

آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية (دراسة تحليلية لآراء عينة من مراقبي الحسابات ومدراء بعض الدوائر)

المدرس المساعد: سندس ماجد رضا
جامعة الكوفة/ كلية الإدارة والاقتصاد قسم
المحاسبة

المقدمة

تواجه مهنة مراقب الحسابات خلال السنوات الأخيرة تحديات على نطاق واسع نتيجة تزايد الشكوك بفقدانها المسؤولية والمصداقية وثقة من حولها من المستخدمين والمساهمين والرأي العام بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات وخاصة في الدول المتقدمة مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام ١٩٩٧م ، وأزمة شركة (Ernon) والتي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام ٢٠٠١م ، وكذلك أزمة شركة (World Com) الأمريكية للاتصالات عام ٢٠٠٢م وصولاً إلى الأزمة المالية العالمية الأخيرة عام ٢٠٠٨م وما صاحبها من انهيار لعدد كبير من الشركات مما أدى إلى تدخلات حكومية لدعم بعض القطاعات التي تواجه الانهيار كقطاع السيارات والبنوك في الولايات المتحدة وغيرها .

وترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة إن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه الهامة إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية وذلك خلافاً للحقيقة مما كان له الأثر الواضح للضرر الذي لحق بالمستثمرين نتيجة لعدم تزويدهم أو حتى الإشارة تحذيراً لهم على الحالة الاقتصادية التي ستؤول إليها هذه الشركات التي وظفوا أموالهم فيها سعياً للربح لا الخسارة الفادحة التي لحقت باستثماراتهم .

أن من أهم أسباب انهيار الشركات هو افتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة وكذلك اختلال هياكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها والشفافية بجانب إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة .

لذا كان لزاماً على إدارات الشركات أن تبني مسؤولياتها تجاه مواجهة الخطر . وقد نادى الكثير من المحاسبين والمحللين الماليين للمؤسسات والمنظمات الأجنبية والدولية والمحلية على وجه الخصوص باتخاذ استراتيجيات لمواجهة مثل هذه الأزمات فكان موضوع حوكمة الشركات (Corporate Governance) من المواضيع الهامة التي يجب ان تبناها تلك الشركات بسبب ضعف النظام القانوني.

كما تجدر الإشارة إليه إلى إن بالإضافة إلى دور الإدارة فإن دور مراقب الحسابات لا يمكن الاستهانة به في تقييم صحة القوائم المالية والمخاطر المالية التي قد تتعرض لها الشركات . فأنطلاقاً من أهمية

القوائم المالية كمخرجات لأي نظام محاسبي فإن إتباع آليات حوكمة الشركات سيحقق قدراً ملائماً من الطمأنينة للمستثمرين ومتخذي القرار حيث تعمل آليات حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال الشركة من خلال أحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الشركة ومراقب الحسابات .

ويمكن تصنيف مجموع الآليات المستخدمة إلى نوعين من آليات الحوكمة ، حيث يختص النوع الأول بإدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، قوة واستقلال لجنة المراجعة الداخلية، ودرجة اعتماد إدارة الشركة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة . بينما يختص النوع الثاني بمراقب الحسابات الذي يقوم باعتماد القوائم والتقارير المالية الخاصة بالشركة وإبداء رأيه الفني عليها، وتشمل آليات تحقق الرقابة على أداء مراقب الحسابات مثل التغير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية، درجة استقلال مراقب الحسابات مثل مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية ، معايير رقابة الجودة ، ومدى تقويم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للشركة محل التدقيق . ومن ناحية أخرى، قد توصلت عدة دراسات إلى وجود فجوة توقعات في بيئة التدقيق بين توقعات مستخدمي تقرير مراقب الحسابات وبين ما يقدمه مراقب الحسابات فعلاً في تقريره ، الأمر الذي أدى إلى فقدان الثقة في المعلومات التي يحتوي عليها تقرير مراقب الحسابات .

ومع تزايد نمو اقتصاد السوق العالمية والتنافس بين مصالح الأطراف المختلفة وإزالة الحواجز عبر الحدود القطرية لتعبر السلع والخدمات والاستثمارات بحرية تزايدت الحاجة إلى التدقيق في نشاط وأداء الشركات وإلى دوره في توفير الثقة بالقوائم المالية لأعتمادها في اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل كافة الأطراف المستخدمة لتلك القوائم وتخفيض حالة عدم التأكد من الإحداث الاقتصادية في المستقبل .

ويظل أمر الشفافية المحققة من خلال الإفصاح أمراً خلافياً يحتاج إلى إيجاد توازن بين المستوى المقبول لدى الشركات وبين المستوى الذي ترغب فيه الأطراف المتعددة الأخرى . وقد عبر الكثير من المحللين عن رأيهم في إن افتقاد الشفافية والمسائلة قد ساهم بشكل كبير في الضعف المالي على مستوى الشركات وعلى المستوى الوطني في كثير من الأزمات المالية الإقليمية التي حدثت في الآونة الأخيرة .

أهمية البحث

جاءت من خلال الأسئلة الموجهة من قبل العديد من المستثمرين والمساهمين والرأي العام من الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من الشركات والبنوك عن سبب عدم إعطاء مراقبي الحسابات إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات مثال ذلك ما حدث في شركات توظيف الأموال وبنك الاعتماد والتجارة في مصر، والانهيانات المالية للعديد من الشركات الأمريكية الكبرى خلال الأعوام الأولى من القرن الحادي والعشرين مثل شركة انرون للطاقة. وكان نتيجة ذلك ظهور ما اصطلح على تسميته بفجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية. (والتي تعبر عن التباين بين اعتقادات وأدراكات مستخدمي القوائم المالية لواجبات ومسؤوليات مراقبي الحسابات وبين اعتقاد وأدراك المراقب نفسه لتلك المسؤوليات).

وهذه الفجوة ما هي الا زعزعة لثقة المستثمرين والإطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية بالنسبة للخدمات التي تقدمها مهنة التدقيق الأمر الذي ينعكس على مصداقيتهم في القوائم المالية التي تمثل مصدر المعلومات الأساسية لاتخاذ القرارات، فنتيجةً لهذا البعد بين التوقعات جاءت أهمية هذه الدراسة في المحاولة لتضييق فجوة التوقعات هذه من اجل إعادة الثقة في نفوس المجتمع المالي بمراقبي الحسابات .

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث بوجود فجوة بين ما يتوقعه مستخدمي التقارير المالية من معلومات والتي يستند عليها في اتخاذ القرارات وبين ما يقدم إليه من نتائج فعلية وهذا التباعد أدى إلى فقدان هؤلاء المستخدمين الثقة بأداء مراقبي الحسابات وآرائهم حول هذه التقارير المالية بسبب ما آلت إليه استثماراتهم من انهيار لأعتمادهم المعلومات عن نشاط الشركة التي يحويها تقرير مراقب الحسابات .

فرضية البحث

يستند البحث على الفرضيات التالية:-

١. وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين مجموعة من آليات حوكمة الشركات ودرجة الإفصاح في القوائم المالية عن جميع العناصر التي تهتم مستخدمي القوائم المالية.
٢. وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين مجموعة من آليات حوكمة الشركات وقيام مراقب الحسابات بتحمل المسؤولية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير التدقيق في اتخاذ قراراتها.
٣. وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين مجموعة من آليات حوكمة الشركات وقيام مراقب الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالشركة.
٤. وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين مجموعة من آليات حوكمة الشركات وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة.
٥. وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين مجموعة من آليات حوكمة الشركات وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين.

هدف البحث

تهدف الدراسة في هذا البحث - بشكل رئيسي- إلى استطلاع آراء مراقبي الحسابات والمستثمرين في مدى تأثير آليات حوكمة الشركات على تضييق فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ، ويتفرع من هذا الهدف ، الأهداف الفرعية التالية:-

- أ- دراسة وتحليل مفهوم فجوة التوقعات في بيئة التدقيق الرئيسية .
- ب- تحديد آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بفجوة التوقعات في بيئة التدقيق .
- ج - تحديد مدى صحة فروض الدراسة والتي تتناول اختبار العلاقة بين آليات حوكمة الشركات وبين فجوة التوقعات في بيئة التدقيق .

د- دور مهنة المحاسبة والتدقيق في محاولة تضيق تلك الفجوة في ضوء نتائج الدراسة الميدانية وما ورد بالأدب المحاسبي والقواعد المنظمة لمحتوى تقرير مراقب الحسابات .

حدود البحث

١ - الحدود المكانية:-

أ) ديوان الرقابة المالية.

ب) المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية.

ج) جامعة الكوفة .

٢ - الحدود الزمانية:- مدة تطبيق الاستبانة والمقابلات الزمانية من ٢٠٠٩/١١/١ ولغاية ٢٠٠٩/١١/٣١ .

الوسائل الإحصائية

١) التوزيعات التكرارية والنسب.

٢) الأوساط الحسابية الموزونة.

٣) الانحرافات المعيارية.

٤) معاملات الاختلاف .

٥) الأوزان المتوية.

٦) معامل الارتباط البسيط .

٧) معامل الانحدار البسيط .

٨) معامل التحديد .

دراسات سابقة

١ - دراسة لجنة ١٩٧٤ ، Manuel F. Cohen

وبتشجيع من المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٧٤م تم تكليف وتمويل لجنة برئاسة مانويل كوهين بدراسة مسؤوليات مراقبي الحسابات تجاه مستخدمي التقارير المالية وما يتوقعونه هؤلاء المستخدمين من اجل مقابلة توقعاتهم ضمن محتوى التقارير المالية ، وكان الهدف من وراء هذه الدراسة هو تضيق فجوة التوقعات ما بين مستخدمي التقارير المالية ومراقبي الحسابات وقد أوصت هذه اللجنة في تقريرها النهائي عام ١٩٨٧م ضرورة إدخال إصلاحات على المهنة المحاسبية ووضع معايير مراجعة تكون القاعدة المتينة لعمل مراقب الحسابات .

