



أثر تطبيق الآليات الداخلية للحكومة على جودة الإفصاح المحاسبي

دراسة ميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية

The impact of applying internal governance mechanisms on the quality of accounting disclosure

A field study on a sample of companies listed on the Iraq Stock Exchange

م. م. وليد حمدان عزام

Assist. Lect. Waleed Hamdan Azzam

Waleed.h.azzam@uofallujah.edu.iq

جامعة الفلوجة

المستخلص:

ألزمت المنافسة الكبيرة التي شهدتها سوق المهنة في الأونة الأخيرة، أصحاب المهن والشركات كافة، العمل على تقديم أفضل النتائج لجذب أكبر عدد من المستثمرين؛ إذ تؤدي حوكمة الشركات بوساطة آلياتها الداخلية دورًا مهمًا في تحسين جودة الإفصاح عن البيانات المحاسبية، ويهدف هذا البحث إلى دراسة العلاقة بين الآليات الداخلية لحوكمة الشركات المتمثلة بـ(آلية مجلس الإدارة، آلية لجان التدقيق، آلية التدقيق الداخلي) وجودة الإفصاح المحاسبي لعينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. وللحصول على البيانات قام الباحث بإعداد استمارة استبيان وتوزيعها على عينة البحث؛ إذ بلغ عدد الاستمارات الموزعة (85) استمارة استرد منها (79) استمارة فقط، وبعد إجراء عملية الفحص استبعد الباحث (3) استمارات؛ لعدم صلاحيتها لأجراء الاختبار، أي بلغ عدد الاستمارات الصالحة للتحليل (76) استمارة، واعتمد الباحث البرنامج الإحصائي (SPSS.V.26) لتحليل البيانات ومن ثم الوصول إلى النتائج، وتوصل البحث إلى استنتاجات عديدة تمثلت بوجود تأثير ذي دلالة إحصائية بين آليات حوكمة الشركات وجودة الإفصاح المحاسبي. وأهم ما أوصى به الباحث الإدارات العليا بإقامة الاجتماعات المتكررة لمجلس الإدارة، وإعداد محضر بعد كل اجتماع يضم الكثير من القرارات، وكذلك ضرورة العلم على تشكيل لجان تدقيق لمراقبة جميع الأعمال المحاسبية، زيادة على تقديم الدعم والاهتمام الكافي للمدققين الداخليين لممارسة أعمالهم بمهنية عالية، ويعدُّ هذا البحث مهم للسوق العراقي؛ لأنه يعمل على تحسين جودة الإفصاح للشركات العاملة في البيئة العراقية.

الكلمات المفتاحية: آلية مجلس الإدارة، آلية لجان التدقيق، آلية التدقيق الداخلي، جودة الإفصاح المحاسبي.

Abstract:

As a result of the great competition witnessed in the profession market recently, it is necessary for all professions and companies to work to provide the best results to attract the largest number of investors, as corporate governance, through its internal mechanisms, plays an important role in improving the quality of accounting data disclosure, and this research aims to Studying the relationship between the internal mechanisms of corporate governance represented by (Board of Directors mechanism, audit committee mechanism, internal audit mechanism) and the quality of accounting disclosure for a sample of companies listed on the Iraqi Stock Exchange. To obtain data, the researcher prepared a questionnaire and distributed it to the research sample. The number of distributed questionnaires reached (85), of which only (79) were retrieved. After conducting the examination process, the researcher excluded (3) questionnaires because they were not suitable for conducting the test, meaning the number of questionnaires suitable for analysis reached. (76) questionnaires, and the researcher adopted the statistical program (SPSS.V.26) to analyze the data and then reach the results. The research reached several conclusions represented by the presence of a statistically significant effect between corporate governance mechanisms and the quality of accounting disclosure. The most important thing that the researcher recommended through his current research is that senior departments hold frequent meetings of the boards of directors and prepare minutes after each meeting that includes many decisions, as well as the need to know about forming audit committees to monitor all accounting work, in addition to providing sufficient support and attention to internal auditors to carry out their work with high professionalism. This research is considered important for the Iraqi context because it works to improve the quality of disclosure for companies operating in the Iraqi environment.

Keywords: management board mechanism, audit committee mechanism, internal audit mechanism, quality of accounting disclosure.

المقدمة

في ضوء الفكر الجديد لهيكلية الشركات التي فصلت بين إدارة الشركة وملاكها، إضافة إلى الانهيارات والفضائح المالية الكثيرة شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً كبيراً بممارسات حوكمة الشركات وجودة الإفصاح عن المعلومات بأنواعها

المختلفة، فممارسات الحوكمة هدفت بشكل أساسي إلى العمل على إعادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في المعلومات التي تُقدم من لدن الإدارة، أما بخصوص جودة الإفصاح فتؤكد دراسات عديدة أن المستثمرين الذين يتعاملون مع أسهم الشركات ذات جودة الإفصاح المتدنية تكون أكثر عرضة للمخاطرة، لذلك فإن الشركات التي تسعى إلى تحقيق التواصل الفعال مع مساهميها للاطلاع عن حاضر الشركة ومستقبلها عليها العمل على زيادة جودة افصاحاتها.

ومن ثم أصبحت قوة أنظمة حوكمة الشركات وجودة عملية الإفصاح ذات أهمية متزايدة؛ لأن أصحاب المصلحة يولون المزيد من الاهتمام بالبيانات التي يُفصح عنها، ليتسنى لهم اتخاذ قراراتهم المستقبلية المناسبة، أي أن الهدف الرئيس للتقارير المالية المعلن عنها، هو العمل لتوفير معلومات مالية ذات جودة عالية ترتبط بكيان اقتصادي؛ إذ إن التقارير المالية مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية. أي أن تطبيق آليات الحوكمة من لدن الشركات تكون ضرورية للإفصاح عن معلومات تتميز بالشفافية حول الشركة؛ لذلك فإن جودة الإفصاح تعد سمة حيوية للجهات ذات الصلة من أجل التمكن من ضمان أن تعكس التقارير المالية موثوقية البيانات التي تقدمها الشركة وتقليل عدم تناسق المعلومات.

الدراسات السابقة

1. دراسة (عبد الرحمن، 2020): هدفت الدراسة إلى التعرف على الدور الكبير لآليات الحوكمة الداخلية في تحسين عملية الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال السعودية، ويؤكد الباحث عن طريق هذه الدراسة، أن آليات الحوكمة الداخلية تساعد على تحسين أو تعزيز المصداقية في التقارير المالية والإفصاح عن ممارسات المسؤولية الاجتماعية، حيث يعتبر مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة الداخلية أهمية في الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية، كما أن لاستقلالية مجلس الإدارة ارتباط إيجابي بموثوقية ومصداقية التقارير المالية التي ترتبط بالمسؤولية الاجتماعية، زيادة عن الدور المهم والفعال للجنة المراجعة في الرقابة الداخلية على عملية الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال، ليس بسبب المساعدة في تطور حوكمة الشركات وتحسينها، من خلال إطارها العام، ولكن أيضاً؛ بسبب المساهمة الكبيرة والفعالة لتطوير الرقابة الداخلية لتلك المسؤولية، كما أن للمراجعة الداخلية دوراً فعالاً ومهماً في عملية الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال نظراً لما تقوم به من أنشطة يكون لها ارتباط وثيق بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية ومواجهة المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها هذه المنشآت.

2. دراسة (Yusuf, 2019): هدفت هذه الدراسة إلى إظهار الدور الفعال لآليات الحوكمة الداخلية المتمثلة بـ(مجالس الإدارة ولجان التدقيق) في تعزيز جودة التقارير المالية في البنوك التقليدية والإسلامية. وقد تناولت الدراسة أنموذج البنوك الإسلامية التي تعمل على هيكل الحوكمة ذات النطاق الواسع، أي (هيئة الرقابة الشرعية) لعينة مكونة من 16 دولة، وتوصلت الدراسة لنوعين من النتائج أولاً: أن وجود مجالس إدارة كبيرة ومستقلة ولجان تدقيق منضبطة يكون لها ارتباط وثيق بانخفاض مستويات إدارة الأرباح في البنوك محل الدراسة؛ إذ تبين هذه النتائج عدم وجود اختلافات هيكلية بين أنواع البنوك فيما يتعلق بمدى فاعلية آليات الحوكمة التقليدية في خفض من مستوى السلوك الانتهازي لإدارة الأرباح وفقاً لنوع البنك، وتُظهر النتائج أن وجود طبقة إضافية من الحوكمة من خلال توظيف هيئة رقابة شرعية كبيرة ومؤهلة ماليًا يعمل أعضاؤها في مجالس إدارة متعددة، يوفر تحدياً واسعاً ضد إدارة الأرباح في البنوك الإسلامية. ثانياً: تقدم النتائج دليلاً على الدور الكبير لمجالس

الإدارة الفعالة ولجان التدقيق في تعزيز قيمة المعلومات للأرباح، حيث تظهر النتائج أن مجالس الإدارة الكبيرة والمستقلة ولجان التدقيق يكون لها ارتباط وثيق بمزيد من الأرباح المستمرة والتدفقات النقدية المتوقعة. وبالتالي فإن نتائج هذه الدراسة تقدم رؤى قيمة لفهم أفضل لدور آليات المراقبة التقليدية والإضافية في تعزيز جودة التقارير المالية في كلا النوعين من البنوك.

