول رقم (5)

القانون	تطبق	لا تطبق	ملاحظة
يتضمن تقرير مجلس الادارة الحسابات الختامية في الشركة المساهمة وتقرير المدير المفوض في الشركات الاخرى و البيانات التفصيلية عن نشاط الشركة وبالاخص ما يأتي:			
اولا		√	تضمنت الفقرة السابعة عشر من تقرير مجلس الادارة إشارة لعقود الشركة التي ابرمتها بخصوص توريد الاجهزة و المعدات و المقاولات ، أما فيما يخص العقود المبرمة و التي فيما مصلحة لاعضاء مجلس الادارة والمدير المفوض فلم ترد فيها إشارة ضمن التقرير .
ثانيا	√		أشارت الفقرة خامساً فرع (2.2) من تقرير مجلس الادارة الى توزيع أرباح السنوات السابقة.
ثالثا	√		ورد ضمن الفقرة خامساً فرع (2.4) من تقرير مجلس الادارة .
رابعا	√		تضمنت الفقرة الثالثة عشر فرع (3 و 4) من تقرير مجلس الادارة تفاصيل المبالغ التي حصل عليها رئيس و اعضاء مجلس الادارة و المدير المفوض .
خامسا	√		وردت ضمن الفقرة خامساً فرع (2.3) و الفقرة تاسعاً من تقرير مجلس الادارة
المبالغ التي انفقت لأغراض الدعاية والسفر والضيافة والتبرعات مع بيان توضيحي		√	

يتبين في الجدول أعلاه و الخاص بتطبيق شركة آسياسيل لبنود المادة (134) من قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل ، ان الشركة قد التزمت بتنفيذ بنود المادة المذكورة كافة ما عدا ما يتعلق بالعقود المبرمة من قبل الشركة و التي فيها مصلحة لاعضاء مجلس الادارة والمدير المفوض .

ج . تعليمات هيئة الأوراق المالية رقم (8) الخاصة بإفصاح الشركات المدرجة :
جدول رقم (6)

التعليمات	تطبق	لا تطبق	ملاحظة
المادة (1) على كل شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية تزويد الهيئة بالتقرير السنوي خلال مدة لا تتجاوز (150) يوما من انتهاء سنتها المالية ونشره بوسائل الاعلام المتاحة بشرط أعداده وفقا للمعايير المحاسبية النافذة على أن تتضمن ما يلي :	✓		قامت الشركة باعداد حساباتها الختامية و تدقيقها ضمن المدة المحددة قانوناً ، و تم تزويد هيئة الأوراق بالتقرير السنوي بتاريخ (2020/5/4) و قد تم ذلك قبل المصادقة عليها من قبل الهيئة العامة ، مما يشكل خرقاً لقانون الشركات
أ تقرير مجلس الادارة والذي يجب أن يتضمن:			
اولا	✓		ذكر في الفقرة ثانياً من تقرير مجلس الادارة
• مقر الشركة الرئيسية وفروعها . • وصفاً لأنشطة الشركة الرئيسية	✓		ذكر ضمن الفقرة ثامناً من التقرير السنوي
ثانيا	✓		وردت ضمن الفقرة الثالثة عشر من تقرير مجلس الادارة
بيانا بأسماء أعضاء مجلس الادارة وأسماء ومناصب أشخاص الادارة العليا .	✓		
ثالثا	✓		ذكر ضمن الفقرة الثالثة عشر فرع (2) من تقرير مجلس الادارة
بيانا بأسماء كبار مالكي الاسهم المصدرة من قبل الشركة وعدد الاسهم المملوكة لكل منهم اذا كانت هذه الملكية تشكل ما نسبته (5%) فأكثر.	✓		
رابعا			لا توجد أي حماية أو امتيازات يمكن ان تتمتع بها الشركة او اي من منتجاتها
وصفاً لأية حماية حكومية أو امتيازات تتمتع بها الشركة أو أي من منتجاتها بموجب القوانين.			
خامسا			لا توجد مثل هذه القرارات للسنة (2019)
وصف لأي قرارات صادرة عن الحكومة أو المنظمات الدولية أو غيرها لها أثر مادي على عمل الشركة أو منتجاتها أو قدرتها			
سادسا	✓		لم يتضمن التقرير السنوي للشركة نموذج الهيكل التنظيمي .
الهيكل التنظيمي للشركة المدرجة وعدد موظفيها ومؤهلاتهم وبرامج التأهيل والتدريب لموظفي الشركة.	✓		
سابعا	✓		تضمنت الفقرة سابعا اشارة للأحداث الجوهرية في الشركة
وصفاً للمخاطر التي تتعرض لها الشركة ان وجدت	✓		

ذكرت ضمن الفقرة عاشراً من تقرير مجلس الإدارة	√	الانجازات التي حققتها الشركة مدعمة بالارقام ووصف للأحداث الهامة التي مرت على الشركة خلال السنة المالية.	ثامنا
ورد ضمن الفقرة الثامنة عشر من تقرير مجلس الإدارة	√	الأثر المالي لعمليات ذات طبيعة غير متكررة حدثت خلال السنة المالية ولا تدخل ضمن النشاط الرئيسي للشركة.	تاسعا
تضمنت الفقرة خامساً من التقرير السنوي شرحاً موجزاً لمؤشرات الاداء المالي	√	تحليلاً للمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها خلال السنة المالية	عاشراً
ذكرت ضمن الفقرة رابعاً من تقرير مجلس الإدارة	√	التطورات المستقبلية الهامة بما في ذلك أي توسعات أو مشروعات جديدة والخطوة المستقبلية للشركة لسنة قادمة.	احد عشر
أشارت الفقرة الثالثة عشر من التقرير السنوي الى عدد الاوراق المالية الخاصة باعضاء مجلس الإدارة و اشخاص الإدارة العليا .	√	بيان بعدد الاوراق المالية المصدرة من قبل الشركة والمملوكة من قبل أعضاء مجلس الإدارة وأشخاص الإدارة العليا .	اثنا عشر
ذكرت ضمن الفقرة الثالثة عشر فرع (3) ، (4) من تقرير مجلس الإدارة	√	المبالغ التي حصل عليها أعضاء مجلس الإدارة والمدير المفوض الحاليون منهم والسابقون كأجور ومكافآت نقدية او عينية خلال سنة التقرير.	ثلاثة عشر
وردت في الفقرة خامساً فرع (2.3) من تقرير مجلس الإدارة	√	المبالغ التي أنفقت لأغراض الدعاية والسفر والضيافة والتبرعات.	اربعة عشر
ذكر في الفقرة خامساً فرع (2.4) من تقرير مجلس الإدارة	√	رصيد الاحتياطي واستخدامه	خمس عشر
ضمن الفقرة خامساً من تقرير مجلس الإدارة	√	إقرار بعدم وجود أي أمور جوهرية قد تؤثر على استمرارية الشركة خلال السنة المالية التالية.	ستة عشر
ب البيانات المالية السنوية للشركة			
شركة اسيا سبيل تطبيق هذه البند بنفس الشكل الواردة في ملحق تعليمات رقم (8) افصاح شركات المدرجة (ملحق رقم 4)	√	البيانات المالية السنوية للشركة معدة وفق المعايير المحاسبية النافذة ومدققة من مراقب حسابات مستقل ومخول قانوناً في العراق تتضمن ارقام السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة . وتتضمن:	
(ملحق رقم 4)	√	الميزانية العامة	اولاً

ثانياً	حساب الأرباح والخسائر (حساب العمليات الجارية)	√	(ملحق رقم 4)
ثالثاً	كشف التدفق النقدي	√	(ملحق رقم 4)
رابعاً	الايضاحات المرفقة بالبيانات المالية	√	(ملحق رقم 4)
ج	تقرير مراقب الحسابات		
-	يجب ان تكون البيانات مدققة وفقاً لأدلة التدقيق النافذة في العراق وفي حالة المخالفة يرفض التقرير وتعتبر الحسابات غير مدققة	√	أشار تقرير مراقب الحسابات أن مسؤوليتهم عن ابداء الرأي الفني المحايد عن البيانات المقدمة اليهم كان وفقاً لأدلة و معايير التدقيق المتعارف عليها .
المادة (2)	على الشركة المدرجة الافصاح عن الذين يملكون (5%) او اكثر من اسهم الشركة واي تغيير يؤدي الى زيادة او انخفاض هذه المساهمة بمقدار نقطة واحدة فور وقوع الحدث.	√	تضمنت الفقرة الثالثة عشر فرع (2) من تقرير مجلس الادارة الاشارة الى التزام الشركة بمتطلبات هذه المادة
المادة (3)	اذا كانت الشركة المدرجة تمتلك أكثر من (5%) من رأسمال شركة أخرى فيجب اصدار البيانات المالية السنوية بشكل موحد إضافة الى البيانات الخاصة بالشركة مع مراعاة قانون الشركات.		شركة آسياسيل لا تمتلك حصة في رأسمال اي شركة أخرى
المادة (4)	على كل شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية أن تقدم بيانات مالية فصلية كل ثلاثة أشهر خلال مدة لا تزيد على (60) يوماً من انتهاء الفصل ويشترط أن تعد وفقاً للمعايير المحاسبية النافذة وتتضمن:	√	قدمت الشركة بيانات مالية فصلية و ضمت المدة المحددة ونشرت على الموقع الرسمي لهيئة الاوراق المالية العراقية و كالاتي : الفصل الاول بتاريخ 2019/5/29 الفصل الثاني بتاريخ 2019/8/27 الفصل الثالث بتاريخ 2019/11/28 (ملحق رقم 5)
أ	الميزانية العامة ، كما في نهاية الفصل الحالي وميزانية عامة مقارنة كما في نهاية السنة المالية السابقة لها.	√	شركة آسياسيل تطبق هذا البند على نفس الشكل الذي ورد في ملحق تعليمات رقم (8) افصاح الشركات المدرجة (ملحق رقم 4)
ب	حساب الارباح والخسائر ، للفصل الحالي وتراكميا للسنة المالية الحالية حتى تاريخه	√	شركة آسياسيل تطبق هذا البند على نفس الشكل الذي ورد في ملحق تعليمات رقم (8) (ملحق رقم 4)