٢ - دراسة لجنة ١٩٨٨ ، Macdonald W.A.

وبتكليف من المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين قامت لجنة برئاسة ماك دونالد بدراسة فجوة التوقعات ما بين مستخدمي التقارير المالية ومراقبي الحسابات في كندا وتوصلت اللجنة إلى استنتاج بأن جودة

عمل مكاتب مراقب الحسابات احد الأسباب في فجوة التوقعات هذه . ومن بين توصيات هذه اللجنة التي جاءت تختلف عن مثيلاتها من الدراسات السابقة وهي ضرورة تقديم تقرير مراقبة الجودة الخاصة بأعمال مكاتب مراقبي الحسابات إلى القسم المسؤول عن مراقبة الجودة في المنظمة المهنية .

٣- دراسة ١٩٩٢ ، Institute of Chartered Accounting in England and Wales

وفي دراسة قام بها معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز عام ١٩٩٢م في محاولة لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراقبي الحسابات في المملكة المتحدة وتوصلت الدراسة باستنتاج أساسي إلى وجود فجوة بين توقع المستفيدين من القوائم المالية مما يتعلق بمحتوى هذه القوائم وبين ما يقدمه مراقب الحسابات لهؤلاء المستفيدين . وبالمقابل فقد أوصت الدراسة إلى ضرورة التركيز على دور مراقب الحسابات ومسؤولياته تجاه هؤلاء المستفيدين الهدف منه تضييق فجوة توقعاتهم .

٤- دراسة ١٩٩٤ ، Epstein & Gligier

في دراسة قام بها كل من (Epstein & Gligier) تناولت استطلاع آراء المهتمين بقراءة تقرير مراقبي الحسابات فيما يتعلق بالتأكدات الواردة في تقاريرهم وخلصت الدراسة بأن هناك فجوة بين توقعات مستخدمي التقارير بخصوص التأكدات وبين ما موجود فعلاً في تلك التقارير وجاءت نتيجة هذه الدراسة مطابقة لفرضياتها حيث توصلت بان ما نسبته ٥٣% من الذين تم استقصاء آرائهم يكتفون بالتأكدات المعقولة من قبل مراقب الحسابات عن عدالة تلك التقارير في حين إن ما نسبته ٤٧% أكدوا بحاجتهم إلى تأكيد مطلق من قبل مراقب الحسابات عن عدالتها . وقد أوصت هذه الدراسة إلى ضرورة التأكيد بإعادة النظر في دور المهنة بخصوص رأي مراقب الحسابات عن القوائم المالية من اجل تخفيض فجوة التوقعات تلك .

٥- دراسة ٢٠٠١ ، Dezoart and Salterio

تناولت هذه الدراسة مدى نجاح عمل مراقب الحسابات في إبداء رأي في القوائم المالية وزيادة الثقة بها كلما زاد اعتماده على لجنة المراجعة الداخلية في حالة تمتعهم بالاستقلالية أي كلما زادت استقلالية لجنة المراجعة الداخلية وفي نفس الوقت زادت علاقتها الوطيدة بمراقب الحسابات كلما زادت جودة التقارير المالية وزادت الموثوقية بها من قبل كافة الجهات المستفيدة منها من خلال دراسة عينة من أعضاء لجنة المراجعة في كندا .

٦- دراسة ٢٠٠٢ ، Cohen et al

تبين هذه الدراسة علاقة مراقب الحسابات بحوكمة الشركات وما هي الأمور التي يهتم بها مراقب الحسابات في حالة حوكمة الشركات حيث تبين أن مراقب الحسابات يهتم بآليات الحوكمة الخاصة بالإدارة

ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة ويستخدم هذه المعلومات الخاصة بهذه الجهات في مرحلة تخطيط المراجعة والعمل الميداني كذلك كان لشكل التعاقد ودرجة الخطر المتوقع دور في أهمية الحوكمة وتأثيرها على عمل المراجع كما تزايدت أهمية الحوكمة بتحول عمل المراقب من مراجعة عمليات إلى مراجعة رقابات إلى مراجعة حوكمة الشركات كما يزيد من احتياج المراقب للحوكمة في حالات الغش وخدمات الضرائب أما في حالة الخدمات الاستشارية يقل احتياجه للحوكمة ، لوحظ من هذه الدراسة أن حجم العينة كانت صغيرة بالإضافة إلى أنها لم تتناول باقي آليات الحوكمة التي يمكن أن يحتاجها مراقب الحسابات.

٧- دراسة ٢٠٠٢ ، Good Win Seow

أكدت الدراسة على ضرورة وجود مراجعة داخلية ولجان المراجعة الخارجية (مراقب الحسابات) يعملون معاً وفق آليات الحوكمة وقواعد السلوك المهني والأخلاقي لتحقيق جودة التقارير المالية ومنع حالات الغش والاختلاس من قبل الإدارة وقد أجريت الدراسة على عدة وحدات اقتصادية من خلال قائمة استقصاء تبين من خلالها آراء عدد من المدراء ومراقبي الحسابات .

المبحث الأول

المفاهيم الأساسية للحوكمة

أولاً- مفهوم الحوكمة

يشير مفهوم الحوكمة بشكل عام إلى القواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة (حملة السندات والعمال والموردين والدائنين والمستهلكين من ناحية أخرى) .

وأن هدف الحوكمة هو لتحسين الكفاءة الاقتصادية والنمو الاقتصادي للدولة وإيجاد العلاقة بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم ومجموعة أصحاب المصالح كما توفر الهيكل الذي من خلاله يتم وضع أهداف الشركة وتقرير الوسائل لبلوغ هذه الأهداف ومراقبة الأداء من خلال زيادة الثقة برأي مراقب الحسابات فيما يتعلق بالمركز المالي وتنمية الأعمال .

كما تهدف الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مسائلة إدارة المنشأة وتوفير الحوافز المناسبة والسليمة لمجلس الإدارة لتحقيق الأهداف التي تكون في مصلحة الشركة ومساهمتها وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعاً، مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة ، مما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وأتاحة فرص عمل جديدة .

وتساعد عملية الرقابة الفعالة ، ووجود نظام فعال لحوكمة الشركات في كل شركة على حدة وفي الاقتصاد ككل على توفير درجة من الثقة اللازمة لسلامة عمل اقتصاد السوق مما يؤدي إلى مكافحة الفساد وخفض رأس المال وجذب مصادر تمويل أكثر استقراراً ، مما يؤدي إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه وتنمية المدخرات وتعظيم الربحية وأتاحة فرص عمل جديدة وتشجيع المنشأة على استخدام الموارد بطريقة أكثر كفاءة مما يعزز النمو الاقتصادي.

ثانياً- تعريف وأهداف الحوكمة

الحوكمة هي احد الدعائم الأساسية لأنعاش أي مؤسسة واستمرار نجاحها على المدى البعيد، ومصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة للمصطلح (Corporate Governance) أما الترجمة العلمية (أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة) وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام اي وجود نظام يحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية .

وقد تعددت التعريفات المقدمة لهذا المصطلح ، بحيث يدل كل مصطلح عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف .

فتعرف مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها: (هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها) .^(١)

كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بأنها: (مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين)^(٢) وهناك من يعرفها بأنها: (مجموع قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين) .^(٣)

وقد ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين ، وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي مؤخراً من انهيارات مالية ومحاسبية خلال عام ٢٠٠٢ م .

وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجةً 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.

وقد أدى اتساع حجم تلك المشروعات إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وشرعت تلك المشروعات في البحث عن مصادر للتمويل اقل تكلفة من المصادر المصرفية، فاتجهت إلى أسواق المال. وساعد ذلك على ما شهده العالم من تحرير 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 آواخر التسعينات، ثم توالى بعد ذلك الأزمات، ولعل أبرزها أزمة شركتي انرون وورلد كوم في الولايات المتحدة في عام ٢٠٠١م. وقد دفع ذلك العالم للاهتمام بالحوكمة. (٤) (٥)

وعلى ذلك، تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مسائلة 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.

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

ثالثاً- أهمية حوكمة الشركات

منذ عام ١٩٩٧م ، ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية، اخذ العالم ينظر نظرة جديدة إلى حوكمة الشركات. والأزمة المالية والمشار إليها، وقد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين منشآت الأعمال والحوكمة.

وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين منشآت الأعمال وبين الحكومة ، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل، وفي نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور، وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية مبتكرة ، وما إلى ذلك . كما إن الأحداث الأخيرة ابتداءً بفضيحة شركة انرون (Enron) وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية ، اظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها اسواقاً مالية قريبة من الكمال.

وقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظراً لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة . كما ان ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة ، وتعمل على انتشار الفساد وأنعدام الثقة.

ويؤدي إتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى خلق الاحتياطات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، مع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية، ومكافحة مقاومة المؤسسات للإصلاح .

وقد أدت الأزمة المالية بكثير منا إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية القادمة . ويرجع هذا إلى أن حوكمة الشركات ليست مجرد شيء أخلاقي جيد

نقوم بعمله فقط، بل إن حوكمة الشركات مفيدة لمنشآت الأعمال، ومن ثم فإن الشركات لا ينبغي أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات معايير معينة لحوكمة الشركات، ألا بقدر ما يمكن لهذه الشركات أن تنتظر حتى تفرض عليها الحكومات أساليب الإدارة الجيدة التي ينبغي عليها إتباعها في عملها .

