

دور لجنة التدقيق (الاستقلالية) في تحسين جودة الأرباح لحماية حقوق المساهمين غير المسيطرين/دراسة استطلاعية في بيئة الأعمال العراقية

أ.د. بشرى نجم عبدالله المشهداني
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة بغداد

م.م. ميثم بدر بعيوي السفان
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة القادسية

bushra.najm@coadec.uobaghdad.edu.iq

Miaytham.alsfan@qu.edu.iq

المستخلص:

هدف البحث الى التحقق من الدور الذي يمكن ان تلعبه لجنة التدقيق (الاستقلالية) في الوحدات الاقتصادية في العراق لحماية حقوق المساهمين غير المسيطرين من خلال الحد من ممارسات إدارة الأرباح لتحسين جودة الأرباح في سنة ٢٠٢٠، وجرى الدراسة وفقاً لأسلوب استطلاعي لجمع البيانات من خلال اداة الاستبيان لعينة من الاكاديميين والمهنيين العاملين المؤسسات الأكاديمية والمهنية على التوالي في مجال المحاسبة والتدقيق، وتوصل البحث الى وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية تحت مستوى ٥% بين خاصية آلية لجنة التدقيق (الاستقلالية) وجودة الأرباح اذ بلغت قيمة الارتباط بينهما ٠,٥٩٥ وان آلية لجنة التدقيق (استقلالية) لها تأثير ذو دلالة معنوية في جودة الأرباح، كما اوصى البحث بضرورة إجراء تعديلات على قانون الوحدات الاقتصادية العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل لسنة ٢٠٠٤ بشكل يضمن صياغة وبناء نظام رصين لحوكمة الوحدات الاقتصادية ومنها تشكيل لجنة التدقيق يسهم في الحد من صراعات الوكالة لا سيما الصراع بين المساهمين المسيطرين والمساهمين غير المسيطرين.

الكلمات المفتاحية: لجنة التدقيق (استقلالية)، جودة الأرباح، حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين.

The Role Of The Audit Committee's (Independence) In Improving The Earning Quality To Protect The Rights Of Non-Controlling Shareholders

An Exploratory Study In The Iraqi Business Environment

Assist. Lecturer: Maytham B. B. Alsafan
College of Administration and Economics
University of Al-Qadisiyah

Prof. Dr. Bushra N. Abdullah Al-Mashhadani
College of Administration and Economics
University of Baghdad

Abstract:

The research aims to verifying the role that the audit committee (independent) can play in the economic entities of Iraq to protect the rights of non-controlling shareholders by limiting earning management practices to improve the earning quality in 2020. The study was conducted according to an exploratory method to collect data through questionnaire tool for a sample academics and working professionals respectively academic and professional institutions in the field of accounting and auditing. The research found that there is a direct correlation relationship with statistical

significance under the level of 5% between mechanism of audit committee (independent) and the earning quality, as the value of the correlation between them reached 0.595. Mechanism of audit committee (independent) has a significant effect on the earning quality, the research recommended the necessity of making fundamental amendments to the Iraqi companies law No. 21 of 1997 amending the year 2004 in a manner that ensures the formulation and construction of a solid corporate governance system. Including the formation of the audit committee that contributes to reducing agency conflicts especially the conflict between the controlling shareholders and the non-controlling shareholders.

Keywords: Audit Committee (Independent), Earning Quality, Protection of the Rights of Non-Controlling Shareholders.

المقدمة

ادت الازمات المالية المتلاحقة الى ضرورة ايجاد وتحديث الفلسفة المتبعة للمبادئ المتعارف عليها في صياغة وتطبيق نظم الحوكمة بشكل يساهم في تفادي وقوع الازمات ولا يكون ذلك الا من خلال اتباع اساليب الادارة الرشيدة من اجل خلق هياكل اقتصادية جديدة ورصينة تعيد الثقة للمستثمرين والدائنين والاطراف ذات المصلحة الاخرين وتعزز قدرة الدول الناشئة على تحفيز وجذب المزيد من الاستثمارات المحلية والاجنبية ومكافحة الفساد والتكامل مع الاقتصاد العالمي وفي سبيل تحقيق ذلك لابد من التفكير في منظومة تحقق تلك الاهداف.

ولعبت لجنة التدقيق كأداة رقابية دوراً فاعلاً وكبيراً في المنظومة الحديثة لحوكمة الوحدات الاقتصادية في كونها اداة تعيد الثقة لجميع الاطراف ذات الصلة بالوحدة الاقتصادية والمتعاملين معها، وانطلاقاً من هذه الاهمية اهتم الكثير من الباحثين والمنظمات المهنية التي تعنى ببناء وصياغة نظم الحوكمة بلجنة التدقيق والخصائص التي ينبغي ان تتمتع بها ولعل من اهمها الاستقلالية نظراً لما تمتعت به هذه الآلية من اهتمام في الدول المتقدمة والدور الذي يمكن ان تؤديه في الحد من صراعات الوكالة ورعاية حقوق الجميع المساهمين ومنهم المساهمين غير المسيطرين من خلال منع المطلعين داخل الوحدة الاقتصادية من الدخول في ممارسات ادارة الارباح مما عزز من مستوى جودة الارباح التي يتم الابلاغ عنها دورياً فقد اصبح جودة الارباح كمفهوم محاسبي يحظى باهتمام كبير لما يمكن ان يقدمه رقم الارباح من معلومات غنية تلبي حاجة العديد من الاطراف ذات المصلحة ومنهم المستثمرين الحاليين والمحتملين والمحللين الماليين وغيرهم تساهم في اتخاذ قرارات عقلانية في مجال الاستثمار، لذا جاء البحث الحالي ليسلط الضوء على الدور الذي يمكن ان تؤديه لجان التدقيق المستقلة في الحد من ممارسات ادارة الارباح لتحسين جودة الارباح وحماية حقوق المساهمين غير المسيطرين.

ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى المحاور التالية:

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة والإسهامة التي سيقدمها البحث الحالي.

المحور الثاني: جودة الارباح (مدخل مفاهيمي).

المحور الثالث: لجنة التدقيق (استقلالية) كآلية للحوكمة ودورها في تحسين جودة الارباح.

المحور الرابع: اختبار تأثير لجنة التدقيق (استقلالية) كآلية للحوكمة في جودة الارباح

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة والاسهامة التي سيقدمها البحث الحالي

أولاً. منهجية البحث:

١. مشكلة البحث: نتيجة الفصل بين الملكية عن الإدارة في الوحدات الاقتصادية أدى ذلك إلى ظهور مشاكل الوكالة والتي تتمثل في سيطرة المطلعين (المساهم المسيطر والإدارة) في الوحدة الاقتصادية على السلطة لتحقيق مصالحهم على حساب مصالح الأطراف ذات المصلحة الآخرين من خلال الدخول في ممارسات لإدارة الأرباح تؤثر سلباً في مستوى جودة الأرباح وكان لابد من معالجة هذه المشاكل بهدف إحكام الرقابة على السلوك الانتهازي للمطلعين ومنهم المساهم المسيطر للتأكد من حسن إدارة الوحدة الاقتصادية بما يحقق أهداف جميع الأطراف ذات المصلحة وتخفيف حدة صراعات الوكالة ومنها صراع الوكالة بين المساهمين المسيطرين والمساهمين غير المسيطرين والمواءمة والموازنة بين مصالحهم ونتيجة لذلك وضعت العديد من المنظمات نظاماً رقابية أهمها نظام الحوكمة والذي ضم مجموعة من الآليات منها آلية لجنة التدقيق المستقلة والدور الذي يمكن أن تلعبه في ضبط تصرفات المطلعين للحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة الأرباح.

ومما سبق يمكن صياغة المشكلة بالتساؤلات الآتية:

- أ. هل تتسم لجنة التدقيق في الوحدات الاقتصادية في العراق بالاستقلال التام.
 - ب. هل الحد من ممارسات إدارة الأرباح يحسن من جودة الأرباح.
 - ج. هل تسهم لجنة التدقيق (استقلالية) كآلية للحوكمة في حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين.
 - د. هل تؤثر لجنة التدقيق (استقلالية) في مستوى جودة الأرباح.
٢. أهداف البحث: يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية:
- أ. تسليط الضوء على مفهوم لجنة التدقيق (استقلالية) كآلية للحوكمة ودورها في الحد من صراع الوكالة بين المساهمين المسيطرين والمساهمين غير المسيطرين.
 - ب. تناول الأبعاد النظرية لمفهوم جودة الأرباح.
 - ج. دراسة تأثير لجنة التدقيق (استقلالية) في جودة الأرباح ومدى انعكاسه على حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين.
٣. فرضية البحث: يستند البحث إلى فرضية أساسية مفادها: تؤثر لجنة التدقيق (استقلالية) في الوحدات الاقتصادية في مستوى جودة الأرباح لحماية حقوق المساهمين غير المسيطرين. والتي يمكن تقسيمها لغرض الاختبار إحصائياً إلى فرضية العدم مقابل الفرضية البديلة:
- H0: عدم وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين آلية لجنة التدقيق (استقلالية) وجودة الأرباح تحت مستوى دلالة ٥%.
- H1: وجود علاقة ارتباط وتأثير ذات دلالة إحصائية بين آلية لجنة التدقيق (استقلالية) وجودة الأرباح تحت مستوى دلالة ٥%.
٤. أهمية البحث: تنبع أهمية البحث من أهمية معلومات الأرباح التي يتم الإبلاغ عنها دورياً ومدى غناها بمحتوى معلوماتي يلبي حاجات المستخدمين والأطراف ذات المصلحة وكيف يمكن أن يتأثر رقم الأرباح بالممارسات الانتهازية من قبل المطلعين داخل الوحدة الاقتصادية ومنهم المساهمين المسيطرين الذين يسعون إلى الدخول في مثل هذه الممارسات من أجل مصالحهم الشخصية على

حساب المساهمين غير المسيطرين وانتهاك لحقوقهم مما يقود الى صراع الوكالة بين المساهمين المسيطرين والمساهمين غير المسيطرين فضلاً عن حقوق الاطراف ذات المصلحة الاخرين كما تنبع اهمية البحث من الدور الذي يمكن ان تلعبه لجنة التدقيق التي ينبغي ان تتمتع باستقلال تام في الحد من الصراع بين المساهمين والحد من ممارسات ادارة الارباح مما ينعكس بالإيجاب على حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين وتحسين جودة الارباح.