			وحساب الارباح والخسائر للفصل المقابل له من السنة السابقة حتى تاريخه	
ج	✓	ملحق تعليمات رقم (8) افصاح الشركات المدرجة (ملحق رقم 4)	كشف التدفق النقدي ، تراكميا للسنة الحالية حتى تاريخه مع الفترة المقابلة له حتى تاريخه من السنة السابقة.	
د	✓	لا توجد ايضاحات مرفقة ضمن البيانات المالية الفصلية	الايضاحات المرفقة بالبيانات المالية.	

المصدر / من اعداد الباحثان

في ضوء نتائج الجدول أعلاه يتضح ان شركة آسياسيل للاتصالات ملتزمة بتطبيق تعليمات هيئة الاوراق المالية رقم (8) ، ماعدا ما يخص الفقرة (سادساً) من المادة (1) الخاصة بعرض الهيكل التنظيمي للشركة ضمن تقرير مجلس الادارة وكذلك الفقرة (د) من المادة (4) المتعلقة بالايضاحات المرفقة بالبيانات المالية الفصلية .

كما لابد من الاشارة الى ان هناك ثغرة في مجال الافصاح و المصادقة على الحسابات الختامية للشركة ، اذ ان البند (الرابع) من المادة (102) من قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل ، تشير الى وجوب مصادقة الهيئة العامة للشركة على تلك الحسابات قبيل الافصاح عنها في وسائل الاعلام ، بينما في شركة آسياسيل فقد تم الافصاح عن الحسابات الختامية بتاريخ (2020/5/4) ثم قامت الهيئة العامة للشركة بمناقشة الحسابات الختامية و المصادقة عليها بتاريخ (2020/7/12) . (ملحق رقم 2 ، 3).

جدول رقم (7) احتساب درجة جودة التقارير من خلال تطبيق القوانين و التعليمات

ت	قانون او تعليمات	عدد الفقرات غير المطبقة في الشركة	درجة الجودة
ا	البند (الثالث) من المادة (117) قانون شركات	0	5
ب	المادة (134) من قانون الشركات	1	4
ج	تعليمات هيئة الاوراق المالية رقم (8)	2	3
مجموع			12

المصدر / من اعداد الباحثان

درجة جودة التقارير من خلال تطبيق القوانين و التعليمات = $\frac{\text{مجموع درجة الجودة}}{\text{عدد القوانين}}$

$$= \frac{12}{3} = 4 \text{ درجة عالية}$$

2- تقييم التقارير من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها:

لغرض معرفة درجة الجودة لتقارير الشركة من خلال جودة المعلومات الواردة فيها نتبع ما يلي :

أ. عند توافر الخاصية في المعلومات المحاسبية نفترض ان درجة جودة التقارير المالية هي (5) درجة ونقوم لاحقا بتخفيض درجة الجودة اعتمادا على عدد المؤشرات السلبية الموجودة في الخاصية وكما في الجدول الآتي :

جدول رقم (8) احتساب درجة جودة التقارير من خلال جودة المعلومات المحاسبية

عدد المؤشرات السلبية	درجة التخفيض	درجة الجودة التقارير
0	0	5
1	1	4
2	2	3
3	3	2
4 أو أكثر	4	1

المصدر / من اعداد الباحثان

ب. أما فيما يخص خاصية الوقتية فسيتم اعتماد مقياس اخر غير المقياس الوارد في الفقرة (1) ، مقياس يقوم على عدد الايام التي تتجاوز من انتهاء السنة المالية لتقديم التقارير المالية للمستخدمين وادناه جدولاً يبين كيفية احتساب جودة هذه الخاصية للتقارير السنوية .

جدول رقم (9) احتساب درجة جودة خاصية الوقتية

عدد ايام تجاوز من انتهاء السنة المالية	درجة الجودة التقارير
90 يوم فأقل	5
91 يوم لغاية 110 يوم	4
111 يوم لغاية 130 يوم	3
131 يوم لغاية 150 يوم	2
150 يوم فأكثر	1

المصدر / من اعداد الباحثان

الخصائص النوعية الأساسية :

أ. الملائمة :

عند قراءة التقرير المالي لشركة اسياسيل لسنة (2019) يلاحظ توافر معلومات مالية ملائمة عن نتائج نشاط الشركة و اوضاعها المالية من خلال توافر سمات هذه الخاصية وكما مبين في ادناه:

- القدرة على التنبؤ بالمستقبل :

من خلال الاطلاع على التقرير السنوي للشركة يتضح بانه قد تضمن معظم المعلومات المفيدة للتنبؤ بالمستقبل المالي للشركة فقد تم عرض القوائم المالية لسنتين مالييتين متتاليتين وهذا يدل على توافر سمة القدرة التنبؤية و المقارنة .

ومن الامور التي بينتها الشركة والتي تزيد من توافر هذه السمة ما يلي:

- عرض توزيع الأرباح من سنة (2012) لغاية نهاية سنة (2019) .
- عرض التطورات الحاصلة على رأسمال المدفوع .
- اعد الشركة القوائم المالية الاساسية مع الايضاحات المرفقة للسنتين (2018) ، (2019) .
- اعداد الشركة مخطط الإيرادات الجارية و القيمة الدفترية للموجودات الثابتة من سنة (2017) الى سنة (2019) .

وبنفس الوقت هناك بعض المؤشرات السلبية التي تخفض من مستوى جودة هذه السمة وكما يلي:

- عدم قيام الشركة بتنظيم قائمة الارباح المحتجزة وعدم ادراج عائد السهم الواحد من الارباح.
- لم تتوفر معلومات عن اي تغيرات في سعر السهم و نسبة تداول اسهم الشركة .

مما ورد اعلاه يمكن تشخيص اثنين من المؤشرات السلبية الموجودة في خاصية القدرة على التنبؤ بالمستقبل .

- القدرة على التقييم الإرتدادي للتنبؤات المستقبلية :

من خلال الاطلاع على التقارير المالية للشركة اتضح بأن الشركة تقوم بعرض المعلومات المحاسبية على مدار السنة و بواقع ثلاثة فصول ، كما تم نشر القوائم المالية للفصل الاول بتاريخ (2019/5/29) و الفصل الثاني بتاريخ (2019/8/27) و الفصل الثالث بتاريخ (2019/11/28) و أخيراً نشرت القوائم المالية السنوية على اساس تراكمي للفصول الثلاثة من السنة ، وهي بذلك تساعد مستخدمي القوائم المالية والمستثمرين بالاعتماد عليها في متابعة القرارات الاقتصادية التي تم اتخاذها سابقا ومقارنة النتائج مع التغيرات الجديدة الظاهرة في القوائم المالية الفصلية للمساعدة في تصحيح القرارات السابقة او الاستمرار عليها .
مما ورد اعلاه يمكن القول انه لا توجد مؤشرات سلبية في خاصية القدرة على التقييم الإرتدادي للتنبؤات المستقبلية .

- الأهمية النسبية :

من خلال الاطلاع على التقرير المالي للشركة لسنة (2019) وجد بأن الشركة أخذت بأهمية النسبية في عرض البنود التي تؤثر في قرارات المستثمرين اذ بين مجلس الادارة في تقريره البيانات المالية و التشغيلية ، فقد أعدت الشركة القوائم المالية (قائمة المركز المالي، حساب الارباح والخسائر ، قائمة التدفقات النقدية، وارفقت بها اربعة عشر كشفاً تحليلياً) .

وبنفس الوقت هناك بعض المؤشرات السلبية التي تخفض من توافر هذه الخاصية وكما يلي:

- الشركة لم تعد قائمة الأرباح المحتجزة .
 - الشركة لم تعد المعلومات الخاصة بأسعار الاسهم و نسبة التغير فيها .
- مما ورد اعلاه يلاحظ وجود بعض المؤشرات السلبية في خاصية الأهمية النسبية .

