

نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمُدقق الحسابات وأثره على فجوة
مصادقية المعلومات المحاسبية

**A Suggested Model for Measuring the Role of Auditor
Governance and its Impact on the Gap Credibility of
Accounting Information**

إعداد

أحمد عادل جميل عبدالله

إشراف

الأستاذ الدكتور يُسري أمين سامي

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة دكتوراه الفلسفة في

المحاسبة

قسم المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

2011

ب

التفويض

أنا أحمد عادل جميل عبدالله أفوض جامعة عمان العربية بتزويد نسخ من
أطروحتي للمكتبات أو الشركات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها

الاسم: أحمد عادل جميل عبدالله

التوقيع: 

التاريخ: 2011 / 10 / 22

ب

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الأطروحة وعنوانها " نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي ومدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية"

وأجيزت بتاريخ 22 / 10 / 2011

التوقيع

لجنة المناقشة

رئيساً

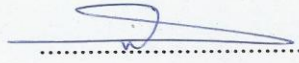

الأستاذ الدكتور بشير عبد العظيم البنا

عضواً ومشرفاً


الأستاذ الدكتور يسري أمين

عضواً


الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي

عضواً خارجياً


الدكتور وليد زكريا صيام

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله تعالى الذي ألهمني الطموح ومنحني العلم والمعرفة والقدرة على إتمام هذا الجهد المتواضع، ويسرني أن أتقدم بعظيم الشكر والامتنان لأستاذي الجليل الدكتور يسري أمين سامي الذي أشرف على هذا الجهد ولم يخل علي بتوجيهاته الكريمة.

أتقدم بعظيم الشكر والتقدير لكافة الأساتذة الكرام أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة عمان العربية والإداريين والعاملين فيها على حسن المعاملة وطيبها، كما أتقدم بالامتنان والعرفان للأساتذة الكبار الذين قاموا بتحكيم الاستبانة، وأقدم خالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة، كما واشكر كل من ساهم في إنجاز هذا الجهد سواء بالتشجيع أو المساندة.

ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر والامتنان إلى إدارة هذا الصرح العلمي جامعة عمان العربية ونواب الصرح الأفاضل على جهودهم الكبيرة في رعاية طلاب هذا الصرح العلمي الكبير. كما أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرة ممثلة بالأستاذ الدكتور بشير البنا والأستاذ الدكتور نبيل الحلبي والدكتور وليد صيام على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة.

الإهداء

أقدم حصيلة هذا الجهد العلمي المتواضع

إلى والدي عادل جميل رحمه الله الأب القدوة و الرجل المثالي

إلى من أدين لها بالفضل بعد الله عز وجل والدي منبع الحنان

إلى من قدموا لي كل الدعم شقيقتي و أشقائي رموز المحبة

إليهم جميعا أهدي هذه الأطروحة

المحتويات

د	شكر وتقدير.....	1
هـ	الإهداء.....	2
و	المحتويات.....	3
ح	قائمة بالجداول.....	4
ي	قائمة بالأشكال.....	5
ك	الملخص باللغة العربية.....	6
ل	الملخص باللغة الانجليزية.....	7
1	الفصل الأول الإطار العام للدراسة.....	8
2	1-1 المقدمة.....	9
4	2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها.....	10
6	3-1 فرضيات الدراسة.....	11
7	4-1 نموذج الدراسة.....	12
8	5-1 أهمية الدراسة.....	13
9	6-1 التعريفات الإجرائية.....	14
10	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات السابقة.....	15
11	1-2 تمهيد.....	16
13	القسم الأول: الإطار النظري.....	17
13	2-2 مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق.....	18
17	2-4 الحوكمة المؤسسية.....	19
37	2-5 علاقة الحوكمة بالمحاسبة.....	20
38	2-6 الأبعاد المحاسبية للحوكمة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية.....	21
41	2-7 التدقيق والحوكمة.....	22
46	2-8 مصداقية المعلومات المحاسبية.....	23
60	2-9 فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.....	24
64	- دراسة الشامي، (2008)، بعنوان.....	25
81	الفصل الثالث منهجية الدراسة.....	26
82	1-3 طبيعة ونوع الدراسة.....	27
82	2-3 مجتمع الدراسة والعينة.....	28

83.....	3-3 أساليب جمع البيانات
84.....	5-3 قياس المتغيرات وإثبات صدق القياس
86.....	6-3 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات
87.....	الفصل الرابع تحليل البيانات واختبار الفرضيات
88.....	1-4 خصائص عينة الدراسة
90.....	2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة
103.....	3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة
113.....	5-4 اختبار نموذج الدراسة
116.....	الفصل الخامس النتائج والتوصيات
117.....	1-5 النتائج
121.....	2-5 التوصيات
125.....	3-5 النموذج المقترح
128.....	قائمة المراجع
139.....	الملاحق

قائمة بالجدول

الصفحة	عنوان الجدول	الجدول
105	الإسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة	الجدول (1-2)
108	الإطار العام لمجتمع الدراسة	الجدول (1-3)
110	مقياس ليكرت الخماسي	الجدول (2-3)
111	قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة	الجدول (3-3)
114	توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية	الجدول (1-4)
118	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستقلال مدققي الحسابات	الجدول (2-4)
121	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق	الجدول (3-4)
124	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة	الجدول (4-4)
127	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإلتزام مدقق الحسابات بمعايير رقابة الجودة	الجدول (4-5)
130	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع: فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية	الجدول (4-6)
132	نتائج اختبار الانحدار المتعدد لتأثير (Multiple Regression) آليات الحوكمة لمدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية	الجدول (4-7)
134	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لأثر إستقلال مدققي الحسابات	الجدول (4-8)

135	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لأثر إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق	الجدول (4- 9)
136	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لأثر التزم مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة	الجدول (4- 10)
137	نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لأثر إلتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة	الجدول (4- 11)
139	نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى النوع الاجتماعي لمدققي الحسابات	الجدول (4- 12)
139	نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى عمر مدققي الحسابات	الجدول (4- 13)
140	نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى عدد سنوات الخبرة لمدققي الحسابات	الجدول (4- 14)
141	نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى المؤهل العلمي لمدققي الحسابات	الجدول (4- 15)
142	نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى الدخل الشهري لمدققي الحسابات	الجدول (4- 16)
144	نتائج أوزان الانحدار للنموذج باستخدام برنامج AMOS	الجدول (4- 17)

قائمة بالأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
9	نموذج الدراسة الأولي	الشكل (1-1)
158	النموذج المقترح لآليات الحاكمية	الشكل (1-4)

الملخص باللغة العربية

نموذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات

المحاسبية

إعداد: أحمد عادل جميل عبد الله

إشراف: الأستاذ الدكتور يُسري أمين سامي

هدفت هذه الدراسة إلى قياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات و أثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، مع تقديم إطار مقترح لقياس هذا الدور، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات مكاتب التدقيق العاملة في الأردن المرخصة. ولتحقيق هذا الهدف فإن الباحث تعامل مع نوعين من البيانات هما البيانات الثانوية والبيانات الأولية، تم استخدام استبانة تم توزيعها على عينة الدراسة والتي شملت (261) مدققاً يعملون في المكاتب المشمولة بالدراسة. وتوصل الباحث إلى وجود أثر لآليات الحوكمة لمدقق الحسابات (استقلال مدققي الحسابات، إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق، إلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، إلتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة) في فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

وعلى ضوء هذه النتائج أمكن الوصول إلى توصيات أهمها:

- 1- إيلاء استقلال مدققي الحسابات الأهمية التي يستحقها كونها تؤثر على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.
- 2- التأكيد على إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق من خلال دراسة وتحليل هذه المعايير بهدف التأكد من قدرتها على الاستجابة للمعايير الدولية.
- 3- ضرورة مراعاة مدى تقييد وإلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، مع ضرورة دراسة جميع هذه القواعد كونها تؤثر على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.
- 4- ضرورة قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق بالتأكد من مدى إلتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة لتأثيرها على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.
- 5- تفعيل مختلف العناصر المكونة للحاكمية المؤسسية، والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومنحهم الاستقلالية التي تساعد على القيام بالمهام المنوطة بهم،

Abstract

A Suggested Model for Measuring the Role of Auditor Governance and its Impact on the Gap Credibility of Accounting Information

Prepared by: Ahmad Adel Jamil

Supervised By Professor: Yossri Ameen

The present study aimed at measuring the role of auditor governance and its effect on the gap credibility of accounting information; it also aimed at presenting a suggested frame for this role. That was done from the point of view of auditors in licensed offices in Jordan. To achieve this goal, the researcher dealt with two kinds of data; those were the secondary and the primary ones. A questionnaire was distributed to the sample which included 261 auditors working at the offices included in the study. It was found that there was an effect for the government policies for the auditors (auditors' independency, auditors' commitment to auditing standards, auditors' commitment to the job behavior rules, and auditors' commitment to the quality control standards) on the accounting information credibility gap from the point of the auditors.

In light of the findings, the following recommendations were achieved:

1- The auditors' independency should be given the deserved importance due to its effect on the accounting information credibility gap.

2- Auditors should commit to the auditing standards by studying and analyzing those standards to guarantee their ability to respond to the international standards.

3- The necessity of auditors' commitment to the job behavioral rules with the necessity of studying those rules since they affect the accounting information credibility gap.

4- Professional organizations of accounting and auditing should make sure that auditors are committed to the quality control standards since it influences the accounting information credibility gap.

5- Activating the different composing elements of the institutional judicial represented in administration council and the auditing committee, and giving them the independency which helps them do their duties.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها

3-1 فرضيات الدراسة

4-1 نموذج الدراسة

5-1 أهمية الدراسة

6-1 التعريفات الإجرائية

7-1 حدود الدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

إن أخلاقيات الأعمال لا ترتبط بمجتمعات محددة، بل أصبحت موضوعاً مهماً يواجه الشركات في مختلف الدول، وقد ارتبط مفهوم الأخلاقيات بموارد الشركة وطاقاتها البشرية كالإدارة والمحاسبين والمدققين والعاملين والعمل والقيادة والمدبرين فهو يعتبر مرشداً ومعزراً للسلوك الجيد، فضلاً عن أن هذا المفهوم أصبح من الأمور المهمة لشغل الوظيفة في الشركة، إذ يتم التأكيد عليها من إدارة الشركة لأنها بمثابة الرقابة الذاتية للفرد، التي من خلالها يستطيع التمييز بين الصواب والخطأ في سلوكه أثناء العمل.

وفي العقد الأخير من القرن العشرين تزايد قلق المساهمين حول بعض الممارسات المتعلقة بمختلف جوانب الأعمال الإدارية، نتيجة لجوء إدارات الشركات إلى القيام بإجراء الكثير من الممارسات الخطأ، التي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من جانب الإدارة بصفتها وكيلًا عن المساهمين، وذلك لتحقيق مصالحها الخاصة على حساب هؤلاء المساهمين، من خلال استغلال المرونة المتاحة في بعض المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

من هنا فقد اقتضت الضرورة التركيز على دور مدققي الحسابات للاضطلاع بدور حوكمي، وذلك بتفعيل مبادئ الحوكمة مثل الاستقلالية والحياد، والأمانة والاستقامة، والنزاهة والشفافية، الكفاءة المهنية وغيرها من المبادئ التي تهتم بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، بما يضمن تحقيق العدالة ويحفظ للمساهمين وللأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة حقهم، ولتحقيق ذلك لابد من التزام المدققين بالقواعد الأخلاقية والمهنية للحد من تلك الممارسات التي تهدد مستقبل الشركة في النمو والبقاء والاستمرار.

كذلك يمكن للحوكمة أن تلعب دوراً فعالاً في مجالات الإصلاح المالي والإداري لمؤسسات القطاع العام وشركات الخاص، وزيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية، وتنشيط الاستثمار الوطني وجذب الاستثمارات، وتدعيم الجهاز المصرفي وزيادة قدراته، وتفعيل سوق الأوراق المالية، ودفع عملية التنمية الاقتصادية بفاعلية

وتتميز بيئة الأعمال المعاصرة بحدوث العديد من الأزمات التي تتعرض لها المنظمات ولعل أبرزها انهيار شركة Enron، التي تبعتها طرح العديد من التساؤلات حول دور مهنة المحاسبة والتدقيق في تلك الأزمات ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة ودورها في إعطاء صورة صادقة وحقيقة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وكان من نتائجها ارتفاع المسؤولية للمدقق، من خلال ارتفاع المسؤولية المحتملة للتقاضي، والجزاءات التي تفرضها الهيئات الخاصة والعامّة في ضوء التشريعات الجديدة، والتطبيق الصارم للقواعد الموجودة، وتعدّد طبيعة الأعمال التي تخضع إلى التدقيق، وتنوع الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات. يضاف إلى ذلك، تعاظم المنافسة بين مدققي الحسابات في ظل العولمة وتطبيق اتفاقية الجات (GATT) General Agreement on Tariffs and Trade.

كما أُلقت حدة الأزمة المالية العالمية الحالية بظلالها على مهنة المحاسبة، وأثارت الشك في خدماتها وتنظيمها بشكل عام، فقد تم توجيه الانتقاد لعدم تطبيق مفهوم الاستقلال بأسلوب سليم، كما أن هناك قصوراً وضعفاً في الجوانب الأخلاقية والسلوكية لأطراف المهنة، وعدم وجود آليات محكمة للإلزام بالمعايير المهنية، وعدم الاهتمام بجودة الأداء المهني والغموض في بعض المعايير. وقد فرضت متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة التي أحدثت فجوة في مصداقية المعلومات المحاسبية، الأمر الذي دفع المنظمات المهنية إلى تشكيل لجان وإصدار تقارير لتحديد أسبابها وعوامل تقليل آثارها. وقد تضمن التقرير الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حول إعادة الثقة بالتقرير المالي ومصداقية المعلومات المحاسبية، توصيات بضرورة بناء فعالية التدقيق، من خلال إعطاء الاهتمام الرئيس لعمليات الرقابة على جودتها.

لذا زاد الاهتمام بمفهوم الحوكمة وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الوحدات الاقتصادية، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل قامت الكثير من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في الوحدات الإقتصادية المختلفة.

وعند النظر إلى الحوكمة من جانب الفكر المحاسبي، سواء تمثل ذلك في النظر إليها من خلال علاقتها بالإفصاح المحاسبي، أو تم النظر إليها من خلال علاقتها بعملية المراجعة، أو تم النظر إليها من خلال انعكاساتها على متخذي قرار الاستثمار أو أسواق المال، فإن كل هذا يوضح العلاقة التي توجد بين تطبيق الحوكمة والمعلومات المحاسبية.

تهدف الدراسة الحالية إلى قياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات و أثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، في ضوء المتغيرات والتطورات الحالية والمستمرة في بيئة الأعمال، مع تقديم إطار مقترح لقياس هذا الدور، ومن أجل قياس هذا الدور قام الباحث باختيار مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن، لذلك فإن أهمية هذه الدراسة تنبع من كونها تسهم في إيجاد جانب من قاعدة معلومات وبيانات حول الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

ولتحقيق ذلك فسوف تتجه الدراسة في جانبها النظري إلى دراسة موضوع الحوكمة وأهميتها ومبادئ الحوكمة وآليات تطبيق تلك المبادئ، فضلاً عن التعرف على مفهوم الأخلاق في الفكر المحاسبي وأخلاقيات المهنة والجوانب الأخلاقية للحوكمة إلى جانب تناولها موضوع فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

2-1 مشكلة الدراسة وعناصرها

أولاً: مشكلة الدراسة

منذ نهاية التسعينيات من القرن العشرين تزايد قلق المساهمين حول بعض الممارسات المتعلقة بالأرباح، نتيجة لجوء إدارات الشركات المساهمة إلى إجراء الكثير من العمليات المحاسبية الخاطئة، والتي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير اللائقة من جانب الإدارة بصفتها وكيلة عن المساهمين، وذلك سعياً نحو تحقيق مصالحها الخاصة على حساب هؤلاء المساهمين، من خلال استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للتأثير في الأرقام المحاسبية بشكل عام، وعلى الربح ونسب توزيعه بشكل خاص، مما دعا إلى ضرورة التركيز على مدققي الحسابات بالاضطلاع بدور حاكمي، وذلك بتحديد مسؤولياتهم، بما يحقق العدالة ويحفظ للمساهمين حقهم وللأطراف الأخرى المهتمة بالشركة، ولتحقيق ذلك لابد من التزام مدققي الحسابات بالقواعد المهنية للحد من تلك الممارسات.

لذلك فقد تعرضت مهنة المحاسبة والتدقيق خلال السنوات الماضية، إلى العديد من الانتقادات عن ضعف دور مدقق الحسابات في التقرير عن بعض ممارسات الإدارة التي تهدف إلى التلاعب في الأرباح، أو إدارة الأرباح بهدف تحقيق مكاسب معينة للإدارة أو لتحقيق مستوى ربح يتماشى مع توقعات المحللين الماليين.

وبالتالي فإن الغرض من هذه الدراسة هو بناء نموذج لقياس الدور الحوكمي لمدقق الحسابات وبيان أثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية لتقليل حجم هذه الفجوة، و ذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن كون أن هؤلاء المدققين تتوافر لديهم المعرفة الكافية بأعمال التدقيق و جودة الإفصاح في التقارير المالية.

ثانياً: عناصر مشكلة الدراسة

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

السؤال الرئيس الأول: هل هناك تأثير لآليات الحوكمة لمدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية ؟

وقد انبثقت عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية الآتية:

1- هل هناك تأثير لاستقلال مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية ؟

2- هل هناك تأثير لإلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية على فجوة مصداقية

المعلومات المحاسبية ؟

3- هل هناك تأثير لالتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على فجوة

مصداقية المعلومات المحاسبية ؟

4- هل هناك تأثير لإلتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية

المعلومات المحاسبية ؟

السؤال الرئيس الثاني: هل توجد فروق على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر

مدققي الحسابات تعزى إلى العوامل الديموغرافية لهؤلاء المدققين (النوع، العمر، الخبرة، المؤهل

العلمي، الدخل الشهري)؟

3-1 فرضيات الدراسة

تستند الدراسة على الفرضيات الرئيسة التالية:

الفرضية الرئيسة الأولى:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ لآليات الحوكمة ومدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

وقد اثبتت عن هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية:

الفرضية الفرعية الأولى:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ لإستقلال مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

الفرضية الفرعية الثانية:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ لإلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

الفرضية الفرعية الثالثة:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ لإلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

الفرضية الفرعية الرابعة:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ لإلتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

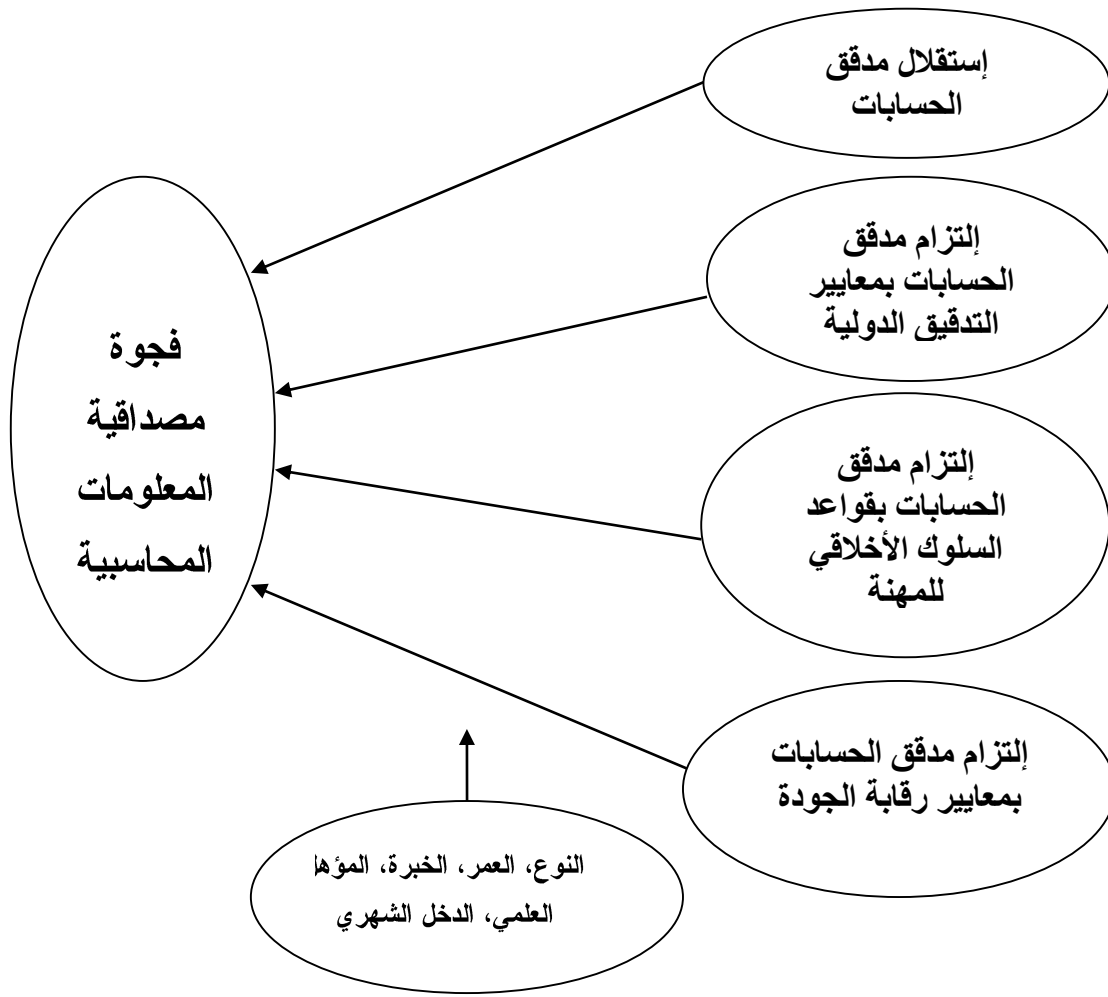
الفرضية الرئيسة الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى إلى العوامل الديموغرافية لهؤلاء المدققين (النوع، العمر، الخبرة، المؤهل العلمي، الدخل الشهري)؟

4-1 نموذج الدراسة

لتحقيق غرض الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة يوضح النموذج التالي دراسة علاقات متغيرات الدراسة. ويوضح الشكل (1-1) هذه العلاقات.

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة
فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية	الدور الحوكمي لمدقق الحسابات المتمثل بالآليات التالية



الشكل (1-1)

نموذج الدراسة الأولي

5-1 أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة لما لهذا الموضوع من أثر في تطوير جودة التقارير المالية الدولية، وكذلك لندرة الدراسات العربية التي تناولت هذا الموضوع، ونظرا لأنها تقوم على أساس قياس أثر قواعد مهنة مدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، وفي التأكيد على أهمية التوسع في تطبيق هذا المفهوم في البيئة الاقتصادية الأردنية، والإفادة منها في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة التدقيق، وبالتالي تحقيق جودة التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصناعية.

6-1 التعريفات الإجرائية

تم تحديد المعاني الإجرائية لجميع المتغيرات المستقلة والتابعة والمستخدمه فيها. الحوكمة لمُدقق الحسابات: وهي تغليب مصلحة المؤسسة على المصالح الفردية لمُدقق الحسابات، أو العدل في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في المؤسسة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها. فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية: القصور في المعلومات الواردة في القوائم المالية عن تلبية احتياجات مستخدميها.

استقلال مدقق الحسابات: قدرة مدقق الحسابات على العمل بنزاهة وموضوعية، فعلى مدقق الحسابات أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره وحياديته في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بانجازها.

معايير التدقيق الدولية: تصف المبادئ والممارسات الأساسية الصادرة عن اللجنة الدولية لممارسات التدقيق المشكلة من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين، والتي يتوقع أن يتبعها أعضاء الجمعيات المهنية حين قيامهم بأعمال التدقيق.

قواعد السلوك الأخلاقي: القيم الأخلاقية التي تعتبر بمثابة مقاييس للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم .

معايير رقابة الجودة: وهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق المتعارف عليها، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه.

7-1 حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- 1- الحدود المكانية: اقتصر على مكاتب التدقيق في الأردن.
- 2- الحدود البشرية: تم اختيار عينة من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن ، كونهم تتوافر لديهم المعرفة الكافية بأعمال التدقيق وجودة الإفصاح بالتقارير المالية الدولية.
- 3- الحدود الزمانية: غطت الفترة الواقعة ما بين آذار 2011 وحتى آب 2011.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 تمهيد

2-2 مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق

3-2 العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

4-2 الحوكمة المؤسسية

5-2 علاقة الحوكمة بالمحاسبة

6-2 الأبعاد المحاسبية للحوكمة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

7-2 التدقيق والحوكمة

8-2 مصداقية المعلومات المحاسبية

9-2 فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية

10-2 الدراسات السابقة

1-10-2 الدراسات باللغة العربية

2-10-2 الدراسات باللغة الانجليزية

3-10-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يهدف هذا الفصل إلى التعريف بالمفاهيم المتعلقة بالحوكمة المؤسسية ومصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي نظري متكامل يُعد أساساً للدراسة الميدانية.

1-2 تمهيد

يعتبر مصطلح الحوكمة من أهم المفاهيم الإدارية الحديثة، وقد حظي هذا الموضوع باهتمام دولي كبير في السنوات الأخيرة، خاصة بعد المشكلات التي قابلتها بعض الشركات الأمريكية الكبرى كشركة إنرون للطاقة، مما دعا إلى ضرورة إيجاد قواعد ومعايير إدارية وقانونية تحكم أداء المؤسسات، لتفادي تكرار مثل تلك الأزمات والحفاظ على مصالح كل الأطراف المعنية.

وبالرغم من أن الأزمة المالية لم تأخذ الصورة والأبعاد الكاملة لها حتى الآن، كما أن واضعي السياسات لم يأخذوا حتى الآن رد الفعل المناسب تجاه الأزمة، إلا أن الجهات المهنية قد بدأت باتخاذ ردود أفعال سريعة تجاه الأبعاد المختلفة لتلك الأزمة لتدارك آثارها على مهنة المحاسبة، وعلى رأس تلك الجهات المهنية هو الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي سعى من خلال المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB لإدخال بعض التعديلات وإعادة الصياغة على العديد من إصداراته المهنية، من خلال مشروع المعايير الدولية الجديد في عام 2009 والذي اطلق عليه مشروع الوضوح Clarity project لزيادة وضوح وإزالة الغموض عن المعايير الدولية.

لذلك بدأت مختلف الدول تدرك الدور الحيوي الذي يمكن أن تلعبه الحوكمة في ترشيد استغلال الطاقات والإمكانات المتاحة ومن بينها الأردن التي عرفت في السنوات الأخيرة مبادلات وممارسات تجارية واقتصادية أدت إلى حاجتها المتزايدة إلى الانتقال من إفصاح محاسبي أساسه تقديم معلومة ذات طابع قانوني إلى إفصاح مالي مبني على الواقع الاقتصادي يخدم المساهمين ومتخذي القرار والمتعاملين الاقتصاديين الآخرين.

بالرغم من أن مصطلح الحوكمة ظهر منذ زمن بعيد، إلا أن استعماله كان منذ زمن قريب، إذ يرجع الأساس النظري والتاريخي للحوكمة إلى نظرية الوكالة التي يعود ظهورها أولاً إلى الأمريكيين Berls & Means سنة 1932، اللذين لاحظوا أن هناك فصلاً بين ملكية رأسمال الشركة وعملية الرقابة والإشراف داخل الشركات، وهذا الفصل له آثاره على مستوى أداء الشركة (فاتح، وعيشي، 2008، ص3).

وبالتالي فإن نظرية الوكالة أثارت مسألة مهمة تتعلق بالفصل بين ملكية الرأسمال التي تعود إلى المساهمين ومهمة اتخاذ القرار والإدارة الموكلة إلى المديرين الذين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة ثروتهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها، غير أنه حسب فرضيات هذه النظرية فإن اختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذا الأهداف بين المديرين والمساهمين، تؤدي إلى خلق صراع منفعة في البداية بين هاتين الجهتين لتتعداه فيما بعد إلى باقي الأطراف الأخرى (عبد الوهاب، وشحاتة، 2007، ص15).

ويشير كل من (فاتح، وعيشي، 2008، ص4) إلى أن المديرين حسب هذه النظرية يلجأون إلى وضع استراتيجيات تحميهم وتحفظ لهم حقوقهم عن طريق استغلال نفوذهم، وكذلك شبكة العلاقات بالموردين والعملاء، وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المديرون قبل غيرهم، وبذلك فهم يفضلون تحقيق مصالحهم وأهدافهم الشخصية أولاً قبل مصالح المؤسسة (خاصة الحفاظ على قيمتهم في سوق العمل)، لمواجهة هذا الانحراف الذي تعتبره النظرية إخلالاً بشروط العقد الذي يربط هؤلاء المديرين بالشركة. ولذلك يلجأ المساهمون إلى تعديل سلوك المديرين السلبي، وذلك من أجل الحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية رقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية داخلية، تعتمد على مجالس الإدارة، الرقابة التبادلية بين المديرين (رئيس، مرؤوس)، وكذلك الرقابة المباشرة للمساهمين.

وبسبب الحاجات الذاتية للأفراد، فإن لهم تفضيلات شخصية، وبذلك تكون لديهم مصالح مختلفة، وفي كثير من الأحيان تؤدي هذه المصالح الشخصية إلى ظهور تعارض في المصالح بين الأطراف المتعاقدة، و إن تعارض المصالح هذا من المحتمل، أن يؤدي بدوره إلى قيام أحد أطراف العقد، أو كليهما بأعمال من الممكن أن تكون ضد مصلحة الطرف الآخر(فاتح، وعيشي، 2008، ص5)

ويرى الباحث أن حوكمة الشركات جاءت كرد فعل واستجابة لنداء المساهمين من أجل الحد من التصرفات السلبية للمديرين ولفرض رقابة تحمي المصالح المشتركة للجميع وتحافظ على استمرارية الشركة أيضاً.

القسم الأول: الإطار النظري

2-2 مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق

تعبر الأخلاق عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي تحدد ما هو السلوك الصحيح والسلوك الخطأ، وبالتالي فإن أخلاقيات مهنة التدقيق ما هي إلا مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك المهني، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وهي تمثل خطوطاً توجيهية للمدققين في أداء أعمالهم المهنية، وإن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل، فكلما كان نشاط المدقق أكثر تأثيراً كلما ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المدقق، فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ، وفي مجال التدقيق تكون الأخلاقيات بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية التي تحكم العمل المهني الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل (سترالسر، 2008، ص 59).

ويرى الباحث بأنه لا يوجد إطار أخلاقي يحيط بتصرفات المدققين خاصة في الحالات المعقدة (المعضلات المعقدة)، لكي يتم توضيح ما هو صحيح أو ما هو خطأ، فمفهوم أخلاقيات العمل المهني يشير إلى معرفة الخطأ والصواب في موقع العمل ومحاولة عمل ما هو صواب وجيد في مخرجات المعلومات المحاسبية التي يقدمها المدققون تجاه ذوي العلاقة بالمنظمة من أصحاب المصالح (stakeholders)، وان المنظمات تضع معايير إلى جانب المعايير الذاتية للأفراد والجماعات والتي تعمل جميعها كمحددات للسلوك تجاه مسؤوليات وواجبات العمل.

وتنعكس الأخلاقيات على أداء وأنشطة المدققين، إذ إن هؤلاء سوف يراعون العديد من المحددات الأخلاقية قبل أن يظهر أي رد فعل، فالتصرفات اللاقانونية واللااخلاقية أو الانزعاجات التي تظهر ضمن نطاق أخلاقيات العمل المهني يهتم بما هو صحيح، أو ما هو خطأ في الحالات الاعتيادية، فضلا عن ما يواجهه المدقق في عمله اليومي كاستخدام الموارد المنظمة لأغراض شخصية أو الاتفاقيات غير الواضحة (العجمي، 2011، ص 17).