٥. **مجتمع وعينة البحث:** تألف مجتمع البحث من الأكاديميين والمهنيين العاملين المؤسسات الأكاديمية والمهنية على التوالي في مجال المحاسبة والتدقيق من المهنيين والأكاديميين واعتماد أراء عينة منهم تألفت من ٩٠ خبيراً خلال مدة البحث لقياس متغيرات البحث وعلاقة الارتباط والتأثير بينهما.

٦. **وسائل جمع البيانات والمعلومات:** سوف يعتمد الباحثان على مجموعة من الوسائل والادوات والتي تعد ضرورية لإنجاز البحث وتحقيق اهدافها النظرية والتطبيقية، على مستوى الدراسة النظرية سوف يتم التركيز على الادبيات والدراسات العربية والاجنبية من دوريات وبحوث منشورة او غير منشورة او كتب ذات صلة بأبعاد الدراسة النظرية للموضوع، اما الدراسة التطبيقية فسوف يعتمد الباحثان على قائمة استبيان لدراسة متغيرات البحث وفقاً لأراء عينة من الاكاديميين والمهنيين العاملين المؤسسات الأكاديمية والمهنية على التوالي ممن لديهم معرفة ودراية في مجال المحاسبة من الأكاديميين والمهنيين واي وسائل اخرى تعد ضرورية لإنجاز البحث.

ثانياً. لمحة عن الدراسات السابقة: لقد حظي موضوع اختبار العلاقة بين آليات الحوكمة ومنها آلية لجنة التدقيق المستقلة وبين جودة الارباح باهتماماً ملحوظاً من الكثير من الدراسات والبحوث التي قدمتها الدوريات الخاصة بالمحاسبة والتي تباينت فيما بينها من حيث النتائج، ويسلط الباحثان في هذا الجزء الضوء على مجموعة من هذه الادبيات العربية والاجنبية:

١. ادبيات عربية:

أ. دراسة حمدان ومشتهى وعواد ٢٠١٢:

هدف البحث: هدف البحث الى استطلاع خصائص لجان التدقيق في الوحدات الاقتصادية الصناعية المساهمة الاردنية ومدى تأثيرها في جودة الأرباح معبراً عنها باستمرارية الارباح في المستقبل بالتطبيق على ٥٠ شركة مدرجة في سوق عمان المالي ضمن قطاع الصناعة للمدة ٢٠٠٤-٢٠٠٩.

نتائج واستنتاجات البحث: تضمن البحث متغيرين، المتغير المستقل هو لجان التدقيق وخصائصها فيما تمثل المتغير التابع باستمرارية الارباح في المستقبل كمثل عن جودة الارباح وتوصل البحث الى وجود علاقة إيجابية ذات تأثير معنوي لعدد اجتماعات لجنة التدقيق في جودة الارباح، فيما توصل البحث الى وجود تأثير سلبي لملكية اعضاء لجنة التدقيق اسهم في الوحدة الاقتصادية في جودة الارباح، وتوصل ايضاً الى ان خصائص اخرى للجنة التدقيق هي حجم لجنة التدقيق، استقلالية الاعضاء، الخبرة المالية ليس لها تأثير في جودة الارباح، واوصى البحث الجهات المنظمة والمشاركة في سوق عمان المالي على ضرورة تفعيل الحوكمة ومنها لجنة التدقيق ورقابة ومتابعة تطبيقها.

ب. دراسة حسين ٢٠١٥:

هدف البحث: هدف البحث الى دراسة وبيان مدى تأثير لجان التدقيق في تحسين جودة الارباح لعينة من الوحدات الاقتصادية الصناعية المساهمة المدرجة في سوق عمان للاوراق المالية والبالغة ٥١ وحدة اقتصادية في سنة ٢٠١٤ وبلغ عدد اعضاء لجنة التدقيق فيها ١٣٨ عضواً.

نتائج واستنتاجات البحث: اختبر البحث العلاقة خصائص لجنة التدقيق كمتغير مستقل وجودة الارباح كمتغير تابع باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات باعتماد الانحدار الخطي البسيط والمتعدد، وتوصل البحث في ضوء الاختبارات الاحصائية لخصائص تشكيل لجنة التدقيق (حجم لجنة التدقيق-لجنة التدقيق (استقلالية) "خبرة لجنة التدقيق" عدد مرات اجتماع لجنة التدقيق) الى وجود علاقة ذات دلالة احصائية وتأثير لهذه الخصائص في مستوى جودة الارباح فضلاً عن وجود اثر ذي دلالة احصائية للمهام الادارية والفنية للجنة التدقيق في تحسين جودة الارباح ، كما اوصى البحث بضرورة قيام مجالس الادارة بمراعاة الخبرة العلمية والعملية في مجالات المحاسبية والمالية والادارية لضمان ممارسة اعضاء لجنة التدقيق لمهامهم بمهنية وفاعلية.

ج. دراسة الشاهد والكردى ٢٠١٨:

هدف البحث: هدف البحث الى التحقق من مدى وجود علاقة ذات تأثير بين خصائص مجلس الادارة وخصائص لجنة التدقيق وبين تمهيد الدخل كمقياس ممثل عن جودة الارباح على المصارف التجارية المدرجة في بوسة عمان لعينة مكونه من ٣١ مصرفاً للمدة ٢٠٠٧-٢٠١٣.

نتائج واستنتاجات البحث: بعد اختبار العلاقة بين خصائص كل من مجلس الادارة ولجنة التدقيق لمتغير مستقل وبين جودة الارباح كمتغير تابع توصل البحث الى وجود علاقة سلبية بين حجم مجلس الادارة ونسبة الملكية فيها وبين جودة الارباح، فيما توصل البحث الى عدم وجود علاقة بين كل من فصل الملكية، حجم لجنة التدقيق، عدد اجتماعات لجنة التدقيق، استقلالية مجلس الادارة، وبين جودة الارباح، كما اوصى البحث بضرورة دراسة واختبار خصائص اخرى ممثلة بلجنة التدقيق (استقلالية) وكفاءة وخبرة اعضاء اللجنة في جودة الارباح مع ضرورة تفعيل تطبيق نظام الحوكمة المؤسسية.

٢. دراسات أجنبية:

أ. دراسة ٢٠١٩ Sae-Lima & Jermsittiparsert:

هدف البحث: هدف البحث الى التحقق من العلاقة بين لجنة التدقيق وجودة الارباح، إذ يمكن ان تلعب لجنة التدقيق في الوحدات الاقتصادية دوراً هاماً في تحسين جودة الأرباح إذ تشير الأدلة الى ان لجنة التدقيق يمكن ان تمنع المطلعين في الوحدة الاقتصادية من المشاركة في ممارسات ادارة الارباح مما يحقق جودة الارباح.

نتائج واستنتاجات البحث: لقياس المتغيرات واختبار العلاقة اعتمد البحث على نموذج Jones 1991 ونموذج Dechow and Dichev 2002 لقياس جودة الارباح، وتوصل البحث من خلال اختبار العلاقة الى أن اللجنة التدقيق يمكن لها ان تحد من ممارسات ادارة الارباح عندما تتألف اللجنة من اعضاء مستقلين، إذ ينبغي ان تتمتع لجنة التدقيق باستقلالية تامة لضمان اداء محايد يسهم في تطوير الوحدة الاقتصادية.

ب. دراسة ٢٠١٨ Chena & Komal:

هدف البحث: في ضوء النتائج المتباينة لدراسات سابقة تناولت هذه العلاقة هدف البحث الى تحليل نتائج ٩٠ بحثاً بمجموع مشاهدات بلغ ١٦٥٥٢٩ مشاهدة خلال السنة للتحقق من العلاقة بين مهام لجنة التدقيق وجودة الارباح.

نتائج واستنتاجات البحث: توصل البحث الى وجود علاقة ذات تأثير إيجابي للجنة التدقيق في جودة الارباح كما توضح النتائج ان خبرة اللجنة تلعب دور في تحسين جودة الارباح فالخبرة المالية والمحاسبية لها تأثير إيجابي في جودة الأرباح أكبر من تلك الوحدات الاقتصادية التي تفتقر لجانها لمثل هذه الخبرة وهذا ما أكدته نظم حوكمة الوحدات الاقتصادية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS وقانون SOX المعدل، كما اوصى البحث الهيئات التنظيمية على اهمية التشديد على موضوع خبرة لجنة التدقيق لاسيما في المجالات المالية والمحاسبية مع مراعاة ان لا يقل عدد الاعضاء من ذوي الخبرة المالية والمحاسبية عن اثنين على الاقل.

ج. دراسة Baxter & Cotter 2009:

هدف البحث: يتحقق هذا البحث فيما إذا كان للجنة التدقيق علاقة مؤثرة في تحسين جودة الارباح لعينة من الوحدات الاقتصادية المدرجة في البورصة الأسترالية قبل تقديم المتطلبات الالزامية لتطبيق لجنة التدقيق قبل ٢٠٠٣.

نتائج واستنتاجات البحث: لاختبار العلاقة تم قياس جودة الارباح وفقاً لنموذجين: الاول نموذج Jones 1991 والثاني نموذج Dechow and Dichev 2002، وتشير النتائج الى ان تشكيل لجنة التدقيق في الوحدات الاقتصادية العاملة في استراليا يمكن ان تساهم في الحد من ممارسات ادارة الارباح المقصودة وليس خطأ تقدير المستحقات مما يحسن من جودة الارباح، كما توصل البحث الى وجود تباين في علاقة الارتباط بين الخبرة المحاسبية للجنة التدقيق وبين مقاييس جودة الارباح، وقد اوصى البحث بضرورة دراسة باقي خصائص لجنة التدقيق في بحوث مستقبلية والتحقق من مدى علاقتها وتأثيرها في جودة الارباح.