ب. التمثيل الصادق :

أوضح مراقب الحسابات ان القوائم المالية تظهر المركز المالي للشركة و نتيجة نشاطها و تدفقاتها النقدية بصورة واضحة و عادلة من النواحي الجوهرية كافة . وهذا يدل على توافر هذه الخاصية ومن خلال السمات التالية:

- خاصية الاكتمال :

تضمن التقرير المالي للشركة معلومات محاسبية متكاملة و ضمن حدود المادية و الأهمية النسبية الواجب توفرها في كشف المركز المالي و نتيجة النشاط بحيث مثلت هذه الكشوفات الاحداث و الصفقات المالية تمثيلاً صادقاً ، و على الرغم من توفر خاصية

الاكتمال هذه ، الا أنه في نفس الوقت وجدت مؤشرات سلبية تخفض من توافر هذه الخاصية تمثلت بعدم الاشارة في التقرير المالي لأية معلومات عن الاحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي .

- خاصية الحياد :

من خلال قراءة التقرير المالي للشركة وجد بأن القوائم المالية أعدت ونظمت وفقا للقواعد المحاسبية الدولية والمحلية والتشريعات النافذة وانها منظمة طبقا لمتطلبات قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل وتعليمات هيئة الأوراق المالية رقم (8) الخاصة بافصاح الشركات المدرجة وان التقرير المالي للشركة قد نشر في (28) صفحة و قدم الكثير من المعلومات المالية وغير المالية ومنها الخطط المالية لسنة (2019) ونسب تنفيذها ، كما بين التقرير خسارة الشركة لدعاوى قضائية بقيمة (24.7) مليون دينار وهذا مؤشر سلبي في اداء الشركة الا انه يزيد من توافر خاصية الحيادية و يدل على جودها في المعلومات المحاسبية .

وبنفس الوقت هناك مؤشرات سلبية تضعف من خاصية الحيادية وهذه المؤشرات هي :

- أشارت الفقرة السابعة عشر من تقرير مجلس الادارة الى العقود التي أبرمتها الشركة مع الغير ، أما فيما يخص الافصاح عن المصالح الشخصية لاعضاء مجلس الادارة و المدير المفوض في هذه العقود حسب المادة (134) من قانون الشركات فلم يرد لها ذكر عند توقيع الشركة لهذه العقود .
- و مما ورد اعلاه يلاحظ وجود مؤشر سلبي واحد في خاصية الحيادية .

- خاصية الخلو من الاخطاء :

اشار مراقب الحسابات في تقريره بانه قد اجري التدقيق وفقا للتشريعات النافذة ومعايير التدقيق الدولية والتي تتطلب التخطيط وتنفيذ اعمال التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الاخطاء الجوهرية ولم يشير في تقريره الى وجود أي خطأ جوهري ، وهذا يدل على توافر خاصية الخلو من الخطأ .

و في ضوء ما تقدم فلا توجد مؤشرات سلبية في خاصية الخلو من الاخطاء .

الخصائص النوعية الدائمة :

أ. قابلية المقارنة :

من خلال الاطلاع على القوائم المالية للشركة يتضح بأن طريقة العرض تتضمن سنتين ماليتين متتاليتين (2018 ، 2019) وهذا يساعد في اجراء المقارنات بين المعلومات المحاسبية المعروضة بين السنتين اعلاه وحسب البنود التي نحتاجها . فضلا عن عرضه ما يلي :

- المركز المالي للشركة للسنتين (2018 ، 2019) ونسبة النمو .
- عرض جداول يبين فيها عدة حسابات للسنتين (2018 ، 2019) مبينا فيها نسبة النمو .
- وفيما يخص السياسات المحاسبية فقد اعتمدت الشركة نفس السياسات لسنة (2018) فهي تتبع أساس الاستحقاق في اعداد البيانات المالية وفقا للنظام المحاسبي الموحد و استخدام مبدأ الكلفة التاريخية في تثبيت قيم الموجودات الثابتة المشتراة وهذا يعزز قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة من سنة الى اخرى ومع الشركات الاخرى ذات النشاط المماثل.

وبنفس الوقت هناك مؤشرات سلبية تضعف من خاصية قابلية المقارنة وهذه المؤشرات هي :

- لم أجد جدول يبين التطورات الحاصلة في راس المال من سنة (2012 لغاية 2019) .
- كشف مقارنة حقوق الملكية من سنة (2018) لغاية (2019) .

مما ورد اعلاه يلاحظ وجود (2) من المؤشرات السلبية الموجودة في خاصية قابلية المقارنة .

ب. قابلية التحقق:

أوضح مجلس الإدارة في تقريره بان الشركة تعتمد على المبادئ والمعايير الدولية والمحلية ووفق اسس النظام المحاسبي الموحد وبموجب الاصول والاعراف السائدة في شركات المساهمة في مسك الحسابات وتبويب واعداد القوائم المالية وفقا لأحكام قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل وتعليمات هيئة الأوراق المالية رقم (8) الخاصة بافصاح الشركات المدرجة . و اشار مراقب الحسابات في تقريره بأنه أجرى التدقيق وفقا للتشريعات النافذة ومعايير التدقيق الدولية والتي تتطلب التخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الاخطاء الجوهرية وان القوائم المالية اعدت بمقتضى احكام قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل .

و مما ورد اعلاه فلا توجد مؤشرات سلبية في خاصية قابلية التحقق.

ج. قابلية الفهم :

بيّن مراقب الحسابات بأن القوائم المالية اعدت بمقتضى احكام قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل .وبين مجلس الادارة بان الشركة تعتمد المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية والمحلية ووفق اسس النظام المحاسبي الموحد وبموجب الاصول والاعراف السائدة في شركات المساهمة في مسك الحسابات وتبويب واعداد المعلومات المحاسبية ووفقا لأحكام قانون الشركات رقم (21) السنة (1997) المعدل وتعليمات هيئة الأوراق المالية رقم (8) الخاصة بافصاح الشركات المدرجة وهذا يدل في توافر خاصية قابلية الفهم.

وبنفس الوقت هناك بعض المؤشرات السلبية التي تخفض من توافر هذه الخاصية وكما مبين ادناه .

- لم أجد استخدام الوسائل التوضيحية مثل الرسوم البيانية والمخططات التوضيحية خاصة بسعر السهم و التغيرات في سعر و نسبة التداول .
- و مما ورد اعلاه يلاحظ وجود مؤشر سلبي واحد في خاصية قابلية الفهم .

د. التوقيت المناسب :

أكد تقرير مراقب الحسابات في (2020/3/8) ان الشركة ملتزمة بتطبيق هذه الخاصية ، الا أن ما يجب الاشارة اليه ان الشركة ارسلت تقريرها المالي الى هيئة الاوراق المالية بتاريخ (2020/5/4) و تم استدعاء المساهمين لحضور اجتماع الهيئة العامة للمصادقة على التقرير بتاريخ (2020/7/12) ، و من ثم فليس هناك ما يبرر التأخير لكل هذه الفترة الى تعد مخالفة لتعليمات دائرة الافصاح في هيئة الاوراق المالية والتي حددت فترة (150) يوم بعد تاريخ نهاية السنة المالية كحد أقصى لتقديم التقارير المالية ، هذا الى جانب ان هذا التأخير يضر بمصالح المستثمرين الذين عليهم الانتظار لحين صدور التقارير المالية السنوية مصدقة من قبل مراقب الحسابات ، على الرغم من قيام الشركة بعرض تقارير مالية مرحلية (فصلية) خلال السنة المالية (2019) . (ملحق رقم 2 ، 3)

مما ورد اعلاه واعتمادا على جدول رقم (9) سيتم احتساب درجة جودة التقارير لخاصية التوقيت المناسب على النحو الآتي :

جدول رقم (10) احتساب درجة جودة التقارير لخاصية التوقيت المناسب

تاريخ تقديم تقارير المالية لسنة المنتهية في (2019/12/31)	عدد ايام تجاوز من انتهاء السنة المالية	درجة الجودة
2020/5/4	124 يوم	3

المصدر / من اعداد الباحثان

يلاحظ ان درجة جودة التقارير كانت بواقع (3) درجة .

و اعتماداً على جدول (8) سيتم احتساب درجة جودة التقارير فيما يتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و ذلك حسب درجة تقييم خاصية التوقيت المناسب الواردة بالجدول رقم (9) .

جدول رقم (11)

ت	الخاصية	عدد المؤشرات السلبية	درجة جودة التقارير
•	<u>الخصائص الأساسية</u>		
1	<u>الملائمة</u>		
أ	القدرة على التنبؤ بالمستقبل	2	3
ب	القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة	0	5
ج	الأهمية النسبية	2	3
2	<u>التمثيل الصادق</u>		
أ	خاصية كاملة	1	4
ب	خاصية الحياد	1	4
ج	خاصية خلو من الأخطاء	0	5
•	<u>الخصائص الداعمة</u>		
1	قابلية للمقارنة	2	3
2	قابلية للتحقق	0	5
3	قابلية للفهم	1	4
4	التوقيت المناسب	-	3
المجموع			39

المصدر / من اعداد الباحثان

احتساب جودة التقارير حسب جودة المعلومات = $\frac{\text{مجموع درجة الجودة}}{\text{عدد الخصائص}}$

$$3.9 = \frac{39}{10} = \text{درجة مقبولة}$$

3- تقييم التقارير من خلال جودة الارباح و التحفظ المحاسبي :

لغرض معرفة درجة الجودة لتقارير الشركة من خلال جودة الارباح و التحفظ المحاسبي نتبع ما يلي :

- تحديد درجة الجودة اعتماداً على الجدول الآتي :

جدول رقم (12) احتساب درجة جودة التقارير المالية من خلال جودة الارباح و التحفظ المحاسبي

نسبة جودة الارباح و التحفظ المحاسبي	درجة الجودة
1 أو أكثر	5
0.99 – 0.5	4
0.49 - 0.1	3
0	2
(-) ناقص	1

المصدر / من اعداد الباحثان

أ- طريقة جودة الارباح :

تطبيق معادلة جودة الأرباح و كالاتي :

جودة الأرباح = (صافي الدخل من العمليات التشغيلية – صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية) / متوسط الموجودات.