3. دراسة (Ahmed et al, 2018): هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر آليات الحوكمة الداخلية المتمثلة بـ(مجالس الإدارة ولجان التدقيق) على عملية الإفصاح عن الأسباب التي أدت إلى ضعف نظام الرقابة الداخلية المتبع في بيئة الأعمال المصرية، وتناولت الدراسة ذلك الأثر من خلال الاستطلاع لآراء عينة من (المديرين التنفيذيين والماليين، المراجعين الداخليين، أعضاء لجان المراجعة العاملين في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية المصرية؛ فضلاً عن عينة من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة)، ولقد استعمل الباحثين أسلوب الانحدار اللوجستي الثنائي واختبار كروسكال واليس لاختبار فروض الدراسة. ولقد توصلت الدراسة إلى أن هنالك أثراً معنوياً طردياً بين كل من (حجم مجلس الإدارة، واستقلالية أعضاء مجلس الإدارة، حجم لجنة المراجعة، وعدد مرات اجتماع أعضاء مجلس الإدارة، والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، وعدد مرات اجتماع أعضاء لجنة المراجعة) على الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى وجود أثر معنوي عكسي للدور المزدوج لرئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب على الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية، ولكن لم تتوصل الدراسة إلى وجود أثر معنوي لاستقلالية أعضاء لجنة المراجعة على الإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية. ومن ثمَّ تشير نتائج هذه الدراسة إلى أن مجالس الإدارة ولجان المراجعة تعدُّ من المحددات الأساسية للإفصاح عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية المتبع في بيئة الأعمال المصرية.

ما يميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة:

إنَّ الدراسات السابقة التي تطرق لها الباحث اختبرت فقط العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية والإفصاح عن نقاط الضعف في الرقابة الداخلية وقد أجريت في بيئات مختلفة خارج البيئة العراقية؛ لسد الفجوة البحثية والعمل على إيجاد الحلول للمشاكل التي تعاني منها الشركات العاملة في البيئة العراقية، كما أن هذا البحث يسهم بالتعرف على أثر تطبيق الآليات الداخلية للحوكمة المتمثلة بـ (مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي) لتحسين جودة الإفصاح عن التقارير المالية، لذلك يعتبر من المواضيع المهمة التي يجب ان يتم البحث فيها في الوقت الحالي لمواجهة المنافسة المتزايدة التي تشهدها سوق المهنة.

مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث الأساسية في عدم توفر الإجابات الكافية لعدد من المشاكل التي تواجه الفكر المحاسبي الحديث؛ تفنقر المنشآت الاقتصادية عن توفير المعلومات اللازمة والكافية لعملية القياس والإفصاح عن هذه المشاكل، لذلك توجب ضرورة قيام المحاسبة بدور كبير لتوفير النظم المحاسبية اللازمة لتقديم المعلومات الملائمة والحقيقية من خلال عملية الإفصاح عن المشاكل المحاسبية في التقارير المالية المقدمة إلى العملاء؛ فضلاً عن الاهتمام الكافي بعملية تطبيق آليات الحوكمة الداخلية

لتحسين عملية الإفصاح لتقديم تقارير تتميز بمصداقية وشفافية عالية. ومن ثمّ يمكن صياغة مشكلة البحث الرئيسة بالشكل الآتي:

(هل هناك تأثير لآليات الحوكمة الداخلية على جودة الإفصاح المحاسبي؟)

ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية الآتية:

1. هل تؤثر آلية مجلس الإدارة على جودة الإفصاح المحاسبي؟
2. هل تؤثر آلية لجان المراجعة على جودة الإفصاح المحاسبي؟
3. هل تؤثر آلية المراجعة الداخلية على جودة الإفصاح المحاسبي؟

فرضيات البحث:

بناءً على طبيعة المشكلة التي يسعى البحث إلى الإجابة عن أسئلتها، قام الباحث بصياغة الفرضيات الآتية:

1. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين آلية مجلس الإدارة وجودة الإفصاح المحاسبي.
2. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين آلية لجان المراجعة وجودة الإفصاح المحاسبي.
3. يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين آلية المراجعة الداخلية وجودة الإفصاح المحاسبي.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من خلال الاهتمام بموضوع الإفصاح عن المعلومات المحاسبية لإضفاء الشفافية والمصداقية على القوائم المالية لتفادي عمليات الغش والتلاعب من خلال تفعيل تطبيق آليات الحوكمة الداخلية.

أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للبحث في التعرف على العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية وجودة الإفصاح المحاسبي، كما يتضمن أيضاً الأهداف التالية:

1. تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية لآليات الحوكمة الداخلية المتمثلة بـ (مجلس الإدارة، لجان المراجعة، المراجعة الداخلية).
2. توضيح مفهوم الإفصاح المحاسبي وأهميته وأهدافه؛ بوصفه أحد الأساليب المهمة التي تتبعها المنشأة الاقتصادية لإظهار البيانات المالية بصورتها الحقيقية تلبيةً لرغبات الزبائن.

3. تحديد الأثر الذي يحدثه تطبيق آليات الحوكمة الداخلية في جودة الإفصاح المحاسبي؛ وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية.

منهجية البحث:

اعتمد البحث على منهجين أساسيين هما:

1. المنهج الوصفي: من خلال الاعتماد على النشرات العلمية والأدبيات ذات الصلة بموضوع البحث من كتب ورسائل جامعية ودوريات علمية ومقالات وأبحاث من المواقع الإلكترونية الأجنبية والعربية، لغرض تحليلها وإكمال الجانب النظري.
2. المنهج التحليلي: تحليل البيانات التي حُصِلَ عليها عن طريق استمارة الاستبيان التي أعدت من لدن الباحث ووزعت على عينة البحث، واستعمل البرنامج الإحصائي (SPSS)؛ لتحليل تلك البيانات، والأساليب الإحصائية المتنوعة، لغرض الحصول على المعلومات المطلوبة التي تسهل عملية الوصول إلى نوع العلاقة بين متغيرات البحث والخروج بمجموعة وافية من الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات ودوافع تطبيق آلياتها الداخلية

تمهيد:

تعدُّ حوكمة الشركات من الموضوعات الحديثة والمهمة خاصةً في المجالات المالية والمحاسبية هذا على مستوى الاقتصاد الجزئي، ونظراً لما تمثله الشركات من عنصر رئيس لتنمية الاقتصاد الوطني ألزم تميمتها حفاضاً من الانهيار وضمان تحقيق أهداف كلِّ الأطراف المتعاملة معها الداخلية والخارجية.

أولاً: تعريف حوكمة الشركات:

إنَّ مصطلح حوكمة الشركات أو الحوكمة، هو مصطلح فرض نفسه لأهميته الكبيرة والدافع الرئيس من وراء شيوع هذا المفهوم هو انسجامه مع لفظتي (الخصخصة والعولمة) اللتين دار حولهما جدل كبير في بداية ظهورهما، وأن مصطلح الحوكمة يشير إلى الترجمة العربية لأصل الكلمة الإنجليزية (Governance) حيث توصل إليه بعد إجراء الكثير من المحاولات من لدن مجمع اللغة العربية لتعريب الكلمة، كما اطلق عليه سابقاً كثيراً من المصطلحات، مثل: (الإدارة الجيدة، الإدارة الرشيدة، الضبط المؤسسي، الحاكمية المؤسسة، حوكمة الشركات، التحكم المؤسسي) ومصطلحات أخرى إلا أن الأكثر تداولاً وشيوعاً من لدن الباحثين والكتاب هو مصطلح الحوكمة المؤسسية أو حوكمة الشركات.

وتبين الكثير من الدراسات أن حوكمة الشركات هي: إدارة موارد المؤسسة المساهمة لمعرفة أصحاب الملكية المشتركة، أو الجماعية الممثلين بـ(حملة الأسهم والمراجع الخارجي ومجالس الإدارة والمقرضين والمديرين والأجهزة الحكومية، ولجان المراجعة والعملاء والعاملين بالمؤسسة) بهدف تحقيق الانضباط المالي والإداري وتحسين أو تعظيم القيمة السوقية للأسهم عن طريق التطبيق الكفوء والفعال للوائح والقوانين والمعايير المحاسبية ومعايير إدارة الجودة الشاملة ومعايير المراجعة الداخلية والخارجية التي تضمن الإفصاح والشفافية والعدالة والاستقلالية كمقومات أساسية للحدِّ من تضارب المصالح (شايب

واخرون، 2021: 4). كما يؤكد (عبد الله، 2022: 30) من خلال دراسته بأن حوكمة الشركات هي مجموعة النظم والإجراءات والقواعد والمبادئ والآليات التي يحدد من خلالها الصلاحيات والمسؤوليات والواجبات والحقوق، التي تنظم العلاقة بين الشركة وكافة الأطراف أصحاب المصالح في الشركة في إطار تحقيق المصداقية والعدالة، التي عن طريقها تستمر الأعمال ومن ثمّ تسهم في رفع كفاءة الشركة وقدرتها على إدارة عملياتها وتحسين من قدراتها التنافسية.