ويشير (Pride et al, 2002, P: 37) إلى أن أخلاقيات الأعمال هي تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال المختلفة، ونظر (Wiley,1995, P:22) إليها على أنها مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي تمثل سلوك منظمة ما وتصنع محددات على قراراتها، في حين يرى (Schermerhorn, 2002,p: 48) بأن أخلاقيات العمل تمثل مبادئ مهمة للسلوك المرتبطة بمعايير السلوك الجيد أو غير الجيد أو السلوك الصحيح والسلوك الخطأ في تصرفات الأفراد والجماعة، فيما يعتبرها (Daft, 2003, p:142) أنها مجموعة المبادئ السلوكية والقيم التي تحكم سلوك الفرد أو الجماعة في التمييز بين الصواب والخطأ، كما يشير نفس الكاتب (Daft, 2003, P:49) إلى أن هناك ثلاثة مصادر لأخلاقيات العمل المهني بشكل عام هي:

1- القوانين والتشريعات التي تتمثل بالمعايير القانونية الموثقة إذ تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية بتطبيق هذه القوانين والتشريعات.

2- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية التي تستند على القيم المتبادلة والمشاركة بين الأفراد.

3- الاعتقادات الشخصية للفرد التي من خلالها تتحدد المعايير المرتبطة بسلوك الفرد وحرته في التصرف المناسب وفقا لذلك.

ويشير العديد من الكتاب والباحثين بهذا الصدد إلى أن الأخلاقيات تتأثر كثيرا بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات النافذة والعوامل الموقفية، وتحدد علاقات المدير بالأفراد العاملين والأفراد الآخرين خارج المنظمة ذوي المصالح في المجتمع، ومن خلال متابعة تطور الفكر الإداري نجد أن أخلاقيات الإدارة كثيرا ما غيرت من طبيعة العمل الإداري، ففي الماضي كان التركيز على حماية مصالح المالكين والاهتمام بالأرباح في حين أن الاتجاه الحالي يركز على الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الإدارة.

أما أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق والتي حددها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في أكتوبر 1983 والصادرة عن لجنة المجمع الخاصة بمعايير السلوك المهني، والتي تم تشكيلها لإدخال ما تراه من تطوير على المعايير الصادرة عام 1964 وعرفت اللجنة باسم رئيسها Anderson وأصدرت تقريرها عام 1986 متضمنا الدستور الأخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق الذي يحتوي على ما يلي: (العجمي،2011، ص18-20).

أولاً: معايير السلوك المهني: وهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة التدقيق، مع ربطها

بالتزامات ومسئوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة، وهذه المعايير هي:

أ- الأمانة والنزاهة: بصفتها قيماً أخلاقية أساسية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز إلى المصلحة الشخصية وأن يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ أسراراً.

ب- الموضوعية والاستقلال: ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المدقق لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقاً.

ج- العناية الواجبة: وترتبط بتحسين العمل وإتقانه، وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية، وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة " إتقان العمل وكيفية تجويده".

د- مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها: ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.

ثانياً: قواعد السلوك: وهي تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المدقق في عمله حتى يكون ملتزماً بالمعايير الأخلاقية العامة، ومن أهمها ما يلي:

أ- عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثير بالآخرين، أو البعد عن الحق عند إصدار قراراته، وترتبط هذه القاعدة بمعيار الأمانة والنزاهة والموضوعية.

ب- بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملائمة، وترتبط هذه القاعدة بمعيار العناية الواجبة.

ج- أن يتأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

د- حفظ أسرار العملاء وعدم إفشائها، ويرتبط ذلك بمعيار النزاهة والأمانة.

هـ- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة.

و- مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.
ز- مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمسة أو عمولة للحصول على العملاء، وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين والمدققين.
ثالثاً: سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بالدستور الأخلاقي:

أ- الالتزام الذاتي: من قبل أعضاء المجمع القائم على الفهم والإدراك والضمير المهني.
ب- الالتزام الخارجي: من خلال أعضاء المجمع والزملاء في المهنة والرأي العام في المجتمع، الذي يتابع مدى التزام العضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد حالات الخروج عليها.
ج- العقوبات: ممثلة في الإجراءات التأديبية التي يوقعها المجمع على العضو في حالة مخالفته للمعايير والقواعد.

ويرى الباحث أنه في حال توافر الوعي الشامل للعاملين في أية منظمة أعمال من خلال التدريب والوعي المستمر، وتوفير جميع الأدوات المناسبة التي تساعد على العمل في بيئة أخلاقية، بالتالي سينعكس ذلك على أداء الأفراد العاملين وتقبلهم لهذه الإدارة التي يعملون فيها، كما أن القيم القوية التي تخلقها وتضعها أية منظمة أعمال تعزز احترامها لدى الجهات التي لها علاقة بها.

3-2 العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

هناك عدد من العوامل التي تؤثر في السلوك الأخلاقي لدى مدقق الحسابات، هي: (العامري

والغالبى، 2005، ص 86)

1- البيئة الاجتماعية: تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها الفرد بدءاً من المنزل مروراً بالأصحاب والعمل على سلوكيات المدقق واتجاهاته وفي قراراته السلوكية، حيث إنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي يعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تسهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته، إذ تنمو هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية، وكذلك تتطور بتطور مراحل النمو التي يمر بها الفرد.

2- البيئة الاقتصادية: تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للفرد دوراً كبيراً في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها الفرد، حيث إنها تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكاً ونهجاً معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

3- التشريعات: والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعه، التي تبحث في أخلاقيات العمل من حيث الانتظام بالدوام والتقييد بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث إنها توضح ما هو صحيح وما هو خطأ، وما هي السلوكيات الواجب على المدقق أن يسلكها تجاه العمل الذي يؤديه، كما تلعب قوانين العمل والعمال التي يتم وضعها في من قبل وزارة العمل الدور الكبير في توعية الفرد بالسلوكيات الواجبة له أو عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناءً على أسس واضحة ومعروفة، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر، ويشار إلى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية ومكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدراً مهماً من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليّة.

2-4 الحوكمة المؤسسية

لقد أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات الكبرى في العالم، إلى زيادة المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية، لتحقيق الثقة والمصدقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي يحتاج إليها العديد من مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرين (العجمي، 2011، ص 23).

من هنا ظهرت الحاجة إلى الحاكمية المؤسسية في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم في عقد التسعينات من القرن العشرين، وكذلك ما شهدته الاقتصاد الأمريكي مؤخرًا من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام 2002 وعام 2008، كما تزايدت أهمية الحاكمية نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية، التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي، كذلك أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة (Fawzy, 2003, p:6).

وقد شهد العالم تحريراً للأسواق المالية، فتزايدت انتقالات رؤوس الأموال عبر الحدود بشكل غير مسبوق، ودفع اتساع حجم الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة إلى ضعف آليات الرقابة على تصرفات المديرين، وإلى وقوع كثير من الشركات في أزمات مالية، ومن أبرزها دول جنوب شرق آسيا في أواخر التسعينات، ثم توالى بعد ذلك الأزمات، ولعل من أبرزها أزمة شركتي أنرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام 2001، وقد دفع ذلك العالم إلى الاهتمام بالحوكمة (العيسوي، 2003، ص 36).

تهدف قواعد وضوابط الحوكمة المؤسسية إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعاً، مع مراعاة مصالح العمل والعمال، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه، وتنمية المدخرات، وتعظيم الربحية، وإتاحة فرص عمل جديدة (مجدوب، 2005، ص 81).

كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون، والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي، ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذ.

ويشير (عبد الوهاب، وشحاتة، 2007، ص 15) إلى أن الحوكمة تتم من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية، وأيضاً من خلال التعليمات والتوجيهات التي تصدرها الإدارة لتنفيذ وأداء العمل في كافة الأنشطة داخل الشركة بصورة سليمة،

مما يؤدي إلى حصول الشركة على كافة حقوقها وسداد التزاماتها مع التزام مجلس الإدارة والعاملين في قطاعات المحاسبة والتدقيق والرقابة والتفتيش الداخلي، وما يتصل بمدققي الحسابات الخارجيين بتلك القواعد الحوكمية، وما يجب عمله نحو إيضاح نتائج أعمال الشركة، وبيان مركزها المالي بصورة صادقة وعادلة لمستخدمي القوائم المالية.

ويرى الباحث ان تطبيق مفهوم الحوكمة على مجموعة من المبادئ والقواعد التي تعتبر بمثابة الخريطة التوضيحية، التي يجب أن تتبعها كل من الجهات الرقابية على سوق رأس المال، وأعضاء مجلس إدارة الشركات والإدارة التنفيذية للشركات، حيث أن تطبيق هذه المبادئ يؤدي إلى توفير الحماية لأصحاب المصالح، وبالتالي يساعد على جذب رؤوس الأموال والاستثمار، وتطبيق هذه المبادئ يعتبر المؤشر لوجود وسلامة الحوكمة.

2-4-1 تعريف الحوكمة

يعتبر مصطلح الحوكمة المؤسسية هو ترجمة مختصرة للمصطلح CORPORATE

GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، فهي " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة " (عبدالوهاب، وشحاتة، 2007، ص 17).

ولم يتم التوصل إلى مرادف متفق عليه في اللغة العربية لمصطلح Governance، كما إن اقتران هذا المصطلح مع كلمة Corporate أعطاه أكثر من معنى ومدلول، وقد أورد (الصالح، 2006، ص117) في هذا السياق خمسة عشر معنى وردت في اللغة العربية لتفسير هذا المصطلح، هي (حوكمة الشركة، و حاكمية الشركة، وحكمانية الشركة، والتحكم المشترك، والتحكم المؤسسي، والإدارة المجتمعة، وضبط الشركة، والسيطرة على الشركة، والمشاركة الحكومية، وإدارة شؤون الشركة، والشركة الرشيدة، وتوجيه الشركة، والإدارة الحقة للشركة، والحكم الصالح للشركة، وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة).

وقد تعددت التعريفات المقدمة من الباحثين حول هذا المصطلح تبعاً لوجهات نظرهم المختلفة، حيث عرفت مؤسسة التمويل الدولية الحوكمة بأنها: " النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها " (Alamgir, 2007, p:7).

وقد عرفها البعض بأنها: نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية والذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها. بالإضافة إلى أنها: مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم (سليمان، 2008، ص15).

وتعنى الحوكمة أسلوب الإدارة الرشيد، مما يعني التحكم بكافة العلاقات السلوكية للمنظمة والمتعاملين معها، وهي بالتالي عبارة عن " القوانين والمعايير المحددة للعلاقة بين الإدارة من جهة وحملة الأسهم والمساهمين وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة من جهة أخرى (مجدوب، 2005، ص84).

والحوكمة تعني نظاماً لإدارة الشركة بشكل استراتيجي، ورقابتها بشكل شامل وبطريقة أخلاقية وملتزمة، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسئول والمسئولية. وبالتالي فإن الحوكمة المؤسسية هي إستراتيجية تتبناها المنظمة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية، وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية بمنأى عن تسلط أي فرد فيها وبالقدر الذي لا يتقارب مع مصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة (عبد الكريم، 2009).

تعد حوكمة الشركات بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواء داخل الشركات أو خارجها. وتعرف الحاكمية بأنها حالة أو عملية أو نظام يحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركة. كما تعرف بأنها: " مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين" (Freeland, 2007, p:8).

ومن خلال التعريفات السابقة يتضح أن هناك معانٍ أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي:

- 1- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات.
- 2- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- 3- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين.
- 4- مجموعة من القواعد تتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

ومن الناحية المحاسبية زاد الاهتمام بالحوكمة في محاولة جادة لاستعادة ثقة مستخدمي المعلومات المالية، ممثلين في كافة الأطراف أصحاب المصلحة خاصة المساهمين والمتعاملين في سوق الأوراق المالية في مدى دقة وسلامة المعلومات المفصح عنها من جانب إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال القوائم المالية المنشورة، وبالتالي جودة تلك التقارير المعتمدة من مدققي الحسابات المعينين من قبل الجمعية العامة للشركة (علي، وشحاته، 2007، ص 15).

وقد أثارت الفضائح المالية العديد من التساؤلات وعلامات الاستفهام حول العلاقة ثلاثية الأطراف بين إدارة الوحدة الاقتصادية ومدقق الحسابات وأصحاب المصلحة في الوحدة الاقتصادية خاصة المساهمين المتعاملين في سوق الأوراق المالية، وإلى أي مدى يمكن حدوث تلاعب من جانب إدارة الوحدة الاقتصادية، أو حدوث تحالف بينها وبين مدقق الحسابات يمكن أن يضر بمصالح المساهمين وباقي الأطراف الأخرى ذات المصلحة، والإدارة الكفاء هي التي تقوم باستغلال موارد الشركة المالية والبشرية على أكمل وجه، وضمانا، لذلك تختص الحوكمة بوضع إطار تنظيمي يتضمن بوضوح المبادئ والمثل العليا التي تتبعها الشركة في معاملاتها الداخلية والخارجية (علي، وشحاته، 2007، ص 16).

ويرى الباحث أن الحوكمة هي مجموعة من الآليات والإجراءات والقوانين والقواعد والنظم والقرارات والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية، وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة مثل حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين من ناحية أخرى، والتي تضمن كلاً من الانضباط Discipline والشفافية Transparency والعدالة Fairness، وهي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الشركة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف لذوي المصلحة وللمجتمع ككل.

2-4-2 أهمية ومبررات الحوكمة

تزايدت أهمية الحوكمة في الآونة الأخيرة بشكل كبير، لتحقيق التنمية وتعزيز الرفاهية الاقتصادية للشعوب، إذ برزت هذه الأهمية بعد ألامة المالية الآسيوية 1997 - 1998، والانهيئات والفضائح التي حصلت في كبرى الشركات،

مثل شركة انرون Enron للطاقة. كذلك اكتشافات حالات التلاعب في قوائم الشركات المالية التي كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها، وذلك بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالتدقيق والمحاسبة، بالإضافة إلى حصول بعض الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل، دون إعلام أو معرفة المساهمين بذلك من خلال إتباع نظم وطرق محاسبية مضللة ومبتكرة (رضوان، 2001، ص39).

ويشير (ميخائيل، 2005، ص83) إلى أن أهمية الحوكمة في الجانب المحاسبي والرقابي تتجسد

فيما يلي:

- 1- العمل على محاربة الفساد المالي والإداري في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مره أخرى، والتأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة وحسن توجيه الحصيلة منها إلى الاستخدام الأمثل لها، منعا لأي من حالات الفساد التي قد تكون مرتبطة بذلك.
- 2- تحقيق درجة عالية من الضمان والطمأنينة والنزاهة والشفافية والحيادية والاستقامة والاستقلالية لكافة العاملين في الشركة، بدءا من رئيس مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى مستوى للعاملين فيها.
- 3- زيادة القيمة السوقية للأسهم، وتدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، وخاصة في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة، وحدوث اندماجات أو استحواذ أو بيع لمستثمر رئيس.
- 4- تفادي وجود مقصودة أو أية انحرافات متعمدة كان أو غير متعمدة ومنع استمرارها، أو العمل على تقليلها إلى أدنى قدر ممكن، وذلك باستخدام النظم الرقابية المتطورة.
- 5- تحقيق قدر كاف من الإفصاح والشفافية والإبلاغ المالي في الكشوفات والتقارير المالية، وتجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية، وتحقيق دعم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية، والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.
- 6- ضمان أعلى درجة ممكنة من الكفاءة والفاعلية لمدققي الحسابات الخارجيين، والتأكد من كونهم على درجة عالية من الاستقلالية والموضوعية وعدم خضوعهم إلى أية ضغوط سواء من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

7- تحقيق الإفادة القصوى من نظم المحاسبة والمراقبة الداخلية، وتحقيق فاعلية الاقتصاد وربط التكلفة بالإنتاج.

8- توفير مصادر تمويل محلية أو عالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال، وخاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية.

ويرى الباحث أن أهمية الحوكمة تكمن في وضع الأنظمة الكفيلة التي تتجنب تضارب المصالح وتطبيقها في كل شركة، وذلك من خلال جعل الأنظمة إلزامية لكل الشركات المدرجة في السوق المالي ومراقبتها لمواجهة أية مظاهر فساد، ولاسيما ما يتصل بإعداد التقارير المالية والإفصاح والشفافية وإتباع معايير ذات جودة عالية في مجال القياس والإفصاح المحاسبي.

2-4-3 الأطراف المؤثرة في تطبيق قواعد الحوكمة

يتأثر تطبيق الحوكمة بالعلاقات فيما بين الأطراف في نظام الحوكمة، وأصحاب الملكيات الغالبة من الأسهم الذين قد يكونون أفراداً أو عائلات، أو كتلة متحالفة أو أية شركات أخرى تعمل من خلال شركة قابضة، مما يمكن أن يؤثر في سلوك الشركة، وهذه الأطراف هي:

(www.findarticles.com)

1- مجلس الإدارة Board of directors .

2- المساهمون Shareholders .

3- أصحاب المصالح Stockholders .

4- الإدارة Management .

ويرى الباحث أن البيانات المالية المدققة تعطي صورة عادلة عن الوضع المالي بالنسبة للشركة، كما أن للبيانات المالية استعمالات مختلفة، وأن عدداً كثيراً من المستخدمين يعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية كونها تعتبر أداة هامة لمثل هذه القرارات.

4-4-2 مبادئ الحوكمة المؤسسية

نظرا للاهتمام المتزايد بمفهوم الحوكمة المؤسسية، فقد حرصت العديد من المؤسسات على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع معايير محددة لتطبيقه، ومن هذه المؤسسات: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبنك التسويات الدولية ممثلا في لجنة بازل، ومؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي.

ويشير (Fawzy, 2003, p: 5-9) إلى أن تطبيق الحوكمة المؤسسية يتم وفق المبادئ والمعايير التي توصلت إليها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام 1999، والتي تتمثل في ما يلي:

1- حفظ حقوق جميع المساهمين:

وتشمل حقوق حملة الأسهم ومهام الملكية الأساسية ونقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة، وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة أو الوسائل الأخرى للتأثير على تكوين مجلس الإدارة، والموافقة على العمليات الاستثنائية وبعض الموضوعات الأساسية الأخرى، كما يحدده قانون الشركات واللوائح الداخلية للشركة، ويمكن النظر إلى هذا القسم باعتباره بيانا لمعظم الحقوق الأساسية للمساهمين التي تم الاعتراف بها قانونا في جميع دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وهناك حقوق إضافية مثل الموافقة على أو انتخاب المراجعين والتعيين المباشر لأعضاء مجلس الإدارة والقدرة على رهن الأسهم والموافقة على توزيعات الأرباح.

وتشرع الكثير من القوانين وأنظمة الشركات المساهمة حقوق حملة الأسهم، ولاسيما ما يتصل بالحقوق الأساسية لحملة الأسهم والمتمثلة في حق حملة الأسهم في نقل ملكيتها إلى مساهمين آخرين أو إلى الغير، وكذلك حق حملة الأسهم في المشاركة باجتماعات الهيئة العامة للشركة المساهمة ومناقشة التقارير المالية وتقرير مراقب الحسابات، وأخيرا حق حملة الأسهم في الحصول على نصيب من الأرباح المقرّر توزيعها ونصيبهم من موجودات الشركة عند تصفيتها (Fawzy, 2003, p: 6).

2- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:

وتشير المعاملة المتساوية لحملة الأسهم في الشركات المساهمة إلى تحقيق المساواة بينهم، وتحقيق المعاملة العادلة بين كافة المساهمين سواء كبار المساهمين أو صغار المساهمين (حقوق الأقلية)، وكذلك المساواة بين المساهمين المحليين والمساهمين الأجانب، من حيث حقوق التصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية في اجتماعات الهيئة العامة للشركة و حمايتهم من النتائج المترتبة على عملية التداول في المعلومات الداخلية، أو إبرام الصفقات غير الاعتيادية مع الأطراف ذوي العلاقة. وتمكين حاملي أقلية الأسهم من الدفاع عن انتهاك حقوقهم من قبل المسؤولين في الشركة أو حملة غالبية الأسهم. كذلك حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، وكذلك حمايتهم من أية عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين (Fawzy, 2003, p: 7).

3- ضمان دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة في الشركة:

وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك وحملة السندات والموردين والعملاء والدائنين والعاملين في الشركة وكافة الجهات الحكومية، وتوفير المعلومات اللازمة لهم بصورة دورية وفي الوقت المناسب، وحقهم في إخطار مجلس الإدارة بأية تصرفات أو مخالفات غير قانونية أو غير أخلاقية، دون أن يترتب على هذا الإخطار أي مساس بحقوق تلك الأطراف تجاه الشركة. (علي وشحاته، 2007، ص88).

وبصفة عامة هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الالتزام بها عند الالتزام بتطبيق هذا

المبدأ وهي: (سليمان، 2008، ص52)

- يجب احترام أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة الاتفاقات.

- عندما يكفل القانون حماية المصالح، ينبغي أن تكون لأصحاب المصلحة فرصة الحصول على

تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.

- ينبغي السماح بوضع وتطوير آليات لتعزيز الأداء من أجل مشاركة العاملين.
- عندما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة الشركات، ينبغي السماح لهم بالحصول على المعلومات ذات الصلة وبالقدر الكافي، والتي يمكن الاعتماد عليها، في الوقت المناسب وعلى أساس منظم.
- ينبغي لأصحاب المصالح، بما في ذلك العاملين وهيئات تمثيلهم، أن يتمكنوا من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية، أو غير الأخلاقية، وينبغي عدم الانتقاص أو الغض من حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك.
- ينبغي أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفاء للإعسار وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

4- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:

يجب أن يتضمن إطار حاكمية الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة، ولكي يتم ضمان وضع إطار فعال للحاكمية، فإن من الضروري وجود أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي فعلا يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إنشاء علاقتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما يضم إطار الحاكمية عناصر تشريعية وتنظيمية وترتيبات للتنظيم الذاتي والالتزامات الاختيارية، وممارسات الأعمال التي هي نتاج الظروف الخاصة بالدولة وتاريخها وتقاليدها، ولكي يكون هناك ضمان لوجود أساس لإطار فعال للحوكمة، هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها بعين الاعتبار وهي: (سليمان، 2008، ص53)

أ- ينبغي وضع إطار حوكمة بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق وعلى الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية.

- ب- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ.
- ج- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محدداً بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- د- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد، للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلاً عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها.

5- الإفصاح والشفافية:

يجب أن يركز إطار حاكميه الشركات على تحقيق الإفصاح والشفافية عن كافة الأمور المالية التي تخص الشركة، وتتعلق تلك الأمور المالية بنتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وحركة التدفقات النقدية وغيرها من الأمور المالية، ويجب أن يشمل الإفصاح عن مدى تحقيق أهداف الشركة، ونتيجة نشاطها ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والسياسات المحاسبية المستخدمة والعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة، وبيان مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية والسياسات واللوائح ذات الصلة، مع ضرورة الإفصاح عن حصة الأغلبية في حقوق الملكية وحقوق الأقلية ومكافأة مجلس الإدارة والإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بمؤهلات أعضاء مجلس الإدارة. ومن ناحية أخرى يجب أن يتضمن الإطار العام للحوكمة تدقيق كافة الأمور المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل تعيينه الجمعية العامة للشركة، حيث يقوم مدقق الحسابات بإعداد وتقديم تقرير تدقيق للمساهمين يتضمن الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية في التعبير في كل جوانبها الهامة من الأمور المالية للشركة، ويكون مدقق الحسابات الخارجي مسؤولاً عن رأيه الوارد في تقرير التدقيق أمام المساهمين وعن مدى بذله العناية المهنية اللازمة عند أدائه لعملية التدقيق (علي وشحاته، 2007، ص 89-90).

ويتناول الإفصاح أيضا عن المعلومات الهامة ودور مدقق الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير. حيث إن أهمية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات تكمن في إلزامها بما يلي: (Fawzy, 2003, p: 8)

أ- إعداد الكشوفات التحليلية المرفقة بالتقارير المالية الأساسية، وإبراز أهمية التقرير السنوي للإدارة، وما يتضمنه من معلومات مكتملة للمعلومات الواردة في التقارير المالية، ومن بينها نبذة مختصرة عن الشركة وعن أهدافها الأساسية وبيان طبيعة النشاطات التي أنجزتها الشركة خلال السنة وأية مصلحة فيها لرئيس أو أعضاء مجلس الإدارة والهيئات التنفيذية.

ب- التأكيد على أهمية دور مدقق الحسابات في أداء رأيه في شأن عدالة وصحة ما تعبر عنه التقارير المالية للشركات وذلك في تقريره الذي حددت مضامينه بموجب هذه التعليمات، فضلا عن تصوير نموذج لما يجب أن يكون عليه هذا التقرير بما يكفل التأكيد على أهمية الإفصاح والشفافية، والكشف عن أية معلومات من شأنها أن تؤثر على نتائج الأعمال والمركز المالي للشركات المعنية. فضلا عما جاءت به القاعدة المحاسبية رقم " 6 " بشأن الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالبيانات والسياسات المحاسبية والتي تضمنت إطارا عاما لما ينبغي الإفصاح عنه في التقارير المالية ومكتملة في ذات الوقت لمتطلبات الإفصاح الأخرى الواردة في القواعد المحاسبية، وتشمل متطلبات الإفصاح الواردة في القاعدة المحاسبية رقم "6" والتي تنص على ما يلي:

- الإفصاح عن السياسات والطرق المحاسبية.

- المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها في تقرير الإدارة.

- الإفصاح في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

ويرى الباحث أن الإفصاح عن المعلومات يفيد في مجال تحسين مقدرة حملة الأسهم والآخرين

من أصحاب المصلحة، بشأن رقابة الشركات

والحد من حالات الفساد الناجمة عن التعارض في المصالح وعمليات التداول في المعلومات الداخلية من قبل أولئك المطلعين والمسيطرين فعليا على الشؤون الداخلية لتلك الشركات، شريطة أن تعد تلك المعلومات من قبل كوادر محاسبية مؤهلة وتدقق من قبل مدققي حسابات مؤهلين ومستقلين واستنادا إلى مجموعة من المعايير المحاسبية والتدقيقية الملائمة.

6- التأكيد على مسؤوليات مجلس الإدارة:

على الرغم من ضرورة تأكيد فصل إدارة الشركات عن مالكيها، وتحقيق فكرة الإدارة الخبيرة، وتحقيق مبدأ الاستقلالية، وتأكيد مبدأ المحاسبة عن المسؤولية، وهي جميعها تتحقق عندما تصبح مسؤوليات مجلس الإدارة واضحة ومحددة ومعلنة سواء من حيث: الصلاحية، المسؤوليات، الحقوق، الواجبات، المزايا والبدلات والأجور والمكافآت. ويجب أن يتيح إطار أسلوب ممارسة سلطات الإدارة في الشركات الخطوط الإرشادية الاسترشادية لتوجيه الشركات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة، من قبل الشركة والمساهمين (الخصيري، 2005، ص 142-143).

وتشمل مسؤوليات مجلس الإدارة أيضا هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية. حيث تشرع قوانين وأنظمة الشركات الكثير من القضايا ذات الصلة بمجلس الإدارة، ولاسيما ما يرتبط بهيكل وتشكيل مجلس الإدارة والكيفية التي يتم بواسطتها اختيار الأعضاء والمهام الأساسية التي تناط بهم، فضلا عن دور المجلس في الإشراف على الإدارة التنفيذية لتلك الشركات. وهناك الكثير من القضايا ذات الصلة بمسؤوليات مجلس الإدارة هي:

(Fawzy, 2003, p: 9)

أ- الفصل بين مهمة الإشراف ومهمة الإدارة ضمن هيكل محدد لمجلس الإدارة يضمن التحديد الواضح لمهام ومسؤوليات كل من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين في المجلس سواء تم ذلك وفقا لهيكل مركزي ذي مستوى واحد لمجلس الإدارة يضمن الفصل الحقيقي بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، أو وفقا لهيكل ثنائي ذي مستويين لمجلس الإدارة يمثل المستوى الأول المجلس الإشرافي في حين يمثل المستوى الثاني المجلس التنفيذي.

ب- التحديد الواضح لمفهوم ومتطلبات وشروط استقلالية أعضاء مجلس الإدارة أو البعض منهم وكذلك استقلالية أعضاء اللجان التابعة لمجلس الإدارة (لجنة الرقابة والتدقيق المالي، ولجنة الأجور).

ج- تحديد أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين والقادرين على ممارسة الأحكام المستقلة للمهام التي توجد فيها احتمالية تعارض المصالح، وكذلك تحديد عدد ومؤهلات أعضاء اللجان التابعة لمجلس الإدارة وخبراتهم، ولاسيما في المجالات المالية والمحاسبية، فضلا عن التحديد الواضح لمهام وواجبات تلك اللجان ومضامين التقارير التي تقدمها دوريا إلى مجلس الإدارة.

د- الوصف الشامل والمحدد لمهام وواجبات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة بما فيها رقابة ومعالجة حالات التعارض المحتملة للإدارة وأعضاء مجلس الإدارة وحملة الأسهم والمتضمنة سوء استخدام الموجودات والصفقات التجارية مع الأطراف ذوي العلاقة، وضمان نزاهة الأنظمة المحاسبية وأنظمة إعداد التقارير المالية والتدقيقية المستقلة وملاءمة أنظمة الرقابة الداخلية ولاسيما أنظمة إدارة المخاطر والرقابة المالية والتشغيلية، ومدى الانسجام مع القوانين والمعايير ذات الصلة. فضلا عن مهام التقييم المستقل لأداء أعضاء مجلس الإدارة واللجان التابعة له والإشراف على فعالية إجراءات حوكمة الشركة واتخاذ التعديلات إذا تطلب الأمر.

ويرى (الخضيري، 2005، ص142-143) أن هناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند تطبيق التأكيد على مسئوليات مجلس الإدارة وهي:

- أ- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.
- ب- إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.
- ج- ينبغي على مجلس الإدارة أن يطبق معايير أخلاقية عالية، وينبغي أيضا أن يأخذ في الاعتبار مصالح واهتمامات أصحاب المصالح الآخرين.

د- ينبغي على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسة معينة تتضمن:

- استعراض وتوجيه استراتيجيه الشركة، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسة، وعمليات الاستحواذ، والتخلي عن الاستثمار.

- الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر.

- اختيار وتحديد مكافآت ومرتببات كبار التنفيذيين في الشركة واستبدالهم إذا لزم الأمر مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب.

- مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وبين مصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل.

- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، والتي يجب أن تتم بشكل رسمي.

- رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركة وإساءة استغلال عمليات الأطراف ذات الصلة أو القرابة.

- ضمان نزاهة حسابات الشركة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك التدقيق المستقل، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة وعلى وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة.

- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصال.

د- ينبغي على مجلس الإدارة أن يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة، وفي هذا المجال ذكرت المبادئ العديد من التوجيهات والإرشادات لمجلس الإدارة، بحيث يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة، وهي

كالتالي: (سليمان، 2007، ص56-57)

- ينبغي أن تنظر مجالس الإدارة في تكليف عدد من أعضاء مجلس الإدارة من غير موظفي الشركة ذوي القدرة على ممارسة الحكم المستقل للقيام بالمهام التي يحتمل وجود تعارض في المصالح بها، وأمثلة تلك المسؤوليات الرئيسة هي ضمان نزاهة القوائم والتقارير المالية وغير المالية، واستعراض عمليات التداول مع الأطراف ذات القرابة وترشيح أعضاء لمجلس الإدارة والوظائف التنفيذية الرئيسة وتحديد مكافآت أعضاء مجلس الإدارة.