وعلى سبيل المثال، فإن حوكمة الشركات الجيدة، في شكل الإفصاح عن المعلومات المالية، يمكن أن يعمل على تخفيض تكلفة رأس مال المنشأة، كما إن حوكمة الشركات الجيدة تساعد على جذب الاستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية، وتساعد في الحد من هروب رؤوس الأموال، ومكافحة الفساد الذي يدرك كل فرد الآن مدى ما يمثلته من إعاقة للنمو، وما لم يتمكن المستثمرون من الحصول على ما يضمن لهم عائداً ً على استثماراتهم، فإن التمويل لن يتدفق إلى المنشآت وبدون التدفقات المالية لا يمكن تحقيق الإمكانيات الكاملة لنمو المنشأة . وإحدى الفوائد الكبرى التي تنشأ من تحسين حوكمة الشركات هي ازدياد إتاحة التمويل وإمكانية الحصول على مصادر أرخص للتمويل وهو ما يزيد من أهمية الحوكمة بشكل خاص بالنسبة للدول النامية.

إن حوكمة الشركات تعتمد في نهاية المطاف على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسية في مجتمع ديمقراطي يقوم على أساس القانون وتتناول حوكمة الشركات موضوع تحديث العالم العربي عن طريق النظر في الهياكل الاقتصادية وهياكل الأعمال التي تعزز القدرة التنافسية للقطاع الخاص، وتجعل المنطقة أكثر جذباً للاستثمار الأجنبي المباشر، كما تحقق تكاملاً للمنطقة في الأسواق العالمية .

رابعاً- محددات الحوكمة

هناك اتفاق على إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة مجموعتين من المحددات : المحددات الخارجية وتلك الداخلية (انظر الشكل (١) أدناه) . ونعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي :

أ) المحددات الخارجية :

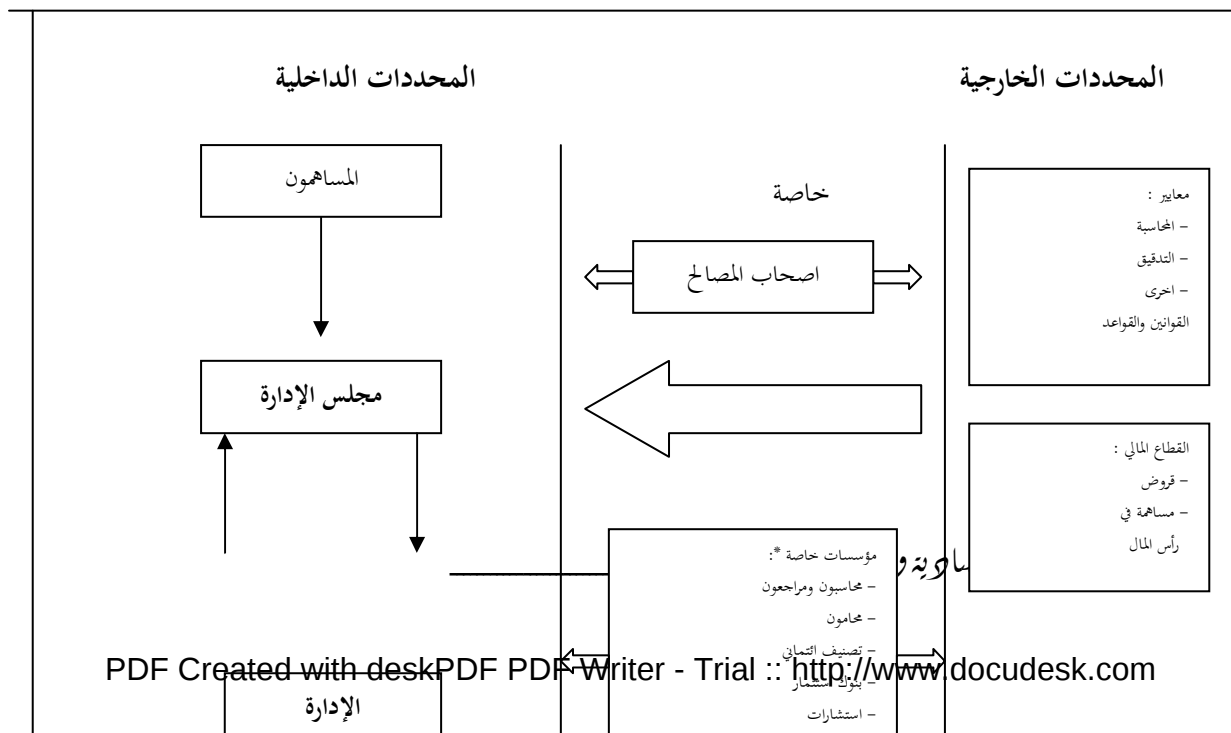
وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال : القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في أحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلاً عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها) ، بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والتدقيق والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية وترجع أهمية المحددات

الخارجية إلى إن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.^(٥)

ب) المحددات الداخلية :

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة .⁽⁵⁾

الشكل (١): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



يعين ويراقب يرفع تقرير إلى

الاسواق:
- تنافسية الاسواق
- استثمار اجني مباشر
- الرقابة على الشركات

* المؤسسات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص ، وكيانات الإدارة الذاتية ، ووسائل الاعلام ، والمجتمع المدني ، وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات ، وترفع من درجة مراقبة الشركات ، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة .

المصدر:- (٦)

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية او صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيراً خلق فرص عمل .

خامساً- معايير الحوكمة:-

اولاً- معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:- (٨)(٩)

١. توافر أطار فعال لحوكمة الشركات وأن يكون متوافقاً مع قانون الدولة ويحدد بشكل واضح توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختصة في مجال الرقابة والتنظيم وتطبيق النصوص.
٢. حقوق المساهمين وأهم وظائف أصحاب رأس المال ينبغي لأي نظام حوكمة أن يحمي ويسهل ممارسة المساهمين حقهم .
٣. المعاملة العادلة للمساهمين ينبغي أن يضمن نظام الحوكمة معاملة عادلة لكل المساهمين بما فيهم الأقلية والأجانب وكل المساهمين يجب أن يحصلوا على تعويض فعلي عند التعدي على حقوقهم .

٤. دور مختلف أصحاب المصلحة في الحوكمة ينبغي ان يعترف نظام الحوكمة بحقوق مختلف أصحاب المصلحة وفقاً للقانون الساري أو وفقاً للاتفاقيات المتبادلة ويشجع التعاون الفعال بين الشركات ومختلف أصحاب المصلحة بهدف خلق الثروة ومناصب شغل وضمان استمرارية المؤسسات ذات القيمة ووضع أسس نظام فعال لحوكمتها . وينبغي على نظام الحوكمة ان يساهم في تحقيق الشفافية والكفاءة المالية.

٥. الشفافية ونشر المعلومات، ينبغي على نظام الحوكمة ان يضمن نشر المعلومات الصحيحة في الوقت المناسب عن كل المواضيع الهامة المتعلقة بالمؤسسة لا سيما الوضع المالي، النتائج، المساهمون وحوكمة المؤسسات .

٦. مسؤولية مجلس الإدارة ينبغي على الحوكمة أن تؤمن قيادة إستراتيجية للمؤسسة ورقابة فعلية للتسيير من قبل مجلس الإدارة وكذلك مسؤولية وأمانة مجلس الإدارة تجاه الشركات ومساهميها . وقد بينت المعايير المذكورة للحوكمة بأن أعضاء مجلس الإدارة يضطلعون بنوعين من الواجبات عند قيامهم بعملهم .

ثانياً- معايير بازل للرقابة المصرفية العملية (Basel Committee):-(٧)

وضعت لجنة بازل في عام ١٩٩٩م إرشادات خاصة بالحوكمة في المؤسسات المصرفية والمالية، وهي تركز على النقاط التالية:-

١. قيم الشركة وموثيق الشرف للتصرفات السليمة وغيرها من المعايير للتصرفات الجيدة والنظم يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير .

٢. إستراتيجية للشركة معدة جيداً ، والتي بموجبها يمكن قياس نجاحها الكلي ومساهمة الافراد في ذلك.

٣. التوزيع السليم للمسؤوليات ومراكز اتخاذ القرار متضمناً تسلسلاً وظيفياً للموافقات المطلوبة من الأفراد للمجلس.

٤. وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة ومدققي الحسابات والإدارة العليا.

٥. توافر نظام ضبط داخلي قوي يتضمن مهام التدقيق الداخلي والخارجي وإدارة مستقلة للمخاطر عن خطوط العمل مع مراعاة تناسب السلطات مع المسؤوليات (Checks & Balances).

٦. مراقبة خاصة لمراكز المخاطر في المواقع التي يتصاعد فيها تضارب المصالح ، بما في ذلك علاقات العمل مع المقترضين المرتبطين بالمصرف وكبار المساهمين والإدارة العليا ، او متخذي القرارات الرئيسية في المؤسسة .

٧. الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضاً بالنسبة للمديرين او الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترفيات أو عناصر أخرى .

٨. تدفق المعلومات بشكل مناسب داخلياً أو إلى الخارج .

ثالثاً- معايير مؤسسة التمويل الدولية :- (٧)

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام ٢٠٠٣م موجهات وقواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها ، سواء كانت مالية او غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي :-

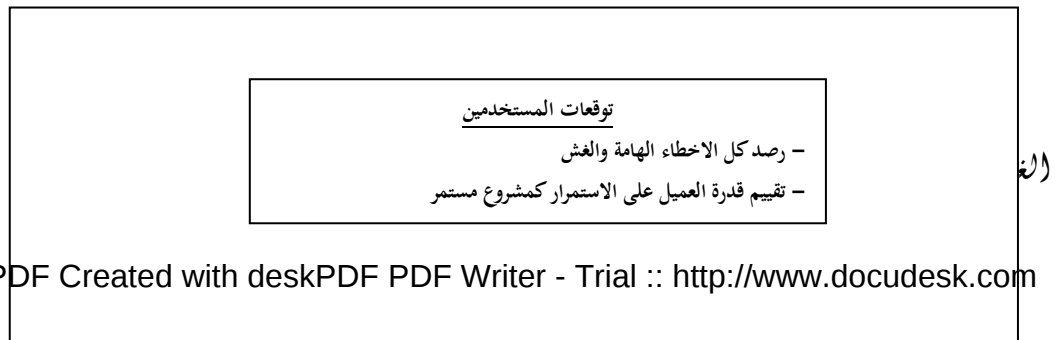
١. الممارسات المقبولة للحكم الجيد .
٢. خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد .
٣. إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محلياً .
٤. القيادة .