ثالثاً. مجالات الافادة من الدراسات السابقة: بعد إطلاع الباحثان على الدراسات السابقة آفة الذكر تحققت منها فوائد عدة في جوانب عديدة منها وبحدود اطلاع الباحثان:

١. التعرف على الاتجاهات الحديثة في مجال البحث والدراسة قدر تعلق الأمر بمتغيرات البحث الحالي.
 ٢. تحديد فيما إذا كانت هناك دراسات مماثلة للبحث الحالي تناولت المتغيرات مجتمعة وتحليل طبيعة نتائجها.
 ٣. من خلال الاطلاع على الدراسات القريبة والتي اختبرت العلاقة بين بعض متغيرات البحث الحالية تمكن الباحثان من تحديد مجالات الإفادة الآتية:
 - أ. أدوات جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالبحث الحالي.
 - ب. المدة الزمنية المناسبة للبحث الحالي.
 - ج. نماذج القياس الملائمة الذي يمكن استعمالها في جزء من اختبارات البحث الحالي.
 - د. الأدوات والأساليب الإحصائية المناسبة ذات الصلة بموضوع اختبار العلاقة بين المتغيرات.
- رابعاً. الاسهامة التي سيقدمها البحث الحالي:** ينشد الباحثان من وراء البحث والدراسة في الموضوع الحالي ان يساهم في تسليط الضوء على العديد من الجوانب اهمها:
١. يسهم البحث الحالي في توضيح وفهم طبيعة العلاقة للجنة التدقيق (استقلالية) كآلية للحكمة مدى تأثيرها في جودة الأرباح وبالتالي حماية حقوق الأطراف ذات المصلحة لا سيما حقوق المساهمين غير المسيطرين من الانتهاكات.

٢. من المتوقع إن يحظى البحث الحالي باهتمام المهتمين بمجال الحوكمة لمراجعة وصياغة القواعد او المبادئ العامة للحوكمة وآلياتها والتي من شأنها المحافظة على الموارد الاقتصادية في الوحدات الاقتصادية والمحافظة على حقوق جميع المساهمين ولاسيما المساهمين غير المسيطرين والاطراف ذات المصلحة الاخرين والحد من السلوكيات الانتهازية للمطلعين الذين لهم حق السيطرة والتصرف بالموارد ولاسيما الإدارة والمساهمين المسيطرين.
٣. يعد البحث الحالي مهمة لوضعي السياسات والمعايير المحاسبية للوقوف على اسباب التباين في جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية لوضع الحلول المناسبة للقضايا ذات الصلة.
٤. يثير البحث الحالي اهتمام أولئك المهتمين من الباحثين والأكاديميين حول قضايا تعد جوهرية في دورها المؤثر في جودة الأرباح والتي سوف يتم تسليط الضوء عليها اذ يفسح البحث الحالي المجال للتقصي من خلال الدراسات والبحوث عن مثل هذه القضايا واقتراح حلول لمعالجتها بما يعزز من جودة الأرباح.

المحور الثاني: جودة الأرباح (مدخل مفاهيمي)

١. **تعريف جودة الارباح:** شهدت أدبيات جودة الأرباح تطوراً ونمواً ملحوظاً خلال العقدین الماضيين وفي ظل هذا التطور ساد جدل واسع بين الباحثين حول مفهوم جودة الأرباح لذا ساق الباحثون في السنوات الأخيرة تعريفات عدة لمفهوم جودة الأرباح ونظراً لاختلاف آراء الباحثين فقد ظهرت عدة تعريفات تناول الباحثان منها:

عرف Penman & Zhang جودة الأرباح بأنها قدرة الأرباح التي يتم الإبلاغ عنها على التنبؤ بالأرباح المستقبلية للوحدة الاقتصادية (Penman & Zhang, 2002: 237) أما Bellovary et al فيشير إلى جودة الأرباح بأنها قدرة الارباح التي يتم الإبلاغ عنها على عكس وتصوير الأرباح الحقيقية للوحدة الاقتصادية وتوقع الأرباح المستقبلية ولكي تنسم الأرباح بجودة عالية ينبغي أن تتصف بالثبات والاستدامة وافتقارها للتباين (Bellovary et al., 2005: 32)

وقد بين Hermanns إن جودة الارباح تعبر عن استمرارية تدفق الأرباح الحالية في المدد المستقبلية وقدرتها على تصوير الأداء الحالي في المستقبل، وتمثل الاستمرارية مدى قدرة الوحدة الاقتصادية في المحافظة على ارباحها في المدى الطويل او قدرة الارباح الحالية في إعطاء مؤشر جيد للأرباح المستقبلية (Hermanns, 2006: 4).

فيما عرف Mikhal et al جودة الأرباح بأنها مدى ارتباط الأرباح التاريخية للوحدة الاقتصادية بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية (Mikhail et al., 2003:122)

ويضيف Dechow & Schrand في دراسة أخرى إن جودة الأرباح العالية ينبغي ان تنطوي على محتوى معلوماتي حول ميزات الأداء المالي للوحدة الاقتصادية والتي تكون ملائمة لاتخاذ قرارات محددة، وقد أوضحوا الميزات التي ينبغي على الأرباح أن تتضمنها لتتنسم بجودة عالية (Dechow & Schrand, 2010: 344):

- أ. إن جودة الأرباح مشروطة بتقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرار وبالتالي تفتقر جودة الأرباح إلى الفائدة مالم تكن متعلقة بنموذج اتخاذ قرار.
- ب. إن جودة رقم الأرباح التي يتم الإبلاغ عنها ترتكز على المحتوى المعلوماتي الغني عن الأداء المالي للعديد من الجوانب غير المنظورة.

ج. يتم تحديد جودة الأرباح بشكل مشترك من خلال كل من ملائمة مقياس الأداء المالي لنموذج القرار ومن خلال قدرة النظام المحاسبي على قياس الأداء المالي للوحدة الاقتصادية.

ويتضح ما سبق عرضه تنوع الاتجاهات التي ذهب فيها الباحثون في تعريف جودة الأرباح، إذ تعني جودة الأرباح قدرة النظام المحاسبي على قياس الاداء التشغيلي للوحدة الاقتصادية للتعبير كمؤشر عن مدى استمرارية واستدامة الأرباح المستقبلية لتسهيل عمليات اتخاذ القرار.

٢. أهمية جودة الأرباح: تتبع أهمية جودة الأرباح من أهمية الأرباح نفسها والقرارات التي يتخذها مجموعة واسعة من المستخدمين بالاعتماد على الأرباح بعدها مقياساً موجزاً عن الأداء التشغيلي للوحدات الاقتصادية، إذ تستخدم الأرباح في وضع خطط تعويضات التنفيذيين وفي عقود الدين وفي نشرات وإعلانات الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلى اكتتاب عام ومن قبل المستثمرين والدائنين (Dechow, 1994: 4).

يشير المجلس الدولي للمعايير المحاسبية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB في إطار المشروع المفاهيمي المشترك إلى أهمية جودة الأرباح في الهدف الثالث من الفصل الاول (هدف التقرير المالي ذي الغرض العام) بين المجلسان إن القرارات التي يتخذها المستثمرون تعتمد على المعلومات التي تساعدهم على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للوحدة الاقتصادية وأوضح ذلك بشكل أكثر تفصيل في الهدف الثامن عشر من الفصل ذاته عندما تناول أهمية معلومات الأداء المالي للوحدة الاقتصادية المعدة للقوائم المالية كونها مفيدة للمستخدمين لتقدير القدرة السابقة والمستقبلية للوحدة على توليد تدفقات نقدية داخلة، وتوضح معلومات مقياس الأداء المالي مدى قدرة الوحدة على زيادة مواردها الاقتصادية المتاحة وبالتالي زيادة قدرتها على توليد تدفقات نقدية داخلة من عملياتها التشغيلية وليس فقط الموارد الإضافية التي تحصل عليها من المستثمرين والدائنين (IFRS, 2017: 15-18).

كما تعد جودة الأرباح ذات أهمية كبيرة للأطراف المشاركة في عملية إعداد القوائم المالية بما في ذلك واضعي المعايير والمعددين والمدققين والمنظمين والمحللين الماليين والمهتمين بمجالات الصحافة المالية وأيضاً موضع اهتمام الباحثين في مجال المحاسبة (Francis et al., 2008: 11) وتكمن أهمية جودة الأرباح من خلال تأثيرها المباشر على أسواق الأوراق المالية حيث أوضحت دراسة Bhattacharya et al ثلاثة مسارات يمكن لجودة الأرباح أن تؤثر من خلالها على أسواق الأوراق المالية (Bhattacharya et al., 2003: 644):

- أ. تساعد جودة الأرباح المستثمرين على التمييز بين الاستثمارات الجيدة والاستثمارات السيئة التي تخفض من مخاطر التقدير وبالتالي تقليل تكلفة رأس المال وحقوق الملكية.
 - ب. تساعد جودة الأرباح المستثمرين على التمييز بين المديرين الجيدين والمديرين السيئين والذي يخفض من تكاليف الوكالة وبالتالي تخفيض تكلفة حقوق الملكية.
 - ج. عدم شفافية الأرباح بسبب اتساع الفجوة بين الأرباح المحاسبية والأرباح الاقتصادية يزيد من عدم تماثل المعلومات مما يزيد من تكلفة المعاملات والذي يجعل المستثمرون يطالبون بعوائد اعلى من تكلفة حقوق الملكية للتعويض عن الزيادة في تكلفة المعاملات.
٣. العوامل المؤثرة في جودة الأرباح: ساقط العديد من الادبيات عوامل عدة التي تؤثر بشكل مباشر او غير مباشر في جودة الأرباح والتي تم تحديدها بالآتي (نور والعواودة، ٢٠١٧: ١٦٧-١٦٨):

