دور مراقب الحسابات في تعزيزالإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات

(دراسة تحليلية للقوائم المالية للشركة العامه للصناعات المطاطية)

المحاسب القانوني
ناظم شعلان جبار التميمي

المحاسب القانوني
أ.م.د صلاح صاحب شاكر

المستخلص :

حظي موضوع الإفصاح وحوكمة الشركات اهتماماً عالمياً كبيراً في الآونة الأخيرة ، خصوصاً بعد إنهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى ، إذ أن مستوى الإفصاح والشفافية يمثل مقياساً مهماً لمدى فاعلية وموثوقية نظام الحوكمة في الشركات ، إن العدالة في توفير المعلومات الصحيحة والواضحة والكاملة في الوقت المناسب لكل الأطراف المؤثرة في حياة الشركة من ذوي العلاقة تعزز مدى الثقة بنظم إدارة الشركة وآلية توجيه العاملين فيها ومراحل إتخاذ القرارات .

يهدف البحث الى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات وأسباب ودوافع إنتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في العديد من دول العالم ، واستعراض الجهود الدولية والإقليمية والمحلية في التعريف بهذا المفهوم وكيفية تطبيقه على أرض الواقع ، ومعرفة مستوى الإفصاح والشفافية المطلوب تحقيقها في ظل حوكمة الشركات ومدى ارتباط الإفصاح والشفافية بالتقارير وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والقواعد المحلية ، مع بحث ومناقشة دور مراقب الحسابات في الإفصاح والشفافية ، كأحد أبرز دعائم تحقيق هذا المفهوم .

ولأجل تحقيق أهداف البحث، فقد قسُم إلى أربعة محاور ، خصص المحورالاول منه للمنهجية ، فيما كرُس المحور الثاني الى الجانب النظري إذ تناول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات وأهميتها وأهدافها ، ومبادئها ، والتقارير المالية وحوكمة الشركات وعلاقتها بالإفصاح والشفافية ، ودور ومسؤولية مراقب الحسابات وإجراءاته للتأكد من ملاءمة وكفاية الإفصاح والشفافية في ظل حوكمة الشركات . أما المحور الثالث فقد خصص للدراسة التحليلية **للبيانات المالية للشركة العامه للصناعات المطاطية** ،وأخيراً المحور الرابع فخصص للاستنتاجات والتوصيات

Abstract:

The subject of disclosure, transparency and corporate governance taking globally significant attention recently, especially after the collapse of many large companies because the level of disclosure and transparency is an important measure of the effectiveness and reliability of the system of governance in the companies, the equity in the provision of correct information and clear and complete in a timely manner to all stakeholders in the life of the company with whom in relation strengthen the confidence the company's management systems and automatic guide the staff and the decision-making.

The research aims to shed light on the concept of corporate governance, and the reasons and motives of the spread of this concept in recent years in many countries of the world and the efforts of international, regional and local levels to identify with this concept and how it applied to the ground and know the level of disclosure and transparency to be achieved in light of corporate governance and the relevance of disclosure and transparency reports in accordance with international accounting standards and local rules. With the research and discuss the role of the comptroller in the disclosure and transparency, as one of the main foundations for the concept.

To achieve the research's aim , divided into four chapters, devoted its first chapter, the methodology, in the second quarter was devoted to the conceptual framework for corporate governance and its importance and its objectives, principles and financial reporting and corporate governance and its relation to disclosure and transparency and the role and responsibility of the comptroller and the procedures for confirmation of the relevance and adequacy of disclosure and healing in the Corporate Governance The third chapter was devoted to the analytical study of the role of the comptroller in the promotion of transparency and disclosure in the financial statements under the governance of a number of Iraqi companies, and reports of auditors on these companies, and analyze the results of the questionnaire form, and compared with the analytical study of the reports of auditors and financial statements of companies and evaluate the study sample the appropriateness and adequacy of disclosure Chapter IV specified to the conclusions and recommendations.

المقدمــة :-

زاد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الإفصاح والشفافية و في عرض البيانات المالية، وفي الواقع إن الاهتمام بالإفصاح والشفافية لم يأتِ من فراغ ،إذ ان العديد من الجهات الخارجية والمساهمين والمستثمرين تعتمد وبشكل كبير في قراراتها على ما تنشره الشركات من معلومات ، إذ لاتمتلك هذه الجهات سلطة الحصول على المعلومات التي تحتاجها بصورة مباشرة من إدارات الشركات . ومما لاشك فيه فأن القصور في متطلبات الإفصاح والشفافية يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مضللة ، وهذا ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم او المستثمر المهتم بتلك البيانات والمعلومات .

وكما هو معلوم فأن مهنة المحاسبة والتدقيق لهما تأثير على قرارات الاستثمار من خلال البيانات المالية التي تعدها وتنشرها الشركات ، لذلك ينبغي أن توفر هذه البيانات والتقارير المالية المعلومات الصحيحة والكافية للمستثمرين في الوقت المناسب لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية على أسس موضوعية،وبما أن حوكمة الشركات تهدف بالأسا س الى تقوية ودعم الهياكل الاقتصادية وهياكل الأعمال من خلال خلق نظام مبني على أساس الإفصاح والشفافية وبما يعزز المساهمة في المحافظة على حقوق المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة ويضبط أداءها ويقلل المخاطر عن طريق تعزيزالرقابة سواء كانت رقابة داخلية او خارجية لكي يزيد من ثقة المستثمرين ويؤكد سلامة موقفها المالي ويمكن من تحسين قدرتها التنافسية .

لذلك فان دور مراقب الحسابات كبيراً وشاملاً إذ يعد الجهة الأكثر قدرة على التقويم فيما إذا كانت الوحدة الاقتصادية تسير بشكل سليم ام لا ، وان هذا الحكم من قبل طرف مستقل هو الأكثر تعبيرا عن حاجة المشروع والمستثمرين والإطراف الأخرى ذات المصلحة المشتركة ، لذلك فان قيام مراقب الحسابات بدوره حسب معايير التدقيق الدولية ومراعاة القوانين والأنظمة الخاصة بعمل المدققين يساهم في تدعيم الشفافية والإفصاح .

المحور الأول : منهجية البحث

يتضمن هذا المحور التعريف بمشكلة البحث ، وأهدافها وأهميتها ، وفرضياتها وأسلوب أجراء الدراسة النظرية والتطبيقية ، فضلا عن وسائل جمع البيانات والمعلومات وتحديد مجتمع وعينة البحث .

١- مشكلة البحث :-

أصبحت قضية الحصول على المعلومات وحرية تداو لها ومصداقيتها ودقتها من القضايا الملحة لرجال الأعمال والمستثمرين ، ومن المعروف أن الاستثمار هو أساس النمو الاقتصادي إذ تتنافس الدول فيما بينها على إجتذاب الاستثمارات لتمويل التوسع في أنشطتها المختلفة وهذا لايأتي إلا عن طريق الإفصاح والشفافية.

إن مشكلة البحث تتلخص ، بالرغم من الإجماع على ضرورة الإفصاح بأعتباره مطلبا حيويا للشفافية إلا أن هذا الأمر يصطدم بمشاكل في الواقع العملي تتمثل بالاتي :-

أ – إن المزيد من الإفصاح مع عدم وجود حدود أو سقف له يؤدي الى كلفة إضافية وأصدارمعلومات قد تكون فوق طاقة الشركة فضلاً عن وضع عمليات وانشطة الشركة أمام العامة وكل الأطراف ، ومن ضمن هذه الأطراف المنافسون الذين سوف يتعمدون للأستفادة منها للأضرار بالشركة او التأثير على مركزها التنافسي أو قد تمس بأسرار الشركة التي يؤدي الأعلان عنها الى إفساد الخطط المستقبلية لها .

ب – عدم قيام مراقبي الحسابات بدورهم فيما يخص الإفصاح والشفافية وتحقيق مصالح ذوي العلاقة وأضفاء الثقة على مخرجات البيانات المالية .

٢- **أهمية البحث** :-

تكمن أهمية البحث من خلال توفير نظام عادل وفاعل و يتصف بالشفافية إستناداً الى مبادىء الحوكمة وأجراء توازن بين مستوى الإفصاح المقبول لدى الشركات وبين المستوى المقبول الذي ترغب فيه الأطراف الأخرى ، ودور مراقب الحسابات وإجراءاته للتأكد من ملاءمة وكفاية الإفصاح والشفافية وتعزيز الثقة والموضوعية في البيانات المالية وتسليط الضوء على الأسباب التي تمنع من الإفصاح والشفافية وتشخيصها وتجاوزها ومعالجتها .

٣ - **أهداف البحث** :-

يهدف البحث الى التعرف على الاتي :

أ- معرفة مستوى الإفصاح والشفافية المطلوب تحق يقها في ظل حوكمة الشركات ومدى توافرها في التقارير المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمحلية .

ب- بيان دور مراقب الحسابات في إنضاج عملية الإفصاح والشفافية، إذ يعد مراقب الحسابات الحكم الاول والأساسي في تحديد مستوى كفاية وملاءمة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية من خلال حكمُه وبموجب معايير التدقيق المعتمدة على مدى إلتزام معدي القوائم المالية بالمعايير المحاسبية المعتمدة .

٤ - **فرضيات البحث** :-

يقوم البحث على محاولة أثبات الفرضيات الأتية :

أ - إلتزام الشركات العراقية بمبادئ الحوكمة عند إعداد وعرض القوائم المالية سيكون له الاثر المهم في تحسين نوعية وكمية المعلومات المحاسبية في التقارير المالية وتحقيق الإفصاح والشفافية.

ب- إلتزام مراقب الحسابات بمعايير التدقيق المعتمدة وبذله العناية المهنية اللازمة في أداء مهمته وواجباته سوف يحقق مستوى مناسب من الإفصاح والشفافية.

٥- **الحدود المكانية والزمانية** :-

أ – الحدود المكانية :

دراسة تحليلية لتقرير مراقب الحسابات و القوائم المالية **للشركة العامه للصناعات المطاطية** ومقارنة تلك ا لقوائم مع متطلبات إصدار القوائم المالية المعدة على وفق معايير المحاسبة الدولية والقواعد المحلية ومبادىء الحوكمة ومتطلبات القوانين العراقية من أجل معرفة مدى التزام إلشركات العراقية بتلك المعايير والقوانين.

ب – الحدود الزمانية :- السنوات (٢٠٠٦ ،٢٠٠٧) لتوفر البيانات المالية للشركة عينة البحث .

٦- **أساليب جمع البيانات والمعلومات** :-

في محاولة إثبات فرضيات البحث وبلوغ الهدف أعتمد على المصادر التي تقاسمها الجانبان :

أ-الجانب النظري :

تم جمع المعلومات المتعلقة بالجانب النظري من :

أولاً : الكتب والرسائل والأطاريح الجامعية والوثائق والبحوث والمقالات العربية والاجنبية .

ثانياً : الشبكة الدولية للمعلومات "الانترنت" .

ب-الجانب العملي :

إعتمد في هذا الجانب على ال قوائم المالية وتقـــرير مراقب الحسابات للشرك ة عينة البحث للسنوات(٢٠٠٦، ٢٠٠٧) .

المحور الثاني : الجانب النظري

المبحث الأول:حوكمة الشركات(نشأة الحوكمة،المفهوم،الأهداف،الأهمية،المبادئ)

أولا: نشأة الحوكمة :

ظهر الاهتمام بهذا المفهوم بعد انفجار الأزمات المالية في شرق أسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن الماضي وما صاحبها من المشاكل العديدة التي برزت أثناء تلك الأزمات والتي أرجع المحللون السبب الرئيس فيها الى إفتقار هذه الشركات القواعد الجيدة لإدارتها والى عمليات ومعاملات الموظفين السلبية في الشركة .

وعند التعرض الى التجارب الدولية بشأن حوكمة الشركات في **الولايات المتحدة الامريكية** وجد أن جذور هذا المفهوم تعود الى فضحية (Water Gate) ونتيجة للعديد من التحريات المتعاقبة تمكنت الهيئات التشريعية والقانونية الأمريكية من تحديد أسباب الفشل في أنواع الرقابة المالية في العديد من الشركات الأمريكية ، وقد أدى ذلك الى إصدار (قانون مكافحة الفساد) في عام ١٩٧٧ الذي تضمن قواعد محددة بخصوص إيجاد صياغة ومراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركات .(**احمد ، ٢٠٠٣ :١١**)

وفي المملكة المتحدة ظهرت العديد من التقارير التي تؤكد على أهمية الإلتزام بمبادئ وقواعد حوكمة الشركات ،وذلك بعد الجدل الذي أثاره موضوع حوكمة الشركات في أوائل التسعينات من القرن الماضي ، الذي قاد كل من المساهمين والبنوك للقلق على أستثماراتهم ، مما حدا بالحكومة في المملكة المتحدة أن تدرك قصور التشريعات السائدة ، وكان لبورصة لندن دور بارز في هذا المجال أذ إصدر تقرير Cadbury لكي يؤكد على أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في عملية أعداد وتدقيق القوائم المالية .

(**التميمي ،٢٠٠٨ :٦٧**) .

بذلت العديد من المنظات الدولية جهوداً ملموسة وواضحة على المستوى الدولي فيما يتعلق بمفهوم حوكمة الشركات من خلال وضع المبادئ التي ترتكز عليها عملية الحوكمة ، وقد كان على رأس تلك المؤسسات الدولية كل من صندوق النقد الدولي (IMF) والبنك الدولي(WB) ومنظمة التعاون الأقتصادي وا لتنمية (OECD) وهي التي إصدرت في عام ١٩٩٩ مبادئ حوكمة الشركات (Principles of Corporate Governance) والمعنية بمساعدة كل من الدول الأعضاء وغير الأعضاء بالمنظمة لتطوير الإطر القانونية والمؤسسية لتطبيق حوكمة الشركات بكل من الشركات العامة والخاصة المتداولة وغير المتداولة بأسواق المال من خلال تقديم عدد من الخطوط الإرشادية لتدعيم إدارة الشركات وكفاءة أسواق ا لمال وإستقرار الإقتصاد ككل . (**فوزي ، ٢٠٠٣ : ٨٢-٨٥**) .