- عندما يتم إنشاء لجان لمجلس الإدارة ينبغي على مجلس الإدارة أن يحدد بشكل جيد وأن يفصح عن صلاحيتها وتشكيلها وإجراءات عملها.
- ينبغي أن تكون لدى أعضاء مجلس الإدارة القدرة على إلزام أنفسهم بمسؤولياتهم بطريقة فعالة.

- حتى يمكن لأعضاء مجلس الإدارة أن يقوموا بمسؤوليتهم فإنه ينبغي أن تتاح لهم كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة في الوقت المناسب.

كما تستند الحوكمة المؤسسية لغرض تحقيق أهدافها إلى مجموعة من الدعائم الأساسية من أهمها:

1- الإفصاح والشفافية: وتعني الإفصاح عن كافة المعلومات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين. ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة وبكل موضوعية وأمانة واستقامة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير (Fawzy, 2003, p: 5-6).

2- المساءلة: وتعني إمكان تقييم وتقدير أعمال الإدارة التنفيذية ومتابعتها للتأكد من قيامها بتنفيذ المهام التي من شأنها ضمان القيام بالأعمال بدقة من قبل بقية الموظفين في المؤسسة، وذلك بتقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال ومدى نجاحهم في تنفيذها (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007، ص15).

3- المسؤولية: وتعني أن تكون للمنظمة رسالة أخلاقية في المجتمع وان يعترف المديرون بأنهم جزء من المجتمع وعليهم واجبات تجاه حماية البيئة وتجاه العاملين وتحسين الخدمات المقدمة لهم، فضلا عن مسؤوليتهم تجاه حملة الأسهم من خلال تحقيق العوائد المناسبة لهم (Carroll, 2003, p: 4)

4- العدالة: وتعني احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة، وتوزيع المهام والواجبات والمسؤوليات بين العاملين في الشركة على أسس قائمة على العدل والمساواة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007، ص14).

5- الاستقلالية: وتعني عدم وجود تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل، وأن يكون الموظف محايدا وبعيدا عن أية تأثيرات جانبية، ويتمتع باستقلال فكري في جميع ما يتعلق بأعماله، وألا تكون له أية مصالح متعارضة، وأن يتجنب أية علاقات قد تبدو أنها تفقده موضوعيته واستقلاله عند القيام بأعماله (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007، ص14).

6- القوانين والأنظمة: وتعني تداخل قواعد التحكم المؤسسي- في العديد من القوانين، مثل قوانين الشركات وأسواق المال والبنوك والمحاسبة والتدقيق وغيرها، من القوانين والتشريعات التي توضح حقوق المساهمين وواجباتهم، مثل حق التصويت وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، كذلك يوضح حقوق المجتمع على المنظمة وواجباته اتجاهها (Zingales, 1997, P: 2).

ويرى الباحث أن الحوكمة تضيفي إلى مصداقية وعدالة القوائم المالية، التي تعدها إدارة الشركات التي تعتمد عليها العديد من الأطراف في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، لذلك فإن الأمر يتطلب أن تتوفر للمدقق المهارات والمعارف اللازمة التي تمكنه من القيام بدوره بكفاءة، والعمل على تطوير قدراته باستمرار حتى يمكنه مواكبة التغيرات المستمرة والمتسارعة في البيئة التي يعمل فيها.

2-4-5 مجالات وممارسات الحوكمة المؤسسية

لتطبيق الحوكمة وجعلها علاج ناجح للفساد المالي والإداري ووسيلة وأداة لذلك كان لا بد

من تحديد مجالات عملها، والتي من أهمها ما يلي: (الخضيري، 2005، ص 150-159)

1- مجال تأسيس فكر وثقافة الالتزام:

تقوم فلسفة الحوكمة بإثراء وإغناء فكر وثقافة الالتزام، وهو فكر راقٍ بنايٍ، فكر قائم على التقاليد الراسخة، والمستمدة من حضارة الشعوب، ومزودة بالقيم والمبادئ، والتي تعمل على بناء وتأسيس المضمون القيمي والأخلاقي الواسع المدى، وتعريف حجم المخاطر بالغة الضخامة الناجمة عن الضعف وعدم التصدي إلى الإنحرافات، مهما كان حجمها يبدو محدودا، ومن ثم إنجاح ممارسات سلطة الإدارة لعمليات الحوكمة، أي كان القائم بهذه السلطة، سواء ما يتصل منها بسلطات الجمعيات العمومية، أو ما كان يتصل أيضا بعمل مجالس الإدارة، وما كان منها يتعلق أيضا بعمليات وإنجاح ممارسات مدققي الحسابات الداخليين والخارجيين، وتحقيق فاعلية نظام المحاسبة، وتحويله بالفعل إلى نظام معلومات حقيقية وصادقة، فالحوكمة سلاحها الرئيس هو تحقيق المعرفة، وهي لا تتحقق بدون معلومات، وهي تنتج بدون بيانات، وهي تلك التي يتم توفيرها من خلال: القوائم المالية الدورية، التقارير المالية الدولية، مبادرات الشركات بالإعلان.

وبالتالي فإن الفكر والثقافة يضعان معا قواعد الوعي والإدراك والفهم، و يصيغان معا الإطار العام للترابط بين الأطراف المختلفة، إن الحوكمة تؤسس فكر وثقافة الالتزام، وتوثق كل شيء يجري في الشركات والمؤسسات، فلا شيء يمكن رصده خارج القوائم، بل يتعين أن يتم رصد كل شيء في القوائم، والحديث عنه في التقارير المالية التي تنشرها الشركات. كما إن الحوكمة تعمل على إبقاء الرموز صالحة وسليمة، وتؤكد على الأخلاق الحميدة وتضع نموذجا للقيم، وتعمل على العناية بالصحة والسلامة المالية.

2- مجال تحسين الشفافية وتحقيق الوضوح:

تستخدم الحوكمة كأداة تنوير واستنارة، وإلقاء الضوء على الجوانب المختلفة القائمة في

الشركات،

وبالتالي لا يوجد ما من شأنه أن يقلل من القدرة على الرؤية الشاملة لما يحدث في الشركات، أي أن الحاكمة تحد من الضبابية، وعدم الوضوح، واللبس. وكلما كانت الحوكمة قوية، كلما كانت فاعلة، وكلما كانت تحسن من درجة الشفافية، ومن درجة الوضوح، وهي متطلبات أساسية وضرورية لجذب الاستثمارات المحلية والدولية، وزيادة تراكمها ومكوناتها.

3- مجال تحقيق المصدقية وزيادة عناصر الثقة:

خاصة في البيانات والمعلومات التي يتم نشرها عن الشركات، وما تتضمنه تقارير مدققي الحسابات عنها، والإيضاحات المتممة لها، ومن ثم تحسين فاعلية وقدرة النظام المحاسبي في الشركات، على إيضاح ما يحدث ويتم فيها، والتعبير الحقيقي عن الموجودات، وبما يساعد على زيادة عناصر الثقة في الشركات وإكسابها مصداقية، ومن هنا يتعين أن تكون المبادئ المحاسبية والأعراف المحاسبية، والنظم المحاسبية والقواعد المحاسبية متقدمة، ومطبقة بشكل سليم حيث يتعين أن يتم تطبيق واحترام القواعد الأساسية بالنسبة لمدققي الحسابات، سواء أكانوا مدققي حسابات ومعدّي حسابات داخليين أم كانوا خارجيين، فالمحاسبة لها أهميتها القصوى في مجال الحوكمة، وهي مهمتها إظهار الحقيقة واضحة، ودون أي تغيير فيها، أو احتيال، أو زيف، وعلى النحو الآتي:

أ- بالنسبة لمعدّي الحسابات التمويلية: وهم العاملون في مجال المحاسبة داخل الشركات

حيث يتعين على الإدارة القيام بما يلي: (العجمي، 2011، ص48)

- عدم استخدام التقارير المحاسبية سواء بشكل واسع أو محدود لتحريف الواقع، وإظهاره على غير حقيقته، بهدف خداع الغير، أيا كان هذا الغير.
- عدم إخفاء أية بيانات عن الأداء التمويلي للمشروعات، وكذلك أية بيانات عن الأصول المعنوية، أو أية معلومات غير تمويلية، خاصة تلك التي تتعلق بخلق القيمة، وتهم صانع القرار.

ب- بالنسبة لمدققي الحسابات الخارجيين المستقلين: يتعين على مدققي الحسابات القيام

بما يلي:

- أن تتم أعمال التدقيق من جانب مدقق حسابات كفاء، ومن خلال شخصية مستقلة عن المشروع،

وأن تظهر هذه الكفاءة وهذه الاستقلالية الكاملة في العمل الذي يقوم به، وفي قدرته على اكتشاف الأخطاء، أو في اكتشاف أوجه القصور، أو عمليات التجميل المحاسبي باستخدام قوائم مالية معدة ومضلة.

- أن يقوم مدقق الحسابات باستخدام وتطبيق قواعد المحاسبة والتدقيق، والتنبيه إذا ما وجدوا استخداماً لعمليات الدمج لبعض الحسابات لإخفاء حقائق، أو عمليات التجميل المحاسبي، والتي قد تلجأ إليها إدارة بعض الشركات للحصول على مكافآت ومزايا مرتبطة بنتائج الأعمال.

- أن تكون هناك هيئات محاسبة مهنية عليها التأكد من أن أعضاءها من مدققي حسابات الشركات يحترمون ويراعون تطبيق قواعد المهنة في عملهم.

4- مجال توافر عناصر الجذب الاستثماري المحلي والدولي:

إن الحوكمة ليست هدفاً في حد ذاته لكنها وسيلة وأداة للوصول إلى تحقيق أهداف متعددة، وأهم هذه الأهداف توافر عناصر جيدة للجذب الاستثماري، سواء من جانب المستثمرين الدوليين، أو من جانب المستثمرين الوطنيين المحليين، وبما يعمل على توطين كلا النوعين من الاستثمارات في مشروعات محلية، وتعتمد عمليات الجذب الاستثماري في أي سوق على توافر عناصر الثقة والمصدقية وتأكيد نزاهة المعاملات وارتباطها بهيكل القيم والمبادئ المتعارف عليه.

5- مجال تحقيق العدالة وتطبيق مبدأ على قدم المساواة:

تقوم الحوكمة في هذا المجال على تهيئة الفرص المتاحة للجميع، وعلى تطبيق مبدأ على قدم المساواة، مما يزيد من الشعور بالعدالة، ومن الإنصاف، وبالتالي من الأمان، وبما يقضي على حالات العجز والطمع وزيادة الفساد. كذلك الظلم الذي يقع على أي من الأطراف ذات العلاقة بالشركات. فضلاً عن عدم وجود أية ممارسات خاطئة، أو حالات تلاعب وإخفاء خسائر أو وجود إظهار لأوضاع على غير حقيقتها، ومن ثم تعمل الحوكمة على تحقيق العدالة، وإتاحة الفرصة لكافة الأطراف للمعرفة، وجعل الجميع يعاملون على قدم المساواة.

6- مجال تحسين الأداء:

تعمل الحوكمة على حسن إدارة الشركات خاصة فيما يتصل بعمليات التخطيط أو التنظيم أو المتابعة ومن ثم تزداد الكفاءة الإدارية للشركات.

7- مجال زيادة الفاعلية والأداء:

تقوم الحوكمة بدور كبير الأهمية في زيادة فاعلية الشركات، وجعل حاضرها ومستقبلها واعدة من خلال عدة وسائل رئيسة هي:

أ- وسيلة زيادة الإنتاج ورفع الإنتاجية.

ب- وسيلة زيادة الجودة والارتقاء بالنوعية.

3- وسيلة اكتساب مزايا تنافسية خاصة في مجال التسعير وخدمات ما بعد البيع.

ويرى الباحث أن الحوكمة تعمل على تعميق الإحساس بالواجب وزيادة الشعور بالمسئولية وتنمية روح المشاركة بين كافة الأطراف، وبالتالي يتحول الجميع إلى شركاء في صنع النجاح، وتخلق الدافع للمزيد من الشفافية والنزاهة كأحد المبادئ الأساسية للحوكمة، من خلال الحد من أشكال التلاعب المختلفة، لذلك فإن هناك العديد من الآثار على مهنة مراجعة الحسابات كأحد آليات الحوكمة.

2-5 علاقة الحوكمة بالمحاسبة

ترتبط المحاسبة سواء على المستوى المهني أو المستوى النظري بالحوكمة ارتباطاً وثيقاً، حيث تعتبر المحاسبة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيراً في أو تأثراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤدي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المحاسبة ويظهر ذلك في ما يلي: (مطير، 2004، ص364).

1- ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبة دوراً بارزاً في دراسة ظاهرة الحوكمة ضمن دائرة الدراسات المحاسبية، ومن خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف المستفيدة منها سواء الخارجية أو الداخلية، وبشكل عادل ومتوازن وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.

2- يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة الحوكمة سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية للشركة، وهذا تأكيد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة الحوكمة وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة، فإن إطار الإجراءات الحاكمة لعمل الشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية.

3- إن قوة الحوكمة تؤثر على تطوير إستراتيجية التدقيق، فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي تتأكد فعالية الرقابة، وبالتالي ينخفض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة التدقيق وبالتالي يمكن التأثير في طبيعة وتوقيت ونطاق التدقيق.

4- يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمدقق وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية التدقيق.

2-6 الأبعاد المحاسبية للحوكمة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

يمكن تحديد الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات في النقاط التالية:

1- المساءلة والرقابة المحاسبية

أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992م، بأن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسئوليتهم كملاك. بالإضافة إلى ذلك أشار تقرير بنك كريدي ليونيه في القسم الرابع منه والذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية،

بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة علي القيام بتدقيق فعال، كما أشار في القسم الخامس منه والذي يحمل عنوان المسؤولية، إلى ضرورة وضع آليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك (فوزي، 2004، ص361).

كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الصادر عام 1999م، أشار في المبدأ الخاص بمسئوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين. يضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003م (NYSE,2003) والخاصة بحوكمة الشركات، أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.

2- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق:

تشير (أبو العطا، 2003، ص7) إلى انه تم الأخذ بالكثير من الإجراءات لتسهيل تطبيق الحوكمة والتي كان منها إصدار الكثير من معايير المحاسبة الدولية. كما أن تطبيق الحوكمة يحد من الفلسفة الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية، وبالتالي فالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة، وتساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.

3- دور التدقيق الداخلي:

يساعد المدقق الداخلي بما يقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها، وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة التدقيق من اجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية الحوكمة، من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة استقلالها وتبعيةها لرئيس مجلس الإدارة واتصالها برئيس لجنة التدقيق (فوزي، 2004، ص362).

4- دور المدقق الخارجي:

نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية، من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده ومرفق بالقوائم المالية،

فإن دور المدقق الخارجي أصبح جوهرياً وفعالاً في مجال الحوكمة، لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الوحدة الاقتصادية، كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات ويحد من مشكلة الانحراف في الوحدات الاقتصادية (مطير، 2004، ص368).

5- دور لجان التدقيق:

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بالحوكمة على ضرورة وجود لجان للتدقيق في الوحدات الاقتصادية التي تسعى إلي تطبيق الحوكمة، بل أشارت إلى أن وجود لجان التدقيق، يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة بالوحدة الاقتصادية. كما تقوم لجان التدقيق بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية، نتيجة لما تقوم به من إشراف على عمليات التدقيق الداخلية والخارجية ومقاومة ضغوط وتدخلات الإدارة على عملية التدقيق، علاوة على ذلك يشير البعض : بأن مجرد إعلان الوحدة الاقتصادية عن تشكيل لجنة للمراجعة كان له أثر على حركة أسهمها في سوق الأوراق المالية (Defond. M., et al, 2007).

6- تحقيق الإفصاح والشفافية:

يمثل الإفصاح والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها الحوكمة، لذا لم يخل أي تقرير صادر عن منظمة أو هيئة أو دراسة علمية من التأكيد على دور الحوكمة في تحقيق الإفصاح والشفافية، خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة، كذلك فإن مبادئ الحوكمة يجب أن تتضمن الإفصاح الدقيق وفي التوقيت السليم عن كافة الأمور الهامة المتصلة بالوحدات الاقتصادية، وذلك فيما يتعلق بمركزها المالي والأداء المالي والتشغيلي والنقدي لها والجوانب الأخرى المتصلة بأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العالية (أبو العطا، 2003، ص9).

7- تقويم أداء الوحدات الاقتصادية:

إن من أهمية الحوكمة دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية في الأسواق، مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة (Winkler, 2008, p:76).

7-2 التدقيق والحوكمة

يعتبر التدقيق من أهم الوسائل والطرق التي تستخدمها الإدارة لغرض التحقق من فاعلية الرقابة الداخلية، وهي إحدى حلقات الرقابة الداخلية فهي التي تمد الإدارة بالمعلومات المستمرة. وتعرف على أنها التحقق من العمليات والقيود وبشكل مستمر في بعض الأحيان، وتقوم بها فئة من الموظفين لحماية الأصول، وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي (القاضي، 2008، ص103).

تؤدي وظيفة التدقيق دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدققون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. إذ إن كلاً من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير (Archambeault, 2002, p: 8).

وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق في عملية الحوكمة. فقد أكدت لجنة كادبري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المدقق عن منع واكتشاف الغش والتزوير. ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها، وبالتالي فإنه يتم تقوية استقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. يضاف إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة عن قضايا خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة (Cohen, et al, 2004, p: 33).

1-7-2 مفهوم التدقيق

لقد مر مفهوم التدقيق بمراحل تطور واكبت تطور الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة كأداة هامة تساعد الإدارة العليا في المنظمات للقيام بواجباتها على أكمل وجه. وفي نهاية السبعينات لم يبق هدف هذه الوظيفة خدمة الإدارة فقط بل تعداه لخدمة المنظمة كلها.

وقد تعدى دور هذه الوظيفة الحدود التقليدية للتدقيق ليصبح ذا مفهوم واسع يضطلع بمهام التدقيق الشامل (Comprehensive Audit)، التدقيق التشغيلي (Operational Auditing) من خلال شموله لكافة العمليات والأنشطة التي تقوم بها المنظمة، حيث تبلور مفهوم التدقيق في السنوات الأخيرة بشكل أكثر انسجاماً للتطورات الحديثة لمواكبة عصر التقدم والثورة المعلوماتية. ويوصف التدقيق بأنه عملية رقابة إدارية تقوم بتقييم مدى ملاءمة وفعالية جميع أنواع الرقابة الأخرى في المنظمة، حيث نشأ وتطور نتيجة لازدياد حاجة الإدارة العليا في المنظمة إليه كأداة رقابية وإدارية تستعين بها في إنجاز وظائفها الرئيسية التي تتمثل في السعي إلى إشباع أكبر قدر ممكن من احتياجات ذوي العلاقة في المنظمة التي تقوم بإدارتها. فالتدقيق يهدف إلى مساعدة الإدارة وفي جميع مستوياتها، لأجل الإيفاء بالتزاماتها وكفاءتها، وذلك من خلال التحليل، والتقييم، والاستشارات والدراسات والاقتراحات (التميمي، 1998، ص 89).

عرف (لطفى، 2002، ص 18) التدقيق بأنه " عبارة عن عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة إثبات - بشكل موضوعي - تتعلق بتأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية، بهدف توفير تأكيد على وجود تطابق بين تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتبليغ تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين. ويرى الباحث أن التدقيق هو التحقق من العمليات والقيود وبشكل مستمر، وتقوم بها فئة من المدققين لحماية الأصول، وخدمة الإدارة العليا ومساعدتها في التوصل إلى الكفاية الإنتاجية القصوى، والعمل على قياس صلاحية النظام المحاسبي.

2-7-2 وظائف ومسؤوليات لجان التدقيق

إن إحدى أهم مسؤوليات لجان التدقيق هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على أرض الواقع، والذي يتم من خلال مجموعة من الآليات، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة، ويتمثل الدور الرئيس للجان التدقيق فيما يتصل بهذا النظام بالتحقيق من كفاءته، وفعالية تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة، والتي من شأنها تعمل على تفعيل النظام الداخلي وتطويره، وبما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة. وتتمثل وظائف لجان التدقيق فيما يلي: (Private Sector

Corporate Trust, 2002, p:35)

- 1- مراجعة الكشوفات والتقارير المالية المعدة داخل الشركة قبل عرضها على مجلس الإدارة.
- 2- مناقشة طبيعة ونطاق الأولويات في عملية التدقيق والاتفاق عليها.
- 3- مناقشة أية تحفظات أو مشكلات مع المدققين الخارجيين والتي قد تنشأ أثناء القيام بعملية التدقيق.
- 4- مناقشة تقييم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وكذلك إدارة المخاطر فيها مع المدققين الخارجيين.
- 5- الإشراف على وظيفة تدقيق التقارير المقدمة والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات إلى الإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.
- 6- التوصية بتعيين المدقق الخارجي ومكافأته وإعفائه.
- 7- القيام بأية واجبات أخرى قد تكلف هذه اللجان بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة الداخلية.

3-7-2 مجالات التدقيق

وحسب (لطفي، 2002، ص 25-26) فإنه يمكن تصنيف عمليات التدقيق حسب أغراضها إلى ما يلي:

1- تدقيق القوائم المالية Financial Statement Audits

إن الغرض من عملية تدقيق القوائم المالية تحديد ما إذا كانت عملية إعداد هذه القوائم قد تمت وفقاً لمعايير ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، كما أن تدقيق القوائم المالية أو التدقيق المالي يعبر عن وجهة النظر التقليدية للتدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي، والذي يتضمن تتبع الأحداث أو العمليات المالية التي حصلت في السابق داخل المنظمة، وتدقيقها حسابياً ومحاسبياً ومستندياً، ثم التحقق من مدى تماشيها وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المتبعة، بهدف إظهار البيانات المالية بصورة واقعية.

2- تدقيق الالتزام Compliance Tests

ويسمى أيضا تدقيق الأداء أو التنفيذ، ويهدف إلى تدقيق ومراجعة مدى التزام الوحدة بالمعايير المقررة، كالسياسات والإجراءات الإدارية الرسمية المكتوبة للمنظمة، وهذا النوع من التدقيق يهتم بالالتزام بالقوانين والسياسات والنظام الداخلي، حيث يكون الغرض منه معرفة مدى التقيد أو الالتزام بأداء سياسات معينة، أو قوانين وتعليمات أو مدى التقيد بعقود معينة، حيث يقوم المدققون في هذه الحالة بكتابة تقرير عما إذا كان قد تم إتباع تلك السياسات والإجراءات المقررة أم لا.

3- التدقيق القضائي Forensic Audits

يهدف التدقيق القضائي إلى تتبع أو منع نشاطات الغش والاحتيال، وقد تطور هذا النوع من التدقيق وازدادت أهميته خاصة في الجانب التجاري والمسائل المالية، وقد يتم استخدام هذا النوع من التدقيق في مؤسسات القطاع العام أو الخاص، ومن المجالات التي يمكن أن يتعامل معها المدققون القضائيون، ما يلي: (Messier, 2000. p: 12)

- أ- التحري عن حالات الاختلاس وتوثيقها وإجراءات التفاوض المتعلقة بالتسويات التأمينية.
- ب- تحليل العمليات المالية التي تتضمن تحويلاً غير مرخص (عدم وجود صلاحية) للنقدية بين المنظمات.
- ج- إعادة ترتيب سجلات محاسبية غير كاملة لتسوية مطالبة تأمينية عند تقييم المخزون.

4- التدقيق التشغيلي Operational Audits

ويعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص الشامل للوحدة أو المنظمة لتقييم أنظمتها والرقابة فيها وأدائها مقاسة بوساطة الأهداف الإدارية (Whittington, 2008. P: 56). والهدف من عمليات التدقيق تحديد فعالية وكفاءة التنظيم، حيث تقيس الفعالية Effectiveness كيفية تحقيق المنظمة لأهدافها بنجاح، في حين تقيس الكفاءة Efficiency كيفية استخدام المنظمة لمواردها بشكل جيد لتحقيق أهدافها، حيث يقوم المدقق الداخلي بفحص إحدى الوحدات أو الدوائر لتحديد ما إذا كانت تقوم بتحقيق أهدافها طبقاً لما هو مقرر "الفعالية"، بالإضافة إلى مدى استخدامها لمواردها بشكل مناسب "الكفاءة" (لطفي، 2002، ص 27).

ويشير (Arens, 2003. p: 740) إلى انه توجد ثلاثة أنواع من عمليات التدقيق التشغيلي

هي:

أ- التدقيق أو المراجعة الوظيفية: إن المدقق الداخلي عند قيامه بعملية التدقيق الوظيفي يقوم بتتبع العملية، أو النشاط محل التدقيق من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته، فالعمليات قد تشترك في إنجازها أكثر من وحدة أو دائرة تنظيمية داخل المنظمة، وبالتالي فإنه يتوجب على المدقق القيام بفحص الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعها وفي مختلف الوحدات التنظيمية في المنظمة (العمرات، 2000، ص47). فمثلاً عملية شراء لوازم في المنظمة تكون مشتركة بين الدائرة التي طلبت هذه اللوازم ودائرة اللوازم والدائرة المالية ولجنة العطاءات المختصة في المنظمة (المركزية أو الفرعية) وهنا يقوم المدقق بمتابعة وتدقيق هذه العملية منذ وضع مواصفات اللوازم المراد شراؤها وحتى تسديد قيمة هذه اللوازم أو المشتريات.

ب- التدقيق أو المراجعة التنظيمية: يركز المدقق اهتمامه هنا على الوحدة التنظيمية داخل المنظمة (إحدى الإدارات) ويقوم بإخضاع جميع عملياتها وأنشطتها إلى عملية تدقيق وتحليل وتقييم يشمل فحص وتدقيق أهداف وخطط وسياسات وأساليب وإجراءات هذه الوحدة وعلاقتها بالوحدات الأخرى، وفي مثل هذا النوع من التدقيق التشغيلي، فإن المدقق لا يخرج عن الحدود التنظيمية للوحدة أو الدائرة محل التدقيق، وذلك بعكس التدقيق الوظيفي الذي لا بد وأن يشمل جهات أخرى غير الوحدة الإدارية محل التدقيق (الصبان، وعلي، 1995، ص11).

ج- تدقيق المهام الخاصة: يتميز هذا النوع من التدقيق التشغيلي بأنه فحص وتقييم أحد المجالات داخل التنظيم، فقد يكون نشاطاً ما أو جزءاً منه يتم تدقيقه نظراً لأهميته، أو انه يواجه بعض المشكلات التي يجب معرفتها بهدف إيجاد الحلول الملائمة لها (العمرات، 2000، ص47)، وذلك مثل تدقيق برنامج خدمة المجتمع المحلي في المنظمة حول الدورات التدريبية ومدى تنفيذها في مواعيدها أو بحث أسباب عدم الإقبال عليها.

ويضيف (لطفى، 2002، ص196) إن هناك مهاماً أخرى جديدة للتدقيق هي تدقيق النشاط الاجتماعي للمنظمة، والنابع من المسؤولية الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة المحيطة، حيث بدأت المنظمات تأخذ بمفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية التي يتم الإفصاح عنها حتى تم إدماجها مع المعلومات المالية في القوائم المالية التقليدية، فظهرت الحاجة إلى نشاط مستقل يهدف إلى التأكد من صحة ودقة المعلومات الاجتماعية الناتجة، وعن مدى دلالة التقارير المنشورة عن الأداء الاجتماعي.

ويُعرف التدقيق الاجتماعي بأنه الدراسة والفحص والتقييم المنظم للأداء الاجتماعي للمنظمات بهدف التحقق من مدى سلامة تعبير القوائم المالية والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المنظمة للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقها، ومدى إسهامها في الرفاهية العامة للمجتمع (لطفى، 2002، ص197).

8-2 مصداقية المعلومات المحاسبية

يبحث المستثمرون والمحللون الماليون وغيرهم عن المصادر التي توفر لهم المعلومات الملائمة لاتخاذ قرارات فعالة، حيث تمثل المعلومات المحاسبية أحد المصادر التي تعتمد عليها هذه الأطراف، مما شكل تحديات ومسؤوليات على الجهات التي تعد وتقدم هذه المعلومات، وخاصة المحاسبين الذين يقومون بإعدادها ومراجعي الحسابات الذين يصدقون عليها. وتؤدي المعلومات المحاسبية دوراً حيوياً في بيئة الأعمال على اختلاف أنواعها للأطراف الداخلية والخارجية ذات الصلة بالمنظمة، كما تمثل نتاج النظام المحاسبي والقواعد والمبادئ المحاسبية بشكل عام، وتتوقف خصائص وطبيعة هذه المعلومات على طبيعة المبادئ والمعايير المطبقة على اختلاف الجهات القائمة على توفير هذه المعلومات (العجمي، 2011، ص59).

إن تحديد أهداف القوائم المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات ومصداقيتها تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة" (الشيرازي، 2000، ص194).

وتحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعتبر إيضاحاً ضرورياً وما لا يعتبر كذلك، ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية التي يتركز فيها الاهتمام على مساعدة المستخدمين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالشركات، ويجب أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إلى هؤلاء المستخدمين، كما يجب أن تتجه عنايتهم إلى إعداد القوائم المالية التي تساعد في اتخاذ قراراتهم (Mardjono, 2005, p:272).

يعتبر مفهوم المصداقية Credibility من المفاهيم المتعددة الأبعاد والجوانب، فهو يرتبط بمفهوم إمكانية التصديق أو القابلية للتصديق والاعتقاد، ويتضمن المعنى اللغوي لكلمة المصداقية Credibility العديد من المعاني، من بينها: الاعتماد على صدق أو حقيقة Truth وواقعية Reality شيء ما، والتأثير أو القوة المستتقة من الإفادة من الدليل الذي يقدمه شخص آخر أو أشخاص آخرون، حيث تتمثل مصداقية المعلومات المحاسبية في الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى مصداقيتها، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية (الشيرازي، 2000، ص194).

عرف (Messier, 2000, P:186) مصداقية المعلومات بأنها "إدراك المستثمرين لإمكانية تصديق معلومات محددة يفصح عنها"، ويحدد هذا التعريف عنصرين أساسيين لمفهوم مصداقية المعلومات المحاسبية:

أ- ترجع مصداقية المعلومات إلى مدى الإدراك الذي يحققه مستخدم المعلومات المفصح عنها، ولا تعتبر شرطا أساسيا من شروط الإفصاح، وعندما تصل هذه المعلومات إلى مستخدمها بشكل أولي فقد لا يكون مدركا لمدى موثوقية المعلومات الحقيقية أو الفعلية ومدى جودته، وسيبني ردود فعله على المصداقية التي يعيها ويدركها بشأن تلك المعلومات.

ب- إن مستخدمي المعلومات المحاسبية يقيّمون مدى المصداقية عن معلومات محددة، على الرغم من أن المصداقية قد تختلف من منظمة إلى أخرى، وعلى المستوى الإجمالي تظهر الدراسات بأن المستثمر حساس للتنوع في مصداقية الإفصاح من قبل المنظمة.

ويؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية، كمصدر أساسي للحصول على المعلومة المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات، إلى مساعدة المستفيدين الخارجيين (مساهمين، مستثمرين) في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال. وحتى يتحقق هذا لا بد وأن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص والتي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة جودتها. وقد حاولت عدة جهات متخصصة تحديد وتوضيح هذه الخصائص، غير ما اعتمد عالميا هي الخصائص أو المعايير التي وضعت وتم تعريفها من قبل مجلس معايير المحاسبة الأمريكي Financial Accounting Standards Board (FASB)، من خلال إصدار المفهوم المحاسبي " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (لطفي، 2005، ص86).