- احتساب المتغيرات الواردة في معادلة جودة الارباح لتحديد درجة الجودة و كالاتي :

جدول رقم (13) احتساب اقيام متغيرات معادلة جودة الارباح لسنة (2019)

صافي الدخل من العمليات التشغيلية (مليون)	صافي التدفق النقدي من العمليات التشغيلية (مليون)	متوسط الموجودات (مليون) (موجودات 2018+موجودات 2019) / 2	نسبة جودة الارباح	درجة الجودة
165,784	116,676	2,964,657	0.0165	3

المصدر / من اعداد الباحثان

جودة الأرباح = $\frac{165,784 - 116,676}{2,964,657} = 0.0165$

يلاحظ ان درجة جودة التقارير المالية من خلال جودة الارباح = 3 مقبولة

ب- طريقة التحفظ المحاسبي :

بسبب عدم افصاح شركة آسياسيل عن معلومات كافية حول القيمة السوقية و القيمة الدفترية للسهم في التقارير المالية للسنة (2019)، فقد تم الاعتماد على البيانات المالية المنشورة في دليل الشركات من قبل سوق العراق للاوراق المالية. (ملحق رقم 6)

● احتساب قيمة التحفظ المحاسبي حسب المعادلة الآتية :

التحفظ المحاسبي = (القيمة السوقية للسهم / القيمة الدفترية) / متوسط الموجودات

• احتساب المتغيرات في المعادلة اعلاه و كالآتي :

جدول رقم (14) احتساب اقيام متغيرات معادلة تحفظ المحاسبي لسنة (2019)

القيمة السوقية للسهم (مليون)	القيمة الدفترية (دينار)	متوسط الموجودات (موجودات 2018+موجودات 2019) / 2	نسبة تحفظ المحاسبي	درجة الجودة
2,681,500	4.427	2,964,657	0.204	3

المصدر / من اعداد الباحثان

• ايجاد درجة جودة التقارير المالية للسنة (2019) من خلال تطبيق معادلة التحفظ المحاسبي و على النحو الآتي :

$$\text{التحفظ المحاسبي} = (2,681,500 / 4.427) - 2,964,657 \leftarrow \text{التحفظ المحاسبي} = 0.204$$

يلاحظ ان درجة جودة التقارير المالية من خلال التحفظ المحاسبي = 3 مقبولة

و للوقوف على درجة جودة التقارير المالية لشركة آسياسيل للسنة (2019) في ضوء الطرق الثلاثة السابقة ، تم تجميع نتائج هذه الطرق و على النحو الآتي :

جدول رقم (15)

ت	طرق تقييم جودة التقارير المالية	درجة الجودة التقارير
1	تقييم التقارير من خلال التزام الشركة في تطبيق القوانين و التعليمات	4
2	تقييم التقارير من خلال جودة المعلومات المالية الواردة بها	3.9
3	تقييم التقارير من خلال جودة الارباح	3
4	تقييم التقارير من خلال تحفظ المحاسبي	3
مجموع		13.9

المصدر / من اعداد الباحثان

$$\text{درجة جودة التقارير المالية} = \frac{\text{مجموع درجة الجودة}}{\text{عدد طرق}} = \frac{13.9}{4} = 3.47 \text{ درجة مقبولة}$$

تشير النتائج النهائية الواردة بالجدول اعلاه الى أن جودة التقارير المالية في سنة (2019) لشركة آسياسيل كانت بدرجة (3.47) بمعنى درجة مقبولة من الجودة ، و يعزى سبب انخفاض الدرجة الكلية للجودة الى انخفاض درجة تقييم جودة التقارير من خلال التحفظ المحاسبي و كذلك من خلال جودة الارباح الى درجة (3) فقد أثر ذلك سلباً على النتيجة النهائية لدرجة تقييم جودة التقارير المالية ، ان الآثار السلبية هذه ناجمة عن تذبذب أسعار الاسهم لشركة آسياسيل للسنوات (2013- 2019) ، اذ كانت قيمة السهم في بداية التداول عام (2013) تقترب من (22) دينار أما في سنة (2019) فأًن سعر السهم كان (8) دينار .

وبالمقارنة مع نتائج الطريقتين الاولى و الثانية الخاصة بتقييم جودة التقارير المالية يلاحظ ان طريقة تطبيق القوانين و التعليمات قد حققت نتيجة (4) بينما حققت طريقة خصائص المعلومات بنتيجة (3.9) مما يعني ان دورها كان ايجابياً و ادى الى ارتفاع درجة تقييم الجودة ، و يرجع ذلك الى دور لجنة التدقيق و إدارة المخاطر التي كانت تتابع باستمرار تطبيق الشركة للقوانين و التعليمات و السياسات المحاسبية ، هذا اضافة الى دور اللجنة في متابعة أعمال التدقيق الداخلي و الخارجي و التنسيق بينها و كذلك دورها في مراجعة القوائم المالية للشركة و التوصية بالمصادقة عليها .

رابعاً / تقييم مستوى فجوة التوقعات في التدقيق لشركة آسياسيل

يهدف هذا القسم الى تقييم مستوى فجوة التوقعات في التدقيق لشركة آسياسيل للاتصالات المساهمة الخاصة . و ذلك من خلال الاستعانة بأداة الدراسة الإحصائية المتمثلة في الاستبانة الإلكترونية المكونة من محورين ، إضافة إلى الوسيلة المستخدمة في معالجة المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبانة و المتمثلة في برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) . وبناء على طبيعة الدراسة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد على أرض الواقع ، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً و يعبر عنها تعبير كميّاً و كميّاً . نظراً لطبيعة الموضوع فأن مجتمع الدراسة عبارة عن عينة من مساهمي شركة آسياسيل ، حيث تم ارسال (50) إستبانة الكترونية الى المساهمين من خلال الشركة و تم استرداد (40) إستبانة .

وتم إعداد الاستبانة و عرضها على المشرف لتعديلها ، ثم عرضت على مجموعة من الاساتذة المختصين و بعد الأخذ بملاحظاتهم ، توصل الباحثان الى اعداد الاستبانة بشكلها النهائي و وزعت على أفراد عينة البحث ، حيث تتكون الاستبانة من ستة أسئلة موزعة على محورين هي :

المحور الاول : تحديد مستوى فجوة توقعات التدقيق و يتكون من ثلاث فقرات .

المحور الثاني : تحديد نوع فجوة توقعات التدقيق و يتكون من ثلاث فقرات .

ولابد من الإشارة الى ان هذه الاستبانة هي استبانة جزئية تم إعدادها لتقييم مستوى فجوة توقعات التدقيق في شركة آسياسيل و تحديد نوعها فقط، و ذلك فهي معنية بتحقيق جزء من أهداف البحث ، و من ثم فهي لا تتضمن جميع تفاصيل و متطلبات إعداد الاستبانة، كما انها لم تتضمن المعلومات العامة و الشخصية لمساهمي الشركة ، نظراً لعدم الحاجة الى هذه المعلومات وكذلك لصعوبة الحصول على هذه المعلومات دفعاً بسرية مثل هذه المعلومات .
و قد أعتمد مقياس ليكرت الخماسي في ترميز و تقييم أجابات أفراد عينة البحث في المحورين الاول و الثاني ، وكما هو مبين في الجدول الآتي :

جدول رقم (16) مقياس ليكرت الخماسي

تصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

و بعد حصر الاستبيانات الصالحة للتحليل ، تم معالجة البيانات عن طريق تحليل الإجابات المستلمة بالاستعانة ببرنامج (SPSS) و ذلك لتحديد الوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمختلف عبارات الاستبيان و الجدول الآتي يوضح المتوسطات الحسابية و مجالاتها وفق مقياس ليكرت الخماسي :

الجدول (17) المتوسطات وفق مقياس ليكرت

العبارة	درجة السلم	المجال	المعدل النسبي من - الى
موافق بشدة	5	4.20 – 5	84% 100%
موافق	4	3.40 – 4.19	68% 83.8%
محايد	3	2.60 – 3.39	52% 67.8%
غير موافق	2	1.80 – 2.59	36% 51.8%

غير موافق بشدة	1	1.79 – 1	%20	%35.8
----------------	---	----------	-----	-------

و قد تم إعداد هذا الجدول كما يلي :

المدى = (الحد الأكبر – الحد الأدنى) = $5 - 1 = 4$

عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت)