اما في الوطن العربي فتعد جمهورية مصر العربية أول دولة عربية قامت بتبني مفهوم الحوكمة أذ انها قامت في عام (٢٠٠١) بإعداد أول تقرير والذي قام به البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية المصرية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية فضلاً عن العديد من المراكز البحثية عن ممارسة الحوكمة في مصر. (**ابو العطا ، ٢٠٠٣ :٥٠**).

وتعد الأردن ، المغرب ، لبنان ، تونس من الدول الرائدة في المنطقة ، إذ بدأت تلك الدول بعقد المؤتمرات والندوات لبلورة اتجاهات تطوير قواعد ومبادئ حوكمة الشركات ووضع آليات وتوصيات لصقل وتوضيح مفهوم الحوكمة بشكل أكبر للشركات التابعة لها وصولا الى وضع قانون منفصل وشامل لحوكمة الشركات. (**الرحيلي ، ٢٠٠٥ :٩**) .

أما في العراق فلا توجد آليات مثبتة على شكل ميثاق أو مدونة خاصة في حوكمة الشركات ، هذا لايعني عدم ممارستها فهي موجودة في ثنايا عدد من القوانين والانظمة ، وخصوصا

القانون رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ والانظمة الداخلية للشركات ، إذ تم تنظيم هذه الشركات من حيث التأسيس والإدارة والتصفية وكيفية تشكيل مجالس الإدارة فيها وكيفية إدارتها .

وعلى ضوء ما تقدم نرى ان هنالك إختلافاً في تطبيق مبادئ الحوكمة من دولة الى اخرى بسبب اختلاف البيئات الاقتصادية والأجتماعية والق انونية والأعراف والتقاليد ، فضلاً عن كون مبادئ حوكمة الشركات ليست ملزمة وانما ترك للحكومات والمتعاملين في السوق حرية تطبيقها بعد تطوير وتشكيل الاطر الخاصة بالحوكمة مع الاخذ بنظر الاعتبار تكاليف ومنافع التطبيق .

ثانياً : تعريف حوكمة الشركات :

يعرف البعض حوكمة الشركات "بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق اهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية " (**شحاتة واخرون ،٢٠٠٧ :١٨**) .

وتعرف أيضا "بأنها فن ممارسة الرشاد والعقلانية ، وتعظيم الث قة وتنمية عوامل الأمان ، وتفعيل وتوظيف الموارد ، وزيادة وتنمية القيمة المضافة وتحقيق حكمة ورصانة السلوك والتصرفات الإدارية وحماية المشروعات من عناصر الفساد الإداري.(**الخضيري ،٢٠٠٥ :٥٦**) .

كما أشار (كوشتا و سولفيان) الى ان الحوكمة "مجموعة من القواعد التي يجري بموجبها إدارة الشركة التي تمكن مجلس الإدارة من الاشراف عليها بهدف حماية المصالح والاستثمارات المالية لحملة الأسهم الذين قد يقيمون على بعد الاف الاميال عن الشركة. **(كوشتا وسولفيان، ٢٠٠٣ :٢)** .

وعرفت أيضاَ بانها " الوسائل الداخلية التي تدار بها الشر كات وتراقب ، والتي تشتمل على مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ، ومجلس الإدارة ، وحملة الأسهم وبقية اصحاب المصالح ، وتوفر كذلك حوكمة الشركات الهيكل الذي توضع في إطاره أهداف الشركة ، ووسائل تحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء " . **(OECD 2004 :11)** .

وعلى ضوء ماتقدم نرى ان حوكمة الشركات نظام للادارة والرقابة تتبناه الوحدات الاقتصادية سواء كانت هادفة للربح ام غير هادفة ، بحيث يشمل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين الاطراف المختلفة المشاركة ووضع القوانين والانظمة والارشادات والمعايير التي تحافظ على مصالح الوحدة الاقتصادية من جهة ومصلحة الاطراف الاخرى المرتبطة بالوحدة الاقتصادية من جهة اخرى .

ثالثاً : أهداف حوكمة الشركات:

تهدف الحوكمة الى: **(مركز المشروعات الدولية الخاصة ،٢٠٠٣: ٢٤)** .

أ - تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة أدارة الشركة ومن ثم تحقيق الحماية للمساهمين ومراعاة مصالح الأطراف الاخرى من ذوي المصلحه في الشركة والحد من أستغلال السلطة من غير المصلحه العامة.

ب -تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات .

جـ- تساهم الحوكمة في زيادة أعداد المستثمرين في البورصات وأسواق المال .

د- تساعد الحوكمة في زيادة ثقة جمهور المستثمرين بعمليات الخصخصة من خلال ضمان تحقيق العدالة بين مختلف الاطراف من ذوي المصلحة في الشركات التي يراد خصخصتها .

هـ- ضمان قيام الموظفين والمديرين في الشركات بإنجاز المه ام والمسؤوليات بما ينسجم وأهداف الشركات ومصلحة مالكيها .

أن الالتزام بتطبيق الحوكمة يعد أحد المعايير الأساسية التي يضعها المستثمرون في اعتباراتهم عند القيام باتخاذ قرارات الإستثمار، خاصة في ظل النظام الأقتصادي العالمي الحالي الذي يتسم بالعولمة واشتداد المنافسة بين الشركات من أجل الإستثمار ، لذا فان الشركات التي تطبق الحوكمة تتمتع بميزة تنافسية لجذب رؤوس الأموال عن تلك التي لا تطبق الحوكمة وذلك من خلال ثقة المستثمرين بها .**(OECD, 2004:3)**

خامساً : أهمية حوكمة الشركات :

الحوكمة أحد مكونات نظام المناعة في الشركات ان لم تكن أهم مكوناته فهي تعمل على محاربه الفساد وتحقيق الصحة والسلامة المالية والمحاسبية للشركات والمؤسسات وانها لا تقتصر على تلك الشركات والمؤسسات الهادفه الى الربح فقط ..ولكنها أيضا" حاكمة لكافة الكيانات الإدارية حتى وان لم تكن هادفه للربح سواء كانت هذه الكيانات تابعه للدولة أو القطاع الخاص أو المجتمع المدني ومن هنا تبرز أهمية الحوكمة في أنها:**(الخشاوي وأخرون، ٢٠٠٥: ١٤).**

١ - إن تطبيق الحوكمة يؤدي الى تحسين إدارة الشركة ومساعدة مجلس الإدارة والمديريين التنفيذيين على تطوير إستراتيجية سليمة للشركة وضمان إتخاذ قرارات الدمج أو الاستحواذ بناءاً على أسس سليمة .

٢ - في إطار التطبيق السليم لمبدأ الحوكمة الخاص بالإفصاح والشفافية فإن ذلك يساعد على منع حدوث الأزمات المالية ومن ثم يساعد على تدعيم وإستقرار نشاط الشركات .

٣ - تساعد الحوكمة على التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة ومن ثم تحقيق الدولة أفضل عائد على إستثماراتها .

٤ - يؤدي تطبيق الحوكمة الى زيادة الثقة في الإقتصاد وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار .

٥ - تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قد راته التنافسية وخلق فرص عمل كثيرة ، وهذا الأمر له مردود إيجابي كبير على إقتصاديات الدول.

٦ - في الجانب المحاسبي والرقابي تتجسد اهمية الحوكمة بما يأتي : **(الخضيري،٢٠٠٥ :٥٨)**

أ-محاربة الفساد الداخلي (المالي ، الاداري) في الشركات ، وعدم السماح بوجوده أو باستمراره أو عودته مرة اخرى .

ب - تحقيق ضمان النزاهة والحيادية والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة والمديريين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها .

جـ- تفادي وجود أخطاء عمدية أو انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرارها أو العمل على تقليلهاالى أدنى قدر ممكن من خلال إستخدام نظم رقابية متطورة .

د- تحقيق قدر كافي من الإفصاح والشفافية في الكشوفات المالية .

هـ- ضمان أعلى قدر من الفاعلية لمراقبي الحسابات الخارجيين ، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الأستقلالية وعدم خضوعهم لأية ضغوط من مجل س الإدارة أو من جانب المديرين التنفيذيين .

وتأسيسا" على ما تقدم نرى ان حوكمة الشركات لها العديد من المنافع التي يمكن للشركات الدول سواء كانت متقدمة أو ناشئة من ان تجني ثمارها وهي تتمثل في الآتي :

١-تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والاداري التي تواجهها الشركات والدول .

٢- رفع مستويات الاداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الأقتصادي للدول التي تنتمي اليها تلك الشركات .

٣- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديده لها .

٤- الشفافية والدقة والوضوح في البيانات المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في أتخاذ القرارات .

سادساً : مبادئ حوكمة الشركات :

أعتبرت المبادئ الصادره عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) نقطة الأساس في تقييم مستوى حوكمة الشركات في العديد من دول العالم ذات الإقتصاديات الناشئه ولاسيما الدول العربية نظرا " لما تحتويه تلك المبادئ من مضمون دولي وفاعلية كبيره للتطبيق في مختلف دول العالم ، مع الأخذ في الأعتبار التباين في الظروف البيئية لتلك الدول وفي مختلف المجالات .**(المشهداني ، مصدر سابق :٨٥).**

وأدناه المبادئ الصادره عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) سنة /١٩٩٥ والمعدلة سنة/٢٠٠٤ :-

١ - توافر إطار فعال لحوكمة الشركات .
٢ - حقوق حملة الأسهم .
٣ - المعاملة المتساوية للمساهمين .
٤ - دور أصحاب المصالحة .
٥ - الإفصاح والشفافية .
٦ - مسؤوليات مجلس الإدارة

إن هذه المبادئ ليست ملزمة ، بل إن الغرض منها يتمثل في كونها نقاطاً مرجعية بالإمكان إستخدامها من قبل صانعي السياسة عند إعدادهم للإطر القانونية والتنظيمية للحوكمة في الشركات وذلك بما يتفق مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بها ، إذ تعد هذه المبادئ دائمة التطور بطبيعتها وينبغي على الشركات أن تدخل التجديدات المستمرة على أساليب ممارسة الحوكمة ، كما يترك للحكومات والمتعاملين في السوق حرية كيفية تطبيق هذه المبادئ بعد تطوير وتشكيل الأطر الخاصة بالحوكمة مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف ومنافع التطبيق **(ابو العطا ، ٢٠٠٣ :٨) .**

المبحث الثاني : التقارير المالية وحوكمة الشركات وعلاقتها بالإفصاح والشفافية

زاد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الإفصاح والشفافية ، وفي الواقع ان هذا الأهتمام لم يأتِ من فراغ ، إذ أن العديد من الجهات الخارجية والمساهمين والمستثمرين تعتمد وبشكل كبير في قراراتها على ماتنشره الشركات من معلومات ، إذ لاتمتلك هذه الجهات سلطة الحصو ل على المعلومات التي تحتاجها مباشرة " من إدارة الشركات ، ومما لاشك فيه أن القصور في متطلبات الإفصاح والشفافية يجعل البيانات والمعلومات الواردة في البيانات المالية مضللة ، وهذا ينعكس على إتخاذ القرار من جانب الجهة الخارجية أو المساهم أو المستثمر المهتم بتلك البيانات والمعلومات .

أن الشفافية ليست هدفاً في حد ذاتها ، فهناك كلفة تترتب على توفير معلومات دقيقة تتحملها الشركات ، كما أن مزيداً من الإفصاح مع عدم وجود حدود أو سقف له سوف يؤدي الى زيادة الكلفة والتي قد تكون فوق طاقة الشركات فضلاً عن وضع عمليات وإنشطة الشركات أمام كل الأطرا ف ومن ضمن هذه الأطراف المنافسين الذين سوف يتعمدون للأستفادة منها للإضرار أو التأثير على الشركة ، ورغم الاجماع على أن الإفصاح مطلب جوهري من أجل مزيد من الشفافية والمصداقية ، إلا أن مستوى الشفافية المطلوب تحقيقها في ظل حوكمة الشركات من خلال الإفصاح بالتقارير المالية كانت مثار خلاف للحاجة الى إجراء توازن بين مستوى الإفصاح المقبول لدى الشركات وبين المستوى المقبول الذي ترغب فيه الأطراف المتعددة .

١ - أهداف التقارير المالية :

ليس الغرض من أيضاح أهداف التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي ينبغي أن تتضمنها ه ذه التقارير لكي تكون مفيدة لمن يستخدمها ، وانما الغرض من إيضاح أهدافها هو تحديد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير على نحو عام ، وطبيعة المعلومات التي ينبغي أن تحتويها .

لقد أشار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الى أن الهدف الاساسي لها ، تقديم معلومات مالية مفيدة تساعد في اتخاذ القرارات الإقتصادية عن طريق مجلس معايير المحاسبة (APB) ، وقد قام المجلس المذكور بتحديد الأهداف العامة للتقارير المالية والتي توضح المحتوى العام لها وتتمثل هذه الأهداف بالاتي:- **(معايير المحاسبة الدولية ،٢٠٠٢ :١-٩)** .

أ : إعطاء معلومات مالية موثقة بشأن الموارد الإقتصادية المتاحة للوحدة الإقتصادية والإلتزامات التي عليها ، وتعد هذه المعلومات مهمة لتقويم مواطن القوة والضعف وقدرة الوحدة الإقتصادية على الوفاء بالتزاماتها .

ب : أعطاء معلومات سليمة عن التغيرات في صافي موارد الشركة و الناتجة عن نشاطها الهادف للربح لإظهار العائد المتوقع على شكل توزيع أرباح ، وقدرتها على الاستمرارية والتوسع في عملياتها المستقبلية .

جـ : إعطاء معلومات تساعد على إستخدامها على التنبؤ بالقدرة الإيرادية المستقبلية للشركات.

د : تقديم معلومات عن التدفقات النقدية .

٢- مفهوم الإفصاح وأهدافه .