ثانياً: أهداف حوكمة الشركات

تسعى الحوكمة الي تحقيق الكثير من الأهداف للشركة سواء كانت هذه الأهداف محاسبية أو اقتصادية أو قانونية حيث ينتج عنها وجهات نظر متعددة لاتخاذ القرار، وتتمثل أهداف حوكمة الشركات بالآتي: (Hafeez, 2013: 98) (3-4: 2024، Ismael)

1. الفصل التام بين الملكية والإدارة وعملية الرقابة على الأداء.
2. تحسين أو تعزيز الكفاءة الاقتصادية للشركات عن طريق العمل على جذب استثمارات جديدة خاصة في البلدان النامية.
3. تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز عملية المساءلة والشفافية والرفع من درجة الثقة.
4. الحصول على الهيكل الذي يتحدد أهداف الشركة والأساليب المعتمدة لتحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.
5. تعزيز قدرة الشركات للحصول على تمويل من المستثمرين المحليين والأجانب لأكبر عدد ممكن.
6. عدم الخلط بين المسؤوليات والمهام الخاصة بالمديرين التنفيذيين، ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
7. المراجعة والتعديل للقوانين التي تحكم أداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين، وهما المساهمون ومجلس إدارة الشركة ممثلة في الجمعية العمومية للشركة.

ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات

تُكمن أهمية حوكمة الشركات بالآتي: (المشهداني والفتلاوي، 2012: 18) و (Al-Asmari, 2020: 7)

1. تسعى الحوكمة إلى تعزيز قيمة الشركة، وتطوير مستواها التنافسي، وتخفيض تكاليف الحصول على رأس المال مما يجعلها قادرة على خلق فرص عمل جديدة وتحقيق الاستقرار المالي.
2. زيادة قدرة الشركات للحصول على التمويل من المستثمرين كافة وحماية حقوق الأقلية.
3. العمل على تحقيق ضمان النزاهة والاستقامة والحياد لكل العاملين في الشركة.
4. تقليل ارتكاب الأخطاء إلى أدنى مستوى ممكن واتباع أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.

5. العمل على تحقيق أعلى قدر ممكن من الفعالية والاستقلالية لمراقبي الحسابات الخارجيين.
6. إمكانية مشاركة المستفيدين كافة بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
7. تزيد حوكمة الشركات القدرة على جذب الاستثمارات المحلية والدولية للتوسع والنمو، وكذلك تعزز من عملية الإفصاح والشفافية وتكشف حالات الغش والتلاعبات والفساد.

رابعاً: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تتمثل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات بالأنشطة والفعاليات والإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركات حيث يمكن تصنيف هذه الآليات إلى ما يأتي:

1. **آلية مجلس الإدارة:** يعد مجلس الإدارة أداة مهمة لمراقبة سلوك الإدارة؛ إذ يعمل على حماية رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من لدن الإدارة، وذلك من خلال الصلاحيات القانونية التي يتمتع بها حيث تعطيه الحق تعيين وتحديد مكافأة الإدارة العليا، كما أن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية ومهنية عالية لوضع استراتيجيات الشركة، ويعمل على تقديم الحوافز المناسبة للإدارة، ويقوم أداءها ويراقب سلوكها، ومن ثم، تعظيم قيمة الشركة، أي يعدُّ المحرك الرئيس لنظام حوكمة الشركات (عياش، 2021: 14).
2. **آلية لجان التدقيق:** تقوم لجان التدقيق بدور حيوي؛ لضمان جودة التقارير المالية والعمل على تحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجةً لما تقوم به من تطبيق لأساليب الحوكمة؛ إذ تعمل هذه اللجنة على تقديم المساعدة لمجلس الإدارة للقيام بمهامه الرقابية والإشرافية من خلال اعداد التقارير المالية، كما تعمل أيضاً كحلقة وصل بين كل من المدقق الخارجي والداخلي وبين مجلس الإدارة بما يضمن لها الاستقلالية والمهنية في أدائها لعملها، أي أن الوحدات الاقتصادية التي لديها لجان تدقيق تتمتع بانخفاض معدل حدوث التصرفات المالية غير القانونية، إلى جانب زيادة درجة الثقة في المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ولاسيما الوحدات الاقتصادية العاملة في سوق الأوراق المالية. الأمر الذي دعا الشركات إلى تقديم الاهتمام الكافي بلجان التدقيق التي تأخذ على عاتقها العمل على متابعة تطبيق أساليب الحوكمة، وتقييم فاعلية مستويات الأداء اللازمة لزيادة كفاءتها (أبو حمام، 2009: 31).
3. **الآلية التدقيق الداخلي:** تغيرت النظرة إلى وظيفة التدقيق الداخلي في السنوات الأخيرة من أنه نشاط تقويمي، إلى نشاط استشاري، كما تغيرت أيضاً الأدوار التي يؤديها المدققون الداخليون من مجرد العمل على توفير مدخلات تغذية عكسية موضوعية للإدارة إلى العمل بشكل أساسي في حوكمة الشركات، وقد اختلفت المنظمات المهنية في تقديم مفهوم واضح وصريح للتدقيق الداخلي.
4. ففي هذا السياق قدم معهد المدققين الداخليين (IIA) في سنة 2004 تعريفاً للتدقيق الداخلي؛ أكد على أنه: نشاط استثماري مستقل وموضوعي يهدف إلى إضافة قيمة لعمليات المنظمة وتحسينها، ويعمل على تقديم المساعدة للمؤسسة لتحقيق أهدافها من خلال العمل على تقديم نهج منضبط ومنظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والحوكمة والرقابة. أي أن

وظيفة التدقيق الداخلي تؤدي دوراً مهماً وكبيراً في عملية الحوكمة من خلال زيادة قدرة أصحاب المصالح والمساهمين على مساءلة الشركة (Kontogeorgis, 2018: 104-105).

المبحث الثاني: جودة الإفصاح المحاسبي

تمهيد

ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بموضوع الإفصاح والشفافية، لأن الكثير من الأطراف ذات المصلحة، تعتمد بشكل كبير في قراراتها المستقبلية على ما تقدمه الشركات من معلومات بشكل تقارير، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة للحصول على ما تحتاجه من معلومات مباشرة من مجلس إدارة الشركة.

ومما لا شك في أن القصور في متطلبات الإفصاح والشفافية يجعل المعلومات والبيانات الواردة في التقارير المالية مضللة، مما ينعكس ذلك على اتخاذ القرار من جانب المستفيدين الذين يقدمون الاهتمام الكافي لهذه البيانات والمعلومات، مما يؤدي ذلك إلى انهيار الأسواق المالية، ثم إفلاس الشركات.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية التي لاقت اهتمام كبير من لدن الأطراف المستفيدة استناداً إلى التطور التاريخي الذي شهدته مهنة المحاسبة؛ وذلك تزامناً مع بداية الستينيات حيث تحولت المحاسبة إلى نظام خدمي يؤدي دوراً مهماً في إثراء قيمة البيانات والمعلومات المحاسبية المثبتة في التقارير المالية التي تستعمل لاتخاذ القرارات الاستثمارية من لدن المستفيدين، وكذلك تسهم عملية الإفصاح عن البيانات والمعلومات في تحقيق الكفاءة والفاعلية في عملية استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى المنشأة، وكذلك على المستوى القومي للاقتصاد الوطني (الغرباوي، 2018: 228).

كما يعد الإفصاح المحاسبي أساس لنجاح أي سوق مالية، فهو يحقق أجواءً من الثقة المتبادلة بين المتعاملين؛ وذلك من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة البيانات المالية المنشورة من لدن الشركات المتعاملة في السوق، وكذلك الإشراف على وسائل الإعلام التي تشكلها هذه الشركات، إضافة إلى التدخل لإزالة الغش ومنع تقديم معلومات غير صحيحة للمساهمين.

أي أن الإفصاح بشكل عام يعني الإظهار الكامل للبيانات والمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تهم جميع المستعملين لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم المستقبلية؛ لذلك تعددت وجهات النظر حول تقديم مفهوم واضح ودقيق للإفصاح المحاسبي، فقد عرفه بعضهم بأنه نشر البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة التي تتميز بالوضوح وعدم التضليل، لتعطي للمستعملين صورة واضحة وحقيقية عن الوحدة المحاسبية. كما يعني الإفصاح شمول التقارير المالية المقدمة على جميع المعلومات والبيانات اللازمة والضرورية لإعطاء المستفيدين صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية، فالإفصاح هو تقديم للبيانات والمعلومات إلى المستفيدين بشكل ملائم ومضمون وصحيح لمساعدتهم على اتخاذ قراراتهم المستقبلية، لذلك فهو يشمل كل المستفيدين سواء الخارجيين والداخليين في آن واحد، كما يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه إظهار المعلومات والبيانات التي

تؤثر بشكل مباشر في موقف متخذي القرارات المتعلقة بالوحدة المحاسبية، مما يعني ذلك أن تظهر المعلومات والبيانات في القوائم والتقارير المحاسبية المقدمة بلغة واضحة ومفهومة للقارئ من دون أي تضليل أو لبس (Alslihat et al, 2017: 106-107).