- أ. جودة المعايير المحاسبية: تسهم المعايير المحاسبية وصرامة تطبيقها في منع استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً للدخول في ممارسات إدارة الأرباح مما ينعكس بشكل إيجابي في جودة الأرباح.
- ب. اختلاف المعايير المحاسبية: إن إعداد القوائم المالية استناداً لمعايير مختلفة محلية ودولية يمكن عده عاملاً مؤثراً في جودة الأرباح فالوحدات الاقتصادية التي تعتمد في إعداد قوائمها المالية على المعايير الدولية للإبلاغ المالي تتمتع أرباحها بالجودة العالية كونها أقل ممارسة لإدارة الأرباح.
- ج. تركيبة حملة الأسهم وأعضاء مجلس الإدارة: يمكن أن تؤثر تركيبة حملة الأسهم في جودة الأرباح فكلما زاد عدد الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة انعكس بالإيجاب على جودة الأرباح.
- د. سيطرة حملة الأسهم: في البلدان ذات التوجه الاشتراكي كالصين مثلاً تكون للدولة سيطرة على الوحدات الاقتصادية بحيث تنخفض سيطرة باقي حملة الأسهم لأقل من النصف الأمر الذي يقود إلى تخفيض جودة الأرباح.
- هـ. لجنة التدقيق: يمكن أن تلعب لجنة التدقيق دوراً إيجابياً في تحسين جودة الأرباح من خلال تمتع أعضائها بالاستقلال التام والخبرة والمهارة الكافية، مع ضرورة تجنب تضمين لجنة التدقيق أعضاء من مجلس الإدارة والذي يمكن أن يقود إلى انخفاض جودة الأرباح.

المحور الثالث: لجنة التدقيق (استقلالية) كآلية للحوكمة ودورها

في تحسين جودة الأرباح

١. تعريف لجنة التدقيق: عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (CICA) لجنة التدقيق "بأنها لجنة مكونة من مدراء الوحدة الاقتصادية اللذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتتلخص مهامها في ترشيح المدقق الخارجي، ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فعاليته وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر (الرحيلي، ٢٠٠٨: ١٩٣).
- وعرفها (تامر) "تعد لجنة التدقيق إحدى لجان مجلس الإدارة التي تتولى القيام ببعض مسؤوليات المجلس، ومهمة اللجنة هي مساعدة مجلس الإدارة في أداء مهامها الرقابية التي هي جزء أساسي من العملية الإدارية، وليست فقط لخدمة المساهمين وإنما لخدمة الوحدة الاقتصادية المساهمة ككل والتي ينعكس أداؤها على جميع الأطراف المعنية" (تامر، ٢٠٠٨: ١٢)
٢. أهمية لجنة التدقيق: حدد الإمارة مجموعة من النقاط تلخص أهمية إنشاء لجنة التدقيق نوضحها بالآتي (الإمارة، ٢٠١١: ٢٠-١٩):
- أ. أهمية لجنة التدقيق لمجلس الإدارة: إن إنشاء لجنة التدقيق يساعد أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين من تنفيذ مهامهم وخاصة فيما يتعلق بجوانب المحاسبة والتدقيق، وذلك عن طريق دور لجنة التدقيق في تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، وذلك من خلال الاجتماع بالمدقق الخارجي أثناء وفي نهاية عملية التدقيق وتوصيل نتيجة هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل المشاكل التي قد يواجهها المدقق مع إدارة الوحدة الاقتصادية التنفيذية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية.
- ب. أهمية لجنة التدقيق للمدقق الخارجي: تعرضت مهنة التدقيق الخارجي للعديد من الانتقادات المتعلقة بفعاليتها وذلك في ضوء الانهيارات المالية التي حدثت، الأمر الذي أدى إلى قيام الهيئات العلمية العالمية بتقديم حلول من شأنها تفعيل الدور الذي تلعبه، ومن هذه الحلول، الاهتمام بالدور

الذي تلعبه لجان التدقيق في تدعيم استقلالية المدقق الخارجي بالشكل الذي يؤدي إلى قيام المدقق الخارجي بمهامه دون ضغوط أو التدخل من إدارة الوحدة الاقتصادية.

ج. **أهمية لجنة التدقيق للتدقيق الداخلي:** إنشاء لجان التدقيق أدى إلى وجود العديد من المنافع لقسم التدقيق الداخلي داخل الوحدة الاقتصادية. فوجود لجنة مستقلة تقوم بالتوصية لاختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير الموارد اللازمة لهذا القسم والاجتماع المستمر بهم لحل المشاكل التي قد تنشأ بين هذا القسم وإدارة الوحدة الاقتصادية، وفي نفس الوقت قيام قسم التدقيق الداخلي بإرسال تقاريره إلى لجنة التدقيق والتي تعد قناة اتصال بين هذا القسم ومجلس إدارة الوحدة الاقتصادية، كل هذا سوف يؤدي في النهاية إلى زيادة استقلالية وتفعيل الدور الذي يؤديه قسم التدقيق الداخلي بالوحدة الاقتصادية.

د. **أهمية لجنة التدقيق للمستثمرين والأطراف الخارجية:** أظهرت العديد من التقارير العلمية في الولايات المتحدة، أن إنشاء لجان التدقيق داخل الوحدة الاقتصادية سوف يؤدي إلى زيادة الاعتمادية والشفافية في المعلومات والتقارير المحاسبية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية للأطراف الخارجية، فوجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد التقارير المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور كل من التدقيق الداخلي والخارجي، سوف يؤدي هذا بالتأكيد إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبنى قراراتها على المعلومات المالية التي تصدرها الوحدات الاقتصادية في هذه التقارير.

٣. **مهام لجنة التدقيق:** لقد حددت كل من لجنة ممارسات التدقيق واللجنة الاستشارية لمجالس المحاسبين مجموعة من المسؤوليات والمهام التي ينبغي أن تتحملها لجنة التدقيق والتي تتمثل بالنقاط الآتي (Vinten & Lee, 1993:14):

- أ. تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- ب. مناقشة نطاق وتوقيتات أعمال التدقيق مع المدققين الداخليين.
- ج. تقييم مدى فاعلية فريق التدقيق الداخلي وتقاريره.
- د. مراجعة نتائج التدقيق الخارجي والتواصل من خلال المخاطبات بين الإدارة والمدقق الخارجي.
- هـ. مراجعة السياسات المحاسبية للتأكد من الامتثال لأفضل الممارسات المحاسبية او المعايير المقبولة عموماً.

- و. مراجعة القوائم المالية قبل موافقة مجلس الإدارة عليها.
- ز. رفع التوصيات إلى مجلس الإدارة حول القضايا الهامة التي تم كشفها في عمليات التدقيق.
- ح. تحمل مسؤولية تعيين وتحديد أجر المدقق الخارجي.

٤. **دور لجنة التدقيق في حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين:** عرفت الأدبيات المحاسبية حقوق المساهمين غير المسيطرين بأنها حقوق ملكية في الوحدة الاقتصادية التي يملكها مساهمون من غير حملة أسهم الوحدة، وتعد حقوق المساهمين غير المسيطرين (Hoyle et al., 2013: 146).

وتعد لجنة التدقيق اللجنة الأكثر أهمية لمجلس الإدارة والتي تشرف على عملية التدقيق الداخلي والخارجي للوحدة الاقتصادية إذ يكمن الهدف الأساس لها في متابعة القوائم المالية والتأكد من وجود ضوابط داخلية كفوءة ومعايير محاسبية ملائمة ومدققين خارجيين لحمايتها من عمليات الاحتيال والتلاعب والمساعدة على تحسين جودة الإبلاغ المالي للوحدة الاقتصادية، وتلعب لجنة التدقيق دوراً حاسماً في تزويد مجلس الإدارة بمعلومات عن جميع القضايا ذات الصلة بإجراءاته

وبالتالي تعد قناة هامه للاتصال بين المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين ومجلس الإدارة (Alkahtani, 2015: 194)

أما عن دور لجنة التدقيق في حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين فنجدّه واضحاً في تقرير الذي أورده Smith et al والذي يقول فيه إن جميع أعضاء مجلس الإدارة ينبغي عليهم التصرف بما يتوافق مع تحقيق مصالح الوحدة الاقتصادية ومساهميها، إذ يتعين على لجنة التدقيق القيام بدور محدد وهو التصرف على نحو مستقل ومحايّد عن السلطة التنفيذية لضمان حماية حقوق جميع المساهمين بشكل صحيح فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والإبلاغ المالي (Smith et al., 2003: 3)

وقد بيّن Hamid et al إن لجنة التدقيق يمكن أن تساهم في حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين إذ توصل من خلال نتائج دراسته التي ضمت أكبر ١٠٠ وحدة اقتصادية مدرجة في البورصة الماليزية للمدة من ٢٠٠٩-٢٠١١ إن لجنة التدقيق يمكن أن تلعب دوراً هاماً في حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين من المصادرة عندما يزداد عدد أعضائها المستقلين مما يسهم في الإبلاغ عن أرباح ذات محتوى معلوماتي جيد (Hamid et al., 2015: 105).

كما أوضحت دراسة Abbott et al التي تحققت من العلاقة بين خصائص لجنة التدقيق وعمليات إعادة الصياغة والاحتيايل في القوائم المالية والتي خلصت إلى وجود علاقة سلبية بين لجنة التدقيق التي يتمتع أعضاؤها بالاستقلالية والخبرة المالية وبين عمليات الاحتيايل والغش في القوائم المالية مما يؤشر إن القوائم المالية التي يتم إعدادها تتسم بجودة الأرباح (Abbott et al., 2004: 83).