أولاً: مفهوم الإفصاح : Disclosure Concept

لقد تنوعت وأختلفت الإراء ووجهات النظر بخصوص مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل مستخدمي البيانات المالية رغباتهم الكاملة ، وعلى الرغم من ذلك وضع الباحثون تعريفات عدة للإفصاح ،إذ ذهب البعض الى ان المقصود بالإفصاح عرض المعلومات المهمه للمستثمرين والمساهمين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق الأرباح في المستقبل ومقدرتها على سداد التزاماتها ، بينما ينظرالبعض الاخر للإفصاح على أنه إجراء يتم من خلاله إتصال الشركة بالعالم الخارجي وأن المحصلة النهائية للإفصاح إنما تتمثل في البيانات المالية والمعلومات التي تظهر من خلالها . **(السعدني ،٢٠٠٧ : ١٨)**.

وينبغي أن تفصح الشركة عن السياسات والطرائق المحاسبية التي إستخدمت في إعداد بياناتها المالية والمتغيرات الجارية عليها ، وان هذا الإفصاح يمكن ان يكون في متن البيانات المالية ذاتها بين الاقواس ، أو الهوامش ، أو بكشف ملحق بالبيانات .

(القاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦) ، ١٩٩٥) .

وهنالك من يعبر عن الإفصاح " هو جعل التقارير المالية المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة " **(مطر، ٢٠٠٤ :٣٣٦).**

ونتيجة لما تقدم يظهر أن مفهوم الإفصاح يعني : تزويد الاطراف المتعددة الخارجية فضلا عن تزويد إدارة الشركة بالمعلومات المفيدة والظرورية عن الشركة ونشاطها ، وفي الوقت المناسب ، بالكيفية التي لاتؤدي الى التأثير على نشاطها ، إذ أن المزيد من الإفصاح يعني وضع عمليات وأنشطة الشركة أمام العامة وكل الاطراف ومن ضمن ه ذه الاطراف المنافسين الذين سوف يتعمدون الإستفادة منها للاضرار بها أو التأثير على مركزها التنافسي من خلال معرفة خططها المستقبلية ،كما أن مزيد من الإفصاح مع عدم وجود حدود أوسقف له سوف يؤدي الى كلفة أضافية قد تكون فوق طاقة الشركة ، لذلك ينبغي التوافق بين كلفة تجميع

وإنتاج المعلومات وتحليلها وبين الحاجة للإفصاح عن هذه المعلومات لخدمة مصالح مختلف الاطراف والمصلحة العامة.

ثانيا: أهداف الإفصاح Disclosure Objectives

يُعد الإفصاح أحد الركائز الأساسية لحوكمة الشركات ، وكذلك يشير هذا المبدأ والذي تزايدت ، أهميته في عصرنا الحاضر الى ضرورة الحرص على توفيرالمعلومات المناسبة في البيانات المالية المنشورة ، وذلك لمصلحة الأطراف المختلفة من مستخدمي المعلومات وبالقدر الذي يساعدهم في عملية إتخاذ القرارات .

أن الإفصاح يمكن أيضا أن يكون أداة قوية للتأثير على إسلوب الشركات وحماية المستثمرين ، ويساعد على إجتذاب رأس المال والمحافظة على الثقة في أسواق المال ، ويساعد الإفصاح أيضا في تحسين فهم الجمهور لهيكل ونواحي نشاط الشركة وسياساتها وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية وعلاقات الشركات مع المجتمعات التي تعمل فيها .

ومن هنا فان الإفصاح المناسب يجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة ، إذ أن الإفصاح يوفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات ، وهذا بدوره يوفر مناخاً إستثماريًا ملائماً ويزيد من فرصة نمو السوق و إزدهاره **(الشيرازي ، ١٩٩٠ :٣٢٢)** .

ثالثا: أنواع الإفصاح Disclosure Types

تختلف وجهات نظر المستخدمين إذ أن ما يمكن عده ملائماً وضروريًا لشخص ذي خبرة كافية ، قد لا يكون كذلك لشخص أخر لايمتلك المستوى نفسه من الخبرة ، فضلا " عن رغبة الإدارة في الإفصاح أو عدم الإفصاح ، وتعدد القطاعات الإقتصادية وإختلاف بيئة الاعمال التجارية الامر الذي أدى الى ظهور أنواع متعددة من الإفصاح ومنها ما يأتي :**(الشيرازي ، مصدر سابق :٣٢٢).**

أ- الإفصاح الشامل Comprehensive Disclosure

يعني شمولية البيانات المالية على جميع المعلومات الضرورية التي تساعد في إعطاء صورة واضحة وصحيحة عن الشركة . وفضلاً عن البيانات المالية الأساسية المشار اليها سابقا يتسع نطاق التقارير ليشمل معلومات كمية ، وأخرى وصفية يتم الإفصاح عنها بالاساليب آلاتية :-

- الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية ، وتعد جزء مكملا للبيانات المالية وتشمل الملاحظات الهامشية والبيانات الاضافية والكشوف الملحقة .
- تقرير الإدارة ويشمل غالباً خطاب مجلس الإدارة الى المساهمين وتحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل .
- تقرير المدقق الخارجي .(مراقب الحسابات)

أن الإفصاح الشامل ليس معناها عرض التفاصيل كافة من دون تمييز ، بسبب تزايد أعباء التطبيق ، إذ ان انتاج المعلومات لايتم من دون تحمل كلفة ، كذلك كثرة التفاصيل غير المهمة تجعل البيانات المالية مطولة وهذا سوف يبعد مستخدم البيانات المالية عن إدراك جوهر الأمور المهمه ، لذلك يتطلب اجراء توازن بين مستوى الإفصاح المقبول لدى الشركات وبين المستوى المقبول الذي ترغب فيه مختلف الإطراف.**(النعيمي ،٢٠٠٤ :١٨)**

ب- **الإفصاح الوقائي Protective Disclosure**

يهدف الإفصاح الوقائي الى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستث مر العادي الذي له قدرة محدودة على إستخدام المعلومات المالية ، لذلك ينبغي أن تكون المعلومات المالية بأعلى درجة ممكنة من الموضوعية والحياد والعدالة ، وأن البيانات المالية ينبغي أن يتم الإفصاح فيها عن كل مايجعلها غير مضللة لاصحاب الشأن .

جـ - الإفصاح التثقيفي أو الأعلامي Informative Disclosure

ظهر هذا المفهوم نتيجة إزدياد أهمية الملاءمة بوصفها أحد خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، لذلك فأنه يعكس الإتجاه المعاصر للإفصاح المحاسبي ، إذ المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملاءمة لإغراض إتخاذ القرارات وم ن الأمثلة على الإفصاح التثقيفي أو الأعلامي هي الإفصاح عن التنبؤات المالية ، التقارير القطاعية على أساس خطوط الانتاج وعلى أساس المناطق الجغرافية ، الإفصاح عن مكونات الموجودات الثابتة والمخزون السلعي . **(النعيمي ، مصدر سابق :٢٢)**.

د- الإفصاح الكافي : Adequate Disclosure

ويشير الى الاحد الادنى الواجب اشهاره من المعلومات لكي يتوافق مع هدف جعل المعلومات غير مظللة ، اذ يقتضي توفيره بشأن جميع الامور المادية والجوهرية .

هـ - الافصاح العادل fair disclosure

ان الافصاح العادل يتمثل في الافصاح عن المعلومات باسلوب او طريقة منهجية تضمن وصول نفس القدر منها الى مختلف الاطراف ذات العلاقة دون التحيز لطرف على حساب الطرف الاخر .

٣- مفهوم وشروط الشفافية :

أولاً: مفهوم الشفافية Concept of the Transparency

يُعد مفهوم الشفافية من المفاهيم التي شاع التحدث عنها في الأوساط السياسية والإقتصادية والمالية والإجتماعية في الوقت الراهن وعلى كافة الأصعدة ،إذ أصبحت مقياس العلاقة بين الشعوب وحكوماتها وبين الأفراد ونشاطاتهم متوقفة على شيوع هذا المفهوم من عدمه ، ويختلف مفهوم الشفافية بأختلاف المؤسسات سواء كان منها الإقتصادية أوالإجتماعية أوالمالية أو السياسية أو مؤسسات المجتمع المدني ، وذلك بسبب إختلاف توجهات وبرامج هذة المؤسسة أو تلك، فالمؤسسة الإقتصادية تنظر الى مفهوم الشفافية على أنها (تدفق المعلومات الإقتصادية والإجتم اعية والسياسية الشاملة في الوقت المناسب وبطريقة يمكن الإعتماد عليها) **(سوليفان ، ٢٠٠٥ : ٣٩)** .

والمؤسسة المالية والمحاسبية تنظر الى مفهوم الشفافية على أنها (الاتجاه السائد لتنظم الإفصاح المحاسبي بقدر تعلق الامر بالمستثمرين والمحللين) . **(Fanget ، 2003 : 1)**

أما المؤسسة السياسية فتنظر الى الشفافية بكونها المفهوم الذي يحقق (الدقة التي يمكن للناس أن يلاحظ من خلالها تصرفات السياسيين) .**(العاني ، ٢٠٠٥ : ٥٩٤)**

ومؤسسات المجتمع المدني تنظر الى الشفافية كمفهوم على أنه (حق من حقوق المواطنين تجاه الدولة وهي من جهة إخرى واجب من واجبات السلطة والإدارة تجاه المواطنين) . **(العبيدي ، ٢٠٠٥ :٢٢١)**

وعلى وفق هذا فأن مفهوم الشفافية يختلف بإختلاف مستخدمي المعلومات مثلما اختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية بخصوص مفهوم الإفصاح وعلى هذا الاساس فالشفافية كمفهوم يختلف من بلد لإخر بأختلاف البيئة المحاسبية والسياسية والإقتصادية والإجتماعية، وفي هذا المجال ينبغي التفرقة بين مبدأي الإفصاح والشفافية إذ أن الاخير أكثر عمومية من حيث انسحابه الى مختلف جوانب الحياة السياسية والإجتماعية والإقتصادية في المجتمع .**(السعدني ، ٢٠٠٧ :٧)**.

ومما تقدم يظهر أن مفهوم الشفافية يعني توفير المعلومات التي تتميز بالوضوح والدقة والموضوعية والتكامل وسهلة الفهم وغير مضللة لمستخدمي هذه ا لمعلومات كافة عند الحاجة اليها

ثانياَ: شروط الشفافية :-

هنالك شروط عده ينبغي توافرها في أي معلومة أ و إجراء يتصف بالشفافية منها : **(السعدني ، مصدر سابق : ٧)**

١ - أن تكون الشفافية في الوقت المناسب ، إذ أن الشفافية المتأخرة تكون لا قيمة لها ويعلن عنها أحياناً فقط لإستيفاء الشكل ، وكمثال على ذلك ميزانيات الشركات التي تنشر بعد شهور أو سنوات من صدورها .

٢ - أن تُتاح الشفافية لكافة الجهات في ذات الوقت .

٣ - أن تكون شارحةً نفسها بنفسها ، فلا قيمة لشفافية غامضة ، أو غير شفافة ، ومثال ذلك قد تقوم بعض الشركات بنشر بياناتها المالية بالصحف أستيفاء للشكل القانوني بدون مرفقاتها أوتفصيل البنود .

٤ - أن يعقب الشفافية مساءلة ، فالشفافية في حد ذاتها ليست غاية ، بل وسيلة لإظهار الأخطاء .

٥ - ينبغي أن لا تخل الشفافية بالمبادئ العامة للحفاظ على بعض المعلومات ذات الصلة بسرية أعمال الشركة .

وبناء على ماتقدم ، نرى أن المعلومات تلعب دوراً مهما في تعزيز الشفافية والإفصاح ، إذ تشكل جوهر الشفافية وعنصرها الاساسي لان وضوح المعلومات ينعكس على كافة الأنشطة والفعاليات ، كما وأن أظهار المعلومات والإف صاح عنها وزيادة درجة وسهولة الوصول اليها يؤدي الى زيادة درجة الشفافية .

وبعد هذا الاستعراض لمفهومي الإفصاح والشفافية نرى أن هنالك أوجه تشابه واختلاف بينهما وهي :-

أولاً: أوجه التشابه بين الإفصاح والشفافية:

١ - كلاهما يعتمد على المعلومة وبالمواصفات التي تؤهلها لان تكون وسيلة ناجحة لإتخاذ القرار المناسب .

٢ - يعتبران أداة لتقليل حالة عدم التأكد ، والقضاء على الفساد الاداري .

٣ - حماية المستخدمين والمالكين يعد الهدف المشترك للإفصاح والشفافية .

٤ - هنالك كلفة ومنافع تترب على توفير الإفصاح والشفافية .

٥ - الشمولية والحيادية والموضوعية والوضوح تعد قواسم مشتركة لمفهومي الإفصاح والشفافية .

ثانيا: أوجة الأختلاف بين الإفصاح والشفافية.

١ - مفهوم الشفافية من حيث النطاق أوسع من مفهوم الإفصاح إذ تمارس الشفافية في المجالات السياسية و الإجتماعية فضلا"عن المجالات المحاسبية والإقتصادية بينما يكاد أن ينحصر مجال الإفصاح في المجالات الإقتصادية والمحاسبية .

٢ - ظهر مفهوم الشفافية نتيجة أزمات أوأحداث مالية أو سياسية أما مفهوم الإفصاح فظهر نتيجة أحداث متطورة كالتوسع في الشركات المساهمة .

٣ - مفهوم الشفافية يعتمد المعلومة المحاسبية والإقتصادية والإجتماعية والسياسية أما الإفصاح فيعتمد المعلومة المحاسبية غالبا .

٤ - مفهوم الإفصاح يخدم المستخدمين المحاسبين أما الشفافية فتخدم المستخدمين الاقتصاديين والسياسيين والاجتماعيين فضلا" عن المحاسبين .

٥ - الإفصاح أولا لكونه ظهر قبل الشفافية .