يعرف (القشي، والعبادي، 2009، ص15) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بأنها عبارة عن الصفات الواجب توفّرها في المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية، حتى تصبح مفيدة لمتخذي القرار أو تصبح معلومات محاسبية ذات جودة)،

وفيما يتعلق بمصداقية المعلومات المحاسبية، فإنها ترتبط بعوامل وعناصر متعددة، فهذه المعلومات تعد وتقدم عبر قنوات متعددة يمكن تسميتها بسلسلة توريد المعلومات Information Supply Chain، وخلال هذه السلسلة تمر المعلومات المحاسبية بقنوات تؤثر في النهاية على المصداقية التي قد يدركها مستخدميها، من هنا يتم التمييز بين مصداقية الإدارة ومصداقية مراجع الحسابات، ومصداقية الإفصاح المحاسبي عموماً الذي قد يتضمن مختلف أنواع مصداقية المعلومات المحاسبية.

ومن خلال ما سبق فإن المصداقية خاصة تختلف وتتنوع بحسب الشخص أو الجهة المرتبطة به، فهناك مصداقية المعلومات المحاسبية، ومصداقية الإدارة، ومصداقية المدقق، فمصداقية المعلومات المحاسبية تتوقف على مدى إدراك ووعي مستخدميها لإمكانية تصديق هذه المعلومات، وهنا قد تختلف مصداقية المعلومات المقدمة من قبل الإدارة عن مصداقية المعلومات أو الرأي المقدم من قبل المدقق، وبالتالي يمكن القول إن مصداقية مدقق الحسابات تتخذ إحدى الصيغ التالية:

1- مدى قدرة المعلومات المحاسبية التي خضعت إلى أعمال المدقق على التأثير على القرارات والآراء التي يتخذها مستخدمو هذه المعلومات، انطلاقاً من قدرتها على التأثير على متخذي هذه القرارات باعتبار أن لديهم وعياً وإدراكاً بصحة الرأي الذي يقدمه المدقق.

2- سمعة واعتبار مدقق الحسابات ومدى التزامه بمعايير عمله المهني والأخلاقي.

بالرغم من أن إدارة المنظمة هي المسؤول عن إعداد وتقديم القوائم والتقارير المالية، إلا أن دور المحاسبة ومدقق الحسابات يعتبر عملاً ضرورياً لما تقوم به الإدارة في هذا الشأن، إذ يتوقف ذلك على طبيعة المبادئ المحاسبية المطبقة، والتي يقع عبء اختيارها على الإدارة، فهي التي تختار السياسات المحاسبية (سياسة تقييم المخزون، سياسة إهلاك الأصول الثابتة وذلك في إطار ما يعرف بإدارة الأرباح Earnings Management، ومن ناحية ثانية، تتعدد الأطراف والجهات المرتبطة بتقديم المعلومات المحاسبية، فهناك النظام المحاسبي وما ينطوي عليه من قواعد ومبادئ محاسبية، والإدارة المسؤولة عن تقديم هذه المعلومات إلى مستخدميها، إضافة إلى مدقق الحسابات، الذي يستند مستخدمو المعلومات المحاسبية - وخاصة أصحاب المصلحة -

على ما يقوم به من إضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية التي تفصح عنها الإدارة، مما دعا إلى القول بوجود سلسلة توريد المعلومات وتتضمن هذه السلسلة العديد من الأطراف هي الإدارة، مجلس الإدارة، المدقق المستقل، موزعو المعلومات، محللو الطرف الثالث، والمستثمرون وأصحاب المصلحة (Messier, 2000, P:189).

ويرى الباحث أن لكل من هذه الأطراف مجاله الخاص الذي يمارس فيه تأثيره على خصائص ومصدقية المعلومات المحاسبية، وفي هذه الحالة تعتبر مسؤولية كل طرف تجاه مصداقية المعلومات المحاسبية مسؤولية تراكمية، مثلاً: عندما يصادق مدقق الحسابات على المعلومات التي تقدمها الإدارة، فهو من ناحية يعزز من المصدقية التي قدمتها الإدارة، كما قد يكون مسؤولاً عن هذه المصدقية، وتتزايد مهامه تجاه المصدقية، إذ سيتحمل عبئاً إضافياً لتقرير مدى مصداقية الإدارة، إضافة إلى مسؤولياته تجاه مصداقيته.

حدد (Messier, 2000, P:194) العوامل التي تؤثر على مصداقية المعلومات المحاسبية،

فيما يلي:

1- مصداقية الإدارة: تلعب الإدارة دوراً مهماً في تحديد مدى مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال:

أ- إن المستثمرين يعتمدون على المعلومات التي تفصح عنها الإدارة إذا كانت قد قدمت تنبؤات دقيقة في السنوات السابقة.

ب- طبيعة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP تمكن الإدارة من حرية الاختيار للسياسات المحاسبية التي تطبقها في عند المعالجة المحاسبية للصفقات، وبالتالي فهي تؤثر على خصائص التقرير المالي بشكل عام.

ج- دوافع الإدارة في إطار تعارض المصالح بينها وبين حملة الأسهم، قد تدفعها إلى الإفصاح عن معلومات لا تجسد الواقع وخاصة عند إبرام عقود التعويضات والمكافآت التي تحصل عليها، فحصول الإدارة على تعويضات كنسبة من أرباح المنظمة أو كنسبة من أي نوع من الإيرادات (المبيعات مثلاً) يجعلها تغالي في الأرباح التي تفصح عنها، وهنا يبرز دور آليات حوكمة الشركات، والدور الذي يقوم به مدقق الحسابات.

د- مستويات الضمان الداخلي والخارجي، حيث إن مستويات هذا الضمان المقدم إلى الإدارة، يؤثر أيضا على مصداقية الإفصاح، ومثل هذا الضمان يمكن أن يقدم من قبل أطراف خارجية مثل المدقق والمحللين الماليين، الصحفيين، أو من قبل جهات داخلية مثل مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والمدققين الداخليين.

2- دور مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من خلال آليات حوكمة الشركة Corporate Governance: يمارس مجلس الإدارة دورا إشرافيا ورقابيا مهما على ما تقوم به الإدارة من أفعال قد لا تصب في مصلحة حملة الأسهم، ويمكن تحديد أثر ذلك على رفع درجة مصداقية المعلومات المحاسبية فيما يلي: (Mardjono, 2005, p:279) .

أ- يتكون مجلس الإدارة من نوعين من الأعضاء، أعضاء من داخل المنظمة وأعضاء من خارجها، وبالتالي من المتوقع أن يكون لحجم ومدى استقلالية وتركيبية مجلس الإدارة تأثير كبير على مدى جودة التقرير المالي، إذ إن إدخال أعضاء من خارج المنظمة في مجلس الإدارة يزيد من القدرة الرقابية والإشرافية للمجلس على أداء الإدارة العليا.

ب- هناك علاقة إيجابية بين عدد أعضاء مجلس الإدارة (الحجم) وتخفيض احتمال وجود تلاعب في القوائم المالية.

ج- أهمية الدور الذي تلعبه استقلالية لجنة التدقيق والخبراء الماليين في ضمان جودة مرتفعة للتقرير المالي.

د- إن وجود أعضاء مستقلين ذوي خبرة يؤدي إلى تقليل احتمالات وجود درجة مرتفعة من إدارة الأرباح، فالأعضاء المستقلون في لجنة التدقيق هم الذين يمثلون الجانب الفعال للجنة التدقيق، فهم الأكثر اهتماما بسمعتهم، وبالتالي من المتوقع أن يولوا عناية أكبر لعملية التقرير المالي مقارنة بالأعضاء غير المستقلين.

هـ- أهمية دور لجنة التدقيق في عمل المدقق الخارجي، فقد أكدت التشريعات والقوانين الجديدة على أهمية لجنة التدقيق وعلاقتها مع المدقق الخارجي كما هو الحال في قانون Sarbanes-Oxley Act (2002)، الذي نص على ضرورة أن تتضمن كل لجنة مراجعة عضوا خارجيا مستقلا على الأقل، وتقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين (2003) IFA حول إعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية والتقرير المالي.

3- الهيئات المهنية والتنظيمية: من خلال مسؤولياتها وسلطاتها تجاه إصدار القوانين والمعايير

والإرشادات، تلعب هذه المنظمات والهيئات دورا مهما في تقييد الأطراف التي تعد وتقدم المعلومات المحاسبية، ابتداء من الإدارة وحتى مدقق الحسابات، والهيئات التنفيذية للأوراق المالية والبورصات، إذ تقوم مثلا بما يلي: (Messier, 2000, P:198)

أ- تحديد نوعية التقارير ومحتوياتها، فهذه المنظمات والهيئات هي التي قررت إصدار قائمة التدفقات النقدية وإحلالها محل قائمة الأموال، وحددت ما يجب أن تتضمنه، والإفصاحات المرفقة للقوائم المالية.

ب- إصدار القوانين الجديدة التي تعزز من مصداقية المعلومات المحاسبية، كما في قانون Sarbanes-Oxley Act (2002)، وقانون لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) (2000)، اللذان أصدرتا قواعد جديدة لتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية.

ج- كمية أو مقدار المعلومات المؤكدة بتوضيحات أو تفسيرات أو تقارير وقوائم إضافية، فالمنظمة غالبا تقدم توضيحات أو تفسيرات لتأييد المعلومات التي تفصح عنها، كما في حالة إصدار تنبؤات أرباح غير منشور، فمثل هذه القوائم الإضافية أو التكميلية، يجب أن تزيد من مصداقية تنبؤات الأرباح لعدة أسباب، منها العديد من القوائم الإضافية يتضمن معلومات ملائمة، وانها تزيد من إمكانية التحقق الأولي أو المسبق عن الإفصاح.

د- تحديد معايير وقواعد استقلالية مدقق الحسابات، والتي لها أثر مهم في تعزيز مصداقية الإدارة.

4- خصائص الإفصاح: مثل دقة الإفصاح، مكان الإفصاح، الفترة الزمنية التي يغطيها الإفصاح، ويرى الباحث أن لهذه العوامل دورا مهما في ظل متغيرات بيئة الأعمال الحالية، والإفصاح عن التقرير المالي من خلال الإنترنت، إذ إن هذا الإفصاح يشمل العديد من المعلومات التي قد لا يمكن الحصول عليها، أو معرفتها بالوسائل التقليدية في وقت قصير، إلا أن المصداقية تبقى القضية الأساسية في تحديد مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة عبر الوسائط الإلكترونية، (Messier, 2000, P:188).

5- إمكانية التصديق المتأصلة، أو الجدارة بالتصديق ويتعلق بإمكانية أو الجدارة بتصديق المعلومات التي يتضمنها هذا الإفصاح.

6- الدوافع الموقفية لدى الطرف الذي يفصح عن المعلومات: إذ إن دوافع مصدر الرسالة أو المعلومات تؤثر في مصداقية هذه المعلومات، فالأفراد أقل احتمالاً لتصديق المعلومات التي تتوافق أو تنسجم مع دوافع مصدر هذه المعلومات، وفي مجال القوائم المالية أو الإفصاح المالي، فإن المستثمرين قد يكونون أقل احتمالاً لتصديق الإفصاح المقدم من قبل الإدارة، عندما يكون لدى الإدارة دوافع لتضليل أو تحريف أو تقديم معلومات لا تتوافق مع الحقائق، وبالنتيجة فإن مصداقية الإفصاح المقدم من قبل الإدارة تتوقف على الدوافع الموقفية لدى الإدارة في وقت الإفصاح عن مثل هذه المعلومات.

ويشير (القشي، والعبادي، 2009، ص 15-22) إلى أن أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تتمثل فيما يلي:

1- الملاءمة:

ويقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والهدف من إنتاجها. أي قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة المستفيدين الخارجين الرئيسين، الذين يمتلكون جزءاً من حقوق الملكية في الشركة، من اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالعلاقة الحالية بالشركة أو تغييرها. وتعتبر الملاءمة من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي يمكن تقديمها إلى متخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي، وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبية الملاءمة بأنها المعلومات التي يجب أن تكون مناسبة لحاجات صناعات القرارات. وتمتلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية (المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، 1999، ص 45).

وعرف (دهمش، 2005، ص12) الملاءمة بأنها " قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات والتأثير عليه أي قدرة المعلومات على إيجاد فرق في اتخاذ القرار"، في حين عرفها (النقيب، 1999، ص242) بأنها " المعلومات التي تعمل على زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية، تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وأكفأ مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة".

فالملاءمة هي مدى كفاءة التقارير ونجاحها في خدمة مستخدميها، وبقدرتها على توفير المعلومات الكافية والملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة، بحيث تتميز هذه المعلومات بأنها مناسبة لاتخاذ القرارات وأنها تعرض بالشكل الصحيح وتتوافر في الوقت المناسب، ومدى نجاح التقارير في لعب دورها كمصدر للمستثمر يعتمد على درجة الإفصاح عن هذه المعلومات الملائمة (اسكندر، 1999، ص12).

ويعتقد (الدون هندريكسون، 1999، ص202) أن المعنى اللغوي للملاءمة يتحقق إذا تفهم متلقو المعلومات المعنى المقصود من المعلومات، والذي يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة وتقتضي الملاءمة وجوب إمكانية الاعتماد على المعلومات بطريقة مفيدة، أو ارتباطها المقيد بالتصرفات أو النتائج المرغوب في تحقيقها. وحسب مجلس معايير المحاسبة فإن المعلومات لكي تكون ملائمة فعليها أن توجد فرقا لأي قرار عن طريق مساعدة مستخدمي الكشوفات المالية في التوصل إلى تنبؤات حول نتائج الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، أو أنها تؤكد أو تصحح توقعات.

ويرى (البدوي، 2000، ص202) أن الملاءمة من وجهة النظر الاجتماعية على أنها هي المعلومات التي تعكس صورته واضحة لتأثيرات الإسهامات البيئية والاجتماعية للمشروع في المجالات التي تهم الفئات الاجتماعية التي تقع عليهم هذه التأثيرات فمن ضمنها الحكومة المحلية أو المركزية هي تلك التي تمكنهم من مساءلة المشروع عن تنفيذ ما تفرضه عليه من مسؤوليات ذات تأثيرات في تحقيق بعض الأهداف القومية".

ويتفق الباحثون على أن الملاءمة هي المعلومات التي تمكن متلقيها من توظيفها بفعالية بحيث تحقق الغاية المرجوة منها وتساعد على تحقيق الأهداف العامة للمنظمة،

حيث إن خاصية الملاءمة تعتبر من الخواص النوعية الهامة للمعلومات في اتخاذ القرار. كما أن المعلومات المحاسبية تمثل القاعدة الأساسية التي يركز عليها أصحاب القرار، لذلك فهي تتحكم بمصير المنظمات في بعض القرارات لذلك فيجب توخي الحذر في قياس هذه المعلومات ويجب إيصالها إلى متخذي القرار بكل موضوعية وشفافية، ولأجل تحقيق صفة الملاءمة يجب أن تتوافر الصفات النوعية الفرعية التالية:

1- القدرة على التنبؤ (Prediction Value): حيث إن التنبؤ بالمعلومات يعني إعطاء مؤشرات قوية عن المستقبل في الظروف الطبيعية، وكلما كانت هذه المؤشرات قوية وقريبة من الواقع فإنها تكون أكثر ملاءمة لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها.

2- التغذية المرتدة (القدرة على إعادة التقييم) (Feedback Value) : تعتبر التغذية الراجعة أو العكسية من مكونات أي نظام للمعلومات، كذلك فهي من مكونات النظام المحاسبي، وذلك لما تمثله من أهمية على استمرار وتطور المنظمة، فكلما توافرت في المعلومات التي يخرجها النظام سمة الارتدادية، كلما أسهمت في تحسين وتطوير نوعية المخرجات المستقبلية، وكلما زادت قدرة النظام على التكيف مع الظروف المتغيرة باستمرار، أي يؤدي بالنهاية إلى تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية بشكل عام، وكلما زادت من ملاءمة المعلومات لاتخاذ القرارات بشكل خاص.

2- الموثوقية: Verifiability

وتعرف بأنها أمانة المعلومات والقدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة، ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومات المحاسبية بالخصائص التالية:

أ- الصدق في التمثيل، أي التوافق بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية وبين الواقع.

ويرى (فرنون كام، 2000، ص712)

أن التمثيل الصادق هو العنصر- الأكثر أهمية والذي يتعلق بمسألة التطابق أو التماثل بين قياس أو وصف ما والحدث أو الشيء الاقتصادي الذي يدعي القياس أو الوصف على أنه يمثله. وأن التمثيل الصادق يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها (القشي، 2003، ص50).

ب- قابلية المراجعة والتحقق (Verifiability) أي إمكانية توصل شخصين مستقلين إلى نفس النتائج باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي والإفصاح. وذلك يعني توافر شرط الموضوعية في القياس العلمي، أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر شريطة استخدام نفس الأساليب في القياس والإفصاح، حيث إن الدليل القابل للتحقق من صحته والموضوعي قد أصبح عنصراً مهماً في المحاسبة وجزءاً تابعاً ضرورياً للتنفيذ الصحيح لوظيفة المحاسبة عند تجهيزها معلومات يمكن الاعتماد عليها، أما الحيادية (Neutrality) فهي أن تكون المعلومات محايدة عندما تكون خالية من التحيز للوصول إلى نتيجة معينة أو سلوك معين، كما تعني تقديم حقائق صادقة دون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين (الفداغ، 2002، ص54). ويضيف (الشيرازي، 2000، ص196) أنه لكي تتحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية يلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، وأنه بالإمكان التحقق من سلامتها، وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهذا يعني أن تكون هذه المعلومات ذات دقة عالية.

وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة المكتملة لخاصية الملاءمة ولتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز (المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، 1999، ص48).

وعليه فإن خاصية الموثوقية، أو الثقة بالمعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها، تعني أن أساليب القياس والإفصاح المطبقة لاستخراج النتائج

وعرضها هي أساليب موضوعية وأنه يمكن لأشخاص آخرين، مستقلين عن الذين استخدموها في المرة الأولى، إعادة استخدامها للتحقق من تلك النتائج. كما تعني هذه الخاصية بأن المعلومات المقدمة تعطي تصورا دقيقا للواقع دون أن يشوبها تحريف قصد التضليل أو أخطاء، كما أن لهذه الخاصية جانبا آخر يتمثل في حيادية المعلومات وخلوها من التحيز.

ويلاحظ أن الباحثين ركزوا على أهمية أن تحتوي المعلومات على صفة التمثيل الصادق ليصبح من الممكن الاعتماد عليها، وأن التمثيل الصادق لا يعني درجة تطابق 100% بل درجة تطابق عالية، ولا يوجد اختلاف جوهري بين الواقع والمعلومات الصادرة والسبب في ذلك يرجع إلى تدخل الحكم الشخصي- للشخص الذي يقوم بإصدار المعلومات وهو ما يعرف بتحيز الشخص القائم بالقياس، إضافة إلى وجود العديد من الطرق المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية والتي لا تعطي نتائج موحدة وهذا يطلق عليه تحيز عملية القياس.

3- حيادية المعلومات: ويقصد بهذا عدم التحيز، أي تجنب التحيز في عملية القياس (محاولة ترجيح كفة حدث ما على حساب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال لكلا الحدثين). وكذلك تحيز القائم بعملية القياس، والذي قد يكون مقصودا أو غير مقصود، على اعتبار أن المعلومات التي يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها يجب أن تكون نزيهة وخالية من التحيز تجاه أية نتائج محددة مسبقا. وهذا ما يزيد من حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية، والمسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باختيار أساليب القياس المحاسبي والإفصاح، بحيث يضمن هذا الاختيار تحقيق هدفين هما:

أ- تقديم المعلومات المناسبة، أي ذات العلاقة بالهدف أو الأهداف التي أنتجت من أجلها.

ب- تحقيق أمانة وصدق المعلومات المحاسبية.

4- قابلية المعلومات للمقارنة: تسمح هذه الخاصية بالتعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين أداء الشركة والشركات المماثلة لها في السوق، وذلك خلال فترة زمنية معينة، كما تسمح بمقارنة أداء الشركة ذاتها بين فترة وأخرى. وتكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة، لمن يستخدمها في عملية المقارنة، إذا ما اعتمدت أساليب مماثلة للقياس والإفصاح.

5- التوقيت الملائم: ويقصد بهذا تقديم المعلومات المحاسبية، لمن يحتاجها، في وقتها، على اعتبار أن المعلومات المحاسبية تفقد قيمتها وأهميتها إذا لم تتوفر عند الحاجة لاستخدامها، بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ القرارات التي تبنى على أساسها. علما بأن الفترة الزمنية الفاصلة بين إعداد القوائم المالية والإعلان عنها تعتبر ذات أهمية قصوى لمنفعة المعلومات المحاسبية. حيث إنه توجد علاقة وثيقة بين الملاءمة والتوقيت المناسب، إذ إن المعلومات التي يكون توقيتها مناسباً تؤثر على القرار الذي سيتم تبنيه من قبل متلقي المعلومة والمعلومات الملائمة من صفاتها أنها تؤثر على قرار مستقبل المعلومات والموجهة إليه أيضاً، لذلك فإن تقديم المعلومات والتقارير المالية والمحاسبية في الوقت المناسب لمتخذي القرار يعتبر دليلاً واضحاً على كفاءة المحاسب والنظام المحاسبي.

6- قابلية المعلومات للفهم: لا يستطيع مستخدم المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لم تكون واضحة ومفهومة بشكل جيد. ويتوقف وضوح المعلومات المحاسبية على طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وطريقة عرضها، وعلى قدرات وكفاءات من يستخدمها. لذا يتعين على القائمين على وضع المعايير المحاسبية، والذين يقومون بوضع القوائم المالية مراعاة ذلك حتى يتحقق التواصل الذي يضمن الإبلاغ المحاسبي، أي إبلاغ البيانات التي تحويها القوائم المالية، على اعتبار أن من يستخدمون القوائم المالية، وحتى التقارير التوضيحية المرفقة، ليسوا كلهم محاسبين أو لديهم كفاءات علمية في مجال المحاسبة المالية خاصة.

7- الأهمية النسبية و الإفصاح الأمثل: ويعني هذا أن القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القرارات يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية. إذ تعتبر أية معلومة أو أي بند ذا أهمية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو تقديمه بشكل غير صحيح إلى الإخلال بخاصيتي الملاءمة وأمانة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، مما يؤثر سلباً على القرارات المتخذة بناء عليها، ويتطلب تحقق هذه الخاصية توجيه الاهتمام نحو مستخدمي القوائم المالية، وذلك بمحاولة التعرف على ما يحتاجونه من معلومات (حلوة، 2003، ص167).

وتحدد الأهمية النسبية لكل بند وفقاً لعدة معايير منها أهمية البند كمؤشر لسير النشاط، من حيث إدخال تغيرات على الأنشطة القديمة أو استحداث أنشطة جديدة، تغيير أساليب العمل. كما يكون للبند الطابع الكمي

وذلك من خلال تحديد حجم البند إلى مؤشر ما مثل نسبة البنود التي تتضمنها قائمة الدخل إلى الدخل المحصل عليه خلال السنة الجارية، أو إلى متوسط الدخل للسنوات الخمس الماضية (بما فيها السنة الحالية). أما فيما يتعلق بقائمة المركز المالي، فيتم تحديد قيمة البنود التي تشملها القائمة بنسبتها إلى حقوق أصحاب رأس المال، أو إلى إجمالي المجموعة التي يقع فيها البند كمجموعة الأصول المتداولة، أو مجموعة الخصوم طويلة الأجل (لطفي، 2005، ص88).

أما بخصوص الإفصاح الأمثل، فهذه الخاصية تسهم في الرفع من منفعة المعلومات المحاسبية المالية لمستخدميها، على أساس أنه يتم التركيز على المعلومات التي يجب إبرازها بشكل خاص نظرا لأهميتها القصوى في القرار المتخذ. إذ و من خلال الإفصاح الأمثل تقدم التفاصيل اللازمة لتزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الضرورية عن مختلف الأصول والخصوم، حقوق أصحاب رأس المال، الإيرادات والمصروفات، الأرباح والخسائر، التدفقات النقدية. وحتى تكتمل الصورة تضاف ملاحق توضح من خلالها وجهة نظر الإدارة وشرح حدود استخدامات القوائم المالية (القاضي، 2008، ص128).

وبالتالي فإن نجاح هذه الخاصية يخضع إلى اختبار درجة أهمية المعلومات واختبار التكلفة الناجمة من الحصول عليها والعائد المترتب على استخدامها، فالاختبار الأول هو بغرض انتقاء المعلومات الملائمة والموثوق بها والتي تكون ذات فائدة لمن يستخدمها. أما الاختبار الثاني فالهدف منه هو التركيز في عملية الإفصاح على المعلومات التي تزيد منفعتها عن تكلفتها، أي ما يحصل عليه من عائد جراء استخدام المعلومات المنتجة والموزعة يفوق التكلفة الناجمة عن عمليتي الإنتاج و التوزيع، أي الإفصاح عموما.

إلى جانب هذه الخصائص أضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB) Accounting، مجموعة من الخصائص الثانوية، بما يؤدي إلى الرفع من منفعة المعلومات المحاسبية كالقدرة على التنبؤ والتغذية المرتدة. فكل هذه الخصائص متى ما توافرت في المعلومات المحاسبية المتضمنة بالقوائم المالية من شأنها أن تضمن جودتها وتسهم في الإفادة منها بخصوص ترشيد القرارات المتعلقة بالإدارة المالية والمحاسبية. وكذلك تلك المتعلقة بالاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية التي تمتلكها الشركة. غير أن ما تجب الإشارة إليه هو أن جودة المعلومات المحاسبية يعتمد أساسا على عاملين اثنين هما:

1- جودة المعايير المحاسبية المطبقة، والمتمثلة حالياً في المعايير المحاسبية الدولية IFRS، والمطبقة على مستوى الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية.

2- استعداد منتجي وموزعي المعلومات المحاسبية، أي المسؤولين عن الإدارة المالية والمحاسبية للشركة، على تقديم المعلومات المفيدة وفي الوقت المناسب، أي العمل وفق مبدأ الإفصاح عن المعلومات الأكيدة في التوقيت الملائم.

9-2 فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية

لقد حدثت خلال السنوات الأخيرة العديد من الأحداث التي وضعت مهنة المحاسبة والمراجعة موضع تساؤلات بشأن مصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة، ودورها في إعطاء صورة صادقة وحقيقة عن المركز المالي للمنظمة ونتائج أعمالها، وذلك من خلال المشاكل التي تعرضت لها شركات كبرى على مستوى العالم، وانهيار أسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية، وما لحق بمهنة المحاسبة والمراجعة وخاصة بعد التساؤلات العديدة التي أثرت حول دور شركة Arthur Andersen في ما يتعلق بانهيار شركة Enron.

هذا ما دفع العديد من المنظمات المهنية إلى تشكيل اللجان وإصدار التقارير حول كيفية إعادة الثقة والمصداقية بالمعلومات المحاسبية، فقد شكل الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC قوة عمل Task Force في أيلول من عام 2002 وأصدرت تقريرها في عام 2003، بعنوان "إعادة بناء الثقة العامة في التقرير المالي"، كما قامت لجنة بورصة الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية SEC بإصدار تشريعات جديدة حول استقلالية مدقق الحسابات والإفصاح عن الخدمات غير المهنية، إضافة إلى قانون Sarbanes - Oxley Act (2002) الذي حدد دور الأطراف المشاركة في عملية التقرير المالي في استعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية (Messier, 2000, P:186).

وقد حدد تقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين مظاهر وسمات أزمة المصداقية التي تعرضت لها

عملية التقرير المالي بشكل عام، فيما يلي (IFA (2003, P:5):

أ- انهيار العديد من الشركات الكبرى والصغرى على مستوى العالم، قد جعل قضية مصداقية المعلومات تحتل موقعا مهما في اهتمامات مختلف الأطراف، في نفس الوقت الذي تزايدت فيه عمليات إعادة إعداد القوائم المالية، مما كان لها تأثيرٌ سلبي على الطريقة التي ينظر بها إلى المعلومات التي يفصح عنها من خلال القوائم المالية.

ب- وبالتوازي مع ما سبق، حدث نوع من فقدان الثقة للمتعاملين في الأسواق المالية، فقد انخفضت أسعار الأسهم لـ 25 شركة في الولايات المتحدة بمعدل 75% من كانون الثاني 1999 حتى أيار 2002، وذلك نتيجة لأسباب تتعلق في معظمها بمشاكل التقرير المالي وممارسات الأعمال.

ج- انتشار هذه الفجوة أو الأزمة في المصداقية إلى أسواق المال عبر العالم، مما أدى إلى تغيرات متقلبة جدا في أسعار الأسهم في العديد من أسواق المال العالمية،

د- أدى فقدان الثقة بالمعلومات المالية التي يقرر عنها، إلى مشاكل تمويلية للعديد من الشركات، إذ أدى ذلك إلى ارتفاع تكلفة رأس المال، مما خفض من إنتاجية الشركات.

ومن هنا عملت الأطراف المرتبطة بالمهنة على إعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية، سواء من خلال إصدار التقارير والقوانين الجديدة، أو من خلال تقنين الخدمات التي يمكن أن يقدمها مدقق الحسابات في ظل متغيرات بيئة الأعمال، أو إعادة تقنين الخدمات الأخرى غير المهنية التي يقدمها، وقد تكون عملية تنظيم وإصدار معايير ومبادئ الثقة بالنظم وبالويب، أحد عناصر السلسلة لتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية، فهذه الخدمات وإن كانت لا ترتبط بالمعلومات المفصح عنها في القوائم المالية، إلا أنها ترتبط بشكل عميق بمصداقية المعلومات في ظل البيئة الإلكترونية، من خلال تفعيل دور مراجعي الحسابات بقيامهم بهذه الخدمات باعتبارهم طرفا مستقلا مؤهلا يتمتع بالحيادية والخبرة.

وقد أكدت العديد من التقارير والأبحاث حول دور مراجع الحسابات عموما في استعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية، فقد حدد قانون (2002) Sarbanes -Oxley Act عناصر سلسلة توريد التقرير المالي التي يمكنها أن تلعب دورا مهما في استعادة الثقة بالمعلومات المحاسبية فيما يلي: الإدارة، مجلس الإدارة، مدقق الحسابات المستقل، موزعو المعلومات، محللو الطرف الثالث، المستثمرون وأصحاب المصلحة عموما.

أما تقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين فقد توصل إلى نتائج متعددة منها ما يرتبط بدور مدقق الحسابات التدقيق عموماً، مثل:

أ- الحاجة إلى وضع وتعزيز أخلاقيات المنظمات.

ب- يجب على إدارة المنظمة أن تركز على زيادة فعالية عملية إدارة والإشراف على القوائم المالية.

ج- يجب تخفيض أو التقليل من دوافع تضليل وتحريف القوائم المالية.

د- يجب على مجلس الإدارة أن يحسّن من عمليات الرقابة على الإدارة.

هـ- يجب أن يُولى موضوع استقلالية المدقق عناية أكبر في إطار حوكمة الشركات ومن قبل المدقق نفسه.

و- هناك حاجة إلى إعادة إظهار فعالية التدقيق من خلال إعطاء عناية أكبر لعمليات رقابة الجودة على التدقيق.

ز- ضرورة تقوية عملية تنظيم التدقيق ومعاييرها، وقد أوصت اللجنة بأن تصبح معايير المراجعة الدولية معايير مطبقة على مستوى العالم.

ح- تقوية ممارسات المحاسبة والتقرير المالي، فالمنظمين والقائمين على وضع المعايير المحاسبية يجب أن يأخذوا في حساباتهم الطرق التي يمكن من خلالها أن تقدم القوائم المالية معلومات إضافية عن القضايا التشغيلية والتمويلية، والتي يمكن أن تيسّر- من فهم المعلومات وتجعلها متاحة في توقيت أكثر ملاءمة.

القسم الثاني: الدراسات السابقة

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية

لموضوعها، فقد قام الباحث بمسح الدراسات السابقة وحثت الإفادة من بعض الدراسات التي لها

علاقة بموضوع الدراسة وتخدم متغيراتها وفيما يلي استعراض لبعض هذه الدراسات:

1-10-2 الدراسات باللغة العربية

- دراسة أبو عجيل، وحمدان، (2009)، بعنوان: أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن).