أما محلياً فقد سمح دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف في القسم الرابع لعضو لجنة التدقيق امتلاك أسهم في الوحدة الاقتصادية ما لا يزيد عن ٥% من أسهمها حتى وإن كان مستقلاً مما يفقد عضو اللجنة صفة الاستقلال والحياد التام (دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف، ٢٠١٨: ٢٧) وقد أخفق المشرع العراقي في تحقيق استقلال تام للجنة التدقيق والتي تنبثق عن مجلس الإدارة عندما أشار قانون الوحدات الاقتصادية العراقية رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل سنة ٢٠٠٤ في المادة ١١٧ ثامناً (أ) إلى اختيار أعضاء لجنة التدقيق في الوحدات الاقتصادية من المستقلين من المدققين ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق مضيفاً في الفقرة (ت) أن لا يكون عضو لجنة التدقيق مساهماً تزيد قيمة مساهمته في رأس مال الوحدة الاقتصادية عن ١٠% مما أفقد عضو اللجنة سمة الحياد التام (قانون الوحدات الاقتصادية العراقية رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل لسنة ٢٠٠٤ المادة ١١٧ ثامناً (أ)).

ومما سبق يتبين إن لجنة التدقيق المستقلة كآلية لحوكمة دوراً في حماية حقوق المساهمين بشرط أن تتألف هذه اللجنة من أعضاء المستقلين مع تمتعهم بالخبرة اللازمة مما ينعكس إيجاباً على جودة الأرباح في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية.

المحور الرابع: وصف عينة البحث وقياس المتغيرات

١. وصف عينة البحث: استخدم الباحثان برنامج SPSS لتحليل بيانات العينة واستخلاص النتائج اضافة الى استخدام برنامج معالج الجداول EXCEL، وانقسمت الاحصاءات المستخرجة الى قسمين الأول يتضمن الاحصاءات الوصفية المتمثلة بالرسوم البيانية والتكرارات ونسبها والاطواسط

الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف لجميع لفقرات الاستبيان، والقسم الثاني اساليب احصائية تحليلية تمثلت باختبار فرضيات الارتباط والتأثير واختبار T.

وبعد إتمام استمارة الاستبيان بصيغتها النهائية قام الباحثان بتوزيع استمارات الاستبيان إلكترونياً باستخدام موقع <https://www.qsurvey.qa/> وهو موقع على الويب سايت لإجراء الدراسات الاستطلاعية - وكان العدد الكلي للاستمارات التي استلمها من الموقع ١٣٩ استمارة وبعد الفرز تم استبعاد ٤٩ استمارة كونها غير صالحة للتحليل فيما كانت عدد الاستمارات الملائمة لإجراء التحليل عليها ٩٠ استمارة حيث تم استخلاص التكرارات ونسبها حول بعض المعلومات العامة للعينة التي وزعت عليها استمارات الاستبيان والمتمثلة بالمؤهل العلمي ونوعه إضافة الى اللقب العلمي وسنوات الخبرة.

أ. **المؤهل العلمي:** ان النتائج المتعلقة بالتكرارات ونسبها حول المؤهل العلمي للمستبين قد تضمنت في الجدول الآتي:

الجدول (١): عدد الاستمارات الموزعة حسب المؤهل العلمي ونسبها

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
محاسب قانوني	٢٣	٢٦
ماجستير	٣٧	٤١
دكتوراه	٣٠	٣٣
المجموع	٩٠	١٠٠

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح من خلال النتائج أعلاه ان عدد الاستمارات الموزعة على الحاصلين على شهادة المحاسب القانوني بلغت ٢٣ استمارة وبنسبة مئوية مساوية ٢٦% بينما عدد الاستمارات الموزعة على الحاصلين على شهادة الماجستير بلغت ٣٧ استمارة وبنسبة مئوية مساوية ٤١% وان عدد الاستمارات الموزعة على الحاصلين على شهادة الدكتوراه بلغت ٣٠ استمارة وبنسبة مئوية مساوية ٣٣%.

ب. **نوع المؤهل العلمي:** ان النتائج المتعلقة بالتكرارات ونسبها حول نوع المؤهل العلمي للمستبين قد تضمنت في الجدول الآتي:

الجدول (٢): عدد الاستمارات الموزعة حسب نوع المؤهل العلمي ونسبها

نوع المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
أكاديمي	٦٢	٦٩
مهني	٢٨	٣١
المجموع	٩٠	١٠٠

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح من خلال النتائج أعلاه ان عدد الاستمارات الموزعة على الأكاديميين بلغت ٦٢ استمارة وبنسبة مئوية مساوية ٦٩% بينما عدد الاستمارات الموزعة على المهنيين بلغت ٢٨ استمارة وبنسبة مئوية مساوية ٣١%.

ج. **اللقب العلمي:** ان النتائج المتعلقة بالتكرارات ونسبها حول اللقب العلمي للمستبين قد تضمنت في الجدول الآتي:

الجدول (٣): عدد الاستثمارات الموزعة حسب اللقب العلمي ونسبها

اللقب العلمي التفاصيل	استاذ	استاذ مساعد	مدرس	مدرس مساعد	أخرى	المجموع
التكرار	٧	١٣	٢١	١٨	٣١	٩٠
النسبة	٨	١٥	٢٣	٢٠	٣٤	١٠٠

المصدر: إعداد الباحثان.

يتضح من خلال النتائج أعلاه ان عدد الاستثمارات الموزعة على الحاصلين على لقب مدرس مساعد بلغت ١٨ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ٢٠% بينما عدد الاستثمارات الموزعة على الحاصلين على لقب مدرس بلغت ٢١ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ٢٣% وان عدد الاستثمارات الموزعة على الحاصلين على لقب أستاذ مساعد بلغت ١٣ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ١٥%، وعدد الاستثمارات الموزعة على الحاصلين على لقب أستاذ بلغت ٧ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ٨%، بينما عدد الاستثمارات الموزعة على الحاصلين على القاب اخرى بلغت ٣١ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ٣٤%.

د. سنوات الخبرة: ان النتائج المتعلقة بالتكرارات ونسبها حول سنوات الخبرة للمستبين قد تضمنت في الجدول الآتي:

الجدول (٤): عدد الاستثمارات الموزعة حسب سنوات الخبرة ونسبها

سنوات الخبرة التفاصيل	أقل من ٥ سنوات	من ٦-١٠ سنوات	من ١١-١٥ سنة	من ١٦-٢٠ سنة	أكثر من ٢٠ سنة	المجموع
التكرار	١٧	٢٣	٢٠	١٠	٢٠	٩٠
النسبة	١٩	٢٦	٢٢	١١	٢٢	١٠٠

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS.

يتضح من خلال النتائج أعلاه ان عدد الاستثمارات الموزعة على الذين سنوات خبرتهم اقل من ٥ سنوات بلغت ١٧ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ١٩% بينما عدد الاستثمارات الموزعة على الذين سنوات خبرتهم من ٦-١٠ سنوات بلغت ٢٣ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ٢٦% وان عدد الاستثمارات الموزعة على الذين سنوات خبرتهم من ١١-١٥ سنة بلغت ٢٠ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ٢٢%. وعدد الاستثمارات الموزعة على الذين سنوات خبرتهم من ١٦-٢٠ سنة بلغت ١٠ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ١١%. وان عدد الاستثمارات الموزعة على الذين سنوات خبرتهم أكثر من ٢٠ سنة بلغت ٢٠ استثماراً ونسبة مئوية مساوية ٢٢%.

٢. قياس متغيرات البحث

٢-١. المتغير المستقل: لجنة التدقيق (استقلالية): تم إيجاد التكرارات ونسبها والاطراف الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف فضلاً عن الأهمية النسبية ولجميع فقرات الاستبيان للمتغير آلية لجنة التدقيق (استقلالية) وضمنت النتائج في الجدول الآتي:

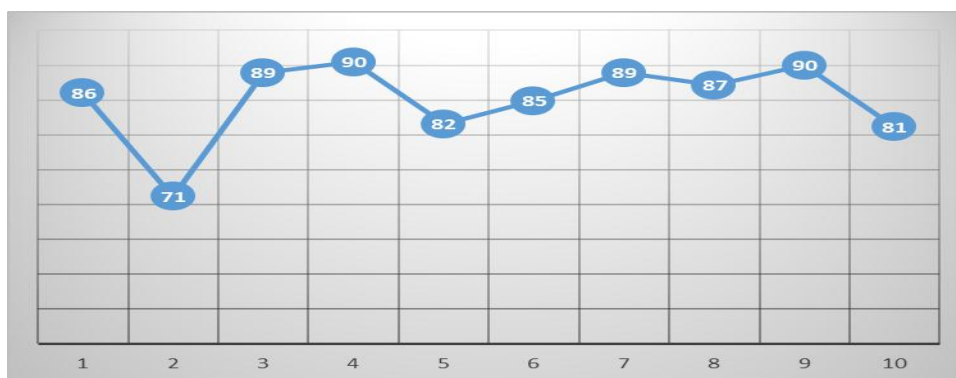
الجدول (٥): التكرارات ونسبها والإحصاءات العامة لآلية لجنة التدقيق (استقلالية)