ثانياً: جودة الإفصاح المحاسبي

ازداد الاهتمام بعملية الإفصاح في التقارير والقوائم المالية وفقاً للتطورات التي شهدتها مهنة المحاسبة في المدة الأخيرة، وتعني جودة الإفصاح المحاسبي بأنها السمات والخصائص والمعايير التي تتصف بها عملية الإفصاح المحاسبي؛ إذ تركز على خصائص وجودة المعلومات المحاسبية المعلن عنها في القوائم والتقارير المالية، وكذلك القدرة على التأثير في قرارات المستفيدين (Hunton, 2002: 13 ،) كما تعني جودة الإفصاح المحاسبي بأنها التكامل في الآليات المعتمدة لعرض المعلومات في التقارير والقوائم المالية عن طريق الاعتماد على الأساليب الحديثة لعرض المعلومات التي من المفترض أن تغير سلوك المستفيدين عبر محاكاة القرارات المتوقعة، وتسهيل عملية الإدراك وتوصيل المعلومات (Kennedy, 2009: 7).

لذلك تعددت المفاهيم المقدمة عن جودة الإفصاح وفقاً للمنهجية المتبعة في عملية القياس، فقد نظرت دراسات عدة إلى جودة الإفصاح المحاسبي من منظور مالي فقط؛ وذلك بالاعتماد على مدى قيام الإدارة التنفيذية بإدارة أرباحها المحاسبية المعلن عنها في القوائم المالية، أي أن الجودة العالية للإفصاح تعزز من ثقة المستفيدين بالإجراءات الإدارية المتبعة في الوحدة الاقتصادية، مما يؤدي ذلك إلى زيادة المستثمرين ومن ثم زيادة أرباح هذه الوحدة، أي ان هنالك علاقة طردية بين ودة المعلومات المحاسبية المعلن عنها وبين زيادة الأرباح وهذا ما أكدته كل من (Katmon & Farooque, 2017: 348) و (Ajina & Habib, 2017: 1) وكذلك أكدت دراسات عديدة بأن جودة الإفصاح المحاسبي هو مصطلح واسع النطاق لا يقتصر على المعلومات والبيانات المالية فقط، بل يتجاوز ذلك إلى المعلومات غير المالية التي لها الأثر الكبير على القرارات الاقتصادية المتخذة في السياق نفسه، أي أن جودة الإفصاح هي سمة حيوية للأطراف ذات العلاقة تجسد قدرة الشركة على توفير أكبر كمية من البيانات والمعلومات ذات الموثوقية العالية التي تساعد في الحصول على نتائج تتميز بالدقة والمهنية التامة (Asmar et al, 2018: 402).

كما تعني جودة الإفصاح بأنها قدرة المنشأة على توفير محتوى معلوماتي متكامل عن أدائها المحاسبي بشكل يتوفر فيه الخصائص الأساسية للمعلومات المتمثلة بـ(الملائمة، التمثيل الصادق) ؛ فضلاً عن الخصائص الثانوية المتمثلة بـ (القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة، التوفر في الوقت المناسب)، وذلك عن طريق وضع أسئلة لتقييم هذه الخصائص التي أشار إليها الإطار النظري الذي أعده مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) (2009: 4-5) (Beest et al.,).

ثالثاً: أهمية جودة الإفصاح المحاسبي

ينظر إلى جودة الإفصاح على أنها أداة رقابة فعالة بيد المستفيدين تمكنهم من فهم كيف تقوم المنشأة بإدارة أعمالها، بالإضافة إلى الإسهام في سد الفجوة في الحاصلة في المعلومات بين الملاك والإدارة. أي أن جودة الإفصاح في المعلومات تعمل على مراقبة احتمالية الخوض في السلوكيات الانتهازية من لدن الإدارة عوضاً عن مساعدة الجهات ذات العلاقة في عدم الخوض في استثمارات غير مجدية اقتصادياً من خلال تقديم معلومات دقيقة عن التدفقات النقدية المتوقعة الحصول عليها من استثمارات الشركة ومشاريعها (Alzoubi, 2016: 432)

وأظهرت دراسة كل من (أحمد ومحمد، 2010) أن المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية تعد المصدر الرئيس لكل المستفيدين لاتخاذ القرارات، لذلك يجب أن يكون الإفصاح عن هذه التقارير بعدالة وصدق ليلبي جميع احتياجات المستفيدين من مستثمرين ومقرضين وجهات حكومية وباحثين، كما أظهرت الدراسة أيضاً بأن الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات والبيانات المالية سواء كانت وصفية، أو كمية في القوائم والتقارير المالية، أو عبر الملاحظات أو الهوامش أو الجداول المكتملة في الوقت المناسب، مما يجعل هذه القوائم غير مضللة وملائمة لجميع المستفيدين من الأطراف الخارجية التي ليس لها سلطة الاطلاع على السجلات والدفاتر المحاسبية للشركة (أحمد، ومحمد، 2010: 84)، كما ظهرت أهمية جودة الإفصاح بعد ما شهدته كبرى الشركات العالمية من انهيارات عملاقة، وعلى رأسها شركة (أنرون الأمريكية)، إذ كان وراء انهيار هذه الشركة عدة أسباب أهمها قضايا مرتبطة بعدم إفصاح الشركة على دخولها بعقود آجلة لصفقات مالية مرتبطة بالطاقة؛ فضلاً عن تهاون شركات التدقيق المتمثلة بشركة (آرثر اندرسون) في الكشف عن مخاطر التدقيق مما أثر ذلك بشكل سلبي على شركة أنرون (بوالقارة وشباركة، 2023: 492).

رابعاً: أهداف جودة الإفصاح المحاسبي:

تتمثل أهداف جودة الإفصاح المحاسبي في الآتي: (ميلاد، 2020: 10)

1. يجب أن تتضمن القوائم أو التقارير المالية على معلومات تساعد المستثمرين على توجيه قراراتهم للاستثمار في المنشأة ذات العائد الحقيقي المجزئ مما يترتب على ذلك توزيع أمثل للموارد الاقتصادية المحدودة.
2. تقديم معلومات وافية ومفيدة للمستفيدين لمساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة.
3. تجنب التضليل وإزالة الغموض في عرض المعلومات والبيانات المالية والمحاسبية.
4. توضيح الوسائل والأساليب المحاسبية والفنية المتبعة وإظهار محتوى وشكل التقارير والقوائم المالية؛ لبيان نوعية وكمية المعلومات والبيانات المحاسبية الكافية التي تمكن المستفيدين من اتخاذ قراراتهم المتنوعة لتحقيق أهدافهم المستقبلية.

المبحث الثالث: أثر تطبيق آليات الحوكمة الداخلية على جودة الإفصاح المحاسبي

تتمثل الآليات الداخلية للحوكمة بالأنشطة والإجراءات والفعاليات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة؛ إذ يمكن بيان أثر كل آلية من هذه الآليات على جودة الإفصاح المحاسبي من خلال الآتي:

1. آلية مجلس الإدارة وأثرها على جودة الإفصاح المحاسبي:

إن مجلس الإدارة من أكثر آليات الحوكمة أهمية؛ لأنه يمثل قمة إطارها فالوظيفة الأساسية لمجلس الإدارة هي العمل على تخفيض التكاليف التي تنشأ نتيجة الفصل بين الإدارة والملكية، ومن ثم فإن صلاحيات الرقابة الداخلية التي يمتلكها مجلس الإدارة يجعله ذلك على رأس سلطة التحكم بالقرارات في منشآت الأعمال، لذلك فإن هناك ثلاث مسؤوليات أساسية لمجلس الإدارة تجاه عملية الإفصاح والتقرير عن المعلومات المحاسبية حيث يمكن تلخيصها بالآتي: (عبد الرحمن، 2020: 193)

1. التأكد من إن خطة واستراتيجية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يتم تطويرها بشكل مستمر على اعتبار أنها جزءاً مكملاً لاستراتيجية وخطة المنظمة بشكل عام.
2. مراقبة تقدم تنفيذ منشآت الأعمال لاستراتيجياتها بما في ذلك الاستراتيجية المتبعة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
3. التأكد من أن عوامل المخاطرة المتعلقة بالنظم المطبقة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية تم توجيهها.

كما أكد الكثير من الباحثين من خلال دراساتهم (Banderlipe, 2009:18) و(Sarhan et al, 2019: 90) أن استقلالية مجلس الإدارة لها ارتباط ايجابي بموثوقية ومصداقية التقارير المالية، أي أن مجلس الإدارة المستقل يكون له حوافز ودوافع أعلى لتطوير وتحسين سمعة اعضاءه في الأسواق الخارجية. كما أكدوا أيضاً على أن استقلالية مجلس الإدارة المتأنية من خلال زيادة عدد اعضاءه المستقلين يكون أمر حتمي ومهم لنجاح المجلس في مهامه الإدارية والرقابية، أي أن مجلس الإدارة كبير الحجم يتمتع في إدارة نشاط المنشأة بمهنية عالية وتحقيق أهدافها وحماية مصالح المساهمين، والحد من تعارض المصالح والتصرفات الانتهازية للإدارة التنفيذية وزيادة شفافية وجودة التقارير المالية.