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة إدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان لإدارة الأرباح (Earnings Management) باعتبارها إحدى العوامل التي مهدت لظهور الأزمة المالية الحالية من ناحية، ثم قياس مستوى الحاكمية المؤسسية داخل تلك الشركات، ومن ثم تأسيس علاقة بين ذلك المستوى، ومدى ممارسة تلك الشركات لإدارة الأرباح، من ناحية أخرى. واستخدم الباحثان العديد من الأساليب الإحصائية التي تتلاءم مع بيانات الدراسة. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها ما يلي:

1- إن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال عام 2006 بالرغم من وجود بعض التباين خلال تلك السنوات والذي يظهر جليا في مختلف سنوات الدراسة من 2001 إلى 2006 بالرغم من وجود بعض التباين خلال تلك السنوات والذي يظهر جليا في سنتي 2005-2006.

2- بالرغم من أن الشركات الصناعية الأردنية تحقق متطلبات الحاكمية المؤسسية بمستوى عام % 75، إلا أن هناك تفاوتاً كبيراً بين مختلف الشركات كل على حدة، من حيث تدني نسب بعض الشركات التي قد تصل نسبة الحاكمية فيها إلى 43 % .

3- وجد أن العلاقة بين إدارة الأرباح والحاكمية المؤسسية هي علاقة عكسية، بحيث كلما ازدادت درجات الحاكمية المؤسسية في الشركة كلما أسهم ذلك في الحد من إدارة الأرباح.

وبناء على النتائج أوصت الدراسة بضرورة العمل على دعم كافة الجوانب المتعلقة بالحاكمية المؤسسية داخل الشركات الصناعية، عن طريق تفعيل مختلف العناصر المكونة لها، والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومنحهم الاستقلالية التي تساعد على القيام بالمهام المنوطة بهم، وذلك لتفادي الآثار الجسيمة للأزمات المالية التي قد تتعرض لها تلك الشركات من جراء ضعف الجوانب التطبيقية لمبادئ الحاكمية المؤسسية بداخلها.

- دراسة الخطيب، والقشي، (2008). بعنوان: الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية.

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أسباب انهيار إحدى شركات الطاقة الضخمة (شركة إنرون Enron) والتي أدى انهيارها إلى انهيار أكبر شركة تدقيق في العالم (شركة آرثر أندرسون Arthur Andersen) لثبوت تورطها في التلاعبات المالية التي تمت في شركة إنرون، ومن ثم الاطلاع على التغيرات التي حدثت مؤخرا على الحاكمية المؤسسية Corporate Governance بسبب تلك الانهيارات، ومعرفة آراء البيئة المحيطة بها في الولايات المتحدة الأمريكية في إمكانية تطبيق تلك التغيرات على أرض الواقع. وقد استند الباحثان في استقاء معلوماتهم لغاية إتمام هذا البحث على كل ما استطاعا الحصول عليه من شبكة الإنترنت بما يخص الموضوع، وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- لم تكن المشكلة الرئيسة في انهيار الشركتين موضوع البحث تتعلق بوجود قصور بمعايير المحاسبة، أو معايير التدقيق، بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين.

2- لقد كانت شركة التدقيق Arthur Andersen تقوم بعدة أعمال مزدوجة لشركة Enron الأمر الذي جعل عملية الانهيار سريعة، وهذه مخالفة صريحة.

3- لقد كان هناك تقصير ملحوظ من قبل السوق المالي كجهاز للرقابة على الشركات المدرجة.

4- وجود صعوبة كبيرة من قبل المدققين والشركات المدرجة في السوق المالي لتطبيق الحاكمية المؤسسية بمفهومها الحديث.

5- المشكلة لا تكمن بالقوانين التي تحكم الحاكمية المؤسسية بشكل عام ولكنها تكمن بأخلاقيات الأشخاص مطبقي تلك القوانين.

- دراسة الشامي، (2008)، بعنوان: أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية

هدفت الدراسة إلى قياس أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية الصادرة عن البنوك التجارية العاملة في اليمن. من خلال قياس أثر الخصائص الأساسية ومكوناتها كخاصية القابلية للفهم للمعلومات المحاسبية ،

وخاصية الإفادة و خاصة الملاءمة و خاصة الموثوقية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية . ومن خلال قياس أثر الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية ومكوناتها كخاصية الاتساق (الثبات) و خاصة القابلية للمقارنة على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية.

وقد تمّ استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية واختبار [One Sample T- Test] لتحليل البيانات واختبار الفرضيات . وكانت نتائج الدراسة على النحو التالي:

1- إن هنالك تأثيراً عالياً للخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية حيث بلغت نسبه التأثير (83%).

2- إن الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية تؤثر على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في اليمن وبنسبه تأثير عالية بلغت (85%).

- دراسة الفرجات، (2008) بعنوان: حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقها في الأردن.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تغلل الحاكمة كأسلوب ونمط إدارة الشركات وحاجتها الملحة في ظل العوامة وانفتاح الأسواق، فضلا عن التخاصية والأزمات الاقتصادية الناجمة عن سوء ممارسة سلطات الإدارة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في تشكيل الإطار النظري، وأظهرت نتائج هذه الدراسة مجموعة من النتائج أهمها ما يلي:

1- بينت وقائع السنوات الأخيرة أن اقتصاديات العديد من بلدان العالم العربي عانت من عواقب افتقارها إلى الحاكمة الجيدة للشركات الأمر الذي نجم عنه سلسلة من الفضائح والأزمات التي أصابت مؤخرًا شركات في بلدان مثل مصر والأردن ولبنان وألحقت أضرار بالغة بالمساهمين والدائنين والموردين والجمهور

2- أشارت أرقام رسمية عن دائرة مراقبة الشركات في الأردن أن العدد التراكمي للشركات التي تم فسخها حتى نهاية كانون ثانٍ من عام 2005 بلغ 37000 شركة مجموع رأسمالها 1.67 مليار دينار، عدد كبير منها تم فسخه بسبب تآكل رأسمالها وحقوق المساهمين فيها وسوء الإدارة،

كما انه تم تحويل 50 شركة محدودية المسؤولية إلى القضاء ليصار إلى تصفيتهما إجباريا منذ بداية عام 2003 وحتى نهاية شهر تشرين أول من نفس العام نتيجة مخالفتها لأحكام قانون الشركات وعدم تصويب أوضاعها وتشكل هذه الشركات ما نسبته 0.60 من إجمالي عدد الشركات المسجلة

3- أظهرت النتائج حاجة ملحة لتدعيم قواعد حاكمية الشركات في الأردن لتسهم في تخفيض المخاطر، وبالتالي تشجيع المدخرات المحلية في سوق رأس المال وتسهيل منح التمويل للتوسع في مشاريعها وتأسيس استثمارات جديدة، ومن ثم تم التأكيد في الأردن على أهمية كفاءة الحاكمية في الشركات وذلك من خلال الفهم الواضح لوظائف مجلس الإدارة وأهمية الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للشركة، بالإضافة إلى وضع خطط إستراتيجية في اتخاذ القرارات وتقييمه.

- دراسة، فاتح، وعيشي، (2008). بعنوان: حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية حوكمة الشركات كإطار تنظيمي لضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة وللحد من استخدامها بطريقة سلبية تمس بمصالح الأطراف الدائمة وذوي الحقوق في الشركة، وتناولت الأزمة المالية التي طبعت هذه السنوات الأخيرة بإفلاس العديد من الشركات والمؤسسات العالمية الكبرى، وأثارت مسألة مهمة جدا تتعلق بنوعية المعلومة المالية والمحاسبية وأهميتها على المستويين الجزئي والكلبي، واستندت الدراسة على تحليل مضمون الكتب والدوريات المختلفة. وأشارت الدراسة إلى أن من إيجابيات هذه الفضاء المالية أنها بينت عدم وجود قواعد موضوعية ومستقلة في المجال المحاسبي، وأن الأنظمة المحاسبية المعمول بها ما هي إلا صورة من الاتفاقيات التي تستلزم إصلاحا حقيقيا يمكن من تجنب هذه الانحرافات، خاصة الممارسات التي تهدف لعرض حسابات وهمية تتم بطرق خاصة تتبعها المؤسسة المعنية. حتى نضمن نزاهة المعلومة وصدقها وصحة الحسابات المعروضة ونضمن أيضا فعالية الأنظمة المحاسبية المستعملة، يجمع المتخصصون على ضرورة توفر أنظمة حوكمة للشركات تكون جيدة وتمنع تواطؤ المراجعين مع من لهم علاقات ومصالح في المؤسسة كأعضاء مجالس الإدارة والمستثمرين. كما أشارت إلى أن تفادي وقوع مثل هذه الأزمات في أسواقنا العربية لابد و أن يمر حتما عن طريق:

1- إصلاح الأنظمة المحاسبية بمزيد من الانضباط والشفافية.

2- إدخال أنظمة حوكمة شركات فعالة وإلزام الشركات بتطبيقها وما يرتبط بها من إصدار الدول للتشريعات والقوانين الضابطة لسوق المال والشركات، فالإطار القانوني للدولة لا بد وأن يكون حامياً، قوياً ومرناً حتى نضمن بذلك أن مثل هذه الممارسات السلبية على مستوى السوق لا تؤدي إلى إخفاء ضياع القيمة وعدم جودة الرقابة الممارسة، وبالتالي صراعات المنفعة وانعدام الثقة بين الأطراف الدائمة (خاصة المستثمرين).

- دراسة جربوع، (2005) بعنوان: العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي عند أدائه عملية المراجعة.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي عند أدائه عملية المراجعة. وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات التطبيقية حيث تم إجراؤها على مكاتب وشركات المراجعة في قطاع غزة، حيث بينت هذه الدراسة أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحياده واستقلاله في مزاولة المهنة أمر ضروري لنجاح عملية المراجعة إذ لا يمكن فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال. كما بينت أن الكفاءة المهنية يجب توافرها في المراجعين ولكن الاستقلال قد لا يتوافر في بعض الحالات، ومنها: تقديم المراجعين للخدمات الإدارية والاستشارية لعميل المراجعة، والمنافسة الشديدة بين مكاتب وشركات المراجعة لاجتذاب العملاء، وتخفيض الأتعاب بدرجة ملحوظة للحصول على العملاء، وطول فترة بقاء المراجع مراجعاً لحسابات العميل لمدة تزيد على خمس سنوات، واعتماد المراجع في معظم دخله على عميل واحد، والضغط التي تمارسها إدارة المنشأة على المراجع للسير في ركابها وتنفيذ أوامرها مما يؤثر سلباً على استقلاله.

- دراسة حمودي، (2003). بعنوان: أثر حوكمة الشركات في إدارة الأرباح مدخل أخلاقي دراسة لعينة مختارة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الإطار العام لحاكمية الشركات والتعرف على مبادئها وآلياتها بهدف تحديد ما تتضمنه من جوانب أخلاقية، والتعرف على مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها.

كذلك بيان أثر الجوانب الأخلاقية لحاكمية الشركات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح في الشركات المساهمة. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في تكوين الإطار النظري. أما الإطار العملي من الدراسة فقد استخدم من المنهج التحليلي بالاعتماد على استمارة الاستبانة بوصفها أداة رئيسة لجمع البيانات والمعلومات والتي وزعت على عدد من الأفراد المبحوثين في دراسة لعينة مختارة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى متمثلين في أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمحاسبين والمدققين الداخليين والخارجيين، فضلاً عن اخذ آراء عدد من المساهمين، لبيان أثر تطبيق البعد الأخلاقي لحاكمية الشركات في إدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات لعل أبرزها:

1- وجود علاقات ارتباط معنوية بين أخلاقيات حاكمية الشركات وإدارة الأرباح، حيث وجدت علاقات ارتباط معنوية بين مبادئ حاكمية الشركات وإدارة الأرباح، كذلك وجدت علاقات ارتباط معنوية بين آليات حاكمية الشركات وإدارة الأرباح.

2- تبين من نتائج تحليل الانحدار وتحليل التباين (ANOVA) وجود تأثير معنوي لأخلاقيات حاكمية الشركات في إدارة الأرباح، وجدت تأثير معنوي لمبادئ حاكمية الشركات في إدارة الأرباح، كذلك وجدت تأثير معنوي لآليات حاكمية الشركات في إدارة الأرباح.

- دراسة أحمد، (2002)، بعنوان: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين، والمديرين الماليين، والمستثمرين، مع تحديد فيما إذا كان هناك اختلاف بين آراء هذه الأطراف الثلاثة، وذلك من خلال توزيع استبانة عليهم، وتوصل الباحث إلى العديد من النتائج حول مستوى مهنة تدقيق الحسابات، وجودة أعمالها ومن أهم هذه النتائج ما يلي:

1- تحرص مكاتب التدقيق على اختيار فريق عمل من ذوي الاختصاص والخبرة المهنية.

- 2- عدم تفعيل بعض القوانين المهنية المتعلقة بأداب وسلوك المهنة، كالاستقلالية والنزاهة والموضوعية.
- 3- عدم التزام بعض مكاتب التدقيق بتطبيق نظام الرقابة على جودة أعمال التدقيق، وذلك من خلال إنشاء قسم خاص داخل مكتب التدقيق يهتم بمراقبة سياسات وإجراءات عمليات التدقيق داخل المكتب.

2-10-2 الدراسات باللغة الانجليزية

- دراسة (Thomas, et.. al, 2009)

Increase Your Fraud Auditing Effectiveness by being Unpredictable

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح مجموعة من الطرق التي تساعد مدقق الحسابات على زيادة فعالية المراجعة، من خلال إدخال عنصر— عدم قابلية التنبؤ لإجراءات التدقيق، وذلك للإذعان إلى متطلبات كل من معايير التدقيق الأمريكية والدولية عن منع واكتشاف الغش. واعتمدت الدراسة على منهج نظري تحليلي لكل من معايير التدقيق، حالات الغش التي ظهرت على ساحة المهنة في الآونة الأخيرة، ما خلص إليه الأدب المحاسبي في مجال منع واكتشاف الغش، وذلك لاقتراح 17 طريقة تساعد مدقق الحسابات لزيادة فعالية عملية التدقيق، عن طريق إدخال عنصر— عدم قابلية إجراءات المراجعة للتنبؤ، للتوافق مع متطلبات معايير التدقيق ذات العلاقة. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق هذه الطرق لفعالية مراجعة الحسابات، يكون لها جانب آخر وهو التكلفة المحتملة لتطبيق هذه الطرق، وأهم مظاهر هذه التكلفة يتمثل في الآتي:

- 1- وقت تخطيط إضافي للتدقيق.
- 2- زيادة وقت تدريب مدقق الحسابات.
- 3- الوقت الإضافي لتنسيق أنشطة التدقيق مثل الملاحظات غير المتوقعة.
- 4- وقت تدقيق إضافي لأداء الإجراءات.
- 5- التوقف المحتمل لعمليات عميل التدقيق.
- 6- تكلفة توظيف مستشارين.

- دراسة (Holger Daske and others (2008) بعنوان:

Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences

هدفت الدراسة إلى إختبار الآثار الاقتصادية للالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS في جميع أنحاء العالم، عن طريق تحليل الآثار المترتبة على سيولة السوق و تكلفة رأس المال باستخدام عينة كبيرة من الشركات التي كلفت لإعتماد المعايير الدولية، حيث تم التوصل إلى أن منافع رأس المال تحدث فقط في البلدان التي تتمتع بإعطاء الحوافز بشفافية للشركات و تطبيق قانوني قوي مع التركيز على الأهمية المركزية للشركات لتحسين جودة التقارير المالية، و مع المقارنة بين إلزامية و طوعية تطبيق المعايير الدولية وجد أن تأثير رأس المال العامل أكثر وضوحاً على أعمال الشركات التي قامت بتطبيق المعايير بشكل طوعي، مما دعا الشركات إلى الإلتزام بعملية تطبيق المعايير الدولية بعد بيان أثرها بالتأثير على رأس المال.

- دراسة (Matar, &Nour , 2007)، بعنوان:

The Compliance of Jordanian Shareholding Companies with the Principles of Corporate Governance: An Analytical Comparative Study between the Banking and the Industrial Sectors,

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى التزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية، ولتحقيق هذا الهدف أجرى الباحثان دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة العاملة في القطاعين المصرفي والصناعي وعددها 20 شركة، أي ما يعادل حوالي 32% من حجم مجتمع الدراسة.

وقد تم توفير بيانات الدراسة الميدانية عن طريق استبانة شملت أسئلة تغطي ستة محاور رئيسة يغطي كل محور منها مبدأ من المبادئ الستة المتعارف عليها لنظام الحوكمة المؤسسية للشركات. واستخدم الباحثان في تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضياتها مؤشرات الإحصاء الوصفي، وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج من أهمها:

1- إن مستوى التزام الشركات المساهمة العامة العاملة في القطاعين يتراوح بين قوي وضعيف جداً، ولكن بمستوى عام مقبول أو متوسط، مع ملاحظة أن مستوى الالتزام يميل لصالح القطاع المصرفي على حساب القطاع الصناعي.

2- إن جوانب الخلل في تطبيق النظام ترسخ بشكل رئيس في عدم التزام مجالس الإدارة كما يجب بقواعد السلوك المهني، وعدم إشراك القاعدة العامة للمساهمين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية للشركة وحرمانهم من الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة.

3- عدم التزام الشركات بمسؤوليتها الاجتماعية للبيئة التي تعمل بها، ولجوء بعض إدارات الشركات إلى استعمال وسائل غير مشروعة كالرشاوى والمحسوبية للحصول على العقود.

وفي ضوء النتائج قدم الباحثان مجموعة من التوصيات من أهمها: أن تبادر جهات الرقابة والإشراف على تلك الشركات بإصدار دليل يوضح المبادئ الأساسية لنظام الحوكمة المؤسسية وإرشادات بتطبيقه في الواقع العملي ومن ثم تشجيع الشركات على الالتزام به، هذا بالإضافة إلى تشجيعها على تشكيل لجان للحوكمة المؤسسية من أعضاء مستقلين.

- دراسة (Robert W. McGee, 2007) بعنوان:

Corporate Governance in Russia: a case Study of Timeliness of Financial Reporting in the Telecom Industrial

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إحدى السمات الأساسية لشفافية المعلومات المالية الثمانية وهي وقتية تقديم المعلومات المالية لمستخدميها (الدقة، الاتساق، الملاءمة ، الكمال، الوضوح، الوقتية، الراحة، الحوكمة والتنفيذ)، وبصفة خاصة، للشركات الروسية في صناعة الاتصالات.

واعتمدت الدراسة منهج دراسة الحالة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى العديد من النتائج

من أهمها:

1- كان متوسط الأيام المنقضية حتى تتسلم الشركات الروسية تقرير تدقيق المعلومات المالية 138.3 يوم مقابل 63.2 يوم للشركات غير الروسية.

2- الشركات التي يتم تدقيقها وفق المعايير الروسية تأخذ وقتاً أقل من الشركات التي يتم مراجعتها وفق المعايير الدولية والأمريكية.

- 3- مدقق الحسابات المهيمن في الصناعة يكون ذا مستوى عالٍ من الخبرة، إلا أنه لا ينهي عمل التدقيق بشكل أسرع من نظيره غير المهيمن.
- 4- على الرغم من أن الشركات الروسية الآن تأخذ وقتاً أقصر لإصدار التقارير المالية التي تمت مراجعتها مقارنة بسنوات قليلة ماضية، إلا أنها غير ناضجة، وتفتقر إلى البيانات.

- دراسة (Joshua, Ronen, 2006)

A Proposed Corporate Governance Reform: Financial Statements Insurance

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم اقتراح لإصلاح حوكمة الشركة، من خلال التأمين على خطر القوائم المالية، واعتمدت الدراسة على الاستبانة لجمع المعلومات، وبهدف استبعاد التعارض في المصالح الذي يعتبر مصدر تهديد دائم للعلاقة بين مدقق الحسابات وعملائه، ومن ثم زيادة جودة القوائم المالية، ويتوقع أن يكون لهذا الاقتراح آثار إيجابية على أسعار الأوراق المالية، كما أن جودة القوائم المالية المتوقعة معه ستكون مرشداً جيداً أو مرشداً أفضل لتخصيص وتوزيع الموارد. وقد أكدت الدراسة على العديد من النقاط أهمها ما يلي:

- 1- يعتبر التعارض في المصالح المتأصل بين المدقق والعميل مشكلة كبرى في ظل حاكمية الشركات.
- 2- مقترح إصلاح حوكمة الشركات "تأمين القوائم المالية ضد التضليل فيها" يمكن المستثمر من الحصول على مبلغ التأمين، نتيجة اتخاذه قرارات خطأ بسبب التضليل في القوائم المالية.
- 3- قيام الشركات في الصناعات المختلفة بالتأمين على قوائمها، من خلال إجراء عقد تأمين مع شركة تأمين، مقابل دفع مبالغ مالية لشركة التأمين (علاوة)، ويضمن حصول المستثمر الذي يتخذ قرارات استثمارية خطأ بناءً على قوائم مالية مضللة على مبلغ التعويض.
- 4- يجب أن يتم الإعلان عن كل من حدود الحماية والعلاوة للمستثمر.
- 5- تقوم شركة التأمين بفحص العلاوة كلما دل على انخفاض جودة القوائم المالية لتلك الشركة، وانه كلما قل مبلغ العلاوة المدفوعة لشركة التأمين كلما زادت جودة القوائم المالية.

- دراسة (Brett & Clements, 2006)

Corporate Governance Mechanisms and the Early-Filing of CEO Certification

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم رد فعل سوق الأوراق المالية للشهادة الأولى لكبير المديرين التنفيذيين، فالفشل الحديث في مهنة التدقيق والمحاسبة سعدت الاهتمام بقضايا حوكمة الشركات، وفي محاولة لإعادة ثقة المستثمر في المهنة. وقد تناولت الدراسة بالتحليل متطلبات تسجيل كبار المديرين التنفيذيين ودور حوكمة الشركة، دور لجنة أعضاء مجلس الإدارة. وخلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

- 1- أنه لا يوجد رد فعل لسوق الأوراق المالية نتيجة التسجيل المبكر لكبير المديرين التنفيذيين، وبشكل عام التسجيل المبكر بمفرده لم يكن ضرورياً كحدث إيجابي.
- 2- التحليلات أوضحت أن العلاقة الموجبة بين الإيرادات غير العادية في الوقت المبكر للتسجيل وحوكمة الشركة المتعددة ترتبط بأساليب تتضمن؛ التوزيعات المدفوعة، حجم لجنة الإدارة والملاك في شكل مؤسسات.
- 3- إن رد فعل سوق الأوراق المالية للتسجيل المبكر تأثر بظهور آليات حوكمة الشركة السابقة لظهوره.

- دراسة (Tarif, 2006) بعنوان:

Corporate Governance in the Middle East and North Africa

هدفت إلى دراسة الحوكمة في دول المتوسط وأفريقيا، والتي تضم 19 دولة وتمتد من المغرب إلى إيران، وتضم ما مساحته 7000 ميل مربع، وتمتاز بتنوع ثقافي وسياسي واقتصادي، وبكثرة تدخل دولها في الشؤون الاقتصادية، وهي تحاول تحسين اقتصادها من خلال خصخصة المشاريع العامة، كما تشعر بالحاجة إلى تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية لحماية مجتمعاتها وجلب الاستثمارات إليها، وتعرض البحث إلى دور البنوك في تطبيق الحوكمة المؤسسية من خلال نقل فكر وثقافة الحوكمة المؤسسية إلى عملائها، وتشجيع الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية،

وأن التحكم المؤسسي-الجيد لا بد أن يستند إلى سلوك أخلاقي معتمد على أخلاقيات العمل. وقد انتهى البحث إلى ضرورة تطوير مناهج (أخلاقيات) الحوكمة المؤسسية وميكانيكيات الحوكمة المؤسسية، وتحفيز المساهمين للمشاركة، وتحسين أطر تنظيم المنشآت، وبناء شبكات التحكم المؤسسي غير الرسمية ضمن المجتمعات المدنية والقطاع الاقتصادي والتنظيمي. ولكي يعمل نظام الحوكمة المؤسسية فلا بد من تعزيز التشريعات القانونية والتنظيمية وبشكل دائم، ويشمل ذلك أيضا إعداد تقارير عن معايير وأخلاقيات الحوكمة المؤسسية على غرار تقارير البنك الدولي وملاحظاته عنها.

- دراسة (Bashiti & Rabadi, 2006) بعنوان:

Assessing Corporate Governance in Jordan

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الحوكمة المؤسسية في الأردن، وبينت أن الأردن قد خطا خطوات واسعة في رسم وتطبيق سياسات الحوكمة المؤسسية، من ذلك تنظيم متطور لسوق المال، واستحداث وظيفة مراقب الشركات، وإصدار قانون تشجيع الاستثمار، وكلها قضايا نظرية لم تطبق بدقة على أرض الواقع. وقد أجريت الدراسة على 44 شركة وتمثل ما نسبته 46% من الشركات المتداولة أسهمها في السوق المالي واختيرت على أساس حجم عملياتها، واختيرت العينة لتقييم الشفافية وسرعة الإفصاح وتوافر المعلومات، والتي لا تعتمد على مركز لإيداع الأوراق المالية. وانتهت الدراسة إلى أن سوق المال الأردني يزداد تعقيدا وهو ما يتطلب أن يتم تأسيس الشركات المساهمة على مستويات عالية، ويتوقع من الإدارة رفع مستوى ودورية إعداد تقاريرها واتصالاتها حول استراتيجياتها. وقد ثبت أن الحوكمة المؤسسية غير مطبقة بشكل تام وهو ما يتطلع إليه المستثمرون لاتخاذ قرارات رشيدة بشأن استثماراتهم، إضافة إلى أن شركات كثيرة لا توجد لديها لجنة تدقيق وهو ما نتطلع إليه من ميكانيكيات الحوكمة المؤسسية في الدراسات في المستقبل.

- دراسة (Mangena and Pike, 2005) بعنوان:

The Effect of Audit Committee Shareholding, Financial Expertise and Size on Interim Financial Disclosures

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين الحوكمة المؤسسية ومستوى الإفصاح، وذلك من خلال دراسة اثر بعض خصائص أعضاء مالكي أسهم الشركة، وخبراتهم في الشؤون المالية، وقد أجريت الدراسة الميدانية من خلال تقارير الشركات على الشركات المدرجة في بورصة لندن. وقد بينت الدراسة النتائج الآتية:

- 1- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين ملكية أعضاء لجنة التدقيق لأسهم الشركة ومستوى الإفصاح.
- 2- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين الخبرة في الشؤون المالية ومستوى الإفصاح.
- 3- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين حجم اللجان المشكلة ومستوى الإفصاح.

- دراسة (Jeffery et al, 2005) بعنوان:

Independence, objectivity and the Canadian CA profession

هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة عن تساؤلين في أحد أهم مجالات مهنة التدقيق، وهما متى وكيف جاء مفهوم الاستقلال والموضوعية ليسيطر على الحديث الأخلاقي في مهنة المحاسبة، وبصفة خاصة في بيئة ممارسة مهنة التدقيق في كندا. وفيما يلي أهم النقاط التي خلصت إليها الدراسة:

- 1- قبل العشرينات من القرن الماضي لم يكن هناك أي حديث عن مفهومي الاستقلال والموضوعية للمهتمين بمهنة التدقيق، وفي أواخر النصف الأول من القرن الماضي "1911-1944" استمر هذان المفهومان من ضمن أهم المزايا الأخلاقية التي يجب أن تتوافر في ممارس المهنة، وفي نهاية تلك الفترة أصبحا لا غنى عنهما في الممارسة. وخلال الفترة من 1945-1959 تم التخلي عن الحديث عنهما في سياق أخلاقيات المهنة، حيث تم التركيز على الاستقلال والموضوعية بشكل متزايد.

2- خلال الفترة التالية ظهر ما يسمى بفشل القبول الأطلسي، والذي حفز علي مناقشة استقلال مدقق الحسابات والتمييز بين الاستقلال في الظاهر وفي الواقع. وخلال أواخر الفترة السابقة ظهرت علي ساحة المهنة ما يسمى بفجوة التوقعات وأن استقلال مدقق الحسابات قد يكون هو السبيل لسد هذه الفجوة، تلتها سنة 1980 أنشطة صنع-الخيال سادت مع مفهومي الاستقلال والموضوعية اللذين تم تمثيلهما كأسس تاريخية للمحاسبة العامة. كما أن الأحداث الخارجية شجعت التحول إلى الأفكار العلمية الشرعية بشكل متزايد عن الاستقلال والموضوعية، التغيرات السكانية الداخلية قادت إلى تعميم المهنة. ويقترح التجميع الثابت أو خلط الاستقلال والموضوعية أن هذه المصطلحات تم فهمها بوساطة معظم المساهمين في الحديث الأخلاقي ليس طبقاً لقاموسهم الأساسي أو تعريفات السلوك المهني، لكن طبقاً للمدى الكامل لتجميع وربط المفاهيم. وهذه المفاهيم المرتبطة ربما تختلف لكل فرد، مجتمع، مهنة.

- دراسة (Karamanou. and Nikos Vafess, 2005) بعنوان:

The Association between Corporate Boards, Audit Committees, and Management Earnings Forecasts: An Empirical Analysis

هدفت هذه الدراسة إلى بيان العلاقة بين مجالس إدارة الشركة، لجنة التدقيق، هيكل الملكية، وإدراك سوق الأوراق المالية لقيمة هذا التنبؤ. حيث أكدت الدراسة أن الإفصاح المالي الكافي يقلل من مشاكل تخفيف فجوة عدم تماثل المعلومات التي توجد بين الإدارة وحملة الأسهم. وبعد أن عرضت الدراسة ما توصلت إليه الدراسات السابقة في مجال اختبار العلاقة بين مجالس إدارة الشركات (قياسات حوكمة الشركة)، خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج وهي:

- 1- الشركات ذات آليات الحوكمة الفعالة أكثر تفضيلاً لعمل أو تحديث لتنبؤات الإدارة.
- 2- الحوكمة الفعالة تكون مرتبطة بشكل قوي مع احتمالية تنبؤ الإدارة بمواجهة الأخبار السيئة. هذا الدليل يتفق مع فكرة الحوكمة الأفضل في الشركات العامة تكون مؤيدة لعدم تماثل المعلومات وقلتها بين الإدارة وحملة الأسهم.

- 3- دقة التنبؤ تقل مع الحوكمة الأفضل، فقط في حالة الأخبار السيئة. وأحد تفسيرات ذلك يكون من أن المنشآت الأكثر حوكمة تكون حريصة بشكل أكثر على تعهدتها وليس لتضليل حملة الأسهم.
- 4- خطر تضليل حملة الأسهم يكون كبيراً عندما يكون أداء الشركة أسوأ من المتوقع، وإصدار تنبؤات مبهمة بشكل أكثر يقلل هذا الخطر.
- 5- مجالس إدارة ولجان تدقيق أكثر كفاءة ترتبط بدقة تنبؤ أكبر.
- 6- رد فعل سوق الأوراق المالية لإفصاحات تنبؤ الإدارة يرتبط بخصائص لجنة المراجعة ومجلس الإدارة. فمجلس الإدارة المستقل ولجنة المراجعة الخيرة كان ارتباطها أكثر إيجابياً. وعلى العكس حجم لجنة المراجعة ومجلس الإدارة كان الارتباط سلبياً لرد فعل السوق لتنبؤ الإدارة.
- 7- السوق يضع تركيزاً كبيراً على استقلال مجلس الإدارة وخبرة لجنة المراجعة عندما يتم الإعلان عن أخبار سيئة.