طول الفئة = (المدى ÷ أكبر قيمة في المقياس) = $(5 ÷ 4) = 0.8$

وتم استخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإيجاد الفروق بين متوسطات المحاور وتحليل فقرات الاستبانة ، ويتم تفسير الاستجابات في ضوء الوسط الحسابي بحيث تكون الفقرة إيجابية أي بمعنى (أن أفراد العينة يوافقون على محتواها) إذا كان الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي الذي يساوي (3) , وتكون الفقرات سلبية بمعنى (أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها) إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي الذي يساوي (3) , ومن هذا المنطلق سيتم عرض و تحليل المعلومات الخاصة بمحاور البحث على النحو الآتي :

1- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بفقرات المحور الأول (تحديد مستوى فجوة توقعات التدقيق في شركة آسياسيل)

يوضح الجدول (18) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية و المعدل النسبي ومستوى الدلالة لاستجابات أفراد عينة البحث عن الفقرات الخاصة بمحور تحديد مستوى فجوة توقعات التدقيق في شركة آسياسيل وعلى النحو الآتي :

الجدول (18)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية و المعدل النسبي لفقرات محور مستوى فجوة توقعات التدقيق في شركة آسياسيل

المعدل النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مستوى ليكرت										الفقرات
			غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.72	0.955	3.6	2.5	1	10	4	27.5	11	45	18	15	6	X1
0.68	0.955	3.4	2.5	1	15	6	32.5	13	40	16	10	4	X2
0.66	0.966	3.3	2.5	1	17.5	7	37.5	15	32.5	13	10	4	X3
0.68	0.958	3.43	2.5	3	14.14	17	32.5	39	39.2	47	11.66	14	المجموع

المصدر / من اعداد الباحثان استناداً لمخرجات برنامج (spss)

يتضمن الجدول (18) نتائج إجابات أفراد عينة البحث عن الفقرات الخاصة بالمحور الأول (مستوى فجوة توقعات التدقيق في شركة آسياسيل) . و قد كانت نتائج التحليل الذي توصل إليه الباحثان على النحو الآتي :

الفقرة الأولى (X1): يقوم المدقق الخارجي بأداء مهامه بمهنية و بشكل مستقل دون اي اعتبار للمصلحة الشخصية . يتضح من الجدول أعلاه أن (15%) من مساهمي الشركة يوافقون بشدة على محتوى الفقرة المتضمن قيام المدقق الخارجي بأداء مهامه بمهنية واستقلالية دون اي اعتبار للمصالح الشخصية ، كما ان (45%) من افراد عينة البحث موافقون ايضا على محتوى الفقرة ، في حين كان (27.5%) منهم محايدون ، و (10%) غير موافقون ، و أخيراً فإن (2.5%) من افراد عينة البحث غير موافقون بشدة ، و قد بلغ الوسط الحسابي (3.6)، وهو أكبر من الوسط الحسابي الفرضي للمقياس البالغ (3)، مما يدل على أن أفراد عينة البحث يوافقون بدرجة إيجابية على ان المدقق الخارجي يمارس عمله بمهنية و بشكل مستقل دون اعتبارات لمصالح شخصية .

الفقرة الثانية (X2): تقرير المدقق الخارجي يعرض الواقع الفعلي للقوائم المالية بدون أي اعتبار لرغبات إدارة الشركة. في ضوء نتائج الجدول رقم (18) إن (10%) من مساهمي الشركة يوافقون بشدة على ان تقرير المدقق الخارجي يعرض الواقع الفعلي للقوائم المالية بدون أي اعتبار لرغبات إدارة الشركة ، و (40%) منهم موافقون ، بينما (32.5%) محايدون ، و (15%) غير موافقون ، (2.5%) غير موافقون بشدة ، و قد بلغ الوسط الحسابي (3.4)، وهذا أكبر من الوسط الفرضي للمقياس (3)، مما يدل على أن أجابات أفراد عينة البحث كانت بالاتجاه الإيجابي لمحتوى الفقرة و انهم على قناعة بان تقرير المدقق الخارجي يعكس الواقع الفعلي للقوائم المالية دون مراعاة لرغبات إدارة الشركة .

الفقرة الثالثة (X3): تتميز الكشوفات المالية الختامية لشركة اسياسيل بدرجة عالية من الجودة لكونها معدة وفقاً للقوانين و التعليمات النافذة.

يلاحظ من الجدول أعلاه ان (10%) من مساهمي الشركة يوافقون بشدة على أن الكشوفات المالية الختامية لشركة اسياسيل تتميز بدرجة عالية من الجودة ، و (32.5%) منهم موافقون ، بينما (37.5%) محايدون ، و (17.5%) غير موافقون ، (2.5%) غير موافقون بشدة . و قد بلغ الوسط الحسابي (3.3)، وهذا أكبر من الوسط الفرضي للمقياس (3)، مما يدل على أن أفراد عينة البحث يوافقون بدرجة إيجابية على أن الشركة ملتزمة بتطبيق القوانين و التعليمات الخاصة باعداد القوائم المالية . يتبين لنا من الجدول رقم (18) أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول يساوي (3.43) ، وهذا أكبر من الوسط الفرضي للمقياس (3) ، اذ بلغ المعدل النسبي (68%) و هو أكبر من المعدل النسبي المحايد (60%) ، و هذا يشير إلى أن إجابات افراد عينة البحث على هذه الفقرات تسير في الاتجاه الايجابي اي موافقتهم على ما وردة في محتوى الفقرات ، أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.95-0.96) وهذا يشير إلى تجانس اجابات المساهمين ، و بصفة عامة يمكن القول و في ضوء البيانات الواردة في الجدول (22)، ان (68%) من مساهمي الشركة متفقين على ان المدقق الخارجي كان يؤدي مهامه بمهنية و بشكل مستقل دون اي اعتبارات لرغبة إدارة الشركة و ان التقارير المالية تعرض الواقع الفعلي المالي للشركة ، و بالمقابل فان (32%) من مساهمي الشركة غير مقتنعين بدور مراقب الحسابات ، و هذا يشير الى وجود فجوة توقعات التدقيق في الشركة .

2- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بفقرات المحور الثاني (تحديد نوع فجوة التوقعات في التدقيق)

يوضح الجدول (19) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية و المعدل النسبي ومستوى الدلالة لاستجابات أفراد عينة البحث عن الفقرات الخاصة بمحور تحديد نوع فجوة التوقعات في التدقيق وعلى النحو الآتي :

الجدول (19)

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية و المعدل النسبي لفقرات محور تحديد نوع فجوة توقعات التدقيق في شركة آسياسيل

المعدل النسبي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	مستوى ليكرت										الفقرات
			غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		
			%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
0.525	0.8378	2.625	5	2	45	18	32.5	13	17.5	7	0	0	X4
0.575	0.8825	2.875	0	0	40	16	37.5	15	17.5	7	5	2	X5
0.615	0.8883	3.075	5	2	15	6	52.5	21	22.5	9	5	2	X6
0.57	0.869	2.858	3.33	4	33.3	40	40.8	49	19.16	23	3.33	4	المجموع

المصدر / من اعداد الباحثان استناداً لمخرجات برنامج (spss)

يتضمن الجدول (19) نتائج إجابات أفراد عينة البحث عن الفقرات الخاصة بالمحور الثاني (تحديد نوع فجوة توقعات التدقيق في شركة آسياسيل) . وفيما يلي نتائج تحليل فقرات المحور الثاني التي توصل إليها الباحثان :

الفقرة الرابعة (X4): يمتلك غالبية مساهمي الشركة الخبرة المالية الكافية لقراءة التقارير و القوائم المالية و تفهم محتوياتها بسهولة. من الجدول أعلاه فإن (17.5%) من مساهمي الشركة يعتقدون بان غالبية المساهمين يمتلكون الخبرة المالية الكافية لقراءة التقارير و القوائم المالية و تفهم محتوياتها بسهولة ، و (32.5%) منهم محايدون ، بينما (45%) غير موافقون ، و (5%) غير موافقون بشدة ، و يبلغ الوسط الحسابي (2.625)، وهذا أقل من الوسط الفرضي للمقياس (3)، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة البحث نحو هذه الفقرة تسير في الاتجاه السلبي اي عدم الموافقة على امتلاك غالبية مساهمي الشركة للخبرة المالية التي تؤهلهم لقراءة و تفهم محتويات التقارير المالية .

الفقرة الخامسة (X5): في حالة عدم معرفتك بمحتويات التقارير و الحسابات الختامية للشركة تتم الاستعانة بمحلل مالي او اي شخص متخصص لتوضيح هذه المحتويات .

يتضح من الجدول رقم (19) ، إن (5%) من مساهمي الشركة يوافقون بشدة على أنه في حالة عدم الالمام بمحتويات التقارير و الحسابات الختامية للشركة يتم الاستعانة بالمحلل المالي او شخص متخصص لتوضيح هذه المحتويات ، و (17.5%) منهم موافقون ، بينما (37.5%) محايدون ، و (40%) غير موافقون ، و يبلغ الوسط الحسابي (2.875)، وهذا أقل من الوسط الفرضي للمقياس (3) ، مما يدل على أن إجابات أفراد عينة البحث نحو هذه الفقرة تسير في الاتجاه السلبي اي عدم الموافقة على محتوى هذه الفقرة .