المبحث الثالث : دور ومسؤولية مراقب الحسابات وإجراءاته في ظل حوكمة الشركات في التأكد من ملاءمة وكافية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية

لقد شهدت بداية القرن الحالي جدلاً واسعاً حول دور ومسؤولية مر اقب الحسابات عن الإفصاح والشفافية في البيانات المالية للشركات على أثر الهزات التي تعرضت لها بعض الشركات في بلدان العالم المختلفة ، وقد تصاعد هذا الجدل خصوصاً بعد إنهيار شركة إنرون (Enron) للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية وما تلاه من تصفية لشركة اندرسن (Anderson) للتدقيق ، وبعد كل أزمة مالية تتعرض لها إحدى الشركات أو البنوك نلاحظ الإشارة إلى مراقب الحسابات ومسؤولياته ، وتتمثل المسؤولية الأساسية لمراقب الحسابات في أن يبين للأطراف المستفيدة من تقريره ما إذا كانت البيانات المالية قد عرضت بشكل موضوعي وعادل طبقا للمبادئ المحاسبية المعتمدة .

إذ يعد المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) أحد الأطراف الرئيسة فضلا عن الأطراف الأخرى المتمثلة في لجنة التدقيق ، ومجلس الإدارة ، والإدارة العليا ، والتدقيق الداخلي ، والجمعيات والنقابات المهنية والمساهمين في هذا المجال . المعنية بالحوكمة والخاضعة للمساءلة ، وللوفاء بهذه المسؤولية فانه يتوجب على مراقب الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة(Due professional care) والتي تتمثل بالإلتزام بمقتضيات القواعد التي تحكم ممارسة المهنة ، أي الالتزام بمعايير التدقيق المعتمدة في أداء مهمته ، إذ أن مراقب الحسابات يتحمل مسؤولية كبرى بالرغم من أن البيانات المالية تعد وتعرض من قبل إدارة الشركة وهي مسؤولة بالدرجة الأساس عن الإفصاح فيها ، لذا فقد شددت المجمعات المهنية المحاسبية على وجوب إخضاع تلك البيانات لمجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المعتمدة ، كما الزمت في نفس الوقت مراقبي الحسابات الذين يتولون تدقيقها بإبداء الرأي الفني والمحايد حول مدى التزام الطرف المسؤول عن إعدادها بتلك المبادئ ، والتأكد من أن الإفصاح والشفافية في التقارير المالية يلبي احتياجات مختلف الجهات المستفيدة .

أولاً : دور ومسؤولية مراقب الحسابات في حوكمة الشركات

تعددت الكتابات التي تناولت طبيعة مسؤولية مراقب الحسابات كمزاول لمهنة المحاسبة والتدقيق من ناحية ، والأطراف التي تعد مراقب الحسابات مسؤولاً أمامها من ناحية أخرى ، ورغم تعدد هذه الكتابات ، فأنها اجتمعت ع لى انه منذُ ستينات القرن العشرين تزايد عدد القضايا المرفوعة ضد مراقبوا الحسابات ، وقد ساعد على ذلك تظافر عوامل عدة منها التعقيدات المتزايدة لعمليات الفحص والاختبار في مجال تدقيق الحسابات في ضوء زيادة حجم المشروعات وظهور الشركات المتعددة الجنسية واتساع وتدخ ل عملياتها ، وتزايد عدد الشركات التي تتعرض للفشل كنتيجة مباشرة لعدم صدق وأمانة الإدارة فضلاً عن رغبة بعض مزاولي مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات في الاستسلام والإذعان لضغوط الإدارة لضمان استمرارية تعينهم كمراقبي حسابات.(**الالوسي ، ٢٠٠٣ :١٤٦**).

ويعمل مراقب الحسابات في ظل إطار قانوني يترتب عليه مسؤولية قانونية تشمل مسؤولية مدنية لإصلاح ما قد ينشأ من تقصير أو إهمال أو عدم كفاءة في العمل ومسؤولية جنائية لمكافحة الجريمة ومسؤولية تأديبية لكفالة الانتظام في مزاولة المهنة ، كما يعمل أيضا في إطار مهني تحكمه معايير تكفل الارتقاء بالمستوى الفني لمهنة المحاسبة و معايير التدقيق (المستمدة من المعايير الدولية) وتمكن من الوصول إلى عرض نزيه للوضع المالي ونتائج الأعمال . (**إسماعيل،٢٠٠٢ :١٧**).

ويتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمراقب حسا بات مستقل ومؤهل وذي كفاءة مهنية لأجراء تدقيق لكافة عمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة البيانات المالية للشركة .

وتجدر الإشارة إلى إن مراقب الحسابات يكون مسؤولاً أمام المساهمين فيما يتعلق بإبداء الرأي في عملية التدقيق وبذل العناية المهنية الواجبة ومسؤولاً عما ورد بتقريره . (**شحاتة وآخرون ، ٢٠٠٧ :٩٩**) .

وبلا شك يواجه مراقب الحسابات في الوقت الحاضر مخاطر ومسؤوليات قانونية لم يعرف بها خلال الثلاثين أو الأربعين عاماً الماضية ولم يقتصر الأمر على زيادة عدد الدعاوى القضائية ، بل نلاحظ كذلك صرامة الأحكام القضائية الصادرة ضد مراقبي الحسابات ، فضلاً عن ذلك تشير تلك الأحكام القضائية إلى عدم تقيدها بمفهوم صدق وأمانة البيانات المالية والذي أقرته معايير التدقيق والمبادئ المحاسبية ، وترجع كثرة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات إلى حد كبير إلى الزيادة المضطردة في إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الاقتصادي .مما يؤدي بالأطراف المتضررة اللجوء إلى القضاء لمقاضاة مراقب الحسابات الذي أبدى رأيه عن البيانات المالية للشركة المفلسة مطالبا بتعويض عن الأضرار التي لحقت بهم. (**توماس ،١٩٨٩ :٢١٩-٢٢٠**) .

كما ويعمل مراقب الحسابات في إطار فني أيضا متمثلا في المعايير والمبادئ الرقابية التي توفر الحد الأدنى من الإرشاد الذي يساعد على تحديد الخطوات والاجراءات الرقابية التي ينبغي تطبيقها في العملية الرقابية ، من هذه المبادئ كما وردت في المعايير الرقابية للأنتوساي ما هو متعلق بأخلاقيات المهنة من ثقة وأمانة ومصداقية ونزاهة واستقلالي ة وموضوعية وتجرد وحياد وتجنب لتضارب المصالح والسرية المهنية والكفاءة والتطوير المهني المستمر ، ومنها ما هو متعلق بالمعايير الفنية الرقابية مثل التخطيط لعملية التدقيق والإشراف ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها والمطابقة مع القوانين السارية وأدلة الإثبات وتحليل البيانات وإعداد التقارير (**إسماعيل ، ٢٠٠٢ :١٨**)

وعلى هذا فأن مسؤولية مراقب الحسابات القانونية والمهنية مهمة وخطيرة، تؤثر على فئات متعددة من المجتمع وان التقصير في اداء مهمة التدقيق يعرض مراقب الحسابات للمسؤولية أمام الأطراف المستفيدة والمستخدمة للتقارير المالية ، أي انه لكي يكون لمراقب الحسابات دور فاعل ومهم في مجال حوكمة الشركات لابد من عدم تركيز مراقب الحسابات لاهتمامه بمصالح المساهمين فقط ، بل ينبغي مراعاة كافة مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة والمصلحة بالشركة ، مع ضرورة الاهتمام بسلوك وآداب المهنة.

ثانياً : أجراءات مراقب الحسابات في التحقق من ملاءمة وكفاية الإفصاح والشفافية.

تعد مهمة مراقب الحسابات في أبداء الرأي في البيانات المالية لمختلف الوحدات الاقتصادية أمراً ذا اهمية كبيرة وبخاصة بعد ظهور المشاكل المالية في عدد من كبرى شركات الأعمال على مستوى العالم ، وهو الذي ارتبط بمصداقية وجودة عمل مراقب الحسابات ، وأثيرت تساؤلات مهمة حول مصداقية تقريره عن تلك البيانات وذلك نتيجة لانهيار بعض الشركات الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي الكبير وإرتباط هذا الانهيار بأخطاء وتلاعب في حسابات تلك الشركات ، إذ ت حملت مكاتب التدقيق اللوم أما بسبب مشاركتها في الأخطاء والتلاعب آو لتقصيرها في الكشف عنها ، ولقد أبدت العديد من الأطراف ذات العلاقة (المساهمون، المستثمرون، الجهات الحكومية) اهتماما كبيرا بطريقة عمل اداء مراقب الحسابات ومدى مسؤوليته عن مدى أنهيار تلك الشركات ، وظهرت تساؤلات عن مدى كفاية وفاعلية إجراءات التدقيق التي يقوم بها مراقبوا الحسابات إن الإجراءات التي ينبغي على مراقب الحسابات القيام بها للتحقق من ملاءمة وكفاية الإفصاح استنادا لمعايير التدقيق الدولية عند التكليف بعملية التدقيق يمكن عرضها على النحو الاتي : (**معيار التدقيق الدولي ، ٣٢٠ : ٢٠٠٤**)

١- على مراقب الحسابات التخطيط لعملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فاعلة ، من اجل تخفيض مخاطر التدقيق للمستوى الأدنى المقبول ، إذ أن التخطيط الملائم لعمل المدقق يساعد في التأكد من ان العناية الملا ءمة قد أعطيت للمجالات العامة في عملية التدقيق ،وان المشاكل المحتملة قد حددت ، كذلك يساعد التخطيط لعملية التدقيق على توزيع الأعمال على نحو ملائم على المساعدين ، وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المدققين الآخرين والخبراء .

٢- على مراقب الحسابات ان يضع ويوثق خطة التدقيق الشاملة واصفاً المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها ، وينبغي ان يوثق الأمور المهمة لتوفير ادلة لتعزيز رأيه وان عملية التدقيق قد تمت بما يتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق .

٣- عند أجراء عملية تدقيق البيانات المالية، على مراقب الحسابات ان يكون لديه ، او ان يحصل على معرفة كافية بطبيعة عمل الوحدة الاقتصادية تمكنه من تحديد وفهم الحالات والمعاملات والممارسات التي يعتقد مراقب الحسابات بان لها تأثير مهم على البيانات المالية او على الفحص او على التقرير .

٤- على مراقب الحسابات تحديد وتقييم مخاطر ا لأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات و الافصاحات ، وان مخاطر وجود أخطاء جوهرية على مستوى البيانات المالية ، قد يدل على وجود بيئة رقابة ضعيفة ، او ضعف ناتج عن نقص الكفاءة الإدارية وهذا الأمر له اثار سلبية مباشرة على البيانات المالية.

٥- على مراقب الحسابات أداء إجراءات تدقيق لتقييم ما إذا كان العرض العام للبيانات المالية ، بما في ذلك الافصاحات ذات العلاقة ،هي حسب أطار التقارير المالية المطبق .

٦-على مراقب الحسابات الحصول على أدلة اثبات كافية وملاءمة تت علق بتحديد الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها من قبل الإدارة وتأثير المعاملات المهمة للإطراف ذات العلاقة على القوائم المالية .

٧- في حالة عدم استطاعة مراقب الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية وملاءمة تتعلق بالإطراف ذات العلاقة وبالمعاملات الجارية مع هذه ا لإطراف ، او استنتاجه بأن الإفصاح عنها في البيانات المالية غير مناسب فأن على مراقب الحسابات تقييد تقريره على نحو ملائم .

٨– على مراقب الحسابات مراعاة تأثير الأحداث اللاحقة على البيانات المالية وعلى تقرير مراقب الحسابات.

٩ – إذا تم أجراء إفصاح مناسب في البيانات المالية فانه على مراقب الحسابات ان يصدر تقريره بدون تحفظ ، الا أنه ينبغي عليه تعديل تقرير التدقيق بإضافة فقرة إيضاحية تبين وجود عدم تأكد مادي فيما يتعلق بالحدث او الظروف التي قد يثير شكا كبيرا حول قدرة الشركة على الاستمرار ويلفت الانتباه إلى الإيضاح في البيانات المالية .

ثالثاً : تقرير مراقب الحسابات ومدى الإيفاء بمتطلبات الإفصاح و الشفافية

تطورت وظيفة أبداء الرأي خلال القرن العشرين ، إذ كان التدقيق يؤدى بشكل أساسي تلبية لرغبة الإدارة ، التي كانت تمتلك الشركة في نفس الوقت ، وفي تلك الفترة كانت هناك حاجة قليلة الى وظيفة إبداء الرأي كما لم تكن هناك قوانين تتطلب إبداء الرأي عن البيانات المالية ، لذا كان جل اهتمام المدقق موجها أساسا لاكتشاف المخالفات والأخطاء والغش والذي يمكن ان يقع من جانب العاملين بالشركة ، ومن ثم فقد كان المدقق يركز على الفحص المستندي أكثر مما يفعله الان .(**الالوسي ، ٢٠٠٣: ٢٨٧**)

لقد نال تقرير مراقب الحسابات إهتماماً وا سعاً باعتباره وسيلة الاتصال الأساسية بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية ويعد المنتج الأساسي لعملية التدقيق وباقي عمليات التدقيق

الأخرى ، إذ انه يعمل على إخبار المستخدمين بما قام به والنتائج التي توصل اليها . (**إيرنزولوبك ، ٢٠٠٢ :٦٢**).

ويعد البعض الأخر تقرير مراقب الحسابات بانه "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون مؤهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه والبيانات والمعلومات الحسابية المبينة في السجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) ، وبما يتماشى مع المتطلبات القانونية والقواعد المهنية ، بهدف أبداء رأي فني محايد عن مدى دقة او صحة البيانات والمعلومات للاعتماد عليها، وما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها الشركة تعطي صورة صادقة وعادلة عن االمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها للسنة المالية محل التدقيق ". (**جمعة ،٢٠٠٠ :٣١٦**).

ونظراً لهذه الأهمية فقد اهتمت التشريعات في معظم دول العالم وكذلك المعاهد والهيئات العلمية والمهنية والمحاسبين والمدققين بجعل التقرير إلزامياً من جهة وبوضع المعايي ر الواجب مراعاتها عند أعداد هذا التقرير ، إضافة إلى تحديد البيانات الضرورية التي تعتبر الحد الأدنى لمشتملاته من جهة أخرى .