الفرقة	التكرار والنسبة	لا اتفق تماماً	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق تماماً	الأهمية النسبية
يعد حظر مشاركة اي عضو مجلس إدارة في الوحدة الاقتصادية بعضوية لجنة التدقيق في الوحدة ذاتها تعزيزاً لاستقلاليتها	التكرار	١	٢	٣	٤٧	٣٧	٨٦
	النسبة	١,١	٢,٢	٣,٣	٥٢,٢	٤١,١	
هناك حاجة لان يتمتع اعضاء لجنة التدقيق بسلطات وصلاحيات إدارية كافية لإنجاز مهامها في الوحدة الاقتصادية	التكرار	١٣	١٠	٧	٣٤	٢٦	٧١
	النسبة	١٤,٤	١١,١	٧,٨	٣٧,٨	٢٨,٩	
من الاهمية وجود قواعد واضحة ترسم مهام لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية	التكرار	٠	٠	٣	٤٤	٤٣	٨٩
	النسبة	٠	٠	٣,٣	٤٨,٩	٤٧,٨	
تشكيل لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية من أعضاء متخصصين في مجالات متنوعة لا سيما المحاسبة والتدقيق يتمتعون بالخبرة والدراية الكافية لضمان اداء اللجنة لمهامها سواء المالية او المهام الأخرى	التكرار	٠	٠	١	٤١	٤٨	٩٠
	النسبة	٠	٠	١,١	٤٥,٦	٥٣,٣	
من الأهمية ترشيح جميع أعضاء لجنة التدقيق من قبل الاعضاء المستقلين في مجلس الادارة الوحدة الاقتصادية والموافقة على تعيينهم من قبل الهيئة العامة للوحدة الاقتصادية	التكرار	١	٤	١٣	٤١	٣١	٨٢
	النسبة	١,١	٤,٤	١٤,٤	٤٥,٦	٣٤,٤	
قيام لجنة التدقيق بإعداد تقرير عن أعمال التدقيق الداخلي وتقديمه الى الاعضاء المستقلين في مجلس الادارة وعرضه على الهيئة العامة في الوحدة الاقتصادية	التكرار	٠	١	١١	٤٣	٣٥	٨٥
	النسبة	٠	١,١	١٢,٢	٤٧,٨	٣٨,٩	

الاهمية النسبية	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما	التكرار والنسبة	الفقرة
٨٩	٤٦	٣٨	٦	٠	٠	التكرار	تحقيق استقلالية لجنة التدقيق يساعد في إجراء تقييم موضوعي عن كفاءة وفاعلية وظائف ادارة الوحدة الاقتصادية
	٥١,١	٤٢,٢	٦,٧	٠	٠	النسبة	
٨٧	٣٦	٥٠	٤	٠	٠	التكرار	من الاهمية إلزام لجنة التدقيق بتقديم تقريرها عن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية الى الهيئة العامة في الوحدة الاقتصادية
	٤٠,٠	٥٥,٦	٤,٤	٠	٠	النسبة	
٩٠	٥٠	٣٥	٥	٠	٠	التكرار	يؤثر سلباً في استقلالية وحيادية لجنة التدقيق وجود اي مصالح مالية او غير مالية او اي صلة قرابة بين أعضاء لجنة التدقيق والوحدة الاقتصادية والعاملين فيها
	٥٥,٦	٣٨,٩	٥,٦	٠	٠	النسبة	
٨١	٣٦	٣١	١٥	٨	٠	التكرار	إنهاء تكليف عضو لجنة التدقيق الذي يقدم خدمات التدقيق او اي خدمات استشارية او إدارية الى وحدة اقتصادية أخرى تمتلك الوحدة نصيب فيها يعزز استقلالية اللجنة في الوحدة الاقتصادية
	٤٠,٤	٣٤,٤	١٦,٧	٨,٩	٠	النسبة	
٨٥	٣٨٨	٤٠٤	٦٨	٢٥	١٥	التكرار	آلية لجنة التدقيق (استقلالية)
	٤٣	٤٥	٧	٣	٢	النسبة	

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS.

اما الشكل البياني الآتي فيوضح رسم قيم الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات لبيان اتجاه العينة نحو الاتفاق تماما ومدى اقترابها منها:



الشكل (١): الأهمية النسبية لفقرات آلية لجنة التدقيق (استقلالية)

مصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج EXCEL.

ويمثل المحور العمودي الأهمية النسبية فيما يمثل المحور الأفقي للشكل (١) فقرات المحور الأول للاستبيان وهو آلية لجنة التدقيق استقلالية، ويتضح من خلال الشكل البياني أعلاه أعلى أهمية نسبية كانت للفقرة الرابعة والفقرة التاسعة بقيمة مساوية إلى ٩٠% واللذان تتصان على تشكيل لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية من أعضاء متخصصين في مجالات متنوعة لا سيما المحاسبة والتدقيق يتمتعون بالخبرة والدراية الكافية لضمان أداء اللجنة لمهامها سواء المالية أو المهام الأخرى، ويؤثر سلباً في استقلالية وحيادية لجنة التدقيق وجود أي مصالح مالية أو غير مالية أو أي صلة قرابة بين أعضاء لجنة التدقيق والوحدة الاقتصادية والعاملين فيها وهو ما يؤكد ما ذهب إليه الباحثان من ضرورة ليس فقط مراعاة المؤهلات المحاسبية للأعضاء المستقلين في مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية وإنما عدم وجود أي مصالح مالية أو صلة قرابة بين الأعضاء المستقلين والوحدة الاقتصادية، ولقد اتفقت العينة ونسبة متساوية بقيمة ٨٩% على الفقرتين الثالثة والسابعة مما جعلهما في المرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية إذ تتصان على أهمية وجود قواعد واضحة ترسم مهام لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية، تحقيق لجنة التدقيق (استقلالية) يساعد في إجراء تقييم موضوعي عن كفاءة وفاعلية وظائف إدارة الوحدة الاقتصادية وهذا يدل على أن رسم وتحديد قواعد واضحة للجنة التدقيق يساهم في تقييم موضوعي للإدارة ومدى كفاءة وفاعلية وظائفها في الوحدة الاقتصادية، كما حلت الفقرة الثامنة بالمرتبة الثالثة من حيث الأهمية بنسبة ٨٧% والتي أكدت على أهمية إلزام لجنة التدقيق بتقديم تقريرها عن القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة وتقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية إلى الهيئة العامة في الوحدة الاقتصادية، فيما جاءت الفقرة الأولى بالمرتبة الرابعة بنسبة مئوية ٨٦% حيث اتفقت العينة على أن حظر مشاركة أي عضو مجلس إدارة في الوحدة الاقتصادية بعضوية لجنة التدقيق في الوحدة ذاتها يعد تعزيزاً لاستقلاليتها، وبالمرتبة الخامسة حلت الفقرة السادسة بنسبة ٨٥% إذ أكدت من الأهمية على لجنة التدقيق إعداد تقرير عن أعمال التدقيق الداخلي وتقديمه إلى الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة وعرضه على الهيئة العامة في الوحدة الاقتصادية، ولقد كانت نسبة الفقرة الخامسة مساوية إلى ٨٢% مما جعلها بالمرتبة السادسة من حيث الأهمية النسبية إذ من الأهمية ترشيح جميع أعضاء لجنة التدقيق من قبل الأعضاء المستقلين في مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية والموافقة على تعيينهم من قبل الهيئة العامة للوحدة الاقتصادية، فيما كانت الفقرة العاشرة هي ثاني أقل فقرة من حيث الأهمية النسبية بقيمة مساوية إلى ٨١% وهو توجه ضعيف نسبياً بحسب رأي العينة المدروسة مقارنةً بالفقرات الأخرى ضمن آلية لجنة التدقيق (استقلالية) للحد من سيطرة الوحدة الاقتصادية في مجلس إدارة الوحدة حيث بينت هذه الفقرة إن إنهاء تكليف عضو لجنة التدقيق الذي يقدم خدمات

التدقيق أو أي خدمات استشارية أو إدارية إلى وحدة اقتصادية أخرى تمتلك الوحدة نصيب فيها يعزز استقلالية اللجنة في الوحدة الاقتصادية، بينما أقل أهمية نسبية كانت للفقرة الثانية بقيمة مساوية إلى ٧١ % إذ لم تؤيد العينة المدروسة بقوة الحاجة لأن يتمتع أعضاء لجنة التدقيق بسلطات وصلاحيات إدارية كافية لإنجاز مهامها في الوحدة الاقتصادية، ومما سبق خلص الباحثان أن العينة تتفق على الفقرتين الرابعة والتاسعة أكثر من اتفاقهم على الفقرة الثانية.

٢-٢. المتغير التابع جودة الأرباح: تم إيجاد التكرارات ونسبها والوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف فضلاً عن الأهمية النسبية ولجميع فقرات الاستبيان لمتغير جودة الأرباح وضمنت النتائج في الجدول الآتي:

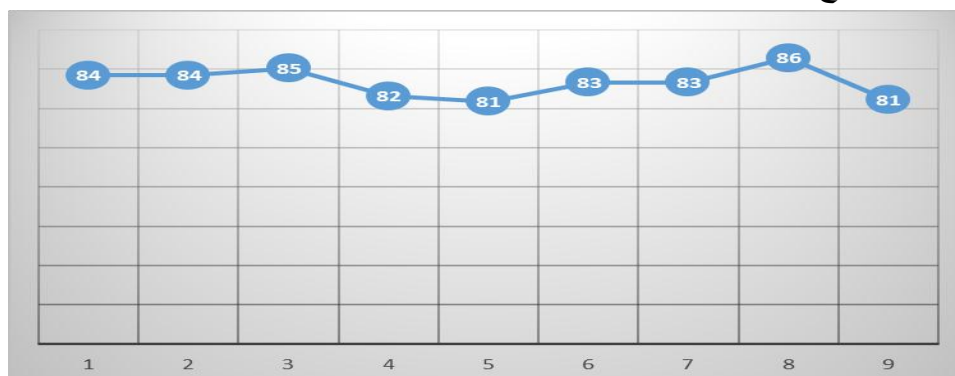
الجدول (٦): التكرارات ونسبها والإحصاءات العامة لجودة الأرباح