الفقرة السادسة (X6): مسؤولية منع الأخطاء او الاختلاس و الغش تقع على عاتق الادارة و ليس المدقق الخارجي . يتبين في الجدول رقم (19) ، إن (5%) من مساهمي الشركة يوافقون بشدة على ان مسؤولية منع الأخطاء او الاختلاس و الغش تقع على عاتق الادارة و ليس المدقق الخارجي ، و (22.5%) منهم موافقون ، بينما (52.5%) محايدون ، و (15%) غير موافقون ، و (5%) غير موافقون بشدة ، و يبلغ الوسط الحسابي (3.075)، وهذا أكبر من الوسط الفرضي للمقياس (3)، مما يدل على أن أفراد عينة البحث يوافقون بدرجة إيجابية على مسؤولية ادارة الشركة في منع حالات الغش و الاختلاس و تحمل نتائجها .

يتبين في الجدول رقم (19) ، أن الوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني يساوي (2.858) وهذا أقل من الوسط الفرضي للمقياس (3) ، اذ بلغ المعدل النسبي (57%) و هو أقل من المعدل النسبي المحايد (60%) ، وهذا يشير إلى أن إجابات المساهمين في شركة آسياسيل نحو هذه العبارات تسير في الاتجاه السلبي اي عدم الموافقة على بعض فقرات المحور ، أما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (0.83- 0.88) وهذا يشير إلى تجانس اجابات المساهمين . و عليه يمكن القول ان مساهمي شركة آسياسيل ينقصهم الالمام الكافي بفهم محتويات التقارير المالية وكيفية تحليلها والاستفادة منها في متابعة حركة اسعار و تداول الاسهم في سوق الاوراق المالية ، و بهذا الخصوص فان الشركة تتحمل جزء من مسؤولية هذا الاخفاق الذي من شأنه ان يولد المزيد من التوقعات المبالغ فيها بين الاعمال المتوقعة و الاعمال الفعلية للتدقيق الخارجي مما يؤدي الى اتساع فجوة توقعات التدقيق في الشركة.

و في ضوء ما تقدم من البيانات الواردة في الجدول رقم (19) فان نسبة (57%) من فجوة توقعات التدقيق في شركة آسياسيل هي من نوع فجوة المعقولة ، أما النسبة الباقية البالغة (43%) هي من نوع فجوة الأداء . يرى الباحثان ومن خلال الزيارات الميدانية و المقابلات الشخصية التي اجراها مع بعض مساهمي الشركة و إدارتها ، أن وجود فجوة توقعات التدقيق و بنسب ليست بالقليلة يمكن ان يعزى الى عدة أسباب أهمها عدم وجود اتصال مباشر بين لجنة التدقيق و مساهمي الشركة ، حتى ان الكثير من هؤلاء المساهمين لا يعرف بوجود مثل هذه اللجنة في الشركة ، و بهذا الخصوص فان إدارة الشركة تتحمل مسؤولية عدم التعريف بوجود اللجنة و أهميتها في التقارير المالية السنوية للشركة . و مما سبق يلاحظ ان لجنة التدقيق ليس لها تأثير مباشر على تضيق فجوة توقعات التدقيق .

و من الاسباب الاخرى التي أدت الى وجود فجوة التوقعات هي ان الكثير من المساهمين يرغبون في الحصول على تأكيد مطلق لصحة و عدالة القوائم المالية بما في ذلك صحة رقم الربح و متانة المركز المالي ، فضلاً عن الاداء الجيد للشركة في حين ان الواقع يذهب باتجاه آخر لانه لايمكن لمراقب الحسابات ان يوفر تأكيداً مطلقاً بصحة و مصداقية القوائم المالية كما ان الادلة المتوفرة لدى مراقب الحسابات هي ادلة مقنعة و ليست حاسمة بطبيعتها .

و عليه فأن اختلاف أرباح الشركة كان له تأثير سلبي على اجابات بعض المساهمين حول دور المدقق الخارجي في ابداء رأيه الفني بعدالة القوائم المالية ، و قد تمخص عن ذلك اتساع فجوة توقعات التدقيق في الشركة ، و أذ أن أخذنا بنظر الاعتبار تذبذب أسعار اسهم الشركة و هبوطها الى (7) دينار للسهم الواحد بعد أن كانت (22) دينار في بداية عرضها ، يمكننا الوقوف على حجم فجوة التوقعات و الاسباب التي كانت وراءها .

إثبات او نفي صحة الفرضيات

الفرضية الأولى :

- الفرضية الصفرية :

(H0) : لا توجد امكانية لتشكيل لجان التدقيق على نحو يضمن لها الاستقلالية في تنفيذ مهامها ومسؤولياتها في الشركات العاملة في اقليم كردستان .

- الفرضية البديلة:

(H1) : توجد امكانية لتشكيل لجان التدقيق على نحو يضمن لها الاستقلالية في تنفيذ مهامها ومسؤولياتها في الشركات العاملة في اقليم كردستان .

استناداً لمتطلبات تشكيل لجان التدقيق (متطلبات مجموعة شركات أريد و توصيات المعهد الدولي للمدققين الداخليين) و في ضوء استطلاع واقع شركة آسياسيل فيما يخص مدى توفر تلك المتطلبات يلاحظ ان امكانية تشكيل لجنة التدقيق متوفرة و بالشكل الذي يتيح للشركة تشكيلها ، إذ ان هناك :

- كوادر عليا متمثلة في أعضاء مجلس الإدارة مستقلين و من ذوي الخبرة المالية .
- وجود قوانين ملزمة كما في (قانون الشركات) تلزم الشركات بتشكيل لجنة التدقيق ، و قد التزمت شركة آسياسيل بتلك القوانين.
- وجود ميثاق عمل مكتوب يحدد مسؤوليات و صلاحيات و مهام لجنة التدقيق في الشركة .

- بناء عليه يمكن القول برفض فرضية العدم (H_0) و قبول الفرضية البديلة (H_1) ، أي أن توجد امكانية لتشكيل لجان التدقيق على نحو يضمن لها الاستقلالية في تنفيذ مهامها ومسؤولياتها في الشركات العاملة في اقليم كردستان .

الفرضية الثانية :

الفرضية الصفريّة : (H_0) : لا توجد علاقة بين تشكيل لجان التدقيق و تحسين جودة التقارير المالية المنشورة للشركات في اقليم كردستان .

الفرضية البديلة : (H_1) : توجد علاقة بين تشكيل لجان التدقيق و تحسين جودة التقارير المالية المنشورة للشركات في اقليم كردستان.

فيما يتعلق بالعلاقة بين وجود لجنة التدقيق و جودة التقارير المالية المنشورة لشركة آسياسيل ، لابد من القول ان وجود اللجنة المذكورة قد ساهم و بشكل فاعل في تحسين جودة التقارير المالية للشركة ، ففي ضوء استطلاع الباحثان لطبيعة و واقع نشاطات اللجنة و الاعمال التي تقوم بممارستها من خلال تحقيق التنسيق التام بين اعمال المدققين الخارجيين و الداخليين من جهة ، و بينهم و بين مجلس الادارة من جهة أخرى ، فضلاً عن دورها في حل الاشكالات التي قد تحصل بين هذه الاطراف و كذلك دورها في مناقشة و اقرار الكشوفات المالية الفصلية و السنوية و التوصية لمجلس الادارة بالمصادقة عليها كان له الأثر الفاعل في تحسين جودة التقارير المالية للشركة ، و لعل النتائج التي توصل اليها الباحثان من خلال تقييم جودة هذه التقارير و المبنية بالجدول رقم (15) لهي خير دليل على دور لجنة التدقيق في تحقيق تلك النتائج ، فقد تبين أن التزام الشركة بتطبيق القوانين و التعليمات الخاصة باعداد التقارير المالية و الافصاح عنها في سوق العراق للاوراق المالية كان بدرجة (4) مما يعنى التزاماً عالياً من الشركة و هذا ينعكس بدوره ايجاباً على جودة التقارير المالية المنشورة للشركة ، هذا الى جانب ان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية كانت بدرجة جيدة و قد بلغت (3.9) ، و أخيراً فان جودة الارباح المحاسبية و التحفظ المحاسبي كان بدرجة (3) و هي درجة مقبولة من الجودة ، كل تلك النتائج تسمح للباحثان القول بامكانية رفض الفرضية الصفريّة (H_0) و قبول الفرضية البديلة (H_1) القائلة بوجود علاقة بين تشكيل لجان التدقيق و تحسين جودة التقارير المالية المنشورة للشركات في اقليم كردستان.

الفرضية الثالثة :

الفرضية الصفريّة :

(H_0) : لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود لجان التدقيق و امكانية حصول فجوة توقعات بين اراء المستثمرين و تقرير المدقق الحسابات .

الفرضية البديلة :

(H_1) : توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود لجان التدقيق و امكانية حصول فجوة توقعات بين اراء المستثمرين و تقرير المدقق الحسابات .