- دراسة (Rezaee, 2004)

Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الطرق التي تساعد على استعادة ثقة المجتمع (مستخدمي القوائم المالية) في القوائم المالية ومهنة التدقيق في المجتمع الأمريكي، خاصة بعد تفاقم مشكلة تعدد حالات الغش المالي وما تبعها من آثار سلبية على أسواق المال في الفترة الأخيرة. وذلك من خلال دراسة نظرية تحليلية للعديد من الدراسات والتنظيمات المهتمة بمهنة المحاسبة والتدقيق، لأن ثقة المجتمع في أحكام مدققي الحسابات وسمعتهم تلعب دوراً هاماً في وظيفة المحاسبة والتدقيق كخدمة مضافة إلى القيمة، من خلال إضفاء الثقة على القوائم المالية المنشورة. وفيما يلي أهم ما جاء في هذه الدراسة من نتائج:

- 1- ضعف ثقة المجتمع في التقارير المالية المنشورة ومهنة التدقيق يرجع إلى تعدد حالات الغش المالي في القوائم المالية للشركات العامة (المسجلة بالبورصة)، وما تبع ذلك من إفلاس العديد من هذه الشركات.

2- استعادة هذه الثقة مرة أخرى يتطلب جهوداً واعية ومدروسة لكل الأطراف الآتية: المشرعين، المنظمين، الجهات المسؤولة عن إصدار معايير التدقيق، مجتمع الأعمال، مهنة المحاسبة.

- دراسة (Rezaee, 2003) بعنوان:

Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور لجان التدقيق في تحسين الدور الحوكمي المشترك، وقد تكونت عينة الدراسة من المديرين التنفيذيين لشركات الأعمال الأمريكية، وقد اقترحت الدراسة ستة مبادئ إرشادية للحوكمة المؤسسية وهي:

1- يقوم مجلس الإدارة باختيار المدير التنفيذي للشركة (CEO) ويتولى مراقبة أنشطته والأنشطة التنفيذية للإدارة التنفيذية العليا.

2- الإدارة هي المسؤولة عن تنفيذ العمليات التشغيلية للشركة بطرق أخلاقية فعالة بهدف خلق القيمة للمساهمين، كما تقع مسؤولية التعامل مع الموظفين بعدالة ومساواة على عاتق الشركة.

3- الإدارة هي المسؤولة عن تحضير البيانات المالية تحت إشراف مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، بحيث تعرض بعدالة المركز المالي في تاريخ معين ونتائج عملياتها لفترة محددة.

4- يرتبط مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق بمؤسسة تدقيق مستقلة للقيام بأداء أعمال تدقيق البيانات المالية للشركة.

5- يجب أن تحافظ مؤسسة التدقيق على استقلالها الحقيقي والظاهري وتدير أعمال التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) وتقوم بتبليغ مجلس الإدارة عن طريق لجنة التدقيق، عن أية اهتمامات تتعلق بجودة ونزاهة عملية الإبلاغ المالي.

- دراسة (Citron, 2003)، بعنوان:

United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح في المملكة المتحدة بخصوص استقلال المدقق والمتاجرة باستخدام الأتعاب في مهنة تدقيق الحسابات،

وقد بينت الدراسة كيف يجب أن يلتزم المحاسبون القانونيون في المملكة المتحدة بقواعد السلوك المهني، والنزاهة والموضوعية والاستقلال، بعد أن وجهت الانتقادات إلى مهنة تدقيق الحسابات، وكذلك القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات أمام المحاكم. وهذا الإطار يتطلب تغيير المفاهيم المتعلقة بالاستقلال بنظام مرناً لتقديم أفضل الخدمات إلى العملاء. كما أن هذا الإطار لم يتطرق إلى موضوع الخدمات الإدارية والاستشارية الأخرى لهم. ومن نتائج هذه الدراسة ضرورة بناء نظام للسلوك المهني المتعلق بالاستقلال والحياد للمدققين.

- دراسة (Ferdinand A. Gul, 2003)، بعنوان:

"Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence",

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على آراء البنوك في العوامل المؤثرة على استقلال المدقق الخارجي، وقد بينت الدراسة أن قيمة القوائم المالية المدققة تعتمد على استقلال المدققين عن عملائهم الذين يقومون بتدقيق حساباتهم، و يجب أن لا يكون المدققون مستقلين في الحقيقة فقط بل يجب أن يكونوا مستقلين أيضاً في المظهر عند تقديم خدمات التدقيق والخدمات الاستشارية الأخرى وذلك لإرضاء مستخدمي القوائم المالية. وقد نال الاستقلال في المظهر للمدققين اهتماماً كبيراً من جانب مستخدمي القوائم المالية أكثر من اهتمامهم بالاستقلال الحقيقي، ومن نتائج الدراسة تبين أن هناك عوامل تؤثر على استقلال المدقق الخارجي، منها الوضع المالي للعميل، وتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية له، والمنافسة بين المدققين لاجتذاب العملاء، وحجم منشأة المدقق.

ويرى الباحث انه أفاد من خلال الإطلاع على هذه الدراسات، في جوانب أضافت أبعاداً مهمة في إجراء هذه الدراسة، وفي وضع تصور عام للدراسة والتحديد الدقيق لمشكلتها وأهدافها، حيث تطرقت مباشرة إلى دراسة الإطار العام لحوكمة الشركات والتعرف على مبادئها وآلياتها، وخاصة الجانب المتعلق بالأخلاقيات المرتبطة بها على اعتبار أن كثيراً من الدراسات لم تتعرض إليها، ورصد أهم الجوانب المنهجية، كما أسهمت على المستوى الإجرائي في تحديد نوع المواد المدروسة، وصياغة التساؤلات التي تعرضت لها في الدراسة.

3-10-2 ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتضح مميزات الدراسة الحالية من خلال مقارنتها مع الدراسات السابقة وكما هو مبين بالجدول التالي رقم (1-2):

جدول (1-2)

الإسهامات المتوقعة من الدراسة الحالية مقارنةً بالدراسات السابقة

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
الأهداف	هدفت إلى التعرف على الإطار العام لحوكمة الشركات والتعرف على مبادئها وآلياتها والجوانب الأخلاقية المرتبطة بها، كذلك التعرف على مفهوم إدارة الأرباح ودوافعها وأساليبها	هدف الدراسة الحالية هو بناء نموذج مقترح لقياس أثر الدور الحوكمي لمدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية
الموضوعات	ركّزت على دراسة الأسس النظرية والجوانب العملية في الحوكمة وتحليلها وتفسيرها	ركّزت على أثر الدور الحوكمي لمدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية،
مجتمع الدراسة	تكوّن المجتمع من مدققين ومراقبين ماليين ومحاسبين في الشركات المبحوثة	تكون المجتمع من المدققين في مكاتب التدقيق في الأردن
المنهجية	دراسات وصفية واستكشافية بحثت في الحوكمة	دراسة وصفية تحليلية من خلال قياس أربعة أبعاد من آليات الحوكمة لمدقق الحسابات، وذلك من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن
نوع المنظمات المبحوثة	تم إجراء الدراسات السابقة على منظمات من القطاعين العام والخاص والشركات المساهمة	تم إجراء الدراسة الحالية في مكاتب التدقيق في الأردن

الفصل الثالث منهجية الدراسة

1-3 طبيعة الدراسة ونوعها

2-3 مجتمع الدراسة وعينتها

3-3 أساليب جمع البيانات

4-3 أداة جمع البيانات

5-3 قياس المتغيرات واختبار صدق القياس

6-3 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

7-3 إجراءات الدراسة

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

1-3 طبيعة ونوع الدراسة

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الميدانية والتي اتبع فيها الباحث الأسلوب الوصفي التحليلي، بهدف قياس اثر الدور الحوكمي لمدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، من وجهة نظر مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن.

2-3 مجتمع الدراسة والعينة

يتكون مجتمع الدراسة من مكاتب التدقيق العاملة في الأردن والبالغ عددها حوالي (82) مكتب تدقيق مرخص يعمل بها حوالي (650) مدققاً (التقرير السنوي لجمعية المحاسبين الأردنيين، لعام 2010). والملحق رقم (1) يبين أسماء مكاتب التدقيق العاملة في الأردن. أما عينة الدراسة فتم اختيارها من المدققين العاملين في مكاتب التدقيق العاملة في الأردن والبالغ عددهم (325) مدققاً، حيث تم توزيع الاستبانات على جميع هؤلاء المدققين. وتم استرداد (274) استبانة بنسبة (84.3%) من إجمالي عدد الاستبانات المرسلة، وبعد فرزها تم استبعاد 13 استبانة منها لعدم اكتمال تعبئتها وللعشوائية الواضحة أثناء التعبئة، وبذلك استقرت العينة التي خضعت إلى التحليل على (261) مدققاً يعملون في مكاتب التدقيق في الأردن وبنسبة (80.3%) من عينة الدراسة الخاضعة لإجاباتها إلى التحليل.

الجدول (1-3)

الإطار العام لمجتمع الدراسة

ملاحظات	النسبة المئوية	العدد	الاستبانات
	100%	650	المجتمع الكلي

	50%	325	الاستبانات الموزعة
	84.3%	274	الاستبانات المسترجعة
	4.7%	13	الاستبانات المستبعدة (يطرح)
	80.3%	261	الاستبانات الخاضعة للتحليل

3-3 أساليب جمع البيانات

تم الاعتماد في هذه الدراسة على نوعين من مصادر البيانات هما المصادر الأولية والمصادر

الثانوية وكما يلي:

أ- البيانات الأولية: وهي تلك البيانات التي تم الحصول عليها من خلال إعداد استبانة خاصة لموضوع هذه الدراسة، بحيث تغطي كافة الجوانب التي تناولها الإطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة الحالية، حيث تم توزيع الاستبانات على مجتمع الدراسة من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن من خلال الباحث شخصياً.

ب- البيانات الثانوية: وهي البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية والمراجعة الأدبية للدراسات السابقة، لوضع الإطار النظري لهذه الدراسة، وتشمل ما يلي:

(1) الكتب والتقارير والأبحاث المحاسبية، وخاصة التي تبحث في موضوع الحوكمة و فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

(2) الدوريات المتخصصة والنشرات التي كتبت حول موضوع الحوكمة وفجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

(3) رسائل الماجستير و أطروحات الدكتوراه التي تبحث في موضوع الحوكمة وفجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

(4) المعلومات المتوافرة على الإنترنت.

4-3 أداة جمع البيانات

قام الباحث بتصميم استبانة وتطويرها وحسب ما تقتضيه متغيراتها، تم عرضها على هيئة محكمين من الخبراء في علم الإدارة والمحاسبة للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وتم إجراء التعديلات المقترحة من المحكمين والأساتذة المختصين قبل توزيعها على مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن.

5-3 قياس المتغيرات وإثبات صدق القياس

قام الباحث باستخدام استبانة مكونة من جزأين رئيسيين هما:

1- الجزء الأول: وخصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجيبين من مدققي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في الأردن، مثل (الجنس، والعمر، والخبرة، والمؤهل العلمي، والدخل الشهري).

2- الجزء الثاني: وخصص للعبارات التي تغطي متغيرات الدراسة، والتي تتمثل في اثر الدور الحاكمي على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية ، واستخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي، وحسب الدرجات مستوى الملاءمة والأهمية النسبية للوسط الحسابي، وكما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول (2-3)

مقياس ليكرت الخماسي

مدى التأثير	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	5	4	3	2	1
مستوى الملاءمة	عالية جداً	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة
الأهمية النسبية للوسط الحسابي	4.5- اقل من 5	اقل من 3.75	3- اقل من 3.75	2- اقل من 3	اقل من 2

قام الباحث بإخضاع الاستبانة إلى عدة اختبارات هي:

1- اختبار الصدق الظاهري: للتعرف على الأسئلة المرتبطة ببعضها للتأكد من مدى اتساق إجابتها حتى تعكس أهداف الدراسة وتساؤلاتها.

2- اختبار ثبات الأداة: وللتأكد من مدى صلاحية الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الحالية تم اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات باستخدام معامل كرونباخ ألفا، وقد بلغت درجة اعتمادية هذه الاستبانة حسب معيار كرونباخ ألفا (89.69 %) وهذا مناسب في مثل هذه الاختبارات من أجل اعتماد نتائج هذه الدراسة، كما يلاحظ أن جميع فقرات قيم الفا (α) أكبر من النسبة المقبولة (60%) مما يعكس ثبات أداة القياس، وهذا يمثل نسبه مقبولة لأغراض ثبات الاتساق الداخلي، وبنسبة مقبولة لأغراض التحليل بحيث تجاوزت الحد الأدنى المتفق عليه للثبات (Malhotra, 2004, p.268 والجدول رقم (3-2) يوضح معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة.

الجدول (3-3)

قيمة معاملات الثبات لمتغيرات الدراسة

تسلسل الفقرات	المتغير	كرونباخ ألفا
8-1	استقلال مدقق الحسابات	88.81 %
16-9	إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية	85.95 %
25-17	إلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة	87.71 %
36-26	إلتزام مدقق الحسابات بمعايير رقابة الجودة	86.49 %
48-37	فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية	89.05 %
48-1	المعدل العام للثبات	89.69 %

6-3 أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

تمت الاستعانة بالأساليب الإحصائية ضمن البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) لمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الدراسة الميدانية للعينة المبحوثة، حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1- مقاييس النزعة المركزية:

- الوسط الحسابي mean: بهدف التعرف على تقييمات المبحوثين لكل مفردة من مفردات فئة الدراسة، كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية للعبارات الواردة في استبانة الدراسة.
- الانحراف المعياري Standard deviation: لقياس وبيان درجة تشتت قيم إجابات مجتمع الدراسة عن الوسط الحسابي لكل فقرة، حيث أن قيمة الانحراف المعياري القليلة تعني أن تشتت البيانات قليل والعكس صحيح.

2- الإحصاء الوصفي: Descriptive Statistics، وذلك لوصف آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ويتضمن:

- النسب المئوية (Percentages): لاستنباط اتجاهات البيانات المبوبة حسب كل فقرة من فقرات الدراسة، وذلك لتدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.
- جداول التوزيع التكراري (Frequencies): وهي تعكس مدى تركيز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة.

3- تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Regression) وذلك من أجل اختبار تأثير كل متغير مستقل في المتغير التابع وهو فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

4- اختبار تحليل التباين الأحادي: (Anova) لاختبار الفروق ذات الدلالة الإحصائية التي تعزى إلى العوامل الديموغرافية للمبحوثين من المديرين الماليين.

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-4 خصائص عينة الدراسة

2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

3-3 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

4-3 نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova)

5-4 اختبار نموذج الدراسة

الفصل الرابع

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

1-4 خصائص عينة الدراسة

يمكن تلخيص هذه النتائج التي تم التوصل إليها على النحو التالي:

الجدول (1-4)

توزيع عينة الدراسة حسب العوامل الديموغرافية

المتغير	الفئات والمسميات	التكرارات	النسبة المئوية %
النوع الاجتماعي	ذكر	185	70.88
	أنثى	76	29.11
العمر	30 سنة فأقل	47	18.00
	31 - 35 سنة	80	30.65
	36 - 40 سنة	60	22.88
	41 - 45 سنة	40	15.32
	أكثر من 45 سنة	34	13.02
	الخبرة بالسنوات	5 سنوات وأقل	52
	6 - 10 سنوات	77	29.50
	11 - 15 سنة	60	22.98
	أكثر من 15 سنة	72	27.57
المؤهل العلمي	دبلوم	16	6.13
	بكالوريوس	206	78.93
	ماجستير	34	13.02
	دكتوراه	5	1.92

14.17	37	500 دينار فما دون	الدخل الشهري
42.90	112	750-501 دينار	
22.98	60	1000- 751 دينار	
19.92	52	1000 دينار فأكثر	
% 100	261	المجموع	

يتبين من خلال الجدول السابق رقم (4-1) ما يلي:

1-1-4 النوع الاجتماعي: يلاحظ من خلال الجدول السابق رقم (4-1) أن النسبة المطلقة للمدققين من الذكور وبنسبة وصلت إلى 70.88% من إجمالي حجم عينة الدراسة المبحوثة في حين بلغت نسبة الإناث 29.11% فقط من إجمالي حجم العينة، وهو ما يفسر على أن الرجال يقبلون على العمل في مجال التدقيق لأسباب مختلفة أكثر من الإناث نظراً لأمر تتعلق بطبيعة مهنة التدقيق.

2-1-4 العمر: يلاحظ من الجدول أعلاه أن الفئة العمرية بين 31 سنة و35 سنة تشكل ما نسبته 30.65% من حجم العينة وهذه الفئة تمثل فئة الشباب وهي المطلوبة لمكاتب التدقيق، مما يتعين عليهم بأن يمتلكوا قدراً من النضوج الذي يساعدهم على القيام بواجباتهم، ثم تليها الفئة التكرارية والتي تمثل الأعمار ما بين 36 سنة و40 سنة حيث بلغت نسبتها 22.88% من إجمالي حجم العينة، وفئة أقل من 30 سنة بنسبة 18% أما فئة 41 سنة و45 فقد شكلت نسبة 15.32%، وأخيراً الفئة أعلى من 45 سنة وشكلت ما نسبته 13.02% من إجمالي حجم العينة.

3-1-4 الخبرة بالسنوات: يتبين من الجدول (4-1) أن (77) مستجيباً من عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم في التدقيق من 6-10 سنوات حيث شكلت نسبتهم (29.5) في المائة من إجمالي حجم العينة المبحوثة، وهذا مؤشر على أن عينة الدراسة تمتلك خبرات جيدة في مجال التدقيق تنعكس أثارها على مستوى أداء المدققين، بينما بلغ عدد من يملكون خبرة أكثر من 15 سنة 72 مستجيباً ويشكلون نسبة (27.57) في المائة من إجمالي حجم العينة، في حين بلغ عدد من يمتلكون خبرة 11-15 سنة (60) مستجيباً وبنسبة (22.98) في المائة بينما بلغ أعداد الفئة أقل من 5 سنوات (52) مستجيباً ونسبة (19.92) في المائة من إجمالي حجم العينة المبحوثة.

4-1-4 المؤهل العلمي: تظهر بيانات الجدول رقم (1-4) أن توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي أن (78.93%) من أفراد عينة الدراسة هم من الحاصلين على درجة البكالوريوس من إجمالي حجم العينة، وهذا يدل على أن العاملين في مجال التدقيق لديهم التأهيل العلمي المناسب للقيام بأعمال التدقيق، في حين بلغت نسبة الحاصلين على درجة الماجستير (13.02%) من أفراد العينة، في حين بلغت نسبة حملة الدبلوم (6.13) من إجمالي حجم العينة، بينما بلغت نسبة حملة الدكتوراه (1.92%) من إجمالي حجم العينة المبحوثة.

5-1-4 الدخل الشهري: يتبين من الجدول رقم (1-4) أن الفئة التكرارية لذوي الدخل الذين تتراوح دخولهم ما بين (501-750 ديناراً) هي النسبة الأعلى في عينة هذه الدراسة، إذ بلغ المجموع ما يقرب (112) مستجيباً، ونسبة بلغت (42.9) في المائة من إجمالي حجم العينة، وهذه النسبة تعبر عن واقع معيشة مدققي الحسابات حيث إن مستويات دخولهم متوسطة مقارنة مع الرواتب في المهن الأخرى، بينما بلغت نسبة ذوي الدخل للفئة ما بين (751-1000 دينار) حيث بلغت النسبة (22.98) في المائة من إجمالي حجم العينة، ثم ذوي الدخل للفئة (أكثر من 1000 دينار) وبلغت النسبة (19.92) في المائة من إجمالي حجم العينة، وأخيراً ذوي الدخل للفئة (أقل من 500 دينار) وبلغت النسبة (14.17) في المائة من إجمالي حجم العينة.

2-4 نتائج الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

قام الباحث باختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها من خلال استخدام مجموعة من الاختبارات الملائمة للفرضيات وتالياً النتائج التي تم التوصل إليها:

1-2-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأسئلة متغير إستقلال مدققي الحسابات تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (2-4) درجة تأثير إستقلال مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الإستبانة والتي تقيس درجة تأثير هذا المتغير.

يتضح أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتأثير إستقلال مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، للفقرات (1-8)، حيث إن استجابات المدققين عن هذه الفقرات قد سجلت متوسطا حسابيا عاما بلغ (3.6364). ومقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بمتوسط أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة وهو (3) يتبين أن النتيجة تشير إلى الدرجة المتوسطة في الأهمية فيما بلغ الانحراف المعياري (8911).

الجدول (4- 2)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإستقلال مدققي الحسابات

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية
1	قدرة مدقق الحسابات على العمل بنزاهة وموضوعية	3.6092	.8786	7
2	حرص مدقق الحسابات على توفير الاهتمام الشخصي- للعميل من خلال التعرف على حاجات العملاء ومطالبهم بشكل مستمر	3.7395	.8335	2
3	قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية للعميل	3.6705	.8273	3
4	التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته	3.6552	.9178	5
5	حصول مدقق الحسابات على الدعم الكافي من إدارة المكتب للقيام بأعمالهم على الوجه الأكمل	3.6705	.9059	3

6	.9205	3.6169	تفهم المدقق لمشكلات العملاء ومدى الاهتمام بحلها	6
1	.8387	3.7854	تغليب مدقق الحسابات لمصلحة الشركة على مصالحه الفردية	7
8	.9428	3.5096	عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها	8
رفض	.8911	3.6364	المتوسط العام	

لقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة من (1-8) بالاعتماد على المتوسط الحسابي للإجابات البالغ عددها 261 إجابة، حيث تم استخراج المتوسط الحسابي فكان (3.6364) وهذا المتوسط أعلى من متوسط أداة القياس لهذه الدراسة ويقع بين درجة الحياد (+3) ودرجة الموافقة (+4) فيما بلغ الانحراف المعياري (0.8911)، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقول انه " يوجد أثر لإستقلال مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

تتراوح إجابات عينة الدراسة ما بين (3.7854) في الفقرة رقم (7) الأعلى في المتوسط وبين (3.5096) في الفقرة رقم (8) الأدنى، وتنص الفقرة رقم (7) التي حصلت على أعلى نسبة من الإجابات على أن " تغليب مدقق الحسابات لمصلحة الشركة على مصالحه الفردية " في حين أن الفقرة رقم (8) والتي حصلت على أقل نسبة من الإجابات تنص على أن " عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها". ويرى الباحث أن استقلال مدققي الحسابات يتطلب قيامه بالحرص على توفير الاهتمام الشخصي- للعميل، وان قدرته على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية للعميل تؤثر على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية وتعمل على تقليلها.

2-2-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأسئلة متغير إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (3-4) درجة تأثير إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الإستبانة والتي تقيس تأثير هذا المتغير.

يتضح أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتأثير إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، للفقرات (9-16)، حيث إن استجابات المدققين عن هذه الفقرات قد سجلت متوسطا حسابيا عاما بلغ (3.6551). وبمقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بمتوسط أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة وهو (3) يتبين أن النتيجة تشير إلى الدرجة المتوسطة في الأهمية فيما بلغ الانحراف المعياري (0.8265).

الجدول (4 - 3)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية
9	قدرة المدقق على ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في الإفصاح والإبلاغ في القوائم المالية	3.4751	.8924	7

8	.9232	3.1609	قدرة مدقق الحسابات على معالجة عمليات التدقيق المبينة على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل	10
3	.8642	3.8238	قدرة مدقق الحسابات على التأقلم أثناء ممارسة أعمال التدقيق مع التغيرات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية	11
4	.8853	3.8008	انسجام عمل مدقق الحسابات في مجال التدقيق على إعداد التقارير المالية مع المعايير المحاسبية الدولية	12
2	.8573	3.8927	مواكبة عمل مدقق الحسابات في مجال التدقيق للتطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية	13
1	.8122	3.9004	اتفاق عمل مدقق الحسابات مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها	14
5	8610.	3.5326	قدرة المدقق على مطابقة المعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية في النظام المحاسبي مع المقررة لدى المعايير الدولية	15
6	.8824	3.4803	قدرة مدقق الحسابات على تحديث ممارسات التدقيق فور ورود أي تعديلات في المعالجات وفقاً للمعايير الدولية	16
رفض	8265.	3.6551	المتوسط العام	

لقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة من (9- 16) بالاعتماد على المتوسط الحسابي للإجابات البالغ عددها 261 إجابة، حيث تم استخراج المتوسط الحسابي فكان (3.6551) وهذا المتوسط أعلى من متوسط أداة القياس لهذه الدراسة ويقع بين درجة الحياد (+ 3) ودرجة الموافقة (+ 4)، فيما بلغ الانحراف المعياري (0.8256)، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقول انه " يوجد أثر لإلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

تتراوح إجابات عينة الدراسة ما بين (3.9004) في الفقرة رقم (14) الأعلى في المتوسط وبين (3.1609) في الفقرة رقم (10) الأدنى، وتنص الفقرة رقم (14) التي حصلت على أعلى نسبة من الإجابات على أن " اتفاق عمل مدقق الحسابات مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها " في حين أن الفقرة رقم (10) والتي حصلت على أقل نسبة من الإجابات تنص على أن " قدرة مدقق الحسابات على معالجة عمليات التدقيق المبينة على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل ".

ويرى الباحث أن إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق تؤثر على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، وهذا مطلب ضروري لمواكبة عمل مدقق الحسابات في مجال التدقيق للتطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية وينعكس على قدرته على مطابقة المعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية في النظام المحاسبي مع المقررة لدى المعايير الدولية. 3-2-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأسئلة متغير إلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-4) درجة تأثير إلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الإستبانة والتي تقيس تأثير هذا المتغير.

يتضح أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتأثير إلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، للفقرات (17-25)، حيث إن استجابات المدققين عن هذه الفقرات قد سجلت متوسطا حسابيا عاما بلغ (3.7660). وبمقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بمتوسط أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة وهو (3) يتبين أن النتيجة تشير إلى الدرجة العالية في الأهمية فيما بلغ الانحراف المعياري (0.8335)

الجدول (4-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية
17	الأمانة والنزاهة التي يتميز بها مدقق الحسابات وانحيازه لمصلحته الشخصية	3.9843	.78929	1
18	قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله	3.8286	.85077	3
19	قدرة المدقق على نيل ثقة العميل وحفظ أسراره	3.6714	.91242	6
20	موضوعية مدقق الحسابات واستقلاليتته وقدرته على مراعاة توازن المصالح	3.7286	.77873	5
21	كفاءة مدقق الحسابات المهنية وقدرته على تحسين العمل وإتقانه	3.6571	.88278	8

9	.92145	3.6143	قيمة وكفاءة عمل مدقق الحسابات والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.	22
4	.70549	3.7714	قدرة المدقق على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعية في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي	23
2	.82770	3.8429	سلوك مدقق الحسابات في تحديد أتعبه لأساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة	24
7	.88278	3.6608	مراعاة المدقق لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة المهنة	25
رفض	0.8335	3.7660	المتوسط العام	

لقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة من (17- 25) بالاعتماد على المتوسط الحسابي للإجابات البالغ عددها 261 إجابة، حيث تم استخراج المتوسط الحسابي فكان (3.7660) وهذا المتوسط أعلى من متوسط أداة القياس لهذه الدراسة ويقع بين درجة الحياد (+ 3) ودرجة الموافقة (+ 4) وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقول انه " يوجد أثر للإلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

تتراوح إجابات عينة الدراسة ما بين (3.9843) في الفقرة رقم (17) الأعلى في المتوسط وبين (3.6143) في الفقرة رقم (22) الأدنى، وتنص الفقرة رقم (17) التي حصلت على أعلى نسبة من الإجابات على أن " الأمانة والنزاهة التي يتميز بها مدقق الحسابات وانحيازه إلى مصلحته الشخصية " في حين أن الفقرة رقم (22) والتي حصلت على اقل نسبة من الإجابات تنص على أن " قيمة وكفاءة عمل مدقق الحسابات والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور ".

ويرى الباحث أن سلوك مدقق الحسابات في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة، كما أن قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله والتزامه بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة تنعكس على مصداقية المعلومات المحاسبية.

4-2-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأسئلة متغير إلتزام مدقق الحسابات بمعايير رقابة الجودة

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-5) درجة تأثير إلتزام مدقق الحسابات بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الإستبانة والتي تقيس تأثير هذا المتغير.

يتضح أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتأثير إلتزام مدقق الحسابات بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، للفقرات (26-36)، حيث إن استجابات المدققين عن هذه الفقرات قد سجلت متوسطا حسابيا عاما بلغ (3.7078). ومقارنة هذا المتوسط الذي تم الحصول عليه بمتوسط أداة القياس المستخدمة في هذه الدراسة وهو (3) يتبين أن النتيجة تشير إلى الدرجة المتوسطة في الأهمية فيما بلغ الانحراف المعياري (0.8904).

الجدول (5-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإلتزام مدقق الحسابات بمعايير رقابة الجودة

رقم العبارة	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية
26	التزام مدقق الحسابات بالمعايير المهنية التي يضعها مكتب التدقيق	3.6601	.7909	7
27	قوة واستقلال لجنة التدقيق في الشركة.	3.5802	.7567	8
28	التزام مدقق الحسابات بالشروط القانونية أو التعاقدية	3.8767	.9634	1
29	مدى تقديم مدقق الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل التدقيق.	3.8073	.9335	2
30	الآراء التي يبديها مدقق الحسابات في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاة المكتب لمعايير التدقيق المتعارف عليها	3.7669	.9552	3
31	مدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية	3.7523	.9267	4
32	مدى التزام مدقق الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية	3.7354	.9581	5
33	درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.	3.5655	.9856	11
34	درجة الاستقلال لمدقق الحسابات الداخلي.	3.6766	.7789	6
35	قوة إدارة التدقيق الداخلية داخل الشركة.	3.5697	.8720	10

36	التغير الإلزامي لمُدقق الحسابات بصفة دورية.	3.5714	.8703	9
	المتوسط العام	3.7078	0.8904	رفض

لقد تم اختبار هذه الفرضية من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة من (26- 36) بالاعتماد على المتوسط الحسابي للإجابات البالغ عددها 261 إجابة، حيث تم استخراج المتوسط الحسابي فكان (3.7078) وهذا المتوسط أعلى من متوسط أداة القياس لهذه الدراسة ويقع بين درجة الحياد (+ 3) ودرجة الموافقة (+ 4)، فيما بلغ الانحراف المعياري (0.8904)، وهذا يعني رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تقول انه " يوجد أثر لالتزام مدقق الحسابات بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

تتراوح إجابات عينة الدراسة ما بين (3.8767) في الفقرة رقم (28) الأعلى في المتوسط وبين (3.5697) في الفقرة رقم (35) الأدنى، وتنص الفقرة رقم (28) التي حصلت على أعلى نسبة من الإجابات على أن " التزام مدقق الحسابات بالشروط القانونية أو التعاقدية " في حين أن الفقرة رقم (35) والتي حصلت على أقل نسبة من الإجابات تنص على أن " قوة إدارة التدقيق الداخلية داخل الشركة ".

ويرى الباحث أن مدى تقديم مدقق الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل التدقيق، والآراء التي يبديها في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاة المكتب لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وهذا انعكاس لأثر الالتزام بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية.

5-2-4 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأسئلة المتغير التابع: فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية

تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-6) المتوسطات الحسابية لفجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال إجابات عينة الدراسة عن الأسئلة المخصصة في الإستبانة والتي تقيس المتغير التابع.

يتضح أن المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، للفقرات (37-48)، حيث إن استجابات المدققين عن هذه الفقرات قد سجلت متوسطا حسابيا عاما بلغ (3.6099). فيما بلغ الانحراف المعياري (0.7456).