رابعاً : معايير إعداد التقرير :

"المعايير هي عبارة عن الأنماط التي ينبغي أن يحتذى بها المدقق إثناء أدائه مهمته ، والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها ".(**توماس ، ١٩٨٩ :٥٢**).

وتحتل معايير التدقيق أهمية كبيرة نظرا لأنها تبين الأهداف العامة لكل مدقق مستقل ، وتعد بمثابة مقاييس للحكم على جودة أداء المدقق ، ويتوقف هذا الأداء عادة على التقرير الشخصي للمدقق ، ولما كان هذا التقرير قد يتفاوت تفاوت واسعا بين شخص وآخر ، فأن المنظمات المهنية، رغبة منها في تضييق مدى هذا التفاوت ، قد حرصت على وضع معايير محددة لمهنة التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المدقق في أداءه لمختلف أعماله قبل إقدامه على أبداء الرأي، وبما ان تقرير المدقق يمثل المنتج المادي الأساسي للمدقق وهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين فأنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان كما انه ينبغي أيضا أن يكون واضحاً ومختصراً فضلاً عن كونه متطابقا مع الانموذج الذي يتبع عادة بمهنة التدقيق ، وتحقيقا لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم أعداد تقرير التدقيق هي:(**الالوسي ،٢٠٠٣ :٢٨٨-٢٨٩**) .

١ : ينبغي أن يوضح التقرير ما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

٢ : ينبغي أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبقها خلال الفترة السابقة .

٣: الإفصاح الكافي ، يفترض أن تفصح البيانات المالية عن معلومات كافية معقولة مالم يرد في التقرير عكس ذلك .

٤ : ينبغي أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن البيانات الم الية كوحدة واحدة ، او قد يمتنع المدقق عن أبداء الرأي ، وفي هذه الحالة فان التقرير ينبغي ان يتضمن أسباب ذلك .

وفي كل الأحوال التي يرتبط أسم المدقق بالبيانات المالية فأن التقرير ينبغي ان يتضمن أشارة واضحة إلى خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها .

خامساً : عناصر تقرير مراقب الحسابات :

لقد تناول معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) تقرير مراقب الحسابات حول البيانات المالية،إذ بين وبشكل تفصيلي أهم العناصر الأساسية التي يحتويها هذا التقرير وكالاتي :

(إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق ،٢٠٠٤).

- **عنوان التقرير** : ينبغي أن يحتوي تقرير مراقب الحسابات على العنوان المناسب له وذلك لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين .
- **الجهة التي يوجه إليها التقرير** : ينبغي أن يوجه تقرير مراقب الحسابات بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية .
- **فقرة المقدمة** : ينبغي أن يحدد تقرير مراقب الحسابات البيانات المالية للوحدة الاقتصادية الخاضعة للتدقيق ، بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية ، وكذلك ينبغي أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة ، وأن مسؤولية مراقب الحسابات هي أبداء الرأي بالبيانات المالية استناداً إلى عملية التدقيق .
- **فقرة النطاق** : تمثل فقرة النطاق بياناً فعليا يتعلق بما قام به المدقق في عملية التدقيق وينبغي أن يذكر في بداية هذه الفقرة أتباع المدقق لمعايير التدقيق المتعارف عليها ، ويلي ذلك وصف الجوانب المهمة في التدقيق . وكذلك ينبغي أن يتضمن التقرير بيانا من مراقب الحسابات بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداؤه . **(ايرنز ولوبك ،٢٠٠٢ :٦٥)**
- **فقرة الرأي** : ينبغي أن تنص فقرة الرأي في تقرير مراقب الحسابات وبشكل واضح على أط ار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد البيانات المالية وينبغي أن ينص تقرير مراقب الحسابات بشكل واضح على رأي مراقب الحسابات فيما إذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقا لإطار التقارير المالية .
- **تأريخ التقرير** : ينبغي على مراقب الحسابات أن يؤرخ التقرير بتأريخ أكمال عملية التدقيق ،وهذا من شانه إبلاغ القارئ بان مراقب الحسابات قد اخذ بعين الاعتبار تأثير الوقائع والمعاملات ذات التأثير على البيانات المالية وعلى التقرير ، والتي حدثت ووصلت إلى علم مراقب الحسابات لغاية ذلك التاريخ .
- **عنوان مراقب الحسابات** : ينبغي أن يتضمن التقرير اسم موقع محدد ، وهو عادة المدينة التي يدير فيها مراقب الحسابات مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك .

توقيع مراقب الحسابات : ينبغي أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي لمراقب الحسابات أو بكلاهما ، وحسبما هو مناسب .

المحور الثالث :الجانب التطبيقي

دراسة تحليلية للبيانات المالية للشركة عينة الدراسة وتقرير مراقب الحسابات

إن عملية قراءة البيانات المالية وفهمها وتفسيرها تتطلب نوعا خاصاً من الإدراك المحاسبي بشان المبادئ والفروض والقواعد المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية .وهناك وسائل متعددة تستخدم عادةً في مجال تحليل البيانات المالية ،وتفاوت هذه الأدوات فيما بي نها إنما يعكس تفاوتاً في درجة التحليل المطلوبة وكذلك تفاوتا" في مجال استخدام نتائج التحليل فضلا" عن تفاوت احتياجات مستخدمي البيانات المالية، ومن المعروف إن البيانات المالية تتكون من أربعة أجزاء رئيسة هي:-

أولا: الميزانية العامة (كشف المركز المالي):

تبين الميزانية العامة ما تمتلكه الشركة من موجودات وما يترتب عليها من إلتزامات أو مطلوبات في مدة زمنية معينة ،ولغرض التعرف على الأرقام الظاهرة في الميزانية العامة ،ومعرفة مدى التزام الشركة بمتطلبات الإفصاح والشفافية ،سيتم دراسة الميزانية العامة للشركة وتحليلها للسنتين(٢٠٠٦،٢٠٠٧) وكالاتي :-

اسم الفقـــــــرة	الكيفية التي تم بها عرض الفقرة في الميزانية العامة
الموجودات الثابتـــــة	تم الإفصاح عن الموجودات الثابتة في الميزانية العامة للشركة على نحو أجمالي بالقيمة الدفترية في صلب الميزانية ،أما التفصيل فيها فقد تم الإفصاح عنها في كشف ملحق بالبيانات المالية المسمى كشف الموجودات الثابتة وأندثاراتها الذي يوضح انواع هذه الموجودات وكلفها التاريخية في بداية السنة والتسويات خلال السنة والاندثارات السنوية والمتراكمة وصولا الى القيمة الدفترية في نهاية السنة المالية ، وكان ذلك متفقاً مع ماجاء بالفقرة (٦٦-أ) من المعيار المحاسبي الدولي رقم(١)لسنة ١٩٧٧ .
مشروعـات تحت التـنفيذ	تم الإفصاح عن مشروعات تحت التنفيذ في الميزانية العامة للشركة على نحو أجمالي وقد تم الإفصاح في كشف ملحق بالبيانات المالية المسمى كشف المشروعات تحت التنفيذ عن أنواع تلك المشروعات والكلف الفعلية لغاية تأريخ الميزانية ،دون الإفصاح عن الكلف الإجمالية التقديرية وطريقة التنفيذ .
المخـــــزون	تم الإفصاح عن المخزون في الميزانية العامة للشركة على نحو أجمالي وقد تم الإفصاح في كشف ملحق بالبيانات المالية المسمى كشف المخزون عن تفاصيل مبلغ الخزين حسب الفئات الرئيسة لغاية تأريخ الميزانية ، وتم تقييم مخزونها من الإنتاج التام بالكلفة التأريخية أو القيمة التحصيلية الصافية أيهما اقل ، وهذا يتفق مع متطلبات القاعدة المحاسبية رقم(٥) الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، دون الإفصاح عن البضاعة التالفة او المتضررة ، والبضاعة الراكدة وبطيئة الحركة والمتقادمة ،ومخصص هبوط أسعار المخزون السلعي وحركته خلال السنة ،وطرق ومصادر المخزون السلعي .
المديـــــنون والأرصدة المدينة الأخرى	تم الإفصاح عن مبالغ الذمم المدينة في الميزانية العامة للشركة على نحو أجمالي ، وقد تم الإفصاح في كشف ملحق بالبيانات المالية المسمى كشف المدينون والذي شمل على (الذمم المدينة والتأمينات لدى الغير والمصاريف المدفوعة مقدما وسلف المنتسبين) وان هذا الإفصاح يتفق مع ما جاء بالفقرة (٦٦-و) من المعيار المحاسبي الدولي رقم(١) ،دون الإفصاح عن أعمار بعض الديون المدورة من سنوات سابقة وإحتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة تلك الديون .

النقديـــــــــة	**تم الإفصاح عن المكونات النقدية في الميزانية العامة للشركة على نحو أجمالي في صلب الميزانية ، أما التفصيل فيها فقد تم الإفصاح عنه في كشف ملحق بالبيانات المالية المسمى كشف النقود الذي يوضح أنواع هذه النقود وهذا يتفق مع متطلبات الفقرة (٦٦- ز) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١).** **ألا انه لم يتم فصل الحسابات المصرفية المفتوحة بعملات أجنبية والإفصاح عنها في صلب الميزانية وسعر الصرف المعتمد في تحويلها .**
رأس المال	تم الإفصاح عن رأسمال الاسمي المدفوع فقط في صلب الميزانية العامة ولم يتم الإفصاح عن مكونات رأس مال الشركة على نحو مفصل في صلب الميزانية، او في التقرير السنوي لمجلس أدارة الشركة وهذا لا يتفق مع متطلبات الفقرة (٧٤-أ) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) لسنة ١٩٧٧(المعدل) ، التي تلزم الشركات بأن تفصح في صلب الميزانية العامة أو في الإيضاحات عن مكونات رأسمال.
الاحتياطيات	تم الإفصاح عنها على نحو مجمل في صلب الميزانية العامة،إما التفصيل فيها تم الإفصاح عنه في كشف ملحق بالبيانات المالية تظهر فيه تفاصيل الأحتياطيات حسب النوع والحركة لكل احتياطي خلال السنة،وهذا يتفق مع متطلبات الفقرة(٧٤-ب)من المعايير المحاسبي الدولي رقم (١) لسنة ١٩٧٧(المعدل)،والفقرة (ثانيا- ٣)من الفصل الثالث من تعليمات النظام المحاسبي للشركة رقم (١)لسنة ١٩٩٨، التي تنص على وجوب تضمين التقرير السنوي الذي يعده مجلس إدارة الشركة على أرصدة الاحتياطيات واستخدامها.
الدائنين و الأرصدة الدائنة الأخرى	تم الإفصاح عن الذمم الدائنة والذمم الدائنة الأخرى على نحو مجمل في صلب الميزانية العامة ،إما التفصيل فيها فقد تم الإفصاح عنه في كشف ملحق بالبيانات المالية المسمى كشف الدائنين ،وهذا يتفق ومتطلبات الفقرة (٦٦-ح) من المعيار ألمجلسي الدولي رقم (١) لسنة ١٩٩٧(المعدل)،والتي تلتزم الشركات بأن تحتوي الميزانية العامة في صلبها كحد ادنى لبنود الذمم الدائنة والذمم الدائنة الأخرى .

ثانيا: <u>حساب الإرباح و الخسائر</u>

لغرض معرفة الزيادة والنقصان في المنافع الاقتصادية إثناء المدة المحاسبية يتم إعداد حساب الإرباح والخسائر و هذا الحساب يتضمن كلا" من الإيرادات والمكاسب والمصروفات ،ولغرض التعرف على مستوى الإفصاح والشفافية في حساب الإرباح والخسائر للشركة العامة للصناعات المطاطية سيتم دراسة بنود هذا الحساب وتحليله ومدى إلتزام الشركة بمتطلبات المعايير الدولية والقواعد المحاسبية العراقية .

اسم الفقرة	الكيفية التي تم بها عرض الفقرة في حساب الإرباح والخسائر
الإيرادات	تم عرض بنود الإيرادات في صلب حساب الإرباح والخسائر وفقا للفقرة (٧٥) من المعايير المحاسبي الدولي رقم (١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل)،التي تنص (على إن المعلومات التي تقدم في صلب بيان الدخل كحد أدنى تشتمل على الإيراد، نتائج الأنشطة التشغيلية و تكاليف التمويل، الربح او الخسارة من الأنشطة العادية ،البنود غير العادية ،و صافي الربح أو الخسارة للفترة)وتم تصنيف الإيرادات إلى (الإيرادات الجارية والإيرادات التحويلية والإيرادات الأخرى) وتم الإفصاح عن هذه الإيرادات على نحو مفصل في كشف ملحق بالبيانات المالية .

المصروفات	تم عرض المصروفات حسب طبيعتها (المصروفات الجارية والمصروفات التحويلية والمصروفات الأخرى) في صلب حساب الأرباح والخسائر ، وهذا يتفق مع متطلبات الفقرة (٧٧) من المعيار الدولي رقم (١) والفقرة (٨٣) من نفس المعيار والتي تنص (يجب على الشركات التي تصنف المصروفات حسب وظيفتها والإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصروفات) وتم الإفصاح عن هذه المصروفات بشكل مفصل في كشف ملحق بالبيانات المالية .
اسم الفقـــــــرة	الكيفية التي تم بها عرض الفقرة في الميزانية العامة
صافي الربح او الخساره للفتره	تم عرض صافي الربح والخسارة في صلب حساب الإرباح و الخسائر للشركة وفقا للفقرة (٧٥) من المعيار الدولي رقم (١) ، ومتطلبات الفقرة (٨٦-أ)من المعيار نفسه التي تنص (يجب على المشروع أن يعرض بصوره منفصلة في البيانات المالية بيانا " يظهر صافي الربح أو الخسارة للفترة) ، والفقرة (١٢) من القا عدة المحاسبية رقم (٦) بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية والسياسات المحاسبية الصادرة من مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، فضلا عن ذلك تم الإفصاح عن صافي الربح والخسارة لكل نشاط من الأنشطة الجارية للشركة على نحو مفصل في كشف ملحق بالبيانات المالية . وقد أظهر حساب الأرباح والخسائر للسنتين(٢٠٠٦، ٢٠٠٧) أن الشركة حققت عجزاً في نشاطها إذ بلغت خسارة الشركة لغاية ٢٠٠٧/١٢/٣١ نسبة (١٩٢%) من رأسمال الاسمي البالغ (٢٣٠٢) مليون دينار (ملياران وثلاثمائة واثنان مليون دينار) ، خلافا للمادة (١٤) من قانون الشركات العامة العراقي رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) والتي تنص على : (أذا بلغت خسارة الشركة نسبة (٥٠%) من رسمالها الاسمي فعلى الوزارة أعداد تقويم اقتصادي لها يقدم إلى مجلس الوزراء لإتخاذ القرار المناسب بشأن إستمرار الشركة أو تصفيتها)

ثالثا: <u>كشف التدفق النقدي :</u>

يهدف إلى توفير معلومات حول التدفقات النقدية لمستخدمي البيانات المالية بقصد إيجاد أسس تساعد في تحديد وتقويم قدرة الشركة على توليد النقد ومكافئاته ومجالات إستخدامه وتوقيتاته ودرجة التأكد من تحققه في المستقبل .