الاهمية النسبية	اتفق تماماً	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماماً	التكرار والنسبة	الفقرة
٨٤	٣٢	٤٦	١١	١	٠	التكرار	يسهم الحد من ممارسات إدارة الأرباح في إمكانية الاعتماد على رقم الأرباح كمقياس موجز عن أداء الوحدة الاقتصادية مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية
	٣٥,٦	٥١,١	١٢,٢	١,١	٠	النسبة	
٨٤	٣٢	٤٧	٩	٢	٠	التكرار	يعزز الحد من ممارسات إدارة الأرباح من التنبؤ بالأرباح المستقبلية مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية
	٣٥,٦	٥٢,٢	١٠,٠	٢,٢	٠	النسبة	
٨٥	٣٤	٤٧	٧	٢	٠	التكرار	يساهم الحد من ممارسات إدارة الأرباح في تقديم إبلاغ عادل ومنصف عن الأرباح الحقيقية في مدة الإبلاغ وتوقع الأرباح المستقبلية مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية
	٣٧,٨	٥٢,٢	٧,٨	٢,٢	٠	النسبة	
٨٢	٢٦	٤٩	١١	٤	٠	التكرار	الحد من ممارسات إدارة الأرباح يساعد في أن تتصف الأرباح بالثبات والاستدامة وافتقارها للتباين مما يعزز من استمرارية تدفق الأرباح الحالية في المدد المستقبلية وقدرتها على تصوير الأداء التشغيلي الحالي في المستقبل مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية
	٢٨,٩	٥٤,٤	١٢,٢	٤,٤	٠	النسبة	

الأهمية النسبية	اتفق تماما	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق تماما	التكرار والنسبة	الفقرة
٨١	٢٧	٤٣	١٧	٣	٠	التكرار	يعزز الحد من ممارسات إدارة الأرباح ارتباط الأرباح التاريخية بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية
	٣٠,٠	٤٧,٨	١٨,٩	٣,٣	٠	النسبة	
٨٣	٢٥	٥٦	٨	١	٠	التكرار	يعزز الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قدرة النظام المحاسبي على قياس الأداء التشغيلي والكيفية التي يتم فيها تطبيق النظام المحاسبي مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية
	٢٧,٨	٦٢,٢	٨,٩	١,١	٠	النسبة	
٨٣	٣٠	٤٨	١٠	١	١	التكرار	يسهم الحد من ممارسات إدارة الأرباح في تصوير ملائم للأداء التشغيلي الحالي ومؤشر للأداء التشغيلي المستقبلي ومقياساً لقيمة الوحدة مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية
	٣٣,٣	٥٣,٣	١١,١	١,١	١,١	النسبة	
٨٦	٣٦	٤٨	٥	١	٠	التكرار	يعزز الحد من ممارسات إدارة الأرباح من تقديم أرباح ذات محتوى معلوماتي ملائم لنموذج القرار مما يعبر عن جودة الأرباح
	٤٠,٠	٥٣,٣	٥,٦	١,١	٠	النسبة	
٨١	٢٤	٤٩	١٥	٢	٠	التكرار	يساعد الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الإبلاغ عن أرباح غنية بالمعلومات عن الأداء المالي للعديد من الجوانب غير المنظورة في الوحدات الاقتصادية
	٢٦,٧	٥٤,٤	١٦,٧	٢,٢	٠	النسبة	
٨٣	٢٦٦	٤٣٣	٩٣	١٧	١	التكرار	جودة الأرباح
	٣٣	٥٣	١٢	٢	٠	النسبة	

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS.

اما الشكل البياني الآتي فيوضح رسم قيم الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبيان لمتغير جودة الارباح لبيان اتجاه العينة نحو الاتفاق تماماً ومدى اقترابها منها:



الشكل (٢): الأهمية النسبية لفقرات متغير جودة الارباح

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج Excel.

ويمثل المحور العمودي الأهمية النسبية فيما يمثل المحور الأفقي للشكل (٢) فقرات المحور الثاني للاستبيان وهو متغير جودة الأرباح، ويتضح من خلال الشكل البياني أعلاه أعلى أهمية نسبية كانت للفقرة الثامنة بقيمة مساوية الى ٨٦% إذ اتفقت العينة وإلى حد كبير على أهمية الإبلاغ عن الأرباح ذات المحتوى المعلوماتي الجيد لتساهم بشكل كبير في تخفيض مستوى الخطأ في عملية اتخاذ القرار مما يعبر عن جودتها مما ينعكس على تحقيق إبلاغ عادل ومنصف وهذا يفسر سبب أن الفقرة الثالثة حلت بالمرتبة الثانية من حيث الأهمية النسبية بنسبة مئوية مساوية ٨٥% إذ يساهم الحد من ممارسات إدارة الأرباح في تقديم إبلاغ عادل ومنصف عن الأرباح الحقيقية في مدة الإبلاغ وتوقع الأرباح المستقبلية مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية، كما تشير نتائج متغير جودة الأرباح إن الفقرة الأولى والثانية حلت بالمرتبة الثالثة من حيث مستوى الأهمية بنسبة بلغت ٨٤% واللذان أكدتا على أهمية أن يساهم الحد من ممارسات إدارة الأرباح في إمكانية الاعتماد على رقم الأرباح كمقياس موجز عن أداء الوحدة الاقتصادية، ويعزز الحد من ممارسات إدارة الأرباح من التنبؤ بالأرباح المستقبلية مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية على التوالي، أما الفقرتين السادسة والسابعة فقد كانت بالمرتبة الرابعة من حيث ترتيب الأهمية النسبية بنسبة مئوية ٨٣% حيث اتفقت العينة المدروسة على ما ذهبت إليه الفقرتين السادسة والسابعة والتي تنصان على إمكانية أن يعزز الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قدرة النظام المحاسبي على قياس الأداء التشغيلي والكيفية التي يتم فيها تطبيق النظام المحاسبي، ويساهم الحد من ممارسات إدارة الأرباح في تصوير ملائم للأداء التشغيلي الحالي ومؤشر للأداء التشغيلي المستقبلي ومقياساً لقيمة الوحدة مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية على التوالي، فيما جاءت الفقرة الرابعة بالمرتبة الخامسة بنسبة ٨٢% حيث ذهبت إلى أن الحد من ممارسات إدارة الأرباح يساعد في أن تتصف الأرباح بالثبات والاستدامة وافتقارها للتباين مما يعزز من استمرارية تدفق الأرباح الحالية في المدد المستقبلية وقدرتها على تصوير الأداء التشغيلي الحالي في المستقبل مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية، بينما أقل أهمية نسبية كانت للفقرة الخامسة بقيمة مساوية الى ٨١% يعزز الحد من ممارسات إدارة الأرباح ارتباط الأرباح التاريخية بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية،

ومما سبق خلص الباحثان الى ان العينة يتفقون على الفقرة الثامنة اكثر من اتفاقهم على الفقرة الخامسة بالرغم من ان جميع فقرات متغير جودة الارباح كانت متقاربة من حيث الاهمية النسبية.

المحور الخامس: اختبار تأثير لجنة التدقيق (استقلالية)

كآلية للحوكمة في جودة الأرباح

١. اختبار معامل الارتباط: لإيجاد الارتباط بين لجنة التدقيق (استقلالية) وجودة الارباح، استخدام البرنامج الاحصائي SPSS لإختبار فرضية العدم والفرضية البديلة بالآتي:

H0: عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين آلية لجنة التدقيق (استقلالية) وجودة الأرباح تحت مستوى دلالة ٥%.

H1: وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين آلية لجنة التدقيق (استقلالية) وجودة الأرباح تحت مستوى دلالة ٥%.

والجدول ادناه يتضمن تلك القيم ومعنويتها:

الجدول (٧): معاملات الارتباط بين آلية لجنة التدقيق (استقلالية) وجودة الأرباح

Correlations		
		آلية لجنة التدقيق (استقلالية)
جودة الارباح	Pearson Correlation	.595**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	90
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).		

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS.

ان نتائج الارتباط في الجدول اعلاه تشير الى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة إذ تشير النتائج إلى وجود علاقة ارتباط طردية ذات دلالة إحصائية تحت مستوى ٥% بين آلية لجنة التدقيق (استقلالية) وجودة الأرباح اذ بلغت قيمة الارتباط بينهما 0.595.

٢. اختبار فرضية تأثير آلية لجنة التدقيق (استقلالية) في جودة الأرباح: سيتم اختبار الفرضية المتعلقة بتأثير آلية لجنة التدقيق (استقلالية) في جودة الأرباح اذ ان الفرضية الثانية المراد اختبارها هي:

H0: لا يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لآلية لجنة التدقيق (استقلالية) في جودة الأرباح.

H1: يوجد تأثير ذو دلالة معنوية لآلية لجنة التدقيق (استقلالية) في جودة الأرباح.

ان نتائج تحليل التأثير التي تم استخراجها من خلال البرنامج SPSS لخصت في الجدول الآتي:

الجدول (٨): نتائج تحليل تأثير آلية لجنة التدقيق (استقلالية) في جودة الأرباح

معامل التحديد R ²	معامل التحديد المصحح	قيمة معلمة الانحدار	قيمة t المحسوبة	قيمة المعنوية Sig.	معنوية قيمة t	قيمة دربن- واتسون	القرار بوجود مشكلة الارتباط الذاتي
٣٥%	٣٥%	0.60	6.949	0.000	معنوي تحت مستوى دلالة ٥%	1.7	لا توجد مشكلة

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على برنامج SPSS.

ما نلاحظه من الجدول اعلاه هو ان قيمة معامل التحديد بلغت ٠,٣٥ اما قيمة معامل التحديد المصحح فقد بلغت ٠,٣٥ مما يدل على ان نموذج تأثير آلية لجنة التدقيق (استقلالية) في جودة الأرباح قد فسر ما مقداره ٣٥% من الانحرافات الكلية والمتبقي يعود الى متغيرات اخرى غير مضمنة في هذا النموذج.