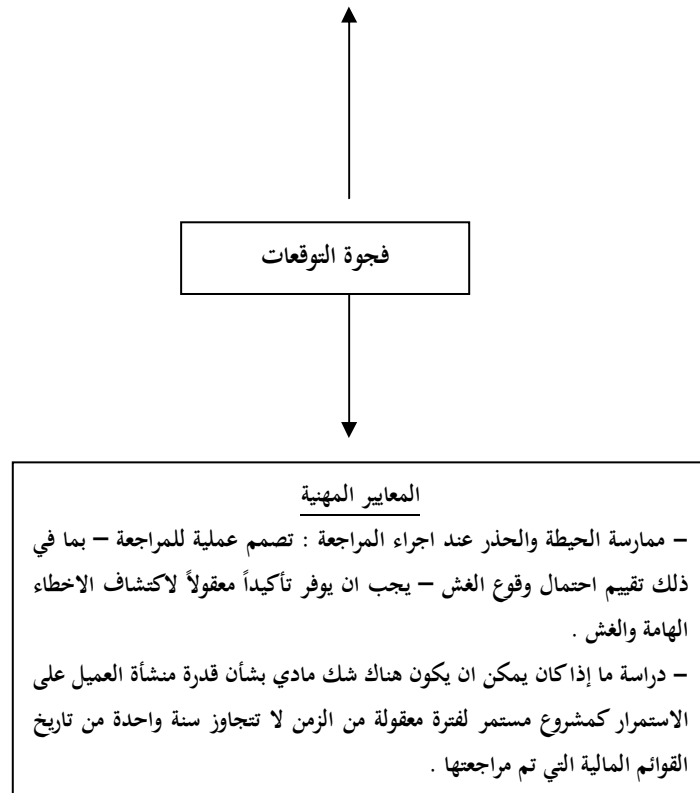
المبحث الثاني

فجوة التوقعات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية ومراقبي الحسابات

بدأ الاعتماد على مهنة التدقيق في بداية نشؤها عند انفصال الملكية عن الإدارة وذلك لضمان المالك على أمواله مع حجم النشاط الصغير، أما الآن وبعد أن اتسعت الأنشطة إلى القدر الذي جعلت من العالم قرية صغيرة فتفانم دور مراقب الحسابات حول إرضاء العديد من الجهات المستفيدة من مخرجات هذه المهنة من المستثمرين والإدارة المالكين الصغار منهم أو كبار الجمهور متخذي القرار، الحكومات، الزبائن أي على مستوى الاقتصاد لما شهده العالم في الآونة الأخيرة من أحداث تمثلت بالعولمة وما انطوى عليها من هيمنة اقتصاد السوق وانتشار اقتصاد المعرفة وإزالة الحواجز عبر الحدود القطرية لتعبر السلع والخدمات والاستثمارات بحرية وكذلك تطور الأسواق المالية وتربطها لقد أوجبت هذه المظاهر والمستجدات على مهنة مراقبة الحسابات أن تكون على مستوى يتمكن فيه من تلبية حاجات العولمة وما أفرزته من تطورات مما حدى بضرورة تعاظم مسؤولية هيئات الرقابة المالية والدعوة إلى تنظيم حكومي قوي ومناسب لمهنة مراقبة الحسابات وإلى الإشراف على جودة عمل المدققين وذلك بعد هذا الفيض من المشاكل والفصائح المالية فبات من الضروري على مراقب الحسابات أن يلعب دوراً مهماً وجوهرياً في توفير الثقة بالقوائم المالية المدققة وإمكانية اعتمادها في اتخاذ القرارات الاقتصادية من الأطراف المستخدمة لتلك القوائم وتخفيض حالة عدم التأكد عن الأحداث الاقتصادية في المستقبل كما يجب عليه أن يكون مسؤول عن اكتشاف الأخطاء ويتحمل مسؤولية أكبر في اكتشاف التلاعب والغش والتصرفات غير القانونية ليزيل فجوة التوقع بينه وبين ما يتوقعه المجتمع من مراقب الحسابات لذا أصبح على مراقب الحسابات أن يعير دوره في مدى قدرته في تحقيق معايير جودة الأداء ومبادئ حوكمة الشركات المتمثلة في الإفصاح المحاسبي والشفافية والعدالة والمسؤولية وبالشكل الذي ينعكس في رفع كفاية وفاعلية أدائه لكي يسود التنظيم الذاتي ، يجب على المستخدمين ان يكون مستوى جودة الخدمات المقدمة لهم بواسطة المحاسبين القانونيين مساوية لتوقعاتهم ، ويشار للتباين بين المستخدمين وأدراكات المحاسبين القانونيين لجودة خدمات المحاسبين القانونيين ، وخاصة فيما يتعلق بوظيفة التصديق - باسم فجوة التوقعات (انظر الشكل (٢) أدناه)

الشكل (٢)/ فجوة التوقعات (The Expectation Gap)





وتعد مسؤولية المراجع المستقل عن رصد واكتشاف الغش أثناء التدقيق واحدة من المجالات الرئيسية التي تسهم في فجوة التوقعات ويعتقد كثير من المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية ان رأي المراجع غير المقيد يعني أن المراجع قد اكتشف جميع الأخطاء المادية او الغش الذي ربما يكون قد حدث أثناء الفترة الخاضعة للمراجعة، ومع ذلك فالبيانات الخاصة بمعايير التدقيق تختلف مع وجهة النظر هذه وتحمل المراجع مسؤولية ممارسة الحذر والحيطة فقط أثناء إجراء الفحص وقيام الإدارة بإبطال ضوابط الرقابة المحاسبية الداخلية وغير ذلك من أشكال الغش يمكن أن يحدث وأن يتم إخفاؤه ببراعة لدرجة تفشل معها ممارسة الحذر والحيطة الواجبة أثناء التدقيق في رصد واكتشاف البيانات الكاذبة في القوائم المالية الناتجة عن اللجوء لهذه الأسباب .

وتعدى (Phar – Mor) وكومبتريكس ، Crazy Eddie Lincoln Savings ، Mini Scribe ، Jwp ، and Loan حالات تتضمن تلفيقات كاذبة كبيرة في القوائم المالية لم يكتشفها المراجعون المستقلون، وهي حالات أدت إلى توسيع فجوة التوقعات : ورغم وجود عنصر قيام الإدارة بإبطال ضوابط الرقابة الداخلية في جميع هذه الحالات ، إلا إن كبر حجم الخسائر الناجمة عن ذلك دفعت المستثمرين إلى طرح تساؤل : أين كان المراجعون ؟ .

وفي كلمته عام ١٩٩٤م أمام المؤتمر القومي السنوي لـ (AICPA) حول تطورات (SEC) الجارية، وصف وولتر شوتز كبير المحاسبين بـ (SEC) هذه الحالات وغيرها بأنها حالات بدأ فيها أن المراجعين ((وضعوا حكمهم بشأن قضايا المحاسبة والإثبات في مرتبة تالية لعملائهم)) وتساؤل ((كيف يمكن للمراجعين والشركات أن تتجاهل مجموع ما كتب في موضوع الغش، ثم يتوقعون من المستثمرين والجهات التنظيمية والكونجرس والجمهور عموماً أن يصدقوا ما يقولونه ؟ وقد اختتم شوتز كلمته بمناشدة المهنة ألا تدع شيئاً يقف في طريق قول المراجع الحقيقة كما يراها)) .

وأستجابةً لهذه الاهتمامات والمخاوف اصدر مجلس معايير التدقيق بياناً جديداً لرصد الغش وإبلاغ الإدارة ومجلس الإدارة بالنتائج . وبيان (SAS) هذا - بالإضافة إلى رصد الغش وتحليل المخاطر وقد قادت هذه الاهتمامات - إلى جانب توسيع نطاق خدمات التأكيد - أيضاً إلى تشكيل مجلس معايير الاستقلال كما ذكرنا من قبل.

وهناك مجال لاختلاف التوقعات بين المراجعين المستخدمين فيما يتصل بمسؤولية المراجع ، وهو قدرة شركة ما على الاستمرار كمشروع مستمر ويعتقد كثير من المستثمرين إن رأي المراجع غير المتحفظ ((شهادة على قوة وسلامة وضع شركة ما))، وإذا تقدمت شركة بطلب لأشهار إفلاسها أو تعرضت لمتاعب مالية، فإن المستخدمين كثيراً ما يتسائلون عن سبب عدم اكتشاف المراجعين للأوضاع وتغطيتها في تقرير التدقيق، وفي محاولة لتضييق فجوة التوقعات في هذه الناحية، إصدار مجلس معايير التدقيق في عام ١٩٨٩م (SAS 59) الخاص بقدرة العميل على الاستمرار كمشروع مستمر وتحديد نص المعيار على ضرورة أن يدرس المراجع ما إذا كانت نتائج التدقيق تشير إلى وجود شكوك كبيرة فيما يتصل بقدرة الكيان على الاستمرار كمشروع لفترة من الوقت لا يتجاوز عاماً واحداً من تاريخ الميزانية. فإذا وجد شك، يجب في هذه الحالة إضافة فقرة تفسيرية عقب فقرة الرأي في تقرير التدقيق.

وقد ساعد أيضاً لجان المراجعة بواسطة معظم الشركات العامة في تضييق فجوة التوقعات عن طريق تزويد المراجع بوسيلة لتسوية المنازعات مع الإدارة، ولجنة التدقيق هي لجنة تابعة لمجلس الإدارة تتكون من مديرين خارجيين بدرجة رئيسية - ولا يشغلون وظائف إدارية في الشركة، ومن بين واجباتها الأخرى، فإن لجنة التدقيق مسؤولة عن المراقبة والإشراف على نظام الرقابة الداخلية والتحكم في الخلافات التي تنشأ بين المراجعين والإدارة، وتتعلق الخلافات عادةً بالقياس المحاسبي أو قضايا الإفصاح التي يمكن أن ينتج عنها رأي مراجعة متحفظ أو تغيير المراجعين إذا لم تتم تسويتها .