اســم الفقـــــرة	الكيفية التي تم بها عرض الفقرة في كشف التدفق النقدي
كشف التدفق النقـــــدي	لم يتم أعداد كشف التدفق النقدي ، وهذا لا يتفق مع الفقرة (١) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) الذي يلزم الإدارة بتقديم كشف التدفق النقدي كجزء مكمل للبيانات المالية للفترة التي قدمت عنها البيانات المالية فضلا" عن أنه لا يتفق مع الفقرة (٢) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم(٧).

رابعا: <u>الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية</u> :

اسم الفقـــــرة	الكيفية التي تم بها عرض الفقرة في كشف التدفق النقدي
الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية	أكتفت الإدارة بالكشوفات التحليلية التي توضح كل بند من بنود الميزانية العامة وحساب الإرباح والخسائر وبعض الكشوفات الأخرى مثل (كشف توزيع الاستخدامات على مراكز الكلف،كشف المزايا العينية)

خامسا: <u>التقرير السنوي للإدارة</u> :

لقد أوجبت الفقرة (٢٠)من القاعدة المحاسبية المحلية رقم (٦) الإفصاح في التقرير السنوي للإدارة عن كافة المعلومات المتعلقة بالشركة وواقع أدائها ،ومواردها خلال الفترة المعينة ،والعوامل المؤثرة في هذا الأداء،والتوقعات المستقبلية لنشاطها،مع كافة الإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية ،وتعليمات النظام المحاسبي للشركة رقم (١)لسنة ١٩٩٨ ، ولمعرفة مدى التزام الشركة العامة للصناعات المطاطية بمتطلبات إعداد التقرير السنوية سيتم دراسة التقرير السنوي للشركة وتحليله وكالاتي:

متطلبات إعداد التقرير السنوي للإدارة	مدى التزام التقرير السنوي للإدارة بالمتطلبات
١-اسم الشركة وتأريخ تأسيسها ،ومحل إدارتها وطبيعة نشاطها وأهدافها الرئيسية	تم إلتزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي
٢- مقدار رأسمال الاسمي والمدفوع والإحتياطيات والإرباح المحتجزة والخسائر المتراكمة	تمت الإشارة إلى رأسمال الاسمي والإحتياطيات والخسائر المتراكمة
٣-إذا كانت الشركة عضوا " في شركات أخرى بنسبة لأتقل عن(١٠%)من قيمة رأسمالها المدفوع .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة .
٤-إجمالي عدد العاملين في الشركة	لم يشير التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
٥-الهيكل التنظيمي للشركة وتشكيلة مجلس الإدارة	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند اعدادها التقرير السنوي
٦- النشاطات والتوسعات الجديدة التي حدثت خلال السنة ،والنشاطات والتوسعات في المستقبل القريب	تمت الإشارة إلى النشاطات والتوسعات التي حدثت خلال السنة ،ولم يتم الإشارة إلى النشاطات والتوسعات في المستقبل القريب
٧- مدى تحقيق أهداف الشركة الموصوفة في العقد أ و القانون الأساسي ،ودراسات الجدوى الاقتصادية والفنية	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
٨- نسب إستغلال الطاقة التصميمية والمتاحة والمخططة للشركة ،ومدى مساهمة الشركة في سد الطلب على منتجاتها أو خدماتها	تم إلتزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.
٩- نسب ومديات النمو والتطور في الإنتاج ومقارنة مع السنة أوسنوات سابقة ،أو بسنة أساس .	تم إلتزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.
١٠- كلف ونسب الهدر والضياع في الموارد المتاحة ومقارنتها مع السنة أو السنوات السابقة ،وبيان أسبابها .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
١١-بيان أثر السياسة السعرية المعتمدة على نتائج الشركة ومركزها المالي .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
١٢- حجم الإستيرادات والصادرات التي تقوم بها الشركة على إن يشمل ذلك السلع والخدمات ومحلله حسب الأنواع الرئيسة.	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
١٣- بيان مجموع المبالغ المنفقة على البحث والتطوير وتقييم آثارها المتحققة والمتوقعة	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
١٤- تحليل ربحية الشركة ومصادرها والعوامل الداخلية والخارجية والمؤثرة فيها ،مع بيان مبالغ الإرباح والخسائر غير الأعتيادية	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
١٥-عائد الأستثمار،مع بيان تطوره لثلاث سنوات في الأقل .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
١٦-أثر التضخم على نتائج نشاط الشركة ومركزها المالي	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة

١٧-أثر نشاط الشركة على حياة المجتمع والاقتصاد الوطني ومدى مساهمتها في توفير وتحسين ظروف وأساليب العمل وأي مساهمات أخرى.	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.
١٨- أثر نشاط الشركة على ميزان المدفوعات	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
١٩-جهود الشركة في نقل وتوطين وتطوير المعرفة والتكنولوجيا ،وتحسين الوسائل وسبل إستخدامها .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
٢٠-التدابير والإجراءات المتخذة من الشركة للحفاظ على سلامة البيئة	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.
٢١-مدى إسهام الشركة في توفير إحتياجات أو نشاطات أخرى ضمن الاقتصاد الوطني	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند إعدادها التقرير السنوي.
٢٢-العقود المهمة التي أبرمتها الشركة خلال السنة السابقة	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
٢٣-المبالغ التي أنفقت لإغراض الدعاية والسفر والضيافة والتبرعات والهدايا مع بيان تفصيلي عن كل تبرع أو هدية وغرض وأسباب ذلك .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة
٢٤-المشاكل والمعوقات التي واجهت الشركة،والإجراءات المتخذة لمعالجتها مع بيان أسبابها *	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة

٢٥- أعطاء نسبة الأنجاز والتنفيذ للخطط السنوية مع ذكر المعوقات والاختناقات التي واجهتها الإدارة لتجاوزها .	تم التزام إدارة الشركة بهذه الفقرة عند أعدادها التقرير السنوي
٢٦- العقود المهمة التي أبرمتها الشركة خلال السنة السابقة والأعمال التي كان بها مصلحة لأعضاء مجلس الإدارة والمدير المفوض .	لم يشر التقرير السنوي الى هذه الفقرة .
٢٧- أرصدة التخصيصات المحتجزة وأسبابها .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة .
٢٨-التصريح عن أي نفع أو مصلحة لأعضاء مجلس الإدارة والمدير المفوض أو ذويهم إلى حد الدرجة الرابعة في أنواع التعامل كافة من الشركة واليها .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة .
٢٩- عدد الجلسات التي عقدها مجلس الإدارة خلال السنة .	تم التزام أدارة الشركة بهذه الفقرة عند أعدادها التقرير السنوي .
٣٠- تحليل النوعية وجودة الإنتاج .	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة .
٣١- أجمالي الرواتب والأجور والمكافئات النقدية المصروفة للعاملين خلال السنة.	تم الالتزام بهذه الفقرة .
٣٢- بيان أسماء وعناوين وظائف خمسة من منتسبي الشركة الذين تقاضوا أعلى دخل سنوي من الشركة ، بإستثناء أعضاء مجلس الإدارة والمدير المفوض.	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة .
٣٣- توضيح أية تغييرات أو أحداث جوهرية طرأت على الشركة أو موجوداتها خلال مدة من تأريخ الميزانية إلى حين عرضها على الهيئة العامة.	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة .
٣٤- توضيح السياسات المحاسبية المهمة التي اتبعتها الشركة خلال السنة.	لم يشر التقرير السنوي إلى هذه الفقرة .

سادسا" :تقرير مراقب الحسابات :

يعد تقرير مراقب الحسابات ذا أهمية إستثنائية لعملية التدقيق ،فقد أهتمت التشريعات في معظم دول العالم ،والهيئات العلمية والمهنية للمحاسبين والمدققين بجعل التقرير إلزاميا من جهة ، وبوضع المعايير الواجب مراعاتها عند أعداد هذا التقرير ،فضلاً عن تحديد البيانا ت الضرورية التيتعدالحد الأدنى لمشتملاته من جهة أخرى. ويمثل ديوان الرقابة المالية المدقق الخارجي (مراقب الحسابات) ،للشركات الحكومية العراقية ، وعلى هذا سيتم دراسة تقارير ديوان الرقابة المالية حول البيانات المالية للشركة للسنتين (٢٠٠٦،٢٠٠٧) ، لمعرفة مدى الالتزام بمتطلبات معايير إعداد التقرير الدولية وأدلة التدقيق العراقية الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقي وقانون الشركات العراقية رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) وتعليمات النظام المحاسبي للشركات رقم (١) لسنة ١٩٩٨ ،**وقد تبين الأتي :**

اسم الفقـــــرة	متطلبات أعداد تقرير مراقب الحسابات وفقا للمعايير والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الهيئات الدولية والعراقية .	مدى التزام مراقب الحسابات للشركة بالمتطلبات الدولية والعراقية الخاصة بإعداد التقرير .
عنوان التقرير	يجب أن يحتوي تقرير المدقق على عنوان مناسب يُمكن قارئ هذا التقرير من تحديده وتمييزه عن أية تقارير أخرى كتلك التقارير الصادرة عن أدارة الشركة . (معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) الخاص بأعداد التقارير).	تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير عن البيانات المالية للشركة ، وتم وضع عنوان في أعلى التقرير هذا نصه : (البيانات المالية للشركة العامة للصناعات المطاطية) .
الجهة الموجه لها التقرير	١- يجب أن يوجه تقرير المدقق بالشكل المناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية . (معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) الخاص بأعداد التقارير). ٢- يجب أن يعنون تقرير مراقب الحسابات إلى الهيئة العامة للشركة أو المساهمين بالنسبة للجهة الخاضعة للتدقيق أو إلى الجهة التي قامت بتعيين مراقب الحسابات . (دليل التدقيق العراقي رقم (٢) ،١٩٩٩).	تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير عن البيانات المالية للشركة ، وتم تحديد الجهة الموجه لها التقرير في أعلى التقرير هذا نصه : (إلى السادة رئيس وأعضاء مجلس أدارة الشركة العامة للصناعات المطاطية /ديوانية المحترمين).
الفقرة الإفتتاحية أو المقدمة	١ - يجب أن يتم تحديد البيانات المالية التي تم تدقيقها على النحو الأتي : (اسم الشركة التي تم تغطية بياناتها المالية في تقرير المدقق والتأريخ والفترة الزمنية المغطاة بالبيانات المالية موضوع التدقيق) ٢- يجب أن يتضمن تقرير المدقق بياناً بأن الإدارة مسؤولة عن تحضير البيانات المالية بما يشمله من عمل التقديرات المحاسبية وأختيار الطرق والسياسات المحاسبية المناسبة وأن مسؤولية المدقق تقتصرعلى تدقيق البيانات المالية بغرض أبداء الرأي حولها مستنداً على نتائج عملية التدقيق . (معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) الخ اص بأعداد تقرير مراقب الحسابات).	تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير عن البيانات المالية للشركة ، وتم تحديد اسم الشركة التي تم تغطية بياناتها المالية في التقرير ، والتأريخ والفترة الزمنية المغطاة بالبيانات المالية موضوع التدقيق وهي للسنة المنتهية في ٣١/كانون الأول /***٢ للشركة العامة للصناعات المطاطية . ولم يشر التقرير إلى مسؤولية الإدارة عن أعداد البيانات المالية .