2. آلية لجان التدقيق وأثرها على جودة الإفصاح المحاسبي:

على الرغم من إن مجلس الإدارة يتحمل مسؤولية وضع السياسات العامة للشركة ومراقبة الإدارة الا أنه يفوض لجنة التدقيق مراقبة عملية إعداد التقارير المالية، وتعد لجنة التدقيق أحد اهم لجان مجلس الإدارة حيث تسهم بدور اشرافي كبير من خلال ما تؤديه من مهام، وما تخول به من صلاحيات، ضمن إطار دور مجلس الإدارة نفسه؛ بوصفه أحد آليات حوكمة الشركات. وأكدت الكثير من اللوائح والتقارير الصادرة حول حوكمة الشركات والأساسات المتبعة لتعزيزها على أهمية الدور الكبير الذي تؤديه لجنة التدقيق كأحد آليات الحوكمة وطبيعة هذا الدور والوظائف الكثيرة التي يجب أن تقوم بها هذه اللجنة حتى تكون آلية فعالة من آليات الحوكمة، ومن ثم تساعد مجلس الإدارة في دوره الرقابي وتعزيز جودة التقارير المالية. ومن ضمن مسؤولية لجان التدقيق تحسين السياسات العامة لعملية الإفصاح، كما أن هناك الكثير من المسؤوليات التي يجب ان تقوم بها لجنة التدقيق للارتقاء بأدائها المهني وهي كما يأتي: (Yusuf, 2019: 57).

1. حجم المخاطرة: يجب على لجنة التدقيق أن تتفهم حالة وحجم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة، وتقييم ومراقبة ممارسات إدارة المخاطر المرتبطة بعملية الإفصاح عن المعلومات.
2. السياسات المحاسبية المهمة والتقديرات والأحكام: يجب على لجنة التدقيق أن تتفحص وتناقش مع الإدارة السياسات المحاسبية المتبعة، وكذلك الأحكام والتقديرات للحصول على نتائج ذات جودة عالية.

3. الرقابة الداخلية: يجب على لجنة التدقيق الاطلاع وفهم النظم المتبعة في عملية الرقابة الداخلية بالمنشأة، وفحصها بشكل دوي مع كل من المدقق الداخلي والخارجي ومعرفة مدى كفاءتها.
4. الالتزام: يتوجب على لجنة التدقيق ان تنفذ الكثير من المهام المتمثلة بمراجعة وفحص الإجراءات المتبعة من قبل المنشأة للالتزام بالقانون والسياسات الهامة بما فيها المواثيق الأخلاقية المتعلقة بعمل المنشأة، التي لم تنفذ من قبل مجلس الإدارة أو اللجان التابعة له.

وبينت دراسة كل من (HANDAYANI & IBRANI, 2020: 104-105) لكي تقوم لجنة التدقيق بمسئولية الاشراف والرقابة على عملية الافصاح، فإنه يتوجب على أعضائها أن يتمتعوا بالخبرة الخاصة بالجوانب المالية التي تمكنهم من القيام بأداء أعمالهم بمهنية عالية؛ لأن البيانات المالية تعكس قيمة الشركة في السوق، كما يجب أن تشمل الخبرة أيضاً الجوانب الآتية (الخبرة المالية، الخبرة بكافة أعمال المنشأة، الخبرة بالحوكمة).

كما أكدت أيضاً دراسة كل من (Engel et al., 2010: 2) بأن عملية مراقبة التقارير المالية تتطلب التزام كبير من قبل أعضاء لجنة التدقيق فيما هو متعلق بالجهد والوقت الكافيان لتأدية واجباتهم بمهنية عالية لمراقبة العمليات المالية للمنشأة، وبذلك تساهم لجان التدقيق بشكل اساسي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية حيث تعدّ الحجر الأساس لتقديم تقارير مالية تتميز بجودة عالية؛ وذلك من خلال الاجتماعات الدورية التي تعقدها هذه اللجان؛ يتناقش القضايا والأمور المالية التي من شأنها تقديم تقارير ذات جودة عالية، كما تؤكد الدراسة أيضاً بأن لجنة التدقيق بوصفها إحدى آليات حوكمة الشركات يكون لها دور أساسي لتقديم تقارير مالية عالية الجودة ومساعدة المستثمرين على اتخاذ قراراتهم المستقبلية؛ وذلك من خلال دورية الاجتماعات التي تحدث بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي والتدقيق الداخلي، وتسخير كافة خبراتها وطاقاتها لإيجاد الحلول المناسبة لجميع المشاكل والمعوقات التي تحدث بين الإدارة التنفيذية والمدقق الخارجي ومجلس الإدارة، وكذلك العمل على رفع من كفاءة نظام الرقابة الداخلية المتبع عن طريق التشخيص المستمر لنقاط الضعف والعمل على تجاوزها من خلال التعاون مع الأطراف الأخرى للحوكمة.

3. آلية التدقيق الداخلي وأثرها على جودة الإفصاح المحاسبي

عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه نشاط استشاري وتقييمي يتمتع القائمين به بالاستقلالية، لتحسين عمليات المنشأة وتقديم أفضل النتائج من خلال عدم التحيز لأي جهة، ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال توفير مدخل منظم لتحسين وتقييم فاعلية إدارة المخاطر، وعمليات والرقابة (Gram ling et al, 2004: 194-195)

في حين تؤكد دراسة (عبدالله، 2019: 73) بأن للتدقيق الداخلي دور كبير و اساسي في تحسين عمل حوكمة الشركات الفعالة بوصفه أحد آلياتها المعتمدة، إلى جانب لجنة التدقيق التابعة لمجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، والمدقق الخارجي كما تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً و اساسياً في عملية الافصاح نظراً لما تقوم به من أنشطة يكون لها ارتباط مباشر بعملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة، وإيجاد الحلول المناسبة لها، و تهدف وظيفة التدقيق الداخلي إلى وضع الكثير من النظم والوسائل والإجراءات لتطبيق قواعد الحوكمة على نحو سليم، كما وضعت

إجراءات ونظم التدقيق الداخلي بناءً على دراسة المخاطر التي يمكن ان تتعرض لها المنشأة، على أن يستعان في ذلك بتقارير وآراء مديري الشركة ومجلس الإدارة ومراقبي الحسابات، وأن يتم متابعة وتقييم وتحديث تلك المخاطر بشكل دوري.

كما اظهرت دراسة (فداوي، 2014: 67) بأن لوظيفة التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الحوكمة، وذلك من خلال رفع قدرة كافة المستفيدين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المدقق الداخلي من خلال الأعمال المكلف بها بزيادة العدالة والمصداقية، وتحسين سلوك العاملين في الشركة، وكذلك العمل على تخفيض مخاطر الفساد المالي والإداري، وفي السياق نفسه، تعد وظيفة التدقيق الخارجي والداخلي من الآليات المهمة المندرجة في ضمن إطار هيكل الحوكمة، كما تؤكد الدراسة، أيضاً بأن وظيفة التدقيق الداخلي تعدُّ من الآليات الفعالة والمهمة لتحقيق الفاعلية والكفاءة في استعمال موارد الشركة، وفي تحقيق المصداقية والعدالة عند عرض التقارير المالية للشركة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية، ويتحقق ذلك من خلال رفق هذه الوظيفة بالكوادر النزيهة والمهنية والكفؤة؛ إذ تُنسق عمل هذه الكوادر بشكل جيد مع المدقق الخارجي ولجنة التدقيق في مجلس الإدارة.

المبحث الرابع الجانب العملي

أولاً: وصف مجتمع عينة البحث

حُدِّد مجتمع البحث بالشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، أما عينة البحث فقد اشتملت على أربعة قطاعات تمثلت بـ(الشركات المصرفية، الشركات الصناعية، شركات التحويل المالي، شركات الاستثمار المالي)؛ اختيرت هذه العينة من القطاعات؛ لمساهمتها الكبيرة في إنعاش الاقتصاد العراقي، وقام الباحث بتوزيع (85) استمارة استبيان على عينة البحث؛ واستردت (79) استمارة، أي ما نسبته (92%) من الاستمارات الموزعة، وبعد إجراء عملية الفحص استبعد الباحث (3) استمارات، ولذلك لعدم صلاحيتها لإجراء عملية الاختبار أي أن الاستمارات الصالحة لعملية التحليل هي (76) استمارة، أي بنسبة (89%) من الاستمارات الموزعة.

ثانياً: البيانات الديموغرافية لمتغيرات البحث

يمكن توضيح البيانات الديموغرافية لعينة البحث المتمثلة بـ(الجنس، العمر، التخصص العلمي، الخبرة العملية، طابع ملكية الشركة)؛ استعملت التكرارات والنسب المئوية، لوصف تلك البيانات والجدول رقم (1) يوضح ذلك:

الجدول (1) يوضح البيانات الديموغرافية لعينة البحث

الفقرات	التفاصيل	التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	68	89.5%
	انثى	8	10.5%

%100	76	المجموع	
%22.4	17	عضو مجلس الإدارة	المسمى الوظيفي
%57.9	44	مدقق داخلي	
%17.1	13	عضو لجنة تدقيق	
%2.6	2	أخرى	
%100	76	المجموع	
%69.7	53	محاسبة	التخصص العلمي
%14.5	11	إدارة	
%11.8	9	اقتصاد	
%4	3	علوم مالية ومصرفية	
%100	76	المجموع	
%9.2	7	أقل من 5 سنوات	الخبرة العملية
%25	19	من 5 — 10 سنوات	
%32.9	25	من 10 — 15 سنة	
%28.9	22	من 15 — 20 سنة	
%4	3	من 20 سنة فأكثر	
%100	76	المجموع	
%51.3	39	عمومية	طابع ملكية الشركة
%39.5	30	خاصة	
%9.2	7	مختلطة	
%100	76	المجموع	

الجدول من اعداد الباحث بالاستناد إلى مخرجات برنامج (SPSS.V.26)

يتضح للباحث من خلال نتائج الجدول رقم (1) أعلاه من ناحية جنس المستجيبين على استمارة الاستبيان حيث كان أغلبهم من فئة الذكور بنسبة بلغت (89.5%) مما يدل ذلك على أن هذه الفئة يشكلون النسبة الأكبر من العاملين في الشركات محل البحث.

أما من ناحية المسمى الوظيفي فقد جاءت وظيفة التدقيق الداخلي في المقدمة بنسبة (57.9%)، أي أن أكثر المستجيبين على أسئلة الاستبيان يمارسون مهنة التدقيق الداخلي مما يعطي ذلك دقة أكثر في النتائج المعن عنها لجميع المستفيدين.

أما بخصوص التخصص العلمي فقد تبين للباحث بان تخصص المحاسبة شكل النسبة الأكبر حيث بلغت (69.7%) مما يعزز ذلك من مصداقية النتائج المقدمة، أما من خلال الخبرة العملية فيتضح من نتائج الجدول اعلاه ان من لديهم سنوات خدمة من (10—15) سنة هم يشكلون النسبة الأكبر (32.9%) مما يعني أن اغلب المستجيبين يتمتعون بخبرات عملية طويلة، كما تصدرت الشركات العمومية قائمة المستجيبين على نتائج الاستبيان حيث شكلت النسبة الأكبر (51.3%) مما يعطي قيمة أكبر لنتائج البحث؛ وذلك لان الشركات الحكومية تكون خاضعة لرقابة الدولة مما تجعلهم يدركون أهمية متغيرات البحث والقدرة الكافية على الإجابة على محتواها.

ثالثاً: اختبار مدى تناسق فقرات الاستبانة

تشير الموثوقية إلى مدى اتساق فقرات الاستبانة، مما يشير ذلك إلى أن جميع الأسئلة التي تتضمنها الاستبانة تخدم غرضاً عاماً يجب قياسه. كما تُستعمل الموثوقية لتحديد مدى إمكانية عملية تكرار استعمال المقاييس مع نفس النتائج المتبقية؛ إذ استعملت معامل الموثوقية المتمثل بـ(alpha Kornbach) للتعبير عن مدى تجانس إجابات افراد العينة، وتتراوح قيمة ألفا كرونباخ بين الصفر والواحد، حيث يجب أن تكون أعلى أو مساوية لـ(0.60) وعدها ذات تناسق داخلي مقبول، واجري اختبار الالفا لجميع أسئلة الاستبيان باستعمال برنامج (SPSS.V.26) حيث بلغت قيمته (0.981)، وهي قيمة مرتفعة وتعتبر هذه النسبة عن مستوى ممتاز يتميز بالاستقرار والثبات، مما يعني أن المقياس المتبع سيعطي نتائج مطابقة لو توزع على ذات العينة ولجميع الأسئلة بعد مرور مدة زمنية.

رابعاً: وصف متغيرات البحث الحالي وتشخيصها.

يتم عرض نتائج التحليل الإحصائي لمتغيرات البحث عن طريق استعمال الوسط الحسابي لتشخيص اجابات العينة، والانحراف المعياري لتقدير مدى التشتت في الإجابات، والاهمية النسبية لبيان مدى أهمية كل فقرة من فقرات الاستبانة بالنسبة للعينة المبحوثة.

1. وصف وتشخيص آليات الحوكمة الداخلية بوصفها متغيراً مستقلاً؛ توضّح نتائج التحليل الخاصة بآليات الحوكمة الداخلية من الجدول رقم (3):

الجدول (2) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لآليات الحوكمة الداخلية:

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	يعمل مجلس الإدارة على وضع سياسة تخدم اطراف أصحاب المصالح في الشركة.	1.99	0.643	%39.8
2	يراعي مجلس الإدارة المعاملة المتساوية لكل فئة من فئات المساهمين وبطريقة عادلة.	2.26	0.640	%45.2
3	يوفر مجلس الإدارة نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.	2.01	0.872	%40.2
4	يعمل المجلس ضمن خطة استراتيجية شاملة للإشراف والرقابة.	2.53	0.887	%50.6
5	يقوم المجلس بالإشراف على عملية الإفصاح ووسائل الاتصال.	2.74	0.998	%54.8
6	تتمثل مسؤولية لجنة التدقيق في تحسين السياسات العامة لعملية الإفصاح.	2.99	0.959	%59.8
7	تؤدي لجنة التدقيق أثراً مهماً في الرقابة الداخلية على عملية الإفصاح.	2.91	0.941	%58.2
8	إن لجنة التدقيق يمكن أن تكون أكثر فائدة لممارسة الإشراف والرقابة على عملية الإفصاح؛ إذ هي احتوت أو كان من بين أعضائها ممن لديهم الخبرة والكفاءة المهنية العالية.	2.96	0.999	%59.2
9	تراقب لجنة التدقيق ممارسات الالتزام المحاسبي وإدارة المخاطر في الشركة، وأنها مسؤولة عن ضمان السلامة المالية وخلو	2.53	0.986	%50.6

			التقارير المالية من الانحرافات .		
10	لجنة التدقيق تتولى الاطلاع على نظام الرقابة الداخلية المرتبط بالشركة وفحصه بصفة دورية مع كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ومعرفة كفاءته.	2.30	0.980	%46	
11	يؤدي التدقيق الداخلي دوراً مهماً في عملية الإفصاح نظراً لما تقوم به من أنشطة ترتبط بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها منشآت الأعمال.	1.97	0.653	%39.4	
12	تسهم وظيفة التدقيق الداخلي في إرساء وتدعيم مقومات الإفصاح والشفافية عند الإعلان عن البيانات المالية.	2.80	0.994	%56	
13	تسهم آلية التدقيق الداخلي في التأكد من مدى صحة ودقة وسلامة البيانات التي تحتويها التقارير المالية التي تعكس نتيجة أعمال الشركة.	2.71	0.950	%54.2	
14	يسهم التدقيق الداخلي في مساعدة الشركة على تلافي مخاطر التعرض للعقوبات من خلال المهنية العالية التي يتمتع بها المدققين الداخليين خلال تأديتهم لأعمالهم المكلفين بها.	2.71	1.141	%54.2	
15	يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من مدى ملائمة الأهداف والسياسات العامة الموضوعة من لدن مجلس الإدارة.	1.80	0.712	%36	
المجموع			2.48	0.82	%49.6

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاستناد إلى مخرجات برنامج (SPSS.V.26)

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن الفقرة السادسة من الاستبيان التي تنص على (تتمثل مسؤولية لجنة التدقيق في تحسين السياسات العامة لعملية الإفصاح)، جاءت في المرتبة الأولى؛ حيث حققت وسط حسابي (2.99) وانحراف معياري (0.959)، مما يؤكد ذلك إلى أن العينة المبحوثة متفقة بشكل كبير وبنسبة (59.8%) بخصوص ما تضمنته هذه الفقرة، أما الفقرة الخامسة عشر والتي تنص على (يقوم المدقق الداخلي بالتأكد من مدى ملائمة الأهداف والسياسات العامة الموضوعية من قبل مجلس الإدارة) جاءت في المرتبة الأخيرة حيث حققت وسط حسابي (1.80) وانحراف معياري (0.712) مما يؤكد ذلك على من خلال إجابات العينة المبحوثة بخصوص هذه الفقرة أنها لم تكن محل اهتمام لذلك فقد حققت نسبة متدنية بلغت (36%)، أما إجمالياً فقد حقق المتغير المستقل المتمثل بالآليات الداخلية للحوكمة وسط حسابي بلغ (2.48) وانحرافاً معيارياً (0.82) في حين بلغت الأهمية النسبية (49.6%)، أي أن الآليات الداخلية للحوكمة المتمثلة بـ(مجلس الإدارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي) بوصفها متغيراً مستقلاً لها تأثير كبير على جودة الإفصاح المحاسبي ومتغيراً تابعاً في الدراسة الحالية، مما يؤكد الباحث على أهمية الآليات الداخلية للحوكمة بوصفها المصادر الأساسية لإصدار القرارات في الشركات محل البحث.

2. وصف جودة الإفصاح المحاسبي وتشخيصها بوصفها متغيراً تابعاً: توضح نتائج التحليل الخاصة بجودة الإفصاح المحاسبي من خلال الجدول رقم (3):

الجدول (3) يوضح الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية لجودة الإفصاح المحاسبي

ت	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	وجود وحدة منفصلة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية لزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية.	2.48	0.803	49.75%
2	اتباع الإجراءات والقوانين السليمة يؤدي إلى نتائج حقيقية في عملية الإفصاح المحاسبي.	2.82	0.8	56.5%
3	وجود مجلس إدارة كفوء يؤدي إلى زيادة فاعلية الإفصاح المحاسبي.	2.51	1.09	50.25%
4	وجود مدققين داخليين ولجان تدقيق تتمتع بالكفاءة والخبرة المهنية العالية يزيد من جودة عملية الإفصاح.	3.16	1.108	63.25%
5	توزيع أعمال التدقيق على موظفين ممن لديهم قدر من التدريب الفني والكفاءة اللازمة بما	3.42	1.247	68.5%

			يضمن ان المهمة المناسبة للشخص المناسب علمياً وعملياً لتحقيق الجودة في عملية الإفصاح المحاسبي.	
6	3.73	1.198	%74.75	معلومات الإفصاح الدقيقة دليل على تطبيق آليات الحوكمة الداخلية.
7	3.63	1.176	%72.75	اختيار الوقت المناسب لعملية الإفصاح يحسن من جودتها.
8	3.7	1.248	%74	يتم تعيين المدقق الخارجي بعد استحصال الموافقات الرسمية لتحقيق الشفافية وزيادة مستوى الإفصاح بالتقارير المالية.
9	3.16	1.232	%63.25	الإفصاح عن جميع بنود القوائم المالية وفق معايير الإفصاح الدولية والمعايير الصادرة من هيئة المحاسبة والتدقيق المالية.
10	2.87	1.225	%57.5	تعمل إدارة الشركة على اعداد تقارير مالية تتميز بالشفافية والمهنية العالية من خلال الالتزام بتطبيق آليات الحوكمة الداخلية.
المجموع				%56.22

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاستناد إلى مخرجات برنامج التحليل الاحصائي (SPSS.V.26)

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان الفقرة السادسة المتمثلة بـ(ان معلومات الإفصاح الدقيقة دليل على تطبيق آليات الحوكمة الداخلية) جاءت في المرتبة الأولى حيث حققت وسط حسابي بلغ (3.73) في حين بلغ الانحراف المعياري (1.198) مما يؤكد ذلك على ان اجابات العينة المبحوثة تتفق بشكل كبير وبنسبة (%74.75) بخصوص تلك الفقرة، أما الفقرة الأولى والتي تنص على (وجود وحدة منفصلة لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية لزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية) فقد جاءت في المرتبة الاخيرة بوسط حسابي (2.48) وانحراف معياري بلغ (0.803) في حين بلغت الأهمية النسبية لهذه الفقرة (%49.75) مما يبين ان اتفاق عينة البحث على هذه الفقرة ضعيف جداً، أما المتغير التابع ككل فقد حقق وسط حسابي بلغ (3.148) وانحراف معياري (1.112) واهمية نسبية بلغت (%56.22)، مما يؤكد ذلك على اهمية فقرات هذا المتغير حيث ان الشركات محل البحث تكسب ثقة اكبر عدد من المستثمرين من خلال ما تتميز به طريقة افصاحها عن بياناتها المحاسبية بالجودة العالية خصوصاً في ظل المنافسة المتزايدة التي تشهدها سوق المهنة في الوقت الراهن ولمواجهة هذه المنافسة ينبغي

على الشركات ان تعمل بمهنية ودقة عالية وان توظف الافراد الذين يتمتعون بكافة المقومات المطلوبة، وان تسعى دائماً خاصةً الشركات ذات السمعة المميزة للحفاظ عليها من خلال الابتعاد عن اي اسلوب يسيء إلى هذه السمعة.

خامساً: اختبار فرضيات البحث: سيتم اختبار فرضيات البحث عن طريق ايجاد معامل الارتباط والجدول رقم (4) الاتي يبين قيم الارتباطات بين متغيرات البحث:

الجدول (4) يوضح الارتباط بين متغيرات البحث

المتغير التابع	الارتباط والدلالة	الآلية مجلس الإدارة	الآلية لجان التدقيق	الآلية التدقيق الداخلي
جودة الإفصاح المحاسبي		0.487**	0.769**	0.334**
	الدالة sing	0.000	0.000	0.000
	N	76	76	76

المصدر: الجدول من اعداد الباحث بالاستناد إلى مخرجات التحليل الاحصائي (SPSS.V.26)

يلاحظ من الجدول أعلاه ان جميع الارتباطات تعد ذات دلالة معنوية حيث بلغت (0.000) وبمستوى دلالة اقل من (0.01)، بلغت قوة العلاقة بين آلية مجلس الإدارة وبين جودة الإفصاح المحاسبي (0.487) وهي بمستوى معنوية (0.000) مما يؤكد ذلك على ان علاقة التأثير بين المتغيرين ايجابية حيث ان مجلس الإدارة ومن خلال الخطط التي يقدمها وإجراءات العمل المتبعة تسهم في رفع كفاءة العاملين مما يعزز ذلك من جودة الإفصاح عن البيانات المحاسبية المقدمة إلى المستفيدين، وتؤكد هذه النتيجة صحة الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على "يوجد تأثير ذو دلالة احصائية بين آلية مجلس الإدارة وبين جودة الإفصاح المحاسبي"، كما بلغت قوة العلاقة بين آلية لجان التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي (0.769) وهي بمستوى معنوية (0.000) مما يؤكد أيضاً على ان العلاقة ايجابية بينهما حيث ان لجان التدقيق المشكلة تسهم بشكل كبير في زيادة جودة الإفصاح عن البيانات المحاسبية المعلن عنها من خلال الزيارات المفاجئة والمتكررة التي تجريها على الوحدات الحسابية في المنشأة مما يؤدي ذلك إلى انخفاض مستوى التلاعب بالبيانات المحاسبية، وتؤكد هذه النتيجة صحة الفرضية الثانية والتي نصت على " يوجد تأثير ذو دلالة احصائية بين آلية لجان التدقيق وبين جودة الإفصاح المحاسبي" ، وبلغت قوة العلاقة بين آلية التدقيق الداخلي وبين جودة الإفصاح المحاسبي (0.334) وهي بمستوى معنوية (0.000) اي ان العلاقة ايجابية بين المتغيرين حيث يساهم التدقيق الداخلي وبشكل اساسي في تعزيز جودة الإفصاح عن البيانات المحاسبية المقدمة للمستفيدين وذلك لان عمل المدققين الداخليين يُكرس في ان تكون البيانات المحاسبية المقدمة تتميز بالدقة والمهنية العالية وان تكون معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتؤكد هذه النتيجة صحة الفرضية الثالثة والتي تنص على " يوجد تأثير ذو دلالة احصائية بين آلية التدقيق الداخلي وبين ودة الإفصاح المحاسبي".

ومن خلال ما تقدم يرى الباحث ان الآليات الداخلية للحوكمة التي تم التطرق لها من خلال هذا البحث تعدّ من الاستراتيجيات المهمة التي تساهم بشكل كبير في العمل على ان تكون البيانات المحاسبية المقدمة تتميز دائماً بالدقة والمهنية العالية أي يكون لها دور كبير في تعزيز جودة الإفصاح عنها، وطالما ان المنشأة تتمتع دائماً بجودة بياناتها المعلن عنها فهذا يعتبر مؤشر اساسي على أنها تسير بالشكل الصحيح نحو العمل على تحقيق أفضل النتائج في ظل المنافسة المتزايدة التي يشهدها سوق المهنة في الوقت الراهن.

الاستنتاجات

توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات تمثلت بما يأتي:

1. إن الآليات الداخلية للحوكمة التي هي محل البحث لها أثر كبير في تحسين جودة الإفصاح عن البيانات المحاسبية، وتعدّ آلية مجلس الإدارة من أكثر آليات الحوكمة أهمية وذلك لأنها تمثل قمة اطارها حيث تعمل على التأكد من ان خطة واستراتيجية الإفصاح عن البيانات المحاسبية يتم تطويرها بشكل مستمر على اعتبار أنها جزء مكمل لاستراتيجية وخطة المنظمة بشكل عام، كما تعدّ آلية لجان التدقيق من الآليات الداخلية الفعالة للحوكمة؛ إذ تعمل على تحقيق الجودة العالية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها أي أنها تعدّ الحجر الاساس لتقديم تقارير مالية تتميز بجودة عالية، وذلك من خلال الاجتماعات الدورية التي تعقدها هذه اللجان؛ إذ تناقش القضايا والأمور المالية التي من شأنها تقديم تقارير ذات جودة عالية، فضلاً عن ذلك فإن لآلية التدقيق الداخلي لها دور اساسي في عملية الإفصاح نظراً لما تقوم به من أنشطة يكون لها ارتباط مباشر بعملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وتحديد المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة وإيجاد الحلول المناسبة لها.
2. أثبتت نتائج البحث وجود تأثير ذو دلالة احصائية بين آلية مجلس الإدارة وجودة الإفصاح المحاسبي حيث بلغت قوة العلاقة بينهما (0.487)، مما يؤكد ذلك على أن علاقة التأثير بين المتغيرين إيجابية حيث إن مجلس الإدارة ومن خلال الخطط التي يقدمها وإجراءات العمل المتبعة تساهم في رفع كفاءة العاملين مما يعزز ذلك من جودة الإفصاح عن البيانات المحاسبية المقدمة إلى المستفيدين.
3. اثبتت نتائج البحث وجود تأثير ذي دلالة إحصائية بين آلية لجان التدقيق وجودة الإفصاح المحاسبي؛ إذ بلغ معامل الارتباط بينهم (0.769)؛ مما يؤكد ذلك على أن العلاقة إيجابية بينهما حيث إن لجان التدقيق المشكلة تساهم بشكل كبير في زيادة جودة الإفصاح عن البيانات المحاسبية المعلن عنها من خلال الزيارات المفاجئة والمتكررة التي تجريها على الوحدات الحسابية في المنشأة مما يؤدي ذلك إلى انخفاض مستوى التلاعب بالبيانات المحاسبية.
4. أثبتت نتائج البحث وجود تأثير ذي دلالة إحصائية بين آلية التدقيق الداخلي وجودة الإفصاح المحاسبي حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0.334) مما يؤكد على أن العلاقة إيجابية بين المتغيرين حيث يساهم التدقيق الداخلي وبشكل اساسي في تعزيز جودة الإفصاح عن البيانات المحاسبية المقدمة للمستفيدين؛ وذلك لأن عمل المدققين الداخليين يكرس في أن تكون البيانات المحاسبية المقدمة تتميز بالدقة والمهنية العالية، وأن تكون معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

التوصيات

من خلال ما ذكر من استنتاجات أعلاه، يوصي الباحث بمجموعة من التوصيات تتمثل في الآتي:

1. يوصي الباحث من خلال بحثه الحالي الإدارات العليا في الشركات محل البحث بإقامة الاجتماعات المتكررة لمجلس الإدارة وإعداد محضر بعد كل اجتماع، يضم الكثير من القرارات؛ لمراقبة جميع الأعمال في الشركة، ومن ثم الإفصاح عن تلك القرارات إلى الجهات المستفيدة، وذلك لكسب ثقتهم.
2. يوصي الباحث الشركات محل البحث بالعمل على تشكيل لجان تدقيق تتولى مراقبة جميع الأعمال المحاسبية، وتحسباً لحدوث اختلاسات وتلاعبات مستقبلية، وأن تكون هذه اللجان مستقلة في عملها، مما يؤدي ذلك إلى الخروج بنتائج تتميز بمهنية وجودة عالية.
3. يوصي الباحث بتقديم الدعم والاهتمام المتزايد بالمدققين الداخليين والعمل على توظيف الافراد الذين يتمتعون بدرجة وخبرة مهنية عالية لممارسة أعمال التدقيق إضافة إلى أن يكون لديهم المام كافي بجميع معايير التدقيق المتعارف عليها وكذلك المبادئ المحاسبية المعتمدة.
4. يوصي الباحث الشركات محل البحث العاملة في البيئة العراقية بتقديم الاهتمام المتزايد بعملية الإفصاح عن التقارير المالية، وما تتضمنه من بيانات محاسبية، وأن تكون خالية من الأخطاء والانحرافات ومعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك لكسب ثقة أكبر عدد من المستثمرين.
5. يوصي الباحث بالعمل على إقامة الكثير من المؤتمرات والندوات حول موضوع حوكمة الشركات وحث الموظفين على المشاركة فيها وذلك للارتقاء بأدائهم الوظيفي لمواكبة التطورات الحاصلة في الوقت الراهن ومواجهة المنافسة المتزايدة التي تشهدها سوق المهنة.

المصادر باللغة العربية:

1. أبو حمام، ماجد إسماعيل، (2009)، "أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
2. أحمد، زغدار، محمد، سفير، (2010)، "خيار الزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية (IAS/IFRS)"، بحث منشور في مجلة الباحث، العدد السابع، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر.
3. شايب، احمد شايب، العابد، سليم العابد، باهي، عبد الرزاق باهي، (2021)، "دور آليات الحوكمة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر.

4. عبد الرحمن، نجلاء إبراهيم يحيى، (2020)، "دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح والتقرير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال السعودية" مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.
5. عبد الله، فواز نجم، (2019)، "دور المحاسبة القضائية في تعزيز آليات حوكمة الشركات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
6. عبد الله، ضياء حمدي، (2022)، "تأثير دوران المدقق الخارجي في حوكمة الشركات وانعكاسه على جودة المعلومات المحاسبية"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
7. عياش، ندى عمرو، (2021)، "فعالية آليات الحوكمة الداخلية في تحسين الأداء المالي لشركات التأمين"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي، الجزائر.
8. الغرباوي، سجاد مهدي عباس، (2018)، "جودة الإفصاح المحاسبي ودورها في تعزيز التفكير الاستراتيجي لدى المستثمرين"، بحث منشور، مجلة كلية الكوت الامعة، المجلد (3)، العدد (1)، جامعة واسط.
9. ميلاد، خليفة إبراهيم، (2020)، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في بيئة الأعمال المعاصرة: دراسة تطبيقية، بحث منشور، كلية الاقتصاد العجيلات، قسم المحاسبة، جامعة الزاوية.

المصادر باللغة الانكليزية:

1. Abdulrahman Ahmed Yusuf, N. (2020). Internal Governance Mechanisms and Financial Reporting Quality: Evidence from Alternative Banking Systems (Doctoral dissertation, Newcastle University).
2. Ahmed , A. M., Nokhal, A. M. s., & Metwally, H. M. R., (2018). The Effect of Internal Corporate Governance Mechanisms on the Disclosure of Internal Control Material Weaknesses With a Field Study. Journal of Contemporary Business Studies. 4(5), 1-64.
3. Al-Asmari, F. A. A. (2020). The impact of applying corporate governance principles on enhancing the credibility of financial reports, (24).
4. Hafeez, D., & Muhammad, M. (2013). An analysis of corporate governance in Islamic and Western perspectives. International Journal of Business, Economics and Law, 2(3).
5. Monks ,R. and N. Minow, (2002) Corporate Governance, 2 nd Edition, Blackwell Publishing.

6. Kontogeorgis, G. (2018). The role of internal audit function on corporate governance and management. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 8(4), 100-114.
7. Ismael, M. U. (2024). Corporate governance through the lens of Islam: A comparative review and analysis.
8. Alslihat, N., Alrawashdeh, N., Al-Ali, S., Al-Omari, M., Gazzaz, A. A., & Alali, H. (2017). Accounting disclosure of both financial and non-financial information in the light of international accounting standards. *International Journal of Economic Research*, 14(12), 105-118.
9. Katmon, N., & Farooque, O. A. (2017). Exploring the impact of internal corporate governance on the relation between disclosure quality and earnings management in the UK listed companies. *Journal of Business Ethics*, 142, 345-367.
10. Ajina, A., Bouchareb, M., Sougné, D., & Habib, A. (2017). The effect of earnings management on bid-ask spread and market liquidity. *European Journal of Business and Management*, 9(8).
11. Beest, F. V., Braam, G. J. M., & Boelens, S. (2009). Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics.
12. Asmar, M., Alia, M. A., & Ali, F. H. (2018). The impact of corporate governance mechanisms on disclosure quality: evidence from companies listed in the Palestine exchange. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 4, 401-417.
13. Alzoubi, E. S. S. (2016). Disclosure quality and earnings management: Evidence from Jordan. *Accounting Research Journal*, 29(4), 429-456.
14. Sarhan, A. A., Ntim, C. G., & Al-Najjar, B. (2019). Antecedents of audit quality in MENA countries: The effect of firm-and country-level governance quality. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 85-107.
15. Banderlipe, I. I., & Mc Reynald, S. (2009). The impact of selected corporate governance variables in mitigating earnings management in the Philippines. *DLSU Business & Economics Review*, 19(1).

16. Abdulrahman Ahmed Yusuf, N. (2019). Internal Governance Mechanisms and Financial Reporting Quality: Evidence from Alternative Banking Systems (Doctoral dissertation, Newcastle University).
17. Handayani, Y. D., & Ibrani, E. Y. (2020). The effect of audit committee characteristics on earnings management and its impact on firm value. *International Journal of Commerce and Finance*, 6(2), 104-116.
18. Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting literature*, 23, 194.