وقد تم إدخال تغييرات أيضاً في لوائح (AICPA) في محاولة لخفض عدد ما يسمى بإخفاقات التدقيق، ومن أجل تضييق فجوة التوقعات، ويجب أن يشترك أعضاء (AICPA) في برنامج لمراقبة الممارسة معتمداً على أن يكمل الأعضاء متطلبات التعليم المهني المتواصل حسبما قررها المجلس، واشترط أن يكون الأشخاص المتقدمون لعضوية (AICPA) بعد عام ٢٠٠٠م قد أكملوا ١٥٠ ساعة من الدراسة الجامعية (قبل

التخرج) نتيجةً أيضاً لللائحة من لوائح (AICPA). وبالنسبة لمعظم الطلاب يترجم ذلك إلى برنامج محاسبة مدته ٥ سنوات .

إن هذه الجهود المبذولة من جانب (AICPA) تسلم بمخاطرة ترايد التنظيم الخارجي للمهنة إذا ما سمح لفجوة التوقعات بالاتساع بدرجة أكبر وتعني زيادة التنظيم الخارجي حدوث تراجع في السلطات الحاكمة لـ (AICPA) ويمكن أن يؤدي إلى تولي (SEC) أو وكالة أخرى منشأة بواسطة الكونجرس سلطة تنظيمية مطلقة. بعد هذا الإيضاح لفجوة التوقعات نأتي إلى ربط هذا الموضوع بمدى تأثير ذلك على الاستثمار وعلاقة ذلك بالمستثمرين وممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق، حيث انه توجد مشكلة كبيرة بين المستثمرين وممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق تتبلور في مدى مسؤولية المراجع عن اكتشاف التلاعب والأخطاء والغش علاوةً على فشل الأعمال وفشل التدقيق وكذلك خطر التدقيق وفجوة التوقعات، من الأمور الهامة التي تؤثر على هذه العلاقة التي تصل في بعض الأحيان إلى حد رفع الدعاوى القضائية على المراجعين مما يفسد جو الاستثمار وهذا ما سيتم توضيحه بالفقرة التالية .

فجوة التوقعات (The Expectation Gap)

تواجه مكاتب المحاسبة صعوبات من جراء وقوع فشل الأعمال وليس فشل التدقيق وعلى سبيل المثال إذا تم إعلان إفلاس شركة وثبت عجزها عن دفع الديون فمن المتعارف عليه ان يدعى مستخدمي القوائم المالية بفشل التدقيق وخاصةً إذا كان احدث تقرير للمراجع يوضح فيه رأيه بعدالة القوائم المالية . وحتى إذا حدث فشل في الوحدة الاقتصادية وتم فيما بعد التعرف على وجود تحريفات بالقوائم المالية يمكن أن يدعى المستخدمون بإهمال المراجع مع ثبوت التزامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها .

ينشأ هذا الخلاف في الرأي بين المراجعين والمستخدمين كم سبق وأوضحنا بسبب ما يطلق عليه فجوة التوقعات، حيث يرى معظم المراجعين إن أداء المراجعين يجب إن يتم في إطار معايير التدقيق المتعارف عليها بينما يرى العديد من المستخدمين ان المراجع ضامن لدقة القوائم المالية، ويرى البعض منهم أن المراجع ضامن للسلامة المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق، وينتج عادةً عن فجوة التوقعات رفع قضايا بشكل لا مبرر لها .

وعلى ذلك ربما يجب على القائمين على شؤون المهنة ان يعرفوا مستخدمي القوائم المالية بدور المراجع والفرق بين فشل الأعمال والفشل في التدقيق وخطر التدقيق ، ومن الأمور التي يجب على المراجع إن يأخذها على محمل الجد إن بعض الدعاوى القضائية قد ترفع على أمل أن يحصل الأفراد الذين لحقت بهم خسائر على تعويض من أي مصدر بغض النظر عما إذا كان هذا المصدر ارتكب أخطاء أم لا .

ومن هنا نشأت الحاجة إلى المعايير المهنية وخصوصاً ما يرتبط منها بمسؤولية مراجع الحسابات وهو موضوع بذل العناية المهنية اللازمة التي تحدد نطاق الأداء المهني لعمل المراجع، وكذلك يتم من خلالها الحكم على مسؤولية المراجع وتقديره من عدمه. وتتطلب المعايير المهنية عموماً ضرورة بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق ذلك إن المراجع مسؤول مهنيًا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر .

المبحث الثالث

تحليل آراء وأستجابات الأفراد عينة البحث حول متغيرات الدراسة

واختبار الفرضيات

يتم في هذا المبحث عرض وتحليل البيانات التي أظهرتها استمارات الاستبيان من خلال تحليل آراء واستجابات الأفراد عينة البحث من مجتمع الدراسة المتمثل بمراقبي الحسابات ومدراء الدوائر والأكاديميين، ويتضمن هذا المبحث وصف وتشخيص متغيرات البحث وقياس العلاقات بين متغيرات البحث التي تتضمن متغير مستقل (حوكمة الشركات) وخمسة متغيرات تابعة أو معتمدة وهي:-

المتغير الأول:- درجة الإفصاح في القوائم المالية عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية .
المتغير الثاني:- قيام مراقب الحسابات بتحمل المسؤولية تجاه جميع الأطراف التي يمكن ان تعتمد على تقرير التدقيق في اتخاذ قراراتها .

المتغير الثالث:- قيام مراقب الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة .

المتغير الرابع:- عدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة .

المتغير الخامس:- عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين .

وقد استخدم الباحث لهذا الغرض أسلوب الاستبيان الذي يحتوي على خمسة إجابات وهي (تؤثر جداً) الذي تحتوي على قيمة خمسة درجات و(تؤثر) الذي تحتوي على أربعة درجات و(لا ادري) ثلاث درجات و(لا تؤثر) على درجتان و(لا تؤثر نهائياً) درجة واحدة على الترتيب .

وبعد تحديد التكرارات الخاصة بكل متغير في الاستبانة يتم احتساب الأوساط الحسابية الموزونة ($\bar{X}_w$) والانحرافات المعيارية (Si) ومعاملات الاختلاف (C.V.) والأوزان النسبية بهدف التعرف على مدى الانسجام في استجابات الأفراد عينة البحث .

وسوف يتم توضيح التحليل الإحصائي لاستجابات الأفراد عينة البحث على مستوى كل متغير من متغيرات البحث .

أ) المتغير الاول:- درجة الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية.

الجدول (١)/الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية
لإستجابات عينة البحث حول المتغير الأول (N=٤٠)

تسلسل الفقرات	الفقرات	المؤشرات الإحصائية		
		الوزن المئوي %	معامل الاختلاف C.V.	الانحراف المعياري Si
١.	قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.	٨٧.٥%	١٠.٤٨١%	٠.٤٩
٢.	مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية .	٨٣.٥%	١٠.٦٨٣%	٠.٤٤٦
٣.	قوة واستقلال لجنة التدقيق.	٨٢%	١٤.٤١٥%	٠.٥٩١
٤.	درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.	٥٥%	٤٣.٣٨٢%	١.١٩٣
٥.	التغير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.	٦٥.٥%	٣٤.٥٦٥%	١.١٣٢
٦.	درجة الاستقلال لمراقب الحسابات .	٧٦%	٢٢.٤٤٧%	٠.٨٥٣
٧.	مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.	٨٠%	١٦.٠٢٥%	٠.٦٤١
٨.	مدى تقويم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للمنشأة محل التدقيق.	٥٩%	٣٢.٥٠٨%	٠.٩٥٩
٩.	مدى التزام إدارة المنشأة بالأنظمة والقوانين النافذة.	٨٦%	١٤.١٤%	٠.٦٠٨
المعدل العام		٧٤.٩٤٤	٢٢.٠٧٢%	٠.٧٦٨

المصدر : إعداد الباحثة اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول (١) والذي يتضمن تسعة أسئلة، بأن المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة (٧٤.٩٤٤%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٣.٦٣٦) وبانحراف معياري (٠.٧٦٨) ومعامل اختلاف مقداره (٢٢.٠٧٢%) ، إذ إن أبرز الفقرات التي ساهمت في أغناء هذا المتغير هي الفقرة الأولى (قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة) ، إذ كانت شدة الإجابة (٨٧%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.٣٧٥) وبانحراف معياري (٠.٤٩) مقابل معامل اختلاف (١٠.٤٨١%).

أما العنصر الذي يليه هي الفقرة التاسعة (مدى التزام إدارة المنشأة بالأنظمة والقوانين النافذة) ، إذ كانت شدة الإجابة (٨٦%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.٣) وبانحراف معياري مقداره (٠.٦٠٨) مقابل معامل اختلاف (١٤.١٤%) ، بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الرابعة (درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة) ، إذ كانت شدة الإجابة (٥٥%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٢.٧٥) وبانحراف معياري مقداره (١.١٩٣) مقابل معامل اختلاف (٤٣.٣٨٢%) .

(ب) المتغير الثاني: - قيام مراقب الحسابات بتحمل المسؤولية تجاه جميع الأطراف التي يمكن ان تعتمد على تقرير التدقيق في اتخاذ قراراتها.