فقرة النطاق	١- يجب أن يشمل تقرير المدقق على عبارة توضح انه (تم التخطيط لعملية التدقيق وتنفيذها لغرض الحصول على تأكيد مقبول بأن البيانات المالية خالية من أخطاء جوهرية ٢- يجب أن يوضح تقرير المدقق أن عملية التدقيق قد تم انجازها وفقاً للمعايير والممارسات السائدة وحسبما هو ملائم . ٣- يجب أن يشمل تقرير المدقق على وصف لعملية التدقيق والإشارة إلى : جمع أدلة الإثبات المناسبة ، وانه قد تم مراعاة المبادئ المحاسبية المستخدمة في أعداد البيانات المالية.	١- لم يشر التقرير إلى هذه الفقرة. ٢- تم الإلتزام بهذه الفقرة إذ تم الإشارة إلى أن فحص البيانات المالية للشركة تم وفقاً لقانون ديوان الرقابة المالية رقم (٦) لسنة ١٩٩٩ (المعدل) وقانون الشركات رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) والتشريعات المرعية الأخرى والقواعد والأعراف المعتمد في هذا المجال . ٣- لم يشر التقرير إلى هذه الفقرة .
	٤-أن عملية التدقيق قد وفرت أساسا" معقولا" للرأي الذي تم إبداؤه (معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) الخاص بأعداد تقرير مراقب الحسابات) ٥- مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية وحسابات الشركة وصحة البيانات الواردة في الحسابات الختامية ومدى تطبيق الشركة للأص ول المحاسبية والتشريعات المرعية ومدى تطابق البيانات والمعلومات المعروضة في البيانات والتقارير المالية والكشوفات المرفقة بها مع متطلبات قانون الشركات والأنظمة والتعليمات ومراعاة ما ورد من مخالفات لأحكام قانون الشركات والأنظمة والتعليمات الصادرة بموجبه على و جه يؤثر في نشاطها أو مركزها المالي مع بيان فيما أذا كانت هذه المخالفات قائمة أم لا عند تدقيق البيانات المالية (تعليمات النظام المحاسبي الموحد رقم (١) ١٩٩٨) .	٤- تم الالتزام بهذه الفقرة إذ تمت الإشارة في خلاصة الرأي : وفي رأينا ومع مراعاة ما جاء أعلاه واس تنادا إلى المعلومات والإيضاحات التي توفرت لدينا فأن البيانات المالية وتقرير الإدارة المرفق بها متفقة مع السجلات ومستوفية للمتطلبات القانونية وأنها على قدر ما تضمنت من مؤشرات للأداء تعبر بصورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة . ٥- تم الالتزام بهذه الفقرة إذ تمت الإشارة في التقرير بفحص نظام الرقابة الداخلية للشركة ،وتم فحص البيانات المالية طبقا لمقتضيات قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) والتشريعات المرعية الأخرى ، وتم الإشارة في التقرير إلى بعض المخالفات التي تم اكتشافها إثناء فحص البيانات المالية للشركة .
فقرة الرأي	يجب أن ينص تقرير المدقق ، بشكل واضح ، على رأي المدقق فيما أذا كانت البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادله ووفقا لإطار التقارير المالية ، فضلاً عن أشارته أينما كان مناسب فيما إذا كانت البيانات المالية مستوفية للمتطلبات القانونية .	تم الالتزام بهذه الفقر ة إذ تم الإشارة ضمن فقرة (خلاصة الرأي) ومع مراعاة ما جاء أعلاه وإستناداً إلى المعلومات والإيضاحات التي توفرت لدينا فأن البيانات المالية وتقرير الإدارة المرفق بها متفقة مع السجلات ومستوفية للمتطلبات القانونية وأنها على قدر ما تضمنت من مؤشرات للأداء تعبر بص ورة واضحة وعادلة عن الوضع المالي للشركة كما في ٢***/١٢/٣١ ونتائج نشاطها للسنة المنتهية بذات التأريخ .
فقرة تأريخ وتقرير المدقق	١- يجب أن يكون تقرير المدقق مؤرخا " ، أي متضمنا" تأريخ أكمال المدقق لعملية التدقيق . (معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠)	تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير حول البيانات المالية للشركة وتم الإشارة إليه في أعلى التقرير .

	٢- من العناصر الأساسية لتقرير مراقب الحسابات تأريخ التقرير ،إذ يعد تأريخ التقرير تأريخ الأنتهاء من عملية التدقيق ، وهذا يعني أن المدقق قد أخذ بنظر الاعتبار تأثير الأحداث والعمليات التي علم بها حتى تأريخ الانتهاء من إصدار التقرير بشأن البيانات المالية . (دليل التدقيق العراقي رقم(٢)١٩٩٩ .	
فقرة اسم وعنوان المدقق	١- يجب أن يتضمن التقري اسم المدقق والموقع المحدد الذي أداره منه المدقق مكتبه المسؤول عملية التدقيق . (معيار التدقيق الدولي رقم(٧٠٠) ٢- من العناصر الأساسية لتقرير المدقق ذكر اسمه وعنوانه . (دليل التدقيق العراقي رقم(٢) ،١٩٩٩ .	تم الالتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير حول البيانات المالية للشركة وتمت الإشارة إليه في أعلى التقرير وكالاتي : ديوان الرقابة المالية دائرة تدقيق المنطقة السادسة /ديوانية .
فقرة توقيع المدقق	يجب ان يوقع التقرير بأسم مراقب الحسابات الشخصي ، أو أسم الشركة ، أو المكتب الذي يتحمل مسؤولية التدقيق . (دليل التدقيق العراقي رقم(٢) ١٩٩٩) .	تم الإلتزام بهذه الفقرة عند أعداد التقرير حول البيانات المالية للشركة ، إذ تم تثبيت توقيع رئيس دائرة التدقيق المنطقة السادسة /ديوانية .

وعن طريق دراسة البيانات المالية وتقارير الإدارة السنوية للشركة العامه للصناعات المطاطية وتقارير ديوان الرقابة المالية حول الشركة للسنتين (٢٠٠٦،٢٠٠٧) وتحليلها تبين الأتي :

١ -أتبعت الشركة النظام المحاسبي الموحد في تنفيذ الإعمال المحاسبية وأعداد البيانات المالية ، إذ إن الشركة قد قيدت بآليات هذا النظام والتي عادةً ما تكون مخرجاته مخصصة بالأساس للإدارة ودوائر الدولة دون الاهتمام بالإطراف الأخرى ، ومن ثم لم تقم الشركة بالإفصاح عن سياستها المحاسبية بالشكل الذي يتوافق والمعايير الدولية والمحلية .

٢ -تم تنظيم الميزانية العامة للشركة وفق النموذج المرفق بتعليمات النظام المحاسبي الموحد العراقي رقم (١) لسنة ١٩٩٨ ، وأعتمدت أدارة الشركة الكلفة التأريخية في تثبيت موجوداتها الثابتة واعتمدت أيضا القسط الثابت في احتساب الأندثار المتراكم وان لم يرد أي أشارة إلى ذلك في سياسة ا لشركة المحاسبية ، دون مراعاة التغييرات في المستوى العام للأسعار أو الأسعار الخاصة بالموجودات المحتفظ بها ، مما يعني صعوبة الانتفاع من الأرقام الظاهرة في البيانات المالية ، بسبب استخدام الكلفة التاريخية في تقويم الموجودات الثابتة ، التي أصبحت تختلف قيمتها الجارية على نحو كبير عن المقيد في السجلات بسبب التضخم الاقتصادي الذي يعاني منه اقتصاد البلد ، وهذا مخالف لما ورد في الفقرة (٢١-أ) من معيار المحاسبة الدولي رقم (١٥) التي تنص على (الحد الأدنى للإفصاح للبنود الواجب عرضها هي مبلغ التعديل أو المبلغ المعدل لاندثار الممتلكات والمنشآت والمعدات).

٣ -تم اعتماد مبدأ الاستحقاق في أعداد البيانات المالية وكذلك اعتماد الجرد السنوي للتحقق من موجودات الشركة ، وأن لم يرد أي أشارة إلى ذلك في سياسة الشركة المحاسبية هل هو جرد دوري أم جرد مستمر .

٤ -أختارت أدارة الشركة تصنيف الموجودات والمطلوبات إلى متداولة وغير متداولة علماً بأن الفقرة (٥٥) من المعيار الدولي رقم (١) تظهر أمكانية أختيار الشركة إلى عدم إجراء هذا التصنيف ، إذ يوجب عرض الموجودات والمطلوبات بشكل عام حسب أهميتها ، وبالرغم

من أن الشركة غير ملزمة بتطبيق المعايير الدولية إ ذ لها النظام المحاسبي الخاص بها ، ويمكن لها أن تسترشد فقط بما جاء بالمعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة ، ألا أنه نرى أن التصنيف الذي يشير إلى فصل الموجودات والمطلوبات إلى متداولة وغير متداولة يؤدي إلى إظهار كشف المركز المالي بشكل أكثر إفصاح وشفافية ويسا عد بشكل واضح على فهم أفضل لكشف المركز المالي .

٥ - لقد تضمن حساب الأرباح والخسائر للشركة للسنتين(٢٠٠٦،٢٠٠٧) عرضاً تفصيلياً لبنود المصاريف والإيرادات إذ وردت في متن الحساب المذكور وهو ما جاء متفقا مع الفقرة (٧٥) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) التي تنص على أن (المعلومات التي تقدم في صلب بيان الدخل كحد أدنى يجب أن يشتمل البنود التي تعرض : الإيراد ، نتائج الأنشطة التشغيلية ، تكاليف التمويل و نصيب الإرباح والخسائر من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة و الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية ، والبنود غير العادية ، وصافي الربح أو الخسارة للفترة) ، والفقرة (١٢) من القاعدة المحاسبية العراقية رقم (٦) ، وتم الإفصاح عن صافي الربح والخسارة لكل نشاط من الأنشطة الجارية للشركة على نحو مفصل في كشف ملحق بالبيانات المالية .

وقد أظهر حساب الأرباح والخسائر للسنتين محل التحليل أن الشركة حققت عجزاً في نشاطها إذ بلغت خسارة الشركة لغاية ٢٠٠٧/١٢/٣١ نسبة (١٩٢%) من رأسمال الأسمي البالغ (٢٣٠٢) مليون دينار.

والجدول الأتي يبين العجز المتراكم

جدول (٣) العجز المتراكم

السنة المـــــــــالية	مبلـــــغ العـجز المتراكم /مليون دينار	نسبة العـــــجز إلى رأسمال
٢٠٠٦	٣٥٨٤	%١٥٦
٢٠٠٧	٤٤٢١	%١٩٢

ولم تتولى الوزارة باتخاذ الاجراءات المنصوص عليها في المادة (١٤) من قانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧ (المعدل) ،بخصوص أعداد تقويم إقتصادي للشركة ورفعه إلى مجلس الوزراء لإتخاذ القرار المناسب بشأن استمرارها في العمل أو تصفيتها .

ومن خلال دراسة وتحليل البيانات للسنوات المذكورة أعلاه تبين للباحث أن من أهم أسباب تحقيق العجز وللسنة الثالثة على التوالي الاتي:

أ - قيام الشركة ببيع منتجاتها بأسعار أقل بكثير من الكلفة الكلية وقد تراوحت أسعار بيع إطارات السيارات بين نسبة (٤٠%) إلى (٧٨%) من أسعار الكلفة الكلية للسنوات المذكورة أعلاه .

ب -توقف الشركة عن الإنتاج كليا" اعتبارا من ٢٠٠٧/٦/١ بسبب نفاذ مخزونها لبعض الخامات والمواد الأولية واعتمدت الشركة ومن التاريخ أعلاه في صرف رواتب منتسبيها على نظام الفئات الأربعة للأشهر المتبقية من سنة ٢٠٠٧ .

جـ- تدني نسب الطاقة الإنتاجية المتحققة مقارنة مع الطاقة المتاحة والطاقة المخططة لإنتاج أطارات السيارات.

والجدول الأتي يبين الطاقات الإنتاجية

جدول (٥) الطـــاقات الإنتاجيـــــــــــة

البيـــــان	السنة/٢٠٠٦		السنة/٢٠٠٧	
الطاقة الإنتاجية	وزن/طن	عدد	وزن طن	عدد
التصميمية	١٠٨٣٠	٣٢١٠٧٩	١٠٧٥٠	٣٠٦٨٣٠
المتاحـــة	٧٧٠٠	٢٢٧٦٣٦	٧٥٦٤	٢١٤٢٦٨
المخططـــة	٣٤٥٢	١٠٧٧٣٠	٣٢٤٢	١٠٠٣٢٠
المتحققـــة	٦٨٢	١٧٦٠٢	٢٦٥	٦٠٠٨
نسب الطاقات المتاحة/التصميمية	%٧١	%٧١	%٧٠	%٧٠
المخططة/المتاحة	%٤٥	%٤٧	%٤٣	%٤٧
المخططة/ التصميمية	%٣٢	%٣٤	%٣٠	%٣٣
المتحققة/ التصميمية	%٦	%٥	%٢	%٢
المتحققة المتاحة	%٩	%٧	%٤	%٣
المتحققة/المخططة	%٢٠	%١٦	%٨	%٦

ومن الجدول (٥) يتضح ما يأتي :

أولا : بشكل عام هناك إنخفاض في الطاقات المتحققة قياسا " بالطاقات المتاحة والتصميمية وبلغت النسب:-

و(٦%، ٩%) وزنا و(٥%، ٧%) عددا خلال سنة ٢٠٠٦ .

و(٢%، ٤%) وزنا و(٢%، ٣%) عددا خلال سنة ٢٠٠٧ .

ثانيا : لم تحقق الشركة خططها الإنتاجية إذ بلغت نسب التحقق (٢٠%)وزنا و(١٦%) عددا خلال سنة ٢٠٠٦ وبلغت نسب التحقق خلال سنة ٢٠٠٧ (٨%) وزنا و (٦%) عددا .

د- انخفاض نسب تنفيذ خطة المبيعات لإطارات السيارات في الشركة للسنتين (٢٠٠٦،٢٠٠٧) إذ بلغت نسب التنفيذ (٢٠% ، ٨%) على التوالي .

ومن أسباب انخفاض المبيعات هو تدني المتحقق من الإنتاج سنويا وانخفاض جودة منتوج الشركة بسبب تقادم المكائن ، كما أن أرتفاع كلف الإنتاج أدى إلى عدم قدرة الشركة على منافسة الأسعار في الأسواق المحلية لمنتوجات الإطارات ، فضلا" عن ذلك كانت الشركة قبل سنة ٢٠٠٣ تعتمد في تسويق منتجاتها على دوائر وزارة الدفاع والتصنيع العسكري وبعد التاريخ المذكور توقف البيع للدوائر المذكورة ، واعتمدت الشركة بشكل رئيس على التسويق للقطاع الخاص من خلال منافذ تسويقية داخل الشركة .

ونرى ضرورة قيام الشركة بإيجاد منافذ تس ويقية جديدة للشركة والسعي لتطوير منتوجاتها لتحسين قدرتها التنافسية في السوق .

٦ -لم تقم الشركة بأعداد كشف مقارنة لبعض الأرقام والمؤشرات المهمة لمدة خمس سنوات وفقاً لما جاء بالفقرة رقم (٢٥) من القاعدة المحاسبية رقم (٦) لسنة ١٩٩٥ والصادرة من مجلس المعايير والقواعد المحاسبية ، التي تنص على أنه (ينبغي أعداد كشف مقارنة لبعض الأرقام والمؤشرات المهمة لمدة خمس سنوات في الأقل ، ومن بين محتوياته (صافي

المبيعات ، مجموع كلف النشاط ، رأسمال المدفوع ، حقوق الملكية ، صافي الدخل أو الخسارة السنوية ، مجموع الموجودات الثابتة ، عائد الأستثمار، المخزون ،السيولة النقدية).