الجدول (4-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمتغير التابع:

فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية
37	القصور في المعلومات الواردة في القوائم المالية عن تلبية احتياجات مستخدميها	3.5689	.71	7
38	القصور في توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب	3.2601	.78	11

10	.80	3.4466	القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز	39
9	.72	3.4745	عدم القدرة على التثبيت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها	40
5	.77	3.6469	القصور في التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها	41
6	.71	3.5836	عدم توفر التغذية المرتدة والتي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار	42
1	.78	3.8434	عدم تمتع المعلومات المقدمة بخاصية المصدقية	43
8	.74	3.5078	عدم القدرة على التنبؤ المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواجهتها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها	44
3	.72	3.8012	عدم تمتع المعلومات المقدمة بخاصية التوقيت المناسب	45
4	.77	3.7856	عدم تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة	46
2	.76	3.8177	التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها مدقق الحسابات	47
12	0.7887	3.2592	القصور في إتاحة آفاق الرقابة على العمليات وتوفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات	48
رفض	0.7456	3.6099	المتوسط العام	

لقد تم استخراج المتوسط الحسابي للأسئلة من (37- 48) للإجابات البالغ عددها 261 إجابة، حيث كان (3.6099) وهذا المتوسط أعلى من متوسط أداة القياس لهذه الدراسة ويقع بين درجة الحياد (+ 3) ودرجة الموافقة (+ 4).

تتراوح إجابات عينة الدراسة ما بين (3.8434) في الفقرة رقم (43) (الأعلى في المتوسط وبين (3.2592) في الفقرة رقم (48) (الأدنى، وتنص الفقرة رقم (43) التي حصلت على أعلى نسبة من الإجابات على أن "عدم تمتع المعلومات المقدمة بخاصية المصدقية" في حين أن الفقرة رقم (48) والتي حصلت على أقل نسبة من الإجابات تنص على أن "القصور في إتاحة آفاق الرقابة على العمليات وتوفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات"، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط أداة القياس المستخدم وهو (3) وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية عن جميع العبارات.

ويرى الباحث أن فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تكون من خلال التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها مدقق الحسابات، وعدم تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة.

3-4 نتائج اختبار فرضيات الدراسة

استخدم الباحث عدداً من أساليب الإحصاء الإستدلالي لتحليل النتائج واختبار الفرضيات التي استندت عليها الدراسة الحالية، وتبين الجداول التالية النتائج التي تم التوصل إليها في اختبار الفرضيات:

1-3-4 اختبار الفرضية الرئيسة الأولى:

الفرضية الرئيسة الأولى:

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($0.05 \geq \alpha$) لآليات الحوكمة لمُدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

ولاختبار هذه الفرضية قام الباحث باستخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لقياس أثر آليات الحوكمة لمُدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، حيث تبين النتائج التي يتضمنها الجدول رقم (4-7) هذه النتائج.

الجدول (4-7)

نتائج اختبار الانحدار المتعدد لتأثير (Multiple Regression) آليات الحوكمة لمدقق الحسابات

على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية

المتغير المستقل	Sig.	R ²	Beta	المحسوب Fة	F الجدولية	القرار الإحصائي
آليات الحوكمة	.000	.462	2.560	4.62	3.84	رفض الفرضية العدمية

يتضح من البيانات الواردة في الجدول السابق (4-7) أن قيمة الدلالة (Sig.) هي صفرًا وإنها أقل من 5%، كما تشير النتائج إلى أن التباين في آليات الحوكمة لمدقق الحسابات يفسر ما نسبته (462). من التباين في فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدقق الحسابات، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية، لذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لآليات الحوكمة لمدقق الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات"، كما تُظهر النتائج أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين آليات الحوكمة لمدقق الحسابات (إستقلال مدققي الحسابات، إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق، إلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، إلتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة) وبين فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

2-3-4 اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

وتنص هذه الفرضية على أنه "

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ لإستقلال مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) والجدول التالي رقم (8-4) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (8 -4)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لأثر إستقلال مدققي الحسابات

R ²	R	Sig.	t	Standardized	Unstandardized		المتغير
				Coefficients	Coefficients		
				Beta	Std. Error	B	
.186	.431	.000	3.993		.500	1.998	Constant
		.000	3.939	.431	.123	.485	Ind.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (4- 8) أن قيمة الدلالة تبلغ 0.000. وهي اقل من 5%. فإنه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لإستقلال مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات". علما بأن معامل (BETA) قد بلغ 0.431. إشارة إلى أن اتجاه العلاقة موجبة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

كما تشير النتائج إلى أن التباين (R²) في استقلال مدققي الحسابات يفسر ما نسبته (0.186). من التباين في فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية. 3-3-4 اختبار الفرضية الفرعية الثانية: وتنص هذه الفرضية على انه "

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05 ≥ α) لإلتزام مدققي الحسابات بمعايير التدقيق على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي (4- 9) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4- 9)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression)

لأثر إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق

R ²	R	Sig.	t	Standardized	Unstandardized		المتغير
				Coefficients	Coefficients		
				Beta	Std. Error	B	
.159	.398	.000	3.580		.250	3.082	Constant
		.001	3.580	.398	.065	.233	Stan.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (4- 9) أن قيمة الدلالة تبلغ 0.001. وهي اقل من 5%. وبالتالي فإنه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لإلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات". علماً بأن معامل (BETA) قد بلغ 0.398. إشارة إلى أن اتجاه العلاقة موجبة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

كما تشير النتائج إلى أن التباين (R²) في إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق يفسر ما نسبته (0.159). من التباين في فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية.

4-3-4 اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

وتنص هذه الفرضية على أنه "

لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ لإلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات. تم اختبار هذه الفرضية باستخدام تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي (4- 10) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4- 10)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لأثر التزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة

R ²	R	Sig.	t	Standardized	Unstandardized		المتغير
				Coefficients	Std. Error	B	
.110	.332	.000	7.423		.385	2.855	Constant
		.005	2.898	.332	.095	.274	Eth.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (4- 10) أن قيمة الدلالة البالغة 0.005. حيث إنها أقل من 5%. وبالتالي فإنه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لالتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات". علماً بأن معامل (BETA) قد بلغ 0.332. إشارة إلى أن اتجاه العلاقة موجبة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

كما تشير النتائج إلى أن التباين (R²) في المتغيرات المستقلة للدراسة يفسر ما نسبته (0.110). من التباين في فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية.

4-3-5 اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

وتنص هذه الفرضية على أنه " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(0.05 \geq \alpha)$ لالتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام تحليل الانحدار البسيط والجدول التالي (4- 11) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول (4- 11)

نتائج اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لأثر إلتزام مدقي الحسابات

بمعايير رقابة الجودة

R ²	R	Sig.	t	Standardized	Unstandardized		المتغير
				Coefficients	Coefficients		
				Beta	Std. Error	B	
.192	.339	.000	3.957		.512	1.890	Constant
		.000	3.957	.462	.149	.479	Cont.

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (4- 11) أن قيمة الدلالة تبلغ 0.000. وهي اقل من 5%. وبالتالي فإنه يتم رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه " يوجد تأثير لإلتزام مدقي الحسابات بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدقي الحسابات ". علما بأن معامل (BETA) قد بلغ 0.462. إشارة إلى أن اتجاه العلاقة موجبة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

كما تشير النتائج إلى أن التباين (R²) في المتغيرات المستقلة للدراسة يفسر ما نسبته (0.192). من التباين في فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدقي الحسابات، وهذا يعني أن هناك عوامل أخرى تؤثر في مصداقية المعلومات المحاسبية.

4-4 نتائج تحليل التباين الأحادي (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة وفقا للعوامل الديموغرافية

وللتعرف على مدى وجود فروق في تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع وهو (فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية) باختلاف العوامل الديموغرافية للمستجيبين، فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (One way Anova).

وتنص قاعدة القرار على "رفض الفرضية العدمية، وقبول الفرضية البديلة إذا

كانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية ومستوى المعنوية Sig. اقل من 0.05"

(Sekaran, 2000: 317).

اختبار الفرضية الرئيسة الثانية:

تنص هذه الفرضية على انه:

لا توجد فروق في فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات تعزى إلى

العوامل الديموغرافية لهؤلاء المدققين (النوع الاجتماعي، العمر، الخبرة، المؤهل العلمي، الدخل

الشهري).

الجدول (4- 12)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق

في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى النوع الاجتماعي لمدققي الحسابات

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	قيمة F الجدولية	النتيجة
بين المجموعات	30.239	1	30.239	2.736	0.000	3.84	توجد فروق
داخل المجموعات	490.41	259	1.893				
التباين الكلي	52065	260					

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة هي (2.736) وقيمتها الجدولية

(3.84) وبالمقارنة بينهما نجد أن قيمة F المحسوبة اقل من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار

التي تنص على انه " إذا كانت قيمة F المحسوبة اقل من قيمة F الجدولية فانه توجد فروق في آراء

مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى إلى النوع الاجتماعي وهذا ما

يؤكدده مستوى المعنوية 0.000 وهي أقل من 5%.

الجدول (4- 13)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق

في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى عمر مدققي الحسابات

النتيجة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية S ig.	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية df	مجموع المربعات	مصدر التباين
توجد فروق	5.65	0.000	0.790	1.589	4	6.356	بين المجموعات
				2.009	256	514.29	داخل المجموعات
					260	520.65	التباين الكلي

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة هي (0.790) وقيمتها الجدولية

(5.65) وبالمقارنة بينهما نجد أن قيمة F المحسوبة اقل من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار

التي تنص على انه " إذا كانت قيمة F المحسوبة اقل من قيمة F الجدولية فانه لا توجد فروق في

أراء مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى إلى العمر، وهذا ما يؤكد

مستوى المعنوية 0.000 وهي اقل من 5%.

الجدول (4- 14)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق

في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى عدد سنوات الخبرة لمدققي الحسابات

النتيجة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية S ig.	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية df	مجموع المربعات	مصدر التباين
---------	-----------------	----------------------	-----------------	----------------	-----------------	----------------	--------------

توجد فروق	8.54	0.000	0.526	1.060	3	3.179	بين المجموعات
				2.014	257	517.47	داخل المجموعات
					260	520.65	التباين الكلي

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة هي (0.526) وقيمتها الجدولية (8.54) وبالمقارنة بينهما نجد أن قيمة F المحسوبة اقل من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص على انه " إذا كانت قيمة F المحسوبة اقل من قيمة F الجدولية فانه توجد فروق في آراء مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى إلى سنوات الخبرة وهذا ما يؤكد مستوى المعنوية 0.517 وهي اكبر من 5%.

الجدول (4- 15)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق

في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى المؤهل العلمي لمدققي الحسابات

النتيجة	قيمة F الجدولية	مستوى المعنوية S ig	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية df	مجموع المربعات	مصدر التباين
لا توجد فروق	5.65	0.446	0.567	1.164	3	3.494	بين المجموعات
				2.020	257	517.15	داخل المجموعات
					260	520.65	التباين الكلي

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة هي (0.567) وقيمتها الجدولية (5.65) وبالمقارنة بينهما نجد أن قيمة F المحسوبة اقل من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص على انه " إذا كانت قيمة F المحسوبة اقل من قيمة F الجدولية فانه لا توجد فروق في آراء مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى إلى المؤهل العلمي وهذا ما يؤكد مستوى المعنوية 0.446 وهي اكبر من 5%.

الجدول (4- 16)

نتائج تحليل التباين (One way Anova) للفروق

في إجابات عينة الدراسة تعزى إلى الدخل الشهري لمدققي الحسابات

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية df	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية Sig	قيمة F الجدولية	النتيجة
بين المجموعات	12.404	3	4.134				توجد فروق
داخل المجموعات	508.24	257	1.977	2.091	0.474	5.65	
التباين الكلي	520.65	260					

يتبين لنا من خلال الجدول أعلاه أن قيمة F المحسوبة هي (2.091) وقيمتها الجدولية (5.65) وبالمقارنة بينهما نجد أن قيمة F المحسوبة اكبر من القيمة الجدولية ووفقا لقاعدة القرار التي تنص على انه " إذا كانت قيمة F المحسوبة اكبر من قيمة F الجدولية فانه توجد فروق في آراء مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى إلى الدخل الشهري وهذا ما يؤكد مستوى المعنوية 0.474 وهي اكبر من 5% .

4-5 اختبار نموذج الدراسة

إن حساب آليات الحاكمية والنماذج المتعلقة بها مثل مؤشر مصداقية المعلومات المحاسبية تتضمن شبكة من علاقات السبب والأثر Cause and Effect Relationship، والتي يجب حسابها وفقا لذلك، حيث يمكن استخدام طريقة المربعات الصغرى الجزئية لهذه الغاية Partial Least Squares PLS، وهي طريقة النماذج السببية والتي هي ملائمة تحديدا لهذه المتطلبات، حيث إن طريقة المربعات الصغرى الجزئية هو تقدير تدوير Iterative Estimation Procedure، بحيث يكامل سمات الأجزاء الفاعلة في التحليل مع الانحدار المتعدد، حيث يتم استخلاص الجزء الفاعل الأول من كل مجموعة فرعية من المقاييس للمتغيرات المتعددة، ويتم استخدام هذه الأجزاء الفاعلة داخل نظام نماذج انحدارية، ثم يتم تعديل أوزان هذه الأجزاء الفاعلة لتعزيز القوة التنبؤية للنموذج (Johnson et al., 2001).

ولهذه الغاية تم استخدام برنامج AMOS 7، من أجل تحليل المعادلات البنائية للنموذج وذلك لقدرته على تحليل العلاقات السببية التجريبية من جداول القياس للمفاهيم الترابطية والبنائية، وهو الترتيب السببي النظري بين المتغيرات، وهي نتيجة تكامل التحليل العاملي، وتحليل الانحدار وتحليل المسار، ولذا فهذا النموذج يختلف عن أي تحليل آخر، حيث إن له القدرة على فحص العلاقات الكلية بين المفاهيم النظرية والمتغيرات المقاسة (Kim et al., 2004).

لقد تم إجراء تحليل المسار بين متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة والوسيط، وتم اختبار العلاقات المباشرة بين المتغيرات المستقلة (إستقلال مدققي الحسابات، إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق، إلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، إلتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة) من جهة وبين فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات من جهة أخرى. كما تم حساب العلاقات المباشرة بين (إستقلال مدققي الحسابات، إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق، إلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، إلتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة) وبين تحسين مخرجات المعلومات المحاسبية كما في الجدول رقم (4-16).

الجدول رقم (4-17)

نتائج أوزان الانحدار للنموذج باستخدام برنامج AMOS

		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
Cred.	<--- Ind.	.041	.005	6.958	***	
Cred.	← - Eth.	.139	.021	6.274	***	
Cred.	<--- Stan.	.095	.024	3.915	***	
Cred.	← - Cont.	.231	.020	11.015	***	
Output	<--- Ind.	.063	.016	4.625	***	
Output	<--- Eth.	.365	.056	5.732	***	
Output	<--- Stan.	.546	.058	9.149	***	
Output	<--- Cont.	.149	.061	4.127	.002	

اختبار ملاءمة النموذج

إن تقييم ملاءمة النموذج تعرف بأنها العملية التي تقيس الملاءمة لدرجة التماثل بين خصائص العينة وخصائصها النظرية، حيث إن القيم الممثلة وعلى نحو واسع والتي تنصح بالمقياس الأفضل هي على النحو التالي (Kim et al.,2004):

Goodness of Fit Index (GFI> 0.9)

Adjusted GFI (AGFI > 0.9)

Normed Fit Index (NFI> 0.8)

Comparative Fit Index (CFI> 0.8)

Root Mean Square Residual (RMR< 0.05)

حيث كانت نتائج اختبار الملاءمة على النحو التالي:

GFI=1.00

AGFI=1.00

NFI=1.00

CFI=1.00

RMR=0.000

وهذه النتائج تظهر ملاءمة نموذج الدراسة.

الفصل الخامس النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

3-5 النموذج المقترح

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

في ضوء التحليل الذي تم في الفصل الرابع لإجابات عينة الدراسة من مدققي الحسابات، فإن هذا الفصل يتناول عرضاً لمجمل النتائج التي توصل إليها الباحث، كإجابة عن الأسئلة التي تم طرحها في الفصل الأول من هذه الدراسة والتي مثلت مشكلتها والفرضيات التي بنيت عليها، وعلى ضوء هذه النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسة الحالية قدم الباحث عدداً من التوصيات، ويمكن تلخيص أهم نتائج الدراسة وفق ما تم التوصل إليه من خلال إجابات عينة الدراسة بما يلي:

1-5 النتائج

أشارت نتائج الدراسة بشكل عام إلى وجود أثر لآليات الحوكمة ومدقق الحسابات (إستقلال مدققي الحسابات، إتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق، إتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، إتزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة) في فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، ويمكن تلخيص نتائج التحليل واختبار الفرضيات على النحو الآتي:

1-1-5 تأثير إستقلال مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لإستقلال مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، حيث بينت النتائج أهمية الأمانة والنزاهة التي يتميز بها مدقق الحسابات وانحيازه إلى مصلحته الشخصية، وحرصه على توفير الاهتمام الشخصي للعميل من خلال التعرف على حاجات العملاء ومطالبهم بشكل مستمر، إضافة إلى ضرورة حصول مدقق الحسابات على الدعم الكافي من إدارة المكتب للقيام بأعمالهم على الوجه الأكمل، كون ذلك يعزز من قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية للعميل.

كما أظهرت النتائج أهمية التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته، وكذلك العمل بنزاهة وموضوعية وضرورة تفهمه لمشكلات العملاء ومدى الاهتمام بحلها، فضلا عن عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها. وتتشابه هذه النتيجة مع نتيجة دراسة فاتح، وعيشي، (2008)، والتي أشارت إلى أن من إيجابيات الفضائح المالية أنها بينت عدم وجود قواعد موضوعية ومستقلة في المجال المحاسبي، وأن الأنظمة المحاسبية المعمول بها ما هي إلا صورة من الاتفاقيات التي تستلزم إصلاحا حقيقيا يمكن من تجنب هذه الانحرافات، خاصة الممارسات التي تهدف إلى عرض حسابات وهمية تتم بطرق خاصة تتبعها المؤسسة المعنية.، وحتى نضمن نزاهة المعلومة وصدقها وصحة الحسابات المعروضة ونضمن أيضا فعالية الأنظمة المحاسبية المستعملة، يجمع المتخصصون على ضرورة توافر أنظمة حوكمة للشركات تكون جيدة وتمنع تواطؤ المراجعين مع من لهم علاقات ومصالح في المؤسسة كأعضاء مجالس الإدارة والمستثمرين. كما تتقارب هذه النتيجة مع نتيجة دراسة جربوع، (2005) والتي بينت أن الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي وحياده واستقلاله في مزاولة المهنة أمر ضروري لنجاح عملية المراجعة إذ لا يمكن فصل الكفاءة المهنية عن الاستقلال.

2-1-5 تأثير إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لإلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، حيث بينت النتائج أهمية اتفاق عمل مدقق الحسابات مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها، وضرورة مواكبة عمله في مجال التدقيق للتطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية، والتأقلم أثناء ممارسة أعمال التدقيق مع التغيرات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية، وكذلك انسجام عمل مدقق الحسابات في مجال التدقيق على إعداد التقارير المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.

كما أظهرت النتائج أهمية توافر قدرات لدى مدقق الحسابات على مطابقة المعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية في النظام المحاسبي

مع تلك المقررة لدى المعايير الدولية، وضرورة ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح والإبلاغ في القوائم المالية، فضلا عن قدرته على تحديث ممارسات التدقيق فور ورود أية تعديلات في المعالجات وفقا للمعايير الدولية، ومعالجة عمليات التدقيق المبينة على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل.

وتتشابه هذه النتيجة مع نتيجة دراسة أبو الخير، (2009)، والتي توصلت إلى أن استخدام الشركة لمعايير محاسبة إضافة إلى جانب المعايير السعودية يحسن جودة التقرير المالي مقارنة باكتفاء الشركات بالمعايير السعودية في إعداد التقرير المالي لها. كذلك تتقارب هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (2008) Holger Daske and others والتي توصلت إلى أن منافع رأس المال تحدث فقط في البلدان التي تتمتع بإعطاء الحوافز بشفافية للشركات وتطبيق قانوني قوي مع التركيز على الأهمية المركزية للشركات لتحسين جودة التقارير المالية، ومع المقارنة بين إلزامية وطوعية تطبيق المعايير الدولية وجد أن تأثير رأس المال العامل أكثر وضوحا على أعمال الشركات التي قامت بتطبيق المعايير بشكل طوعي، مما دعا الشركات إلى الالتزام بعملية تطبيق المعايير الدولية بعد بيان أثرها بالتأثير على رأس المال.

3-1-5 تأثير إلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لإلتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، حيث بينت النتائج أهمية الأمانة والنزاهة التي يجب أن يتميز بها مدقق الحسابات وانحيازه إلى مصلحته الشخصية، وسلوكه في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة، وقدرته على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله، وإتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

كما أظهرت النتائج أهمية موضوعية مدقق الحسابات واستقلالته وقدرته على مراعاة توازن المصالح وقدرته في نيل ثقة العميل وحفظ أسرارها، والنتيجة عن كفاءة مدقق الحسابات المهنية وقدرته على تحسين العمل وإتقانه ومراعاته لكرامة المهنة وعدم القيام

بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق. وتتشابه هذه النتيجة مع نتيجة الدراسة التي قام بها الخطيب، والقشي، (2008) وبينت أن المشكلة الرئيسة في انهيار شركة التدقيق Arthur Andersen وشركة Enron تتعلق في تدي أخلاقيات المهنيين، وإن المشكلة أيضا لا تكمن في القوانين التي تحكم الحاكمة المؤسسية بشكل عام، ولكنها تكمن في أخلاقيات الأشخاص مطبقي تلك القوانين. كما تتشابه مع نتيجة دراسة حمودي، (2003) والتي توصلت الدراسة إلى وجود علاقات ارتباط معنوية بين أخلاقيات حاكمة الشركات وإدارة الأرباح، حيث وجدت علاقات ارتباط معنوية بين مبادئ حاكمة الشركات وإدارة الأرباح، كذلك وجدت علاقات ارتباط معنوية بين آليات حاكمة الشركات وإدارة الأرباح.

4-1-5 تأثير إلتزام مدقي الحسابات بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدقي الحسابات.

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لإلتزام مدقي الحسابات بمعايير رقابة الجودة على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدقي الحسابات، حيث بينت النتائج أهمية الإلتزام مدقي الحسابات بالشروط القانونية أو التعاقدية، مع تقديم خدمات مهنية استشارية للشركة محل التدقيق، وكذلك أهمية الآراء التي يبديها مدقق الحسابات في عمليات التدقيق التي يقوم بها وبشكل تعكس مراعاة المكتب لمعايير التدقيق المتعارف عليها، والناجمة من الإلتزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية والتدقيق الدولية والمحلية.

كما أظهرت النتائج أهمية استقلال مدقق الحسابات الداخلي ومدى الإلتزامه بالمعايير المهنية التي يضعها مكتب التدقيق ودرجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة وقوة واستقلال لجنة التدقيق في الشركة وقوة إدارة التدقيق الداخلية داخل الشركة، وتتشابه هذه النتيجة مع نتيجة دراسة الخطيب، والقشي، (2008) والتي توصلت إلى أن هناك تقصيراً ملحوظاً من قبل السوق المالي كجهاز للرقابة على الشركات المدرجة.

4-1-5 نتائج تحليل التباين الأحادي (One way Anova) للفروق في إجابات عينة الدراسة وفقاً

للعوامل الديموغرافية

أشارت النتائج الدراسة إلى ما يلي:

1- توجد فروق في آراء مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى

إلى النوع الاجتماعي.

2- توجد فروق في آراء مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى

إلى العمر.

3- توجد فروق في آراء مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى

إلى سنوات الخبرة.

4- لا توجد فروق في آراء مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية

تعزى إلى المؤهل العلمي.

5- توجد فروق في آراء مدققي الحسابات على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية تعزى

إلى الدخل الشهري.

2-5 التوصيات

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، يقدم الباحث مجموعة

من التوصيات سعياً لإدراك مكاتب التدقيق أثر الدور الحوكمي لمدقق الحسابات على فجوة

مصداقية المعلومات المحاسبية، وهذه التوصيات هي:

أولاً: إيلاء إستقلال مدققي الحسابات الأهمية التي يستحقها كونها تؤثر على فجوة مصداقية

المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال إتباع الآليات التالية:

أ- قيام إدارة مكاتب التدقيق بالتأكد من مدى التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره

وحياديته، من خلال القيام بدراسة نتائج أعماله مع عملاء آخرين.

ب- قيام إدارة مكاتب التدقيق بالتحقق من مدى قيام مدقق الحسابات بالعمل بنزاهة وموضوعية مع تفهمه لمشكلات العملاء.

ج- قيام إدارة مكاتب التدقيق بتسيخ مبدأ الالتزام تجاه جميع المساهمين وان تتأكد من رسم الأهداف الإستراتيجية والرقابة على الإدارة التنفيذية.

د- ضرورة التأكد من عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتيها.

هـ- العمل على تحسين أطر تنظيم الشركات، وبناء شبكات التحكم المؤسسي غير الرسمية ضمن المجتمعات والقطاع الاقتصادي والتنظيمي.

ثانياً: التأكيد على إلتزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق من خلال دراسة وتحليل هذه المعايير بهدف التأكد من قدرتها على الاستجابة للمعايير الدولية، وذلك لتأثيرها الواضح على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال إتباع الآليات التالية:

أ- التأكد من توافر قدرات لدى مدقق الحسابات على مطابقة المعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية في النظام المحاسبي.

ب- التحقق من مطابقة معايير التدقيق مع تلك المقررة لدى المعايير الدولية.

ج- التأكد من قدرة مدقق الحسابات على معالجة عمليات التدقيق المبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل.

د- قيام إدارة مكاتب التدقيق بالتأكد من ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح والإبلاغ في القوائم المالية.

هـ- التأكد من قدرة مدقق الحسابات على تحديث ممارسات التدقيق فور ورود أية تعديلات في المعالجات وفقاً للمعايير الدولية

و- تعزيز التشريعات القانونية والتنظيمية وبشكل دائم، من خلال إعداد تقارير عن معايير وأخلاقيات الحوكمة المؤسسية على غرار تقارير البنك الدولي وملاحظاته عنها.

- ز- ضرورة العمل على دعم كافة الجوانب المتعلقة بالحاكمة المؤسسية داخل الشركات.
- ثالثا: ضرورة مراعاة مدى تقييد والتزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، مع ضرورة دراسة جميع هذه القواعد كونها تؤثر على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال إتباع الآليات التالية:
- أ- اهتمام إدارة مكاتب التدقيق بموضوعية مدقق الحسابات واستقلاليتها وقدرته على مراعاة توازن المصالح.
- ب- التحقق من قدرة مدقق الحسابات في نيل ثقة العميل وحفظ أسرارها.
- ج- العمل على تطوير كفاءة مدقق الحسابات المهنية وتحسين قدرته على العمل وإتقانه ومراعاته لكرامة المهنة.
- د- التحقق من عدم قيام مدقق الحسابات بأي عمل يسيء إلى سمعة مهنة التدقيق.
- هـ- التحقق من قدرة مدقق الحسابات على تحديد أتعابه وعدم إتباع أساليب تؤثر على استقلاله.
- و- التحقق من قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أدائه لعمله.
- ز- التحقق من قدرة مدقق الحسابات على إتباع المبادئ المحاسبية الموسوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.
- ح- العمل على تطوير مناهج (أخلاقيات) الحوكمة المؤسسية وميكانيكيات الحوكمة المؤسسية، وتحفيز المساهمين على المشاركة.
- رابعا: ضرورة قيام المنظمات المهنية للمحاسبة والتدقيق بالتأكد من مدى التزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة لتأثيرها على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات، وذلك من خلال القيام بما يلي:
- أ- التحقق من استقلال مدقق الحسابات الداخلي ومدى التزامه بالمعايير المهنية التي يضعها مكتب التدقيق.

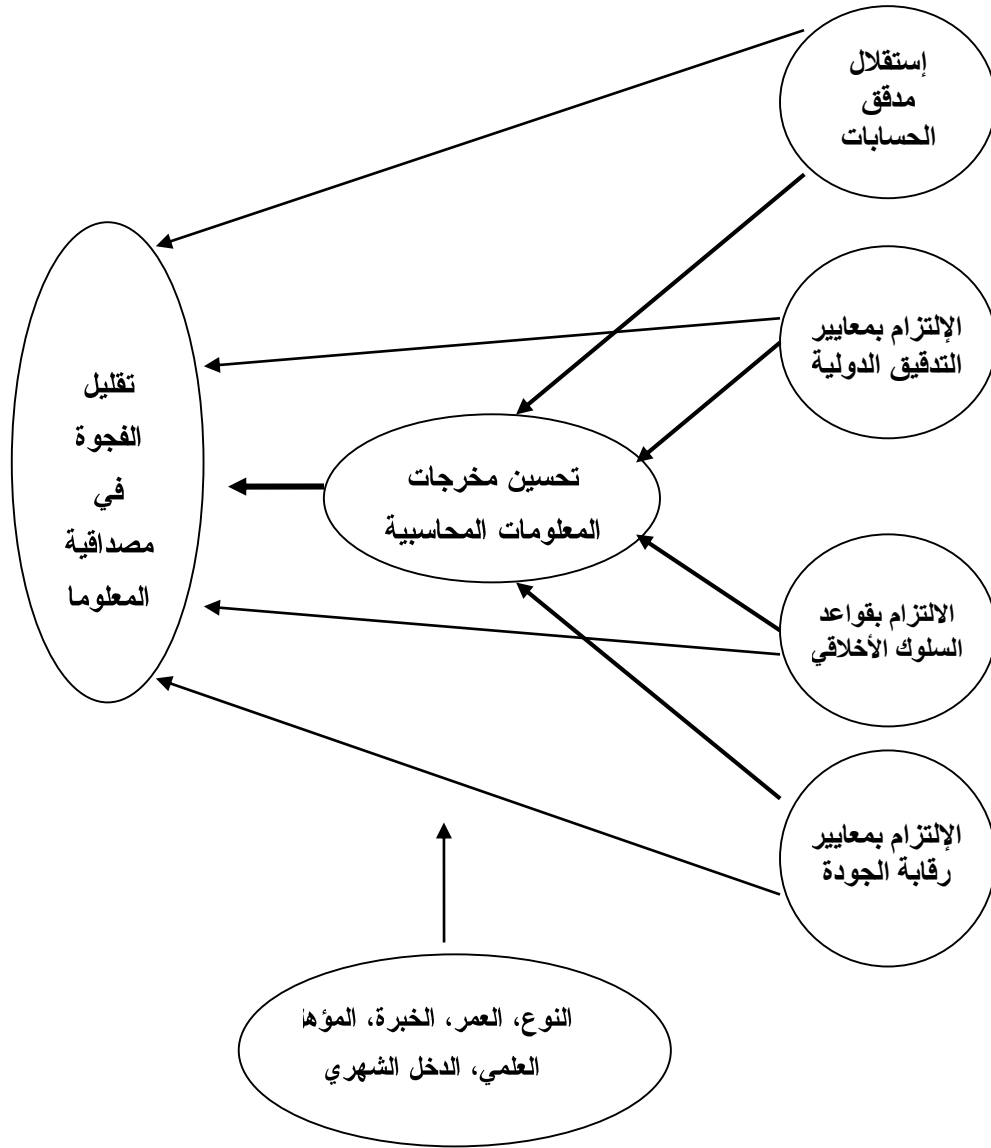
- ب- التأكد من درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة وقوة واستقلال لجنة التدقيق في الشركة وقوة إدارة التدقيق الداخلية داخل الشركة.
- ج- التحقق من قدرة مدقق الحسابات على الالتزام بالشروط القانونية أو التعاقدية، مع تقديم خدمات مهنية استشارية إلى الشركة محل التدقيق.
- د- الاهتمام بالآراء التي يبديها مدقق الحسابات في عمليات التدقيق التي يقوم بها وبشكل تعكس مراعاة المكتب لمعايير التدقيق المتعارف عليها.
- هـ- التأكد من درجة التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية والتدقيق الدولية والمحلية.
- و- أن تبادر جهات الرقابة والإشراف على الشركات بإصدار دليل يوضح المبادئ الأساسية لنظام الحوكمة المؤسسية وإرشادات بتطبيقه في الواقع العملي.
- ز- العمل على تشجيع الشركات على الالتزام بالمبادئ الأساسية لنظام الحوكمة.
- ح- العمل على تشجيع الشركات على تشكيل لجان للحوكمة المؤسسية من أعضاء مستقلين.
- خامساً: تفعيل مختلف العناصر المكونة للحاكمية المؤسسية، والمتمثلة في مجلس الإدارة ولجنة التدقيق، ومنحهم الاستقلالية التي تساعد على القيام بالمهام المنوطة بهم، وذلك لتفادي الآثار التي قد تتعرض لها الشركات من جراء ضعف الجوانب التطبيقية لمبادئ الحاكمية المؤسسية بداخلها.
- سادساً: وضع وتعزيز أخلاقيات المنظمات، وضرورة أن تقوم المنظمات بتحديد السياسات الأخلاقية وتوزيعها عبر المنظمة، وتدريب الأفراد على تعزيز قدرتهم لمواجهة المشاكل الأخلاقية الصعبة.
- سابعاً: ضرورة فهم ودراسة وتحليل العناصر المكونة للحاكمية المؤسسية من جانب مدققي الحسابات، باعتبار ذلك أحد أهم المرتكزات الهامة لضمان نجاح عملية التدقيق، خاصة في ظل تنوع وتشعب وتعقد المخاطر المتعلقة بعملهم.