الجدول (٢) / الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية

لإستجابات عينة البحث حول المتغير الثاني (N=٤٠)

تسلسل الفقرات	الفقرات	المؤشرات الإحصائية		
		الوسط الحسابي الموزون $\bar{XW}$	الانحراف المعياري Si	معامل الاختلاف C.V.
١.	قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.	٤.٣٢٥	٠.٥٢٦	١٢.١٦٢%
٢.	مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية .	٤.١	٠.٤٩٦	١٢.٠٩٨%
٣.	قوة وأستقلال لجنة التدقيق .	٤.١٧٥	٠.٥٩٤	١٤.٢٢٨%
٤.	درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.	٢.٨٥	١.٢٩٢	٤٥.٣٣٣%
٥.	التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.	٣.٦٥	١.١٨٩	٣٢.٥٧٥%
٦.	درجة الاستقلال لمراقب الحسابات .	٣.٩٥	٠.٨٧٦	٢٢.١٧٧%
٧.	مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.	٣.٨	٠.٧٩١	٢٠.٨١٦%
٨.	مدى تقويم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للمنشأة محل التدقيق.	٢.٧٧٥	٠.٩٩٩	٣٦%
٩.	مدى التزام إدارة المنشأة بالأنظمة والقوانين النافذة.	٤.٣٥	٠.٤٨٣	١١.١٠٣%
	المعدل العام	٣.٧٧٥	٠.٨٠٥	٢٢.٩٤٤%

المصدر : إعداد الباحثة اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول (٢) والذي يتضمن تسعة أسئلة، بأن المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة (٧٥.٥%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٣.٧٧٥) وبانحراف معياري (٠.٨٠٥) ومعامل اختلاف مقداره

(٢٢.٩٤٤%) ، إذ إن أبرز الفقرات التي ساهمت في أغناء هذا المتغير هي الفقرة التاسعة (مدى التزام إدارة المنشأة بالأنظمة والقوانين النافذة) ، إذ كانت شدة الإجابة (٨٧%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.٣٥) وبتباين معياري (٠.٤٨٣) مقابل معامل اختلاف (١١.١٠٣%).

أما العنصر الذي يليه هي الفقرة الأولى (قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة) ، إذ كانت شدة الإجابة (٨٦.٥%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.٣٢٥) وبتباين معياري مقداره (٠.٥٢٦) مقابل معامل اختلاف (١٢.١٦٢%) ، بينما كانت أقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الثامنة (مدى تقييم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للمنشأة محل التدقيق) ، إذ كانت شدة الإجابة (٥٥.٥%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٢.٧٧٥) وبتباين معياري مقداره (٠.٩٩٩) مقابل معامل اختلاف (٣٦%).

ج) المتغير الثالث: - قيام مراقب الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.

الجدول (٣)/الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية

لإستجابات عينة البحث حول المتغير الثالث (N=٤٠)

تسلسل الفقرات	الفقرات	المؤشرات الاحصائية		
		الوسط الحسابي الموزون $\bar{XW}$	الانحراف المعياري Si	معامل الاختلاف C.V.
الوزن المئوي %				
١.	قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.	٤.٠٧٥	٠.٨٢٩	٢٠.٣٤٤%
٢.	مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية .	٣.٩٧٥	٠.٦٢	١٥.٥٩٧%
٣.	قوة وأستقلال لجنة التدقيق.	٤.٢٥	٠.٥٤٣	١٢.٧٧٦%
٤.	درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.	٣.٠٥	١.١٥٤	٣٧.٨٣٦%
٥.	التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.	٣.٥٢٥	١.٢١٩	٣٤.٥٨٢%
٦.	درجة الاستقلال لمراقب الحسابات .	٤.٣٧٥	٠.٦٦٧	١٥.٢٤٦%
٧.	مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.	٣.٥	١.١٧٧	٣٣.٦٢٩%
٨.	مدى تقويم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للمنشأة محل التدقيق.	٢.٨٧٥	١.٠٤٢	٣٦.٢٤٣%
٩.	مدى التزام إدارة المنشأة بالأنظمة والقوانين النافذة.	٣.٨٧٥	٠.٧٤٩	١٩.٣٢٩%
	المعدل العام	٣.٣٥	٠.٨٨٩	٢٥.٠٦٥
				٤٠.٣٣٣%

المصدر : إعداد الباحثة اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول (٤) والذي يتضمن تسعة أسئلة، بأن المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة (٤٠.٣٣٣%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٣.٣٥) وبانحراف معياري (٠.٨٨٩) ومعامل اختلاف مقداره (٢٥.٠٦٥%)، إذ إن أبرز الفقرات التي ساهمت في اغناء هذا المتغير هي الفقرة السادسة (درجة الاستقلال لمراقب الحسابات)، إذ كانت شدة الإجابة (٨٧.٥%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.٣٧٥) وبانحراف معياري (٠.٦٦٧) مقابل معامل اختلاف (١٥.٢٤٦%).

أما العنصر الذي يليه هي الفقرة الثالثة (قوة وأستقلال لجنة التدقيق)، إذ كانت شدة الإجابة (٨٥%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.٢٥) وبانحراف معياري مقداره (٠.٥٤٣) مقابل معامل اختلاف (١٢.٧٧٦%)، بينما كانت أقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الثامنة (مدى تقييم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استثمارية للمنشأة محل التدقيق)، إذ كانت شدة الإجابة (٥٧.٥%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٢.٨٧٥) وبانحراف معياري مقداره (١.٠٤٢) مقابل معامل اختلاف (٣٦.٢٤٣%).

(د) المتغير الرابع:- عدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة.

الجدول (٤) / الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية

لإستجابات عينة البحث حول المتغير الرابع (N=٤٠)

تسلسل الفقرات	الفقرات	المؤشرات الاحصائية		
		الوسط الحسابي الموزون $\bar{XW}$	الانحراف المعياري Si	معامل الاختلاف C.V.
الوزن المئوي %				
١.	قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.	٤.١٢٥	٠.٧٢٣	١٧.٥٢٧%
٢.	مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية.	٣.٧٢٥	٠.٩٦	٢٥.٧٧٢%
٣.	قوة وأستقلال لجنة التدقيق.	٤.٣	٠.٥٦٤	١٣.١١٦%
٤.	درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.	٣.٠٧٥	١.١٦٣	٣٧.٨٢١%
٥.	التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.	٣.٠٧٥	١.٢٠٧	٣٩.٢٥٢%
٦.	درجة الاستقلال لمراقب الحسابات.	٤.٠٥	٠.٨١٥	٢٠.١٢٣%
٧.	مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.	٢.٠٨	١.٥٠٦	٣٧.٧٨٦%

آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية / م.م. سندس ماجد الغري: العدد الثامن عشر

٨.	مدى تقويم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للمنشأة محل التدقيق.	٣.١٥	١.٢١	٣٨.٤١٣%	٦٣%
٩.	مدى التزام إدارة المنشأة بالأنظمة والقوانين النافذة.	٤.٠٥	٠.٧٤٩	١٨.٤٩٤%	٨١%
	المعدل العام	٣.٢٣٥	٠.٩٨٩	٣٢.٧%	٧٦.٣٧%

المصدر : إعداد الباحثة اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول (٤) والذي يتضمن تسعة أسئلة، بأن المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة قد بلغت (٧٦.٣٧%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٣.٢٣٥) وبانحراف معياري (٠.٩٨٩) مقابل معامل اختلاف مقداره (٣٢.٧%)، إذ إن أبرز الفقرات التي ساهمت في اغناء هذا المتغير هي الفقرة الثالثة (قوة واستقلال لجنة التدقيق)، إذ كانت شدة الإجابة (٨٦%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.٣) وبانحراف معياري (٠.٥٦٤) مقابل معامل اختلاف (١٣.١١٦%).

أما العنصر الذي يليه هي الفقرة الأولى (قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة) ، إذ كانت شدة الإجابة (٨٢.٥%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.١٢٥) وبانحراف معياري مقداره (٠.٧٢٣) مقابل معامل اختلاف (١٧.٥٢٧%) ، بينما كانت أقل نسبة في هذا المتغير هي الفقرة السابعة (مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية)، إذ كانت شدة الإجابة (٥٦%) وبوسط حسابي موزون مقداره (٢.٨) وبانحراف معياري مقداره (١.٥٠٦) مقابل معامل اختلاف (٥٣.٧٨٦%) .

هـ) المتغير الخامس:- عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين.

الجدول (٥)/الأوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية ومعاملات الاختلاف والأوزان المئوية

لإستجابات عينة البحث حول المتغير الخامس (N=٤٠)

تسلسل الفقرات	الفقرات	المؤشرات الاحصائية			
		الوسط الحسابي الموزون $\bar{XW}$	الانحراف المعياري Si	معامل الاختلاف C.V.	الوزن المئوي %
١.	قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.	٤.١٧٥	٠.٧٤٧	١٧.٨٩٢%	٨٣.٥%
٢.	مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية .	٣.٤٥	١.٢١٨	٣٥.٣٠٤%	٦٩%
٣.	قوة وأستقلال لجنة التدقيق.	٤.٢٥	٠.٧٠٧	١٦.٦٣٥%	٨٥%
٤.	درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة .	٣.٠٧٥	١.٢٤٨	٤٠.٥٨٥%	٦١.٥%
٥.	التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.	٣.٠٢٥	١.١٨٧	٣٩.٢٤%	٦٠.٥%
٦.	درجة الاستقلال لمراقب الحسابات .	٤	٠.٨٤٧	٢١.١٧٥%	٨٠%
٧.	مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير	٣.٥٢٥	١.١٥٤	٣٢.٧٣٨%	٧٠.٥%

الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية

آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية / م.م. سندس ماجد الغري: العدد الثامن عشر

				التدقيق الدولية والمحلية.	
٨.	مدى تقويم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استشارية للمنشأة محل التدقيق.	٣.٤٥	٠.٩٨٦	%٢٨.٥٨	%٦٩
٩.	مدى التزام إدارة المنشأة بالأنظمة والقوانين النافذة.	٣.٩٧٥	٠.٨٣٢	%٢٠.٩٣١	%٧٩.٥
	المعدل العام	٣.٦٥٨	٠.٩٩٢	%٢٨.١٢	%٧٣.١٦٧

المصدر : إعداد الباحثة اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

تشير النتائج الواردة في الجدول (٥) والذي يتضمن تسعة أسئلة، بأن المعدل العام لشدة إجابة أفراد العينة قد بلغت (%٧٣.١٦٧) وبوسط حسابي موزون مقداره (٣.٦٥٨) وبانحراف معياري (٠.٩٩٢) مقابل معامل اختلاف مقداره (%٢٨.١٢) ، إذ ان ابرز الفقرات التي ساهمت في اغناء هذا المتغير هي الفقرة الثالثة (قوة وأستقلال لجنة التدقيق) ، إذ كانت شدة الإجابة (%٨٥) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.٢٥) وبانحراف معياري (٠.٧٠٧) مقابل معامل اختلاف (%١٦.٦٣٥) .