في ضوء أجابات أفراد عينة البحث حول أثبات صحة الفرضية الثالثة من عدمها ، أتضح أن الاتجاه العام لنتائج تحليل تلك الاجابات يشير الى وجود فجوة توقعات التدقيق في الشركة آسياسيل و بنوعيتها بمعنى فجوة معقولة و فجوة أداء. إذ تؤكد نتائج الجدول رقم (19) ان الفجوة في الشركة هي فجوة معقولة بالدرجة الأساس و كانت بواقع (57%) من اجمالي الفجوة، و هي ناتجة عن ضعف أدراك شبة عالي لمساهمي الشركة لواجبات المدقق الخارجي و مسؤولياته . في حين كانت النسبة المتبقية البالغة (43%) تمثل فجوة أداء . ان النتائج التي توصل اليها الباحثان سواء من خلال التحليل الاحصائي أم تلك التي تحققت نتيجة الزيارات الميدانية للشركة و المقابلات الشخصية التي تمت مع بعض مساهمي الشركة و ادارتها ، تبين و بما لا يقبل الشك عدم وجود اتصال مباشر بين لجنة التدقيق و مساهمي الشركة حتى ان الكثير من هؤلاء المساهمين لا يعلم بوجود مثل هذه اللجنة و ماهية عملها في الشركة، بناءً على ما تقدم تتأكد صحة الفرضية الصفريّة (H_0) أي أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود لجان التدقيق و حصول فجوة توقعات بين المستثمرين و المدقق الحسابات ، و من ثم رفض الفرضية البديلة (H_1) التي تؤكد وجود من هذه العلاقة .

الاستنتاجات

استناداً إلى ما أظهرته نتائج اختبار فرضيات الدراسة وأسئلتها ، وباعتماد على ماتم تناوله في الإطار النظري فإنه يمكننا التوصل إلى الاستنتاجات التالية :

- 1- يسهم وجود لجان التدقيق في مساعدة مجلس الإدارة على الاشراف و الرقابة على عملية اعداد التقارير المالية من خلال دعم استقلالية و حيادية المدقق الخارجي و تجنب الضغوط التي يمكن ان تمارسها عليه الادارة التي تمتلك سلطة تحديد أتعابه و عزله، فضلاً عن دورها كحلقة وصل للتنسيق بين مهام المدقق الخارجي و المدقق الداخلي و كذلك الادارة بشكل يؤدي الى زيادة جودة عملية التدقيق .
- 2- وجود قصور تشريعي واضح في قانون الشركات العراقي رقم (21) لسنة (1997) المعدل ما يخص في تشكيل لجان التدقيق ، فقد أغفلت المادة (117) الفقرة (8) لعدد من الأمور المرتبطة بكيفية تشكيل لجان التدقيق وتحديد مهامها وصلاحياتها وآليات عملها وعلاقتها مع المدقق الخارجي ، والأعمال المرتبطة به ، كما لم توضح المادة الذكورة الأسس التي تعتمدها اللجنة في التوصية بإختيار المدقق الخارجي وتحديد أتعابه والتوصية بعزله .
- 3- هنالك قصور في قانون سوق العراق للأوراق المالية رقم (74) لسنة (2004) وتعليمات رقم (6) المحدثه لسنة (2010) الخاصة بشروط ومتطلبات إدراج الشركات في سوق العراق للأوراق المالية التي لم تلزم الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية بتشكيل لجان التدقيق .
- 4- تم تشكيل لجنة التدقيق في شركة آسياسيل عام (2011) في ضوء متطلبات مجموعة شركات أريد القطرية من جهة و توصيات المعهد الدولي للمدققين الداخليين من جهة اخرى ، مما يعني ان شركة لم تأخذ بتطبيق المادة (117) الفقرة (8) من قانون الشركات العراقية رقم (21) لسنة (1997) المعدل الخاصة بتشكيل لجان التدقيق ، و لعل في عدم اعطاء قانون الشركات تفاصيل تشكيل هذه اللجان ما يفسر لجوء شركة آسياسيل آنذاك الى اعتماد نصوص أخرى في تشكيل اللجنة .
- 5- عدم وجود تنسيق بين المنظمات المهنية (الجمعية العراقية للمحاسبين القانونيين ، نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين) و المعاهد المتخصصة (المعهد العربي للمحاسبين القانونيين في العراق) و ديوان الرقابة المالية و إدارات الشركات لوضع آلية تنظم عمل لجان التدقيق تتضمن وجود دليل إرشادي و قواعد للسلوك المهني .
- 6- تبين أن لدى لجان التدقيق في شركة آسياسيل آليات عمل معينة ، وكان وجود ميثاق مكتوب يحدد مهام تلك اللجان ومصادق عليه من قبل مجلس الإدارة ، كما ان توفر لدى أعضاء اللجنة الخبرة والمعرفة العلمية الكافية لأداء مهامها بفاعلية وبشكل كافي يلبي متطلبات عمل هذه اللجان بفاعلية وكذلك توفر خبرات محاسبية ورقابية متنوعة .
- 7- أظهرت نتائج تحليل بيانات الدراسة وجود فجوة توقعات التدقيق في شركة آسياسيل ، و هي من نوع فجوة المعقولة و فجوة الاداء ، و قد ساهمت مجموع عوامل على اتساع هذه الفجوة و خاصة فجوة المعقولة لاسباب ترتبط بضعف ادراك شبة عالي من مساهمي الشركة لواجبات و دور المدقق الخارجي و مسؤولياته ترتب عنها تحميل المدقق مسؤولية اكبر عن عدم اكتشاف الغش و التضليل في القوائم المالية دونما معرفة بان المدقق الخارجي لا يضمن صحة هذه القوائم لانه يقوم بالتدقيق على اساس العينات .
- 8- تبين ان وجود لجان التدقيق في شركة آسياسيل سيؤدي الى تحسين جودة التقارير المالية ، كما أن جودة التقارير المالية في سنة (2019) للشركة آسياسيل بدرجة (3.47) بمعنى درجة مقبولة من الجودة و توفر خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية في الشركة لسنة المالية المنتهية في (2019/12/31) بدرجة عالية .
- 9- لا تقوم لجنة التدقيق في شركة آسياسيل بإصدار تقرير سنوي بالمهام المنجزة خلال العام ونشره ضمن التقارير المالية التي يصدرها الشركة ، و هذا سبب الرئيسي لحد من دور لجنة التدقيق في تضيق فجوة توقعات بين المستثمرين و المدقق الحسابات.
- 10- لا تقوم شركة آسياسيل بالتغيير الدوري للمدقق الخارجي لفترة طويلة جداً ، و المدقق الخارجي الحالي مستمرة من سنة (2010) حتى الآن .

التوصيات

استنادا إلى الدراسة النظرية والتحليلية لموضوع لجان التدقيق في شركة آسياسيل ، وما تم التوصل اليه من استنتاجات ، تم وضع التوصيات التالية :

1. ان حالات الافلاس التي تعرضت بعض شركات الاعمال بشكل عام و الشركات المساهمة بشكل خاص ، تستوجب الاهتمام بوسائل الرقابة الحديثة التي تواكب التغيرات والمخاطر التي تحيط ببيئة الاعمال ، ومن هذه الوسائل هو ايجاد لجان تدقيق تابعة إلى مجلس الادارة، تعمل على مراجعة القوائم المالية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة كما أنها تعمل كحلقة وصل بين مدقق الحسابات الخارجي وبين مجلس الإدارة ، ومن المهام الأخرى مراجعة تعيين المدقق الخارجي ، ومراجعة خطة التدقيق ، ومراجعة نتائج التدقيق ، ومراجعة نظام الرقابة الداخلي .
2. يمكن لمجالس ادارات شركات المساهمة ان توسع من دور لجان التدقيق بحيث لا يكون تشكيل لجان التدقيق فقط تلبية للقوانين والتعليمات ، بل الاستفادة من وجود هذه اللجان في العديد من الجوانب مثل مساعدة مجلس الادارة على الاشراف و الرقابة على عملية اعداد التقارير المالية من خلال دعم استقلالية و حيادية المدقق الخارجي ، وتقليل الصراعات بين المحاسبين ومدراء الشركة ، و دعم استقلالية المدققين الداخلي وتحسن اعمال التدقيق ، اضافة الى اتصال جيد بين المساهمين و الشركة .
3. إعادة دراسة الفقرة (8) المادة (117) من قانون الشركات رقم (21) لسنة (1997) المعدل والقاضية بتشكيل لجان التدقيق . وإجراء التعديلات اللازمة لتطوير وتعزيز دور اللجنة في أداء مهامها وصلاحياتها وآليات عملها بكفاءة وفاعلية وبالشكل الذي يزيد من تأثيرها في تعزيز فاعلية وإستقلالية التدقيق الداخلي والخارجي وصولاً إلى تحسين جودة التقارير المالية .
4. ضرورة قيام هيئة الأوراق المالية وسوق العراق للأوراق المالية والجهات الأخرى بتفعيل دور المادة القانونية الخاصة بشروط ومتطلبات إدراج الشركات في سوق العراق للأوراق المالية و تلزم الشركات بتشكيل لجان التدقيق .
5. زيادة فاعلية الاتصال والتنسيق بين المنظمات والهيئات المهنية و الجهات الحكومية المعنية و إدارات الشركات لوضع آلية عمل لجان التدقيق تتضمن وجود دليل إرشادي و قواعد للسلوك المهني ، و ضرورة قيام المنظمات والهيئات المهنية بتنمية الوعي لدى إدارات الشركات والمساهمين بإبراز دور لجان التدقيق .
6. ضرورة قيام لجنة التدقيق في شركة آسياسيل بإصدار تقارير مالية تنشر مع التقارير السنوية للشركة أو الإفصاح في تلك التقارير على انشطتها التي تمكنها من المساهمة في تحسين جودة التقارير المالية و تضيق فجوة التوقعات .
7. ضرورة قيام مجلس ادارة شركة آسياسيل بالتعبير الدوري للمدقق الخارجي وبناء على توصيات لجنة التدقيق و ترشيح مراقب حسابات ممن تتوافر فيه الكفاءة والخبرة والسمعة الكافيين ، تتناسب مع حجم وطبيعة نشاط الشركة ، لكي يعزز القدرة التنافسية بين مزاولي المهنة والارتقاء بمستوى الأداء المهني لتوفير احتياجات سوق العمل وكسب ثقة المساهمين فيما تم اعتماده من قبلهم من التقارير المالية.
8. ضرورة توعية مساهمي شركة آسياسيل بطبيعة عملية التدقيق ومحدداتها واعلامهم بالدور الفعلي الذي يقوم به المدقق في المجتمع وحدود واجباته ومسؤولياته المهنية وفق المعايير الدولية والمحلية .
9. العمل على تفعيل دور جمعية مراقبي الحسابات العراقيين ومجلس مهنة مراقبة الحسابات في مراقبة مكاتب التدقيق ومعالجة المشكلات الخاصة بفجوة التوقعات بين المدققين والمستثمرين وهي استقلالية المدقق .
10. ضرورة قيام شركة آسياسيل بالإفصاح في التقارير المالية السنوية عن المعلومات الخاصة بتغيرات سعر اسهم الشركة والعوامل التي تؤثر في هذه التغيرات .