3-5 النموذج المقترح

لقد تم تقديم العديد من آليات الحوكمة في العقود الأخيرة الماضية، والتي يمكن النظر إليها كمقاييس للتعرف على مصداقية المعلومات المحاسبية، حيث أصبح ينظر إلى هذه المؤشرات على أنها ضرورية أيضاً لتحسين مخرجات المعلومات المحاسبية.

وبسبب هذا المطلب الهام، فإن هذه الدراسة تعتبر الأولى التي ستقوم بتنفيذ ذلك، حيث يؤمن الباحث بأن آليات الحوكمة ستظهر أهمية مصداقية المعلومات المحاسبية ويشجع دراسات أخرى في الأردن، ومن ناحية أخرى ومع الأخذ بعين الاعتبار قدرة هذه المؤشرات على قياس مخرجات المعلومات المحاسبية، يمكن أن تلعب هذه المؤشرات دوراً في عملية قيام بعض الشركات بتبني المؤشرات التي تمكنها من تحسين أدائها المالي.

إن معظم هذه المؤشرات مبني على نظام من علاقات السبب والأثر، والأهمية الحرجة لصدق وثبات مثل هذه المؤشرات أن هذه النماذج والطرق المستخدمة لقياس الدور الحوكمي لمصدق الحسابات، وبنية النماذج ذات العلاقة تستمر في التكيف والتطور عبر الوقت، وبالتالي فإنه من خلال النتائج الحديثة وميل الدراسة الحالية، قام الباحث باقتراح واختبار مجموعة من التعديلات والتحسينات لنموذج الدراسة، حيث دعمت نتائج الدراسة التعديلات المقترحة، وكما في الشكل رقم (1-5).



الشكل (5 - 1)

النموذج المقترح لآليات الحاكمة

وتكمن أهمية مؤشرات الحاكمة في النموذج المقترح في إمكانية تحقيقه لمجموعة من الأهداف من أهمها:

أ- المقارنة بين الشركات على مستوى فردي مع معدل الصناعة، حيث يتوقع عموما تحسين مخرجات المعلومات المحاسبية أكبر للشركات ذات التطبيق الأكثر لمؤشرات الحاكمة، إضافة إلى المقارنة بين الصناعات.

ب- المقارنة عبر الزمن حيث تعتبر مؤشرات الحاكمية بأنها ديناميكية ومستمرة حيث تقدم معلومات عن مدى تحسن مخرجات المعلومات المحاسبية والذي ينعكس على أداء الشركة أو الصناعة والاتجاهات العامة لها.

ج- التنبؤ بالأداء طويل الأمد للشركات، حيث يتوقع أن تطبيق مؤشرات الحاكمية والتقيد

بها سوف تؤدي إلى مصداقية المعلومات المحاسبية والتي تنعكس على تحسين مخرجاتها.

د- يمكن أن يتم استخدام النموذج للتعرف على مؤشرات الحاكمية بشكل دوري لتعقب

التغيرات في الخصائص المهمة لمخرجات المعلومات المحاسبية.

هـ- إن هذا النموذج مرن بشكل كافٍ بحيث يمكن تكيفه وتطويره لملاءمة احتياجات هذه

الشركات، بحيث يمكن استخدامه بطرق متعددة لتطوير وتعزيز فهم الشركات لمؤشرات

الحاكمية.

و- إن هذا النموذج يمكن استخدامه لتقييم مخرجات المعلومات المحاسبية لدى المنافسين،

فعملية تحليل المنافسين تتيح للشركة إمكانية فحص الأهمية النسبية للعوامل المختلفة

المؤثرة في مصداقية المعلومات المحاسبية بحيث تصبح هذه المعلومات مفيدة عند تخطيط

ردود الفعل التنافسية تجاه المنافسين.

ز- يمكن أن تلعب مؤشرات الحاكمية دوراً في عملية قيام بعض الشركات أو الصناعات

بالدخول إلى أسواق الدول المجاورة التي يمكن أن تكون لها فيها ميزة تنافسية أخرى ومع

الأخذ بعين الاعتبار قدرة هذه المؤشرات على قياس مخرجات المعلومات المحاسبية في الدول

كافة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبو الخير، مدثر طه، (2009)، العوامل المؤثرة في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية على الشركات السعودية). ورقة عمل مقدمة خلال فترة عمل الباحث في جامعة الملك سعود، كلية إدارة الأعمال، المملكة العربية السعودية.
- أبو العطا، نرمن، (2003). حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية، مركز المشروعات الدولية الخاصة.
- أبو عجيبة، عماد محمد على، وحمدان علام، (2009)، أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح (دليل من الأردن). بحث مقدم إلى الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحاكمة العالمية، والمنعقد خلال الفترة 20-21 أكتوبر 2009، في جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، الجزائر .
- أحمد، زياد جمال، (2002)، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بيئة التدقيق، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المملكة الأردنية الهاشمية.
- الدون هندريكسون، (1999)، نظرية المحاسبة، ترجمة كمال أبو زيد، الإسكندرية، مصر.
- اسكندر، مصيص، (1999) التقارير المالية والقرارات الاستثمارية، المحاسب القانوني العربي، العدد الثاني والخمسون، ص ص 12-28.
- البنك الأهلي المصري، (2003). أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون.
- البدوي، محمد، (2000)، المحاسبة عن تأثيرات البيئة والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية: مصر.
- التقرير السنوي لسوق عمان المالي لعام (2009).

- توفيق، محمد شريف، وسويلم حسن علي، (2005). استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير المحاسبية الدولية، الزقازيق، مصر.
- التميمي، هادي، (1998). المدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية، عمان: مركز كحلون للكتب.
- جربوع، يوسف محمود (2005)، العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع الخارجي عند أدائه عملية المراجعة، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (27)، العدد(75)، ص.158-182، جامعة الموصل، العراق.
- حلوة، حنان رضوان، (2003). النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- حمودي، وفاء يونس، (2003). أثر حوكمة الشركات في إدارة الأرباح مدخل أخلاقي دراسة لعينة مختارة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- الخضيري، محسن أحمد، (2005). حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، القاهرة: مجموعة النيل العربية.
- الخطيب، حازم والقشي، ظاهر، (2008). الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، ص 1-33.
- دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان(2009).
- دهمش، نعيم، (2005)، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية، معهد الدراسات المصرفية، عمان: الأردن.
- رضوان، حنان، (2001). تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، القاهرة: الدار العلمية للنشر.
- ستالسر، ستيفن، (2008)، ماجستير إدارة الأعمال في يوم واحد، مكتبة جرير، الطبعة السادسة.
- سليمان، محمد مصطفى، (2008) حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمدبرين التنفيذيين، الإسكندرية: الدار الجامعية.

- الشامي، أكرم يحيى علي، (2009)، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير، كلية العلوم المالية والإدارية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، المملكة الأردنية الهاشمية.
- الشيرازي، عباس مهدي، (2000) نظرية المحاسبة، الكويت: دار ذات السلاسل.
- الصالح، احمد علي، (2006) " بناء محافظ رأس المال الفكري من الأهماط المعرفية ومدى ملاءمتها لحاكمية الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد"، أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.
- العامري، صالح مهدي والغالبي، طاهر محسن، (2008). الإدارة والأعمال، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثانية.
- العجمي مناع فهد علي، (2011). أثر الأزمة المالية العالمية على ثقة مستخدمو البيانات المالية في مهنة المحاسبة في دولة الكويت: الأسباب، والتداعيات، والحلول، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، المملكة الأردنية الهاشمية.
- عبد القادر، هواري معراج، (2010). الحوكمة المؤسسية في القطاع البنكي والمالي ودورها في إرساء قواعد الشفافية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الأغواط، الجزائر.
- عبد الكريم، عارف عبد الله، (2009). تكليف المراجع الخارجي بوظائف المراجعة الداخلية من منظور حوكمة الشركات، متوفر على الموقع الإلكتروني: <http://www.kku.edu.sa/Conferences/CGC/abstractsGuide/Default.asp>
- عبدالمعتال، محمد سيد، ورفاعي، رفاعي محمد (2007)، الإدارة الإستراتيجية: الجزء الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة، مصر.
- عبد الوهاب، نصر- علي، وشحاتة السيد شحاتة، (2007). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، جمهورية مصر العربية، القاهرة: الدار الجامعية.
- علي، عبد الوهاب نصر، وشحاتة، شحاتة السيد، (2007). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- العمرات، أحمد صالح. (2000). المراجعة الداخلية: الإطار النظري والمحتوى السلوكي، عمان: دار البشير للنشر والتوزيع.

- العيسوي، إبراهيم، (2003). التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها. القاهرة: دار الشروق.
- لطفي، أمين السيد أحمد، (2002) المراجعة في عالم متغير. القاهرة: دار الكتاب الأول للنشر والتوزيع.
- لطفي، أمين السيد أحمد، (2005). مراجعة وتدقيق المعلومات، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- فاتح، دبله، وعيشي، بن بشر، (2008). حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق. بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة.
- الفداغ، فداغ، (2002)، المحاسبة المتوسطة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان: الأردن.
- الفرجات عيسى، (2008)، حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقها في الأردن، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.
- فاتح، سردوك، (2007). دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مع دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، الجزائر.
- فرنون كام، (2000)، نظرية محاسبية، ترجمة رياض العبدالله، جامعة المستنصرية، العراق.
- فوزي، سميحة، (2004). حوكمة الشركات في مصر- مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى،- حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، ص 369-361.
- القاضي، حسين، (2008). التدقيق الداخلي، الطبعة الأولى، دمشق: منشورات جامعة دمشق، سوريا.
- القشي، ظاهر، والعبادي، هيثم، (2009)، أثر العولمة على نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات الخدمات المالية في الأردن، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 72، ص 345-312.

- القشي، ظاهر شاهر يوسف، (2003) مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية. أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا: عمان، الأردن.
- مجدوب محمود سامي، (2005). دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية، بحث مقدم في مؤتمر الإسكندرية، ايام 8-10 سبتمبر 2005.
- مطير، رأفت حسين. (2004). آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة.
- المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، (1999)، ترجمة مجموعة طلال أبو غزالة الدولية، من منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن.
- ميخائيل، اشرف حنا، (2005)، تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، المنعقد بالقاهرة.
- نجم، نجم عبود (2006)، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، الطبعة الأولى، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، سلسلة بحوث ودراسات، القاهرة.
- النقيب، كمال، (1999)، تطور الفكر المحاسبي، مطبعة ودار الزرقاء للنشر والتوزيع، الزرقاء: الأردن.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، دليل قواعد سلوك وآداب المهنة، (2007). على الرابط الإلكتروني <http://www.socpa.org.sa/rule/index.htm>

- Alamgir, M. (2007). **Corporate Governance: A Risk Perspective**, paper presented to: Corporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May p: 7 – 8.
- Archambeault, Deborah S., (2002). " **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting: Evidence from SEC Enforcement Cases** " , USA: Prentice-Hall International, Inc.
- Arens, A., and, Loebbecke, J., (2003), Auditing: An Integrated Approach, 8ed; USA: Prentice-Hall International, Inc.
- Azira Abdul Adzis, and other (2010) . **International Financial Reporting Standards (IFRS) and Income Smoothing Activities of Banks: Evidence from Australia and New Zealand Commercial Banks**, "Massey University- Department of Economics and Finance, **Palmerston North and Wellington**", **November 30, 2010**.
- Brett R. Wilkinson Curtis E. Clements, (2006) " Corporate governance mechanisms and the early-filing of CEO certification “, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vo25, Pp. 121–139.
- Carroll, Archie, B.(2003), **The Pyramid of Corporate Social Responsibility Business Ethics and Social Responsibility**, www.CSR.

- Citron, D. B. (2003), "United Kingdom's Framework Approach to Auditor Independence and commercialization of the Accounting Profession", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 17, No.2, 2003, PP. 244- 274.
- Cohen, Jeffrey et al., (2004). " The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality " , **Journal of Accounting Literature**, Vol.43, Issue 1, PP: 33-34.
- Daft, Richard L., (2003), **Management**, South–Western & College Publishing Co., Canada.
- Daske, Holger and others, (2008), "**Mandatory IFRS Reporting Around the World: Early Evidence on the Economic Consequences**" ECGI Finance working paper, **No 198/2008, August 2008.**
- Defond. M., et al, (2007). **Does The Market Value Financial Expertise on Audit Committee of Boards of Directors** . from [http:// www.papers.ssrn.com /paper tap](http://www.papers.ssrn.com/paper tap).
- Eichenseher, J. W. and Shields, D., (2003). The Correlates of CPA firm for puplicy- Held corporations, **Journal Of Practice And Theory**, Spring, p.p23-37.
- Fawzy, S. (2003). **Assessment of Corporate Governance in Egypt**. Working Paper No. 82. Egypt, The Egyptian Center for Economic Studies. pp: 6-7.
- Freeland, C. (2007). **Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks, paper presented to: Coorporate Governance and Reform: Paving the Way to Financial Stability and Development**, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7 – 8.

- Ferdinad, A.Gul, (2003), "Banker's Perception of Factors Affecting Auditor's Independence", **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, Vol. 12, No.2, PP. 40 – 51.
- IFAC Education Committee, IES3: **Professional Skills**, (www.ifac.org/store/category.tpl?category=Education/), October, 2003).
- Jeffery Everett, Duncan Green and Dean Neu, (2005) " Independence, objectivity and the Canadian CA profession ", **Critical Perspectives on Accounting** ,Vo16, No.4, Pp.415-440.
- Johnson, M. D., Gustafsson, A., Andreassen, T. W., Lervik, L., and Cha, J. (2001), " The Evolution and Future of National Customer Satisfaction Index Models", **Journal of Economic Psychology**, Vol. 22, No. 2, pp. 217-245.
- Joshua Ronen, (2006) "A proposed corporate governance reform: Financial statements insurance ", **Journal of Engineering and Technology Management**, Vol. 23, No. 1-2, Pp. 130-146.
- Joni J. Young, (2006) " Examining Audit Relations: A Reconsideration of Auditor Independence ", **Advances in Public Interest Accounting**, Vo.12, Pp.49-65.
- Karamanou. and Nikos Vafess, (2005) " The Association between Corporate Boards, Audit Committees, and Management Earnings Forecasts: An Empirical Analysis ", **Journal of Accounting Research**, Vo.43, No.3, Pp.453-485.

- Kim, M.K., Park, M.C. and Jeong, D.H.(2004), "The Effects of Customer Satisfaction", **Telecommunications Policy** **28**, pp.145-159,
<http://www.elsevierbusinessandmanagement.com/telpol>.
- Malhotra, N. K. (2004), **Marketing research**, New Jersey: Prentice Hall.
- Mangena, M. and Pike, R.(2005)."The Effect of Audit Committee Shareholding, Financial Expertise and Size on Interim Financial Disclosures". **Accounting and Business Research**. Vol.35. No.4 .pp.327-549.
- Matar, Mohammad, Nour, Abed-Alnaser, (2007). The Compliance of Jordanian Shareholding Companies with the Principles of Corporate Governance: An Analytical Comparative Study between the Banking and the Industrial Sectors, **Jordan Journal of Business Administration**, Vol 3, No 1. pp: 33-49.
- Messier, Jr William F. (2000). **Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach**. Second Edition, McGraw-Hill Companies.
- Michael G. Alles, Alexander Kogan, and Miklos A. Vasarhelyi, (2004) " Restoring auditor credibility: tertiary monitoring and logging of continuous assurance systems ", **International Journal of Accounting Information Systems**, Vo.5, No.2, Pp183-202.

- Pride, W. M and Ferrell, O. C (2002). **Marketing – Concepts and Strategies**. Boston: Houghton Mifflin Company.
- Private Sector Corporate Trust ,(2002). " **Good Corporate Governance in State-Owned Corporations** – Final Draft Guidelines.
- Rezaee, Z. Kingsley ,O.O and Mimmier, G.(2003), Improving Corporate Governance: The Role of Audit Committee Disclosures, **Managerial Auditing Journal**.Vo1.18 Issue 6/7, pp: 530-537.
- Rezaee Z. (2004) " Restoring public trust in the accounting profession by developing anti-fraud education, programs, and auditing ", **Managerial Auditing Journal**, Vo.19, No.1, pp.134-148.
- Robert W. McGee, (2007) " Corporate Governance in Russia: a case Study of Timeliness of Financial Reporting in the Telecom Industrial ", **International Finance Review**, Vo.7, Pp.365-390.
- Schermerhorn, John R. (2002), **Management**, 7th ed., John Wiley and Sons Inc., New York.
- Sekaran, U. (2000), **Research Methods For Business**, A Skill-Building Approach. John Wiley and Sons Inc, New York.
- T.J. Atwood and others, "Do Earnings Reported Under (IFRS) Tell Us More About Future Earnings and Cash Flow?", **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 30, No., 4, 2010, P:39-48.

- Whittington, O. Ray. And Pany, Kurt. (1998). **Principles Of Auditing**. 12th Edition, McGraw-Hill Companies. Singapore.
- Williamson, Q., E, **The Mechanism of Governance**, Oxford University Press, 1999. www.theiia.org.
- Winkler, Ad Albert, (1998). **Financial Development**, Economic Growth and Corporate Governance.
- Zingales, Louigie, (1997), Corporate Governance, NEBR working, Dec. www.theiia.org.

الملاحق

ملحق رقم (1)

أسماء مكاتب التدقيق العاملة في الأردن

اسم مكتب التدقيق	اسم مكتب التدقيق
شركة طلال أبو غزالة للتدقيق	خطاب وشركاه PKF
شركة سابا للتدقيق والاستشارات	المدققون المعتمدون KPMG
مكتب منهجية لتدقيق الحسابات	مكتب الاتفاق
ارنست أند ارنست - ارنست يونغ	مكتب القاسم لتدقيق الحسابات
برايس وتر هاوس كويرز- بواب وشركاه	الحدثة لتدقيق الحسابات
مكتب مهارات التدقيق	مكتب الهندي للمحاسبة والتدقيق
ارنست يونغ الضفة	شركة المعيار لتدقيق الحسابات
المجموعة للتدقيق والاستشارات	المراجعون لتدقيق الحسابات
الدار العربية لتدقيق الحسابات	مكتب محمد روجي جرار للتدقيق
مكتب إبراهيم العباسي	مؤسسة روبي للتدقيق
مكتب هشام الكركي للتدقيق	مكتب البلاد المقدسة لتدقيق الحسابات
عبر العالم لتدقيق الحسابات	الواثق محاسبون قانونيون
الكفاءة لتدقيق الحسابات	مكتب الواحة للتدقيق
المكتب الدولي المهني للتدقيق	شركة مجدي السمان
المهنيون العرب	ماتريكس للتدقيق- الدولية للاستشارات
مؤسسة طولكرم لتدقيق الحسابات	ارض الديار لتدقيق الحسابات
رم لتدقيق الحسابات	مركز تنمية مشاريع الخليج
بيت الأردن للتدقيق	قزاز وشركاه
الفقيه للتدقيق	مكتب الدوحة للتدقيق

مكتب جهاد أبو عودة للتدقيق	محمد سمير بدر للتدقيق والاستشارات
مكتب معاذ ريان للتدقيق	الناصر محاسبون قانونيون
مؤسسة البنا لتدقيق الحسابات	مؤسسة البيان
دويك وشركاه	بيكر تلي رفيدي
مكتب حسن أبو الروس لتدقيق الحسابات	المؤسسة الرقمية لتدقيق الحسابات
شركة التجمع للاستشارات	الاتفاق لتدقيق الحسابات
رامي عماشة للتدقيق	المشرق لتدقيق الحسابات
المجموعة المهنية العربية	مؤسسة الإرسال محاسبون قانونيون
مكتب الحنبلي لتدقيق الحسابات	الصابر الدولية لتدقيق الحسابات
الخبراء محاسبون قانونيون	بيت المقدس لتدقيق الحسابات
المحاسبون المتضامنون	مكتب سميح أبو رحمون للتدقيق
عبد القادر الهباهبة للتدقيق	العربية الدولية للاستشارات والتدقيق
مؤسسة حسان كساب للمحاسبة والتدقيق	معاينة لتدقيق الحسابات
خليفة والريان للتدقيق والاستشارات	المستقلون للتدقيق
دار الحمد للتدقيق والاستشارات	مكتب الخبراء العرب للتدقيق
الرجبي للتدقيق	مكتب إميل هلسة محاسبون قانونيون
شركة صوالحة للتدقيق	محمد شريم لتدقيق الحسابات
أبو بكر لتدقيق الحسابات	أبو الرب للتدقيق
مكتب علاوين لتدقيق الحسابات	هاشم السيوف للتدقيق
صالح العوراني للتدقيق	المسعود لتدقيق الحسابات
المدققون العرب	المطري محاسبون قانونيون
الصفوة لتدقيق الحسابات	الفرج لتدقيق الحسابات
المدار لتدقيق الحسابات	التوثيق للتدقيق والمحاسبة

المؤسسة الصاعدة لتدقيق الحسابات	الفينيق للتدقيق
مكتب أسامة الزرقا للتدقيق	مكتب الصفدي للمحاسبة والتدقيق
الأمل لتدقيق الحسابات	الهندي للتدقيق
قصي قدروة للتدقيق	مكتب عمان للتدقيق
نشوى لتدقيق الحسابات	مؤسسة احمد دودين للتدقيق
مؤسسة التالف للتدقيق	مكتب المحاسبون الأردنيون
ناصر الدين للتدقيق	المؤسسة المتحدة للتدقيق
الدوليين العرب للتدقيق	مؤسسة قشلان للتدقيق
بسام العسعس للتدقيق	مؤسسة القمة للتدقيق
جاسر وعبدالرحمن للتدقيق	معروف المقبل للتدقيق
التجمع لتدقيق الحسابات	مكتب ممتاز أباطة للتدقيق
زكي عبد القادر للتدقيق الحسابات	مكتب سهيل الخوري لتدقيق الحسابات
مكتب احمد عثمان لتدقيق الحسابات	الإخوة لتدقيق الحسابات
خليفة والريان لتدقيق الحسابات	مكتب زهير الحوامدة لتدقيق الحسابات
مؤسسة عادي لتدقيق الحسابات	مكتب نبيل عويس محاسبون قانونيون

الملحق رقم (2)

نمؤذج الاستبانة كما تم توزيعه على مجتمع الدراسة

جامعة عمان العربية

كلية الأعمال

قسم المحاسبة

بسم الله الرحمن الرحيم

أختي المستجيبة،،

أخي المستجيب،،

تحية احترام وتقدير،،

استبانة حول موضوع:

نمؤذج مقترح لقياس الدور الحوكمي لمذقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات

المحاسبية

تهدف هذه الدراسة إلى قياس الدور الحوكمي لمذقق الحسابات وأثره على فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، أرجو التعاون في الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه الاستبانة، وذلك بوضع إشارة (x) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم، علما بان البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسريه تامة ولأغراض البحث العلمي وهذه الدراسة فقط.

وشكراً لتعاونكم

الباحث

احمد عادل جميل عبد الله

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- النوع الاجتماعي:

أنثى

ذكر

2- العمر:

35-31 سنة

30 سنة فأقل

41 - 45 سنة

36-40 سنة

45 سنة فأكثر

3- الخبرة بالسنوات:

10 سنوات

5 سنوات فأقل

15 سنة فأكثر

11 - 15 سنة

4- المؤهل التعليمي:

لوريوس

دبلوم

كتوراه

ماجستير

4- الدخل الشهري:

750-501 دينار

500 دينار فما دون

10 دينار فأكثر

751-750 دينار

القسم الثاني: معلومات حول متغيرات الدراسة.

العبارات الواردة في هذه القائمة تمثل متغيرات الدراسة، يرجى قراءتها وبيان رأيكم في كل منها،

وذلك بوضع إشارة (x) على الإجابة المحايدة لكل عبارة.

إلى أي مدى ترى أن استقلال مدققي الحسابات يعمل على تضيق فجوة مصداقية المعلومات

المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات؟

ت	العبارة	موافق ق بشدة	موافق ق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
1	قدرة مدقق الحسابات على العمل بنزاهة وموضوعية					
2	حرص مدقق الحسابات على توفير الاهتمام الشخصي- للعامل من خلال التعرف على حاجات العملاء ومطالبهم بشكل مستمر					
3	قدرة المدقق على التقليل من خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية للعامل					
4	التزام مدقق الحسابات باستقلال تفكيره وحياديته					
5	حصول مدقق الحسابات على الدعم الكافي من إدارة المكتب للقيام بأعمالهم على الوجه الأكمل					
6	تفهم المدقق لمشكلات العملاء ومدى الاهتمام بحلها					
7	تغليب مدقق الحسابات لمصلحة الشركة على مصالحه الفردية					
8	عدل مدقق الحسابات في تقديم المعلومات إلى أصحاب المصالح في الشركة بما يضمن استمرارها وعدم تصفيتها					

إلى أي مدى ترى أن التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الدولية يعمل على تضيق فجوة مصداقية

المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات ؟

ت	العبرة	موافق ق بشدة	موافق ق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
9	قدرة مدقق الحسابات على ممارسة أعمال التدقيق وفق المعايير المحاسبية الدولية في موضوع الإفصاح والإبلاغ في القوائم المالية					
10	قدرة مدقق الحسابات على معالجة عمليات التدقيق المبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل					
11	قدرة مدقق الحسابات على التأقلم أثناء ممارسة أعمال التدقيق مع التغيرات التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية					
12	انسجام عمل مدقق الحسابات في مجال التدقيق على إعداد التقارير المالية مع المعايير المحاسبية الدولية					
13	مواكبة عمل مدقق الحسابات في مجال التدقيق للتطورات والمستجدات والمتطلبات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية					
14	اتفاق عمل مدقق الحسابات مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالتدقيق على شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها					

					قدرة مدقق الحسابات على مطابقة المعلومات المنشورة في القوائم المالية الختامية في النظام المحاسبي مع تلك المقررة لدى المعايير الدولية	15
					قدرة مدقق الحسابات على تحديث ممارسات التدقيق فور ورود أي تعديلات في المعالجات وفقا للمعايير الدولية	16

إلى أي مدى ترى أن التزام مدقق الحسابات بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة يعمل على تضيق فجوة

مصدقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات؟

ت	العبارة	موافق ق بشدة	موافق ق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
17	الأمانة والنزاهة التي يتميز بها مدقق الحسابات وانحيازه لمصلحته الشخصية					
18	قدرة مدقق الحسابات على التحرر من المؤثرات غير المهنية في أداءه لعمله					
19	قدرة المدقق على نيل ثقة العميل وحفظ أسراره					
20	موضوعية مدقق الحسابات واستقلاليتته وقدرته على مراعاة توازن المصالح					
21	كفاءة مدقق الحسابات المهنية وقدرته على تحسين العمل وإتقانه					
22	قيمة وكفاءة عمل مدقق الحسابات والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.					

					قدرة المدقق على إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي	23
					سلوك مدقق الحسابات في تحديد أتعابه لأساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة	24
					مراعاة مدقق الحسابات لكرامة المهنة وعدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق	25

إلى أي مدى ترى أن التزام مدققي الحسابات بمعايير رقابة الجودة يعمل على تضيق فجوة مصداقية

المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مدققي الحسابات ؟

ت	العبارة	موافق ق بشدة	موافق ق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
26	التزام مدقق الحسابات بالمعايير المهنية التي يضعها مكتب التدقيق					
27	قوة واستقلال لجنة التدقيق في الشركة.					
28	التزام مدقق الحسابات بالشروط القانونية أو التعاقدية					
29	مدى تقديم مدقق الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل التدقيق.					
30	الآراء التي يبديها مدقق الحسابات في عمليات التدقيق التي يقوم بها تعكس مراعاة المكتب لمعايير التدقيق المتعارف عليها					

					مدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية	31
					مدى التزام مدقق الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية	32
					درجة اعتماد الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.	33
					درجة الاستقلال لمدقق الحسابات الداخلي.	34
					قوة إدارة التدقيق الداخلية داخل الشركة.	35
					التغير الإلزامي لمدقق الحسابات بصفة دورية.	36

فجوة مصداقية المعلومات المحاسبية

ت	العبارة	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
37	القصور في المعلومات الواردة في القوائم المالية عن تلبية احتياجات مستخدميها					
38	القصور في توصيل المعلومات لمتخذي القرار في الوقت المناسب					
39	القصور في تقديم المعلومات الصادقة والمحايدة والخالية من التحيز					
40	عدم القدرة على التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها					

					القصور في التمثيل الصادق للمعلومات والظواهر المراد التقرير عنها	41
					عدم توفر التغذية المرتدة والتي تسهم في تحسين وتطوير نوعية المعلومات المقدمة لمتخذي القرار	42
					عدم تمتع المعلومات المقدمة بخاصية المصدقية	43
					عدم القدرة على التنبؤ المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواطنها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها	44
					عدم تمتع المعلومات المقدمة بخاصية التوقيت المناسب	45
					عدم تمتع المعلومات المقدمة من مدقق الحسابات بالشمولية والفاعلية والكفاءة	46
					التقليل من فرص ارتكاب الخطأ والغش في البيانات التي يقدمها مدقق الحسابات	47
					القصور في إتاحة آفاق الرقابة على العمليات وتوفير المعلومات لدعم اتخاذ القرارات	48

انتهت الاستبانة شاكرا لكم تعاونكم

الملحق رقم (3)

أسماء الأساتذة محكمي استبانة الدراسة

الجامعة	الرتبة الأكاديمية والاسم	التسلسل
جامعة عمان العربية	الأستاذ الدكتور بشير عبد العظيم البنا	1
جامعة عمان العربية	الأستاذ الدكتور يسري أمين سامي	2
جامعة عمان العربية	الدكتور احمد السكر	3
جامعة الإسرائ	الدكتور صالح السيد	4
جامعة الإسرائ	الدكتور عبد الهادي رمضان	5
جامعة عمان الأهلية	الدكتور محمد حسان	6
جامعة الملك عبد العزيز	الدكتورة أمال عوض	7
جامعة البتراء	الدكتور فيصل السعيد	8
جامعة العلوم الإسلامية	الدكتور عبد السلام أفندي	9
جامعة الإسرائ	الدكتور هيثم مبيضين	10
جامعة الإسرائ	الدكتور عثمان النبالي	11