ولغرض اختبار فرضية العدم لابد لنا من اختبار معلمة التأثير اذ بينت نتائج البرنامج الاحصائي الموضحة في الجدول اعلاه ان قيمة معلمة تأثير آلية لجنة التدقيق (استقلالية) بلغت ٠,٦٠ وقيمة اختبار T لها بلغت ٦,٩٤٩ وهي قيمة ذات دلالة إحصائية تحت مستوى ٥% كون قيمة SIG. لها مساوية الى الصفر وهي اقل من مستوى الدلالة عند المقارنة بينهما، هذا يعني ان الباحثان يرفضان فرضية العدم ويقبلان الفرضية البديلة ونستنتج ان آلية لجنة التدقيق (استقلالية) له تأثير ذو دلالة معنوية في جودة الأرباح، مما يعني ان لجنة التدقيق المستقلة لها دور ايجابي في الحد من الممارسات الانتهازية للمطلعين داخل الوحدة الاقتصادية مما يسهم في تحسين جودة الارباح وينعكس بالإيجاب على حماية حقوق المساهمين غير المطلعين من خلال الحد من صراع الوكالة بين المساهمين المسيطرين والمساهمين غير المسيطرين.

المحور السادس: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات: في ضوء الدراسة النظرية والتطبيقية استنتج الباحثان:

١. يمكن الحد من تأثير دور المساهم المسيطر من خلال لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية وبالتالي حماية حقوق المساهمين غير المسيطرين بشرط أن تتألف هذه اللجنة من أعضاء المستقلين مع تمتعهم بالخبرة اللازمة الامر الذي سوف ينعكس على جودة الارباح في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية.
٢. عدم ملائمة وعدم اتساق قانون الوحدات الاقتصادية العراقي لسنة ١٩٩٧ المعدل لسنة ٢٠٠٤ مع متطلبات البناء الجيد للجنة التدقيق يعد مدخلاً لانتهاك حقوق المساهمين غير المسيطرين بسبب صعوبة الحد من سيطرة المساهم المسيطر في مجلس إدارة الوحدة الاقتصادية.
٣. إن المادة ١١٧ ثامناً بين الفقرة أ من قانون الوحدات الاقتصادية العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل لسنة ٢٠٠٤ الفقرة ج التي اشترطت ان لا تتجاوز نسبة مساهمة العضو في لجنة التدقيق في رأس مال الوحدة الاقتصادية ١٠% من أسهمها مما يفقد العضو معنى الاستقلال كونه فاقد للحيدار المطلوب سهم يعزز احتمالات وقوع ممارسات انتهازية من المساهمين المسيطرين.
٤. عدم اتساق دليل الحوكمة الصادر عن البنك المركزي العراقي مع متطلبات صياغة وبناء خصائص لجنة التدقيق ومنها الاستقلالية والذي منح حق لعضو لجنة التدقيق امتلاك نسبة من أسهم الوحدة الاقتصادية التي هو عضو في لجنة تدقيقها.
٥. افتقار أعضاء لجنة التدقيق إلى الاستقلالية التامة في الوحدات الاقتصادية في العراق يسهم في زيادة ممارسات إدارة الارباح وتدني جودة الأرباح مما يؤشر على انتهاك ومصادرة لحقوق المساهمين غير المسيطرين.

ثانياً. التوصيات: في ضوء النتائج والاستنتاجات يوصي الباحثان بالآتي:

١. إجراء تعديلات على قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل لسنة ٢٠٠٤ بشكل يضمن صياغة وبناء نظام رصين لحوكمة الشركات يسهم في الحد من صراعات الوكالة لا سيما الصراع بين المساهمين المسيطرين والمساهمين غير المسيطرين وهذه التعديلات تشمل:

- أ. نقل صلاحيات مجلس الإدارة الى الهيئة العمومية والواردة في نص المادة ١١٧ ثامناً الفقرة أ من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل لسنة ٢٠٠٤ والتي تنص على اختيار مدققين ماليين مستقلين من غير العاملين في الوحدة الاقتصادية.
- ب. رفع تعارض المادة ١١٧ ثامناً من خلال تعديل الفقرة ت من قانون الشركات العراقي رقم ٢١ لسنة ١٩٩٧ المعدل لسنة ٢٠٠٤ وذلك بوضع شرط عدم العضوية في لجنة التدقيق في الوحدة الاقتصادية للمساهم الذي يملك أسهم في الوحدة الاقتصادية لا سيما الوحدة مما يكسب العضو صفة الاستقلال ومستوى الحياد المطلوب للحد من سيطرة الوحدة في مجلس ادارة الوحدة.
٢. الاقتصادية لا سيما الوحدة مما يكسب العضو معنى الاستقلال ومستوى الحياد المطلوب للحد من سيطرة الوحدة في مجلس ادارة الوحدة.
٣. تعديل دليل الحوكمة الصادر عن البنك المركزي العراقي ما يخص متطلبات صياغة وبناء خصائص لجنة التدقيق ومنها الاستقلالية ومنع عضو لجنة التدقيق من امتلاك اي أسهم في الوحدة الاقتصادية التي هو عضو في لجنة تدقيقها.
٤. نوصي الوحدة الاقتصادية بضرورة بأهمية التركيز على الإبلاغ عن الأرباح الغنية بالمعلومات ذات محتوى معلوماتي جيد لتساهم بشكل كبير في تخفيض مستوى الخطأ في عملية اتخاذ القرار مما يعبر عن جودتها، إذ يساهم الحد من ممارسات إدارة الأرباح في تقديم إبلاغ عادل ومنصف عن الأرباح الحقيقية في مدة الإبلاغ وتوقع الأرباح المستقبلية مما يعبر عن جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية مما يؤثر انخفاض صراع الوكالة بين المساهمين المسيطرين والمساهمين غير المسيطرين.

المصادر

أولاً. المصادر العربية:

أ. الوثائق والتقارير الرسمية

١. قانون الوحدات الاقتصادية (٢١) لسنة ١٩٩٧ المعدل سنة ٢٠٠٤.
٢. دليل الحوكمة المؤسسية للمصارف (٢٠١٨)، البنك المركزي العراقي.

ب. الدوريات

١. حمدان، علام محمد، مشتهى، صبري ماهر، وعواد، بهاء صبحي. (٢٠١٢) دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها، المجلة الاردنية لإدارة الاعمال، المجلد ٨، العدد ٣.
٢. الرحيلي، عوض بن سلامة، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الوحدات الاقتصادية حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الادارة والاقتصاد، العدد ١٧٩، الرياض، ٢٠٠٨.
٣. الشاهد، ريما محمود والكردي، آمنه علي. (٢٠١٨). أثر خصائص مجلس الإدارة ولجان التدقيق على جودة الأرباح: دليل من البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد ٢٠، العدد ١.
٤. نور، عبدالناصر إبراهيم، العواودة، حنان، (٢٠١٧) إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية دراسة اختبارية على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، جامعة الزرقاء، الاردن، المجلد ١٣، العدد ٢.

ج. الرسائل والاطاريح

١. الإمارة، عماد محمد فرحان (٢٠١١) تقويم أداء لجنة التدقيق في القطاع المصرفي العراقي (أنموذج مقترح) ((بحث تطبيقي في عينة من المصارف العراقية))، رسالة ماجستير في المحاسبة، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق.
٢. تامر، عماد وليم، (٢٠٠٨) دور لجان التدقيق في تدعيم استقلال المدقق الخارجي-في البنوك التجارية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة طنطا، كلية التجارة، مصر.
٣. حسين، مهند سعدي احمد (٢٠١٥) أثر لجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح في الوحدات الاقتصادية الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية على الوحدات الاقتصادية الصناعية المساهمة العامة رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، عمان.

ثانياً. المصادر الأجنبية

A. The Books

- 1- IFRS (International Financial Reporting Standards), Interpretation and Application (2017), John Wiley & Sons, Inc.

B. The Periodicals, Reports , and Websites:

1. Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and Restatements. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol .23 , No .1.
2. Baxter, P., & Cotter, J. (2009). Audit committees and earnings quality. Accounting & finance, Vol. 49, No .2.
3. Bellovary, J. L., Giacomino, D. E., & Akers, M. D. (2005). Earnings quality: It's time to measure and report. The CPA Journal, Vol. 75, No .11.
4. Bhattacharya, U., Daouk, H., & Welker, M. (2003). The world price of earnings opacity. The Accounting Review, Vol .78, No 3.
5. Chen, S., & Komal, B. (2018). Audit committee financial expertise and earnings quality: A meta-analysis. Journal of Business Research, Vol. 84.
6. Dechow, P. M. (1994). Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: The role of accounting accruals. Journal of accounting and economics, Vol .18, No. 1.
7. Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. Journal of accounting and economics, Vol .50, No 2.
8. Francis, J., Olsson, P., & Schipper, K. (2008). Earnings quality, Library of Foundations and Trends® in Accounting, Vol. 1, No .4.
9. Hamid, M. A., Ting, I. W. K., & Kweh, Q. L. (2016). The relationship between corporate governance and expropriation of minority shareholders' interests. Procedia Economics and Finance, 7th International Economics & Business Management Conference, 5th & 6th October 2015, Vol. 35.
10. Mikhail, M. B., Walther, B. R., & Willis, R. H. (2003). Reactions to dividend changes conditional on earnings quality. Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol.18 ,No. 1
11. Penman, S. H., & Zhang, X. J. (2002). Accounting conservatism, the quality of

earnings, and stock returns. The accounting review, Vol. 77, No 2.

12. Sae-Lim, P., & Jermisittiparsert, K. (2019). Audit committees and earnings quality. International Journal of Innovation, Creativity and Change, Vol. 6, No .2.
13. Smith, R. (2003). Audit committees combined code guidance, Financial Reporting Council., London.<http://www.riskavert.com/wp-content/uploads/2011/10/Smith-Report.pdf>
14. Vinten, G., & Lee, C. (1993). Audit committees and corporate control. Managerial Auditing Journal, Vol .8, No 3.

C. Thesis:

1. Alkahtani, A. (2015) the influence of corporate governance on protecting minority shareholders' rights in the Saudi stock market: a comparative study Doctoral Dissertation in Law, University of Westminster.
2. Hermanns, S.00 (2006). Financial information and earnings quality: A literature review. Thesis in Department of Business Administration & Center for Research in Finance and Management, University of Namur.