المصادر :

1. ابتسام محمد صالح عبدالرحيم ، أثر خصائص لجان المراجعة في جودة معلومات التقارير المالية المصرفية "دراسة ميدانية على عينة من المصارف السعودية"، ماجستير محاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان ، 2016 .
2. أبوبكر عثمان محمد عثمان ، دور لجان المراجعة في الحد من فجوة التوقعات في المراجعة "دراسة ميدانية - ديوان المراجع القومي"، مجلة جامعة شندي ، العدد السابع عشر ، السودان ، 2018 .
3. أحلام صحراوي ، أثر خصائص لجنة التدقيق في الحد من إدارة الأرباح "دراسة عينة من المؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشر CAC 40"، ماجستير محاسبة ، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ، الجزائر ، 2018 .
4. أحمد برير ، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية و مراجعي الحسابات " حالة الجزائر"، ماجستير في علوم تجارة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2014.
5. إسلام عبد الفتاح محفوظ يوسف ، قياس أثر فجوة التوقعات في المراجعة على تراولت المستثمرين في سوق الأوراق المالية في مصر ، ماجستير محاسبة ، جامعة بنها ، مصر ، 2011 .
6. انتصار حسين علي عبد الله ، لجان المراجعة في ظل الحوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية ، رسالة دكتوراه محاسبة ، جامعة الرباط الوطني ، السودان ، 2016 .
7. باسم محمد مرهج ، العلاقة بين المعرفة الضمنية للمدقق وتقليص فجوة التوقعات " دراسة استطلاعية لأراء عينة من موظفي ديوان الرقابة المالية الاتحادي " مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية . المجلد 8 العدد 4 ، العراق ، 2018
8. بسام سليمان قديح ، أثر خصائص لجان التدقيق على جودة التقارير المالية "دراسة تطبيقية على المصارف المدرجة في بورصة فلسطين"، ماجستير محاسبة ، الجامعة الإسلامية ، فلسطين 2013.
9. بعلاش عصام ، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة ، رسالة دكتوراه في مالية ومحاسبة ، جامعة أكلى محند أولحاج ، الجزائر ، 2019 .
10. بول.ج.ستينبارت ، مارشال رومني ، نظم المعلومات المحاسبية ، تعريب د. قاسم إبراهيم الحسيني ، السعودية ، دار المريح للنشر ، 2009 .
11. رافي نزار جميل رفو ، نسيم يوسف للو ، دور لجان التدقيق كأحد اليات حوكمة الشركات في التنبؤ بالفشل المالي للشركات في العراق ، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية المجلد 11 ، العدد 1 ، جامعة بابل ، العراق ، 2019 .
12. سعيد توفيق أحمد عبد الفتاح ، علاقة خصائص لجان المراجعة بجودة التقارير المالية "دراسة إختبارية"، ماجستير محاسبة ، جامعة الزقازيق ، مصر ، 2013
13. سلطان علي احمد السريحي، أثر خصائص لجنة التدقيق في جودة تقرير المدقق الخارجي في الجمهورية اليمنية ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد 2 ، العدد 19 ، اليمن ، 2019 .
14. سهيل أبو مياله ، مجالات مساهمة لجنة التدقيق في تضييق فجوة التوقعات "دراسة ميدانية على مدققي الحسابات في الضفة الغربية فلسطين"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات ، المجلد السابع ، العدد الأول ، فلسطين ، 2017 .
15. عادل خليل علي قطيشات، مدى توفر الشروط اللازمة لتحسين فاعلية لجان التدقيق المشكلة في شركات المساهمة العامة الأردنية ، ماجستير محاسبة، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2010 .
16. عايش عبد الله عايش النجار، العلاقة بين جودة التقارير المالية وكفاءة الاستثمار " دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في البورصة الفلسطينية"، ماجستير محاسبة، الجامعة الإسلامية – غزة ، فلسطين ، 2016 .
17. علاء حسن كريم الشرع ، دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وأثرها على جودة التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة العراقية ، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 7 العدد 1 ، العراق ، 2017 .
18. علام محمد حمدان ، صبري ماهر مشتهى، وبهاء صحي عواد ، دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3 ، الأردن، 2012 .
19. فيحاء عبدالله يعقوب ، محمد سلمان عزوي ، حيدر علي فارس، أثر حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي "دراسة ميدانية"، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، المجلد 17 ، العدد 63 ، العراق ، 2011 .
20. كرار حميدي ، احمد حسين مجي، علاء حسين نصيف، أهمية لجنة التدقيق ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية ، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية و الادارية، المجلد الرابع عشر، العدد 3 ، العراق ، 2017 .

21. محمد مروان الصبوح ، دور معايير التدقيق الدولية في تقليص فجوة توقعات التدقيق "دراسة ميدانية في سورية"، ماجستير محاسبة ، جامعة دمشق ، السورية ، 2015 .
22. مراد حسين العلي ، معايير التدقيق الدولية ، الأردن ، دار غيداء للنشر و التوزيع ، 2015
23. المعتصم بكر عمر، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، ماجستير محاسبة ، جامعة الازهر – غزة ، فلسطين ، 2019 .
24. نور الدين مزياني ، أبعاد مشكلة فجوة التوقعات في بيئة التدقيق ، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية العدد 14 ، الجزائر ، 2015 .
25. هلالى فوزية ، عمران حلبجة ، جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF "دراسة حالة : مؤسسة الإسمنت بالحسانة ووحدة الأكياس بعين الحجر"، ماجستير في علوم تجارة ، جامعة الدكتور مولاى الطاهر سعيدة ، الجزائر ، 2016 .
26. يوسف حچيم سلطان الطائي ، عامر عبد كريم الذبحاوي ، الهندسة النفسية ودورها في زيادة إنتاجية العمل المعرفي (بحث تطبيقي لأراء عينة من العاملين في شركة آسيا سيل للاتصالات) ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية ، المجلد الرابع عشر ، العدد (28) ، العراق ، 2016 .
27. يوسف محمود جربوع ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الثاني عشر ، العدد الثاني ، فلسطين ، 2004 .

1. Agyei-Mensah, B. K. (2019). The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality. African Journal of Economic and Management Studies.
2. Cuebas, M. S. (2010). The Role and Function of the Public Company Audit Committee. Available at SSRN 1599684.
3. Felo, A. J., Krishnamurthy, S., & Solieri, S. A. (2003). Audit committee characteristics and the perceived quality of financial reporting: an empirical analysis. Available at SSRN 401240. Lin, Jerry W., June F. Li, and Joon S. Yang. "The effect of audit committee performance on earnings quality." Managerial Auditing Journal (2006).
4. Hilary, G., Biddle, G. C., & Verdi, R. S. (2009). How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency? (No. hal-00481731).
5. Lindberg, D. L. (2004). Corporate Governance–The Role of the Audit Committee. Illinois State University. Rich, Kevin T. Audit committee accounting expertise and changes in financial reporting quality. Diss. University of Oregon, (2009).
6. Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. Accounting and business research, 24(93), 49-68.