أما العنصر الذي يليه هي الفقرة الأولى (قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة) ، إذ كانت شدة الإجابة (%٨٣.٥) وبوسط حسابي موزون مقداره (٤.١٧٥) وبانحراف معياري مقداره (٠.٧٤٧) مقابل معامل اختلاف (%١٧.٨٩٢) ، بينما كانت اقل نسبة في هذا المتغير هي للفقرة الخامسة (التغيير الالزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية) ، إذ كانت شدة الإجابة (%٦٠.٥) وبوسط حسابي موزون مقداره (٣.٠٢٥) وبانحراف معياري مقداره (١.١٨٧) مقابل معامل اختلاف (%٣٩.٢٤) .

اختبار فرضيات البحث

يهدف العرف على طبيعة العلاقة بين حوكمة الشركات والمتغيرات الخمسة المذكورة سابقاً يتم اختبار فرضيات البحث من خلال قياس العلاقة والأثر بين متغيرات البحث وبأستخدام معامل الارتباط البسيط ومعامل الانحدار البسيط من اجل اختبار صحة الفرضيات التالية:-

- وجود ارتباط ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات ودرجة الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية.
- وجود ارتباط ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات وقيام مراقب الحسابات بتحمل المسؤولية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير التدقيق في اتخاذ قراراتها.
- وجود ارتباط ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات وقيام مراقب الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.
- وجود ارتباط ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة.

الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية

٥. وجود ارتباط ذات دلالة معنوية بين حوكمة الشركات وعدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين.

الجدول (٦)/علاقة الارتباط بين حوكمة الشركات والمتغيرات المعتمدة

المتغير المستقل	المتغيرات المعتمدة	المتغير الأول	المتغير الثاني	المتغير الثالث	المتغير الرابع	المتغير الخامس
حوكمة الشركات	٠.٨١٢	٠.٨١٣	٠.٨٠٨	٠.٨٤٥	٠.٨٩٩	
مستوى المعنوية	تغيرات معاملات الارتباط عند مستوى معنوية (٥%)					
الدلالة الاحصائية	معنوية	معنوية	معنوية	معنوية	معنوية	معنوية

المصدر : إعداد الباحثة اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS).

وبناءً على نتائج الجدول (٦) يتضح ما يلي:-

١. إن علاقة حوكمة الشركات بالمتغير الأول (درجة الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية) علاقة موجبة وقوية إذ بلغ معامل الارتباط بينهما (٠.٨١٢) وهو ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٥%) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية .

٢. إن علاقة حوكمة الشركات بالمتغير الثاني (قيام مراقب الحسابات بتحمل المسؤولية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير التدقيق في اتخاذ قراراتها) علاقة موجبة وقوية إذ بلغ معامل الارتباط بينهما (٠.٨١٣) وهو ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٥%) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية .

٣. إن علاقة حوكمة الشركات بالمتغير الثالث (قيام مراقب الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة) علاقة موجبة وقوية إذ بلغ معامل الارتباط بينهما (٠.٨٠٨) وهو ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٥%) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية .

٤. إن علاقة حوكمة الشركات بالمتغير الرابع (عدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة) علاقة موجبة وقوية إذ بلغ معامل الارتباط بينهما (٠.٨٤٥) وهو ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٥%) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية .

٥. إن علاقة حوكمة الشركات بالمتغير الخامس (عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين) علاقة موجبة وقوية إذ بلغ معامل الارتباط بينهما (٠.٨٩٩) وهو ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٥%) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية .

وعند ترتيب القوة الارتباطية بين المتغيرات يتضح بأن المتغير الخامس يقع بالمرتبة الأولى وبمعامل ارتباط (٠.٨٩٩) والمتغير الرابع يقع بالمرتبة الثانية وبمعامل ارتباط (٠.٨٤٥) والمتغير الثاني يقع بالمرتبة الثالثة وبمعامل ارتباط (٠.٨١٣) والمتغير الأول يقع بالمرتبة الرابعة وبمعامل ارتباط (٠.٨١٢) والمتغير الثالث يقع بالمرتبة الخامسة وبمعامل ارتباط (٠.٨٠٨) .

الجدول (٧)/نتائج تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط لقياس تأثير حوكمة الشركات

على المتغيرات المعتمدة

المتغير المستقل	المتغير المعتمدة	المتغير الأول	المتغير الثاني	المتغير الثالث	المتغير الرابع	المتغير الخامس
	$\hat{\beta}_x$	٠.٧٨٣	٠.٧٩	٠.٧٧٢	٠.٧٨٢	٠.٨٤٢
معامل التحديد (R^2)	حوكمة الشركات	٠.٦٥٩	٠.٦٦١	٠.٦٥٣	٠.٧١٤	٠.٨٠٨
	مستوى المعنوية (٥%)					

المصدر : إعداد الباحثة اعتماداً على البرنامج الإحصائي (SPSS) .

بناءً على نتائج الجدول (٧) يتضح ما يلي:-

١. من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط البالغ (٠.٧٨٣) للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) عند مستوى معنوية (٥%) الذي يدل على تأثير حوكمة الشركات على المتغير الأول (درجة الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية، ومن جهة أخرى يتضح إن معامل التحديد (R^2) البالغة (٠.٦٥٩) تعني بأن حوكمة الشركات قادرة على تفسير ما نسبته (٦٥.٩%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير الأول، أما النسبة الباقية (٣٤.١%) فتعزى إلى مساهمة متغيرات أخرى لم تدخل في مجال هذا البحث وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين حوكمة الشركات والمتغير الأول .

٢. من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط البالغ (٠.٧٩) للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) عند مستوى معنوية (٥%) الذي يدل على تأثير حوكمة الشركات على المتغير الثاني (قيام مراقب الحسابات بتحمل المسؤولية تجاه جميع الأطراف التي يمكن أن تعتمد على تقرير التدقيق في اتخاذ قراراتها) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية، ومن جهة أخرى يتضح أن معامل التحديد (R^2) البالغة (٠.٦٦١) تعني بأن حوكمة الشركات قادرة على تفسير ما نسبته (٦٦.١%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير الثاني، أما النسبة الباقية (٣٣.٩%) فتعزى إلى مساهمة متغيرات أخرى لم تدخل في مجال هذا البحث وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين حوكمة الشركات والمتغير الثاني .

٣. من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط البالغ (٠.٧٧٢) للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) عند مستوى معنوية (٥%) الذي يدل على تأثير حوكمة الشركات على المتغير الثالث (قيام مراقب الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية، ومن جهة أخرى يتضح أن معامل التحديد (R^2) البالغة (٠.٦٥٣) تعني بأن حوكمة الشركات قادرة على تفسير ما نسبته (٦٥.٣%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير الثالث، أما النسبة الباقية (٣٤.٧%) فتعزى إلى مساهمة متغيرات أخرى لم تدخل في مجال هذا البحث وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين حوكمة الشركات والمتغير الثالث.

٤. من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط البالغ (٠.٧٨٢) للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) عند مستوى معنوية (٥%) الذي يدل على تأثير حوكمة الشركات على المتغير الرابع (عدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية، ومن جهة أخرى يتضح أن معامل التحديد (R^2) البالغة (٠.٧١٤) تعني بأن حوكمة الشركات قادرة على تفسير ما نسبته (٧١.٤%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير الأول، أما النسبة الباقية (٢٨.٦%) فتعزى إلى مساهمة متغيرات أخرى لم تدخل في مجال هذا البحث وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين حوكمة الشركات والمتغير الرابع .

٥. من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط البالغ (٠.٨٤٢) للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) عند مستوى معنوية (٥%) الذي يدل على تأثير حوكمة الشركات على المتغير الخامس (عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين) وبالتالي قبول هذه الفرضية الفرعية، ومن جهة أخرى يتضح أن معامل التحديد (R^2) البالغة (٠.٨٠٨) تعني بأن حوكمة الشركات قادرة على تفسير ما نسبته (٨٠.٨%) من التغيرات التي تطرأ على المتغير الخامس، أما النسبة الباقية (١٩.٢%) فتعزى إلى مساهمة متغيرات أخرى لم تدخل في مجال هذا البحث وهذا يعني وجود علاقة انحدار بين حوكمة الشركات والمتغير الخامس .

المبحث الرابع

نتائج البحث ومقترحاته

أولاً- النتائج

أظهرت نتائج البحث بأن ترتيب القوة الارتباطية بين المتغيرات هو إن المتغير الخامس يقع بالمرتبة الأولى وبمعامل ارتباط (٠.٨٩٩) والمتغير الرابع يقع بالمرتبة الثانية وبمعامل ارتباط (٠.٨٤٥) والمتغير الثاني يقع بالمرتبة الثالثة وبمعامل ارتباط (٠.٨١٣) والمتغير الأول يقع بالمرتبة الرابعة وبمعامل ارتباط (٠.٨١٢) والمتغير الثالث يقع بالمرتبة الخامسة وبمعامل ارتباط (٠.٨٠٨) .