٧ -لم يتم أعداد كشف التدفق النقدي ، وهذا لا يتفق مع الفقرة (١) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (١) الذي يلزم الإدارة بتقديم كشف التدفق النقدي كجزء مكمل للبيانات المالية للفترة التي قدمت عنها البيانات المالية ، والفقرة (٢) من القاعدة المحاسبية رقم(٧) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية لسنة ١٩٩٦ التي تنص (تلتزم الشركات المساهمة والعامة والخاصة بأعداد كشف التدفق النقدي وفقا " لمتطلبات هذه القاعدة كجزءاً مكملا للبيانات المالية السنوية).

٨ -من خلال عرض متطلبات أعداد التقرير السنوي للإدارة وفقا للمعايير والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الهيئات الدولية والعراقية ظهر أن مجموع فقرات هذه المتطلبات التي تم عرضها (٣٣) فقرة وعند دراسة التقرير السنوي للإدارة وتحليله تبين تم الالتزام ب (١٢) فقرة من هذه الفقرات بينما لم يشر التقرير للفقرات المتبقية .

مما تقدم يظهر أن الشركة لم تكن موفقة بخصوص التوافق بين تطبيقات الشركة والمعايير المحاسبية الدولية والمحلية في مجال الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية ،لا بل أنه لم يحصل التوافق حتى مع النظام المحاسبي الموحد المعتمد من قبل الشركة، وبما أن مستوى الإفصاح والشفافية يمثل مقياساً مهماً لمدى فاعلية وموثوقية نظام الحوكمة في الشركة إذ أن العدالة في توفير المعلومات الصحيحة والواضحة والكاملة في الوقت المناسب لكل الإطراف المؤثرة في حياة الشركة من ذوي العلاقة يعزز مدى الثقة بنظم أدارة الشركة والية توجيه العاملين فيها ومراحل اتخاذ القرارات ومدى القدرة على إدارة التفاعل مع الشركة إستنادا إلى المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير والبيانات المالية السنوية والمتضمنة السياسات والأسس المحاسبية المتبعة ومقاييس الأداء والانجاز والتو جهات والخطط المستقبلية لعمل الشركة ، والإستراتيجيات المتبناة في سبيل تحقيق أهدافها .

٩ -<u>تقرير ديوان الرقابة المالية</u>

لقد تم الإفصاح في تقرير ديوان الرقابة المالية عن إحداث وتفاصيل جوهرية وذات أهمية نسبية عالية ، إذ كان دور ديوان الرقابة المالية كبيرا في تحديد نقاط القوة والضعف في الشركة ، وكذلك تقويم أعمال الشركة وتم الإفصاح عن ذلك من خلال الإيضاحات والتحفظات والملاحظات التي تضمنتها تقارير ديوان الرقابة المالية للسنوات موضوع التحليل ، إذ كانت تقارير الديوان حول البيانات المالية للشركة للسنوات المذك ورة متحفظة إذ أشارت إلى مخالفة الشركة لقانون الشركات العامة رقم (٢٢) لسنة ١٩٩٧(المعدل) بشأن تحقيق الشركة خسائر متراكمة بلغت أكثر من(٥٠%) من رأسمال الاسمي للشركة وللسنة الثالثة على التوالي ، وقد تم لفت نظر الإدارة والوزارة المعنية إلى خطورة موقف الشركة والن تائج السلبية وخصوصاً بعد تكبد الشركة لخسائر لثلاث سنوات متتالية والتدني في نسب الإنتاج المتحقق للمنتوج الرئيسي (الإطارات) ، كما أشارة تلك التقارير إلى العديد من الملاحظات حول البيانات المالية وتقويم أعمال الشركة والإفصاح عنها .

المحور الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

ومن أ برز الاستنتاجات التي توصلت إليها الدراسة ما يأتي:

١ - أن نظام حوكمة الشركات هو رد فعل للانهيارات الاقتصادية لكثير من الشركات العالمية الكبرى ، وان تطبيقه كنظام يساعد في تعزيز الإفصاح والشفافية ومحاربة الفساد ومنع الأزمات والانهيارات المالية .

٢ - أن عملية تدقيق القوائم المالية تعزز المصداقية بها ، وان عمل مراقب الحسابات يمكن أن يوفر الضمان والتأكيد بعدم ارتكاب التصرفات غير القانونية عند أعداد البيانات المالية ، فضلا عن تعزيز الثقة والمصداقية بهذه القوائم .

٣ - تتأثر عملية وضع وتطوير معايير حوكمة الشركات في كل بلد من البلدان بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية لذلك البلد ، وهذا يؤكد عدم وجود نموذج للحوكمة يمكن أن يطبق في جميع البلدان ، مما حدا بالمنظمات الدولية المعنية إلى وضع مبادئ وإرشادات عامة لحوكمة الشركات ، يمكن كل بلد من البلدان تكيفها بما ينسجم مع ظروفه الخاصة .

٤ - تداخل وتعدد الجهات الرقابية التي تخضع لها المؤسسات الحكومية ، مع ضعف التنسيق فيما بين هذه الجهات ، يؤدي إلى تقليل من فاعلية الدور الرقابي لتلك المؤسسات .

٥ - تفتقر الشركة عينة الدراسة إلى تواجد دليل عمل أو تبني سياسات محددة في مجال حوكمة الشركات ، فضلاً عن ضعف مشاركة أعضاء مجلس الإدارة والهيئة التنفيذية في البرامج التدريبية ذات الصلة ، الأمر الذي يقلل من أهمية الممارسات ذات الصلة بحوكمة الشركات .

٦ - كشفت نتائج التقويم لمستوى الإفصاح والشفافية أن الشركة عينة الدراسة تستند في معالجة الكثير من القضايا المحاسبية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة إلى متطلبات النظام المحاسبي الموحد ، التي تعد قاصرة عن تلبية الأهداف الأساسية للقياس والإفصاح المحاسبي ، وبما ينسجم مع التحديات والظروف المستجدة في البيئة العراقية مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية .

٧ - لا تعد الشركة تقارير مالية مرحلية نصف أو ربع سنوية ، فضلاً عن التقارير المالية السنوية ، طالما أنها غير ملزمة بموجب القوانين والأنظمة والتعليمات ذات الصلة ، على الرغم من أهميتها في تقديم الصورة الدورية عن الأوضاع المالية ونتائج النشاط بصفة مستمرة ، فضلاً عن عدم امتلاكها وسائل أخرى لنشر التقارير أو المعلومات المالية ذات الصلة بنشاطاتها ، مما لا يتيح لأصحاب المصلحة فرصة الإطلاع على المعلومات التي قد يكون لها تأثيرات جوهرية في شكل ومضامين القرارات المتخذة من قبلهم .

٨ - عدم التزام الشركة بمحتويات تقرير الإدارة السنوي ، إذ لم يشر التقرير إلى جملة من المتطلبات الخاصة بأعداد التقرير ومنها مبالغ المكافآت الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين والأسس التي يتم اعتمادها في تحديد تلك المكافئات ، وبيان أثر نشاط الشركة في حياة المجتمع والاقتصاد الوطني ، وجهود الشركة في نقل وتوطين وتطوير المعرفة و التكنولوجيا وغيرها من المتطلبات .

٩ - لم تقم الشركة بأعداد كشف مقارن لبعض الأرقام والمؤشرات المهمة لمدة خمس سنوات وفقاً لما جاء بالفقرة رقم (٢٥) من القاعدة المحاسبية رقم (٦) لسنة ١٩٩٥ .

١٠- لم يشر تقرير مراقب الحسابات للشركة عينة الدراسة إلى أن المسؤولية الأساسية تقع على عاتق أدارة الشركة محل التدقيق في أعداد ال قوائم المالية وتقديم الإفصاحات المناسبة والكافية ، بينما تكون مسؤولية مراقب الحسابات في تكوين وبيان رأيه المهني والمحايد حول تلك ا لقوائم ، والتحقق من مدى سلامة الإفصاح وكفاية الإيضاحات المرفقة بتلك البيانات عن كافة الأمور الجوهرية التي يتوجب عرضها .

وقد قدمت الدراسة عدداً من التوصيات ، أهمها ماياتي :-

١ -ضرورة إعادة صياغة القوانين والتشريعات المحلية ذات الصلة بعمل الشركات في إطار المتغيرات الدولية الحالية ، والتأكيد على وجود أنظمة مالية وإدارية وهيكل أداري واضح ، كجوهر لعملية الحوكمة .

٢ -رفع أداء أجهزة الرقابة الداخلية وإعادة النظر بأنظمتها ووضع المعايير اللازمة لذلك ، مع ضرورة التنسيق وبناء جسور التعاون والثقة مع مدققي ديوان الرقابة المالية في سبيل تحقيق الالتزام الكامل والكافِ في الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية للشركات ومواجهة آفة الفساد الإداري والمالي .

٣- ضرورة التأكيد على بذل العناية المهنية المعقولة من قبل مراقبي الحسابات عند تدقيق البيانات المالية وإبداء الرأي المهني المستقل ، ومراعاة التوازن بين رغبات واحتياجات الفئات المختلفة من مستخدمي تلك البيانات .

٤- تفعيل دور ديوان الرقابة المالية في مجال إلزام ال شركات بإتباع المعايير المحلية والدولية وإلزامها بالتشريعات والأنظمة والقوانين في أداء أعمالها وإعدادها التقارير والبيانات المالية .

٥- ضرورة الإشارة في تقارير مراقبي الحسابات إلى أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية ، وأن مسؤولية مراقب الحسابات تدقيق هذه البيانات وإعطاء رأي فني محايد .

المراجع والمصادر

المصادر العربية

أولاَ: الكتب العربية :

١- الخضيري ، محسن أحمد ، "حوكمة الشركات" الطبعة الاولى ، مجموعة النيل العربية ، مصر ، ٢٠٠٥ .

٢- الشيرازي ، عباس مهدي ، " نظرية المحاسبة " ، الطبعة الاولى ، ذات السلاسل للطباعة والنشر ، الكويت ، ١٩٩٠ .

٣- أحمد ، محمد محرز ، "القانون التجاري" ، الجزء الاول ، ١٩٨٧ .

٤ - الالوسي ، حازم هاشم ،" الطريق الى علم طرابلس ، ٢٠٠٣ .

٥ - توماس ، ويليام ، "المراجعة بين النظرية والتطبيق " ، ترجمة دار المريخ ، الرياض ، ١٩٨٩ .

٦- جمعة ،أحمد حلمي " المدخل الحديث لتدقيق الحسابات " ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٠ .

٧-مطر ، محمد ، " التاهيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات "القياس والعرض والافصاح " ، دار وائل ، عمان ، ٢٠٠٤ .

- ٦

ثانياً: الرسائل والاطاريح :

١ - النعيمي ، سنان سالم، "تقييم الإفصاح في القوائم المالية على ضوء المعايير المحاسبية المعتمدة " ، بحث مقدم للمعهد العربي للمحاسبين القانونين ، ٢٠٠٤ .

٢ - الصالح ، احمد علي ، " بناء محافظ راسمال الفكري من الانماط المعرفية ومدى ملائمتها لحاكمية الشركات – دراسة أختبارية لاراء عينة من مسؤولي بعض الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد " ، كجزء من متطلبات شهادة الدكتوراه فلسفة في إدارة الاعمال ، ٢٠٠٦ .

٣ - التميمي ، عباس حميد يحيى ،"أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة – دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية " ، أطروحة مقدمة الى مجلس كلية الادارة في جامعة بغداد كجزء من متطلبات شهادة الدكتوراه فلسفة في المحاسبة ، ٢٠٠٨ .

ثالثا: البحوث والدرسات والدوريات :-

١ - ابو العطا ، نرمين ، " حوكمة الشركات – سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية " ، مجلة الإصلاح الاقتصادي ، العدد الثامن ، يناير ،٢٠٠٣ .

٢ - اسماعيل ، جيهان محمود، " تقرير المراجعة والبحث عن المساءلة القانونية لمراقب الحسابات " ، مجلة الرقابة المالية ، العدد (٣٩) ، ٢٠٠٢ .

٣ - السعدني ، مصطفى حسن ، " الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر الدولي – مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة ، الامارات العربية ، ٢٠٠٧ .

٤ - العاني ، معاوية كريم ، وفاء عبد الامير ، " تفسير مفهموم الشفافية في محيط بيئة دولية " ، مؤتمر إدارة الاعمال الاول ، عمان ، الاردن ، أيار ، ٢٠٠٥ .

٥ - العبيدي والناصر ، ماهر موسى ، عبد المجيد ، " الاقتصاد العراقي بين الواقع والطموح "، الجزء الاول ، ندوة علمية أقامها مكتب الاستثارات في كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٥ .

٦ - الخشاوي وأخرون ، علي محمد ، محسن ناصر ، " دور الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة "، مقالة كتبت في الانترنت على موقع حوكمة الشركات الالكتروني (WWW.hawkama.com) ، ٢٠٠٥ .

٧ - سوليفان ، جون ، " الحكم الديمقراطي الصالح المكون الرئيسي للأصلاح السياسي والاقتصادي "، مجلة الاصلاح الاقتصادي ، العدد التاسع ، يوليو ، ٢٠٠٥ .

المصادر الاجنبية **Foreign Reverences**

First :Books

1- Arens ,Alvin A . & loebbeke , James K. "Auditing : An Integrated Approach " Edition , prentice Hall International,Inc ,2002

Second : Periodical And Report

1- Sullivan , John D., " Corporate Governance : Transparency Between Government & Business ", CIPE , 2001 .

2- Gurria , Angel , " Kenote Speech at International Corporate Governance Network Annual Conference " , Washington DC., July , 2006 .(WWW.Oecd.org) .