١. من خلال تقدير نموذج الانحدار الخطي البسيط يتضح بأن هناك اثر للمتغير المستقل (حوكمة الشركات) على المتغيرات المعتمدة إذ بلغ للمتغير الأول (٠.٧٨٣) والمتغير الثاني (٠.٧٩) والمتغير الثالث (٠.٧٧٢) والمتغير الرابع (٠.٧٨٢) والمتغير الخامس (٠.٨٤٢) وبمعامل تحديد (٠.٦٥٩) للمتغير الأول و(٠.٦٦١) للمتغير الثاني و(٠.٦٥٣) للمتغير الثالث و(٠.٧١٤) للمتغير الرابع و(٠.٨٠٨) للمتغير الخامس على التوالي .

٢. لوحظ هناك شك في استقلال وحيادية المراجع الخارجي.

٣. عدم التحديد الواضح لدور المراجع في المجتمع ومسؤولياته .

٤. نقص الكفاءة المبينة للمراجع .

٥. قصور نظام الرقابة الذاتية في المهنة .

٦. عدم اكتشاف المراجع للغش والأخطاء ووجود عقود وارتباطات غير نظامية .
٧. عدم الإفصاح في التقارير المالية عن جميع النواحي التي يتوقعها مستخدمي القوائم المالية وقصور التقارير المحاسبية عن مساهمة التغيرات في المجتمع .

ثانياً- مقترحات البحث

١. على البلدان والحكومات الحريصة على جذب رؤوس الأموال الأجنبية والاستثمارات وتحقيق النمو الاقتصادي وتحسين المستوى المعاشي للبلد إن تخلق مناخ جيد للشفافية والإفصاح من خلال تطبيقها لحوكمة الشركات .
٢. على مراقب الحسابات إن يقيم نفسه بالقبول لمهمة المراجعة وأن يكون قادراً على الالتزام بالمعايير المهنية وأن يعتمد على نفسه بالحصول على الأدلة الكافية والمقنعة لإبداء رأيه بالقوائم المالية .
٣. دعم استقلال وحيادية مراجع الحسابات وزيادة ثقة الجمهور في تقارير المراجعة من خلال قانون الشركات (من حيث تعيينه وعزله وتحديد آتاعبه ومناقشة عزله) .
٤. تطوير وتنظيم وزيادة جودة الأداء المهني في المراجعة من خلال وجود قسم لمراقبة الجودة في كل مكتب مراجعة وقسم لمراقبة الجودة في المنظمة المهنية يقوم بمراقبة الأعمال المهنية للمكاتب من خلال وضع نظام صارم وزيادة المسائلة المهنية للمراجعين مما ينتج عنه ارتفاع في مستوى جودة الأداء المهني وزيادة الثقة في عملهم وأعلام الجمهور المستفيد من خدمات المراجعة بهيمنة المنظمات المهنية من خلال وضع المعايير المحددة للمراجعة والسلوك المهني .
٥. دراسة توقعات مستخدمي القوائم المالية وتلبية تلك التوقعات من خلال وضع خطة لتطوير عملية مراجعة التقارير المالية بحيث يعي المراقب ضرورة تحمل مسؤولية اكتشاف الخطأ والغش.
٦. تحديد مطالب مستخدمي القوائم المالية ومحاولة إيجاد السبل الكفيلة للوصول إلى تلبية احتياجاتهم .
٧. توعية المستفيدين من خدمات المراجعة عن دور المراجع ومسؤولياته ، وترى الباحثة من خلال المقترحات سوف يؤدي في النهاية إلى تضيق فجوة التوقعات إلى الحد الأدنى لأن التخلص من فجوة التوقعات نهائياً لا يمكن أن يحدث في عملية المراجعة إن لم يكن مستحيلاً.

المصادر

اولاً- الاعتماد على مجموعة من الاساليب في جمع البيانات والمعلومات (المقابلات الشخصية، استمارة الاستبيان) .
ثانياً- مصادر الجانب النظري:-

- 1- 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 Egyptian Banking Institute ، Cairo، May 7-8 .
- 2- Freeland ، C.(2007) Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks ، Paper Presented to : Corporate Governance and Reform : Paving the Way to Financial Stability and Development ، A Conference Organized by Egyptian Banking Institute ، Cairo، May 7-8 .
- ٣- البنك الاهلي المصري ٢٠٠٣ ، "اسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات" النشرة الاقتصادية ، العدد الثاني ، المجلد السادس والخمسون .
- ٤- ابراهيم العيسوي ٢٠٠٣ ، "التنمية في عالم متغير : دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها" ، القاهرة : دار الشروق ، ص: ٣٦-٣٧ .
- 5- Fawzy ، S.(April 2003) Assessment of : Corporate Governance in Egypt . Working paper No. 82 Egypt ، The Egyptian Center for Economic Studies . p: 6-7 . P:4-3
- 6- Iskander ، M and N . Chamlou .(2002) Corporate Governance : A Framework for Implementation .P:122 ، Fig. 6:1. Published in : Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region ، Edited by : S. Fawzy .Washington : World Bank.
- ٧- فؤاد شاكر ٢٠٠٠ ، "الحكم الجيد في المصارف والمؤسسات المالية العربية حسب المعايير العلمية" .
- 8- Egyptian Banking Institute 2006 ، Corporate Governance in The Banking Sector Workshop ، March.
- 9- OECD، OECD 2004 Principles of Corporate Governance.

استمارة الاستبيان

إلى السادة/مراقبي الحسابات والأكاديميين

تحية طيبة:-

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان (آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق العراقية) وتعد هذه القائمة جزء من البحث، ونظراً لخبرتكم العملية في هذا المجال، فإن إجاباتكم على الأسئلة الواردة بالقائمة المرفقة، سيكون محل تقديري، وسوف يساعدني في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم الأطراف المعنية .

وتؤكد الباحثة إن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي
ولكم خالص الشكر والتقدير

الباحثة م.م. سندس ماجد رضا

س١/ إلى أي مدى ترى إن آليات حوكمة الشركات التالية تؤثر على درجة الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن جميع العناصر التي تهم مستخدمي القوائم المالية.

آليات الحوكمة	تؤثر جداً	تؤثر	لا أدري	لا	لا تؤثر
---------------	-----------	------	---------	----	---------

الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية

آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية / م.م. سندس ماجد الغري: العدد الثامن عشر

نهائياً	تؤثر	لا	تؤثر	تؤثر جداً	آليات الحوكمة
					١ - قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.
					٢ - مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية.
					٣ - قوة وأستقلال لجنة التدقيق.
					٤ - درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة .
					٥ - التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.
					٦ - درجة الاستقلال لمراقب الحسابات .
					٧ - مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.
					٨ - مدى تقييم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استثمارية للمنشأة محل التدقيق.
					٩ - مدى التزام إدارة المنشأة بالانظمة والقوانين النافذة.

س٢ / إلى أي مدى ترى ان آليات حوكمة الشركات التالية تؤثر على قيام مراقب الحسابات بتحمل المسؤولية تجاه جميع الأطراف التي يمكن ان تعتمد على تقرير التدقيق في اتخاذ قراراتها.

نهائياً	لا	لا أدري	تؤثر	تؤثر جداً	آليات الحوكمة
					١ - قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.
					٢ - مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية.
					٣ - قوة وأستقلال لجنة التدقيق.
					٤ - درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة .
					٥ - التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.
					٦ - درجة الاستقلال لمراقب الحسابات .
					٧ - مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.
					٨ - مدى تقييم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استثمارية للمنشأة محل التدقيق.
					٩ - مدى التزام إدارة المنشأة بالانظمة والقوانين النافذة.

س٣ / إلى أي مدى ترى ان آليات حوكمة الشركات التالية تؤثر على قيام مراقب الحسابات بالتأكد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة.

نهائياً	لا	لا أدري	تؤثر	تؤثر جداً	آليات الحوكمة
					١ - قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.
					٢ - مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية.
					٣ - قوة وأستقلال لجنة التدقيق.
					٤ - درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة .
					٥ - التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.
					٦ - درجة الاستقلال لمراقب الحسابات .
					٧ - مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.
					٨ - مدى تقييم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استثمارية للمنشأة محل التدقيق.
					٩ - مدى التزام إدارة المنشأة بالانظمة والقوانين النافذة.

الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية

آليات حوكمة الشركات ودورها في تقليص فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية / م.م. سندس ماجد الغري: العدد الثامن عشر

س٤/ إلى أي مدى ترى ان آليات حوكمة الشركات التالية تؤثر على عدم احتواء القوائم المالية على بيانات ناتجة عن تلاعب الإدارة.

آليات الحوكمة	تؤثر جداً	تؤثر	لا أدري	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً
١- قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.					
٢- مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية.					
٣- قوة وأستقلال لجنة التدقيق.					
٤- درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة .					
٥- التغيير الالزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.					
٦- درجة الاستقلال لمراقب الحسابات .					
٧- مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.					
٨- مدى تقييم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استثمارية للمنشأة محل التدقيق.					
٩- مدى التزام إدارة المنشأة بالانظمة والقوانين النافذة.					

س٥/ إلى أي مدى ترى ان آليات حوكمة الشركات التالية تؤثر على عدم احتواء القوائم المالية على بيانات مضللة ناتجة عن تلاعب الموظفين.

آليات الحوكمة	تؤثر جداً	تؤثر	لا أدري	لا تؤثر	لا تؤثر نهائياً
١- قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل المنشأة.					
٢- مدى التزام إدارة المنشأة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية.					
٣- قوة وأستقلال لجنة التدقيق.					
٤- درجة اعتماد المنشأة على تكنولوجيا المعلومات المتطورة .					
٥- التغيير الالزامي لمراقب الحسابات بصفة دورية.					
٦- درجة الاستقلال لمراقب الحسابات .					
٧- مدى التزام مراقب الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية.					
٨- مدى تقييم مراقب الحسابات لخدمات مهنية استثمارية للمنشأة محل التدقيق.					
٩- مدى التزام إدارة المنشأة بالانظمة والقوانين النافذة.					

الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية