

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1

كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



مدى تأثير حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية - دراسة إستطلاعية -

رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية

إشراف الأستاذة الدكتورة: قطاف ليلي

إعداد الطالب: عميروش بوبكر

لجنة المناقشة

رئيساً	جامعة سطيف 1	أستاذ	ملياني حكيم	الأستاذ الدكتور
مشرفاً ومقرراً	جامعة سطيف 1	أستاذ	قطاف ليلي	الأستاذة الدكتورة
عضواً مناقشاً	جامعة سطيف 1	أستاذ	روابحي عبد الناصر	الأستاذ الدكتور
عضواً مناقشاً	جامعة الجزائر 3	أستاذ محاضر قسم أ	بكطاش فتيحة	الدكتورة
عضواً مناقشاً	جامعة باتنة 1	أستاذ محاضر قسم أ	مسامح مختار	الدكتور
عضواً مناقشاً	جامعة برج بوعريبيج	أستاذ محاضر قسم أ	بن فرج زوبينة	الدكتورة

السنة الجامعية: 2018 / 2019

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

« يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا اللَّهَ حَقَّ تُقَاتِهِ وَلَا تَمُوتُنَّ إِلَّا وَأَنتُمْ مُسْلِمُونَ »

صدق الله العظيم

سورة آل عمران (الآية رقم 102)

إهداء

إلى الوالدين الكريمين والإخوة والأخوات

إلى زوجتي

إلى إبني مُعَاذ

إلى أصدقائي وزملائي

شُكْرٌ وَعِرْفَانٌ

أشكر الله تعالى على حُسن توفيقه

أشكر الأستاذة الدكتورة "ليلى قطاف" على الإشراف والمتابعة لهذا

العمل حتى إنهاءه

أشكر كل أعضاء لجنة المناقشة المحترمين على الجهد الذي بذلوه

في القراءة والمناقشة

أشكر كل شخص ساعدني في الإنجاز

مقدمة عامة

تمهيد

يُعتبر موضوع الإفصاح المحاسبي وعلاقته بحوكمة الشركات من المواضيع التي حظيت بإهتمام كبير منذ تسعينيات القرن العشرين خاصةً بعد نشر تقرير لجنة كادبوري (Cadbury) في شهر ديسمبر 1992، والذي تطرق بشكل مفصل إلى إرتباط الجوانب المالية والمحاسبية للمؤسسة بحوكمة الشركات، إضافةً إلى تقرير لجنة حوكمة الشركات الذي تم نشره في جويلية 1999، والذي يُشتهر بتقرير (Vienot II)، والذي يأتي مباشرةً بعد التقرير الأول الذي تم نشره سنة 1995 بعنوان: "مجلس إدارة الشركات المدرجة في البورصة"، وبعد بناء الإطار النظري لحوكمة الشركات ووضع أهدافه ومبادئه، يتضح بشكل جيد بأن تحقيق الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للمؤسسة الإقتصادية من بين أهم الأهداف والمبادئ التي تُركز عليها حوكمة الشركات، ما يعني أنه لو يتعرض هذا الأخير إلى أي خلل في إحدى أو كل آلياته فسوف يؤثر ذلك سلباً على الإفصاح المحاسبي، ويتم تأكيد هذه الفكرة بناءً على تقرير المجموعة الإستشارية لقطاع الأعمال التابعة لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، بحيث أن أهم ما جاء فيه هو أن: مجلس الإدارة كآلية أساسية لحوكمة الشركات يجب أن يتحمل المسؤولية النهائية حول نزاهة الإفصاح المحاسبي، ويُعتبر ذلك أداة ودليل رئيسي لمساءلة ومحاسبة مجلس إدارة الشركة أمام المساهمين.

لذلك سارعت عدة دول إلى تفعيل حوكمة الشركات بتطبيق آليات يتم من خلالها الرقابة والإشراف على الشركة خاصةً على الجانب المحاسبي والمالي لها، فمثلاً في الولايات المتحدة الأمريكية تمَّ إصدار قانون (Sarbanes-Oxley: SOX)، الذي يُعتبر من أهم الإصلاحات الرقابية ضدَّ المسيرين السيئين وتبني إجراءات تنظيمية جديدة لتحسين أنشطة التدقيق، ومن بين الأهداف الأساسية لهذا القانون حماية المستثمرين عن طريق تحسين دقة وموثوقية إفصاحات الشركة وفقاً لقانون الأوراق المالية، ونفس الإجراء تم إتخاذه في فرنسا بإصدار قانون الحماية المالية (LSF)، والذي يهدف إلى إضفاء المصداقية على المعلومات المالية بتحديث الرقابة القانونية للحسابات والشفافية في سير الشركات على غرار كتابة تقرير من طرف رئيس مجلس الإدارة يُعلم فيه المساهمين حول طريقة عمل مجلس الإدارة وإجراءات الرقابة الداخلية التي تعتمد عليها المؤسسة، كما يجب على محافضي الحسابات كتابة تقرير يعرضون فيه إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المعلومات المحاسبية.

إنَّ الإفصاح المحاسبي يؤدي إلى الحصول على معلومات مالية وغير مالية سواءً كانت إجبارية أو إختيارية تُساعد مستخدمي هذه المعلومات في إتخاذ قراراتهم الإقتصادية، لكن ما يحدث في الحقيقة هو أن الإدارة المسؤولة عن الإفصاح المحاسبي لا تقوم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية بما يخدم مصلحة المساهمين وكل أصحاب المصالح، فهذا التلاعب ونقص الإفصاح المحاسبي من حيث الكمية والنوعية سوف يؤدي إلى تضليل مستخدمي التقارير المالية، ما يعني تقديم صورة غير حقيقية إلى الأسواق المالية ما يؤدي إلى إنخفاض ثقة المستثمرين بهذه الأسواق، لذلك فإن الإشراف والرقابة على التقارير المالية أمر ضروري.

ويُرجع أغلبية الباحثين السبب من وراء التلاعب في الإفصاح المحاسبي إلى وجود نقاط ضعف في الرقابة الداخلية ونشاط التدقيق الداخلي التي تعتبر من أهم آليات حوكمة الشركات، بالإضافة إلى عدم توفر كل المعايير اللازمة لفعالية لمجلس الإدارة، أضف إلى ذلك نقص في فعالية نشاط لجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي.

1. طرح إشكالية الدراسة

أكدت عدة دراسات سابقة في نفس الموضوع أن من بين أسباب عدم كفاية الإفصاح المحاسبي تم تفسيره بعدم الالتزام بالتطبيق الفعلي لحوكمة الشركات، لذلك توصلت أغلب هذه الدراسات إلى نتائج مفادها وجود علاقة معنوية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أهم الآليات الأربعة لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، مهنة التدقيق الخارجي، نشاط التدقيق الداخلي) والإفصاح المحاسبي، ولكي تتحقق هذه العلاقة يُفترض أن تتميز الآليات الأربعة بمجموعة من المعايير التي سيتم إقرارها في هذه الدراسة، وهذه المعايير هي هدف الدراسة.

من خلال ما سبق يتضح بشكل جيد بأن الحل المفترض لمشكلة نقص الإفصاح المحاسبي العادل هو التطبيق الفعلي للآليات الأربعة لحوكمة الشركات طبقاً للمعايير التي سيتم إقرارها.

والسؤال الرئيسي الذي يتم طرحه لتوضيح الإشكالية يتمثل في:

ما هو أثر تطبيق المعايير المقترحة حول آليات حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي؟

2. الأسئلة الفرعية: لتوضيح إشكالية الدراسة أكثر تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يؤثر تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي؟
- هل يؤثر تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي؟
- هل يؤثر تطبيق المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي؟
- هل يؤثر تطبيق المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي؟

3. الفرضيات: بناءً على التساؤلات الفرعية السابقة تم وضع الفرضيات التالية:

- تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة ليس له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي (H0.1)؛
- تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق ليس له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي (H0.2)؛
- تطبيق المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي ليس له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي (H0.3)؛
- تطبيق المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي ليس له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي (H0.4).

سيتم إختبار هذه الفرضيات عند نسبة دلالة إحصائية (5%).

4. أهداف الدراسة وأهميتها

تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى إقرار مجموعة من المعايير حول مجلس الإدارة ومعايير حول لجنة التدقيق ومعايير حول مهنة التدقيق الخارجي ومعايير حول نشاط التدقيق الداخلي ثم إختبار مدى تأثير هذه المعايير المقترحة على الإفصاح المحاسبي، بحيث سيتم إقرار المعايير التي يُفترض بأنها تُؤثر بشكل إيجابي، ويمكن تلخيص أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

- التوصل إلى كيفية التحقيق الفعلي لأهم مبادئ حوكمة الشركات الذي نصت عليه منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، وهو مبدأ الإفصاح والشفافية؛
- زيادة الوعي لدى الشركات والمجتمع المالي بأهمية الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية بشكل يُرضي كل أصحاب المصالح؛
- التوسُّع في شرح كيفية تفعيل دور مجلس الإدارة ودور لجنة التدقيق ودور مهنة التدقيق الخارجي ودور وظيفة التدقيق الداخلي(*)؛
- التأكيد على أن نظام حوكمة الشركات يعتبر من أهم أنظمة الرقابة الفعالة على المؤسسة خاصة الجانب المحاسبي، لأن عدة أطراف من داخل وخارج المؤسسة تستخدم مجلس الإدارة وكل لجانه ومهنة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي للتلاعب والتحكم في محتوى التقارير المالية، وبالتالي التأثير سلباً على نوعية وكمية مخرجات هذه الأخيرة؛
- البحث عن الحلول التي تؤدي إلى تحسين الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة بغرض إعادة الثقة إلى الأسواق المالية وكفاءتها وتحسين بيئة الإستثمار؛
- إيجاد حلول لكيفية التحكم في تضارب المصالح بين المساهمين والمسيرين وكل أصحاب المصالح والتخفيض من عدم تماثل المعلومات والتقليل من فجوة التوقعات وتكاليف الوكالة؛
- التأكيد على أهمية تطبيق نظام حوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية، والتعرف على كيفية تطبيق الآليات الأربعة للتوصل إلى مستوى إفصاح محاسبي مقبول، وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، لأن صدق وملائمة هذه المعلومات تعتبر المصدر الأساسي لإتخاذ قرارات إقتصادية بشكل سليم من طرف مستخدمي التقارير المالية؛
- تقديم دليل وإرشاد للمؤسسة الإقتصادية عن كيفية تصميم وتطبيق نظام حوكمة الشركات.

5. حدود الدراسة

يتمثل المجال الزمني المعتمد في توزيع وجمع إستبانة الدراسة في سنة 2016، أما المجال المكاني فيتمثل في إختيار أفراد العينة ينتمون إلى داخل الوطن دون اللجوء إلى أفراد عينة من خارج الوطن.

6. منهج وأدوات الدراسة

تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف هذه الدراسة، بحيث تم إستقراء آراء أفراد عينة من المجتمع بغرض إختبار الفرضيات، لذلك تم إجراء دراسة إستكشافية لإجابات عينة من أعضاء مجلس الإدارة والمدققين الداخليين ومحافظي وخبراء المحاسبة في الجزائر حول مدى تأثير المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي على الإفصاح المحاسبي.

بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة تتمثل في: العينة العشوائية التي تُعتبر مصدر لجمع البيانات، وهذه الأخيرة تم جمعها عن طريق إستبانة تتماشى مع معيار ليكرت ذو الإجابات الخماسية، أما الأدوات المستخدمة للحصول على نتائج معالجة

(*) لأن الدراسات السابقة تطرقت إلى هذه المتغيرات الأربعة ومدى تأثيرها على الإفصاح المحاسبي بتقديم محددات ومعايير غير كافية وبشكل عام فقط دون التفصيل في المعايير الأخرى التي يُفترض بأنها تُؤثر على الإفصاح المحاسبي بشكل إيجابي.

البيانات تم الاعتماد على أساليب إحصائية بمساعدة الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS. 22) بالإضافة إلى جداول وأشكال توضيحية.

7. الدراسات السابقة

تُوجد عدة دراسات سابقة تناولت موضوع العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي خاصة في الدول المتقدمة لأن بيئاتها تسمح بإجراء مثل هذه الدراسات، وقد بدأ الإهتمام بهذا الموضوع من طرف الباحثين منذ الفصل بين الإدارة والملكية لرأس المال¹، ولكن الإهتمام بشكل كبير بهذا النوع من الدراسات إنتشر على مستوى الدول الأجنبية والدول العربية بسبب حدوث تغيرات وتطورات هامة في الإقتصاد العالمي، على غرار وقوع عدة فضائح وأزمات مالية في القرنين العشرين والواحد والعشرين، ومن أهمها فضيحة شركة أنرون للطاقة سنة 2001.

وتعتبر دراسة كل من (Jensen & Meckling) من أهم الدراسات النظرية المرجعية التي تُبين وجود علاقة بين خصائص مجلس الإدارة والإفصاح المحاسبي، لذلك إعتد عليها العديد من الباحثين في دراساتهم التطبيقية لإثبات مدى وجود هذه العلاقة في الواقع.

وبالرغم من توصل بعض الدراسات السابقة إلى نتائج بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وإيجابية بين بعض آليات نظام حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي في بعض الدول، إلا أن أغلب هذه الدراسات أجمعت نتائجها على أن هناك علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين آليات نظام حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي، وفيما يلي تلخيص لأهم هذه الدراسات.

1.7. الدراسة رقم (01): تم نشرها سنة 1996، وأجريت من طرف: (Mark S. Beasley)²

تهدف الدراسة إلى فحص العلاقة بين تركيبة مجلس الإدارة والإحتيال في القوائم المالية لمجموعة من الشركات الأمريكية خلال الفترة الممتدة بين 1979 و 1990، بحيث قام الباحث بإختبار مدى صحة الفرضية التالية:

- يوجد إحتيال في القوائم المالية للمؤسسات التي فيها أقل نسبة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة، عكس المؤسسات التي تحتوي على نسب مرتفعة من الأعضاء غير التنفيذيين بالمجلس لا يوجد فيه إحتيال في القوائم المالية.

إستخدم الباحث عينة متكونة من 150 شركة، منها 75 شركة مارست فعلاً إحتيال في قوائمها المالية، و75 شركة لم تمارس، تبين للباحث بأن الشركات التي قدمت قوائم مالية إحتيالية تعتمد على نسبة قليلة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة، بحيث كانت النسبة تساوي (50,2%) بينما نسبة الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة للشركات التي لم تمارس الإحتيال في قوائمها المالية وصلت إلى (64,7%)، مما يدل على أن كلما كان عدد المدراء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة مرتفع سينتج عنه تفادي ممارسة الإحتيال في القوائم المالية.

¹ James Daniel, (1933), The Modern Corporation and Private Property, by Adolf A. Berle Jr. and Gardiner C. Means, (Book Reviews), Indiana Law Journal, Vol. (08), No. (08), Article (11), p. p. 514-516.

² Mark S. Beasley, (1996), An Empirical Analysis of the Relation Between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud, The accounting Review, Vol. 71, No. 4, p. p. 443-465.

2.7. الدراسة رقم (02): تم نشرها سنة 2000، وأجريت من طرف: (Charles J.P. Chen & Bikki Jaggi)¹

تهدف الدراسة إلى معرفة العلاقة بين نسبة المدراء المستقلين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة والإفصاح المالي الشامل، كما تهدف إلى التعرف على مدى قوة أو ضعف هذه العلاقة بين المتغيرين في حالة الملكية العائلية لرأس مال الشركات وفي حالة الملكية غير العائلية لرأس مال الشركات، بالتطبيق على عينة مكونة من (174) شركة مدرجة في بورصة هونغ كونغ، 87 شركة تم أخذها خلال سنة (1993) و 87 شركة تم أخذها خلال سنة (1994).

بعد المعالجة الإحصائية للبيانات توصل الباحثان إلى النتائج التالية:

وجود إرتباط معنوي بين نسبة المدراء المستقلين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة والإفصاح المالي عند نسبة دلالة إحصائية ($p < 05\%$)، كما أن نموذج الدراسة معنوي ($F\text{-value} = 6,184, p < 0,01$)، والقدرة التفسيرية له مقبولة، بحيث أن معامل التحديد يساوي ($r^2 = 0,30$)، مما يدل على أن نموذج الدراسة يفسر التغير في الإفصاح المالي بشكل مقبول بنسبة (30%).

معامل الإنحدار لمتغير نسبة المدراء المستقلين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة إيجابي ودال إحصائياً

($\beta_1 = 0,279, p < 0,01$)، وهذا المعامل خاص بإجمالي العينة (174 شركة)، ما يعني أن إرتفاع نسبة المدراء المستقلين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة له إرتباط وعلاقة واضحة بتسببه في الإرتفاع في الإفصاح المالي الشامل.

وبالنسبة لتأثير الرقابة العائلية على العلاقة بين نسبة المدراء المستقلين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة والإفصاح المالي، فإن معامل الإنحدار لهذا المتغير ظهر سلبي ولكنه دال إحصائياً [$\beta_3(FC\text{-RIND}) = -0,267, p < 0,01$]، ما يعني بأن العلاقة بين نسبة المدراء المستقلين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة والإفصاح المالي الشامل تكون ضعيفة في حالة الرقابة العائلية للشركات، والدليل على ذلك أن معامل إنحدار متغير نسبة المدراء المستقلين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة بالنسبة لعينة الشركات الخاضعة للرقابة العائلية (136 شركة) سلبي وغير دال إحصائياً ($\beta_1 = -0,011$)، أما معامل إنحدار متغير نسبة المدراء المستقلين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة بالنسبة لعينة الشركات غير الخاضعة للرقابة العائلية (38 شركة) إيجابي ودال إحصائياً ($\beta_1 = 0,515, p < 0,01$)، كما أن معامل التحديد في حالة الرقابة غير العائلية للشركات ($r^2 = 0,516$) أكبر من معامل التحديد في حالة الرقابة العائلية للشركات الشامل ($r^2 = 0,402$)، وهذا يشير إلى أن العلاقة الإيجابية بين متغيري نسبة المدراء المستقلين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة والإفصاح المالي الشامل تكون قوية في حالة الرقابة غير العائلية للشركات (Non-Family Controlled Companies)، والعكس في حالة الرقابة العائلية للشركات أين تكون العلاقة ضعيفة، وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة (John J. Forker. 1992).

3.7. الدراسة رقم (03): تم نشرها سنة 2001، وأجريت من طرف: (Simon S.M Ho & Kar Shun Wong)²

تهدف الدراسة إلى الإجابة عن إشكالية كيفية تأثير آليات نظام حوكمة الشركات على الإفصاح الإختياري للمعلومات المحاسبية، وتم إستخدام أربعة مُفسرات رئيسية تعكس حسب وجهة نظر الباحثين هيكل نظام حوكمة الشركات ومدى تأثيرها السلبي أو الإيجابي على الإفصاح الإختياري للمعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية، وتتمثل هذه العناصر الرئيسية

¹ Charles J.P. Chen, Bikki Jaggi, (2000), association between independent non executive directors, Family control and Financial disclosure in Hong Kong, Journal of accounting and public policy, Vol. 19, Issu. 04, p. p. 285-310.

² Simon S.M Ho & Kar Shun Wong, (2001), A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. (10), issuance. (02), p. p. 139-156.

الأربعة في: نسبة المديرين المستقلين مقارنةً بالعدد الإجمالي للمديرين في مجلس الإدارة، وجود لجنة التدقيق، الجمع بين دوري رئيس مجلس الإدارة والرئيس المدير العام للشركة (CEO/Chairman duality)، وأخيراً نسبة حضور أعضاء من العائلة بمجلس الإدارة، تم أخذ عينة مكونة من 98 شركة خلال الفترة (1997-1998)، تحتوي كلها على لجنة التدقيق، وتعمل هذه الشركات في المجالات المالية وغير المالية، وهي مدرجة في بورصة هونغ كونغ.

تم استخدام أسلوب الإنحدار المتعدد، وبينت نتائج الدراسة أن المتغيرات المستقلة الأربعة لنظام حوكمة الشركات تُفسر جزء كبير من الإفصاح الإختياري بمعامل تحديد يساوي 42%، والنتائج التي توصلت إليها الدراسة تتمثل في وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين وجود لجنة التدقيق بمجلس الإدارة مع الإفصاح الإختياري عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية عند مستوى معنوية ($p\text{-value} = 0,05$)، بمعنى أن الشركات التي تعتمد على لجنة التدقيق ستحصل على أعلى مستوى من الإفصاح الإختياري عن المعلومات المحاسبية، أما باقي المتغيرات المستقلة الثلاثة لها علاقة سلبية وغير معنوية بالإفصاح الإختياري للمعلومات المحاسبية، وهي نفس النتيجة التي توصل إليها: (Abdur Rouf. 2010).

4.7. الدراسة رقم (04): تم نشرها سنة 2008، وأجريت من طرف: (Lobna Loukil & Mohamed Triki)¹

تطرت الدراسة إلى تحليل أثر آليات حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح المحاسبي الإختياري بالشركات غير المالية التونسية لسنة 2003 بالتطبيق على 40 شركة منها 22 مدرجة في بورصة تونس للقيم المنقولة (BVMT)، تمت المعالجة الإحصائية للمتغيرات بشكل منفصل في نماذج للإنحدار الخطي المتعدد، وكانت النتائج كالتالي:

قيمة فيشر للنموذج الأول تساوي ($F = 16,269$) وهي دالة إحصائياً عند نسبة دلالة (0,01) مما يعني أن هذا النموذج معنوي، كما أن القدرة التفسيرية لهذا النموذج وصلت إلى ($R^2 = 70,50\%$)، أي أن 70,50% من التغير في مستوى الإفصاح الإختياري يتم تفسيره بمتغيرات النموذج الأول، بينت المعالجة الإحصائية للنموذج الأول النتائج التالية:

تركز ملكية رأس المال له تأثير سلبي ولكنه معنوي على مستوى الإفصاح الإختياري ($T = -4,092, p = 0,000$)؛

وجود تأثير سلبي إلا أنه معنوي لمتغير المساهم صاحب أغلبية الرقابة الفردي على مستوى الإفصاح الإختياري عند نسبة دلالة إحصائية تساوي ($P = 0,005$) وقيمة (T-student) تساوي ($T = -3,011$)؛

يوجد تأثير إيجابي ومعنوي لمتغير الدولة كمساهم صاحب أغلبية الرقابة على مستوى الإفصاح الإختياري عند نسبة دلالة إحصائية تساوي ($P = 0,027$) وقيمة (T-student) تساوي ($T = 2,308$).

بالنسبة للنموذج الثاني فإن قيمة فيشر تساوي ($F = 11,378$) مما يعني أن هذا النموذج معنوي، والقدرة التفسيرية له وصلت إلى ($R^2 = 48,70\%$)، أي أن 48,70% من التغير في مستوى الإفصاح الإختياري يتم تفسيره بمتغيرات النموذج الثاني، وأظهرت المعالجة الإحصائية لهذا النموذج النتائج التالية:

متغير حجم مجلس الإدارة يؤثر بشكل إيجابي ومعنوي على مستوى الإفصاح الإختياري ($T = 4,871, p = 0,000$)؛

¹ Lobna Loukil & Mohamed Triki, (2008), L'analyse de l'impact des mécanismes de gouvernance sur le niveau de divulgation volontaire : Cas des sociétés tunisiennes non financières, 29^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité sur le thème: La comptabilité, Le contrôle et L'audit entre changement et stabilité, 28-29 et 30 Mai 2008, Cergy, France, p. 01-53.

متغير إزدواجية الأدوار له تأثير إيجابي ولكنه غير معنوي على مستوى الإفصاح الإختياري ($T=0,028, p=0,978$)؛

تأثير سلبي وغير معنوي لمتغير نسبة المديرين من العائلة بالمجلس على مستوى الإفصاح الإختياري ($T = -0,856, p = 0,398$).

أما قيمة فيشر للنموذج الثالث تساوي ($F = 10,035$)، وهذا يدل على أن النموذج معنوي، كما أن نوعية المطابقة لهذا النموذج (القدرة التفسيرية له) وصلت إلى ($R^2 = 54,10\%$)، أي أن 54,10% من التغير في مستوى الإفصاح الإختياري يتم تفسيره بمتغيرات النموذج الثالث، وأظهرت المعالجة الإحصائية لهذا النموذج النتائج التالية:

- وجود علاقة سلبية وغير معنوية بين متغير مستوى المديونية ومستوى الإفصاح الإختياري ($T = -0,90, p = 0,374$)، وهذا يعني أن الشركات التي لها مستوى مديونية كبيرة لا تُفصح عن عدد كبير من المعلومات الإختيارية والعكس تماماً في حالة الشركات التي لها مستويات مديونية قليلة؛

- مستوى الإفصاح الإختياري للشركات التي تم تدقيقها من طرف مكاتب تدقيق دولية ظهر أكثر من مستوى الإفصاح الإختياري للشركات التي تم تدقيقها من طرف مكاتب تدقيق تونسية، ما يعني وجود علاقة إيجابية ولكنها غير معنوية بين متغير نوعية التّدقيق ومتغير مستوى الإفصاح الإختياري، ($T = 0,466, p = 0,644$) وعدم معنوية العلاقة بين المتغيرين ظهرت بسبب قلة عدد الشركات التي تم تدقيقها من طرف مكاتب تدقيق دولية في العينة محل الدراسة.

تُوجد عدة دراسات أظهرت نتائجها بعدم المعنوية بين متغيري نوعية التدقيق ومستوى الإفصاح الإختياري مع العلاقة الإيجابية بينهما، مثل دراسة (Eng & Mark. 2003)، ولكن في المقابل نجد أن أغلب الدراسات السابقة أثبتت وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين نوعية التدقيق ومستوى الإفصاح الإختياري على غرار: دراسة (Raffournier. 1995)

ودراسة (Inchausti. 1997) ودراسة (Makhija & Patton. 2004).

5.7. الدراسة رقم (05): تم نشرها سنة 2009، وأجريت من طرف: (Mohamed Akhtaruddin & Al)

تهدف الدراسة بشكل أساسي إلى فحص مدى وجود علاقة بين متغيرات حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الإختياري للمعلومات المحاسبية، والمتغيرات المستخدمة في فحص هذه العلاقة تتمثل في: حجم مجلس الإدارة، نسبة الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين في المجلس، نسبة أعضاء لجنة التدقيق من إجمالي أعضاء مجلس الإدارة.

تم أخذ 105 شركة مُدرجة في بورصة ماليزيا أغلبها تابعة للقطاع الصناعي بنسبة (33,33%) وتم معالجة بيانات هذه العينة باستخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد.

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود ارتباط إيجابي لكل من: حجم مجلس الإدارة ونسبة أعضاء المجلس المستقلين غير التنفيذيين مع الإفصاح الإختياري، وأثبتت الدراسة بأن 56% من التغير في مؤشر الإفصاح الإختياري يمكن تفسيره بالتغير في المتغيرات المستقلة الثلاثة التي تفسر الإفصاح الإختياري، بسبب أن معامل التحديد يساوي ($r^2 = 0,56$).

¹ Mohamed Akhtaruddin & Al, (2009), Corporate Governance and Voluntary Disclosure in Corporate Annual Reports of Malaysian Listed Firms, journal of applied management accounting research (JAMAR), Vol. 07, No. 01, p. p. 01-20.

كما بيّنت نتائج تحليل نموذج الإنحدار المتعدد بأن متغير حجم مجلس الإدارة أكثر معنوية وعلاقة مع الإفصاح الإختياري، بحيث بلغ معامل إنحدار هذا المتغير في النموذج (0,277) عند نسبة دلالة إحصائية تساوي (0,002)، ما يعني أنه كلما إتسع حجم مجلس الإدارة في المؤسسة سيزيد الإفصاح في عدد المعلومات المحاسبية الإختيارية والعكس عندما يكون الحجم صغير.

بالنسبة لقيمة معامل إنحدار متغير نسبة الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين بالمجلس يساوي (0,159) وهو ذو معنوية عند نسبة دلالة تساوي (0,045) ما يعني أنه كلما إرتفعت نسبة الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين بالمجلس سيرتفع مستوى الإفصاح الإختياري، وهي نفس النتائج التي توصلت إليها دراسة (Cheng & Courtenay, 2006)، والتي تم إجراؤها على سوق سنغافورة، بحيث تؤكد النتائج بأن أغلبية الشركات التي يحتوي مجلس إدارتها على أعضاء من أغلبية المديرين المستقلين يكون فيها مستوى الإفصاح الإختياري عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية أعلى من ذلك المستوى المفصوح عنه في الشركات التي يكون فيها عدد أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين يساوي نفس أعضاء مجلس الإدارة المستقلين.

6.7. الدراسة رقم (06): تم نشرها سنة 2013، وأجريت من طرف: (Jouini Fathi)¹

تهدف الدراسة إلى الإجابة على إشكالية مدى وجود علاقة إيجابية بين نظام حوكمة الشركات ونوعية المعلومات المالية المفصوح عنها من طرف عينة من الشركات الفرنسية المدرجة في مؤشر (SBF. 250)، وقد إختار الباحث كل من: خصائص مجلس الإدارة وهيكل ملكية رأس المال ونوعية التدقيق كمؤشرات فرعية مستقلة مفسرة لنظام حوكمة الشركات، وتنتمي بيانات الدراسة إلى الفترة الممتدة من 2004 إلى 2008، بأخذ 101 شركة غير مالية (505 مشاهدة)، تم معالجة البيانات باستخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد، والنتائج المتوصل إليها هي:

- نوعية المعلومات المعلن عنها من طرف الشركات محل الدراسة ترتبط بشكل إيجابي بمؤشر خصائص مجلس الإدارة من خلال معامل إنحدار (b₃) يساوي (0,0509) دال إحصائياً عند مستوى معنوية (01%)؛

- نوعية المعلومات المعلن عنها من طرف الشركات محل الدراسة ترتبط بشكل إيجابي بمؤشر هيكل الملكية من خلال معامل إنحدار (b₅) يساوي (0,0197) دال عند مستوى معنوية (10%).

- أما بالنسبة لمؤشر نوعية التدقيق حسب نتائج الدراسة فلا يرتبط بشكل إيجابي مع نوعية المعلومات المالية المفصوح عنها من طرف الشركات الفرنسية، مما يدل على ضعف نظام التدقيق والرقابة في هذه الشركات.

7.7. الدراسة رقم (07): تم نشرها سنة 2013، وأجريت من طرف: (Jouini Fathi)²

تهدف هذه الدراسة إلى البحث عن العلاقة بين مستوى الإفصاح المالي وآليات حوكمة الشركات، بالتطبيق على عينة من الشركات التونسية المدرجة في البورصة خلال الفترة من 2004 إلى 2009، تم الإعتماد على 22 شركة ذات طبيعة غير مالية.

بعد التحليل الإحصائي للبيانات وصلت نسبة معامل التحديد بالنسبة للنموذج الذي يدرس العلاقة بين المتغيرات المفسرة لحوكمة الشركات والإفصاح المالي عن البنود التي لها وزن قوي ($r^2 = 20,06\%$) ، أما نسبة معامل التحديد بالنسبة للنموذج الذي

¹ Jouini Fathi, (2013), Corporate Governance System and Quality of Financial Information, Mediterranean Journal of Social Sciences, Published by MCSER-CEMAS-Sapienza University of Rome, Vol. 04, No. 02, p. p. 129-142.

² Jouini Fathi, (2013), Corporate Governance and the Level of Financial Disclosure by Tunisian Firm, Journal of Business Studies Quarterly, Vol. 04, No. 03, p. p. 96-111.

يدرس العلاقة بين المتغيرات المفسرة لحوكمة الشركات والإفصاح المالي عن البنود التي لها وزن ضعيف يساوي ($r^2 = 19,72\%$)، مما يعني قدرة المتغيرات المستقلة على تفسير مؤشر الإفصاح المالي بالرغم من ضعف نسب معاملات التحديد.

وكانت نتائج الدراسة كما يلي: (بالنسبة للإفصاح المالي عن البنود التي لها وزن قوي فقط)

- معامل إنحدار متغير نسبة الديون يساوي ($\beta_2 = 0,0705$) وهو دال إحصائياً عند نسبة دلالة تساوي (01%)، ما يدل على التأثير الإيجابي لمتغير نسبة الديون على مستوى الإفصاح المالي، لأن الشركات التي فيها نسب مديونية مرتفعة تكون فيها تكلفة الرقابة مرتفعة، وهذه التكاليف التي تتحملها المؤسسة من شأنها تخفيض تضارب المصالح بين المسيرين والدائنين، كما أن زيادة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يخفف من تكاليف الوكالة ويسهل على الدائنين تقييم مخاطر هذه الشركات التي يتعاملون معها؛

- قيمة (t) الإحصائية المحسوبة لمتغير الإزدواجية (Duality) ضعيفة جداً بحيث تساوي ($t\text{-Statistics} = -2,29$)، ما يعني عدم وجود تأثير إيجابي لمتغير الإزدواجية على الإفصاح المالي بالرغم من وجود ارتباط قوي بين المتغيرين ذو دلالة إحصائية عند نسبة (05%)، وبالتالي فهل الفصل بين الدورين (دور إداري تنفيذي: يقوم به المدير العام، ودور رقابي: يقوم به رئيس مجلس الإدارة) وعدم الجمع بينهما في شخص واحد (الإزدواجية) سيسمح بفعالية عمل مجلس الإدارة وبالتالي زيادة الإفصاح المحاسبي أم لا، كما سيأتي إختبار ذلك في الجانب التطبيقي؛

- قيمة (t) الإحصائية المحسوبة لمتغير كبار المساهمين ضعيفة جداً بحيث تساوي ($t\text{-Statistics} = -2,39$)، ما يعني عدم وجود تأثير إيجابي لهذا المتغير (الذي يفسر هيكل الملكية) على الإفصاح المالي، وهذا دليل على أنه في الواقع أن مساهمي الأغلبية يفضلون الإفصاح عن المعلومات التي تكون في صالحهم والتي يحتاجونها فقط، مما يؤدي إلى انخفاض في المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية، وهي عكس النتائج التي توصلت إليها دراسة (Fethi Saidi. 2009)، التي تؤكد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية وإيجابية بين مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعلومات القطاعية وهيكل ملكية رأس المال، وذلك بالتطبيق على عينة متكونة من 130 شركة كندية تنشط في القطاعات الصناعية والتجارية بإستثناء الشركات التي تنشط في القطاع المالي، وإعتمد الباحث على قاعدة البيانات (WorldScope) لسنة (2004)، ودراسة معيار المحاسبة الكندي (ICCA. 1701) الخاص بالمعلومات القطاعية؛

- معامل إنحدار متغير عدد المدققين يساوي ($\beta_9 = 0,0564$) وهو دال إحصائياً عند نسبة دلالة تساوي (01%) أما معامل إنحدار متغير مدى إنتماء المدققين إلى (Big. 04) أو لا يساوي ($\beta_{10} = 0,0282$) وهو دال إحصائياً عند نسبة دلالة تساوي (10%)، مما يدل على أن متغير نوعية التدقيق الخارجي يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المالي، خاصةً إذا حضرت شركات التدقيق الكبيرة (Big. 04) لأنها تملك حافز كبير بالحفاظ على مصداقيتها كما تخاف كذلك بسبب شهرتها من أن تخسر سمعتها في السوق في حالة عدم أداء عملها الرقابي بشكل مقبول؛

- لا يوجد تأثير إيجابي لمتغير حجم مجلس الإدارة و متغير نسبة المديرين المستقلين بالمجلس على الإفصاح المالي، بسبب أن معاملات الإنحدار للمتغيرين غير دالة إحصائياً بالإضافة إلى أن قيم (t) المحسوبة لهذين المتغيرين ضعيفة جداً، وتساوي على الترتيب: ($t\text{-Statistics. BS} = 0,23$) ($t\text{-Statistics. IND} = -0,74$)، وهذا يدل على ضعف في أحجام مجالس إدارات الشركات المدروسة وضعف نسبة حضور المديرين المستقلين بهذه المجالس.

8.7. الدراسة رقم (08): تم نشرها سنة 2013، وأجريت من طرف: (Mohamed Omran & Al)¹

تطرت هذه الدراسة إلى حصر أهم الدراسات التي تم إجراؤها حول العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي (الإجباري والاختياري) خلال الفترة (2007 - 2013)، ويتكون عددها من 34 دراسة، وهذه الدراسة تعرض آراءها الإنتقادية حول التقنيات المستعملة لدراسة العلاقة بين المتغيرين، وهذا بغرض إيجاد طرق جديدة ومناسبة يمكن تطبيقها في المستقبل لدراسة هذه العلاقة، كما تهدف هذه الدراسة إلى إقتراح متغيرات أخرى يمكن إستخدامها في دراسة العلاقة بينها وبين الإفصاح المحاسبي.

وقد لاحظ المنتقدون بأن كل الدراسات التي تم عرضها في هذه الدراسة الإنتقادية لم تتطرق إلى وظيفة التدقيق الداخلي لدراسة علاقتها بالإفصاح المحاسبي، خاصة وأن معهد المدققين الداخليين (IIA) يعتبر أن وظيفة التدقيق الداخلي من بين الأربع أسس المؤدية إلى تطبيق حوكمة الشركات بنوعية عالية، إلى جانب مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي، لذلك تقترح هذه الدراسة بضرورة البحث عن العلاقة بين نوعية التدقيق الداخلي والإفصاح المحاسبي.

لاحظ الباحثون كذلك من خلال هذه الدراسة الإنتقادية أن بعض الدراسات توصلت إلى نتائج بوجود علاقة إيجابية ومعنوية بين إستقلالية مجلس الإدارة والإفصاح المحاسبي، بينما دراسات أخرى توصلت إلى نتائج بعدم وجود علاقة بين المتغيرين، ولهذا السبب إقتراح الباحثون بضرورة التحقق من تأثير كل من: الثقافة الإقتصادية والإجتماعية على العلاقة بين إستقلالية مجلس الإدارة والإفصاح المحاسبي بإستخدام طرق متنوعة لقياس الإفصاح المحاسبي.

بالنسبة لمتغير حجم مجلس الإدارة، بعض الدراسات وجدت بأن هناك علاقة إيجابية بين الإفصاح المحاسبي وحجم مجلس الإدارة، في المقابل هناك دراسات أخرى أثبتت نتائجها عدم وجود علاقة بين حجم مجلس الإدارة والإفصاح المحاسبي، وبالتالي إقترح هذه الدراسة الإنتقادية بضرورة التغيير في طرق قياس الإفصاح المحاسبي من خلال الإعتماد على خبرة المدير العام للشركة في تحديد سياسات الإفصاح المحاسبي أو إسناد قرارات وكيفية الإفصاح المحاسبي للمدير المالي للمؤسسة، وتم إقتراح إجراء دراسة لكشف طبيعة العلاقة بين متغير المدير العام للشركة والإفصاح المحاسبي.

9.7. الدراسة رقم (09): تم نشرها سنة 2013، وأجريت من طرف: (Shamimul Hasan & Al)²

تهدف الدراسة إلى قياس مستوى الإفصاح المالي في التقارير المالية بالتطبيق على تجربة بنغلادش كما تهدف كذلك إلى معرفة علاقة ميكانيزمات حوكمة الشركات بالإفصاح المالي.

تم إختيار عينة مكونة من 20 شركة تنتمي لقطاعات النسيج والصناعة الصيدلانية والإسمنت والصناعة الغذائية، ولدراسة أثر كل متغير مستقل من مفسرات حوكمة الشركات على الإفصاح المالي في التقارير المالية تم إستخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد، وقد وصلت القدرة التفسيرية لنموذج الدراسة (معامل التحديد r^2) 57%، ما يعني قوة القدرة التفسيرية لمتغيرات حوكمة الشركات بالنسبة للإفصاح، وبمعنى آخر أن 57% من التغير الذي حدث في الإفصاح المالي تم تفسيره بالمتغيرات المستقلة المستخدمة في هذه الدراسة ومن أهمها التدقيق الخارجي.

¹ Mohamed Omran & Al, (2013), The Association between Corporate Governance and Corporate Disclosure: A Critical Review, Journal of Public Administration and Governance, Vol. 03, No. 03, p. p. 94-107.

² Shamimul Hasan & al, (2013), Corporate Governance and Financial Disclosures: Bangladesh Perspective, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 04, No. 01, p. p. 109-119.

أهم نتيجة توصلت إليها الدراسة هي أن التدقيق الخارجي مرتبط بشكل معنوي مع مستوى الإفصاح المالي عند درجة معنوية ($Sig = 0,05$)، أما باقي المتغيرات المستقلة ليست مرتبطة بشكل معنوي مع مستوى الإفصاح المالي، بحيث كان معامل الارتباط ضعيف بين إستقلالية مجلس الإدارة (BI) ومؤشر الإفصاح الإجمالي (ODI)، بحيث يساوي (-0,10)، أما معامل الارتباط بين حجم مجلس الإدارة (BS) ومؤشر الإفصاح الإجمالي ضعيف كذلك، بحيث يساوي (0,21)، ومعامل الارتباط بين متغير الجمع بين دور رئيس مجلس الإدارة ودور المدير التنفيذي للشركة من جهة ومتغير الإفصاح المالي الإجمالي من جهة ثانية يساوي (0,37)، وهذا الأخير ضعيف أيضاً ما يعني ضعف في فعالية تطبيق نظام حوكمة الشركات في بنغلادش.

10.7. الدراسة رقم (10): تم نشرها سنة 2014، وأجريت من طرف: (Khaled Aljifri & All)¹

تهدف الدراسة إلى بحث العلاقة بين ثمانية متغيرات مُفسِّرة لخصائص الشركة وحوكمة الشركات من جهة ومستوى الإفصاح المالي الإجمالي من جهة أخرى، بحيث أن ستة متغيرات لها علاقة بخصائص الشركة ومتغيرين لهما علاقة بحوكمة الشركات. تم أخذ عينة متكونة من 113 شركة إماراتية خلال الفترة (2005) منها المدرجة وغير المدرجة في البورصة، تمت معالجة البيانات باستخدام نموذج الإنحدار الخطي المتعدد، وكان هذا الأخير معنوي ($F=10,102, p=0,000$)، كما أن القدرة التفسيرية للنموذج وصلت إلى ($r^2=0,3268$)، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: (سرد النتائج المتعلقة بمتغيرات حوكمة الشركات فقط).

وجود ارتباط ضعيف وغير معنوي بين مؤشر الإفصاح المالي الإجمالي ونسبة الأعضاء الخارجيين غير التنفيذيين

($r = 0,107, p = 0,258$)، بمعنى أنه لا توجد علاقة إيجابية بين وجود أعضاء خارجيين غير التنفيذيين بمجلس الإدارة ومؤشر

الإفصاح المالي الإجمالي؛

ظهر ارتباط ضعيف وغير معنوي بين مؤشر الإفصاح المالي الإجمالي ومتغير لجنة التدقيق ($r=0,111, p=0,241$)، بمعنى

أنه لا توجد علاقة إيجابية بين وجود لجنة التدقيق ومؤشر الإفصاح المالي الإجمالي.

11.7. الدراسة رقم (11): تم نشرها سنة 2014، وأجريت من طرف: (Marwa Abdel Razek)²

تهدف الدراسة إلى اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في مصر، بالإعتماد على إستبانة موزعة على عينة عشوائية متكونة من 49 فرد للإجابة عليها وفق مقياس ليكرت الخماسي، توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

يوافق أفراد العينة على وجود علاقة إيجابية بين لجنة التدقيق (وجودها بالمؤسسة، عدد أعضائها، تأهيل وخبرة أعضائها)

والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بمتوسط حسابي يساوي (4,187) وانحراف معياري يساوي (0,789)؛

يوافق أفراد العينة على وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تركيبة مجلس الإدارة (عدد أعضاء المجلس، الأعضاء المستقلين

بالمجلس، حضور العنصر النسوي بالمجلس، الخلفية الثقافية والعرقية للأعضاء) والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بمتوسط

حسابي يساوي (3,717) وانحراف معياري يساوي (0,807)؛

¹ Khaled Aljifri & All, (2014), The Association Between Firm Characteristics And Corporate Financial Disclosures: Evidence From UAE Companies, The International Journal of Business and Finance Research, Vol. 08, No. 02, p. p. 101-123.

² Marwa Abdel Razek, (2014), The Association between Corporate Social Responsibility Disclosure and Corporate Governance, A Survey of Egypt, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 05, No. 01, p. p. 93-98.

يوافق أفراد العينة على أن نوعية التدقيق الداخلي من محددات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بمتوسط حسابي يساوي (4,276) وإنحراف معياري يساوي (0,743)؛

يوافق أفراد العينة على وجود علاقة إيجابية بين هيكل الملكية والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية بمتوسط حسابي يساوي (3,595) وإنحراف معياري يساوي (1,227).

12.7. الدراسة رقم (12): تم نشرها سنة 2015، وأجريت من طرف: (Khaled Samaha & Al)¹

تطرقت الدراسة إلى موضوع أثر خصائص كل من مجلس الإدارة (حجم المجلس، تركيبة المجلس، الإزدواجية) ولجنة التدقيق على الإفصاح الاختياري، وتهدف الدراسة بشكل أساسي إلى تحديد العوامل الكامنة أو المحتملة التي تتحكم في العلاقة بين خصائص مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والإفصاح الاختياري، ولهذا الغرض إختبر الباحثون سبعة عناصر يُفترض بأنها تضبط وتتحكم في العلاقة بين مجلس الإدارة، لجنة التدقيق والإفصاح الاختياري، وتتمثل هذه العناصر فيما يلي:

- نوعية الإفصاح الاختياري؛

- طريقة الإفصاح؛

- مستوى حماية المستثمرين؛

- الموقع الجغرافي للبلد الذي تم فيه إجراء الدراسة؛

- كيفية بناء مؤشر الإفصاح؛

- المفسرات المستخدمة في قياس كل من: حجم مجلس الإدارة، تركيبة المجلس، لجنة التدقيق.

لتحقيق هدف الدراسة تم أخذ 64 دراسة تم إنجازها في الفترة ما بين (1997 - 2013)، توصلت الدراسة إلى أن حجم مجلس الإدارة وتركيبته المجلس ولجنة التدقيق لهم علاقة معنوية وإيجابية مع الإفصاح الاختياري، أما متغير الإزدواجية في مهام المدير العام ورئيس مجلس الإدارة له أثر سلبي ومعنوي على الإفصاح الاختياري بالنسبة للدراسات التي تم إجراؤها قبل سنة (2002) أما بعد هذه الفترة فالنتيجة كانت أن العلاقة غير معنوية بين المتغيرين.

بالنسبة لنتائج الدراسة المتعلقة بتحديد العوامل التي تضبط العلاقة بين كل من: حجم مجلس الإدارة، تركيبة المجلس، لجنة التدقيق، متغير الإزدواجية من جهة ومستوى الإفصاح الاختياري من جهة أخرى، فقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

الموقع الجغرافي للبلد الذي تم فيه إجراء الدراسة يتدخل في ضبط العلاقة بين: حجم مجلس الإدارة وتركيبته والإزدواجية من جهة ومتغير الإفصاح الاختياري من جهة ثانية؛

نوعية الإفصاح الاختياري وطريقة الإفصاح ومستوى حماية المستثمرين كلها تتدخل في ضبط العلاقة بين متغير الإزدواجية ومتغير الإفصاح الاختياري؛

¹ Khaled Samaha & Al, (2015), The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: a meta-analysis, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 24, p. p. 13-28.

المفسرات المستخدمة في قياس تركيبة مجلس الإدارة (نسبة المدراء المستقلين بالمجلس، نسبة وجود مدراء غير تنفيذيين بالمجلس، مدى إستقلالية هؤلاء المدراء غير التنفيذيين) تتدخل في ضبط العلاقة بين مُتغير تركيبة مجلس الإدارة ومُتغير الإفصاح الإختياري.

لا يوجد أي عنصر من العناصر الستة السابقة يضبط العلاقة بين متغير لجنة التدقيق ومستوى الإفصاح الإختياري.

خلاصة الدراسات السابقة

تُركز الدراسات السابقة على أهم أربع آليات حوكمة الشركات، وهي مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والتدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، وبالرغم من الإختلاف في النتائج المتحصل عليها إلا أنه بشكل عام هناك إتفاق عام بين أغلبية نتائج هذه الدراسات بتأثير هذه الآليات الأربعة على الإفصاح المحاسبي، مما يُشجعنا على البحث في كيفية تفعيل هذه الآليات بإقتراح مجموعة من المعايير لكل آلية.

وبالرغم من تطرُق بعض الدراسات السابقة إلى المعايير التي لها تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي إلا أنها قليلة ومحدودة، مما يتطلب من الباحث التوسع في البحث عن إقتراح معايير إضافية.

فمثلاً من أهم آليات حوكمة الشركات نجد مجلس الإدارة الذي يلعب دور هام في الإشراف والرقابة على الشركة خاصة من الناحية المالية والمحاسبية، أين يستطيع أن يُؤثر على مستوى الإفصاح المحاسبي بشكل إيجابي، ولكن لتحقيق ذلك يجب أن يتميز مجلس الإدارة بمجموعة من المعايير على غرار إستقلاليته وخبرة أعضائه، ونفس الشيء بالنسبة للجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي ونشاط التدقيق الداخلي، وسيتم التعرّف على كل تلك المعايير في هذه الدراسة الإستطلاعية.

أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- أنّ الدراسات السّابقة تطرّقت إلى إختبار مدى تأثير مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي ونشاط التدقيق الداخلي على مستوى الإفصاح المحاسبي بشكل عام دون التّفصيل في المعايير الواجب توفُّرها في هذه الآليات الأربعة، بحيث تكون تلك المعايير لها تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، ومن هنا إنطلقت هذه الدراسة من خلال القيام بإقتراح مجموعة من المعايير التي يُفترض بأن لها أثر إيجابي على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة.

8. خطة الدراسة

تم تقسيم الدراسة كما يلي:

الفصل الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات؛

الفصل الثاني: آليات تطبيق حوكمة الشركات؛

الفصل الثالث: علاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي؛

الفصل الرابع: إختبار مدى تأثير المعايير المقترحة حول الآليات الأربعة لحوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي؛

الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة؛

خاتمة الدراسة.

الفصل الأول

مدخل إلى حوكمة الشركات

تمهيد

يرتبط مفهوم حوكمة الشركات بنظرية الوكالة وعدة نظريات إقتصادية على غرار نظرية حقوق الملكية ونظرية التجذّر ونظرية تكاليف الصفقات، وبسبب تضارب المصالح بين المسير ومالك رأس المال وتطور نظرية أصحاب المصالح جاءت الضرورة إلى ظهور حوكمة الشركات للبحث عن كيفية ممارسة السلطة والتأثير عند إدارة ورقابة الشركة لتحقيق أهداف هذه الأخيرة بشكل يضمن تحقيق القيمة لكل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

تُركز حوكمة الشركات على الرُشد والعقلانية في ممارسة سلطة الإدارة والرقابة على الشركة بتطبيق مجموعة من القواعد والإجراءات إستناداً إلى المبادئ الستة التي تم وضعها من طرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية للتأكد من أن ممارسة الإدارة والرقابة على الشركة تتم بشكل سليم.

يتميز التطبيق الجيد لحوكمة الشركات بمجموعة من الخصائص على غرار الشفافية والإستقلالية والمساءلة والعدالة والمسؤولية، التي تُعتبر كلها دليلاً هاماً لتحقيق أهداف حوكمة الشركات مثل تحقيق قيمة مستدامة للشركة وتنفيذ رقابة محاسبية فعالة والإهتمام بالمسؤولية الإجتماعية، وللتفصيل أكثر في هذا الفصل سيتم تناول المباحث التالية:

المبحث الأول: التّأصيل النظري لحوكمة الشركات؛

المبحث الثاني: ماهية حوكمة الشركات.

المبحث الأول: التأسيس النظري لحوكمة الشركات

توجد علاقة بين نظرية الوكالة وحوكمة الشركات لأن الفصل بين الإدارة وملكية رأس مال الشركة أدى إلى تضارب المصالح بين المسير والمالك ما يتطلب وضع آليات رقابية على غرار التدقيق للتأكد من مصداقية الحسابات التي تُقدمها الإدارة، كما أن نظرية حقوق الملكية ترتبط بحوكمة الشركات لأن حق الإمتلاك بالخصخصة يؤدي إلى الإبداع وتحقيق مؤسسة مستدامة وهذا ما تهدف إليه حوكمة الشركات كما أن الأخيرة تضمن حقوق المساهمين وتعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة لكل المساهمين المكونين لهيكل حقوق الملكية بما فيهم مساهمي الأقلية والأجانب.

ترتبط كذلك نظرية التجذر بحوكمة الشركات لأن الأخيرة تهدف إلى تقوية الرقابة على سلوك المسير الإنتهازي الذي يتجذر في إدارة الشركة لتعظيم منافعه بالتوازي مع تعظيم منافع الملاك، نجد كذلك حوكمة الشركات تتحكم في تكاليف الصفقات التي يمكن أن يُسيرها ويستغلها المسير بشكل يتماشى مع مصالحه.

المطلب الأول: نظرية الوكالة

تُركز هذه النظرية على فكرة الفصل بين من يملك رأس المال ومن يُدير هذا المال، ومن تداعيات ذلك تضارب المصالح بين عدة أطراف، بحيث يُحاول كل طرف تعظيم منافعه الخاصة على حساب طرف آخر كقيام الإدارة بإختيار سياسة محاسبية تتوافق مع أهداف الإدارة ليس بالضرورة متوافقة مع الأهداف الإجتماعية¹، وإن كان ذلك يُضرب بعدالة الإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول: نشأة ومفهوم نظرية الوكالة

دخلت نظرية الوكالة إلى الفكر الاقتصادي رسمياً بداية سبعينات القرن العشرين، وتعود أصولها إلى المفكر الاقتصادي آدم سميث عند تحليله لمشكلة الفصل بين ملكية ومراقبة رأس المال في كتابه ثروة الأمم لسنة 1776²، حيث جاء في كتابه أن: "مُسيروا هذه الشركات بمثابة وكلاء قائمون على أموال الغير يُديرونها بتهاون ومُقابل تكلفة مُرتفعة وليس بذلك الإهتمام الكامل الذي يُقدمه المساهمون بالشركة في إدارة أموالهم الخاصة"³.

1. تعريف نظرية الوكالة

- هي مجموعة من العلاقات التعاقدية بتوفّر واحد أو أكثر من العقود الإتفاقيه يؤدي إلى وجود الشركات، وعقود الإستخدام ما هي إلا أدوات تخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط الشركات العامة لعقود التوظيف الخاصة بها⁴.

- من أشهر وأقدم تعاريف علاقة الوكالة ذلك الذي كتبه كل من (Jensen) و (Meckling) سنة 1976 إذ يُعتبران بأن الوكالة هي عقد بموجبه يقوم مالك رأس المال بتفويض شخص أو أكثر لتسيير المؤسسة نيابة عنهم، وأهم شرط في عقد الوكالة هو قيام الوكيل بمسؤولياته لتعظيم مصلحة الملاك مقابل حُصوله على الأجر والمكافأة المناسبين⁵.

¹ عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، ص. ص. 110-114.

² Hervé Stolowy & al, (2013), comptabilité et analyse financière: une perspective globale, De Boeck, Bruxelles, 3^e édition, p 906.

³ Claude Simon, (2007), Gestion et Management, Groupe Eyrolles, France, p. 02.

⁴ طارق عبد العال حماد، (2008)، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، القاهرة، ص. 69.

⁵ Anne Amar-Sabbah, (2012), Les déterminants de la rémunération des plus hauts dirigeants exécutifs des entreprises françaises cotées au SBF 120, Thèse pour l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, Marseille, p. 38.

2. أطراف علاقة الوكالة

أطراف عقد الوكالة لا يقتصر على الملاك والمسيرين، بل يتم الأخذ بعين الاعتبار كل الأطراف ذات العلاقة بالشركة على غرار الزبائن والموردين والعُمَّال ويجب إشراكهم في مجلس الإدارة¹، بسبب مشاركتهم في خلق القيمة، ويرى (Charreaux) أنه بالرغم من تعارض المصالح بين الإدارة والمسيرين إلا أن العلاقة بينهما ليست تسلطية، لأن المسير أيضاً قدّم رأسماله الفكري خدمةً للملاك.

3. تكاليف نظرية الوكالة

تتحصل الإدارة على المعلومات أكثر من المساهمين، وينتج إمكانية تركيز الإدارة على تحقيق أهدافها الشخصية بدل أهداف المساهمين، ولتفادي هذا التعارض يتحمل المساهمون تكاليف لضمان أهدافهم، وبذلك تظهر تكلفة الوكالة².

يتم تفسير سبب وجود تكاليف الوكالة إلى السلوك الإنتهازي الذي يُمارسه الوكيل³، من خلال الإستفادة من ثغرات ونقاط الضعف في العقد، خاصة وأن المساهمين ليس لديهم أدوات الرقابة المباشرة على المسيرين.

لذلك يتضمن عقد الوكالة مجموعة من التكاليف هي كما يلي⁴:

- تكاليف الرقابة: يلتزم بها الأصيل للحد من السلوك الإنتهازي للمسير؛

- تكاليف الإلتزام: يتعهد بها المسير لإرضاء المالك الذي يبحث عن مصالحه؛

- الخسائر المتبقية: عبارة عن تكاليف ضياع الفرصة للملاك وللمسيرين في نفس الوقت، ويحملونها بسبب تضارب المصالح فيما بينهم ولا يمكن تحقيق رقابة مُطلقة على المسيرين.

4. علاقة نظرية الوكالة بالتدقيق والرقابة

يحتاج الملاك لإستعمال الوسائل التي تمكنهم من مراقبة مدى وفاء الإدارة بالتكليف المحدد في عقد الوكالة، وهذا أدى إلى:

- المطالبة بالتدقيق الخارجي للتقارير المالية ووضع نظام الحوافز الإدارية، بحيث يتم الربط بين مصالح الإدارة ومصالح الملاك عن طريق حساب مكافآت الإدارة على أساس الربح المحاسبي⁵.

- تحديد مؤشرات لقياس الأداء ليتأكد الملاك بأن الإدارة قد نفذت العقد بما يتفق مع مصالحهم، ومن المؤشرات المستعملة معدل العائد على رأس المال المستثمر ومعدل العائد على المبيعات والقيمة الإقتصادية المضافة، زيادةً على ذلك فإن الإدارة يجب أن

¹ Gérard Charreaux, (1998), la théorie positive de l'agence: lecture et relecture, Disponible au:

<http://leg.u-bourgogne.fr/wp/0980901.pdf>, p. 20, [Consulté le: 27/02/2014].

² نقلاً عن: بريش عبد القادر ويدرودي عيسى، (2013)، مُحددات سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الخاصة الجزائرية، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد. (10)، ص. 15.

³ Anis Jarboui & Ahmed Abdelmoula, (2007), opportunisme managériale: valorisation boursière et modes de comptabilisation des dépenses immatérielles dans les pays émergents, Revue Comptabilité et environnement, France, p. 05, Via: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00522296>

⁴ Jérémy Morvan, (2005), La gouvernance d'entreprise managériale: positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsable, Thèse pour le doctorat nouveau régime en science de gestion, Université de Bretagne occidentale, p. p. 34-35.

⁵ عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 104-105.

تُركز على مصالح الملاك وإعطائهم الثقة من خلال إتخاذ بعض الإجراءات التي تُعزز ثقتهم بالإدارة من خلال قيام الأخيرة بوضع الموازنات وتحديد الحدود العليا للإنفاق والتأمين على الممتلكات ووضع الإجراءات السليمة لنظم الرقابة الداخلية¹.

5. النظرية الإيجابية للوكالة

ترتكز النظرية الإيجابية للوكالة على مجموعة من العناصر بشرط أن تكون مجتمعة ومتناسقة فيما بينها وتتحدد هذه العناصر إستناداً إلى التفكير العقلاني للأفراد، وتمثل هذه العناصر في²:

- طبيعة السلوك البشري الذي يبحث ويهتم بمصلحته والعمل على تعظيم منافعه، خاصةً وأن حاجيات الفرد غير محدودة؛
- تكاليف تحويل المعرفة؛
- القابلية للتصرف وقواعد اللعبة في الشركة.

الفرع الثاني: فروض نظرية الوكالة

تُركز نظرية الوكالة على خمسة فروض.

1. فرض كفاءة السوق

يهتم هذا الفرض بالعلاقة بين القيمة السوقية للأدوات المالية خاصةً الأسهم العادية من جهة، والمعلومات المتوفرة ومدى إنعكاس تلك المعلومات بالقيمة السوقية للأوراق المالية بشكل كامل وسريع وموضوعي³.

وسوق الأوراق المالية تكون ذات كفاءة بالنسبة لنظام معين من المعلومات إذا كانت أسعار الأوراق المالية تعمل كما لو كان كل فرد يعرف هذا النظام للمعلومات معرفة كاملة⁴، وبظهور معلومات جديدة تتغير أسعار الأسهم بسرعة وبشكل صحيح ما يعني أن السوق كُفء، وتأتي هذه الإستجابة الفورية نتيجة لوجود مجموعة من المستثمرين على وعي كاف بدلالة الأرقام المحاسبية وبالتالي يمكنهم إدراك أثر الطرق المحاسبية البديلة في هذه الأرقام⁵، وتأخذ فرضية كفاءة سوق الأوراق المالية الصيغ التالية: الصيغة الضعيفة والصيغة المتوسطة والصيغة القوية.

¹ Daniel Corfmat & al, (2012), Gouvernance et contrôle interne, L'harmattan édition, paris, p. 15.

² Gérard Charreaux, (2004), Les grands auteurs en théorie des organisations: Michael Jensen « la théorie positive de l'agence et ses applications à l'architecture et à la gouvernance des organisations », Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, Cahier du FARGO n° 1041203, décembre, p. 10.

³ Robert C. Higgins, (2007), Analysis for Financial Management, McGraw-Hill companies, New York, p. 169.

⁴ نقلاً عن: محمد بن بوزيان وآخرون، (2012)، كفاءة الأسواق المالية في الدول النامية: دراسة حالة بورصة السعودية وعمان وتونس والمغرب، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد. (02)، ص. 2.

⁵ عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 106.

2. فرض السلوك الرشيد

يتجه المسكرون في أسواق العمل ورأس المال إلى تعظيم منفعتهم الخاصة على حساب الملاك، لأن لهم القدرة على فعل ذلك بسبب عدم تماثل المعلومات، والدليل على السلوك الإداري في الحرص على المصلحة هو إستهلاك بعض موارد الشركة على شكل أجر إضافي وتجنب المواقف التي تنطوي على المخاطرة¹.

3. فرض تباين الأهداف بين أطراف العلاقة

تختلف أهداف كل من المالك والمسير، بحيث أن المالك يريد من المسير بذل أكبر جهد ممكن من العمل مقابل دفع أجر معقول، بينما المسير يهدف إلى زيادة منافعه عن طريق الحصول على أكبر مبلغ من الأجر والمكافآت مقابل بذل عمل أقل.

4. فرض التباين في ميزة تحمل المخاطر

يقوم المالك بجعل المسير يتحمل كل المخاطرة أو جزء منها لكي لا يؤدي ذلك إلى الإضرار بمصالح المالك ومن ثم تضارب المصالح وهذا يعني المشاركة في المخاطرة².

5. فرض عدم تماثل المعلومات

يُعتبر عدم تناظر المعلومات فرصة لعدد محدود من الأطراف لإنجاز صفقات غير عادلة لمصلحتهم، لأنهم يستغلون معلومات لا يملكها غيرهم، فحصول هؤلاء الأطراف على معلومات مهمة غير منشورة قبل غيرهم سيحقق لهم أرباح مميزة³.

1.5. تعريف عدم التماثل في المعلومات

أ. يقصد بعدم تماثل المعلومات مقدار الإختلاف في حجم المعلومات المتاحة للأطراف المتعاقدة بشأن المعاملات، والتي لا تجعلهم في نفس المستوى من المساواة قصد إتمام الصفقات⁴.

ب. يقصد به عدم المساواة في كمية ونوعية المعلومات المتحصل عليها بين الأطراف المتعاقدة، بمعنى يمكن لطرف أن تكون لديه معلومة ولا تكون عند الطرف الآخر، أو أن تكون لديهم نفس المعلومات ولكن ليس بنفس الخصائص الرئيسية المطلوبة على غرار الملائمة والثقة⁵، ويمكن إستغلال ذلك في تحقيق الأغراض الشخصية لأحد الأطراف على حساب الآخر.

¹ Olivier Hassid, (2008), la gestion des risques, 2^e édition, Dunod, Paris, P. 11.

² طارق عبد العال حماد، (2008)، نفس المرجع السابق، ص. 71.

³ المعتصم بالله الغرياني، (2008)، حوكمة شركات المساهمة، دراسة في الأسس الاقتصادية والقانونية، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ص. 149-150.

⁴ Augier Laurent & Mokrane Mahdi, (1998), Asymétrie d'information, marchés financiers et pays émergents d'Asie du Sud-Est, Revue économique, France, Vol. 49, No. 01, P. p. 182-183-192.

⁵ هوام جمعة ولعشوري نوال، (2010)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 07 و 08 ديسمبر 2010، ص. 13-14.

ويأخذ فرض عدم تماثل المعلومات الإتجاهات التالية¹:

- وجود شكلين لعدم تماثل المعلومات، بحيث يتمثل الشكل الأول في أن عدم التماثل يحدث بين الإدارة والأطراف الداخلية من جهة والأطراف الخارجية من جهة أخرى، والشكل الثاني يتمثل في أن عدم التماثل يحدث فيما بين الأطراف الخارجية، مثل عدم التماثل فيما بين المستثمرين المحليين، أو عدم التماثل فيما بين المستثمرين المحليين والمستثمرين الأجانب؛

- عدم تماثل المعلومات سلوك مُتعهد من خلال الاستفادة من توقيت الحصول على المعلومات، مثل إستخدام تلك المعلومات قبل نشرها بشكل عام أو قد يتم إخفاؤها عن الطرف الأخر، وتستخدم الإدارة عدم التماثل في تحقيق منافعها الشخصية ولكن في ظل عدم الإضرار بالمركز التنافسي للشركة، ويستطيع المستثمرين إستغلال عدم التماثل في تحقيق ربح غير عادي على حساب مستثمر آخر لم تصل إليه المعلومة، ويمكن أن يكون هذا الربح غير العادي كذلك على حساب الإدارة.

2.5. مخاطر عدم التماثل في المعلومات

يؤدي عدم التماثل في المعلومات إلى عدة مخاطر من أهمها: الخطر الأخلاقي وخطر الإختيار السلبي.

أ. **الخطر الأخلاقي**: يظهر من خلال العلاقة بين الملاك والإدارة، ونتيجةً لإسناد الملاك مهمة تسيير الشركة إلى الإدارة فإن هذا يؤدي إلى إستغلال الفرصة لتعظيم المصلحة الشخصية للإدارة على حساب مصلحة الملاك، بسبب أن الملاك من جهة ليست لديهم المعلومات الكافية كما هي عند الإدارة ومن جهة أخرى الملاك لا يستطيعون لوحدهم مراقبة كل عمل الإدارة²، لذلك نقول أن المسير إنتهازي³ يستغل جهل الملاك للظروف التي تُحيط بالشركة لتحقيق مصالحه الشخصية.

ب. **خطر الإختيار السلبي**: يظهر من خلال العلاقة بين الملاك فيما بينهم، فمثلاً مالك الشركة (س) يريد بيع أسهم ويملك المعلومات حول إنخفاض أسعارها وما يُحيط بالسوق المالية، في المقابل مالك الشركة (ع) يرغب في شراء هذه الأسهم وليس لديه تلك المعلومات، فالمشتري سيُحقق خسائر بسبب شراء أسهم الشركة (س)، إذاً مالك الشركة (ع) لم يُحسن الإختيار.

3.5. الآثار المترتبة عن عدم تماثل المعلومات

أهم ما يؤدي إليه عدم تماثل المعلومات إنخفاض كفاءة الأسواق المالية وإرتفاع تكاليف التمويل، بالإضافة إلى سوء الفهم وسوء التفسير وسوء الإستدلال⁴.

يتم اللجوء إلى أساليب دفاعية للحماية من مخاطر الأطراف التي لديها المعلومات، ومن أهم هذه الأساليب الإنسحاب من السوق المالية مما يؤدي إلى تقلص حجمها، وبالتالي التأثير سلباً على وتيرة الإستثمار والتنمية الإقتصادية⁵.

¹ عرفات حمدي عبد النعيم، (2013)، دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري، ورقة عمل مُقدمة في إطار المؤتمر الدولي الأول حول: تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، جامعة بني سويف، مصر، أيام: 07 و 08 أبريل 2013، ص. 08.

² Alain Labruffe, (2010), Le self - Management: L'art de suivre au travail, Afnor, France, p. 19-34.

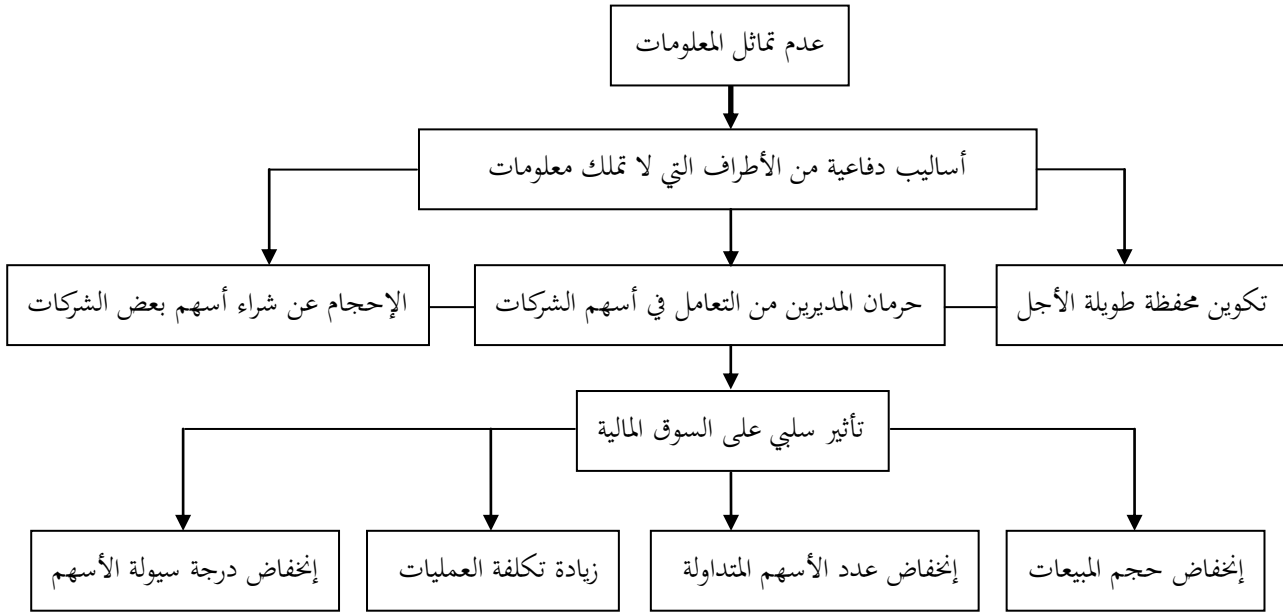
³ كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، (2001)، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص. 33.

⁴ Dimitar Christozov & al, (2006), a Measure of Risk Caused by Information Asymmetry in e-Commerce, Issues in Informing Science and Information Technology, U.S.A, Vol. 03, p. 148.

⁵ كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، (2001)، نفس المرجع السابق، ص. 35.

والشكل (1.1) يبين أثر عدم تماثل المعلومات على الأسواق المالية.

الشكل (1.1): تأثير عدم تماثل المعلومات على أسواق المال.



المصدر: كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، (2001)، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص. 35.

يتم التعرف على مدى وجود عدم التماثل في المعلومات باستخدام مجموعة من المحددات من أهمها¹:

- إختلاف تنبؤات المحللين الماليين؛
- درجة تغير أسعار الأسهم؛
- محددات أخرى مرتبطة بالفرص الإستثمارية المتاحة للشركة.

4.5. تخفيض عدم تماثل المعلومات

تطبيق آليات وقواعد حوكمة الشركات يُقلل من مشكلة عدم تماثل المعلومات، وفيما يلي البعض منها:

- تفعيل مهنة التدقيق الخارجي: يُعتبر رأي المدقق الخارجي مُحايداً، وبالتالي إضفاء الثقة في المعلومات المنشورة²؛
- تطبيق الإفصاح الإلكتروني: نشر المعلومات المالية وغير المالية في الوقت المناسب وبتكلفة أقل وبالشكل المطلوب³.

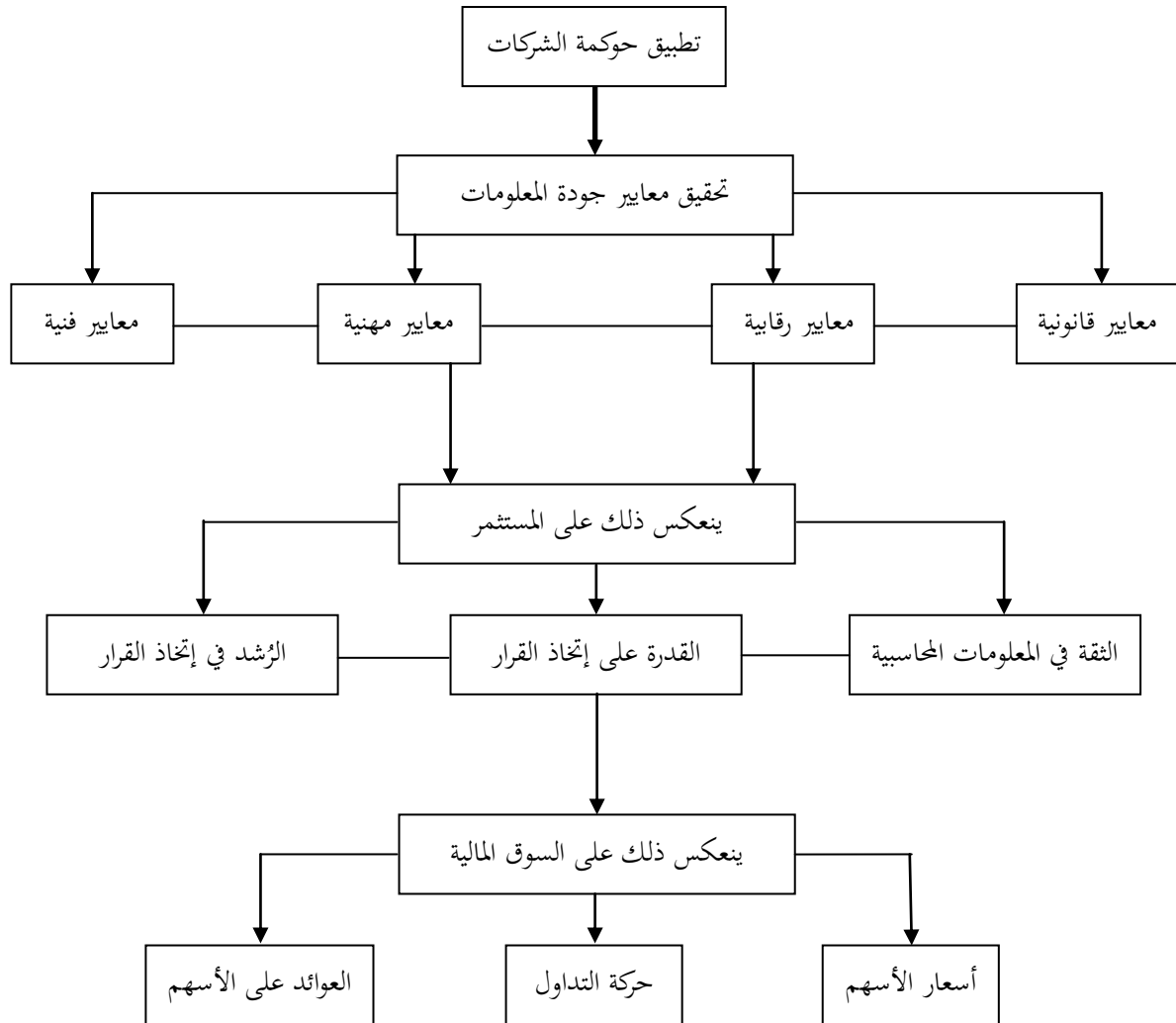
¹ عرفات حمدي عبد النعيم، (2013)، نفس المرجع السابق، ص. 10.

² طارق عبد العظيم أحمد عبده، (2011)، الأصول العلمية والعملية للمراجعة: مع الإشارة إلى بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية، مكتبة جامعة بنها، مصر، ص. 330.

³ Sarra Elleuch Hamza & Mouna Ben Ahmed Hedrich, (2008), Les déterminants de la divulgation des informations financières via Internet adoptée par les entreprises tunisiennes: une démarche qualitative et quantitative, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, p. p. 02-04, Via: <https://halshs.archives ouvertes.fr/halshs-00524888/documentpdf>, [Consulté le: 02/04/2014].

والشكل (2.1) يُوضح أهمية تطبيق قواعد حوكمة الشركات على المستثمر والسوق المالية.

الشكل (2.1): أهمية تطبيق قواعد حوكمة الشركات على المستثمرين والسوق المالية.



المصدر: محمد إبراهيم خليل، (2005)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، مصر، العدد. (01)، ص. 14.

الفرع الثالث: نظرية الوكالة ومشكلة تضارب المصالح

يتميز كل من الملاك والإدارة بالسلوك العقلاني، ومعنى ذلك أن كلاً منهم يعمل على تعظيم منفعته الخاصة، إذ يُعد ذلك بمثابة هدف يُفسر تصرفات كل منهما¹، فالملاك يهدفون إلى تعظيم ثروتهم وتحقيق مصالحهم نتيجةً للعوائد التي تأتي من الإستثمارات عن طريق الإدارة، أما المدراء فسيعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائدهم ولو كان ذلك على حساب مصلحة المالكين²، وتكون المصالح جارية أو مستقبلية وقد تكون مالية أو غير مالية، والإدارة قد تحصل على المنافع بشكل مباشر أو غير مباشر.

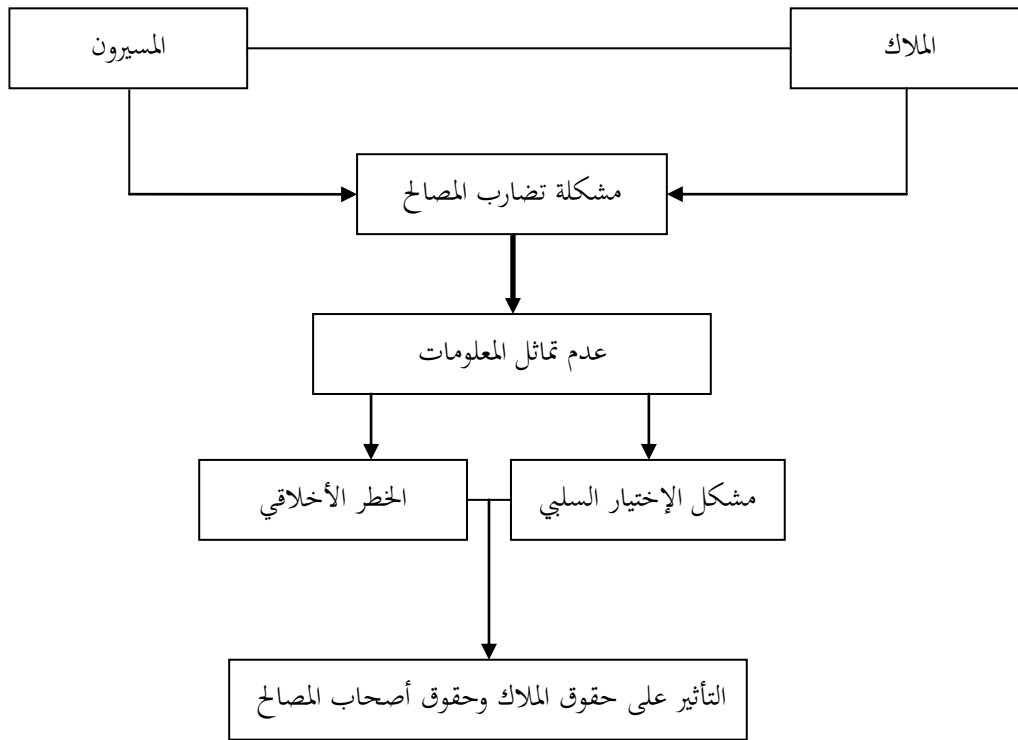
¹ Caplan, Robert & Atkinson, (1989), Advanced Management Accounting, 2nd edition, Prentice Hill International Inc, USA, p 721.

² سمير أبو الفتوح صالح، (1998)، نظرية الوكالة: مدخل لتخفيض التكاليف العامة، المجلة العربية للإدارة، المملكة العربية السعودية، المجلد (12)، العدد. (04)، ص. 38-39.

إنَّ سعي أطراف الوكالة (المالك والمسير) وراء تعظيم مصالحهم الشخصية، ومن ثم من المتوقع أن يقوم بتصرفات تؤثر سلباً على مصلحة الطرف الآخر ومن ثم في قيمة المنشأة وإستمرارها.

وهذا ما بينه كل من (Watts) و (Zimmerman) بأن "كل طرف يعترف أن رفاهيته الشخصية تعتمد على ديمومة وإستمرار المنشأة ولكن في نفس الوقت له الحافز لإلتخاذ الأفعال التي تُخفّض قيمة المنشأة وفرصة الاستمرار"¹، ومن خلال الشكل (3.1) يتم توضيح علاقة الوكالة وتأثيرها.

الشكل (3.1): علاقة الوكالة وتأثيرها.



المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تعريف نظرية الوكالة.

نُلاحظ من خلال الشكل (3.1) أن مشاكل الوكالة تظهر بوضوح، بحيث أن علاقة الملاك مع المسيرين سوف تنشأ علاقة تعاقدية ونتيجة لعدم وجود عقود كاملة تنشأ مشاكل عدة من أهم أسبابها²:

- عدم معرفة الطريقة التي من خلالها يتمكن الملاك من مراقبة سلوك الإدارة سيجعل المسيرين أكثر سيطرة من الملاك. لذلك جاءت فكرة حوكمة الشركات لتبحث عن الحلول للمشاكل التي تسببت فيها نظرية الوكالة مثل تعارض المصالح وعدم تماثل المعلومات، وذلك عن طريق تنظيم عملية إدارة ورقابة الشركة بما يضمن مصالح كل الأطراف ذات العلاقة.

¹ Ross L. Watts & Jerold L. Zimmerman, (1990), Positive Accounting Theory: a ten year perspective, the accounting review, Vol. 65, Iss. 01, p. p. 131-132.

² Guy Numa, (2009), Théorie de l'agence et concessions de chemins de fer français au 19^{ème} siècle, Revue d'économie industrielle, France, No. 125, p. p. 112-113-114.

المطلب الثاني: نظرية حقوق الملكية

يرتبط ظهور هذه النظرية بعامل الرأسمالية القائمة على وضع نظام حق الإمتلاك عن طريق خصخصة وسائل الإنتاج¹، ومن إيجابيات نظرية حقوق الملكية التشجيع على الإبداع والمحافظة على رأس المال وتقييم الأصول.

ويُعتبر كل من (Alchian) و (Demsetz) من مؤسسي هذه النظرية التي تُعتبر من أهم المحددات الرئيسية لمعرفة مدى تحقق الفعالية في المؤسسة الإقتصادية² من خلال معرفة أثر هيكل حقوق الملكية على سلوك المسيرين.

الفرع الأول: فرضيات نظرية حقوق الملكية

تقوم نظرية حقوق الملكية على خمسة فرضيات رئيسية تتمثل فيما يلي³:

- يسعى الأعوان الإقتصاديون إلى تعظيم منافعهم ويندفعون للبحث عن مصلحتهم الشخصية مهما كان النظام الإقتصادي الذي يتعاملون معه ومهما كانت حقوق الملكية التي يمتلكونها؛
- يهتم الأشخاص بإتباع أهدافهم الخاصة لكنهم يخضعون إلى القيود المفروضة عن طريق هيكل النظام الذي يعمل فيه؛
- تعظيم الأرباح لا يُعتبر دليلاً لهدف المنفعة للأعوان الإقتصاديون إلى جانب الوسائل المالية التي تحتوي على وسائل غير نقدية، على غرار الترقية وشروط العمل ووقت الفراغ أثناء ساعات العمل؛
- رغبات الشخص المبنية من خلال سلوكه على السوق؛
- ليست المعلومات كاملة وليست تكاليف المبادلة معدومة.

الفرع الثاني: تعريف حقوق الملكية

تعريف حقوق الملكية يُركز على عُنصرين هامين هما الأشخاص والأشياء، وأهم هذه التعاريف هي:

1. التعريف الأول: يُقصد بحقوق الملكية الحق الذي يصلح بشكل إجتماعي لإختيار إستعمال سلعة إقتصادية محددة⁴.

2. التعريف الثاني: حقوق الملكية ليست علاقة بين الأشخاص والأشياء فقط إنما هي علاقة مُنظمة ومُقننة بين الأشخاص الذين يستخدمون تلك الأشياء⁵، ولا يُقصد بالأشياء الملموسة فقط إنما أي شيء له منفعة أو رضى للشخص لأنها تدخل كلها في تقييم حقوق الملكية.

¹ Pierre-Yves Gomez & Em Lyon, (2003), Jalons pour une histoire des théories du gouvernement des entreprises, Revue de Finance Contrôle Stratégie, Vol. 06, No. 04, p. 108.

² Simon Yves & du Montcel Henri Tézenas, (1977), Théorie de la firme et réforme de l'entreprise: revue de la théorie des droits de propriété, Revue Economique, groupes d'universités françaises, Vol. 28, Iss. 03, p. p. 330-331.

³ Ibid., p. 324.

⁴ Ibid., p. 323.

⁵ Eirik G. Furubotn & Svetozar Pejovich, (1972), Property Rights and Economic Theory: A Survey of Recent Literature, Journal of Economic Literature, Vol. 10, Iss. 04, p. p. 1137-1141-1148-1149.

3. التعريف الثالث: تسمح حقوق الملكية للأشخاص بمعرفة توقعاتهم بشكل مسبق بدون الإفراط في علاقاتهم مع أعضاء آخرين بالمجتمع، وتتجسد هذه التوقعات عن طريق القوانين والعادات والتقاليد الخاصة بالمجتمع¹.

ويقدم كل من (Alchian) و (Demetz) تعريف شامل لحقوق الملكية من المنظور القانوني البسيط، بحيث إعتبروا أن العادات والمعايير المتعارف عليها في مجتمع ما تدخل في تحديد حقوق الملكية وتحديد الإستعمالات المسموح بها أو ما يسمى بمشروعية الأصول، وفي هذا المعنى لا تكون العلاقات في المؤسسات ذات طبيعة مختلفة عن تلك التي تتفوق على السوق². التعاريف السابقة متقاربة فيما بينها، حيث تم تعريف حقوق الملكية بأنها الحق في إستعمال شيء معين والإستفادة منه وهذا الحق مضمون بالقانون والعادات، وحقوق الملكية تؤدي لعلاقات بين الأشخاص بتبادل الأشياء الملموسة وغير الملموسة والتي لها قيمة.

الفرع الثالث: خصائص حقوق الملكية

بغرض تحقيق الفعالية في النشاط الإقتصادي للشركة وتحسين شكل تسيير المؤسسات تشتد نظرية حقوق الملكية توفر الخصائص التالية: حق الحصرية والقابلية للتحوّل والقابلية للتجزئة³.

1. الحصرية

بموجب هذا الشرط يستطيع الشخص أن يتمتع بكل حرية في الأشياء التي له الحق في ملكيتها بدون تدخل أي طرف آخر، لكن هذه الحصرية مقيدة بنصوص قانونية.

2. القابلية للنقل أو التحوّل

بمعنى الحق في التنازل عن الأشياء بشكل نهائي مثل البيع أو التنازل عنها بشكل جزئي مثل الإيجار.

3. القابلية للتجزئة أو التقسيم

إمكانية المشاركة في حق إمتلاك شيء ما بين أكثر من شخص واحد مثل تقسيم رأس مال الشركة بين عدة مساهمين، وتجزئة حقوق الملكية بين عدد كبير من المساهمين والمسيرين الأجراء الذين يملكون جزء صغير من رأس مال الشركة ينتج عنه تضارب للمصالح بينهم، وهو ما يؤدي بالمسيرين إلى عدم تحقيق الفعالية بسبب عدم حصولهم على قيمة كبيرة من الأرباح، أما المساهمين الصغار إذا تحصلوا على الجزء الأكبر من الأرباح فسيتم إبعادهم إلى دور ثانوي⁴.

¹ Harold Demsetz, (1967), Toward a Theory of Property Rights, The American Economic Review, Vol. 57, Iss. 02, p. 347.

² Armen A. Alchian & Harold Demsetz, (1972), Production, Information Costs, and Economic Organization, The American Economic Review, American Economic Association, Vol. 62, Iss. 05, p. p. 783-785.

³ Benjamin Coriat & Olivier Weinstein, (1995), Les nouvelles théories de l'entreprise: coût de transactions, économie des droits de propriété, théorie de l'agence, p. 05, Disponible Au:

<https://ldebeauvoir.free.fr/AEH/...%20colles/Les%20nouvelles%20t%85%20entrepri%201.doc> , [Consulté le: 30/06/2014].

⁴ Gérard Charreaux, (2002), Quelle théorie pour la gouvernance: de la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive, Encyclopédie des ressources humaines, Economica, p. p. 9-12.

الفرع الرابع: أشكال حقوق الملكية

بموجب هذه النظرية يتم التعامل مع الشيء الممتلك من خلال ثلاثة أشكال من الحقوق وهي: حق الإستعمال وحق الإنتفاع وحق التنازل¹.

أ. حق الإستعمال (usus): يُقصد به الحق في إستعمال الأصل؛

ب. حق الإنتفاع (fructus): بمعنى حق الإستفادة من الأصل المستعمل بالحصول على عائد نظير إستغلال ذلك الأصل وجني الثمار منه؛

ج. حق التنازل (abusus): يُقصد به الحق في التخلص من الأصل عن طريق البيع أو الإيجار وحرية تقرير مصيره وكيفية التصرف فيه.

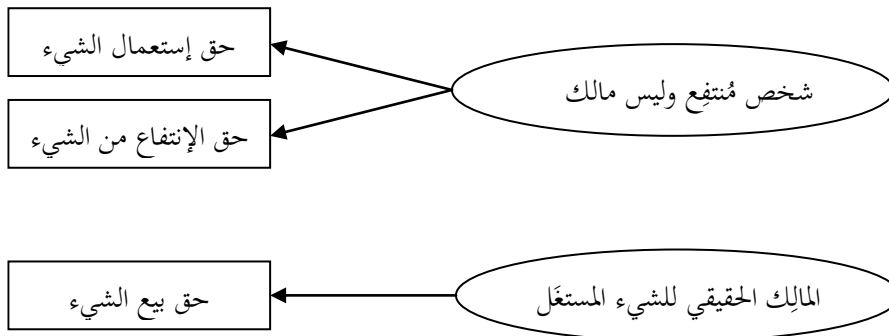
تنطبق أشكال حقوق الملكية الثلاثة على الأشياء القابلة للتملك، وتكون على شكل مُمتلكات ملموسة كالأصول العينية والمالية للشركة كما تنطبق على الأصول غير الملموسة، ونقول أن شخص ما يمتلك أصل مُعين بشكل مُطلق عندما تجتمع حقوق الملكية الثلاثة معاً وإلا فإن هذا الشخص ليس مالِكاً لذلك الأصل إنما له الحق في إستعماله أو الحق في الإنتفاع به فقط.

1. الفصل بين أشكال حقوق الملكية

بمعنى إمكانية إتاحة الإستفادة من إحدى الحقوق الثلاثة على جِداً أو إتاحة شكلين من الحقوق، فمثلاً يُمكن لأحد المسيرين أن يكون لديه الحق في إستعمال سيارة الشركة والحصول على دخل منها ولكن لا يستطيع هذا المسير أن يقوم ببيعها أو التخلص منها بأي شكل وبالتالي تبقى السيارة ملكاً للمساهمين، وقد ظهر هذا الفصل نتيجة كِبَر حجم المؤسسات وتطورها وتوسع معاملاتها الإقتصادية وظهور عوامل أخرى على غرار المنافسة.

والشكل (4.1) يُوضح كيفية الفصل بين أشكال حقوق الملكية.

الشكل (4.1): الفصل بين أشكال حقوق الملكية.

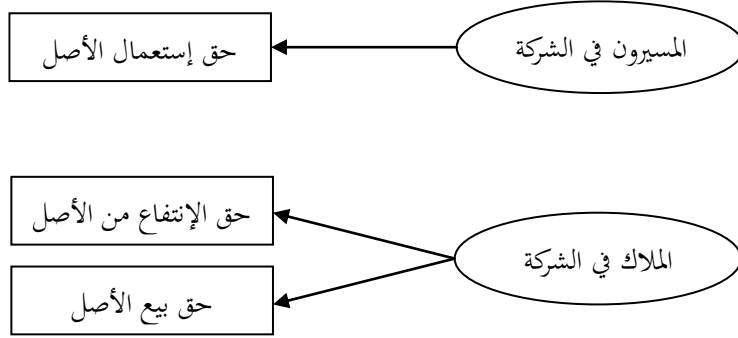


المصدر: إعداد الباحث.

¹ Frédéric Parrat, (1999), Le gouvernement d'entreprise: ce qui a déjà changé, ce qui va encore évoluer, Editions Maxima, Paris, p. 28.

يُمكن الفصل بين أشكال حقوق الملكية بصورة أخرى، بحيث يتم جعل شخص ما يستفيد من حق إستعمال الأصل بينما حق الإنتفاع به والتنازل عنه يعودان إلى شخص آخر وهو المالك الحقيقي لهذا الأصل، ويظهر هذا الشكل في شركات المساهمة الحديثة التي تعتمد على طاقم إداري مُكلف بتسيير شؤون الشركة وليس له علاقة بملكية رأس المال طبقاً لعلاقة الوكالة، والشكل رقم (5.1) يُوضح.

الشكل (5.1): الفصل بين أشكال حقوق الملكية في شركات مساهمة تعتمد على إدارة مُستقلة عن الملكية.



المصدر: إعداد الباحث.

نلاحظ من خلال الشكل رقم (5.1) أن مُسير الشركة لديه الحق في إستعمال أصل معين ولكن ليس لديه الحق في الإنتفاع من إستعماله والتنازل عنه أو التصرف فيه كما يُريد إنما تعود الملكية والتصرف المطلق لصاحب هذا الأصل وهو المالك الأصلي، أما المسير فلديه الحق في إستعماله لتحقيق مصالح المساهمين وتعظيم منافعهم.

يرى أصحاب النظرية النيوكلاسيكية للمؤسسة الإقتصادية أن عملية الفصل بين أشكال حقوق الملكية الثلاثة وتوزيعها بين عدة أشخاص سوف يؤدي إلى نقص فعالية الشركة¹، خاصة في الشركات العمومية عكس الشركات الخاصة.

2. تصنيف المؤسسات الإقتصادية في ظل نظرية حقوق الملكية

تُصنف إلى أربعة أنواع هي:

1.1. مؤسسات رأسمالية كلاسيكية

في ظل هذا النوع تخضع حقوق الملكية الثلاثة إلى شخص واحد وهو المالك، ولا يوجد فصل بين الملكية ومهمة إتخاذ القرارات بالمؤسسة، بحيث أن المالك هو المسير وهو ما يؤدي بالمؤسسة إلى أكثر فعالية.

ويرى كل من (Alchian) و (Demestz) بأن المؤسسة عبارة عن منظمة تُنتج بشكل جماعي، ويعتبر ذلك مصدر للأرباح بسبب أن إنتاج الجماعة أكبر من إجمالي إنتاج الأفراد بسبب عامل التعاون، ولكن يجب تعيين شخص يُراقب مدى المساهمة الفردية لكل الجماعة التي تعمل بالمؤسسة مما يُشجع المراقبة داخل المؤسسة.

¹ Frédéric Parrat, (1999), Op.cit., p. 28-29.

2.2. المؤسسات التسييرية

في ظل هذه المؤسسات نجد أن الملاك لهم الحق في الإنتفاع بالأصول والحق في بيعها أما المسيريون لهم الحق في الإستعمال، وهذا الفصل يُؤدي إلى تضارب المصالح بين الملاك والمسيريين، خاصةً وأن المسير لا يملك حقوق في رأس المال لذلك فهو يبحث عن تعظيم منافعه على حساب منافع المساهمين ولا يبحث عن زيادة ثروة الملاك¹، أي أن المسيريون هم من لديهم فُرص أكثر من الملاك في تعظيم المنافع.

إن كُبرى الشركات الإقتصادية الحديثة تتميز بفعالية أقل مقارنةً مع الشركات الرأسمالية الكلاسيكية، لأن الفصل بين الملكية وإدارة الشركة هو من يتسبب في نقص فعالية الشركات التسييرية، لأن المسير لا يهدف إلى زيادة أرباح المساهمين وتعظيم قيمة أسهم المؤسسة، ولكن فكرة تعارض المصالح بين المساهمين والمسيريين ليست دائماً صحيحة حسب ما جاء به (Alchian) إذ توجد بعض القيود تُعرقل المسيريين من متابعة تحقيق مصالحهم الشخصية على حساب الملاك، مثل قيود الأسواق على غرار أسواق العمل وسوق المال².

3.2. المؤسسات العمومية

في هذا النوع من الشركات حق الإستعمال يشترك فيه مجموعة من الأشخاص أما حَقِّي الإنتفاع والتنازل يعودان لصالح الدولة، والأجراء الذين يشتغلون في هذه المؤسسات بالرغم من أنهم يَهْمُهُمْ تطور الشركة إلا أنهم غير مُستَعِدون لبذل جهود أكبر لتعظيم قيمة المؤسسة لأنهم يعلمون أن الشركة لا يمتلكها الخواص ولأن الزيادة في مجهود الأجراء يُعطي مصلحة للجماعة وليس لمصلحتهم، وبسبب كذلك أنه لا يوجد تكافؤ بين قيمة التعويض والجهد المبذول، لذلك يتحمل العامل تكاليف الجهد الذي ضحى به وتبقى المؤسسة بفعالية أقل³.

4.2. المؤسسات التعاونية

في هذا النوع لا يوجد مُلاك حقيقيون لأن الملكية جماعية في هذه الشركات وغير قابلة للتنازل، وأن حق الإنتفاع من الملكية يعود إلى العمال الأجراء والمسيريين معاً، ومن المحتمل أن يقوم هذين الأخيرين بالبحث عن تعظيم منافعهما لأن حقوق الملكية بعيدة عنهم بشكل مُطلق⁴، مما يُؤدي إلى غياب الرقابة الفعالة في التسيير.

3. الرقابة على الشركات

تتم بستة طرق كما أشار إليها كل من (Berle) و (Means)، وذلك عن طريق قوة إختيار أعضاء مجلس الإدارة⁵.

- الرقابة عن طريق حقوق الملكية الكاملة للأسهم، (أكثر من 80% من رأس مال الشركة)؛

¹ Simon Yves & du Montcel Henri Tézenas, (1977), Op.cit., p. 331.

² Ibid., p. p. 331-332.

³ Ha-Joon Chang, (2007), La reforme des entreprises publiques: Notes d'orientation dans le cadre de la stratégies nationales de développement, United Nations, département des affaires économiques et sociale, (DAES), New York, p. 16.

⁴ Frédéric Parrat, (1999), Op.cit., p. 28.

⁵ Murray Weidenbaum & Mark Jensen, (1990), introduction to the modern corporation and private property, Working Paper 134, Center for the Study of American Business (CSAB), Washington University in St. Louis, p. 05.

- الرقابة عن طريق ملكية أغلبية الأسهم، (بين 50% و 80% من رأس مال الشركة)؛

- الرقابة عن طريق ملكية أقلية الأسهم، (بين 20% و 50% من رأس مال الشركة)؛

- الرقابة بشكل قانوني: في هذه الحالة المساهم لا يملك أغلبية رأس المال ولكنه يُمارس رقابته من خلال مساهماته في شركات أخرى أو بإعتباره مُجمع؛

- الرقابة المتصلة: (بين 05% و 10% من رأس مال الشركة)؛

- الرقابة عن طريق المسيرين: في هذه الحالة كل مُساهم لا يملك أكثر من 05% من رأس مال الشركة.

هذه الطريقة الأخيرة من الرقابة يُطلق عليها الإنتشار الكبير للأسهم، وينتج عن ذلك ضياع سيطرة المساهمين وتولي المسيرين السيطرة على الشركة، وقد بين كل من (Berle) و (Means) من خلال دراستهما التي تم نشرها سنة 1932 أنه خلال سنة 1929 أكثر من 40% من 200 شركة الأولى في الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر شركات تحت رقابة تسييرية¹، أما في 1960 بعد دراسة قام بنشرها (Robert. J) سنة 1963 وقارنًا مع دراسة (Berle) و (Means) أنه فعلاً أغلب الشركات كانت تحت رقابة تسييرية، حيث وجد أن نسبة الشركات التي كانت تخضع لرقابة تسييرية من 200 شركة الأولى وصلت إلى 85% مع تخفيض نسبة المساهمة في رأسمال الشركة إلى 10% لكل مساهم حتى وصلت إلى 05%²، وهي أرقام تُشير إلى الإنتشار الكبير لحقوق الملكية بين عدة مساهمين وسيطرة المسيرين على إدارة هذه الشركات، وهو الأمر الذي ينعكس سلباً على مصالح المساهمين من خلال إستخدام موارد الشركة لتحقيق منافعهم الخاصة، خاصةً بالنسبة للمسيرين الذين لا يملكون أسهم في الشركة.

المطلب الثالث: نظرية التجذّر

تُرَكِّز فكرة التجذّر على سلوك المسيرين في المؤسسة، بحيث يبحث المسير دائماً عن كيفية زيادة تجذره داخل المؤسسة لتخفيض خطر التخلي عنه³، ومن مصلحته أن يبقى ويتجذر في الإدارة ليضمن تعظيم منفعه.

على العكس من نظريات الوكالة وحقوق الملكية وتكاليف الصفقات التي تنظر إلى المسير من زاوية أنه يتصرف بشكل سلبي بسبب أن العلاقة بين المساهمين والمسيرين ينتج عنها تضارب للمصالح بينهم وأن كل طرف يبحث عن مصالحه، أما نظرية التجذّر تعتبر سلوك المسير إيجابياً بالنسبة إليه لأنه يبحث عن كيفية المحافظة على منصبه والتجذر في المؤسسة⁴، وتفترض هذه النظرية قيام الفاعلين بالشركة على تطوير إستراتيجياتهم للحفاظ على مكائتهم بالشركة وإبعاد المنافسة الحقيقية من الدخول إليها⁵.

¹ مهدي شرقي، (2015)، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة: حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، العدد. (01)، ص. 136.

² Robert J. Larner, (1966), Ownership and control in the 200 largest non-financial corporations: 1929 and 1963, American Economic Review, Vol. 56, Iss. 04, p. p. 784-785-786.

³ Benoît Pigé, (1998), Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires, Finance Contrôle Stratégie, Université Paris-Dauphine, Vol. 01, No, 03, p. 131.

⁴ Charles W. L. Hill & Thomas M. Jones, (1992), Stakeholder - Agency Theory, Journal of Management Studies, Vol. 29, Iss. 02, p. 131.

⁵ Hervé Alexandre & Mathieu Paquerot, (2000), Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants, Finance contrôle stratégie, Vol. 03, No. 02, p. 12.

الفرع الأول: نشأة ومفهوم نظرية التجذُّر

يرتبط مفهومها بالنظرية الإيجابية للوكالة من خلال تضارب المصالح بين الملاك والمسيرين وتبني فرضية تعظيم دالة المنفعة بالنسبة لنظرية الوكالة وإنتهازية الأفراد بالنسبة لنظرية تكاليف الصفقات¹، وتتم بالإستراتيجيات التي يُطوِّرها المسيرون للتجذُّر والتقليل من رقابة الملاك.

1. أصل التجذُّر

يرجع أصل هذه النظرية إلى ما كتبه كل من (Shleifer) و (Vishny) سنة 1989²، بحيث أن المسير يسعى لتحقيق إستثمارات ذات خصوصية بالتركيز على مشاريع لها علاقة بتكوينه وخبرته، وليس ضروري أن تكون تلك المشاريع مُربحة لأن الهدف هو أن تسمح هذه الإستثمارات للمسير البقاء في المؤسسة لمدة طويلة، وللمحافظة على هذا المسير قد يتحصل على مزايا عينية مثل زيادة التعويض له لأنه يصعب الحصول على نفس المسير.

2. تعريف التجذُّر

- هو سلوك يتبع مجموعة من العلاقات الرسمية وغير الرسمية، بحيث يتمكن من خلالها المسير التخلص ولو بشكل جزئي من رقابة المساهمين ومجلس الإدارة بعد أن يضمن الإستفادة من مزايا هامة على غرار التعويضات النقدية من أجور ومكافآت³.

- يُقصد بتجذُّر المسير سعيه إلى التخلص من رقابة المساهمين ومجلس الإدارة ليجعل عزله صعباً، عن طريق تعميق سلطته من خلال شبكة من العلاقات الرسمية وغير الرسمية بغرض الإحتفاظ على منصبه وزيادة حريته وسلطته وتعظيم مصلحته الشخصية⁴.

3. خصائص التجذُّر

يتميز المسير الذي يتجذر في المؤسسة بخاصية التحكم في الشركة خاصة إذا كان تجذُّره عميقاً بشكل يتم تتيته يصعب إقتلاعه، وأطلق مُصطلح التجذر على مُسير الشركة بسبب عمق علاقاته مع الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة، ويمكن أن يكون المسير المتجذر من كبار المساهمين بالمؤسسة⁵، ويُشبهه (Pigé) سلوك تجذر المسير بمسار النبتة في الأرض.

تفترض نظرية التجذر الأخذ بعين الإعتبار أهمية المصلحة الشخصية في الفكر التسييري من خلال تعظيم المنفعة التي إمتدت إلى الخيارات الفردية المُتخذة من طرف الأشخاص المكلفين بتسيير الشركة⁶.

¹ Peter Wirtz, (sans date de publication), Le dirigeant: intendant fidèle ou agent opportuniste ?, Quelques précisions conceptuelles concernant la théorie du gouvernement d'entreprise, p. 09, Revue Disponible Au: www.strategie-aims.com/...le-dirigeant-intendant-fidele-ou-agent-opportuniste.../dow pdf, [Consulté le: 09/11/2014].

² Andrei Shleifer & Robert W. Vishny, (1989), Management Entrenchment: the Case of Manager Specific Investments, Journal of finance economics, Vol. 25, Iss. 01, p. 123.

³ Benoît Pigé, (1998), Op.cit., p. 133.

⁴ Hela Gharbi, (2004), Vers une nouvelle typologie de l'enracinement des dirigeants: 13^{ème} conférence de l'association internationale de management stratégique (AIMS), le havre, France, du 01 au 04 juin 2004, p. 02.

⁵ Yves Bozec & Claude Laurin, (2004), Concentration des droits de propriété, séparation entre participation au capital et contrôle des votes et performance opérationnelle des sociétés: une étude canadienne, Finance Contrôle Stratégie, Vol. 07, No. 02, p. 125.

⁶ Kathleen M. Eisenhardt, (1989), Agency theory: an Assessment and Review, Academy of Management Review, Vol. 14, Iss. 01, p. p. 63-64.

وتتميز نظرية التجذر بإمكانية إدماج بعض الخيارات الإستراتيجية المُعتمدة من طرف المسيرين في الإستراتيجيات الكبرى للتجذر التي تؤدي إلى خلق وضعية مُسيطرَة وصعبة التحكم بسبب النظام الأساسي والقرارات المُعتمدين في المؤسسة.

4. سلوك المسير داخل المؤسسة

يتميز بسلوكين¹:

- سلوك فعال: يُعتبر واقعي ويجب أن لا تصحبه تصرفات إحتيالية داخل المؤسسة بل يعمل على تنميتها وإدماجها ضمن إستراتيجية مهنية خارجية أي زيادة قيمتها في سوق العمل؛

- سلوك غير فعال: يُفسرُ بالحدودية النسبية لدور المسير بحيث لا يستطيع إبطال تأثير النظام الإنضباطي للمؤسسة.

الفرع الثاني: إستراتيجيات التجذر

يتبع المسير ثلاثة طرق إستراتيجية لتحقيق التجذر في المؤسسة.

1. إستراتيجية الإستثمارات النوعية

بمعنى التجذر عن طريق الإستثمارات النوعية للمسيرين بتوجيه إستثمارات الشركة بشكل يريده المسيرين، حيث تسمح لهم هذه الطريقة بالإفلات من رقابة المساهمين بمتابعة وربط المردودية بوجودهم وهو الأمر الذي يؤدي إلى تقليل خطر إزاحتهم ويزيدون من مكافأتهم غير المادية وتحسين محيطهم التسييري وربط علاقات جيدة مع المساهمين والأطراف ذات العلاقة بالشركة²، وهذه الإستراتيجية تساعد المسير في تعظيم قيمته، والشركات التي لها إستثمارات نوعية ستواجه ضعف السيطرة على الرقابة. بالإضافة إلى إستراتيجية الإستثمارات النوعية يُمكن للمسير أن ينتهج إستراتيجية إستثمارات النمو بهدف زيادة قيمته عند المساهمين وتحسين سمعته في سوق العمل³.

2. التلاعب بالمعلومات

يُسمى بالتجذر المضاد للفعالية⁴ وتعتمد هذه الطريقة على التحكم في المعلومات، بحيث يستغل المسير المعلومات التي بحوزته بحكم أنه قريب جداً للحصول عليها، وتساعد هذه الميزة إلى زيادة إرتباطه بالمساهمين والأطراف ذات العلاقة بالشركة، وتقوم هذه الإستراتيجية على فرضية جعل المسير بأن تكون المعلومة صعبة الفهم من طرف الملاك أو ميلان المسير إلى الإحتفاظ بالمعلومة، وينتج عن هذا عدم تناظر المعلومات ويتم إستغلاله بين المسير وكل الأطراف ذات العلاقة.

¹ Gérard Charreaux, (1997), L'entreprise publique est-elle nécessairement moins efficace, Revue Française de Gestion, Numéro spécial, (1997), p. p. 13-38-56.

² Randall Morck & al, (1990), Do Managerial objectives drive bad acquisition ?, the journal of finance, Vol. 45, Iss. 01, p. 11.

³ بليركاني أم خليفة، (2014)، آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، العدد. (05)، ص. ص. 07-06.

⁴ Gérard Charreaux, (1996), pour une véritable théorie de latitude managériale et du gouvernement des entreprise, p. 13, Disponible au: <http://leg.u-bourgogne.fr/wp/0960601.pdf>, [Consulté le: 15/11/2014].

3. إستراتيجية تأسيس شبكة من العلاقات

يتم إستغلال العلاقات الرسمية وغير الرسمية من طرف المسير من خلال إتفاقيات ضمنية وصریحة مع الفاعلين بالشركة، مثل إنتهازية المسير بإقامته إتفاق مع العمال بزيادة مكافأة محفزة لهم لمقاومة مصالح المساهمين¹.

الفرع الثالث: مراحل تجذّر المسير في المؤسسة

عامل الوقت مهم بالنسبة للمسير ليتجذر، لذلك فهو يحتاج إلى ثلاثة مراحل بحيث في البداية يكون سلوكه في المؤسسة حيادي ثم يدخل في مرحلة التجذر الهجومية وأخيراً يصل إلى مرحلة التجذر الدفاعي.

1. مرحلة تقويم المسير (تجذّر حيادي)

في هذه المرحلة المسير حديث التوظيف، لا يُظهر خبراته ومعارفه بشكل كبير وفي نفس الوقت لا يُمارس سلطته بشكل قوي لأنه ليس لديه فرص لإجراء إتفاقيات ضمنية بالإضافة إلى نُقص في عدم تماثل المعلومات مع الأطراف ذات العلاقة، وهذا النقص في عدم تماثل في المعلومات يتسبب فيه المسير لتحقيق تجذّره بالمؤسسة بشكل يصعب عزله من طرف المساهمين أو مجلس الإدارة²، ويمكن خلال هذه المرحلة أن يضع المساهمين ثقة في المسير الذي قد يُحدث بعض التغييرات الجذرية حول طريقة التسيير المتبعة والتي قد تختلف عن طريقة التسيير السابقة.

2. مرحلة تخفيض وسائل الرقابة (تجذّر هجومي)

يقوم المسير بتخفيض فعالية الرقابة الممارسة عليه بفضل السلطة التي يتحصل عليها في المؤسسة من خلال أداءه العالي، كما يعمل على زيادة عدم التماثل في المعلومات مع أصحاب المصالح من خلال زيادة تكاملية أصول المؤسسة بفعل مهارته وكفاءته، مما يزيد في تعقد فهم المعلومات من طرف أصحاب المصلحة بالمؤسسة والمسيريون المنافسون، مثل إستعمال العقود الضمنية والتعديل في الهيكل التنظيمية للشركة³.

3. مرحلة زيادة الإستهلاك (تجذّر دفاعي)

خلال هذه المرحلة تُصعب عملية مراقبة المسير ويستطيع إدارة الشركة حسب توجّهه الشخصي مع المحافظة على توفير مردودية كافية للمساهمين⁴، وهذه المرحلة يُمكن أن تظهر مع المرحلة التي سبقتها (أي تجذّر هجومي ودفاعي في نفس الوقت)، ولكنها لا يُمكن أن تظهر مع أو قبل المرحلة الأولى، لأن هذه الأخيرة يجب إستغلالها كبداية للتجذّر وخلق قيمة له.

¹ Frédéric Parrat, (1999), Op.cit., p. 58-77.

² Aida Guerhazi, (2006), Enracinement des dirigeants: Cas de la Tunisie, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution, France, Disponible au: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00558034/document>, [Consulté le: 25/11/2014], p. 06.

³ Ibid.

⁴ Hela Gharbi, (2006), L'actionariat salarié: un tremplin à l'enracinement managérial, 15^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, Annecy, Genève, 13-16 Juin 2006, p. p. 02-03-04.

خلال هذه المرحلة يكون للمسير تحفيزين¹:

- بقاء المؤسسة وبالتالي الإستمرار في الحصول على المداخيل؛
- زيادة مستوى الإستقلالية لإتخاذ قرارات بشكل مستقل لتفادي ممارسة الضغط على المسيرين.

المطلب الرابع: نظرية تكاليف الصفقات

الصفقات التي تتم في المؤسسة يتم إنجازها من طرف المسير، ويستطيع أن يتحكم في الصفقات وتكاليفها بشكل يتماشى مع مصالحه الشخصية وعلى حساب مصالح المساهمين، لذلك يُمكن أن تتسبب تكاليف الصفقات في المؤسسة إلى تضارب للمصالح يُمكن تخفيضها أو الحد منها بتطبيق قواعد حوكمة الشركات والإدارة الإستراتيجية².

الفرع الأول: نشأة ومفهوم تكاليف الصفقات

تدرس هذه النظرية العلاقات التعاقدية بين المتعاملين الإقتصاديين وتعتبر فرعاً من الإقتصاد الحديث للمؤسسة، جاءت نتيجة النظرة الكلاسيكية والنيوكلاسيكية لطبيعة المنشأة، ويُفترض أن المؤسسة تُوفّر الصفقات بتكاليف أقل من السوق³.

1. أصول نظرية تكاليف الصفقات

سيتم مناقشة التّأصيل النظري لتكاليف الصفقات من خلال (Ronard Coase) الذي كتب حول هذه النظرية سنة 1937 ثم قام (Oliver Williamson) بتطوير النظرية سنة 1985.

- **منظور كوز:** ظهر مفهوم تكاليف الصفقات سنة 1937 من طرف الإقتصادي الإنجليزي (R. H. Coase)، بحيث في البداية حاول تحديد الأسباب التي من أجلها يوجد إلى جانب السوق أشكال أخرى بديلة لتنسيق نشاطات الفاعلين الإقتصاديين خاصة الشركات، وتوصل إلى فكرة مفادها أن:

البحث عن التنسيق التجاري يُؤدي إلى نوعين من التكاليف: تكاليف مرتبطة بالبحث عن الأسعار التامة، وتكاليف التفاوض وإبرام العقود، وأطلق عليها إسم تكاليف الصفقات، وأكّدت بأن الفاعلين يُفضلون اللجوء إلى نوع من التنسيق البديل والمبني على أساس التسلسل وليس الأسعار إنطلاقاً من الوقت الذي تكون فيه تكاليف الصفقات المرتبطة بالتنسيق التجاري أكبر من تكاليف الصفقات المرتبطة بالتنسيق الإداري التسلسلي، بمعنى أنه يقصد بأن السوق والتسلسل يُعتبران خياران بديلان للتنسيق⁴.

وتقوم نظرية تكاليف الصفقات حسب المؤلف على أن علاقات العمل هي من تقوم على تخفيض تكاليف الصفقات وأن دور العمال في هذا التخفيض مرتبط بنظام التشغيل والمكافآت والترقية ومراقبة وتقييم الأداء⁵.

¹ Richard A. Brealey & al, (2001), Fundamentals of Corporate Finance, 3rd edition, McGraw-Hill Companies, Inc, New York, P. 17-21.

² Aissa Hireche & Abdelmalik Mezhouda, (sans date de publication), Une approche transactionnelle de l'efficience du management stratégique: Proposition d'une typologie des transactions fondée sur la confiance entre managers et propriétaires, p. 15, Revue Disponible au: www.strategie-aims.com/.../approche-transactionnelle-de-l'efficience-du-management-spdf, [Consulté le: 26/11/2014].

³ Olivier Lavastre, (2001), Les Coûts de Transaction et Olivier E. Williamson: Retour sur les fondements, 10^(ème) Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Faculté des Sciences de l'administration, Université Laval, Québec, du 13 au 15 juin 2001, p. p. 05-06.

⁴ R. H. Coase, (1937), the Nature of the Firm, Economica, New Series, Vol. 04, Iss, 16, p. 390.

⁵ Jean-Michel Plane, (2013), Théorie des organisations, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, P. 64.

- منظور وليامسون (Oliver Williamson): قدّم شكلاً جديداً لمفهوم نظرية تكاليف الصفقات، بحيث يعتمد على التحليل المؤسسي المقارن بمعنى البحث عن المؤسسات التي تكون فيها تكاليف الصفقات أقل ما يُمكن، وذلك إستناداً إلى أهمية ودور المعلومات في السوق والتي تعتبر المرجع الوحيد للفعالية عن طريق إدخال عوامل سلوكية مثل: الرشادة المحدودة للعنصر البشري وسلوكاته الإنتهازية وعوامل تنظيمية¹.

إن التطرُّق إلى كيفية تسيير الصفقات يتطلب منا معرفة²:

- أن مفهوم الصفقة هي الوحدة الأساسية المستخدمة في تحليل تكاليف الصفقات؛
- البحث عن طبيعة التسيير الجيد الذي يسمح بتقليص تكاليف الصفقات إلى أقل مستوى ممكن.

2. تعريف تكاليف الصفقات

ترتكز نظرية تكاليف الصفقات على ما كتبه (Coase) بأن المؤسسة تُعتبر وسيلة بديلة عن السوق لتحقيق التنسيق التجاري حول التكاليف التي تنتج بسبب الصفقات التي تحدث بين الفاعلين مع المؤسسة. ويُقصدُ بها مجموعة التكاليف الناتجة عن المبادلات التعاقدية للسلع والخدمات بين المتعاملون الإقتصاديون من بينهم الشركات وذلك خلال زمان ومكان محددين³، بالاستعانة بأطراف من داخل المؤسسة أو خارجها. ومن أهم هذه التكاليف⁴:

- تكاليف البحث والتفاوض حول عقد الصفقة مع أحد المتعاملين من خلال لجان الوساطة؛
- تكاليف متابعة مدى التنفيذ الجيد لعقد الصفقة؛
- الخسائر المحتملة بسبب أن عقد الصفقة الأولية غير مُطابق للوضعية الحقيقية؛
- التكاليف الناتجة عن إمكانية إعادة التفاوض من جديد.

والنقطة الجوهرية في هذه النظرية أن مختلف خصائصها والفرضيات السلوكية للعامل البشري الذي له علاقة مباشرة بعقد وتنفيذ الصفقة تؤدي بشكل نسبي إلى إظهار تكاليف الصفقات والتي من شأنها التقليل من الفعالية في المؤسسة.

للتحكم في هذه التكاليف ينبغي على المؤسسة إختيار التنظيم الملائم لعقد الصفقة والبحث عن أحسن عقد ممكن، أي النظرة الكلاسيكية والنيوكلاسيكية لعقد الصفقة اللتان تعتمدان على السوق أو النظرة التسلسلية التي تعتمد على المؤسسة، وتجدُر الإشارة إلى أن هناك علاقة بين تكاليف الصفقات ونظرية الوكالة⁵.

¹ Benoît Ferrandon, (2002), les nouvelles logiques de l'entreprise, cahiers français, N°309, Le titre est: entreprises et entrepreneurs, p. 21.

² Oliver E. Williamson, (1984), corporate governance, the yale law journal, Vol. 93, Iss. 07, p. p. 1220-1221.

³ Oliver E. Williamson, (1979), Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations, Journal of Law and Economics, Vol. 22, Iss. 02, p. p. 236-237-238.

⁴ R. H. Coase, (1937), Op.cit., p. 395.

⁵ Oliver E. Williamson, (1981), The Modern Corporation: Origins, Evolution, Attributes, Journal of Economic Literature, Published By American Economic Association, Vol. 19, Iss. 04, p. 1543.

ويؤكِّد (Williamson) على كل من مُتغيِّري المعلومات والتفاوض لتحليل تكاليف الصفقات¹، وهذه الأخيرة تتضمن تكاليف تسبق عملية التفاوض وتحرير العقد بين شركتين وتكاليف تأتي بعد تنفيذ العقد.

1.2. تكاليف قبلية: تحدث قبل الإتفاق والتوقيع على عقد الصفقة التي ستحدث في المستقبل مثل: تكاليف البحث عن الشريك وتكاليف إجراءات جمع المعلومات وتكاليف المفاوضات وتكاليف توقيع العقد.

2.2. تكاليف لاحقة: تحدث بعد توقيع العقد والبدء في تنفيذ الصفقة مثل: تكاليف إعادة التفاوض وتعديل العقد في حالة ظهور تضارب للمصالح أو تصحيح العقد في حالة الخطأ أو النسيان وتكاليف المراقبة ومتابعة عملية سير تنفيذ عقد المبادلة وتكاليف إنسحاب أحد الشركاء من العقد.

الفرع الثاني: بناء نظرية تكاليف الصفقات

إن ظهور وتوسع نظرية أصحاب المصالح خاصة العمال من أهم الأسباب الرئيسية التي أدت بـ (Williamson) إلى تطوير نظرية تكاليف الصفقات ووضع فرضيات سلوكية متعلقة بالأشخاص الذين يدخلون في عقد الصفقة وإقترح مجموعة من الخصائص التي توجد في الصفقة.

1. فرضيات نظرية تكاليف الصفقات

بما أن تحضير وتنفيذ وإتمام الصفقات مرتبطة بالعنصر البشري فيجب معرفة الفرضيات السلوكية له²، ومفهوم الصفقة هو محور تحليل نظرية تكاليف الصفقات لـ (Williamson) من خلال مجموع التكاليف الناتجة بسبب سلوك الأفراد المشاركين في الصفقة والأهداف الخاصة بالسوق، بحيث ركز على فرضيتين سلوكيتين هما: سلوك الرُّشد المحدود وسلوك الإنتهازية³.

1.1. فرضية سلوك الرُّشد المحدود: بمعنى أن الفرد ليس لديه قدرة الحصول على كل المعلومات وفهمها وتوقع ردود أفعال الموظفين والموردين والزبائن والمنافسين بشكل دقيق، والرشادة هنا ليست مطلقة ولكنها محدودة بإعتبار أن الصفقات ليست آنية وإنما تتم عبر الزمن⁴.

2.1. فرضية سلوك الإنتهازية: يُقصد بها استخدام المعلومة غير الكاملة من خلال البحث عن الأهداف والمصالح الشخصية باللجوء إلى إستعمال الحيلة وما شابهها من أجل العُش، وحسب (Williamson) عندما يكون هناك عقد غير تام فإن ذلك يتسبب في مشاكل إضافية تقترن مع حالة الانتهازية والتي تظهر على شكل سوء الإختيار، الخطر الأخلاقي، التهرب، السعي لتحقيق أهداف غير أساسية وغيرها من أشكال السلوك الاستراتيجي⁵، وبناءً على فرضية سلوك الرُّشد المحدود يرى

¹ Pascal H. Lambert, (2013), Théorie Des Coûts De Transactions et Réseaux Commerciaux, Franchise Expert, p. 02, Disponible Au: <https://perso.univ-rennes1.fr/thierry.penard/biblio/Surveyfranchise.pdf>, [Consulté Le: 09/12/2014].

² Michel Ghertman, (2003), Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction, Revue française de gestion, 2003/1. No. 142, p. 45.

³ Oliver E. Williamson, (1985), The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting, Yale University, New York, p. 169.

⁴ Michel Ghertman, (2003), Op. Cit., p. 45.

⁵ Oliver E. Williamson, (2000), The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead, Journal of Economic Literature, Vol. 38, Iss. 03, p. 598.

(Williamson) أن العقود لن تكون تامة وبالتالي فإنه يوجد طرف سيتعرض لإنتهازية الطرف الآخر مما يؤدي إلى حالة تضارب المصالح بين الأطراف المتعاقدة.

2. خصائص نظرية تكاليف الصفقات

تتمثل هذه الخصائص في نوعية الأصول وعدم التأكد ودرجة تكرار الصفقة.

1.2. نوعية الأصول: بمعنى أن الأصل له خصوصية، وذلك عندما يستثمره العون الإقتصادي بشكل يخدم فقط صفقة وحيدة بحيث لا يسمح بإستخدامه في صفقات أخرى دون تحمل تكاليف عالية¹، أي لا يمكن أن يُعاد إستخدامه في إبرام عقود أخرى بتكلفة أقل من الإستثمار في أصول جديدة مثل كابلات الألياف الزجاجية المدفونة أو دراسة لتكوين نظام المعلومات الداخلي لشركة معينة أو وحدة إمدادية متخصصة قريبة جغرافياً من مصنع الإنتاج.

ويكون الأصل ذو مستوى منخفض نسبياً من النوعية أو الخصوصية عندما يمكن لنا إعادة توزيعه على تكلفة منخفضة لصفقات أخرى مثل رفوف المتاجر الكبرى وحاويات القوارب التي يمكن أن تحمل الأثاث والمركبات والأغذية المعلبة².

2.2. عدم التأكد: بمعنى عدم التأكد من القدرة على التحكم في إنتاج السلع والخدمات كالحصول على متطلبات الجودة لنقل التكنولوجيا، وتنقسم هذه الخاصية إلى حالة عدم التأكد الداخلي وحالة عدم التأكد الخارجي³:

- حالة عدم التأكد الداخلي: تشمل الطبيعة الضمنية للوظائف التي تقوم بها المؤسسة داخليا؛

- حالة عدم التأكد الخارجي: هي حالات عدم التأكد الموجودة في البيئة الخارجية للمؤسسة مثل حالة عدم التأكد التكنولوجي، عدم التأكد القانوني والتنظيمي، حالة عدم التأكد الجبائي وحالة عدم التأكد التنافسي.

3.2. درجة التكرار: يقصد بها عدد الصفقات التي تحدث بين عونين إقتصاديين أو أكثر ولا يعتبرها (williamson) الخاصية الأكثر أهمية في تكوين قرار إختيار هيكل الحوكمة بصفة عامة⁴.

3. طرق تخفيض تكاليف الصفقات

حدّد (williamson) نوعين من الآليات التي من شأنها تخفيض تكاليف الصفقات وتتمثل في: الآليات المقصودة والآليات الطوعية (غير المقصودة)⁵.

1.3. الآليات المقصودة: تسمح بالتسيير الفعال للصفقات، وذلك عن طريق تدخل مجلس الإدارة لمراقبة الصفقات التي من المفترض أنها تتعلق بالإستثمارات النوعية، ويستند المجلس إلى وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد أسباب تجاوز التكاليف المقدرة.

¹ Michel Ghertman, (2003), Op. Cit., p. p. 46- 47.

² Ibid., p. 71.

³ Oliver E. Williamson, (1996), The Mechanisms of governance, Oxford University Press, Inc, New York, p. p. 32-54.

⁴ Oliver E. Williamson, (1979), Op.Cit., p. 253.

⁵ Oliver E. Williamson, (1985), Op.Cit., p. 385.

2.3. الآليات الطوعية: يتضمنها عقد الصفقة بشكل طوعي ومنصوص عليه في الإتفاق، ويهتم هذا النوع من الآليات على حماية الصفقات المتعلقة بالأصول الممكن إعادة التعامل بها في السوق، وهذه الآليات نتجت بسبب وجود العقد الذي بموجبه يُعاقب كل تجاوز في تكاليف الصفقات المقدرة مسبقاً¹.

إلى جانب الآليات المذكورة توجد آليات أخرى يُمكن أن تلعب دور مهم في تخفيض تكاليف الصفقات على غرار ضمانات التعاقد والإجراءات القانونية للتنظيم المعمول به.

¹ Ibid.

المبحث الثاني: ماهية حوكمة الشركات

يُركز موضوع حوكمة الشركات على طرق الإدارة والرقابة على المؤسسة مع إدخال العقلانية وقوة التأثير في القرارات داخل المؤسسة، وتستند حوكمة الشركات إلى ستة مبادئ أساسية تشرح المعنى الحقيقي لها وتعتبر هذه المبادئ دليلاً على مدى تطبيق حوكمة الشركات أم لا على غرار مبدأ الإفصاح والشفافية ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق عدة أهداف من أهمها تجسيد الشفافية في إدارة ورقابة الشركات خدمةً لمصالح كل الأطراف ذات العلاقة وتحقيق المصداقية والملائمة في المعلومات المحاسبية كما تهدف إلى تفادي تكرار وقوع الأزمات المالية، وتمتيز حوكمة الشركات بعدة خصائص من أهمها الشفافية والإستقلالية والمساءلة والعدالة وتحمل المسؤولية ولها عدة أبعاد على غرار الأخلاق والسياسة والبعد الإجتماعي.

المطلب الأول: تعريف حوكمة الشركات

عبارة حوكمة الشركات جاءت من الترجمة الإنجليزية، ويُطلق عليها كذلك عدة تسميات مثل الإدارة الرشيدة والحاكمية، ويُقصد بكلمة حوكمة عملية إتخاذ القرارات أو العملية التي من خلالها يتم تنفيذ القرارات أو عدم تنفيذها¹.

وعرّفت الهيئة العالمية للتقييس كلمة حوكمة بأنها عملية ممارسة سلطة قوية، بحيث من خلالها تتمكن منظمة ما من تحمّل مسؤولية قراراتها المتخذة وأنشطتها مع الأخذ بعين الإعتبار المسؤولية الإجتماعية للمنظمة وباقي الأطراف التي ترتبط بها². ويُقصد بحوكمة الشركات لغةً الرُشد والعقلانية في كيفية إدارة المنظمات بشكل عام والشركات بشكل خاص³، وذلك عن طريق إتباع مجموعة من الطرق والأساليب ويُشترط فيها ممارسة السلطة والتأثير.

أما التعريف الإصطلاحي فيقصد بها: مجموعة من القواعد والإجراءات التي يضمن من خلالها مجلس الإدارة المساءلة والنزاهة والشفافية في علاقة الشركة مع جميع أصحاب المصلحة فيها مثل الدائنون والزبائن والعمال والمجتمع⁴.

يُعتبر ظهور نظرية أصحاب المصالح والمسؤولية الإجتماعية للشركة من أهم العوامل التي ساهمت بشكل مباشر في تطور تعريف حوكمة الشركات.

الفرع الأول: تعريف 1

يُقصد بحوكمة الشركات ذلك النظام الذي يتم من خلاله إدارة وتوجيه وتنظيم ومراقبة المؤسسات أو الإجراءات التي توجه وتدير الشركات وتراقب أداؤها بحيث تضمن الوصول إلى تحقيق رسالته والأهداف المرسومة لها وبشكل يضمن مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة⁵.

¹ David Crowther & Shahla Seifi, (2011), corporate governance and international business, Via: bookboon.com, p. 10.

² Ibid.

³ نقلاً عن: عيّد بن حامد الشمري، (2008)، حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية الواقع ... الطموح !، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق حول: دور حوكمة الشركات في الإصلاح الاقتصادي، يومي: 15-16 أكتوبر 2008، ص. 01.

⁴ نقلاً عن: إلياس بن ساسي وخيرة الصغيرة كعاسي، (2013)، آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات، الملتقى العلمي الدولي الأول حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي: 25-26 نوفمبر 2013، ص. 632.

⁵ عيّد بن حامد الشمري، (2008)، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

الفرع الثاني: تعريف 2

عَرَّفها مُجمع المدققين الداخليين الأمريكي على أنها: عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح بتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر الشركة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وخطط ذات قيمة للشركة مع الأخذ بالإعتبار أن أداء أنشطة حوكمة الشركات تقع على مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة¹.

الفرع الثالث: تعريف 3

تُعرف حوكمة الشركات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) بأنها: مجموعة من القواعد والإجراءات التي تضمن لنا بأن الشركة تُدار بشكل صحيح وفعّال، وتعمل على التأكد بأن المدراء والموظفين يتصرفون بشكل ملائم وطبقاً للقوانين والتطبيقات السليمة².

الفرع الرابع: تعريف 4

مركز المشروعات الدولية الخاصة يُطلق على حوكمة الشركات مصطلح **سلطة الإدارة الرشيدة**³، ولم يُعطي تعريف لها ولكنه ركز على كيفية أو ما هو أسلوب ممارسة هذه السلطة، بحيث يُؤكد على أنه لا يوجد نموذج واحد في العالم يُمكن إتباعه لممارسة سلطة الإدارة الرشيدة خاصة في الدول التي تتبع نظام إقتصاد السوق أخذاً بذريعة التحول من الإقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق، وتوجد عدة أسباب وراء الإختلاف بين الدول التي تتبع نظام إقتصاد السوق في أشكال ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة من أهمها⁴:

- إختلاف في هيكل أسواق رأس المال؛

- العوامل التاريخية والثقافية التي يصعب التخلص من تأثيراتها.

حسب مركز المشروعات الدولية الخاصة فإن هذا الإختلاف في أسلوب ممارسة سلطة الإدارة الرشيدة يؤثر على الهيكل التنظيمي للشركة وعلى طبيعة العلاقة بين العمال وأصحاب الأعمال.

يجب الإشارة إلى عدم وجود تعريف متفق عليه حول حوكمة الشركات، لكن بالنظر إلى التعريفات السابقة نلاحظ أنها تشترك جميعها حول خاصية واحدة وهي أن حوكمة الشركات عبارة عن نظام يقوم بعملية إدارة ورقابة الشركة بإتباع مجموعة من القواعد وإستخدام عدة آليات لتحقيق مصالح كل الأطراف ذات العلاقة، ومنذ سنة 1980 تطور مفهوم حوكمة الشركات من خلال جانين هما⁵:

- التوسع في الإطار النظري العلمي لحوكمة الشركات ؛

- وضع مؤشرات ومقاييس موثوقة لحوكمة جيدة للشركات.

¹ Institute of Internal Auditors, (2009), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, (2110 – Governance), Florida, États-Unis, p. p. 27-28-29.

² Richard Allen & Daniel Tommasi, (2001), managing public expenditure, (a reference book for transition countries, governance), published by OECD, p. 447.

³ كولين ماير، (دون سنة نشر)، ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الإقتصادات الإنتقالية، منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص. 11.

⁴ نفس المرجع السابق، ص. ص. 32-11.

⁵ Jackie Krafft & al, (2011), Gouvernance d'entreprise et performances sectorielles: une réévaluation de la fiabilité des scores et des mesures de bonne gouvernance, Economie & prévision 2011/1 (N°: 197-198), La Documentation française, p. 147.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات

قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بوضع ستة مبادئ غير إلزامية سنة 2015 وهي تتويج للنسخة الثانية التي صدرت سنة 2004، وتجدر الإشارة إلى أن أول نسخة لهذه المبادئ صدرت سنة 1999 من طرف نفس المنظمة ثم سنة 2004 بعد مراجعتها، والجديد في نسخة 2015 هو:

- دمج المبدأين الثاني والثالث في مبدأ واحد وهو المبدأ الثاني؛

- ظهور مبدأ جديد وهو المبدأ الثالث؛

- موافقة مجموعة العشرين على هذه المبادئ؛

- مواكبتها للتطورات الحاصلة في القطاع المالي.

وتعتبر هذه المبادئ مرجعاً هاماً يتم الإسترشاد بها كدليل لممارسة حوكمة الشركات على المستوى الدولي¹، وتمثل هذه المبادئ فيما يلي²:

- المبدأ الأول: ضمان وجود أُسس الإطار الفعّال لحوكمة الشركات؛

- المبدأ الثاني: الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛

- المبدأ الثالث: المستثمرون المؤسسون وأسواق الأسهم ووسطاء آخرون؛

- المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات؛

- المبدأ الخامس: الشفافية والإفصاح عن المعلومات؛

- المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة.

الفرع الأول: مبدأ ضمان وجود أُسس الإطار الفعّال لحوكمة الشركات

يجب على إطار حوكمة الشركات المساهمة في وجود أسواق شفافة وعادلة وضمن تخصيص الموارد بكفاءة، ويجب أن يكون هذا الإطار متوافق مع سيادة القانون ويضمن الإشراف والتّنفيد الفعّالين.

الفرع الثاني: مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية

إطار حوكمة الشركات يجب أن يحمي حقوق المساهمين وتسهيل مهامهم وضمن المعاملة العادلة لكل المساهمين بما فيهم مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، كما يجب أن يستفيد كل مساهم من الإنصاف الفعلي لأي إنتهاك لحقوقه.

حسب هذا المبدأ يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات وجود مجموعة من الحقوق للمساهمين، حقوق أساسية مثل تأمين أساليب تسجيل الملكية وكيفية نقل أو تحويل ملكية الأسهم، الحق في إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة، الحق في التصويت، حق المساهمين في المشاركة الفعّالة في اجتماعات الجمعية العامة، حق المساهم في الإفصاح التام عن المعلومات، المشاركة في قرارات بيع أو

¹ Darine Bakkour, (2013), Un essai de définition du concept de gouvernance, Etudes et Synthèses de laboratoire montpellierain d'économie théorique et appliquée, unité mixte de recherche, (ES N°: 05/2013), université Montpellier 01, France, p.07.

² OCDE, (2015), Principes de gouvernement d'entreprise du G20 et de l'OCDE, Éditions de L'OCDE, Paris, p. 05.

تعديل أصول الشركة (مثل عمليات الاندماج وإصدار أسهم جديدة)، الحق في الحصول على عائد في الأرباح، بالإضافة إلى حقوق أخرى لا تقل أهمية عن الحقوق الأساسية على غرار الحق في الحصول على معلومات كافية متعلقة بالتغيرات الأساسية بالشركة¹.

الفرع الثالث: مبدأ المستثمرون المؤسسون وأسواق الأسهم ووسطاء آخرون

يجب على إطار حوكمة الشركات خلق حوافز سليمة في كل سلسلة الإستثمار، وضمان أن عمل أسواق الأسهم يساهم في حوكمة جيدة للشركات.

الفرع الرابع: مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق مختلف الأطراف ذات العلاقة بالشركة كما هي مُحددة في القانون المعمول به أو بحسب الإتفاقيات المتبادلة، كما يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تشجيع تعاون نشط بين الشركات والأطراف ذات العلاقة من أجل خلق الثروة ومناصب العمل وضمان قوة المؤسسات التجارية السليمة من الناحية المالية، إن من أهم أصحاب المصالح نجد المساهمين، العمّال، الدائنين، الزبائن، المجتمع، البيئة، الحكومة.

الفرع الخامس: مبدأ الشفافية والإفصاح عن المعلومات

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح في الوقت المناسب وبدقة عن معلومات كل المواضيع الهامة التي لها علاقة بالمؤسسة، خاصةً الوضعية المالية والنتائج وملكية الأسهم وحوكمة الشركة.

ومن أهم متطلبات لائحة حوكمة الشركات التي نجدها مطبقة في أغلب أنظمة حوكمة الشركات نجد²:

- الإفصاح عن مدى تطبيق الشركة للائحة نظام حوكمة الشركات (ما طبق وما لم يُطبق وسبب عدم التطبيق)؛
- الإفصاح عن أعضاء وتكوين مجلس الإدارة (عضو تنفيذي، عضو غير تنفيذي، عضو مستقل)؛
- الإفصاح عن تكوين لجنة التدقيق؛
- الإفصاح عن تكوين لجنة الترشيحات والمكافآت؛
- الإفصاح عن تعويضات ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة؛
- الإفصاح عن تعويضات ومكافآت خمسة من كبار التنفيذيين؛
- الإفصاح عن عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين؛
- الإفصاح عن مصالح أعضاء مجلس الإدارة وكبار التنفيذيين وذويهم في الشركة.

الفرع السادس: مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه الإستراتيجي للشركة والرقابة الفعّالة عليها من طرف مجلس الإدارة، كما يُجيد إطار حوكمة الشركات مسؤوليات مجلس الإدارة بُحاً الشركة ومساهميها.

¹ د. كاترين ل. كوشتا هلبلينج وجون د. سوليفان، (2003)، غرس حوكمة الشركات في الإقتصاديات التامة والصاعدة والإنقلابية، الفصل الأول من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، ترجمة: سمير كريم، الطبعة الثالثة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، ص. 12.

² عبد الله علي عسيري، (2013)، إفصاح شركات المساهمة السعودية عن التزامها بلائحة حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية، مجلة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد. (27)، العدد. (01)، ص. 113-114.

المطلب الثالث: خصائص وأهمية حوكمة الشركات

تتميز حوكمة الشركات بعدة خصائص بوجودها سيتم تحقيق أهداف المؤسسة وأهداف كل أصحاب المصالح وزيادة ثقة المستثمرين تجاه أسهم الشركة.

الفرع الأول: خصائص حوكمة الشركات

يتم ترتيب الشركات التي طبقت حوكمة الشركات بشكل جيد على أساس سبعة خصائص رئيسية تتمثل فيما يلي: الإنضباط، الشفافية، الإستقلال، المساءلة، المسؤولية، العدالة، المسؤولية الإجتماعية.

1. الإنضباط

بمعنى إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.

2. الشفافية

بمعنى تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث بالشركة بشكل يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة ورقابة الشركة، بالإضافة إلى ضرورة الإفصاح المطلوب عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بمحاسبة المؤسسة وضمان توصيلها بشكل ملائم وموثوق إلى كل الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة¹.

3. الإستقلالية

يقصد بها الحياد عند ممارسة المهام وعند إتخاذ أي قرار في حدود المسؤولية الفردية أو المسؤولية الجماعية، ويُشترط في الإستقلالية عدم الإنحياز لأي طرف والتحلي بالنزاهة والموضوعية والعدالة أمام جميع الأطراف²، ويجب البحث عن مصادر التمويل بشكل يضمن تحقيق الإستقلالية بالشكل المطلوب لتفادي الإضرار بأي طرف من الأطراف، ويتم تحقيق الإستقلالية من خلال تنظيم مجالس ولجان لكي تؤدي دور الرقابة للتأكد من تحقق الإستقلالية أم لا.

4. المساءلة

هي أسلوب من أساليب ممارسة الحوكمة في الشركة وينتج عنها محاسبة متخذي القرارات في الشركة ومُنفذي الأعمال فيها عن إنعكاسات قراراتهم وأعمالهم على الشركة وكل الأطراف ذات العلاقة، وتتم هذه المساءلة بتوفير آليات لتحقيقها³.

من أهم الآليات التي تقوم بالرقابة والمساءلة في الشركة لجنة التدقيق، بحيث تقوم بالتقييم الحيادي للعمليات ونظام الرقابة الداخلية ومدى التزام إدارة الشركة بتطبيق المعايير المحاسبية المتفق عليها⁴، كما يقوم المساهمين بمساءلة أعضاء مجلس الإدارة وتُسمى بالمساءلة الخارجية، يتم تطبيقها في نموذج مجلس الإدارة المنفرد أو في نموذج مجلس الإدارة المزدوج، وهذين النموذجين لا زال النقاش قائم حولهما لمعرفة ما هو أفضل نموذج ينبغي تطبيقه في المؤسسة.

¹ جميل أحمد وسفير محمد، (2012)، تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، يومي: 06-07 ماي 2012، ص. ص. 10-11.

² يوسف محمود الجربوع، (2004)، العوامل المؤثرة على إستقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد. (26)، العدد. (76)، ص. ص. 02.

³ حمدي عبد العظيم، (2008)، عولمة الفساد وفساد العولمة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص. ص. 265.

⁴ طارق عبد العال حماد، (2005)، حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب): تطبيقات الحوكمة في المصارف، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص. ص. 47.

5. المسؤولية

بمعنى تحمّل التكليف الذي وُكِّل لكل مسؤول بالمؤسسة أو أي طرف مرتبط بتطبيق حوكمة الشركات، وتتضح المسؤولية بوضع هيكل تنظيمي واضح يحدد مراكز السلطة والمسؤوليات¹.

6. العدالة

يقصد بها ضمان معاملة متساوية للمساهمين كلهم، أي يجب على مجلس الإدارة إحترام حقوق مختلف أصحاب المصلحة في الشركة والعمل على تحقيقها في الواقع وبشكل نزيه وبدون خلفية أو تعصب².

7. المسؤولية الاجتماعية

لا شك بأن نشاط المؤسسة يُؤثر على المحيط الخارجي لها وينتج عن ذلك عدة إنعكاسات، لذلك فإن المؤسسة مسؤولة على هذه الإنعكاسات ليس لحماية مصلحة المساهمين فقط إنما تتعدى المسؤولية إلى كل أصحاب المصالح، لأن هناك عدد واسع من هؤلاء يُهمُّهم نشاط المؤسسة ويتأثرون به³.

وهذه الخصائص السبعة يعتمد عليها بنك (Crédit lyonnais) عند ترتيب الدول التي تُطبق حوكمة الشركات بشكل جيد⁴. والجدول (1.1) يُبين مؤشرات كل خاصية.

الجدول (1.1): خصائص التطبيق الجيد لنظام حوكمة الشركات.

الشفافية	الإنضباط
الإفصاح عن الأهداف المالية، وبيان نسب العائد على حقوق الملكية ونسبة القيمة الاقتصادية المضافة لمدة 03 و 05 سنوات.	بيانات واضحة للجمهور تعطي أولوية لحوكمة الشركات.
نشر التقرير السنوي في موعده المناسب.	وجود الحافز لدى الإدارة بشأن تحقيق سعر أعلى للسهم.
نشر القوائم والإعلانات المالية نصف سنوية في موعدها المناسب.	الإلتزام بالأعمال الرئيسية المحددة بوضوح.
نشر القوائم ربع السنوية في موعدها المناسب.	وجود تقدير سليم لتكلفة الممتلكات (حقوق الملكية).
الإفصاح الفوري عن النتائج بدون أي تسريب قبل الإعلان.	وجود تقدير سليم لتكلفة رأس المال.
الإفصاح بوضوح عن النتائج والمعلومات المتعلقة بها.	التحفُّظ في إصدار أدوات ملكية.
تقديم الحسابات طبقاً لمبادئ المحاسبة العامة المقبولة عموماً.	تأكيد إمكانية التحكم في الدين، وعدم استخدامه إلا في مشروعات ذات عوائد كافية.
الإفصاح الفوري عن المعلومات السوقية الحساسة.	إعادة النقود الزائدة إلى المساهمين.
توفير إمكانية وصول المستثمرين إلى الإدارة العليا.	إدراج موضوع حوكمة الشركات في التقرير السنوي.
وضع موقع على شبكة الأنترنت لتحديث الإعلانات بسرعة.	-

¹ David Crowther & Shahla Seifi, (2010), corporate governance and risk management, 1st edition, Via: bookboon.com, P. 14.

² Ibid.

³ David Crowther & Shahla Seifi, (2011), Op.Cit., p. 13.

⁴ آمار جيل، (2003)، حوكمة الشركات ... وحتمية التطبيق التدريجي، الفصل الرابع من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، نفس المرجع السابق، ص. 65.

المساءلة	الإستقلالية
قيام مجلس الإدارة بدور إشرافي أكثر من قيامه بدور تنفيذي.	معاملة أعضاء مجلس الإدارة وموظفي الإدارة العليا للمساهمين.
وجود أعضاء في مجلس الإدارة غير موظفين ومستقلين تماماً.	وجود رئيس مجلس إدارة مستقل عن الإدارة.
أن يكون عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير الموظفين يساوي نصف عدد أعضاء المجلس على الأقل.	وجود لجنة إدارة تنفيذية يختلف تكوينها عن تكوين مجلس الإدارة.
وجود أجناب في مجلس الإدارة.	وجود لجنة تدقيق يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.
إجتماعات كاملة لمجلس الإدارة مرة واحدة على الأقل كل ربع سنة.	وجود لجنة لتحديد الأجور يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.
قدرة أعضاء مجلس الإدارة على القيام بتدقيق فعال.	وجود لجنة ترشيحات يرأسها عضو مجلس إدارة مستقل.
وجود لجنة مراجعة تُرشح المراجعين الخارجيين وتُراجع عملهم.	وجود مراجعين خارجيين غير مرتبطين بالشركة.
وجود لجنة تدقيق تُشرف على التدقيق الداخلي والإجراءات المحاسبية.	عدم وجود ممثلين لبنوك أو أي من كبار الدائنين في مجلس الإدارة.

العدالة	المسؤولية
معاملة المساهمين أصحاب الأغلبية لمساهمي الأقلية.	التصرف بشكل فعال ضد الأفراد الذين يتجاوزون حدودهم.
حق كافة حملة الأسهم في الدعوة إلى إجتماعات عامة.	إتخاذ الإجراءات في حالة إساءة الإدارة.
سهولة طرق الإدلاء بالأصوات (أي التصويت بالوكالة).	وضع آليات تسمح بعقاب الموظفين التنفيذيين وأعضاء لجنة الإدارة.
نوعية المعلومات التي يتم تقديمها للإجتماعات العامة.	شفافية وعدالة التعاملات في الأسهم من قبل أعضاء مجلس الإدارة.
توجيه توقعات السوق بشأن الأمور الأساسية.	صغر حجم مجلس الإدارة بالقدر الذي يكفي لكفاءته وفعاليته.
إصدار إيصالات إيداع الأسهم بشكل عادل لجميع المساهمين.	-
مجموعة مساهمين ذوي نسبة حاکمة تملك أقل من 40% من الشركة.	-
مستثمرين في محفظة يملكون 20% على الأقل من الأسهم التي لها حق التصويت.	-
إعطاء الأولوية للعلاقات مع المستثمرين.	-
عدم إرتفاع إجمالي مكافآت أعضاء مجلس الإدارة بسرعة تزيد عن سرعة إرتفاع صافي الأرباح.	-

المسؤولية الاجتماعية
وجود سياسة واضحة تُؤكد التمسك بالسلوك الأخلاقي.
عدم تشغيل الأحداث.
وجود سياسة توظيف واضحة وعادلة.
الإلتزام بإشارات صناعية محددة بالنسبة للحصول على الموارد.
وجود سياسة واضحة عن المسؤولية البيئية.
الإمتناع عن التعامل مع الدول التي يفتقد قادتها الشرعية.

المصدر: آمار جيل، (2003)، حوكمة الشركات ... وحتمية التطبيق التدريجي، الفصل الرابع من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، ترجمة: سمير كريم، الطبعة الثالثة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، ص. ص. 65-66-67.

الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات

يُمكن تلخيص أهمية التطبيق الجيد لحوكمة الشركات في النقاط التالية¹:

- خلق قيمة مستدامة للشركة؛
- زيادة رضى المساهمين؛
- التّوصّل إلى تحقيق تسيير فعال وكُفء؛
- توفير نظام الإنذار ضد كل المخاطر المحتملة؛
- تعزيز الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والخارجي؛
- تحقيق التوازن بين الجانب الإقتصادي والمنافع الاجتماعية؛
- ضمان الكفاءة في إستخدام الموارد؛
- ضمان إدارة المخاطر بكفاءة؛
- تعزيز الأداء؛
- تسهيل وتحسين الوصول إلى الأسواق المالية؛
- زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛
- تحسين القيادة.

نلاحظ من خلال كل النقاط السابقة بأن منها ما له قيمة مادية ومنها ما له قيمة معنوية.

المطلب الرابع: البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات

بالنظر إلى كل التعريفات المطروحة حول حوكمة الشركات ومبادئها الأساسية نجد أنها تُركز كثيراً على الجانب الأخلاقي، وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أهمية إدخال عنصر الأخلاق في حوكمة الشركات، وهذا يعني أنه بدون وجود الأخلاق السليمة وتطبيقها ميدانياً من طرف كل شخص له علاقة بالشركة فسوف يؤدي ذلك إلى عدم رضى باقي الأطراف التي تضررت من السلوك غير الأخلاقي الذي يمكن أن يصدر من أحد الأطراف، ومن الأمثلة على السلوك غير الأخلاقي نجد عدم الشفافية وعدم النزاهة وعدم الإستقلال والإبتزاز والرشوة وكل أشكال الفساد.

¹ David Crowther & Shahla Seifi, (2011), Op.Cit., p. 31.

وكل ذلك ما يُنص عليه المبدأ العاشر من إتفاقية الأمم المتحدة العالمية حول أخلاقيات العمل عند ممارسة أي شركة نشاطها في أي بلد من بلدان العالم.

وفي هذا الصدد نجد أن الشريعة الإسلامية إهتمت كثيراً بالأخلاق من خلال القرآن الكريم الذي يُعتبر من أقدس المراجع التشريعية لها، فمثلاً في إحدى الآيات القرآنية أن الله تعالى قال: "... وَإِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ أَنْ تَحْكُمُوا بِالْعَدْلِ..."¹.

فبالرغم من أن هذه الآية لم تقصد بشكل واضح العدالة المطبقة في الشركات إنما خاطبت الإنسان أينما وُجد بضرورة تطبيقه لخلق العدل، وبما أن الإنسان يعتبر عنصر أساسي في أي منظمة ما فيمكن ربط هذا الخلق بحوكمة المنظمات التي تشمل الشركات الإقتصادية.

من بين أشكال الممارسات غير الأخلاقية التي تحدث في الشركات نجد مثلاً الغش في الحسابات المالية للشركات وإدارة الأرباح وعمليات الإختلاس بتواطؤ مع مكاتب المحاسبة والتدقيق، وإستغلال الثغرات من قبل المساهمين والمسيرين، إذاً يجب تدعيم حوكمة الشركات بآليات رقابية تُجسد وتُحافظ على القيم والسلوكات السليمة، والتأكد من الإلتزام بتطبيقها في الواقع لتفادي كل الممارسات اللاأخلاقية².

نجد كذلك عدة منظمات دولية ومحلية ركزت كثيراً على أهمية البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات، فمثلاً في السنوات 2005 و 2006 تنص إتفاقية بازل على الإلتزام بالأخلاقيات التالية عند تطبيق حوكمة الشركات في البنوك³:

- ضرورة وجود توافق بين سياسات الأجور والقيم الأخلاقية للمؤسسة المصرفية وكذلك مع استراتيجية المؤسسة؛
- رفض قيام المسيرين بعمليات المضاربة في الأسواق المالية بغرض الحصول على عوائد مالية في المدى القصير، دون مراعاة عنصر المخاطرة الذي يشوب مثل هذه العمليات؛
- يجب على مجالس إدارة البنوك الموافقة على أجور المسيرين عندما تكون متوافقة مع الأهداف الإستراتيجية للبنك، وعليه تُطالب الإتفاقية بعدم خروج سياسة الأجور عن السياسة العامة للمؤسسة حتى يمكن تفادي المبالغة في اتخاذ المخاطر.

¹ قرآن، سورة النساء، الآية. (58).

² منظمة الشفافية الدولية والمنظمة الدولية للمحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية، (2003)، مبادئ الأعمال لمكافحة الرشوة، الفصل العاشر من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 160-164.

³ العايب عبد الرحمان، (2009)، ميكانيزمات تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات وتأثيرها في الأزمة الإقتصادية العالمية الراهنة: حالة المؤسسات المالية والمصرفية المتضررة، ملتقى علمي دولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي: 20-21 أكتوبر 2009، ص. ص. 09-10.

خلاصة الفصل

أهم ما يُستخلص من المبحث الأول هو إرتباط ظهور حوكمة الشركات بنظرية الوكالة ونظرية حقوق الملكية ونظرية التجذر ونظرية تكاليف الصفقات، بحيث أن الفصل بين من يملك رأس مال الشركة ومن يقوم بتسييره أمر يدفع بالملاك إلى إيجاد الطرق الملائمة لممارسة الرقابة على المسيرين للدفاع عن مصالحهم ومصالح الأطراف ذات العلاقة، كما أن حق إستعمال أصل ما في المؤسسة أو حق الإنتفاع به أو حق التنازل عنه يتطلب وضع الآليات الرقابية اللازمة لتنظيم حقوق الملكية في المؤسسة، كما أن حوكمة الشركات تقوم بإيجاد القواعد والإجراءات الممكنة للحد من السلوك الإنتهازي للمسير وتجزره اللذين يمكن أن لا يتماشيان مع مصالح الملاك وباقي الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وأخيراً وبغرض تفادي قيام المسير بإدارة تكاليف الصفقات بشكل يتماشى مع تحقيق منافع إضافية له تقوم حوكمة الشركات بتطبيق مختلف آلياتها على غرار مجلس الإدارة والتدقيق.

أما خلاصة المبحث الثاني هي أن مفهوم حوكمة الشركات يُركز على ضرورة ممارسة السلطة والتأثير عند إدارة ورقابة الشركة خاصةً أن ذلك يظهر بشكل واضح في مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، كما يُركز مفهوم حوكمة الشركات على أهمية إتباع قواعد وإجراءات فعالة في إدارة ورقابة الشركة للتوصل إلى تحقيق المبادئ الستة، إن حوكمة الشركات بالنسبة للمؤسسة تُعتبر وسيلة للرقابة وليست غاية، فهي تهدف إلى تحقيق أهداف الشركة وأهداف أصحاب المصالح كما تهدف إلى مساعدة المؤسسة في إتخاذ قراراتها الإستراتيجية عن طريق مجلس الإدارة.

تتميز حوكمة الشركات بالإنضباط وإتباع سلوك أخلاقي سليم في الإدارة والرقابة، كما تهدف إلى تحقيق الشفافية في إدارة وتسيير شؤون الشركة خاصة الجانب المالي وتهدف إلى تحقيق العدالة بين المساهمين والمسيرين وباقي أصحاب المصالح، تهدف أيضاً إلى تجسيد الإستقلالية في آلياتها الرقابية على غرار مجلس الإدارة والتدقيق كما تهدف حوكمة الشركات إلى ضرورة أن تتحمل المؤسسة مسؤوليتها الإجتماعية ومساءلة ومحاسبة متخذي القرارات في الشركة وضرورة تحمّل كل مسؤول في الشركة التكليف الذي وُكِّل له.

الفصل الثاني

آليات تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد

يُعتبر مجلس الإدارة أهم آلية إشرافية رقابية داخل المؤسسة يقوم بأداء مهامه طبقاً لما جاء في مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، وإستقلالية مجلس الإدارة تعتبر من أهم معايير التطبيق الجيد لحوكمة الشركات، يتكون مجلس الإدارة من عدد مُحدّد من الأعضاء يتم إنتخابهم من طرف الجمعية العامة للمساهمين بحجم مناسب لتقوية الإشراف والرقابة على المؤسسة، وهنا تجدر الإشارة إلى أن طريقة الإشراف والرقابة التي يقوم بهما مجلس الإدارة تتأثر بحسب مداخل تطبيق حوكمة الشركات بحيث ينتشر في العالم مداخلين هما مدخل قيمة المساهمين ومدخل قيمة الأطراف ذات العلاقة بالإضافة إلى مداخل أخرى على غرار حوكمة الشركات الإدراكية وحوكمة الشركات السلوكية، يُساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه مجموعة من اللجان على غرار لجنة التدقيق ولجنة المكافآت، وكل لجنة تعتمد على نظام أساسي يتضمن عدة عناصر مثل الهدف، المهام والمسؤوليات، عُضوية اللجنة.

إن أهم لجنة تابعة لمجلس الإدارة هي لجنة التدقيق لأنها المسؤولة على الإشراف والرقابة على التقارير المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها، بحيث تُشرف على نظام الرقابة الداخلية وتراقبه كما تُشرف وتراقب عمل المدقق الخارجي وفي الأخير تقوم بالإشراف والرقابة على عمل المدقق الداخلي، وتلتزم لجنة التدقيق بمجموعة من المعايير لضمان القيام بالإشراف والرقابة على التقارير المالية بشكل يؤدي إلى الحصول على معلومات محاسبية تتميز بالثقة والملائمة ومن أمثلة هذه المعايير نجد الإستقلالية، المستوى العلمي والخبرة العملية، بذل العناية المهنية اللازمة، تقييم اللجنة.

سيتم التّركيز في هذا الفصل على أهم الآليات الداخلية لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، نشاط التدقيق الداخلي) بالإضافة إلى أهم آلية خارجية لحوكمة الشركات وهي مهنة التدقيق الخارجي، بالنسبة لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق سيتم تناولهما بشكل مُفصّل أما التدقيق الداخلي والخارجي سيتم التطرّق إلى أهم نقاط فيهما عند تناول مهام لجنة التدقيق التي لها علاقة بالتدقيق الداخلي والتي لها علاقة بالتدقيق الخارجي، وبالتالي هذا الفصل يتضمّن مبحثين:

المبحث الأول: مجلس الإدارة؛

المبحث الثاني: لجنة التدقيق.

المبحث الأول: مجلس الإدارة

يقوم مجلس الإدارة بممارسة سلطة الإدارة الرشيدة في المؤسسة¹ خاصة إذا كان أغلبية أعضائه من المدراء غير التنفيذيين المستقلين ولهم خبرة ميدانية في التسيير، إن أهم دور يقوم به هو تحديد إستراتيجية الشركة والعمل على تنفيذها بشكل يُحقق مصالح المساهمين بالدرجة الأولى وبدون تعارض المصالح بينهم وبين المسيرين وكل الأطراف ذات العلاقة، كما يقوم مجلس الإدارة بإتخاذ كل القرارات المتعلقة بالشركة ورقابتها وتحديد السُلطات، وحسب (Charreaux) فإن مجلس الإدارة يُعتبر أحسن آلية لضبط سلوك المسيرين بالمؤسسة عن طريق نظام الأجور والمكافآت الخاص بالمسيرين، وذلك بسبب أنه يُمثل ويُدافع عن مصالح المساهم خاصة وأن هذا الأخير هو من يقوم بانتخاب أعضائه، وعدة مُختصين يُؤكدون بأن قوة الرقابة الإدارية تُمارس من طرف مجلس الإدارة.²

وتؤكد عدة دراسات سابقة بأن إستقلالية مجلس الإدارة وعنايته اللائمة يُعتبران من الخصائص الرئيسية الواجب توفرها في مجلس الإدارة لكي يُراقب المسيرين بشكل فعّال، لذلك فمن الضّروري أن تُوجّه وتُراقب كل شركة بمجلس إدارة فعّال يُمارس القيادة والتوجيه بنزاهة وحكمة خدمة لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية، ويُساعده في ذلك مجموعة من اللجان التابعة له مثل لجنة التدقيق ولجنة الترشّحات ولجنة المكافآت.

المطلب الأول: مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة

يُخلص لنا هذا المبدأ مسؤولية مجلس الإدارة بشكل أساسي أمام كل الفاعلين في نظام حوكمة الشركات بالعلاقة التالية: "ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الإستراتيجي للشركة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الشركة والمساهمين"³، وتناول هذا المبدأ فقرة تمهيدية وستة (06) فقرات هامة.

الفرع الأول: الفقرة التمهيدية

تتضمن الموضوعات الرئيسية أو الخطوط العريضة التي تتعلق بمجلس الإدارة، حيث بدأت بالإشارة إلى أنواع مجالس الإدارة السائدة في دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية وفي دول خارج هذه المنظمة، وهذه المجالس هي مجلس إدارة إشرافي ومجلس إدارة إداري ومجلس إدارة مُوحد، ثم تطرقت إلى التأكيد على أهمية موضوعية وإستقلالية مجلس الإدارة في إتخاذ القرارات.

كما تطرقت هذه الفقرة إلى أهمية التّحديد وبشكل دقيق للمسؤوليات التي يقوم بها مجلس الإدارة من جهة والمسؤوليات التي تقوم بها الشركة من جهة أخرى، وختمت الفقرة بالتركيز على خاصية المساءلة التي يجب أن يخضع إليها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، بحيث أن المجلس مسؤول عن المساهمين وتحقيق أفضل مصالح كما أن مجلس الإدارة مسؤول أمام إهتمامات باقي أصحاب المصالح على غرار العمال والدائنين والمجتمع والدولة، أما الإدارة التنفيذية تخضع لمساءلة المساهمين وباقي أصحاب المصالح عن طريق مجلس الإدارة الذي يُمثل المساهمين وأصحاب المصالح.

¹ عمر شريقي، (2009)، دور وأهمية الحوكمة في إستقرار النظام المصرفي، ملتقى علمي دولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام: 20-21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف 01، الجزائر، ص. 03.

² Wafa Masmoudi Ayadi, (2013), Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe: le cas français, La Revue Gestion et Organisation 5, p. 185.

³ OCDE, (2015), Op.cit., p. 54.

الفرع الثاني: الفقرة 1

تم التطرق بعُمق إلى أهمية بذل العناية والولاء من طرف مجلس الإدارة خدمةً لمصالح الشركة والمساهمين بناءً على إستخدام المعلومات الكاملة وبحسن نية.

الفرع الثالث: الفقرة 2

تطرت إلى شرح كيف تتم المعاملة العادلة لكل المساهمين من طرف مجلس الإدارة.

الفرع الرابع: الفقرة 3

تناولت أهمية تطبيق معايير أخلاقية عالية من طرف مجلس الإدارة آخذاً بعين الإعتبار إهتمامات أصحاب المصالح، وذلك لتقديم المصدقية والثقة للشركة مثل: المبادئ الأربعة لمنظمة العمل الدولية حول حقوق العمال الأساسية.

الفرع الخامس: الفقرة 4

تطرت بالتفصيل إلى الوظائف الرئيسية التي يقوم بها مجلس الإدارة.

الفرع السادس: الفقرة 5

تم شرح مفهوم الموضوعية والإستقلالية لمجلس الإدارة وأهمية ذلك في تفعيل مهامه، ثم شرحت الفقرة ما هي المعايير الواجب إتباعها للتوصل إلى الموضوعية والإستقلالية من طرف مجلس الإدارة.

الفرع السابع: الفقرة 6

وأخيراً تم التطرق في هذه الفقرة إلى ضرورة حصول مجلس الإدارة على المعلومات الصحيحة وذات الصلة وفي الوقت المناسب لكي يؤدي المجلس مسؤولياته بشكل عادي.

المطلب الثاني: تعريف مجلس الإدارة

مجلس إدارة الشركة هو الجهاز الإداري الأعلى المسؤول أمام الجمعية العامة للمساهمين وذلك وفقاً للنظام الأساسي للشركة والقوانين والأنظمة ذات العلاقة ومن أبرز المهام والوظائف الرئيسية للمجلس إتخاذ القرارات بشأن التوجهات الإستراتيجية والأهداف الرئيسية للشركة ووضع ومتابعة إجراءات الرقابة الداخلية وادارة المخاطر، ويُعتبر مجلس الإدارة مفتاح لرقابة إنتهازية المسيرين داخل المؤسسة، ولكن بشرط أن يكون هذا المجلس تتوفر فيه شروط الفعالية على غرار الإستقلالية وحجم المجلس وخبرة أعضائه وتوفر لجان المجلس¹، وتجدر الإشارة إلى أن طريقة إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة تختلف بحسب المؤسسات الخاصة والعامة كما أن تركيبته من الأعضاء تختلف بين القطاع العام والقطاع الخاص، بحيث أنه في المؤسسات الخاصة لا يوجد عضو بمجلس الإدارة يُمثل الدولة على عكس المؤسسات العمومية، ويُمكن تعريفه كالتالي:

¹ Aneur Boujenoui & al, (2004), Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada, Finance Contrôle Stratégie, Vol. 07, No. 02, p. p. 99-104.

الفرع الأول: تعريف 1

يتمثل مجلس الإدارة في مجموعة من الأشخاص المنتخبين من طرف الجمعية العامة للمساهمين لتمثيلهم في تسيير شؤون الشركة وتحقيق أكبر عائد لهم وحماية حقوقهم، وتكون مسؤوليتهم الأساسية العمل وفق مصالح الملاك من خلال الرقابة على المديرين في المستوى التنفيذي¹، وتجدر الإشارة إلى وجود إختلاف بين مجلس الإدارة ومجلس العائلة، بحيث أن الأول يُستعمل في حوكمة الشركات غير العائلية والثاني في حوكمة الشركات العائلية².

من أهم خصائص مجلس الإدارة التي يجب التركيز عليها للتأكد من التطبيق الجيد لحوكمة الشركات هي الإستقلالية والعمل بإجتهاد وعناية، بحيث تتطلب إستقلالية مجلس الإدارة بأنه يجب أن لا يعرّض أي عضو من أعضائه إلى ضغوطات داخلية أو خارجية تجعله غير موضوعي وغير حيادي في مهامه الرقابية، أما الإجتهاد والعناية تتمثل أساساً في عدد الإجتماعات التي يعقدها والأنشطة التي قام بها.

الفرع الثاني: تعريف 2

مجلس الإدارة هو عبارة عن مجموعة من الأعضاء يُفوضهم المساهمون عن طريق الجمعية العامة من أجل إدارة الشركة وهم يدينون بإخلاصهم وولائهم للشركة ويخضعون للمساءلة من طرف المساهمين³، يجتمع مجلس الإدارة بشكل مُنتظم بحضور الأعضاء لمناقشة جدول أعمال كل جلسة بُدأاً بُدأاً ثم عرض التصويت على المجلس لإتخاذ القرار النهائي بشأن مشكل ما، وبغرض زيادة فعالية مجلس الإدارة يتم كل نهاية سنة مالية تقييم أدائه خلال العام ويتولى هذا التقييم لجنة شؤون الأعضاء من خلال إعداد تقرير سنوي للمجلس ومناقشته مع هذا الأخير، وأهم ما يتضمنه تقرير التقييم هو مساهمات كل أعضاء المجلس وما هي المجالات المتعلقة بهذه المساهمات⁴.

سنة 1994 أصدر مجلس إدارة شركة "جنرال موتورز" 27 إرشاداً كلها متعلقة بمجلس الإدارة وشؤون الشركة، ويُمكن لأي مجلس إدارة شركة في أي دولة ما أن يستعين بهذه الإرشادات نظراً لأهميتها في نجاح عمل مجالس الإدارات وبالتالي تفعيل حوكمة الشركات، والجدول (1.2) يُبين هذه الإرشادات.

¹ Nathalie Del Vecchio & Moez Joudi, (2008), dans quelle mesure la diversité au sein du conseil d'administration améliore-t-elle la gouvernance de l'entreprise ? : étude exploratoire sur les entreprises du CAC 40, Revue Française de Gouvernance d'entreprise, No. (04), p. p. 185-192.

² Pascal Viénot & Al, (2007), La gouvernance de l'entreprise familiale: 77 conseils pratiques aux administrateurs, actionnaires et dirigeants, Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, France, p. p. 07-08-09.

³ جوناثان تشاركهام، (2003)، إرشادات لأعضاء مجالس إدارة البنوك، ترجمة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، (2005)، إصدار المنتدى العالمي لحوكمة الشركات والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، واشنطن، ص. 14.

⁴ Wiem Elmanaa Madani, (2009), théorie de l'agence et composition du conseil d'administration dans les entreprises familiales: apports et limites, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, p. 05.

الجدول (1.2): إرشادات خاصة بمجلس إدارة جنرال موتورز.

1. إختيار رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي	14. حجم المجلس
2. مفهوم العضو الرئيسي	15. مزيج من الأعضاء الداخليين والخارجيين
3. عدد اللجان	16. تعريف المجلس لما تشكله إستقلالية الأعضاء الخارجيين
4. مهام وتعائب أعضاء اللجان	17. عُضوية المدير التنفيذي السابق في المجلس
5. تكرار ومدة إجتماعات اللجان	18. معايير لعضوية المجلس
6. جدول أعمال اللجنة	19. إختيار المرشحين الجدد لعضوية مجلس الإدارة
7. إختيار بنود من جدول الأعمال لإجتماعات مجلس الإدارة	20. توجيه الدعوة إلى عُضو جديد للإضمام للمجلس
8. توزيع المواد الخاصة بمجلس الإدارة مُسبقاً	21. تقييم أداء مجلس الإدارة
9. العُروض	22. الأعضاء الذين يُغيرون مسؤولياتهم الوظيفية الحالية
10. الحُضور المنتظم لغير الأعضاء إلى إجتماعات مجلس الإدارة	23. عُضوية محددة الأجل
11. جلسات تنفيذية للأعضاء الخارجيين	24. سن التقاعد
12. إتصال المجلس بالإدارة العليا	25. تقييم رسمي للمدير التنفيذي
13. مراجعة المجلس للأجور	26. تخطيط التعائب(*)
27. تنمية الإدارة	

المصدر: مركز المشروعات الدولية الخاصة، (2003)، إرشادات خاصة بمجلس إدارة جنرال موتورز، الفصل التاسع بعنوان: بحثاً عن عُضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، الطبعة الثالثة، ترجمة: سمير كريم، واشنطن، ص. ص. 154-158.

نلاحظ من خلال الجدول (1.3) أن عمل مجلس الإدارة يتم بشكل جماعي من خلال اللجان وبشكل فردي من خلال كل عُضو، في الأمور المتعلقة بالشركة والأمور المتعلقة بالأعضاء أنفسهم.

فيما يتعلق بشؤون الشركة فإن كل عُضو وكل لجنة لهما دور مُحدد، بحيث يتم بإنجاز هذا الدور بإستمرار من طرف المكلف به وبالتنسيق مع أعضاء آخرين ولجان أخرى، ثم يتم إعداد تقرير دوري حول الدور الذي وُكِّل للطرف المعني (لجنة أو/و عُضو)، ويجب أن يكون ذلك في الوقت المناسب، ويتم تقديم التقارير إلى مجلس الإدارة لمناقشتها في إجتماعاته وإتخاذ القرارات المناسبة من خلال التصويت.

أما فيما يتعلق بكيفية سير عمل أعضاء مجلس الإدارة بما فيهم رئيس المجلس والمدير التنفيذي فيتم ذلك عن طريق مستندات إدارية تُقدم للمجلس، وذلك بإتباع كل الإجراءات الإدارية والقانونية وإحترام النظام الأساسي الذي يُنظم عمل وعلاقة كل أعضاء المجلس، مثل: إستقالة أحد الأعضاء، تحديد إنتخاب المجلس، كيفية التصويت، عقد الإجتماع أو تأجيله.

فيما يتعلق بالإرشاد رقم 21 يتم ذلك عن طريق تقييم ذاتي لمجلس الإدارة وكل أعضائه بالإعتماد على نظام تقييم الأداء، وذلك كل ثلاث سنوات أو سنة أو سداسي أو حسب ما ينص عليه ميثاق مجلس إدارة الشركة، ويمكن الإستعانة بمستشار مستقل في إجراء عملية التقييم، ويتضمن هذا التقييم المجالات التالية: تركيبة مجلس الإدارة، تنظيم مجلس الإدارة، عمل مجلس الإدارة، سيرورة عمل اللجان التابعة له.

(*) يُقصد بالتعاقب عملية خِلافة المدير التنفيذي في حالة عدم قدرته على الإستمرار بالعمل.

المطلب الثالث: مهام مجلس الإدارة

بعد النَّظَر إلى المهام التي جاءت بها كل من منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ومركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات ولجنة (Cadbury)، سيتم التركيز على تلك التي جاءت في مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية لأنها المرجع الأكثر استخداماً في العالم والأكثر إجماعاً خاصةً بين دول هذه المنظمة ودول مجموعة العشرين ودول خارجهما، بحيث تم وضع ثمانية مهام أساسية لمجلس الإدارة واضحة من خلال الفقرة الرابعة من المبدأ السادس لمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية نسخة 2015، وتمثل فيما يلي¹:

- إستعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطط العمل الرئيسية وسياسة المخاطر والموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية ووضع أهداف الأداء ومراقبة التنفيذ وأداء الشركة مع الإشراف على المصروفات الرأسمالية الرئيسية وعمليات الإستحواذ والتَّخْلِي عن الإستثمار؛

لنجاح تنفيذ المهمة السابقة يجب على مجلس الإدارة أن يعتمد على نموذج (COSO) لإدارة مخاطر المنشأة (ERM) كنموذج للرقابة والمخاطر والذي يُعتبر تطوراً لنموذج (COSO) الأول حول إطار الرقابة الداخلية، بحيث أن نموذج إدارة مخاطر الشركة يأخذ بعين الإعتبار إطار متكامل يتضمن أبعاداً محدّدة تُساعد على فعالية كل من نظام الإنذار المبكر للشركة وإدارة المخاطر، وتمثل هذه الأبعاد فيما يلي²: البيئة الداخلية، الفلسفة الإدارية وأسلوب التشغيل ونزعة المخاطرة، مجلس الإدارة، الإلتزام بالإستقامة والقيم الأخلاقية والكفاءة، الهيكل التنظيمي، طرق توزيع السلطة والمسؤولية، مؤهلات الموارد البشرية، التأثيرات الخارجية؛

- الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر؛
- إختيار وتحديد المكافآت والمرتبات والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة وإستبدالهم إذا لزم الأمر مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب؛

- مُراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة والمساهمين في الأجل الطويل؛
- ضمان الشفافية في عملية ترشيح وإنتخاب مجلس الإدارة التي يجب أن تتم بشكل رسمي؛
- رقابة وإدارة أي تعارض محتمل في مصالح إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين بما في ذلك إساءة استخدام أصول الشركة وإساءة استغلال عمليات الأطراف ذات صلة القرابة؛

- ضمان نزاهة حسابات الشركة ونُظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك التدقيق المستقل مع ضمان وجود نُظم سليمة للرقابة خاصةً وجود نُظم إدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة؛
- الإشراف على عمليات الإفصاح والاتصالات.

يُضيف مركز المشروعات الدولية الخاصة المهام التالية لمجلس الإدارة³:

- مراجعة الأداء المالي للشركة وتخصيص أموالها؛

- مراقبة المسؤولية الإجتماعية للشركة؛

¹ OCDE, (2015), Op.cit., p. p. 57-61.

² بول.ج. ستينبارت ومارشال رومني، (2003)، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة التاسعة، ترجمة: قاسم إبراهيم الحسيني، (2009)، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، ص. 287-296.

³ ماريك هيسيل، (2003)، مجالس إدارة الشركات: الرقابة من خلال التَّمثِيل، الفصل الخامس من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عُضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، نفس المرجع السابق، ص. 85.

- ضمان الإتساق مع القوانين.

أما مسؤوليات مجلس الإدارة التي جاءت في المنتدى العالمي لحوكمة الشركات تتمثل فيما يلي¹:

- التواصل مع أصحاب المصالح الخارجيين؛

- تحديد المسؤوليات ومساءلة الإدارة؛

- وضع مؤشرات أداء رئيسية للإشراف ومراقبة أداء الرئيس التنفيذي؛

- النظر في المعاملات المالية الكبرى مثل زيادة رأس المال والإقراض؛

- ضمان إنجاز الشركة لالتزاماتها المالية بشكل يتسم بالفاعلية والشفافية.

بالنظر إلى المهام السابقة لمجلس الإدارة يمكن القول بأن من أهم الإهتمامات التي يجب أن يُركز عليها المجلس هي أهداف

المؤسسة وإستراتيجيتها وإدارة المخاطر بشكل شامل التي ينبغي أن تكون من أولويات جدول عمل أي مجلس إدارة، وتتضمن²:

- الإستراتيجية التنافسية؛

- وإستراتيجية الشركة.

يُتقصد بالإستراتيجية التنافسية كيفية خلق ميزة تنافسية في كل ناحية من الأعمال التي تقوم الشركة بالمنافسة فيها، أما

إستراتيجية الشركة فيُقصد بها طبيعة الأعمال التي ينبغي للشركة أن تدخل فيها والكيفية التي يجب إتباعها لإدارة كل تلك الأعمال.

ينبغي على مجلس الإدارة عند أداء مهامه أن يُطبق معيار بذل العناية المهنية اللائمة لأنه يُعتبر من أهم المعايير الرئيسية التي

تؤدي إلى فعالية المجلس، ويتضمن هذا المعيار عدة عناصر من أهمها عدد إجتماعات أعضاء مجلس الإدارة، الإلتزام بالحضور وبذل

وقت كافٍ في موضوعات الإجتماعات والتركيز واليقظة والإهتمام بتلك الموضوعات بكل إيجابية، مدى تنفيذ أنشطة المجلس، قيام

رئيس مجلس الإدارة بمساعدة كافة أعضاء المجلس لتحقيق الإنسجام التام فيما بينهم والإدارة (بمعنى قدرة عُضو مجلس الإدارة العمل

مع المسؤولين التنفيذيين ورئيس المجلس وباقي الأعضاء)، العمل من طرف رئيس مجلس الإدارة بضمان حصول كافة أعضاء المجلس

على المعلومات الكافية وفي الوقت المناسب وبطريقة تسمح لهم دراسة المواضيع المطروحة في المجلس بعناية ومسؤولية وإحترام الآراء

المستقلة حتى وإن كانت مختلفة عن إقتراحات الإدارة.

المطلب الرابع: إستقلالية مجلس الإدارة

وجود أعضاء غير تنفيذيين ويتميزون بالإستقلالية في مجلس الإدارة يُعتبر قضية أساسية في الإشراف والرقابة على المؤسسة،

لذلك فإن خاصية الإستقلالية جِد هامة في تحقيق أهداف حوكمة الشركات وأداء مجلس الإدارة لكل مهامه بكل شفافية وفعالية،

وتتحقق هذه الإستقلالية من خلال توفر عُصرين هامين هما³:

- نسبة حُضور المديرين المستقلين داخل المجلس؛

- الفصل بين وظيفة المدير العام ووظيفة رئيس مجلس الإدارة.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات، (2011)، تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تجارب وحلول، واشنطن دي سي، ص. 58.

² أيرام. ميلليستين وجي. دي، (2003)، دور مجالس الإدارة والمساهمين في حوكمة الشركات، الفصل الثاني من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عُضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، نفس المرجع السابق، ص. 40.

³ Wafa Masmoudi Ayadi, (2013), Op.cit., p. 185.

إن المديرين المستقلين يلعبون دور كبير في تحسين نوعية التدقيق كما ويُؤكد كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومركز المشروعات الدولية الخاصة على أهمية موضوعية وإستقلالية مجلس الإدارة عند أدائه لمهامه¹.

الفرع الأول: معايير إستقلالية مجلس الإدارة

يتم تفسير إستقلالية مجلس الإدارة بالمتغيرين التاليين²:

- وجود مديرين غير تنفيذيين ومستقلين فيه؛
 - الفصل بين دور المدير التنفيذي العام للشركة ودور رئيس مجلس الإدارة.
- معيار الفصل بين دور المدير التنفيذي العام للشركة ودور رئيس مجلس الإدارة يُطبَّق بشكل كبير في النموذج الفرنسي كما يطبق بنسبة 02% فقط في الشركات البريطانية، أما تطبيق معيار الجمع بين دور المدير التنفيذي العام للشركة ودور رئيس مجلس الإدارة في شخص واحد نجده بكثرة في النموذج الأنجلوسكسوني³، إنَّ الجمع بين الدَّورين يُعتبر عقبة على إستقلالية مجلس الإدارة التي تؤثر سلباً على عدم مراقبة المسيرين بشكل جيد، أما الفصل بين الدَّورين يُعتبر من أبرز المعايير المعتمدة لتحقيق الموضوعية والإستقلالية في عمل مجلس الإدارة ومن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات، لأن ذلك يؤدي إلى تحقيق⁴:

- التوازن بين السلطات؛
- زيادة المحاسبة عن المسؤولية؛
- تحسُّن قدرة مجلس الإدارة على إتخاذ قرارات مُستقلة عن الإدارة؛
- إرتفاع جودة حوكمة الشركات؛
- قيام مجلس الإدارة بوظائفه بشكل فعَّال.

الفرع الثاني: توصيات مُقترحة لدعم إستقلالية مجلس الإدارة

تتمثل في النقاط التالية⁵:

- منع المدير المالي أو المدير التنفيذي للشركة من التصرف كرئيس لمجلس الإدارة وكذلك منعه من التدخل في تعيين المديرين أو وضع جدول أعمال المجلس ومتطلبات الإجتماع؛
- منع كل المديرين الخارجيين من إمتلاك أسهم في أي شركة يكونوا أعضاء في مجلس إدارتها؛
- بإستثناء المدير التنفيذي الرئيسي للشركة يجب أن يتضمن تشكيل المجلس مديرين من الخارج وبشرط أن لا يكون سبق لهم العمل كموظفين في الشركة أو لديهم علاقات هامة مع الشركة أو مع المديرين التنفيذيين في الإدارة العليا؛
- إلتزام أعضاء المجلس من الخارج ببرنامج تعليمي مستمر يحتوي على 30 ساعة دراسية معتمدة سنوياً.

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات، (2011)، نفس المرجع السابق، ص. 59.

² Wafa Masmoudi Ayadi, (2013), Op.cit., p. 185.

³ Bertrand Richard & Dominique Mielle, (2003), la dynamique du gouvernement d'entreprise, Éditions d'Organisation, France, p. 09.

⁴ Laurence Godard & Bernard Raffournier, (2008), quels sont les déterminants de la composition des conseils d'administration ? : le cas des entreprises belges, françaises et suisses, Revue Française de Gouvernance d'Entreprise, No. (04), p. p. 34-38.

⁵ ماريك هيسيل، (2003)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 100-84.

الفرع الثالث: الوصايا العشر لمجلس إدارة الشركة

إضافةً إلى عامل الإستقلالية توجد عشرة وصايا ينبغي على الشركات أخذها بعين الإعتبار لأنها تُساعد مجلس الإدارة بشكل كبير في التطبيق الجيد لحوكمة الشركات وقد تم إدراج عامل الخبرة المهنية ضمن هذه الوصايا، وتتمثل فيما يلي¹:

- التفكير في إضافة أشخاص خارجيين مُستقلين لإستدراك النقص في الخبرة وضمان إشراف أكثر إستقلالية في إتخاذ القرارات من طرف مجلس الإدارة؛

- التفكير في كل مراحل تطور الشركة في إنشاء لجنة دائمة للتدقيق ولجنة دائمة للمُرتبات والترشيحات لتركز بشكل كبير على موضوعاتها؛

- تحقيق موازنة في التركيز بين كل من التخطيط الإستراتيجي من جهة والإشراف القوي على جوانب رئيسية في الشركة على غرار إدارة المخاطر والموارد البشرية وتداول المناصب الإدارية؛

- وضع آلية عن طريقها يتم تحديد الإختصاصات والسلطات التي يحتاج إليها مجلس الإدارة، والتأكد من حصول المجلس عليها؛

- قبول مُرشحين أصحاب النزاهة والخبرة في الصناعة والإتصالات القوية، وذلك عند البحث عن أعضاء جُدد في مجلس الإدارة؛

- وضع إرشادات للعمل في مجلس الإدارة مع التأكد من قيام أعضاء مجلس الإدارة المحتملين بتخصيص الوقت اللازم للعمل في المجلس؛

- زيادة درجة الأداء عن طريق زيادة عدد الإجتماعات وزيادة الوقت المخصص لعقد الإجتماعات؛

- التركيز على المعلومات ولكن مع التركيز في نفس الوقت على هيكل وآليات عمل مجلس الإدارة؛

- التفكير في تحديد مستوى معين كحد أدنى لملكية أعضاء مجلس الإدارة من أسهم الشركة لتحقيق قدر أكبر من التوافق بين مصالحهم ومصالح الشركة ومُلاكها؛

- إتباع الوصايا السابقة بقدر من الحساسية يتناسب مع مستوى نُضج الشركة والبحث عن الحلول الأفضل بشكل يتلاءم مع المرحلة الواقعية التي وصلت إليها الشركة.

المطلب الخامس: تنظيم مجلس الإدارة

يوجد إتفاق كبير على أن أعضاء مجلس الإدارة يتم إنتخابهم من طرف الجمعية العامة للمساهمين كل ثلاثة سنوات يتم التعاقد خلالها مثلاً حول المدة الزمنية للعهد وعدد العُهدات^(*)، يتم الإنتخاب بعد إختيارهم من طرف لجنة الترشيحات التي تعتمد

¹ الإتحاد القومي لمديري الشركات ومؤسسة إيرنست ويونج، (2003)، الوصايا العشر لمجلس إدارة المنشآت، الفصل السابع عشر من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عُضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، نفس المرجع السابق، ص. 245-246.

^(*) التّموذج البريطاني يُحدد عهدة المديرين المُستقلين بثلاث سنوات طبقاً لما جاء في تقرير (Cadbury) و (Hammpel)، أما التّموذج الفرنسي يُحدد عهدة بحمسة سنوات حسب ما جاء في تقرير (Vienot) و (Bouton)، وللإطلاع أكثر حول عهدة أعضاء مجلس الإدارة أنظر إلى:

- Institut Français des Administrateurs, (2009), La gouvernance des associations et fondations: État des lieux et recommandations, Eyrolles, France, p. p. 54-57.

على مجموعة من المعايير الخاصة، وهناك بعض الشركات التي تعتمد على ضرورة مساعدة شركات البحث للجنة الترشيحات في عملية الإختيار، ويستند أي مجلس إدارة إلى نظام أساسي يتم شرحه بالتفصيل في ميثاق حوكمة الشركات.

يجب إختيار مُتنوع لأعضاء المجلس يكون لهم تأهيل علمي وخبرة مقبولة في الإدارة والمحاسبة والمالية والتدقيق والقانون والبنوك والنقود وحوكمة الشركات على سبيل المثال لا الحصر، كما يجب أن يتميزون ببعض الأخلاقيات على غرار النزاهة والثقة والتحفيز والإلتزام والذكاء واللباقة والأمانة والمسؤولية والمصداقية والإستقامة والرُّشد والإدراك والشفافية من أجل إتخاذ قرارات رشيدة والقدرة على متابعة ومساءلة الإدارة التنفيذية حول عملها، وذلك عن طريق مُحطط تنظيمي يُوضح المهام ومسؤوليات كل عضو وتحديد قنوات الإتصال¹.

لتفادي تضارب المصالح بين كبار المساهمين وصغار المساهمين بسبب تركُّز ملكية رأس مال الشركة عند الأوائل ينبغي تحقيق التوازن في تشكيلة مجلس الإدارة²، بحيث يضمُّ أعضاء تنفيذيين وأعضاء غير تنفيذيين مُستقلين، لأنه عندما تكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من التنفيذيين فيمكن لهم السيطرة على قرارات مجلس الإدارة والعمل على تعظيم مصالحهم على حساب مصالح المساهمين وباقي أصحاب المصالح.

الفرع الأول: تركيبة مجلس الإدارة

أغلبية أعضاء مجلس الإدارة يكونون من المديرين الخارجيين (أعضاء غير تنفيذيين مُستقلين) بالإضافة إلى حضور مديرين تنفيذيين بسبب قدرتهم على تقديم معرفة دقيقة حول نشاط المؤسسة، والمزج بين الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين المُستقلين في تركيبة مجلس الإدارة كأحسن حل مُقترح³.

يوجد إختلاف في الآراء حول نموذج مجلس الإدارة بين دول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية والدول التي خارج هذه المنظمة، بحيث يوجد ثلاثة أشكال لمجلس الإدارة، نظام مجلس الإدارة الإشرافي الذي يتكون من أعضاء غير تنفيذيين (يتوفر فيهم معيار الإستقلالية) وآخر مجلس إدارة إداري يتكون من أعضاء تنفيذيين وأما الثالث فهو مجلس إدارة مُوحد أي يجمع بين أعضاء غير تنفيذيين وأعضاء تنفيذيين⁴، ولكن الدراسات الحديثة حول مجلس الإدارة وعلاقته بحوكمة الشركات وتحقيقاً لشفافية أكبر إقترحت أن يتم الإعتماد على النظام الثالث (مجلس إدارة مُوحد) ويكون تحت رئاسة عُضو غير تنفيذي ومستقل، بمعنى الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للشركة (أي لا يكون المدير التنفيذي للشركة هو رئيس مجلس الإدارة)، لأن دور رئيس مجلس الإدارة هو دور إشرافي رقابي أما دور المدير العام التنفيذي فهو دور تنفيذي تسييري، والفصل بين الدورين يضمن إستقلالية المجلس ودعم الشفافية.

وتوجد بعض الدول تفصل بين الوظيفة الإشرافية والوظيفة الإدارية لأعضاء مجلس الإدارة، وهذا النمط هو الذي يُحقق الإستقلالية للمجلس، أما في حالة عدم الفصل بين الوظيفة الإشرافية والوظيفة الإدارية فسيُنتج مجلس إدارة يختلف عن الأول، وفي هذه الحالة فإن المدير التنفيذي هو رئيس مجلس الإدارة، وحسب المنتدى العالمي لحوكمة الشركات في كتاب نشره سنة 2011 مع

¹ محمد مطر وعبد الناصر نور، (2007)، مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد. (03)، العدد. (01)، ص. 53.

² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

³ Paul André & al, (2006), Interdépendance des mécanismes de gouvernance: Etude empirique dans le contexte canadien, 27^{ème} Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité (AFC) sur le thème: Comptabilité, Contrôle, Audit et Institutions, Tunis, du 10 au 13 mai 2006, p. 05.

⁴ OCDE, (2015), Op.cit., p. 54

مركز المشروعات الدولية الخاصة فإن أغلب دول الشرق الأوسط ودول شمال إفريقيا يتجه ملاًك الشركات فيها إلى شغل دوري رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

1. الأعضاء التنفيذيين

هم أعضاء مجلس الإدارة الذين يشغلون منصب تنفيذي بالشركة ومُتفرغون لإدارتها ويتحصّلون على راتب مُنتظم من طرف الشركة¹، وسبب إدراجهم في عُضوية مجلس الإدارة لأنهم يملكون كل المعلومات المتعلقة بالشركة ويعلمون ما هي نقاط قوة الشركة ونقاط ضعفها، والهدف من وجود مدراء تنفيذيين ضمن عُضوية مجلس الإدارة هو مساعدة باقي أعضاء المجلس بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات.

2. الأعضاء غير التنفيذيين

هم المديرين الذين لا يشغلون مناصب تنفيذية بالشركة ولا يكونون متفرغين لإدارتها ولا يتحصلون على راتب منتظم من طرف الشركة ولا علاقة لهم بالشركة إلا أنهم أعضاء بمجلس الإدارة²، وأهم دورهم هو الإشراف والرقابة على إدارة الشركة³، وتتوافر لديهم القدرة على ممارسة الأحكام المستقلة بالنسبة للمهام التي يحتتمل أن تنطوي على تعارض في المصالح⁴. لتأكيد وتثبيت شرعية عمل مجلس الإدارة ولجانته من الأحسن أن يكون عدد المدراء غير التنفيذيين بالمجلس يمثل الأغلبية (أكثر من 50%) أو الثلث على الأقل من إجمالي عدد مدراء المجلس لأنه كلما ازداد عدد أعضاء المجلس من غير التنفيذيين والمستقلين كلما أدى ذلك إلى إرتفاع مستوى إستقلالية المجلس في إتخاذ القرارات وكلما زادت فعاليته الرقابية، وتشتت البورصة على المؤسسات لكي تكون مُدرجة بأن تُطبق معيار وجود مديرين غير تنفيذيين ومستقلين بمجلس الإدارة.

3. الأعضاء المستقلين

العُضو المستقل هو ليس صنف ثالث إلى جانب العُضو التنفيذي والعُضو غير التنفيذي، إنما هو عبارة عن مدير غير تنفيذي بحيث عندما يكون مُستقل إستقلالية تامة ولا تربطه أي علاقة مع الشركة سواء علاقة عمل أو علاقة قرابة أو أي علاقة أخرى فيُطلق عليه بالعُضو المستقل⁵، وبالتالي فإن أعضاء مجلس الإدارة نوعان هما أعضاء غير تنفيذيين مُستقلين وأعضاء تنفيذيين، ونجد بعض الدول تُطلق عليه إسم المدير المستقل ودول أخرى تطلق عليه إسم المدير غير التنفيذي، وتظهر علاقته بالشركة بسبب عُضويته في مجلس الإدارة ومُثل كل الأطراف بدون الحياد وليس لديه أي تعاملات جوهرية مع الشركة ولا يتحصل على الأجر بإستثناء بدلات الحضور والإنتقال ومكافآت إجتماعات المجلس وليس له أي مصلحة خاصة مع الشركة⁶.

من أشهر تعاريف المدير المستقل ذلك الذي تم نشره في تقرير (D. Bouton) سنة 2002 بالتعاون مع حركة المؤسسات الفرنسية (MEDEF) والجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة (AFEP) وهو:

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات، (2011)، نفس المرجع السابق، ص. 61.

² Adrian Cadbury, (1992), Report of The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London Stock Exchange, p. p. 21-22.

³ محمد مصطفى سليمان، (2008)، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص. 37.

⁴ Jonathan Liu & Tomas Andersson, (2014), Mind the Gap Expectations on the Role of UK Non-Executive Directors, Regent's Working Papers in Business & Management 1402, University of London, p. p. 03-04.

⁵ محمد مصطفى سليمان، (2008)، نفس المرجع السابق، ص. 30.

⁶ مركز المديرين المصري، (2011)، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية، ص. 03.

يُعتبر المدير مُستقل عندما لا يكون وبأي شكل مُحتفظ بأي علاقة مهما كانت سواء مع المؤسسة أو مجموعتها أو مع الإدارة، بحيث أن هذه العلاقة تُقيّدُه ولا تجعله يُجَارِف في تنفيذ حريته في إعطاء الأحكام وإتخاذ القرارات¹.

كما يؤكد (M. marc vienot) من خلال تقريره الثاني الصادر سنة 1999 على أنه: لا يكفي أن يُفهم من المدير المستقل أنه مدير غير تنفيذي فقط (أي لا يُنفذ أي وظيفة في إدارة الشركة أو مجموعتها)، إنما يُمنع ويجب أن لا تربطه أي مصلحة خاصة في المؤسسة ومهما كان شكلها سواء مع المساهمين أو المسيرين أو موظفين آخرين بالمؤسسة.

ويشترط (D. Bouton) في تقريره خمسة معايير يجب توفرها في المدير لكي يكون مستقل وهي²:

- يجب أن لا يكون موظف أو وكيل خاص بالمؤسسة، موظف أو مدير بمؤسسته الأم أو في شركة تابعة لها، وذلك لمدة 05 سنوات ماضية؛

- يجب أن لا يكون زبون أو مورد أو بنك تجاري أو بنك تمويل هام للشركة أو مجموعتها؛
- لا تربطه أي قرابة عائلية مع وكيل الشركة؛

- يجب أن لا يكون قد قام بتدقيق حسابات الشركة منذ 05 سنوات الماضية؛

- يجب أن تمضي عليه مدة أكثر من 12 سنة من ممارسته لمدير مستقل بالشركة.

توجد عدة آراء دولية حول مفهوم إستقلالية عُضو مجلس الإدارة، نُلخصها فيما يلي³:

أ. فرنسا: في فرنسا لا يُقصدُ بالعضو المستقل العضو غير التنفيذي فقط، والذي لا يقوم بأداء أي واجبات إدارية في الشركة أو مجموعتها إنما يُضاف إلى ذلك أن لا تربطه أية مصلحة أو علاقة من أي نوع وبأي شكل بالشركة أو مجموعتها أين تُهددُ هذه العلاقة أو المصلحة التقدير الحر له كأن يكون مساهماً رئيسياً أو موظفاً مثلاً.

ب. بلجيكا: في بلجيكا يُعتبر العضو مستقلاً إذا كان ليس عُضواً بالإدارة التنفيذية أو في مجلس إدارة الشركة التابعة، ويجب أن لا يكون قد شغل تلك المناصب خلال السنة الماضية، ولا تكون لديه أية روابط عائلية مع أي عُضو من أعضاء مجلس الإدارة قد تُؤثر على تقديره المستقل كما يجب أن لا تكون له أي تعاملات مالية معهم.

ج. أستراليا: في أستراليا هو العضو غير التنفيذي والمستقل عن إدارة الشركة إضافةً إلى ضرورة عدم خُضوعه لأي تأثير خارجي يُشتت قدرته على العمل لصالح الشركة وكل الأطراف ذات المصلحة، وتحقق إستقلاليته بشكل كبير في الحالات التالية:

- أن لا يكون من كبار المساهمين في الشركة؛

- لم يُعيّن في أي وظيفة تنفيذية بالشركة من قبل؛

- أن لا يكون مستشار مهني بالشركة؛

- أن لا يكون من كبار الموردين والزبائن للشركة؛

- أن لا تكون له أي علاقة تعاقدية مع الشركة.

¹ Daniel Bouton, (2002), pour un meilleur gouvernement d'entreprises cotées, Rapport du groupe de travail présidé par: Daniel Bouton (président de la Société Générale), p. 09.

² Ibid., p. 10.

³ هولي ج. جريجوري وجيسون ر. ليلين، (2003)، دور لجنة المراجعة في حوكمة الشركات، الفصل الثالث عشر من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عُضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 208-209.

وتوجد حالات إذا تحققت تنتفي إستقلالية العُضو من أهمها¹:

- أن يمتلك حصة سيطرة في الشركة أو في شركة من مجموعة الشركة؛
- عندما يكون عُضواً لمجلس إدارة شركة ضمن مجموعة الشركة التي رُشِّح فيها نفسه لعضوية المجلس؛
- عندما يكون موظفاً خلال العامين السَّابقين لدى أشخاص مرتبطة بالشركة أو بشركة من مجموعتها مثل المدقق المحاسبي والمورد، أو أن يكون مالِكاً لحصص سيطرة لدى نفس الأشخاص خلال العامين السابقين؛
- إذا كان من كبار العاملين أو مستشاري الشركة أو مدقق حسابات لدى الشركة أو في أي شركة من مجموعة الشركة خلال السنوات الثلاث الأخيرة السابقة لتاريخ ترشحه لعضوية المجلس.

بالإضافة إلى الحالات التالية²:

- إذا كان من أقرباء أي من أعضاء مجلس الإدارة في الشركة أو في أي شركة من مجموعة الشركة؛
- إذا كانت له أو لأقاربه علاقات ينتج عنها تعاملات مالية مع الشركة أو مع أي شركة من مجموعة الشركة؛
- إذا كان هو أو أحد أقاربه شريكاً لمدقق حسابات الشركة خلال السنوات الثلاث السابقة لتاريخ ترشحه لعضوية المجلس؛
- إذا كان يُقدم منتجات على شكل سلع أو خدمات للشركة.

الفرع الثاني: حجم مجلس الإدارة

عدد أعضاء مجلس الإدارة في أغلب المراجع يجب أن لا يقل عن ثلاثة أعضاء، ويختلف العدد الأقصى من شركة إلى شركة أخرى بسبب إختلاف القوانين والإجراءات التنظيمية التي تُنظم عمل مجلس الإدارة من شركة إلى أخرى، بحيث نجد بعض المجالس يتراوح عدد أعضاؤهم بين 07 و 14 عُضو، وهناك بعض المجالس يختلف عن هذا العدد ويعود هذا الإختلاف إلى عدد المؤسسين للشركة والرغبة في عُضوية المجلس³، كما توجد معايير أخرى يتم الإعتماد عليها في تحديد العدد المناسب لأعضاء مجلس الإدارة على غرار حجم الشركة وعدد المساهمين⁴، ولا يُمكن أن يكون الشخص عُضواً بمجلس الإدارة إلا إذا توفرت فيه مجموعة من المعايير والشروط تختلف من شركة إلى أخرى.

الحجم الأمثل لمجلس الإدارة يتراوح ما بين خمسة إلى تسعة أعضاء مع إمكانية أن تكون المرأة عُضو بالمجلس بعدد مُحدَّد ونفس الشيء بالنسبة للعمَّال، فبحسب نظام مجلس الإدارة المتبع في بعض الدُول الأوروبية مثل ألمانيا يجب أن يكون عدد محدد من العمَّال حاضرين بمجلس الإدارة لتحقيق رقابة أكثر على الشركة لأن ذلك ينطبق مع مدخل قيمة الأطراف ذات العلاقة بِحُكم أن العمَّال أيضاً يُشاركون في خلق قيمة للمؤسسة وبالتالي من حقهم ممارسة الرقابة من خلال عُضويتهم بمجلس الإدارة للإستفادة من القيمة التي تم خلقها، ولكن في مدخل قيمة المساهمين^(*) ليس من الضروري إشراك باقي الأطراف ذات العلاقة في مجلس الإدارة

¹ مركز المديرين المصري، (2011)، نفس المرجع السابق، ص. 03.

² صالح سليمان الرشيد، (2005)، أحكام مجلس الإدارة: دراسة مقارنة بين النظام الأساسي للشركات السعودية وبين أنظمة الشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإقتصاد والإدارة، المجلد. (19)، العدد. (02)، ص. ص. 53-63.

³ نفس المرجع السابق، ص. 53.

⁴ Ameer Boujenoui & al, (2004), Op.cit., p. 102-103.

(*) للإطلاع أكثر على مدخل قيمة الأطراف ذات العلاقة ومدخل قيمة المساهمين أنظر إلى:

- Gérard Charreaux & Philippe Desbrières, (1998), Gouvernance des entreprises: valeur partenariale contre valeur actionnariale, revue de Finance Contrôle Stratégie, Volume 1, N° 2, p. p. 57- 88.

- Gérard Charreaux, (2007), La valeur partenariale: vers une mesure opérationnelle..., revue de Comptabilité - Contrôle Audit 2007/1 (Tome 13), édition par Association francophone de comptabilité, p. p. 08-09-12.

لممارسة الرقابة والإستفادة من القيمة التي تم خلقها لأن هذه القيمة يتسبب في خلقها كل من المساهمين الذين يمتلكون رأس المال والمسيريون الذين يقومون بتسيير شؤون هذا المال.

ويجب الإشارة إلى أن الحجم الواحد لا يناسب جميع الشركات وأنه لا يوجد حجم مثالي واحد يجب إتباعه من طرف كل الشركات، إنما ذلك يتبع القطاع الذي تنشط فيه الشركة بالإضافة إلى حجمها، وفي النظم المزدوجة يُفضل أن يتم الإعتماد على مجلس إدارة صغير مهما كان حجم الشركة، وفي الجزائر حسب القانون التجاري يتولى إدارة شركة المساهمة مجلس إدارة يتألف من ثلاثة أعضاء على الأقل وإثني عشر عضواً على الأكثر¹.

ويُفترض أنه كلما كان عدد أعضاء مجلس الإدارة كبير سوف يؤثر ذلك بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي كما يُعزز الرقابة الجيدة على سلوك المسيرين، ولكن توجد بعض الدراسات السابقة ترفض هذه الفكرة وتؤيد فكرة أن الحجم الكبير لمجلس الإدارة سوف يخلق تضارب المصالح بين المديرين وهو ما يؤثر سلباً على إتخاذ القرارات وتبادل المعلومات، فأصحاب هذه الفكرة يقولون أن مجلس الإدارة الأصغر حجماً هو الأسهل للرقابة خاصةً إذا كانت أغلبية أعضائه من المدراء غير التنفيذيين المستقلين مما يؤدي إلى تحسين فعالية الرقابة على المسيرين.

بناءً على فكرة أن وجود نسبة هامة من المديرين غير التنفيذيين المستقلين في مجلس الإدارة يؤدي إلى تقوية الرقابة على المؤسسة فإن أغلب الذين تطرقوا إلى العدد الذي يجب أن يتضمنه مجلس الإدارة من المديرين المستقلين لم يحدّدوا كم العدد بالضبط، ولكن نجد (vienot) حدّد العدد بالثلث من أعضاء المجلس على الأقل أما (Bouton) فحدّدتهم بالنصف وذلك في حالة الشركات ذات رأسمال منتشر (الملكية المتناثرة لرأس المال) بين عدة مساهمين.

فمثلاً في مجلس الإدارة لمجموعة رينو بتاريخ 11 فيفري 2016 يتكون من 19 عضواً من بينهم 11 عضواً مستقل (أي أكثر من 57% أعضاء مستقلين)، ويتوزعون كما يلي²:

- 14 مدير مُنتخب من طرف الجمعية العامة للمساهمين، منهم إثنين بإقتراح من طرف شركة (Nissan) ومدير واحد بإقتراح من المساهمين العُمّال؛

- مُديرين يتم تعيينهما بمرسوم حكومي يُمثلون الدولة؛

- 03 مدراء مُنتخبين من طرف العُمّال، وعُهددة كل هؤلاء الأعضاء أربعة سنوات بإستثناء الأعضاء المعيّنين بمرسوم حكومي

فهي مفتوحة، ومُوزعين على اللجان التالية:

- لجنة التعيين والحوكمة؛

- لجنة المكافآت؛

- لجنة التدقيق والمخاطر والأخلاق؛

- لجنة الإستراتيجية الدولية؛

- لجنة الإستراتيجية الصناعية.

¹ الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، (2007)، القانون التجاري، الكتاب الخامس حول: الشركات التجارية، ص. 156.

² Groupe Renault, (2015), document de référence Incluant Le Rapport Financier Annuel 2015 et Le Rapport de Gestion Approuvé par le conseil d'administration du 11 Février 2016, p. p. 220 260.

الفرع الثالث: إجتماعات وقرارات مجلس الإدارة

يلتقي أعضاء مجلس الإدارة بشكل مُنتظم خلال دورات عادية مرتين أو ثلاث مرات في السنة، وتختلف عدد الإجتماعات العادية من شركة إلى أخرى، وتختلف طريقة سير الإجتماعات بين الشركات الكبيرة الحجم والشركات الصغيرة الحجم سواءً من ناحية عدد الإجتماعات في السنة أو الوقت المستغرق في كل إجتماع، بحيث نجد بعض الشركات الكبيرة يصل متوسط الإجتماعات فيها خلال السنة إلى سبعة إجتماعات ومتوسط الوقت المستغرق في كل إجتماع يساوي ثلاث ساعات¹، بالإضافة إلى الإجتماعات العادية يُمكن لرئيس مجلس الإدارة أو أغلبية أعضائه أو بدعوة من الجمعية العامة للمساهمين أن يتم عقد إجتماعات إستثنائية وذلك في حالات خاصة، ويتأسس إجتماعات المجلس رئيس مجلس الإدارة أو نائبه، ويتم خلال الإجتماع مناقشة كل النقاط التي جاءت في جدول الأعمال الذي تم تحضيره من طرف الرئيس وإرساله للأعضاء قبل تاريخ إنعقاد دورة المجلس، بعد مناقشة كل المواضيع المطروحة يتم التداول بين كل الأعضاء لإتخاذ القرار، ويتم إتخاذ قرارات مجلس الإدارة عن طريق التصويت بالأغلبية وفي حالة تساوي الأصوات يتم ترجيح صوت الرئيس، وتحتفظ أمانة مجلس الإدارة بكل المحاضر في الأرشيف، كما يجب إدراج تفاصيل إجتماعات المجلس مثل الحضور، الغيابات، القرارات في التقرير السنوي لتسيير الشركة، ومن أجل السير الحسن لعمل المجالس تعتمد الشركات على دليل حوكمة الشركات الذي يتضمن قسم خاص بمجلس الإدارة²، بحيث يتضمن هذا القسم كل البنود المتعلقة بمهام وصلاحيات ومسؤوليات مجلس الإدارة والهدف منه وكيفية إدارة مجلس الإدارة من كل النواحي.

يعتمد مجلس الإدارة على مبدأ القرار المشترك في إتخاذ قراراته، والهدف من تطبيق هذا المبدأ هو الإعتراف بحقوق جميع أصحاب المصالح في الشركة والتوفيق بينها خاصةً مصالح المساهمين والعُمَّال، ويتم تطبيق هذا المبدأ في ألمانيا بحيث يتم الفصل بين الوظائف الإشرافية والوظائف الإدارية داخل المجلس، بحيث في ألمانيا مجلس الإدارة يتكون من مجلس إشرافي يتضمن أعضاء غير تنفيذيين مستقلين ومجلس مديرين أو مجلس تنفيذي يتضمن أعضاء تنفيذيين، ويُمنع على المجالس الإشرافية تحمّل أي مسؤولية إدارية وتنحصر مسؤوليتها فقط في الإشراف على مجلس المديرين الذي يتحمل المسؤوليات الإدارية كما يُعتبر هذا الأخير بمثابة مجلس الإدارة في إطار حوكمة الشركات، بحيث يتخذ القرارات وله حرية وصلاحيات واسعة لإدارة الأنشطة ولكنه يخضع للمساءلة من طرف المجلس الإشرافي عن الإستخدام السليم لهذه الصلاحيات، ويُلاحظ أن هذا المبدأ يأتي معاكس لما يحصل في الولايات المتحدة الأمريكية، بحيث أن الإتجاه السائد هناك هو أن المسؤولية الأساسية لمجلس الإدارة هي التركيز فقط على حماية مصالح المساهمين وتعظيم ثروتهم، ولا ينص أي قانون في الولايات المتحدة بضرورة الفصل بين الوظائف الإشرافية والوظائف الإدارية بمجلس الإدارة.

المطلب السادس: لجان مجلس الإدارة

يتدخل مجلس الإدارة في تنظيم كل شؤون اللجان، حيث يُشير المبدأ السادس من مبادئ حوكمة الشركات (مسؤوليات مجلس الإدارة) بأنه: "عندما يتم إنشاء لجان مجلس الإدارة ينبغي على مجلس الإدارة أن يُحدد بشكل جيد وأن يُفصح عن صلاحياتها، وتشكيلها وإجراءات عملها"³.

¹ الجمعية القومية لأعضاء مجلس إدارة الشركات (NACD)، (2003)، كيف تُضفي مجالس الإدارة قيمة في الشركات الصغيرة الحجم، الفصل التاسع عشر من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 266-267.
² مركز المديرين المصري، (2011)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 14-08.

³ OCDE, (2015), Op.cit., p. p. 63-64.

إن مهام لجان مجلس الإدارة يحدث فيها تعارض للمصالح على غرار لجنة التدقيق ولجنة المكافآت، لذلك يجب أن تكون أغلبية أعضاء هذه اللجان من غير التنفيذيين المستقلين أو الثلث على الأقل لتفادي الحياد لصالح أي جهة، ومن أهم لجان مجلس الإدارة نجد لجنة التدقيق، لجنة المكافآت (في بعض الدول تُسمى لجنة الأجور مثل المملكة المتحدة)، لجنة التعيينات أو الترشيحات، وتوجد لجان أخرى مثل اللجنة العلمية، لجنة الإستثمار، لجنة النوعية والتنمية المستدامة.

يُمكن لمجلس الإدارة أن يُوسّع في عدد اللجان لأداء مهامه بشكل فعال وكُفء خاصةً عندما يكون حجم الشركة كبير، أو بإنشاء لجان متخصصة للنظر في المسائل التي يوجد فيها تضارب للمصالح، مثل لجنة الإستراتيجية ولجنة المسؤولية الإجتماعية، بحيث تقوم الأخيرة بالإشراف على مدى تطبيق المبادئ التي تُوصي بضرورة إحترام حقوق العمال والمجتمع والبيئة وباقي أصحاب المصلحة، أما في حالة الشركات الصغيرة جداً فيُمكن لمجلس الإدارة أن يقوم بأداء كل مهامه دون الحاجة إلى اللجان، ولكن عموماً إذا لم تكن الشركة صغيرة جداً فإن مجلس الإدارة يُشكل على الأقل لجنة تدقيق¹.

يتم تنظيم لجان مجلس الإدارة بإصدار مجموعة من المواد التنظيمية على شكل لوائح تشرح بشكل مُفصل الإطار التنظيمي لها، ويُستند في إعداد هذه اللوائح على: النظام الأساسي للشركة، مبادئ حوكمة الشركات، القوانين الحكومية الجارية ذات العلاقة مثل: القانون التجاري، قانون الضرائب والرسوم، وهذا التنظيم يُساعد كثيراً على العمل بشكل فعال ومُنظم وتحقيق الشفافية والإستقلال.

يختلف الشكل التنظيمي لهذه اللجان من شركة إلى أخرى، ولكن غالباً تشترك في نفس المحاور بشرط أن يتم وضع هذا التنظيم بشكل يهدف إلى تحقيق مبادئ حوكمة الشركات، وفي ما يلي أهم العناصر التي يتضمنها تنظيم لجان مجلس الإدارة²: الهدف، المهام والمسؤوليات، عُضوية اللجنة، عدد مرات الإجتماعات، صلاحيّات اللجنة، الدعوة للإجتماع، محاضر الإجتماعات، رقابة الأداء، مدة عمل اللجنة.

الفرع الأول: الهدف

يشرح هذا البُند الهدف من إنشاء اللجنة، فمثلاً لجنة الترشيحات تهدف إلى مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه الرقابية فيما يتعلق بترشيح وإنتخاب أعضاء مجلس الإدارة.

الفرع الثاني: المهام والمسؤوليات

يتضمن هذا البُند شرح للدور الأساسي الذي تقوم به اللجنة، فمثلاً من المهام الأساسية للجنة الترشيحات تنظيم ومتابعة الإجراءات الخاصة بالترشيح لعضوية مجلس الإدارة بما يتفق مع القوانين والمعايير المتعارف عليها.

الفرع الثالث: عُضوية اللجنة

يشرح هذا البُند مفهوم العُضوية والشُروط اللائمة لعضوية اللجنة، فمثلاً في لجنة المكافآت تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ولا يقل عددهم عن ثلاثة، بشرط أن يكون إثنان منهم على الأقل من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين وأن

¹ مركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات، (2011)، نفس المرجع السابق، ص. 64.

² Financial Reporting Council (FRC), (2012), Guidance on Audit Committees, London, p. p. 01-17.

يترأس اللجنة أحدهما ولا يُسمح لرئيس مجلس الإدارة أن يكون عضواً فيها ويتحقق النصاب بحضور أغلبية الأعضاء، ويراعى عند الترشيح لعضوية اللجنة عدم وجود تضارب المصالح.

الفرع الرابع: عدد مرات الاجتماعات

يتضمن هذا البند الجدول الزمني لاجتماعات اللجان وكيف يتم التواصل بين الأعضاء خلال الاجتماعات، فمثلاً يجب أن تجتمع اللجنة مرة واحدة في السنة أو أنها تجتمع كلما دعت الضرورة، ويتم التواصل عن طريق الحضور الشخصي أو عن طريق الهاتف أو التصوير المرئي.

الفرع الخامس: صلاحيات اللجنة

يهدف هذا البند إلى توضيح العلاقات التي هي من صلاحية لجنة ما بأن تتدخل فيها، مثل استدعاء من تراهم مناسبين من الإدارة التنفيذية لإستشارتهم حول مشكل ما، بشرط أن يكون هذا الموضوع ليس محل تضارب للمصالح مع الشخص الذي تم استدعائه، على غرار المكافآت والحوافز المتعلقة بالمديرين التنفيذيين، كما يجوز للجنة ما القيام بالتحقيق والتحريرات في حدود مسؤوليتها بغرض تدعيم إتخاذ القرارات السليمة.

الفرع السادس: الدعوة للاجتماع

يتضمن هذا البند كيفية دعوة الأعضاء إلى الاجتماعات العادية والإستثنائية، بحيث يتم ذلك من خلال تحضير جدول أعمال إجتماع اللجنة من طرف أمين اللجنة بعد التشاور مع الأعضاء ثم إرساله إلى الأعضاء المعنيين قبل تاريخ إنعقاد إجتماع اللجنة.

الفرع السابع: محاضر الاجتماعات

يهدف هذا البند إلى بيان كل الإجراءات المتعلقة بمحاضر الاجتماعات، بحيث يتم بيان كيفية إعداد محاضر إجتماعات اللجان وما هو محتوى هذه المحاضر وشروط تسليم المحضر إلى مجلس الإدارة، من أهم ما يتضمنه المحضر تسجيل كل المواضيع التي تم التطرق إليها في الاجتماع وتسجيل كل القرارات المتخذة من طرف اللجنة، بعد تحرير المحضر يُوافق كافة أو أغلبية الأعضاء على المحضر قبل الموافقة النهائية عليه من طرف رئيس مجلس الإدارة ليتم إصدار المقرر النهائي بشأن المكافآت مثلاً، ثم إرسال نسخة من المحضر لكل عضو من أعضاء اللجنة للإحتفاظ به، كما يتم الإحتفاظ بنسخة من المحضر من طرف أمين مجلس الإدارة.

الفرع الثامن: رقابة الأداء

يتضمن هذا البند الأمور التي يجب أن تخضع إليها اللجنة لرقابة مجلس الإدارة، بهدف التعرف على أداء كل لجنة على حدة ومدى إلتزامها بالمهام والمسؤوليات الموكلة إليها، من خلال تحرير وتقديم تقرير كتابي إلى مجلس الإدارة بشرط أن يتميز بالشفافية، كما يُمكن للجنة أن تقوم سنوياً بإجراء تقييم مدى كفاءة وفعالية أدائها، والوقوف عند نقاط التطور ونقاط الضعف ثم تقديم التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة.

الفرع التاسع: مُدة عمل اللّجنة

يهدف هذا البند إلى تحديد العهدة الزمنية التي تستمر خلالها اللجنة بأداء مهامها، بحيث نجد أن أغلبية اللجان يستمر عملها لمدة ثلاث سنوات، وذلك بحسب النظام الأساسي لكل شركة أو حسب ما يراه مجلس الإدارة مُناسباً.

المبحث الثاني: لجنة التدقيق

تُعتبر لجنة التدقيق من أهم الهيئات الإشرافية والرقابية التابعة لمجلس الإدارة، وتلعب دور رئيسي في إطار تطبيق حوكمة الشركات بسبب إرتباط عملها بالتقارير المالية ونظام الرقابة الداخلية وعمليات التدقيق الداخلي والخارجي.

تم تأكيد أهمية لجنة التدقيق من خلال تقرير لجنة (Cadbury) سنة 1992¹ الذي يُنص على ضرورة إنشاء لجنة تدقيق تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل ومُستقلين عن الإدارة، ونجد كذلك قانون (Sarbanes Oxley) في بابه الثالث بالقسم رقم (301) أنه زاد من مسؤوليات وسلطات لجنة التدقيق من خلال ضرورة الإستقلالية المطلقة لأعضائها²، لذلك يجب تحسينها وتفعيلها لممارسة الرقابة على التقارير المالية، كما نجد في الدول المتقدمة أن عدة منظمات مهنية وهيئات تشريعية وهيئات تنظيم أسواق الأوراق المالية مُهتمة كثيراً بموضوع لجنة التدقيق من حيث المفهوم والأهمية والمسؤوليات على غرار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) واللجنة الوطنية للتقارير المالية الإحتيالية (NCFE) والمعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) ومعهد المراجعين الداخليين بالمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية (IIA – UK & USA) ولجنة (Ribbon) المنبثقة عن سوق الأوراق المالية الأمريكية (NYSE).

المطلب الأول: تعريف لجنة التدقيق وأهدافها

تسبب إختلاف آراء الباحثين حول تعريف لجنة التدقيق إلى وجود عدة تعريفات، ولكن كلها تتفق حول النقاط الرئيسية التي يجب توفرها في هذه اللجنة، وفيما يلي أهم هذه التعريفات:

الفرع الأول: تعريف 1

هي مجموعة مُكونة من ثلاثة مديرين غير تنفيذيين مُستقلين، ويتمثل دورها في الإشراف والرقابة على التقارير المالية، وكذلك تقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية ومناقشة نتائج التدقيق مع المدقق الداخلي والخارجي وإعطاء التّوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي³.

وتقوم لجنة التدقيق بتقديم تقرير للمساهمين يختلف عن التقرير السنوي، كما تسعى اللجنة إلى تأهيل الإدارة بالخبرة الكافية لإدارة المخاطر بفعالية، وتُساعد هذه الخبرة على إعداد التقارير المالية والإشراف عليها وراقبتها في الوقت المناسب.

الفرع الثاني: تعريف 2

هي هيئة فرعية تابعة إلى مجلس الإدارة تتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء مُستقلين وليس لديهم أي علاقة بالإدارة التنفيذية للشركة، ويرأسها عُضو مستقل وتعتمد في نظامها الأساسي على ميثاق لجنة التدقيق الذي يشرح مبادئها ومسؤولياتها التي يجب أن تتماشى مع متطلبات مجلس الإدارة والمساهمين والسلطات الحكومية، ويُشترط في عُضوية هذه اللجنة الكفاءة والخبرة في

¹ Jan Stepniewski & Slim Souid, (2008), Indépendance du Conseil d'Administration et Gestion des résultats, La Comptabilité, Le Contrôle Et L'audit Entre Changement Et Stabilité, France, P. 04.

² United States Congress, (2002), Sarbanes-Oxley Act of 2002 (Public Law 107-204 107th Congress, Corporate Responsibility), United States of America, Washington, p. p. 775-776.

³ Louis Braiotta, JR., C.P.A., (2004), The Audit Committee Handbook, 04th edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, U.S.A, p. 43.

المحاسبة والتدقيق، إنَّ مُهمَّتها الأساسية تتمثل في مساعدة مجلس الإدارة في مهمته الإشرافية والرقابية¹ من خلال التركيز على المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية وسير عملية التدقيق.

الفرع الثالث: تعريف 3

لجنة التدقيق منبثقة عن مجلس الإدارة وغالبية أعضائها من غير التنفيذيين، ويجب أن تتضمن مسؤوليتها مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة والاجتماع بالمدقق الخارجي لمناقشة نتائج عملية التدقيق والتأكيد على ملائمة نظام الرقابة المالية بالشركة².

الفرع الرابع: تعريف 4

هي من بين اللجان الرئيسية لمجلس الإدارة تُدعم موضوعية ومصداقية التقارير المالية وتُساعد المديرين التنفيذيين في أداء مسؤولياتهم كما تُدعم دور المديرين غير التنفيذيين وتقوية إستقلالية المدقق الخارجي وتحسين أعمال التدقيق كما تخلق رقابة على الإدارة لصالح المساهمين، وتُعتبر آلية مُساعدة لمجلس الإدارة على مراقبة أداء الشركة وتسيير نشاطها³.

نستخلص من التعاريف السابقة بأنَّها تُركز على الجوانب التالية:

- تابعة لمجلس الإدارة وتُساعد في عملية الإشراف والرقابة على تسيير الشركة؛
- أعضائها من المدراء غير التنفيذيين تتوفّر فيهم خاصية الإستقلالية؛
- فعالية عملها يتطلّب خبرة مقبولة في المحاسبة والتدقيق والمالية؛
- ترتبط بوظيفة التدقيق الداخلي ومهنة التدقيق الخارجي خاصةً عندما يتعلق الأمر بنظام الرقابة الداخلية؛
- التركيز على أهمية إستقلال وكفاءة المدقق الخارجي؛
- الإهتمام بموضوع إدارة المخاطر في الشركة.

الفرع الخامس: هدف لجنة التّدقيق

يتمثل الهدف الأساسي للجنة التدقيق في زيادة الثقة والملائمة في التقارير المالية، كما تهدف أساساً إلى ما يلي⁴:

- الإشراف والرقابة في إعداد التقارير المالية؛
- تدعيم إستقلال المدقق الداخلي؛
- تدعيم وحماية إستقلالية المدقق الخارجي؛
- تحسين أداء نظام الرقابة الداخلية؛
- رفع كفاءة وفعالية عملية التدقيق.

¹ عمر شريقي، (2015)، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرّفع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد. (07)، ص. ص. 127-128.

² محمد مصطفى سليمان، (2006)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص. 144.

³ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1978), Audit Committees, Answers to Typical Questions About Their Organization and Operations, New York, p. 11.

⁴ Marc H. Levine & Al, (2008), The Complete Guide to Auditing Standards and Other Professional Standards for Accountants, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, U.S.A, p. p. 233-234.

المطلب الثاني: تنظيم عمل لجنة التدقيق

يكون كل أعضاء لجنة التدقيق من غير التنفيذيين المستقلين أو على الأقل بنسبة الثلثين من إجمالي أعضاء اللجنة، وهنا تجدر الإشارة إلى أن حجم لجنة التدقيق يتم تحديده حسب حجم الشركة، وعدد الأعضاء لا يجب أن يقل عن ثلاثة وكلما كان العدد كبير كلما ساعد على رقابة الإدارة بفعالية، يجب أن يتوفر في الأعضاء تأهيل علمي مناسب وخبرة مهنية في المحاسبة والتدقيق، ويتم إنتقاء أعضاء اللّجنة من طرف المديرين المستقلين بمجلس الإدارة بما فيهم الرئيس لأن المديرين المستقلين يعتمدون على عدة معايير أهمها الكفاءة والإستقلالية والموضوعية في الإنتقاء، وتوصي الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات على ضرورة صياغة نظام أساسي خاص بلجنة التدقيق¹ يتم الموافقة عليه من طرف مجلس الإدارة ويتم مراجعته سنوياً، ويُعتبر هذا النظام بمثابة دليل إرشادي لكيفية عمل لجنة التدقيق، وفيما يلي عناصر النظام الأساسي للجنة التدقيق²:

- الغرض من لجنة التدقيق؛

- العضوية؛

- المسؤوليات الرئيسية؛

- معايير إجتماعات لجنة التدقيق.

ولضمان شفافية وعدالة التقارير المالية يجب على كل أعضاء اللّجنة أن يقتنعوا بأنهم يلعبون دوراً هاماً وحاسماً، بحيث يُساعدهم على تحقيق ذلك إلتزامهم بأخلاقيات المهنة على غرار النزاهة واليقظة والمصدقية والثقة والحدس والإرادة والشعور بأهمية تحمّل المسؤولية عند كل واحد منهم.

المطلب الثالث: مهام لجنة التدقيق

دور لجنة التدقيق هو الإشراف والرقابة على التقارير المالية التي تُعدّها الإدارة التنفيذية، وتحديد مهام لجنة التدقيق يُعتبر أمر مهم بالنسبة لأعضاء اللّجنة ليتعرّفوا على طبيعة مهامهم وإبرازها للأطراف التي تتعامل مع اللجنة على غرار مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين³، تقوم لجنة التدقيق بمهام لها علاقة بالمعلومات المالية ومهام لها علاقة بالرقابة الداخلية ومهام لها علاقة بسير عملية التدقيق.

الفرع الأول: مهام متعلقة بالمعلومات المالية

دور لجنة التدقيق فيما يُخص المعلومات المالية هو الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية من خلال التأكد من مدى إعدادها وفق معايير المحاسبة والتدقيق المتفق عليهما، أما دور إعداد وفحص هذه التقارير يتم من طرف الإدارة التنفيذية وليس لجنة التدقيق، وقد أصدرت لجنة رعاية المنظمات (COSO) تقريراً سنة 1992 تُؤكد فيه أهمية الدور الذي تُؤديه لجنة التدقيق في تفادي

¹ عبد الله علي المنيف وعبد الرحمن إبراهيم الحميد، (1998)، مهام لجان المراجعة ومعايير إختيار أعضاءها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد. (11)، ص. 46.

² Price water house Coopers (PWC), (2015), Le comité d'audit: Guide pratique des exigences et tâches incombant aux membres d'un comité d'audit, p. p. 16-20, Disponible au:

https://www.pwc.ch/de/publications/2016/Das%20Audit%20Committee_15_fr_interaktiv.pdf, [Consulté le: 03/10/2015].

³ فاتن كيرزان، (2013)، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة: دراسة مقارنة، مجلة المنارة، سوريا، المجلد. (19)، العدد. (04)، ص.

ص. 97-96.

إعداد التقارير المالية الإحتيالية، لذلك فهي تُعتبر من العوامل الهامة في بيئة الرقابة¹، وتُلخص مهام لجنة التدقيق التي لها علاقة بالمعلومات المالية فيما يلي:

- دعم إستقلالية وحياد المدقق الخارجي والتأكد من مدى نزاهته وموضوعيته وأداء مهامه بكفاءة بغرض زيادة ثقة المجتمع المالي بُجاء رأيه حول القوائم المالية²؛

- التأكد من أن المدقق الخارجي يتمتع بدرجة كبيرة من الإستقلالية والحياد عن إدارة الشركة³، لأن خُضوع المدقق الخارجي للإدارة ينتج عنه عدة عوامل تُؤثر سلباً على عمله وبالتالي عدم الثقة في رأيه حول القوائم المالية⁴؛

- التَّحَقُّق من مدى تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق والتَّظَر في السياسات المحاسبية المتبعة من طرف الإدارة هل توجد تغيُّرات هامة حولها⁵؛

- دراسة التقارير المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة وإبداء الرأي فيها.

الفرع الثاني: مهام متعلقة بالرقابة الداخلية

تلعب لجنة التدقيق دور محوري فيما يُخص الرقابة الداخلية لأن التَّطْبِيق الفعَّال لإجراءات وكل مُتطلبات نظام الرقابة الداخلية سيُخفِّض من مخاطر الغش، ولجنة التدقيق تلعب دور مهم في التأكد من كفاية وفعالية هذا النظام بحكم إستقلالية أعضائها وكفاءتهم⁶، ويجب على لجنة التدقيق أن تهتم بالعناصر السبعة التالية لنظام الرقابة الداخلية⁷:

الرقابة التنظيمية، حُطط التطوير والتغير في نظام الرقابة الداخلية، الرقابة على التقرير، نُظَم الرقابة المحاسبية، نُظَم حماية الأصول، الرقابة الإدارية، الرقابة على التوثيق.

وقد ركزت عدة دول متقدمة إهتمامها بشكل كبير حول كيفية تقوية وتفعيل أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية لتفادي الوقوع في حالات الغش والإحتيال في التقارير المالية، ومن أهم الدول التي أصدرت معايير وقوانين في هذا الغرض نجد الولايات المتحدة الأمريكية (قانون ساربنز أوكسلي. 2002) وفرنسا (قانون الحماية المالية. 2003) وألمانيا وهولندا⁸، وتجدر الإشارة إلى أن الفهم الجيد لعناصر الرقابة الداخلية من طرف لجنة التدقيق تُعتبر من العوامل المؤدية إلى فعالية الرقابة والإشراف على نشاط التدقيق الداخلي.

¹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2013), Internal Control-Integrated Framework: Executive Summary, American Institute of Certified Public Accountant, p. 04.

² يوسف محمود الجربوع وفارس محمود أبو معمر، (2005)، مدى تأثير تقرير المراجع الخارجي على قرارات الإستثمار والتمويل لرجال الأعمال والمؤسسات المالية في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين، المجلد. (77)، العدد. (27)، ص. ص. 60-62.

³ يوسف محمود الجربوع، (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، فلسطين، ص. ص. 104-105.

⁴ Yousef Mahmoud Jarbou, (2007), Auditing Between Theory And Application: Theoretical Framework, Faculty of Commerce, The Islamic University of Gaza, Palestine, p. 30.

⁵ عبد العالي محمدي، (2012)، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي: 06-07 ماي 2012، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص. 09.

⁶ Eustache Ebondo Wa Mandzila, (2004), La Contribution du contrôle interne et de L'audit au gouvernement d'entreprise, Thèse en vue de l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion, université paris XII Val de Marne, p. p. 65-122.

⁷ علي عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، (2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعوالة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص. 326.

⁸ عبد الرحمان العايب، (2010)، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، يومي: 11-12 أكتوبر 2010، ص. 32.

وتتمثل مهام لجنة التدقيق التي لها علاقة بنظام الرقابة الداخلية فيما يلي:

- دراسة التقارير الخاصة بتطوير نظم العمل والنظم المحاسبية والإجراءات المالية والإدارية وإجراءات التدقيق الداخلي؛
 - فحص أوجه القصور الجوهرية التي أشار إليها المدقق الخارجي في تصميم نظام الرقابة الداخلية¹؛
 - التأكد من أن إدارة الشركة تعتمد على نظام رقابة داخلية يتميز بكفاءة عالية، وذلك بالإعتماد على المدققين الداخليين والخارجيين لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف؛
 - مراجعة نظام الرقابة الداخلية والعمل على تطويره لتحقيق الأهداف التي وُضع من أجلها، ومن أهمها تحقيق الثقة في التقارير المالية والإلتزام بالقوانين والتشريعات الموضوعة وكفاءة عمليات التشغيل وفعاليتها²؛
 - تقييم المخاطر بغرض القدرة على تخفيضها لتفادي إتهام الشركة³، وزيادة فرصة التعرف على مُرتكبي حالات الغش؛
 - متابعة مدى الإلتزام بالمعايير الجديدة(*) لنظام الرقابة الداخلية؛
 - التأكد من كفاية نظام الرقابة الداخلية والتحقق من تطبيقه بفعالية؛
 - حسب قانون (Sanbanes-Oxley) الأمريكي يجب إصدار تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يتماشى مع متطلبات هيئة تداول الأوراق المالية (SEC)⁴، كما يُمكن للجنة التدقيق الإعتماد على معيار التدقيق الدولي 315 حول نظام الرقابة الداخلية.
- والشكل (1.2) يُبين مكونات نظام الرقابة الداخلية وأثرها في تحقيق أهداف الشركة.

¹ Jamel Azibi, (2014), Qualité d'audit, comite d'Audit et crédibilité des états financiers après le scandale Enron: approche empirique dans le contexte Français, Thèse pour l'obtention du titre de Conservatoire National des Arts et Métiers et l'Université de Tunis, p. 136-143.

² Alvin A. Arens & al, (2012), Auditing and Assurance Services: an integrated Approach, 14th edition, Pearson Education, New Jersey, United States of America, P . 317.

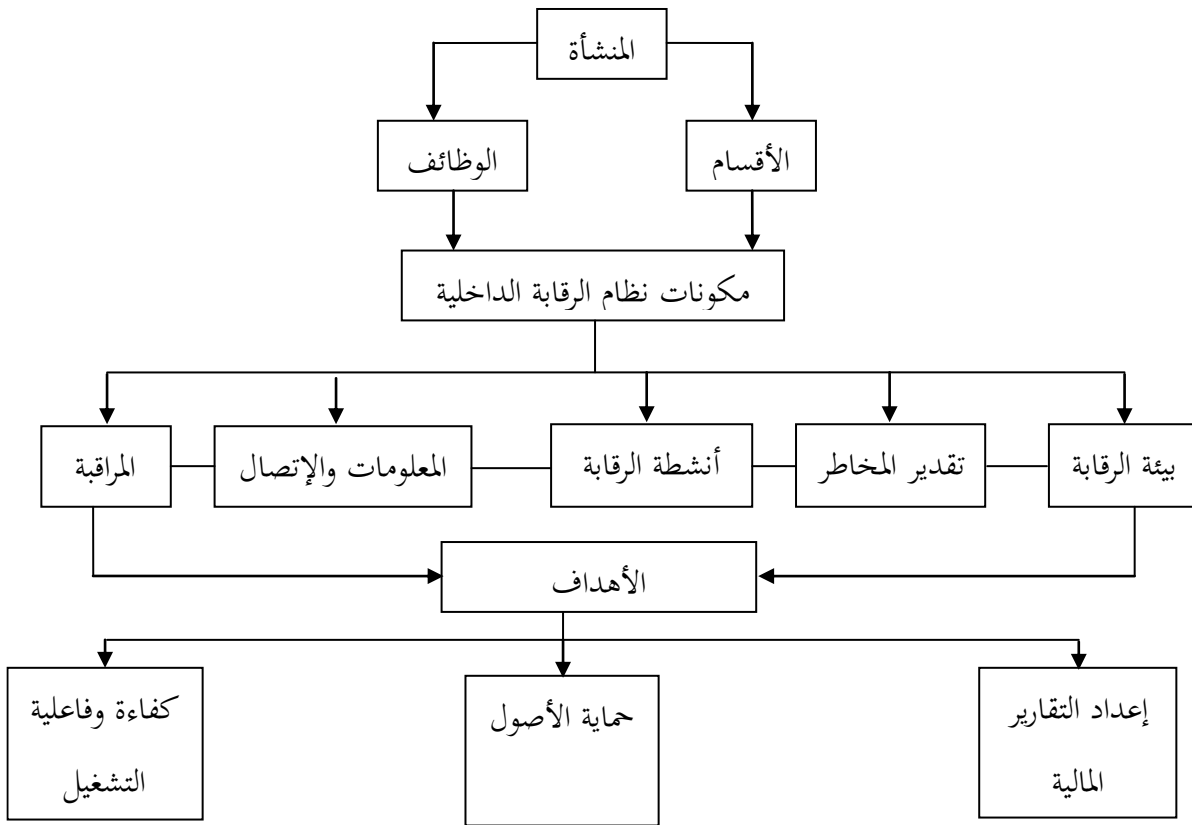
³ د. جيمس وج. دارازدي، (2003)، المحاسبة الشرعية: إستخدام لجنة المراجعة التابعة لمجلس الإدارة في تقييم المخاطر، الفصل السادس عشر من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عضو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 241-242.

(*) لتحقيق رقابة داخلية فعّالة يجب الإلتزام بتطبيق 17 مبدأ من المبادئ الجديدة للجنة المنظمات الراعية (COSO) والتي تندرج ضمن المكونات الخمسة لنظام الرقابة الداخلية، وللإطلاع أكثر حول هذه المبادئ أنظر إلى:

- Price water house Coopers (PWC), (2015), Op.Cit., p. 45.

⁴ Securities and Exchange Commission, (2003), SEC Implements Internal Control Provisions of Sarbanes- Oxley Act; Adopts Investment Company R & D Safe Harbor, Washington, D.C, p. 01-04.

الشكل (1.2): مكونات نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بتحقيق أهداف المؤسسة.



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، (2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص. 386.

الفرع الثالث: مهام متعلقة بسير عملية التدقيق

دور لجنة التدقيق في إطار حوكمة الشركات هو مساعدة مجلس الإدارة في الإشراف والرقابة على عمل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، بمعنى آخر متابعة كيفية سير عملية التدقيق في المؤسسة من كل الجوانب خاصة ما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية.

1. مهام لجنة التدقيق التي لها علاقة بالتدقيق الخارجي: نلخصها فيما يلي:

- تناقش مجلس الإدارة حول إجراءات ترشيح محافظ الحسابات وإعادة تعيينه أو عزله وأتباعه، والتحقق من توفره على الكفاءة اللازمة وعدم وجود ما يؤثر على إستقلاليته، وهذه الإستقلالية ينبغي أن تكون طبقاً للمفهوم الذي جاء في معايير التدقيق الدولية (الإستقلال المادي والإستقلال الذهني)، يعني الإستقلال الذهني أن يكون لدى محافظ الحسابات إتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية التدقيق؛

- متابعة كل ما يتعلق بعمل محافظ الحسابات من ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته ومتابعة مدى استجابة الإدارة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة؛

- قيام علاقة إتصال بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق بموجب نشرة معايير المراجعة رقم (114) (*);
 - تدقيق مراسلات الشركة مع مدقق خارجي وتقييم ما جاء فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها؛
 - إيجاد حلول للمنازعات التي تحدث بين الإدارة والمدقق الخارجي والعمل كحلقة وصل بينهم وبين مجلس الإدارة¹؛
 - مساعدة المدقق الخارجي في الحصول على المعلومات والإيضاحات التي يحتاجها²؛
 - تدرُّس لجنة التدقيق حُطة التدقيق مع المدقق الخارجي، بحيث تُقدم ملاحظاتها حول الخطة ودراسة آراء المدقق حول القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها³؛
 - مُناقشة تقارير التدقيق المتعلقة بالتدقيق الخارجي⁴؛
 - الإطلاع على خطاب إرتباط محافظ الحسابات الذي تم بينه وبين الشركة محل التدقيق.
- بالنسبة لخطاب إرتباط محافظ الحسابات هو عقد إتفاق بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق بخصوص الخدمة المهنية المطلوبة، وأهم ما فيه نجد:
- الخدمة التي سيتم أداءها (تدقيق، فحص محدود، تدقيق ضريبي، خدمات أخرى)؛
 - توقيت أداء خدمة التدقيق؛
 - مدى التعاون الواجب الحصول عليه من إدارة الشركة؛
 - الأتعاب.
- يمكن أن يتضمن خطاب الإرتباط أن المدقق لا يضمن إكتشاف أي تحريف هام ناتج عن الغش والذي يعتبر من أهم الأمور الواجب على محافظ الحسابات عملها لياشر المهام الموكلة اليه.
- يجب تنظيم عُهدات محافظ الحسابات لتدعيم إستقلاليتها سواء من ناحية مدة العُهدَة أو كيفية تجديدها، فمثلاً لا يمكن تجديد عهدَة محافظ الحسابات بعد إنتهاءها إلا بعد مرور خمسة سنوات، لذلك يجب تغيير محافظ الحسابات بشكل دوري، بمعنى تطبيق سياسة التناوب لتفادي تلوّث إستقلالية محافظ الحسابات.
- بناءً على كل هذه المهام المتعلقة بالتدقيق الخارجي نستطيع أن نقول بأن لجنة التدقيق تزيد من فعالية المدقق الخارجي وتُدعم إستقلاليتها في كل أعماله، وهذا ما سيؤثر إيجاباً على المستثمرين وكل مستخدمي التقارير المالية، بسبب إرتفاع الثقة لدى كل هؤلاء الأطراف حول المعلومات المالية وبالتالي القدرة على إستخدام تلك المعلومات في إتخاذ القرارات الإقتصادية.

(*) **Check:** ASB, (2006), Statement on Auditing Standards No. 114, Section 380: The Auditor's Communication With Those Charged With Governance, U.S.A, p. 17.

¹ عوض سلامة الرحيلي، (2008)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، السعودية، المجلد. (22)، العدد. (01)، ص. ص. 195-196.

² ألفين أرينز وجيمس لوبك، (2009)، المراجعة: مدخل متكامل، الجزء الأول، تعريب: محمد محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، ص. 292.

³ Louis Braiotta, JR., C.P.A, (2004), Op.cit., p. p. 58-59.

⁴ إبراهيم سليمان عمر، (2008)، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات: دراسة ميدانية لآراء مُدققي الحسابات ومُعدي القوائم المالية والمستثمرين والأكاديميين، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، ص. ص. 10-19.

بالنسبة لأنواع محافظ الحسابات من الأحسن أن لا تكون مبالغ مُحفزة له لقبول سياسات محاسبية تُملئها عليه الإدارة وتؤثر سلباً على المساهمين وأصحاب المصالح، ولكن من جهة أخرى يجب أن تعكس هذه الأتعاب الجهد الذي بذله محافظ الحسابات في عملية التدقيق.

2. مهام لجنة التدقيق التي لها علاقة بالتدقيق الداخلي

تقوم لجنة التدقيق بالإشراف والرقابة على وظيفة التدقيق الداخلي من أجل تعزيز إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي والتقليل من نشر معلومات مُضللة من خلال المهام التالية¹:

- إجراء تقييم مدى فعالية نشاط التدقيق الداخلي والتأكد من أنه يتم وفق معايير الأداء المهني؛
- فحص لائحة التدقيق الداخلي والموافقة عليها؛
- فحص إستراتيجية التدقيق الداخلي وحُطته السنوية والموافقة عليها؛
- التنسيق بين عمل المدققين الداخليين والخارجيين مما يؤدي إلى تحسين الإتصال؛
- مراقبة المستوى المهني للمدققين الداخليين، وفحص ممارسات الشركة المتعلقة بالتعيين والتدريب والإشراف على المدققين الداخليين؛

- تقوم لجنة التدقيق بإصدار التقرير الخاص بما حول مدى تطبيق القوانين واللوائح المنظمة لعمل الشركة.

إضافةً إلى المهام التالية:

- تدعيم إستقلالية التدقيق الداخلي²؛
- دراسة خطة عمل وظيفة التدقيق الداخلي، فلجنة التدقيق هي المراقب للمدققين الداخليين من تدخل الإدارة وهي حلقة الوصل ما بين مجلس الإدارة والمدققين الداخليين³.
- تُنسّق لجنة التدقيق مع خبراء من خارج الشركة لتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي: لأن إيجاد شخص في المؤسسة ليس له علاقة بوظيفة التدقيق الداخلي أمر صعب، فمن الأحسن قيام أطراف خارجية عن المؤسسة (خبراء ومستشارين في المحاسبة والتدقيق) بتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي، ويجب وضع خطة لذلك للمساعدة على تحديد أخطاء عملية التدقيق الداخلي والعمل على تصحيحها مستقبلاً إضافةً إلى حصر نقاط قوة التدقيق الداخلي وتأمينها.
- صحيح أن وظيفة التدقيق الداخلي تكون تابعة للإدارة، لكن لا يجب أن تكون تابعة لها في أعمالها وقراراتها وإنما يجب أن يكون كل ذلك بشكل مُستقل وموضوعية لأن معهد المدققين الداخليين (IIA) ركّز في تعريفه المشهور الذي قدّمه سنة 1999 حول ضرورة أن يتميز التدقيق الداخلي بالإستقلالية والموضوعية، وعمل مسؤول التدقيق الداخلي يجب أن لا يكون مُقيّد من طرف الإدارة العامة ومجلس الإدارة، وتجدر الإشارة إلى أن مهمة التدقيق الداخلي يتم تنفيذها وفق المعايير الدولية للتدقيق الداخلي المصنفة في صنفين، صنف خاص بمعايير التأهيل تحت الرقم (1000) وصنف خاص بمعايير الأداء تحت الرقم (2000).

¹ Jacques Renard, (2010), Théorie et pratique de l'audit interne, 07^{ème} édition, Groupe Eyrolles, France, p. p. 79-101.

² Institut Français de l'audit et de Contrôle Interne, (IFACI), (2009), Normes de qualification et normes de fonctionnement, p. 28-29.

³ Robert Smith, (2003), Report Of Audit Committees Combined Code Guidance, Financial Reporting Council, London, UK, p. p. 11-12.

المطلب الرابع: معايير فعالية لجنة التدقيق

يجب على لجنة التدقيق الإلتزام بمجموعة من المعايير، بحيث لا يُمكن لها أن تُؤدي مهامها وتُحقق أهدافها بفعالية بدون توفّر وتطبيق هذه المعايير على أرض الواقع والتي تُعتبر أساسية للنجاح في عملية الإشراف والرقابة على التقارير المالية فيما يُخصّص نظام الرقابة الداخلية وسير عملية التدقيق وبالتالي تحقيق أهداف حوكمة الشركات، وبالرغم من وجود عدة آراء مُختلفة حول هذه المعايير بين عدة دول لكن نجد من أهمها والمتفق عليها ما يلي¹:

الإستقلالية، المستوى العلمي والخبرة العملية في المحاسبة والتدقيق، بذل العناية اللازمة، تنظيم عمل اللجنة (مثل عدد الإجتماعات المنعقدة وتقرير لجنة التدقيق)، تقييم اللجنة.

الفرع الأول: الإستقلالية

يجب أن لا تربط أعضاء لجنة التدقيق بما فيهم رئيس اللجنة أي علاقة مهما كان نوعها أو أية مصالح شخصية مع المساهمين والمسيرين بالشركة، ويجب أن يؤدي الأعضاء مهامهم بموضوعية وإستقلالية تامة عن الإدارة والمساهمين والمدقق الخارجي وكل أصحاب المصالح، والإستقلالية يجب أن تكون مطابقة لمفهوم الإستقلالية الذي جاءت به لجان مراقبة البورصة والقوانين المنظمة ومطابقة لشروط مجلس الإدارة، وهذه الإستقلالية تعتبر شرط أساسي للقيود في البورصة في عدة دول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، ويجب عدم قبول أي عضو بلجنة التدقيق تم تعيينه من طرف الإدارة.

وبما أن عمل لجنة التدقيق يرتبط كثيراً بوظيفة التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي فيجب التعرف على طبيعة العلاقة التي تربط هذين الأخيرين بلجنة التدقيق للتأكد من إستقلالية هذه الأخيرة عنهم قصد تأدية مهامها بموضوعية وشفافية دون الحياد لأي طرف داخل المؤسسة، وتجدد الإشارة إلى أن توفر الإستقلالية ليس بالضرورة يؤدي إلى الموضوعية، ولكن بغياب الإستقلالية سوف يتم تجاهل الموضوعية²، ومن أهم الجهات التي أكّدت على أهمية إستقلالية أعضاء لجنة التدقيق نجد اللجنة القومية الخاصة بغش التقارير المالية بالولايات المتحدة الأمريكية، وذلك من خلال تقرير (Treadway) سنة 1987، وتظهر إستقلالية لجنة التدقيق في شكلين:

- إستقلالية مهامها عن مهام اللجان الأخرى ومهام الإدارة التنفيذية؛

- إستقلالية أعضائها.

تختلف المعايير المعتمدة لإستقلالية أعضاء لجنة التدقيق من دولة إلى أخرى ولكن أغلبها يتفق حول مجموعة منها، ومن أهمها:

- أن لا يكون عضو لجنة التدقيق يُمثل شخص إعتباري أو معنوي يمتلك أسهم في الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها؛
- يجب أن لا تكون هناك علاقة قرابة من الدرجة الأولى لعضو لجنة التدقيق مع أي عضو من أعضاء مجلس إدارة أو أي مدير من كبار التنفيذيين أو موظف تنفيذي بالشركة أو إحدى الشركات التابعة لها؛

¹ هولي ج. جريجوري وجيسون ر. ليلين، (2003)، نفس المرجع السابق، ص. 208.

² د. جيمس وج. دارازدي، (2003)، نفس المرجع السابق، ص. 242.

- يجب أن لا يكون عضو لجنة التدقيق من موظفي الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها¹؛
- يجب أن لا يتحصل عضو لجنة التدقيق على مكافآت مالية من الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها إلا في حالة المكافآت التي يتحصل عليها مُقابل عمله بمجلس الإدارة²؛
- يجب أن لا يكون عضو لجنة التدقيق مُديراً تنفيذياً في الشركات التي لها علاقة تجارية مع الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها³؛
- يجب أن لا يكون عضو لجنة التدقيق من كبار التنفيذيين خلال السنتين السابقتين في الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، ولو كان ذلك دوراً إستشارياً⁴؛
- أن لا يمتلك أحد أعضاء لجنة التدقيق أسهم ذات تأثير كبير في الشركة أو في شركة من المجموعة سواءً خلال السنة الجارية أو خلال العامين الماضيين⁵؛
- يجب أن لا يكون عضو لجنة التدقيق عضواً في لجنة أخرى تابعة لمجلس الإدارة، ويجب أن لا تكون له أي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة بالأعمال والعقود التي تقوم بها الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها⁶؛
- يجب أن لا يكون لعضو لجنة التدقيق مصلحة مباشرة أو غير مباشرة مع المديرين التنفيذيين وزوجاتهم، ويجب أن لا يكون قريب منهنّ حتى الدرجة الثانية⁷.

الفرع الثاني: المستوى العلمي والخبرة العملية

يجب على أعضاء لجنة التدقيق أن يمتلكون لتأهيل علمي مقبول وخبرة عملية مقبولة وذات كفاءة عالية في مجال المحاسبة والمالية والتدقيق لأن طبيعة عمل اللجنة يتطلب ذلك، وكل ذلك يُساعد اللجنة بشكل كبير على الإشراف والرقابة الجيدتين على التقارير المالية وعملية التدقيق، وتدعيماً لخبرتها العملية يُمكن للجنة التدقيق إستدعاء خبراء في المجالات التي تحتاجها إليهم، وإجراء لقاءات مع المديرين التنفيذيين للشركة لمعرفة تفاصيل نشاط الشركة، ومن الأحسن أن يعتمد مجلس الإدارة على عضو لجنة تدقيق قام بتجارب ناجحة من قبل في النواحي المالية والمحاسبية، بالإضافة إلى ضرورة إجراء تكوين مُستمر من خلال برامج التدريب والتعليم لضمان الحصول على أعضاء يمتلكون قاعدة قوية من المعرفة العلمية والخبرة العملية.

¹ عيد بن حامد الشمري، (2010)، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة شركات المساهمة بالملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشر لسبُل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية حول: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، ص. 10.

² Blue Ribbon Committee (BRC), (1999), Report and Recommendations: Improving The Effectiveness Of Corporate Audit Committees, New York stock Exchange and National Association of Securities Dealers, p. p. 24-25.

³ إحسان صالح المعتاز، (2010)، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد. (24)، العدد. (02)، ص. ص. 209-217.

⁴ هولي ج. جريجوري وجيسون ر. ليلين، (2003)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 208-209.

⁵ عيد بن حامد الشمري، (2010)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 10.

⁶ United States Congress, (2002), Op.cit., p. p. 779-784.

⁷ محمد عبد الله المومني، (2010)، تقييم مدى إلتزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد. (26)، العدد. (01)، ص. ص. 251-252.

في الولايات المتحدة الأمريكية بموجب قانون حدّد مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوفر في أعضاء لجنة التدقيق، وتمثل في العناصر التالية¹:

- أن يكون عضو لجنة التدقيق مدقق خارجي أو محاسب سابق أو مُتحصل على شهادة علمية في المحاسبة والتدقيق؛
- أن يكون على علم كامل بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً؛
- أن تكون لديه خبرة عملية في إجراءات التدقيق المنهجية التي يقوم بها المدقق الخارجي؛
- أن يكون على علم واسع بطبيعة المسؤوليات التي تقع على عاتق لجنة التدقيق.

ومن إيجابيات كفاءة لجنة التدقيق أنها تُساعد المدقق الخارجي في إجراء عملية تقييم المخاطر عند أداءه لعملية التدقيق².

الفرع الثالث: بذل العناية اللائمة

يُركز هذا المعيار على ضرورة تخصيص وقت كافٍ لأعضاء لجنة التدقيق للقيام بمسؤولياتهم، لأن الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية يتطلب التركيز والدقة في العمل وبالتالي يجب أن يتواجد أعضاء لجنة التدقيق بشكل مستمر ومُنظم ومواكبة المشاكل التي تمر بالشركة ومتابعة عمل الإدارة المالية وإدارة التدقيق الداخلي واللقاءات المستمرة مع المدقق الخارجي³، إضافةً إلى ضرورة إستشعار عضو لجنة التدقيق إلى الإخلاص والمسؤولية وإتقان العمل⁴.

من الأمور التي تدخل في بذل العناية المهنية اللائمة من طرف لجنة التدقيق نجد تقرير لجنة التدقيق الذي يتضمن ما يلي: حضور الجلسات، الرقابة الداخلية، رقابة الإدارة، إقتراح المدققين، فحص محتوى التقارير المالية، مدى الإلتزام بالقانون، ومن المقاييس المعتمدة في بذل العناية المهنية اللائمة على سبيل المثال لا الحصر نجد عدد إجتماعات اللجنة، النشاطات التي يقوم بها أعضاء اللجنة خلال إجتماعاتهم، حضور كل الأعضاء بشكل دوري ومنتظم، معايشة المشاكل التي تقع في الشركة، الإمضاء على محاضر إجتماعات لجنة التدقيق من طرف كل الأعضاء.

الفرع الرابع: عدد الإجتماعات المنعقدة

اختلفت الآراء حول عدد الإجتماعات التي يجب إجرائها على مستوى لجنة التدقيق لتحقيق الفعالية والكفاءة في عملها، بحيث نجد رأي يقول بضرورة أن لا يقل عدد الإجتماعات عن ستة إجتماعات وأن لا يزيد عن 12 إجتماع في السنة⁵، ورأي آخر يقول بأن العدد المناسب يجب أن لا يقل عن ثلاثة إجتماعات في السنة⁶، بينما ذهبت لجنة (Treadway) إلى ضرورة عقد إجتماع كل ثلاثة أشهر (04 مرات في السنة)⁷، ويبقى تحديد عدد الإجتماعات مُختلف من شركة إلى أخرى، بحيث يخضع هذا المعيار إلى حجم المسؤوليات التي تقع على عاتق اللّجنة وطبيعة الظروف التي تمر بها الشركة، ويجب أن يحضّر إجتماعات اللجنة كل

¹ United States Congress, (2002), Op.cit., p. p. 775-778.

² د. جيمس وج. دارازدي، (2003)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 241-242.

³ عيد بن حامد الشمري، (2010)، نفس المرجع السابق، ص. 11.

⁴ هولي ج. جريجوري وجيسون ر. ليلين، (2003)، نفس المرجع السابق، ص. 213.

⁵ عيد بن حامد الشمري، (2010)، نفس المرجع السابق، ص. 11.

⁶ Robert Smith, (2003), Op.Cit., p. 07.

⁷ **Voit**: National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFR), (1987), Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Washington, D. C, p. p. 1-192.

من المدقق الخارجي ومدير وظيفة التدقيق الداخلي والمدير المالي لمناقشة المشاكل المتعلقة بإجراءات التدقيق والأخطاء وحالات الغش التي تم إكتشافها والتعريف بعلاقتهم بإدارة الشركة¹.

ويجب أن تتميز المناقشات في هذه الاجتماعات باستقلالية وموضوعية لأن المهمة الأساسية للجنة التدقيق هي التحقيق والتأكد من أن العمل الذي يتم إنجازه من طرف الإدارة والمدققين الداخليين والمدققين الخارجيين يؤدي إلى تحسين نوعية التقارير المالية للمؤسسة.

الفرع الخامس: تقرير لجنة التدقيق

ينبغي أن يتضمن تقرير لجنة التدقيق المعلومات التالية: حضور الجلسات، الرقابة الداخلية، رقابة الإدارة، إقتراح المدققين، مراجعة التقارير المالية، الإلتزام بالقانون، النتائج².

الفرع السادس: تقييم اللّجنة

يجب على لجنة التدقيق أن تقوم بإجراء تقييم أداء عملها بشكل مُنتظم، وفي هذا الصدد يُوصي معهد المدققين الداخليين (IIA) إجراء عملية التقييم كل ثلاث سنوات بغرض تحسين أداء مهامها بشكل فعال، وبعد الحصول على نتائج التقييم يتم تقديمها إلى مجلس الإدارة لمناقشتها لإتخاذ القرارات المناسبة، وتشمل عملية التقييم كذلك أعضاء اللّجنة الذين يتم تقييمهم من طرف رئيس لجنة التدقيق حول العناصر التالية³:

- الإستقلالية والموضوعية؛

- الحضور والمشاركة في نشاطات التدقيق؛

- الخبرة المهنية داخل لجنة التدقيق.

وُمكن لمجلس الإدارة إستبدال أحد أعضاء اللّجنة مع سرد كل ظروف هذا الإستبدال في تقرير مجلس الإدارة حول التسيير⁴، وتوجد ثلاثة طرق لإجراء تقييم لجنة التدقيق هي⁵:

- المقارنة بين النشاطات الفعلية التي أنجزتها اللجنة مع ميثاق لجنة التدقيق؛

- المقارنة بين النشاطات الفعلية التي أنجزتها اللجنة مع التعليمات والتنظيمات التي جاءت بها لجنة (Cadbury) ولجنة

(Blue Ribbon)؛

- المقارنة بين النشاطات الفعلية التي أنجزتها لجنة التدقيق مع التطبيقات الجيدة التي نتحصل عليها من خلال لجان تدقيق

المؤسسات الأخرى، الدراسات المنشورة، سير الآراء، المدققين الداخليين والخارجيين.

¹ محمد مصطفى سليمان، (2006)، ص. 104.

² د. كاثرين وكوشتا هلبلينج، (2003)، كيفية إستخدام نُظْم التّصنيف وقوالب التقسيم لتعزيز الحوكمة الجيدة للشركات، الفصل الثاني عشر من كتاب مركز المشروعات الدولية الخاصة بعنوان: بحثاً عن عُضْو جيد لمجلس الإدارة (دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين)، نفس المرجع السابق، ص. 201.

³ Michel J. De Samblanx, (1992), Comités d'audit et Corporate Governance, p. 53, Disponible au: https://www.ibr.be/fr/publications/series_cloturees/etudes_ire/Documents/Contr%C3%B4le/Comit%C3%A9s%20d%E2%80%99audit%20et%20corporate%20governance.pdf, [Consulté le: 07/11/2015].

⁴ Ibid.

⁵ Richard M. Steinberg & Catherine L. Bromilow, (2000), L'efficacité des Comités d'Audit: Les meilleures pratiques, La Fondation pour la Recherche de l'IIA (Institute of Internal Auditors), Altamonte Springs, Florida, U.S.A, p. 60-62.

المطلب الخامس: تأثير تطبيق حوكمة الشركات

نعلم أن تطبيق حوكمة الشركات له آثار إيجابية من كل النواحي وهذا ما أثبتته عدة تقارير ومنشورات صدرت من مختلف الجهات الحكومية وغير الحكومية، وتوصلت إليه عدة دراسات ميدانية من طرف أكاديميين وخبراء مُختصين في المجال، فنجد مثلاً في إحدى منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة أنه لا يُمكن تحقيق كل أهداف التنمية المستدامة بدون تطبيق حوكمة الشركات¹، كما يُعتبر تطبيق حوكمة الشركات جزءاً من الحلول للأزمات المالية والإقتصادية المحلية والدولية². لذلك فإنه إذا تم التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات وفقاً للمعايير المتعارف عليها فسوف ينتج عن ذلك عدة تأثيرات إيجابية من أهمها ما يلي:

الفرع الأول: تقليص فجوة التوقعات

الإلتزام الفعلي بتطبيق قواعد الإفصاح والشفافية يُقلص من فجوة التوقعات، ويقترح محمود يوسف الجربوع مجموعة من الطرق لتحقيق ذلك وهي³:

- تدعيم إستقلال المدقق الخارجي؛
 - تدعيم المنظمات المهنية لكي تُسيطر وتتمكن من التكوين بشكل جيد في مهنتي المحاسبة والتدقيق؛
 - دراسة توقعات المجتمع المالي والعمل على تلبيتها؛
 - تفعيل دور الإعلام والاتصال في أوساط المجتمع حول دور وأهمية التدقيق.
- وكل البنود السابقة تُعتبر من القواعد التي تعمل بها العديد من الدول لتطبيق حوكمة الشركات، وبالتالي نقول أن تطبيق قواعد حوكمة الشركات يلعب دور كبير في التقليص من فجوة التوقعات.

الفرع الثاني: تحسين الأداء المالي للمؤسسة

توصلت عدة دراسات ميدانية إلى التأكيد على أهمية تطبيق حوكمة الشركات في التأثير على الأداء المالي للمؤسسة، من خلال إختبار بعض المؤشرات المالية على غرار معدل العائد على الإستثمار⁴.

الفرع الثالث: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

إن تفعيل تطبيق حوكمة الشركات مثل التركيز على أهمية نوعية التدقيق وحضور أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة سيؤدي إلى إفصاح محاسبي مقبول عن المعلومات المحاسبية⁵.

¹ جيمس ميشيل، (2015)، المعونات والتنمية المستدامة، مُدونة قضايا الإصلاح الإقتصادي، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، ص. 02-03.

² أحمد مخلوف، (2009)، الأزمة المالية العالمية وإستشراف الحل بإستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، ملتنقى علمي دولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحكومة العالمية، أيام: 20-21 أكتوبر 2009، جامعة سطيف، الجزائر، ص. 17.

³ يوسف محمود الجربوع، (2004)، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد. (12)، العدد. (02)، ص. 373.

⁴ Eya Noubbigh, (2008), Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise, revue de la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, p. p. 01-28.

⁵ Mehdi Nakhili & Ines Fakhfakh, (2006), les relations entre les mécanismes de gouvernement et l'indice de divulgation volontaire d'informations: Etude clinique de deux entreprises tunisiennes, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution, Tunisie, p. p. 01-41.

الفرع الرابع: التحكُّم في إدارة أرباح الشركات

يؤدي التطبيق الجيد لحوكمة الشركات إلى تخفيض وإمكانية إلغاء ممارسة إدارة أرباح الشركات، وذلك من خلال تطبيق عدة مُحددات من أهمها إستقلال مجلس الإدارة وتفعيل عمل لجنة التدقيق¹.

الفرع الخامس: مكافحة ظاهرة الفساد بكل أنواعه

إن تطبيق حوكمة الشركات ينتج عنه إنخفاض تضارب المصالح وهو ما يؤدي حتماً إلى التقليل من ظاهرة الفساد المالي والإداري، وذلك عن طريق المحافظة على حقوق المساهمين والمعاملة العادلة للمساهمين والمحافظة على مصالح الأطراف ذات العلاقة والإلتزام بتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية وقيام مجلس الإدارة وأعضائه بتحمُّل كل المسؤوليات الموكلة إليهم².

الفرع السادس: تحقيق التَّنبية المستدامة

يؤدي التطبيق الجيد لحوكمة الشركات إلى إيجاد مؤسسات إقتصادية مُستدامة وبالتالي تحقيق تنمية إقتصادية مستدامة، ونجد أن مبادئ حوكمة الشركات تُص على ضرورة الأخذ بعين الإعتبار أبعاد التنمية المستدامة المتمثلة في البعد الإقتصادي والبعد الإجماعي والبعد البيئي.

الفرع السابع: تفادي تكرار الأزمات المالية والإقتصادية

من خلال الأخذ بعين الإعتبار البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات ومسؤولية إدارة المخاطر، بحيث يجب سدّ كل الثَّغرات الموجودة في ميكانيزمات تطبيق حوكمة الشركات مثل الميكانيزمات المتعلقة بكيفية تحفيز المسيرين، وهنا يجب أن يقوم مجلس الإدارة بمراقبة سلوك المسيرين حول مدى إلتزامهم بأخلاقيات المهنة وتدعيم أنظمة مراقبة وإدارة المخاطر³.
لا شك أن التأثيرات السابقة إيجابية لها علاقة إما بشكل مباشر أو غير مباشر بعدة أطراف ويستفيدون منها، والجدول (2.2) يُلخصها.

¹ Brossa Wong & Hang Seng, (2013), Corporate Governance And Earnings Management: A Survey Of Literature, The Journal of Applied Business Research, March/April 2013 Vol. 29, No.02, p. 391-409.

² فيصل محمود الشواورة، (2009)، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد. (25)، العدد. (02)، ص. 119-141.

³ عبد الرحمان العايب، (2009)، تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات وتأثيرها في الأزمة الإقتصادية العالمية الراهنة: حالة المؤسسات المالية والمصرفية المتضررة، ملتقى علمي دولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي: 20-21 أكتوبر 2009، ص. ص. 02-09.

الجدول (2.2): الأطراف المستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات.

المستفيد الأول	التأثيرات
المجتمع المالي.	- تقليص فجوة التوقعات.
المُلاك.	- تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية.
كل أصحاب المصالح.	- الإفصاح عن المعلومات المحاسبية.
كل أصحاب المصالح.	- التحكم في إدارة أرباح الشركات.
كل أصحاب المصالح.	- مكافحة ظاهرة الفساد بكل أشكاله.
المؤسسة والبيئة والعمال.	- تحقيق التنمية المستدامة.
كل أصحاب المصالح.	- تفادي تكرار الأزمات المالية والإقتصادية.

المصدر: إعداد الباحث.

خلاصة الفصل

مجلس الإدارة عبارة عن مجموعة من الأعضاء تكون أغلبيتهم من المدراء غير التنفيذيين المستقلين بالإضافة إلى مدراء تنفيذيين، أغلبية أعضاء المجلس يتم إنتخاؤهم من طرف الجمعية العامة للمساهمين مع مشاركة الأطراف ذات العلاقة في عضوية المجلس خاصة العُمَّال، وتختلف تشكيلة المجلس في القطاعين العام والخاص كما يختلف الحجم من مؤسسة إلى أخرى، يقوم مجلس الإدارة بعدة مهام في المؤسسة وهي مُحدّدة في المبدأ السادس من مبادئ حوكمة الشركات (مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة) ومن أهمها الإشراف والرقابة على عمل الإدارة التنفيذية، بحيث يجب أن يتحمّل المجلس كامل مسؤولياته عند ممارسته الإشراف والرقابة على الشركة خاصة ما يتعلّق بمسؤولياته بُجاء التقارير المالية بالإضافة إلى حُصّوّه لمساءلة المساهمين، إنّ الإستقلالية والفصل بين دور رئيس مجلس الإدارة ودور المدير التنفيذي للشركة وبذل العناية المهنية اللازمة وتوفّر مستوى علمي مقبول مع خبرة ميدانية في التسيير والحجم المناسب تُعتبر من أهم المعايير التي تُساعد مجلس الإدارة في أداء مهامه بفعالية.

يجب أن تكون هناك لجان تابعة لمجلس الإدارة تُساعده في أداء مهامه خاصة لجنة الترشّيات ولجنة المكافآت ولجنة التدقيق، هذه الأخيرة تُعتبر من أهم لجان مجلس الإدارة لأن عملها يرتبط بالرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في إطار الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية من طرف الإدارة التنفيذية ورئيسها يكون مدير غير تنفيذي ومُستقل، تُؤدي لجنة التدقيق مهامها بالإستناد إلى نظامها الأساسي الذي يتكون من عدة عناصر أهمها الغرض من لجنة التدقيق، العضوية، المسؤوليات الرئيسية، معايير إجتماعات اللجنة، ولضمان قيام اللّجنة بدورها بشكل جيد تلتزم بمجموعة من المعايير من أهمها الإستقلالية والخبرة العملية في المحاسبة والتدقيق وبذل العناية المهنية اللازمة ونوعية تقريرها وتقييم عملها بانتظام وإستمرار، إن من أهم الآثار الإيجابية لتطبيق حوكمة الشركات تقليص فجوة التوقّعات والإفصاح المحاسبي بصورة مقبولة والتحكّم في إدارة الأرباح ومكافحة الفساد الإداري والمالي في المؤسسة.

الفصل الثالث

علاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي

تمهيد

يتمثل الإفصاح المحاسبي في كشف وإظهار المعلومات المحاسبية في تقارير مالية تلبيةً لإحتياجات مُستخدميها سواءً من داخل المؤسسة أو من خارجها على غرار المستثمرين الحاليين والمحتملين، بحيث يحتاج إليها هذين الأخيرين مثلاً في إتخاذ قرار الإستثمار في الشركة أم لا بشراء أسهم فيها، كما يحتاج كذلك المساهمين إلى التقارير المالية للتعرف على الوضعية المالية والأداء المالي لمؤسستهم ومدى قدرتها على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية، ومن أجل إتخاذ القرارات الإقتصادية بشكل سليم يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية المفصّح عنها بالملائمة والمصدقية.

يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية تحت إشراف ورقابة مجلس الإدارة الذي يُعتبر أهم آلية رقابية في إطار تطبيق حوكمة الشركات إلى جانب لجنة التدقيق التي تقوم بمتابعة سير عملية التدقيق في المؤسسة بالإضافة إلى مهنة التدقيق الخارجي ونشاط التدقيق الداخلي، وهذه الآليات الأربعة لحوكمة الشركات لها علاقة مباشرة بالإفصاح المحاسبي.

سيتمنّن هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي؛

المبحث الثاني: المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وعلاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي.

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

تهدف المحاسبة المالية إلى تقديم صورة صادقة لأداء المؤسسة ومركزها المالي خلال فترة زمنية محددة، ونجد معيار المحاسبة الدولي رقم (01) يؤكد على أنه يجب أن تُعرض القوائم المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي وتدفقات الخزينة للمؤسسة، ويتطلب العرض العادل الأمانة في العرض لآثار الأحداث المالية وذلك بالمزج بين التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح الإضافي في حالة توفر ضرورة لذلك¹، ويُعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة المستخدمة لتوصيل المعلومات إلى مُستخدميها عن طريق التقارير المالية كما يُعتبر من أهم المبادئ الأساسية التي تركز عليها المحاسبة المالية إلى جانب مبدأ القياس المحاسبي².

يتم الإفصاح المحاسبي عن طريق أربعة قوائم مالية ومُلحق يتضمن معلومات إضافية لا يُمكن إدراجها في القوائم المالية نظراً لطبيعتها الوصفية، ومن المفترض أن تتميز كل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بالثقة والملائمة لكي تكون مناسبة ومقبولة لإتحاد القرارات الإقتصادية من طرف مستخدميها.

المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي وأهميته

يتفق المختصون في المحاسبة أن تاريخ ظهور الإفصاح المحاسبي يعود إلى سنة 1837 بعد قيام مجلة (Railway) البريطانية بنشر مقال عن الإفصاح وضرورة الإفصاح عن المعلومات المالية كل ستة أشهر بحيث تشمل هذه المعلومات على بيانات عن الأرباح ورأس المال والإهلاكات وتقييم الموجودات³، وقد جاء مصطلح الإفصاح بديلاً لمصطلح النشر وعرض المعلومات، بحيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الإقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها⁴.

الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي

بالرغم من تعدد التعاريف حول الإفصاح المحاسبي إلا أنه يوجد إتفاق كبير بأنها تتضمن العناصر الأساسية لتعريف الإفصاح المحاسبي على غرار إظهار ونشر المعلومات المحاسبية، وفيما يلي أهم التّعريفات.

1. التعريف الأول

الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار وتقديم المعلومات المالية سواء كانت كمية أم وصفية في القوائم المالية والهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب الأمر الذي يجعلها ملائمة وغير مضللة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية الذين ليس لديهم سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية⁵.

بالنظر إلى هذا التعريف نجد أنه يركز على النقاط التالية:

- كشف كل المعلومات المحاسبية المالية وغير المالية؛
- أساليب الكشف عن هذه المعلومات؛
- الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات التي تم الإفصاح عنها؛

¹ David Hirshleifer & Siew Hong Teoh, (2003), Limited attention, information disclosure and financial reporting, Journal of Accounting and Economics, Vol. 36, p. p. 338-339.

² مدني بن بلغيث، (2004)، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية: بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ص. 42.

³ Richard P. Brief, (1975), The Accountant's Responsibility in Historical Perspective, Accounting Review, American Accounting Association, Vol. 50, No. 02, p. p. 285-297.

⁴ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، (2002)، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص. 35.

⁵ محمد المبروك أبو زيد، (2011)، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ، الرياض، السعودية، ص. 480.

- لصالح من يتم الإفصاح المحاسبي.

2. التعريف الثاني

هو نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت مالية أو غير مالية بما يُساعد المستثمر على إتخاذ قراراته وتخفيض حالة عدم التأكد لديه عن الأحداث الاقتصادية المستقبلية¹.

3. التعريف الثالث

يُعرفه هندركسن بأنه إعلام مستخدمي التقارير المالية بكل ما يساعدهم على إتخاذ قراراتهم الاقتصادية بشكل رشيد وبطريقة تسمح بالتنبؤ بمدى قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرته على سداد إلتزاماته².
نلاحظ أن التعريفين الثاني والثالث ينظران للإفصاح المحاسبي بأنه أداة يتم من خلالها إستقراء الأداء المستقبلي للمؤسسة ما يُساعد على إتخاذ القرارات المستقبلية.

4. التعريف الرابع

هو عرض القوائم المالية بكل وُضوح طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة ويتعلق ذلك بشكل المعلومات الواردة بالقوائم المالية وتصنيفها ومعاني المصطلحات الواردة فيها³، ويُعتبر هذا التعريف الذي قدّمه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أكثر التعريفات توضيحاً لمفهوم الإفصاح المحاسبي.

وحسب الشيرازي فإن كل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الأربعة يجب أن تتوفر على أربعة معايير أساسية تتمثل في⁴:

- التّعريف؛
- القياس؛
- الملائمة؛
- الثقة.

وتجدر الإشارة إلى ملاحظة هامة وهي أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها خارج القوائم المالية الأربعة لا تخضع للمعايير الخاصة بالإعتراف والإثبات المحاسبي المتمثلة في التعريف والقياس والملائمة والثقة.

وحسب معيار التقرير المالي الدولي الأول (IFRS 01) يتحقّق المفهوم الحقيقي للإفصاح المحاسبي عندما تتميز معلومات التقارير المالية بالشفافية لدى مُستعملها وقابلية مُقارنتها بكل الدورات المحاسبية⁵.

نستخلص من التّعريف السّابقة أنّ الإفصاح المحاسبي هو الكشف بلُغة مفهومة وواضحة للقارئ بدون أي لبس أو تضليل أو إهمال أو حذف للبنود الهامة نسبياً عن كل المعلومات المالية وغير المالية الضرورية والخاصة بكل الأحداث الاقتصادية لأنشطة المؤسسة خلال فترة زمنية محددة والتي يحتاجها مستخدمها في إتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وفيما يلي النقاط الرّئيسية التي يُركّز عليها تعريف الإفصاح المحاسبي:

¹ David Alexander & Christopher Nobes, (2010), Financial Accounting: an International Introduction, 04th edition, Pearson , London, P. p. 05-06.

² Eldon S. Hendrikson, (1982), Accounting theory, 04th edition, Richard D. Irwin, Inc, U.S.A, p. 450.

³ AICPA, (1972), Statement on Auditing Standard (SAS) No.01: Responsibilities and functions of the independent auditor, U.S.A, p. p. 1593-1594.

⁴ عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 275.

⁵ IFRS Foundation, (2014), IFRS 01: Première application des Normes internationales d'information financière, p. 01.

- إتباع طريقة مُعينة لإظهار وكشف المعلومات المالية وغير المالية؛

- مصدر الإفصاح المحاسبي هو ترجمة للأحداث المالية والإقتصادية في شكل معلومات يُمكن إستخدامها في عملية إتخاذ القرارات؛

- إستخدام القوائم المالية والملاحق كأدوات للإفصاح عن هذه المعلومات؛

- الوُضوح والموضوعية والحياد وعدم الحذف وتفادي التظليل من الخصائص الواجب توفُّرها في المعلومات التي تم الإفصاح عنها؛

- وجود تأثير للإفصاح المحاسبي على عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية؛

- ضرورة فرض قوانين على الشركات المعنية وإلزامها بالإفصاح المحاسبي وفقاً للمعايير والقوانين المعمول بها^(*).

إنَّ مفهوم الإفصاح المحاسبي مفهوماً نسبياً كونه ينطلق من فكرة عامة تتمثل في التعبير الصادق عن الحقيقة، ولا شك أن ترجمة هذه الفكرة واقعياً تختلف باختلاف الزمان والمكان لأن مستوى الإفصاح يتفاوت وفقاً لقاعدة التكلفة والمنفعة الأمر الذي يترتب عليه وجود تفاوت في تحديد المعنى الدقيق لمفهوم الإفصاح من شخص إلى آخر¹.

بقي لنا الإشارة إلى نقطة هامة وهي وجود إختلاف بين مُصطلحي العرض والإفصاح، بحيث أن الأول يُقصد به إظهار بنود القوائم المالية من خلال تبويب بنود الأصول في قائمة المركز المالي إلى أصول غير جارية وأصول جارية وتبويب بنود الخصوم إلى خصوم غير جارية وخصوم جارية ويتم إظهار الأعباء والنواتج في قائمة الدخل حسب طبيعتها أو وظيفتها²، ويختلف العرض بإختلاف المرجعية المحاسبية، بحيث نجد العرض حسب معايير المحاسبة الدولية يختلف عن طريقة وشكل العرض وفق معايير المحاسبة الأمريكية، كما يختلف العرض وفق معايير المحاسبة الأوروبية³.

أمَّا الإفصاح فيُقصد به كشف المعلومات التي تُساعد وتهدف إلى زيادة فهم القوائم المالية سواء كان الإفصاح عن المعلومات في صُلب القوائم المالية أو خارجها، فمعيار المحاسبة الدولي رقم (01) يُنص على كَشْف كل المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بمركزها وأدائها الماليين والتدفقات النقدية وحقوق الملكية، فمثلاً بالنسبة لقائمة المركز المالي حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (01) يتم الإفصاح عن كل أصولها وخصومها والسياسات المحاسبية المطبقة في إعداد وعرض هذه القائمة المالية، إذ أنَّ العرض يعني كيف يتم إظهار المعلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي أما الإفصاح فيعني ما هي المعلومات التي يتم إظهارها في التقارير المالية، ولكن لو ننظر بدقة إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (01) نجد أنه يتكلم عن كيفية عرض المعلومات في التقارير المالية وما هي المعلومات التي يتم عرضها أساساً في القوائم المالية الأربعة كحد أدنى⁴، وكأنه يتكلم عن الإفصاح والعرض في نفس الوقت.

ويتضح لنا الفرق جلياً بين العرض والإفصاح المحاسبي من خلال الفقرة رقم (61) من معيار المحاسبة الدولي رقم (01)، وتنص هذه الفقرة على أنه: " أياً كانت طريقة العرض التي تم إتباعها، يجب على المنشأة الإفصاح عن المبلغ المتوقع إسترداده أو تسويته بعد أكثر من 12 شهر لكل بند تحت سطر فِئتي الأصل والإلتزام"⁵، وعند تطبيق العرض والإفصاح وفق معايير المحاسبة

(*) تنص قوانين عدة دول على ضرورة الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات، وتُصدر من أجل ذلك نماذج يجب إتباعها في عرض هذه المعلومات، بسبب أن الأطراف الخارجية غالباً ما لا يملكون السلطة لإلزام المؤسسة بتقديم ما يحتاجونه من معلومات.

¹ وليد ناجي الحياي، (2007)، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص. ص. 369-370.

² Yuan Ding al, (2008), The impact of firms' internationalization on financial statement presentation: Some French evidence, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No. 24, p. p. 146-147.

³ C. Maillet-Baudrier & A. Le Manh, (2006), normes comptables internationales (IAS/IFRS), Foucher, Paris, p. p. 10-11.

⁴ مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (01): عرض القوائم المالية، نُسخة مترجمة إلى العربية، لندن، ص. 517.

⁵ نفس المرجع السابق، ص. 533.

الدولية نقول بأن المؤسسة قامت بتوصيل المعلومات إلى مستخدميها، بمعنى أن إيصال المعلومات بشكل مقبول يجب أن يتضمن العرض والإفصاح معاً وإلا فإن عملية التوصيل المحاسبي ناقصة.

الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي

يُمكن تلخيص أهمية الإفصاح المحاسبي فيما يلي¹:

- مساعدة مستخدمي التقارير المالية في الإستخدام الأمثل للموارد الإقتصادية بناءً على إتخاذ قرارات سليمة بإستخدام المعلومات المفصحة عنها؛

- دليل للإدارة بإظهار مدى مساهمة المؤسسة في تقديم خدمات وتحمل مسؤوليتها الإجتماعية؛

- الإفصاح المحاسبي وسيلة لضمان معلومات ذات شفافية مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأسواق المالية؛

بالإضافة إلى الأهمية التالية:

- تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي التقارير المالية بإجراء مقارنات بين الفترات²؛

- تقديم معلومات تتميز بخاصية الملائمة؛

- يُساهم الإفصاح المحاسبي في تجاوز القصور المحاسبي الموجود على مستوى الأصول غير الملموسة³؛

- مساعدة مستخدمي التقارير المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة⁴.

ويُضيف الدهراوي وآخرون الأهمية التالية للإفصاح المحاسبي⁵:

- تحديد الأسعار المناسبة للأسهم في سوق الأوراق المالية، لأن الإفصاح المحاسبي يخفض من عدم التأكد فيما يتعلق

بالإستثمار وإقبال المدخرين على تقديم أموالهم للمستثمرين بحيث تكون المعلومات متوفرة ومتاحة للجميع بدون تحيز؛

- زيادة القدرة على إتخاذ القرارات بشكل أقل مخاطرة وفي ظل معلومات كاملة وواضحة؛

- يؤدي الإفصاح المحاسبي بشكل دوري إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات والذي تستغله أطراف داخل المؤسسة لتحقيق

مكاسب غير عادية خاصة بهم، وتُعتبر مشكلة عدم تماثل المعلومات المصدر الأساسي لزيادة الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي.

ومن الأساليب المقترحة لإيجاد حلول لمشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية ما يلي⁶:

- الإفصاح الإختباري؛

- الإفصاح الإجباري.

¹ رضوان حلوة حنان، (2003)، النموذج المحاسبي المعاصر كهيكل نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص. 445.

² Ahmed Riahi Belkaoui, (2004), Accounting Theory, 05th Edition, Cengage learning, U.S.A, 2004. p. 266.

³ بلال كيموش، (2016)، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة: دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية، الفرنسية والإنجليزية،

أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الإقتصادية، (غير منشورة)، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف. 62.

⁴ مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، نفس المرجع السابق، ص. 524.

⁵ كمال الدين مصطفى الدهراوي وعبد الله عبد العظيم هلال، (1999)، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص. 09.

⁶ حسين أحمد دحدوح ورشا أنور حمادة، (2014)، دور الإفصاح الإختباري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية: دراسة ميدانية، مجلة

جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد. (30)، العدد. (02)، ص. 196.

1. الإفصاح الاختياري

يُقصد بالإفصاح الاختياري تقديم معلومات إضافية أكثر من المتطلبات القانونية ويتم بمبادرة من الشركة لتقديم معلومات إضافية لمقابلة احتياجات بعض الأطراف المستخدمة للتقرير المالي¹، وتوصلت إحدى الدراسات إلى أن الإفصاح الشامل والذي يتضمّن معلومات اختيارية سوف يعمل على التّخفيض من عدم العدالة بين المستثمرين ومن ثم تخفيض عدم تماثل المعلومات، وذلك عن طريق²:

- الإهتمام بالإفصاح عن المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية؛
- يجب أن يكون الإفصاح إلزامياً؛
- تدعيم الإفصاح الإلكتروني.

ويتحقق هذا التخفيض من عدم التماثل من خلال الإفصاح عن أكبر قدر ممكن من المعلومات لخدمة المستثمرين، وفي هذا الصّدّد فإن إدارة الشركة تسعى إلى الإفصاح إختيارياً عن المعلومات التي لديها، فإن كانت لديها أخبار جيدة فإنها ستُفصِح عنها حتى تُمَيِّز نفسها عن الشركات التي لديها أخبار غير سارة، وإن كانت لديها أخبار غير سارة فلن تستطيع إخفاءها حتى لا تتأثر سمعتها بأفصاحها عن معلومات غير صحيحة.

وقد تم الإهتمام بالإفصاح الإختيارى بسبب أن الشركات المدرجة في البورصة يجب عليها أن تلتزم بهذا النوع من الإفصاح المحاسبي لأن الإفصاح الإلزامي غير كافٍ للإستجابة لتطلعات مستخدمي التقارير المالية³، إلاّ بعد الحصول على معلومات إضافية لإكتمال وتوضيح الصّورة عند مستخدمي التقارير المالية.

ويرتبط الإفصاح الإختيارى بالمفهوم الجديد للإفصاح المحاسبي الذي لم يُعد يُركِّز فقط على المعلومات التي تتمتع بدرجة عالية من الموضوعية والتي تتناسب مع المستثمر العادي إنما يُركِّز كذلك على أي معلومات ملائمة قد تتصف بشكل كبير نسبياً من التقدير والإجتهاد الشخصي⁴، ويرتبط هذا المفهوم الجديد للإفصاح المحاسبي بفكرة التوسع في الإفصاح التي ظهرت بسبب الإنتقادات الموجهة للمدخل التّفعي في بناء النظرية المحاسبية، بحيث يركز هذا المدخل على أساس دراسة إحتياجات مُستخدمي التقارير المالية، لكن المشكل أن هذا المدخل لم يستطيع تقدير إحتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات بسبب إختلاف إهتماماتهم بوجه المعلومات وإختلاف إحتياجاتهم لها من وقت إلى آخر خاصةً أمام تعدّد أصحاب المصلحة بالتقارير المالية وصعوبة معرفة إحتياجات المستثمرين من المعلومات في الوقت الحاضر⁵.

وبالتالي من أجل تغطية إحتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات المالية وغير المالية يجب الإتّجاه نحو منهج التوسع في الإفصاح بتقديم معلومات إضافية إلى جانب تلك التي تم عرضها في القوائم المالية والملاحق، لأن تلك المعلومات الإضافية هامة وضرورية في دعم إتخاذ القرارات الإقتصادية، ومن أمثلة المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بسبب فكرة هذا التوسع نجد: الأصول

¹ نقلاً عن: سعد محمد مارك، (2009)، قياس مستوى الإفصاح الإختيارى في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد. (23)، العدد. (01)، ص. 144.

² إلياس بن ساسي وخيرة الصغيرة كمامسي، (2013)، نفس المرجع السابق، ص. 641.

³ بلال كيموش، (2016)، نفس المرجع السابق، ص. 62-63.

⁴ عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 331.

⁵ نفس المرجع السابق، ص. 417.

البشرية والمسؤولية الاجتماعية، ويعتمد منهج التوسع في الإفصاح على معيار أساسي يتمثل في ضرورة أن تكون المعلومات الإضافية متلائمة مع نماذج إتخاذ القرارات¹.

2. الإفصاح الإجمالي

إن إدارة الشركات لن تُفصح بالكامل عن المعلومات التي لديها إذا تُركت لها الحرية في الإفصاح، لذلك فإن الإفصاح الإجمالي يكون ضروريا لإجبار الشركات على الإفصاح عن المعلومات المحجوبة عن المستثمرين إذ تعمل المعايير المحاسبية الملزمة على تخفيض عدم التماثل في المعلومات وبالتالي منع الأطراف الداخلية من استغلال المعلومات على حساب الأطراف الخارجية.

يوجد فرق بين الإفصاح الإجمالي والإفصاح الاختياري، ومن أهم المعايير المستخدمة للتمييز بينهما نجد: التعريف، الدافع من الإفصاح، محتوى الإفصاح، أسلوب الإفصاح.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي

يُقصد بالمقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي مجموعة من الشروط اللازمة والتي يتم أخذها بعين الاعتبار من طرف المؤسسة عند القيام بالإفصاح المحاسبي، وتمثل هذه المقومات في العناصر الرئيسية التالية²:

- التعرف على المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية؛
- التعرف على الغرض من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها؛
- التعرف على طبيعة ونوعية المعلومات التي يجب الإفصاح عنها؛
- التعرف على أساليب الإفصاح المحاسبي؛
- التعرف على توقيت الإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول: التعرف على مستخدمي المعلومات المحاسبية

توجد عدة أطراف مستخدمة للمعلومات المحاسبية، منها أطراف داخلية مثل الإدارة والموظفين وأطراف خارجية مثل المساهمين والدائنون والمقرضون والمجتمع، ويوجد اختلاف بين هؤلاء الأطراف من حيث مستوى الفهم والخبرة والكفاءة في التعامل مع المعلومات المفصَح عنها، لذلك قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتحديد وبشكل واسع لهوية المستخدم المستهدف بشكل ليس محصوراً فقط في مجموعة من الأطراف المعنية بل تتعدى هوية هؤلاء الأطراف لتشمل مجموعة من الأطراف الرئيسية المستخدمة للتقارير المالية، لذلك يجب تصميم تلك التقارير بشكل ومحتوى يخدمان الأغراض العامة لكل الأطراف المستخدمة لها، ونجد معيار المحاسبة الدولي رقم (01) يعرف البيانات المالية ذات الغرض العام بأنها: تلك البيانات التي تهدف إلى سد حاجات المستخدمين غير المؤهلين لمطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة حسب إحتياجاتهم الخاصة من المعلومات³، وتهدف التقارير المالية ذات الغرض العام إلى تقديم معلومات مالية حول المنشأة المعدة للتقارير وتكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في إتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة⁴.

¹ نفس المرجع السابق، ص. 425.

² محمد مطر والسويطي موسى، (2008)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات العرض والقياس والإفصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص. 337-338.

³ مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، نفس المرجع السابق، ص. 521.

⁴ مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية، نسخة مترجمة إلى العربية، لندن، ص. 27.

وتوجد صعوبة متزايدة في وضع سياسات الإفصاح المحاسبي التي تُلبّي أهداف مستخدمي المعلومات المحاسبية، لأن المحاسبة ما تزال في مرحلة وضع الإرشادات التي تُقرر ما إذا كانت صفقة معينة حدثت يجب الإفصاح عنها أم لا¹، ومن أهم الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية التي تفصح عنها الشركة هم: المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين.

الفرع الثاني: التعرف على الغرض من استخدام المعلومات المحاسبية

يتمثل الغرض الرئيسي من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في أن تحتوي التقارير المالية على معلومات تساعد مستخدميها على حسن توجيه استثماراتهم وإتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة²، ولذلك يجب أن يكون هناك ربط بين الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية والخاصية الرئيسية للمعلومات وهي الملائمة، بمعنى أن تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض الذي تستخدم من أجله، لأن ملائمة المعلومات لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو لمستخدم بديل، وقد أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبين نص حول أهمية ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي وهو الملائمة، وجاء في هذا النص: " بينما تعتبر الأهمية النسبية بمنزلة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، فإن الملائمة تُعتبر المعيار النوعي الذي يُحدد طبيعة أو نوع المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من جهة والغرض الرئيسي من استخدام هذه المعلومات من جهة أخرى"³، ويلتقي محتوى هذا النص مع نفس وجهة نظر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

الفرع الثالث: التعرف على طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها فيما يلي:

- معلومات موجودة في القوائم المالية الأربعة: تتضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية؛
- معلومات موجودة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية: يتم الإفصاح عنها في ملحق خاص نظراً لتعدّد الإفصاح عنها في القوائم المالية الأربعة، وتُعتبر أساسية وضرورية وهي جزء لا يتجزأ من التقارير المالية، والمعلومات المحاسبية المفصّح عنها يتم إعدادها بموجب مجموعة من الافتراضات والمبادئ المحاسبية على غرار التعمُّد وفرضية الإستمرارية ومبدأ التكلفة التاريخية. فمثلاً من المفاهيم المحاسبية التي تُشكل قيداً على الإفصاح المحاسبي نجد الأهمية النسبية والحيطه والحذر، بحيث أنّ عدم وجود أساس مُحدّد لتعريف مفهوم الحيطه والحذر سيُنتج عن ذلك تفاوت واضح في تطبيقه من طرف المحاسبين فتنتج آثار متفاوتة على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، وترتكز المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية على مُحدِّدين هامّين هما علاقة التكلفة / المنفعة والأهمية النسبية⁴.

يوجد إتجاه نحو زيادة حجم المعلومات المفصّح عنها عموماً والإفصاح عن معلومات جديدة لم تكن موجودة في القوائم المالية التقليدية، والتالي التركيز على المعلومات التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الخبرة والكفاءة في إستخدامها، ومن أمثلة تلك

¹ دونالد كيسو وجيري ويجانت، (1999)، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، ترجمة: أحمد حامد حجاج، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ، الرياض، السعودية، ص. 1338.

² عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 356-357.

³ American Accounting Association, (1966), A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association (AAA) Evanston Illinois, Michigan, États-Unis, P. 07.

⁴ دونالد كيسو وجيري ويجانت، (1999)، نفس المرجع السابق (الجزء الأول)، ص. 86.

المعلومات نجد أثر التغيرات في مستوى الأسعار على القوائم المالية، إعداد تقارير مرحلية، إعداد تقارير قطاعية والتنبؤات المالية، معلومات حول محاسبة الموارد البشرية، معلومات حول محاسبة المسؤولية الاجتماعية، معلومات حول المحاسبة البيئية¹.

الفرع الرابع: أساليب الإفصاح المحاسبي

التقارير المالية هي الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها ومصطلح التقارير المالية يختلف عن مصطلح القوائم المالية لأن الأول أشمل من الثاني، وتمثل هذه التقارير فيما يلي:

1. القوائم المالية الأساسية: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية²؛

2. الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية: وتعتبر جزءاً مكماً للقوائم المالية الأساسية وتشمل³:

أ. الملاحظات الهامشية: طريقة وأسلوب إظهار هذه الملاحظات يأخذ عدة أشكال من أهمها إدراج الملاحظة بين قوسين بعد البند المعني أو استخدام أرقام ورموز إحالة داخل القوائم المالية ثم شرح الملاحظة خارج هذه القوائم.
ب. القوائم الإضافية والكشوف أو الجداول الملحقه.

توجد أساليب أخرى يمكن أن تتضمن معلومات محاسبية ولكن ليس أفضل من الأسلوبين الأولين، ومنها:

3. تقرير الإدارة: وغالباً يتمثل في العناصر التالية⁴:

أ. خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين؛

ب. تحليلات وتوقعات الإدارة حول المستقبل: يمكن أن تتضمن الرسوم والأشكال البيانية والبيانات الإحصائية.

4. تقرير مدقق الحسابات.

وحسب يوسف الجربوع أنه إذا تم مقارنة التكلفة بالعائد فإن القوائم المالية ذات الغرض العام تُعتبر من أحسن وسائل وأساليب الإفصاح مقارنةً بالأساليب الأخرى، ويُشير كذلك الشيرازي بأن القوائم المالية تُشكل أهم المصادر الأساسية للمعلومات اللازمة لتقييم وإتخاذ القرارات الإدارية.

الفرع الخامس: توقيت الإفصاح المحاسبي

خاصية التوقيت تعتبر من أهم خصائص المعلومات المحاسبية لأن الحصول على هذه الأخيرة في الوقت المناسب أمر لا يُفقد أهميتها، ولا يجب تحقيق خاصية التوقيت على حساب الدقة وإكتمال المعلومات، وغالباً يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للمؤسسة دون تأخير من أجل الاستفادة منها من طرف مستخدميها، وقد أصدرت معظم دول العالم تعليمات تنص على الفترة القصوى لنشر التقارير المالية⁵.

1 أمين السيد أحمد لطفي، (2006)، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص. 492.

2 مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (01)، نفس المرجع السابق، ص. 524.

3 يوسف محمود الجربوع، (2007)، مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين: دراسة تطبيقية على

الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد. (15)، العدد. (02)، ص. 523.

4 عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 324.

5 دونالد كيسو وجيري ويجانت، (1999)، نفس المرجع السابق، ص. 70.

المطلب الثالث: مُستويات الإفصاح المحاسبي

يُقصد بمستوى الإفصاح المحاسبي القدر الملائم من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وقبل التطرق إلى أهم مستويات الإفصاح المحاسبي يجب أن تُميز بين مفهومين من الإفصاح المحاسبي وهما: إفصاح مثالي وإفصاح واقعي¹.

بالنسبة للإفصاح المثالي يتحقق عندما تكون القوائم المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل ومبالغها تتميز بدرجة كبيرة من الدقة والمصدقية وأن يتم عرض القوائم المالية بالصورة وفي الوقت الذي يتناسب مع إحتياجات كل صاحب مصلحة في المؤسسة، ولكن في الواقع لا يمكن تحقيق هذا المستوى المثالي من الإفصاح.

أما بالنسبة للإفصاح الواقعي الذي يطلق عليه كذلك بمصطلح مستوى الإفصاح المتاح أو الممكن تحقيقه، فإنه يأخذ بعين الإعتبار المقارنة بين العائد من الحصول على المعلومات وتكلفة نشرها، كما يعتمد على معيار المرونة في إطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات، بمعنى أنه يجب على التقارير المالية أن تُفصح عن كل المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة²، بالإضافة إلى وجود إتجاه نحو ضرورة زيادة حجم المعلومات المفصح عنها والتركيز على المعلومات التي تحتاج لدراسة وخبرة في استخدامها وخاصةً تلك التي يحتاجها المحللون الماليون والمستثمرون.

بالنظر إلى مفهوم الإفصاح الواقعي يتبين لنا بأنه سهل التحقيق في الواقع العملي أكثر من مفهوم الإفصاح المثالي، ويتضمن الإفصاح الواقعي مفاهيم ثلاثة وهي: الإفصاح الكامل والعاقل والكافي³، ونفس الشيء نجده في أغلب المراجع في المحاسبة المالية بأنها تُقسّم مستويات الإفصاح المحاسبي إلى إفصاح كامل أو شامل وإفصاح كافي وإفصاح عادل.

الفرع الأول: الإفصاح الكامل

يُعرف الشيرازي الإفصاح الكامل على أنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن المؤسسة⁴، بمعنى أن يشمل الإفصاح على كافة المعلومات المتوفرة وإظهارها بكميات كبيرة، وهذا يؤدي إلى إغراق مستخدمي التقارير المالية بمعلومات قد لا يحتاجونها.

إن الإفصاح الكامل عن المعلومات يوجب إظهارها بالكامل في التقارير المالية بشرط أن تكون ضرورية وتخدم مستخدميها، ويتطلب الإفصاح الكامل أن يتم إعداد القوائم المالية بحيث تكشف بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت في الشركة خلال مدة زمنية ما، كما يجب أن تحتوي على المعلومات الكافية لكي تكون مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، ويفترض هذا الإفصاح أن لا تُحجب أو تُخدّف أي معلومات تكون جوهرية أو مهمة للمستثمر العادي⁵.

ويعتمد الإفصاح الكامل على أربعة فروض أساسية حسب الشيرازي وهي⁶:

- أن إحتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية يمكن مقابلتها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام؛

¹ وليد ناجي الحياي، (2007)، نفس المرجع السابق، ص. 370.

² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

³ Donald E. Kieso & Jerry J. Weygandt & Terry D. Warfield, (2012), intermediate Accounting, John Wiley & Sons, Inc, U.S.A, p. 1514-1515.

⁴ عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 322.

⁵ نفس المرجع السابق، ص. 369.

⁶ نفس المرجع السابق، ص. 323.

- مقابلة الإحتياجات المشتركة بين هؤلاء المستخدمين بنفس القوائم في حالة إحتواء هذه الأخيرة على معلومات ملائمة حول الدخل والثروة؛
- يتحدّد دور المحاسب عند الإفصاح المحاسبي للمعلومات الملائمة لإحتياجات المستخدمين الخارجيين عن طريق إعداد وعرض القوائم الأربعة التالية: قائمة المركز المالي وجدول حساب النتيجة وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية.
- بالمقارنة مع أساليب الإفصاح الأخرى تُعتبر القوائم المالية ذات الغرض العام من أنسب الأساليب بالنظر إلى مقارنة التكلفة بالعائد.

وبعد الإفصاح الكامل عن كل المعلومات التي تكون غير مضللة لمستخدميها نقول بأن المؤسسة حققت إفصاح وقائي¹ يتضمّن الكشف عن المعلومات التالية بالأساس²:

- السياسات المحاسبية؛
- التغير في السياسات المحاسبية؛
- التغير في التطبيقات المحاسبية؛
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية؛
- التغير في طبيعة الوحدة المحاسبية؛
- المكاسب والخسائر المحتملة؛
- الإرتباطات المالية والأحداث اللاحقة.

الفرع الثاني: الإفصاح الكافي

يُقصد به ضرورة إظهار الحد الأدنى من المعلومات في القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها لكي تكون المعلومات المفصّح عنها غير مضللة وتأخذ بعين الإعتبار مفهوم الأهمية النسبية الذي يعني أن تحريف أو حذف المعلومات سوف يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يُفترض أن يتم إتخاذها بشكل سليم³، فهو يهدف إلى تزويد جميع الفئات بالمعلومات التي تُعتبر مفيدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية بشكل سليم، لأن قيام المؤسسة بنشر معلومات تفصيلية وكثيرة بدون أن يكون لها معنى أو دلالة يؤدي إلى ضياع المعلومات المهمة والمفيدة بالإضافة إلى تضليل مستخدمي التقارير المالية عند إتخاذ قراراتهم الإقتصادية.

الفرع الثالث: الإفصاح العادل

يعني ضرورة الإفصاح عن المعلومات الواجب إظهارها في التقارير المالية التي تخدم جميع الفئات مع عدم وجود تحيُّز لفئة على حساب أخرى، وبذلك يتم تزويد جميع مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات نفسها في وقت واحد⁴.

¹ نفس المرجع السابق، ص. 326.

² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

³ دونالد كيسو وجيري ويجانت، (1999)، نفس المرجع السابق، ص. 88.

⁴ Eldon S. Hendriksen, (1982), Op. Cit., p. 505.

ويقتضي الإفصاح العادل حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (01) عرض صادق لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً للتعريفات ومعايير الإعراف فيما يخص الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف المبينة في إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية، والإمتثال من كافة النواحي المادية لمعايير المحاسبة الدولية الملائمة، ويتطلب الإفصاح العادل الإعتبارات التالية¹:

- إختيار وتطبيق سياسات محاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم (08)؛
- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها؛
- تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث وظروف معينة على المركز والأداء الماليين للمؤسسة.

المطلب الرابع: الخصائص التوعوية للمعلومات المحاسبية

يتفق المختصون في المحاسبة المالية بالإضافة إلى معايير المحاسبة الدولية حول الخصائص الرئيسية التي تجعل من المعلومات المفصح عنها مفيدة وهي الملائمة والتمثيل الصادق²، وحسب الشيرازي كذلك فإن المعلومات المفصح عنها لكي تكون مناسبة لإتخاذ القرارات بشكل سليم يجب أن تتميز بخصيئتي الملائمة والتمثيل الصادق.

الفرع الأول: الملائمة

تُعرّف الملائمة بأنها قدرة المعلومات في التأثير على متخذ القرار وإحداث فرق في القرارات، وتكون المعلومات ملائمة إذا كانت تنطوي على قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو كلاهما³.

وتكون المعلومات ذات قيمة تنبؤية إذا كان احتمال إستخدامها كمعطيات في العمليات التي يتم إستخدامها للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، وتتضمن المعلومات المالية على قيمة تأكيدية إذا كانت تُقدم تغذية عكسية حول تقييمات الأحداث السابقة، وترتبط خاصية الملائمة بمفهوم الأهمية النسبية لأن تأثر القرارات التي يتخذها المستخدمون يحدث بسبب حذف أو تحريف لمعلومات كانت مهمة، لذلك فإن الأهمية النسبية تُعتبر جزء من خاصية الملائمة تعتمد على طبيعة أو حجم البنود⁴.

يُعتبر زيادة أهمية خاصية ملائمة المعلومات من العوامل الرئيسية التي أدت إلى زيادة الإهتمام أكثر بالتوسع في الإفصاح المحاسبي، وذلك بسبب العلاقة الكبيرة الموجودة بين كل من خاصية الملائمة والإفصاح المحاسبي من خلال جانبيين هما⁵:

- الملائمة مع نماذج إتخاذ القرارات؛
- الملائمة مع أهداف مُتخذتي القرارات، لذلك فإن أي معلومات لها خاصية الملائمة مع أغراض إتخاذ القرارات يُفترض أن يتم الإفصاح عنها.

بالإضافة إلى زيادة أهمية خاصية الملائمة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية نجد أن ظهور إتجاهات تطوير النموذج المحاسبي من أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور مفهوم التوسع في الإفصاح المحاسبي، لأن التوسُّع يُعتبر الحل العملي والمنطقي لمشكلة عدم

1 مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، نفس المرجع السابق، ص. 525-526.

2 مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية، نفس المرجع السابق، ص. 33.

3 نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

4 نفس المرجع السابق، ص. 34.

5 نقلاً عن: عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 417-418.

إمكانية تحديد إحتياجات مستخدمي التقارير المالية من المعلومات، فهناك تعدد وتنوع لأصحاب المصلحة في هذه التقارير وأن إحتياجات المستخدمين غير معروفة بالتحديد، وتوجد عدة أسباب للتوسع في الإفصاح المحاسبي من أهمها¹:

- تعقُّد بيئة الأعمال؛
- الحاجة إلى معلومات فورية؛
- المحاسبة أداة للإشراف والرقابة.

ولذلك يرى البعض ضرورة الإلتجاه نحو التوسع في الإفصاح لتغطية أكبر قدر ممكن من الإحتياجات، وقد أدى ظهور مفهوم التوسع في الإفصاح إلى إستعمال مصطلح الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي² الذي يشير إلى الإلتجاه نحو الزيادة والتوسع في المعلومات المفصَّح عنها.

يجب الإشارة إلى ملاحظة هامة وهي أن تطور الفكر المحاسبي المعاصر وظهور معايير محاسبية جديدة وظهور إحتياجات جديدة لدى مُتخذي القرارات كانت كذلك من أهم الأسباب التي أدَّت إلى التوسع في الإفصاح عن معلومات جديدة، على غرار المعلومات المرتبطة بمحاسبة المسؤولية الإجتماعية والمحاسبة البيئية ومحاسبة الموارد البشرية وعدم الإكتفاء فقط بالمعلومات التقليدية التي كان يُنص عليها معيار المحاسبة الدولي رقم (01)، ومنذ سنة 2003 إلى سنة 2017 ظهرت معايير جديدة (17 معيار جديد بصيغة IFRS) ما أدَّى إلى ضرورة الإفصاح عن معلومات جديدة تماشياً مع جديد تلك المعايير.

الفرع الثاني: التَّمثِيل الصَّادِق

لا تكفي خاصية الملائمة فقط لكي تكون التقارير المالية مفيدة، إنما يجب أن تتميز بالتمثيل الصادق من خلال ثلاثة جوانب وهي³:

- أن يكون التمثيل صادق بشكل كامل؛
- أن يكون حيادي؛
- أن يكون خالي من الخطأ.

يُقصد بالكمال وصف لجميع المعلومات اللأزمة لفهم الظاهرة التي يتم وصفها بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات اللازمة فمثلاً يشمل الوصف الكامل لمجموعة من الأصول كحد أدنى وصف لطبيعة الأصول في المجموعة ووصف رقمي لجميع الأصول في المجموعة ووصف لما يمثله التعبير الرقمي (مثل التكلفة الأصلية أو التكلفة المعدلة أو القيمة العادلة).

ويكون التمثيل الصادق حيادياً عندما يكون خالياً من التحيز في إختيار وعرض المعلومات، والمعلومات الحيادية لا تعني معلومات دون غرض أو دون تأثير على السُّلوك بل تكون المعلومات المالية الملائمة قادرة بحسب تعريفها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي التقارير المالية.

ويقصد بالخلو من الخطأ أنه لا يوجد أخطاء أو إغفالات في وصف الأحداث الإقتصادية، بإختيار وتطبيق العملية المستخدمة لإنتاج المعلومات المفصَّح عنها دون أي أخطاء، ويجب أن نشير إلى أن الخلو من الخطأ لا يعني الدقة الكاملة في كل الجوانب، فمثلاً لا يمكن تحديد تقدير قيمة غير ملحوظة على أنه تقدير دقيق أو غير دقيق، لكن يمكن أن يكون تمثيل ذلك التقدير

¹ دونالد كيسو وجيري ويجانت، (1999)، نفس المرجع السابق (الجزء الثاني)، ص. 1339.

² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

³ دونالد كيسو وجيري ويجانت، (1999)، نفس المرجع السابق (الجزء الأول)، ص. ص. 70-71.

صادقاً إذا تم وصف المبلغ بشكل واضح ودقيق على أنه تقدير، بشرط أن يتم توضيح طبيعة وقيود عملية التقدير وعدم إرتكاب أي خطأ في إختيار وتطبيق عملية مناسبة لوضع التقدير.

حسب إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية لا يمكن أن تكون المعلومات مفيدة إلا إذا تحققت الملائمة والتمثيل الصادق معاً، بحيث أن ملائمة المعلومات دون التمثيل الصادق لها أو التمثيل الصادق دون الملائمة لها لا يُساعد في إتخاذ قرارات جيدة.

بالإضافة إلى الخصائص النوعية الرئيسية التي سبق ذكرها فإن إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية الذي صدر من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية أضاف مجموعة من الخصائص النوعية الأخرى التي من شأنها تدعيم خاصيتي الملائمة والتمثيل الصادق، وتتمثل في قابلية المقارنة وقابلية التحقق والتقديم في الوقت المناسب وقابلية الفهم.

المبحث الثاني: المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وعلاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي

بدايةً يجب الإشارة إلى ملاحظة هامة وهي أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ليست تلك التي تناولها معيار المحاسبة الدولي رقم (01) فقط كما يعتقد الكثير إنما يجب العودة إلى كل معايير المحاسبة الدولية لمعرفة ما هي المعلومات التي تقوم المؤسسة بالإفصاح عنها فمثلاً:

في معيار المحاسبة الدولي رقم (16) ينص على أنه يجب على المؤسسة الإفصاح عن خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في قائمة الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36)¹، في حين نجد أن الإفصاح عن هذا البند لم يتكلم عنه معيار المحاسبة الدولي رقم (01)؛

بالنظر كذلك إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (02) نجد أنه ينص على أنه عندما يُباع المخزون يجب الإفصاح عن القيمة المدرجة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم الإفصاح في الإيرادات المرتبطة به، أما مبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون فيجب الإفصاح عنها كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة²؛

في معيار التقرير المالي الدولي رقم (07) يشترط الإفصاح عن ملخص للبيانات الكمية حول تعرض المؤسسة للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية في نهاية فترة إعداد التقرير ويجب أن يتم هذا الإفصاح بناءً على المعلومات المتوفرة داخلياً لدى موظفي الإدارة الرئيسيين للمؤسسة³؛

في معيار المحاسبة الدولي رقم (24) تكلم على عدة بنود يجب الإفصاح عنها في إطار علاقة المؤسسة بالأطراف ذات العلاقة، ولم يتكلم عنها معيار المحاسبي الدولي رقم (01)، ومن بين الإفصاحات التي يتطلبها هذا المعيار نجد⁴:

- يجب على المؤسسة الإفصاح عن إجمالي تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين مثل منافع الموظفين قصيرة الأجل ومنافع ما بعد التوظيف ومنافع إنهاء الخدمة؛

- الإفصاح عن طبيعة علاقة الطرف ذو العلاقة والإدلاء بالمعلومات حول المعاملات وقيمتها معه والأرصدة غير المسددة بما في ذلك الإلتزامات الضرورية للمستخدمين لفهم تأثير العلاقة المحتمل على البيانات المالية.

في معيار المحاسبة الدولي رقم (21) يجب على المؤسسة أن تُفصح عن فارق الصَّرف المعترف به في الربح أو الخسارة، ما عدا تلك التي تزيد عن الأدوات المالية المحسوبة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بما يتفق مع المعيار الدولي للتقرير المالي رقم

1 مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (16): المتلكات والمصانع والمعدات، نُسخة مترجمة إلى العربية، لندن، ص. 683.

2 مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (02): المخزون، نُسخة مترجمة إلى العربية، لندن، ص. 562.

3 مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار التقرير المالي الدولي رقم (07): الأدوات المالية، الإفصاحات، نُسخة مترجمة إلى العربية، لندن، ص. 257.

- مُتطلبات الإفصاح حسب هذا المعيار تم نقلها من معيار المحاسبة الدولي رقم (32) الذي كان يُطلق عليه قبل سنة 2005 ب: الأدوات المالية: العرض والإفصاح، وبعد نقل متطلبات الإفصاح إلى معيار التقرير المالي الدولي رقم (07) تم تغيير تسميته ليتحول إلى: الأدوات المالية: العرض، وتجدر الإشارة إلى أن معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 07) الذي بدأ تطبيقه بدايةً من إفتتاح السنة المالية (2007) جاء ليُعوّض معيار المحاسبة الدولي (IAS 30) الذي يتناول الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة.

4 مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (24): الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة، نُسخة مترجمة إلى العربية، لندن، ص. 519.

(09)¹، ولو نظر إلى أغلب معايير المحاسبة فإننا سنجدتها تتضمن الإفصاحات اللازمة في التقارير المالية بحسب الحدث والموضوع الخاص بكل معيار.

بالنظر إلى معيار المحاسبة الدولي رقم (01) في فقرته العاشرة نجد أنه لخص لنا مجموعة كاملة من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها بوضوح في المحاور التالية²، مع الأخذ بعين الاعتبار لمجموعة من الإعتبارات المتعلقة بالإفصاح العادل والإمتثال لمعايير التقارير المالية الدولية^(*).

أولاً: القوائم المالية الأساسية للفترة: قائمة المركز المالي وقائمة الدخل الشامل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية؛

ثانياً: الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية: وتشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة ومعلومات توضيحية أخرى؛

ثالثاً: بيان المركز المالي من بداية المقارنة الأولى: ويتم إعداد هذا البيان في الحالات التالية:

- عندما تُطبق المؤسسة سياسة محاسبية بأثر رجعي؛

- عندما تقوم المؤسسة بإعادة بيان البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي؛

- عندما تُعيد المؤسسة تصنيف البنود في بياناتها المالية.

ولكي تكون كل المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية الأساسية وتلك المفصّل عنها في الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم مفهومة بوضوح وبغرض فهم الصورة الحقيقية والكاملة للمؤسسة لإتخاذ القرارات بشكل سليم فإنّه حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (01) يجب على المؤسسة أن تُفصّل وبشكل واضح ومتكرر عن المعلومات التالية³:

- إسم المؤسسة التي أفصحت عن المعلومات أو وسائل تعريفية أخرى وأي تغييرات في تلك المعلومات من نهاية فترة إعداد التقارير السابقة؛

- الإفصاح عن ما إذا كانت المعلومات المفصّل عنها تخص المؤسسة بشكل منفرد أم مجموعة من المؤسسات؛

- الإفصاح عن تاريخ إنتهاء فترة إعداد التقارير أو الفترة التي تغطيها المعلومات ذات العلاقة أو الإيضاحات؛

- الإفصاح عن العملة المستخدمة في العرض كما تم تعريفها في معيار المحاسبة الدولي رقم 21 (آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية)؛

- الإفصاح عن مستوى التّقريب المستخدم عند عرض المعلومات.

إن أغلب المراجع المتعارف عليها في المحاسبة المالية تتفق على أن الإفصاح المحاسبي يتم عن طريق أسلوبين هائمين هما:

القوائم المالية الأساسية والإيضاحات الملحقّة بالقوائم المالية كما يُبين ذلك الشكل (1.3).

¹ مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (21): آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، نُسخة مترجمة إلى العربية، لندن، ص. 797.

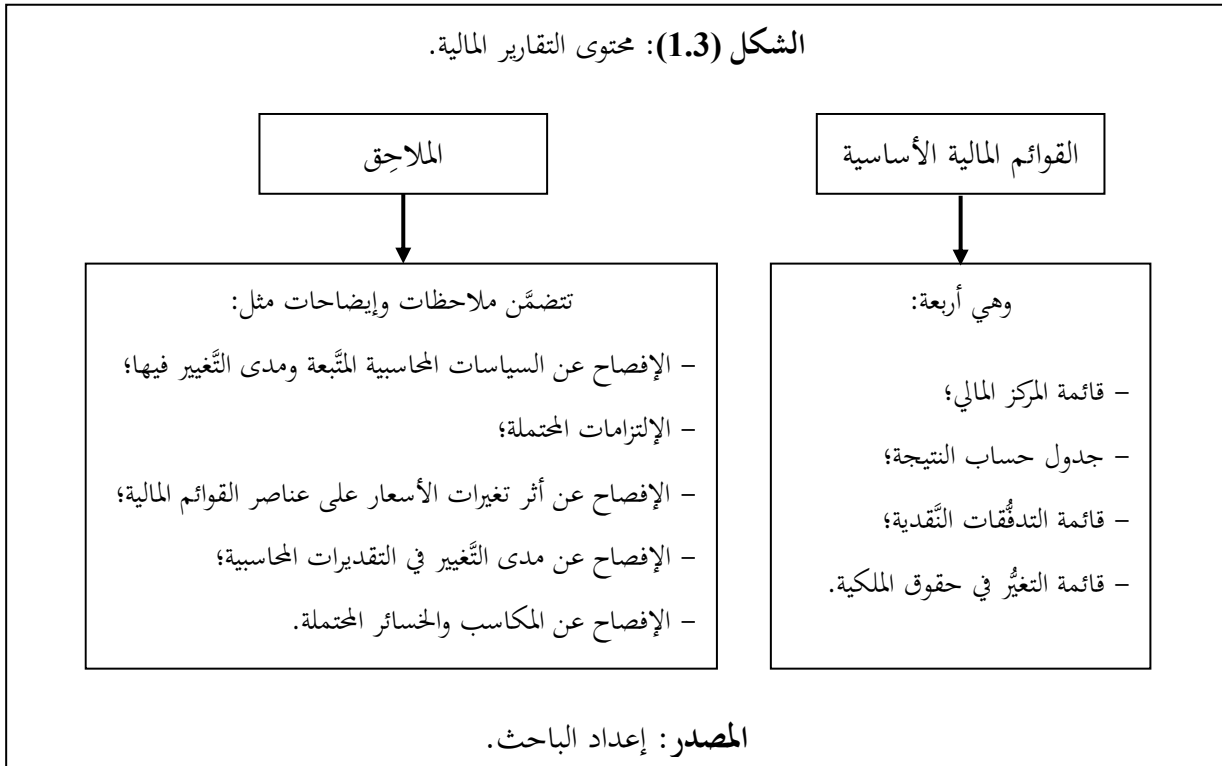
² مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (01)، نفس المرجع السابق، ص. 524.

(*) من بين أمثلة هذه الإعتبارات حول الإفصاح العادل والإمتثال للمعايير الدولية للتقارير المالية نجد أنه:

- يجب على المنشأة التي تمتلك بياناتها المالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تُفصّل عن بيان صريح وغير متحفظ حول ذلك الإمتثال في الملاحظات، ويجب على المؤسسة عدم وصف البيانات أنها تمثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا إذا كانت تمثل لجميع متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وللإطلاع أكثر تفصيل عن هذه الإعتبارات، أنظر إلى:

- مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، نفس المرجع السابق، ص. 525-530.

³ نفس المرجع السابق، ص. 531.



تلعب الإدارة دور كبير إعداد التقارير المالية، لذلك فهي تستطيع التأثير على محتواها بممارسات محاسبية معينة على غرار إختيار السياسات المحاسبية التي لا تكون في صالح أحد الأطراف ذات العلاقة، وهنا تتدخل حوكمة الشركات بآليات محدّدة للإشراف والرقابة على إعداد هذه التقارير، ومن أهم هذه الآليات نجد مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي ونشاط التدقيق الداخلي، لذلك توجد علاقة بين هذه الآليات والإفصاح المحاسبي في إطار تطبيق حوكمة الشركات.

المطلب الأول: المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية

يوجد إتفاق كبير بين أكاديميين ومهنيين في المحاسبة المالية بأن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية تكون مالية وغير مالية، بحيث أن المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي ويتم التعبير عنها بوحدة نقدية يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، أما المعلومات غير المالية فلا يُمكن لنا قياسها بشكل كمي نظراً لطبيعتها الوصفية فلا يُمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية إنما يتم الإفصاح عنها في ملاحظات مرفقة خارج القوائم المالية مدعومة بمداول توضيحية.

يُعتبر تقديم معلومات مالية حول المركز والأداء الماليين للمؤسسة بالإضافة إلى التعرف على التدفقات النقدية لها في فترة محددة من أهم الأهداف الأساسية للقوائم المالية، لذلك نجد أن هذه الأخيرة هي المصدر الرئيسي لأغلب المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها، ويتم التعبير عنها بالتّقد كما جاء في فرض وحدة القياس المحاسبي حسب الشيرازي¹، وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم (01) توجد أربعة قوائم مالية رئيسية.

¹ عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 366.

- **Chek also:** Steven M. Bragg, (2010), Guide to IFRS: The Vest Pocket, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, p. p. 07-22.

الفرع الأول: معلومات قائمة المركز المالي

تتضمن قائمة المركز المالي كحد أدنى مبالغ البنود التالية¹:

- الممتلكات والمصانع والمعدات (أصول ملموسة)؛
- عقارات إستثمارية؛
- الأصول غير الملموسة؛
- الأصول المالية(*)؛
- الإستثمارات التي يتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛
- الأصول البيولوجية؛
- المخزون؛
- الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى؛
- النقد ومعادلات النقد؛
- إجمالي الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها برسوم البيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها برسوم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (05)؛
- الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى؛
- المخصصات؛
- الإلتزامات المالية (**)
- إلتزامات وأصول الضريبة الحالية بحسب ما ورد في معيار المحاسبي الدولي رقم (12)؛
- الإلتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة كما جاءت معرفة في معيار المحاسبة الدولي رقم (12)؛
- الإلتزامات المشمولة في مجموعات التصرف والمصنفة على أنها محتفظ بها برسوم البيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (05)؛

- الحصص غير المسيطرة التي تم عرضها ضمن حقوق الملكية؛
 - رأس المال الصادر والإحتياطي المنسوب إلى مالكي الشركة الأم.
- بالإضافة إلى كل البنود السابقة التي يتم الإفصاح عنها في صلب قائمة المركز المالي يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم (01) الإفصاح عن مجموعة من المعلومات الأخرى إما في قائمة المركز المالي أو في قائمة التغير في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية، وتتمثل هذه المعلومات في ما يلي²:
- أ. يتم الإفصاح في كل فئة من رأس المال المساهم عن ما يلي:
- عدد الأسهم المصرح بها؛
 - عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل؛

¹ مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، نفس المرجع السابق، ص. 532.

(*) يُستثنى من هذا البند كل من: الإستثمارات التي يتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية، الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى، النقد ومعادلات النقد.

(**) يُستثنى من هذا البند كل من: الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى، المخصصات.

² نفس المرجع السابق، ص. 536.

- عدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل؛
 - القيم الإسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيم إسمية؛
 - مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية الفترة؛
 - الحقوق والإمتيازات والقيود الخاصة بتلك الفئة، بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة دفع رأس المال؛
 - أسهم المنشأة التي تملكها المنشأة نفسها أو شركاتها الفرعية أو شركاتها الزميلة؛
 - الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات متضمناً الشروط والمبالغ.
- ب. وصف طبيعة وغرض كل الإحتياطات ضمن حقوق الملكية؛
- ج. في حالة إعادة تصنيف أداة مالية مطروحة للتداول ومصنفة على أنها أداة حقوق ملكية يجب على المنشأة الإفصاح عن:
- قيم إعادة التصنيف في وخارج كل فئة (الإلتزامات المالية أو حقوق الملكية)؛
 - توقيت وسبب إعادة التصنيف.
- يشترط معيار المحاسبة الدولي رقم (01) في الفقرة رقم (55) على أن يتم الإفصاح عن بنود إضافية تتضمن مجاميع فرعية إضافية في قائمة المركز المالي بشكل منفصل وليس مُدمج بغرض فهم المركز المالي للمنشأة، ولكن يكون الإفصاح عن البنود بشكل مُدمج عندما يُصبح حجم أو طبيعة أو وظيفة بند ما أو مجموعة من البنود المتشابهة الإفصاح المنفصل أمراً ملائماً لفهم المركز المالي للمنشأة، ويتم الإفصاح عن البنود الإضافية بشكل منفصل بالإعتماد على متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات الصلة، وأهم الأسس المعتمدة في الإفصاح المنفصل ما يلي¹:
- تقييم طبيعة وسيولة الأصول؛
 - تقييم وظيفة الأصول ضمن المنشأة؛
 - تقييم مبالغ وطبيعة وتوقيت الإلتزامات.
- ولنأخذ الأمثلة التالية حول الإفصاح المنفصل لبنود إضافية مع العلم أن الإفصاحات المنفصلة تختلف من بند إلى آخر²:
- تُصنّف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات حسب الفئة كما هو مبين في معيار المحاسبة الدولي رقم (16)؛
 - تُفصل الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة من زبائن التجارة والأعضاء الآخرين في المجموعة وذمم مدينة من الأطراف ذات العلاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى؛
 - تجزئة المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (02) إلى أصناف على غرار البضاعة، إمدادات الإنتاج والمواد، العمل قيد الإنجاز، البضائع الجاهزة؛
 - المخصصات يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل، مثل مخصصات منافع الموظفين وأية بنود أخرى مصنفة في أسلوب مناسب لعمليات المنشأة؛
 - يتم الإفصاح بشكل منفصل عن حقوق الملكية كما يلي: مختلف فئات رأس المال المدفوع، علاوة الإصدار، الإحتياطات.

¹ نفس المرجع السابق، ص. 533.

² نفس المرجع السابق، ص. 536.

الفرع الثاني: معلومات قائمة الدخل الشامل

بدأ إستعمال مصطلح الدخل الشامل بعد التعديل في معيار المحاسبة الدولي رقم (01) سنة 2007، وفي سنة 2011 تم تعديل نفس المعيار حول تحسين الطريقة التي يتم من خلالها الإفصاح عن بنود الدخل الشامل الآخر¹، وتحتوي قائمة الدخل الشامل حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (01) على قسمين هامين، القسم الأول يشرح كل بنود الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالنشاط العادي والرئيسي للمؤسسة ونتحصل من خلالها على الدخل العادي للفترة، أما القسم الثاني يشرح كل بنود الإيرادات والتكاليف التي تتعلق بالأنشطة غير العادية للمؤسسة وينتج عنها دخل شامل آخر، وعندما نجمع القسمين الأول والثاني نتحصل على إجمالي الدخل الشامل للفترة، بحيث يتضمن هذا الأخير :

- كافة مكونات الربح أو الخسارة (قائمة الدخل العادية)؛

- والدخل الشامل الآخر .

تتضمن قائمة الربح أو الخسارة (قائمة الدخل العادية) بالإضافة إلى البنود التي تتطلبها المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية مجموعة من البنود التي يتم الإفصاح عنها في نهاية الفترة وهي²:

- إيرادات الأنشطة العادية؛

- الأرباح والخسائر الناتجة عن إلغاء الإعتراف بالأصول المالية المقيّمة بالتكلفة المطفأة؛

- تكاليف التمويل؛

- حصة أرباح أو خسائر المنشآت الرّميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛

- أرباح أو خسائر ناتجة عن الفرق بين المبلغ المسجل السابق والقيمة العادلة نتيجة إعادة تصنيف أصل مالي يقاس بالقيمة العادلة، وذلك في تاريخ إعادة التصنيف(*)؛

- مصروف الضريبة؛

- مبلغ واحد لإجمالي العمليات المتوقفة ويتم حسابه بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (05).

بالنسبة لكيفية الإفصاح عن بنود قائمة الدخل الشامل الآخر تطرّق إليها معيار المحاسبة الدولي رقم (01) بشكل واضح في الفقرة رقم (82 أ) وهي: " يعرض قسم الدخل الشامل الآخر بنود السطر لمبالغ الدخل الشامل الآخر في الفترة المصنفة حسب طبيعتها (بما في ذلك حصة الدخل الشامل الآخر للمنشآت الرّميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية) والتي تُجمع ضمن تلك المبالغ وفقاً للمعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية"³.

وفيما يلي البنود التي يتم الإفصاح عنها في قائمة الدخل الشامل الآخر⁴:

- مبلغ التغيّرات في فائض إعادة التقييم، وذلك بالنظر إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات)

ومعيار المحاسبة الدولي رقم 38 (الأصول غير الملموسة)؛

1 نفس المرجع السابق، ص. 513.

2 نفس المرجع السابق، ص. 538.

(*) يتم حساب فرق إعادة تصنيف أصل مالي مُقاس بطريقة القيمة العادلة بتطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم (09): الأدوات المالية.

3 نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

4 نفس المرجع السابق، ص. ص. 522-523.

- مبلغ عمليات إعادة قياس خطط المنافع المحددة، ويتم حساب المبلغ بالنظر إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 19 (منافع الموظفين)؛
- مبلغ المكاسب والخسائر الناتجة عن تحويل البيانات المالية الخاصة بالعمليّة الأجنبيّة، ويتم ذلك بالنظر إلى معيار المحاسبة الدولي رقم 21 (آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبيّة)؛
- مبلغ الأرباح والخسائر من الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر وفقاً للفقرة رقم (5.7.5) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 09 (الأدوات المالية)؛
- مبلغ الجزء الفعّال من المكاسب والخسائر على أدوات التحوّط في تحوُّط التدفق النقدي طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 39 (الأدوات المالية: الإعتراف والقياس)؛
- مبلغ التغيُّر في القيمة العادلة المنسوب إلى التغيرات في مخاطر إئتمان الإلتزام، وذلك حسب ما جاء في الفقرة رقم (7.7.5) من المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (09).
- يمكن أن تُفصح المؤسسة على مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل بند للدخل الشامل الآخر وتعديلات إعادة التصنيف^(*) في قائمة الدخل أو قائمة الدخل الشامل الآخر أو في الإيضاحات والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية.
- تستطيع أن تقوم المؤسسة بالإفصاح عن بنود إضافية وعناوين ومجاميع فرعية في قائمة الدخل وقائمة الدخل الشامل الآخر عندما يكون ذلك الإفصاح يؤدي إلى فهم الأداء المالي للمؤسسة.
- يتم الإفصاح عن بنود قائمة الدخل بحسب طبيعة المصاريف أو بحسب وظيفتها، بحيث يتم الإختيار بين الطريقة التي تُقدّم معلومات مناسبة وملائمة، وكل مؤسسة تعرض المصاريف حسب وظيفتها يجب عليها الإفصاح عن معلومات إضافية حول طبيعة المصاريف بما في ذلك مصاريف الإهلاك وتكاليف الموظفين، لأن طريقة طبيعة المصاريف مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية¹.
- وفيما يلي مجموعة من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في قائمة الدخل أو قائمة الدخل الشامل الآخر أو في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية²:
- إنخفاض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للإسترداد، والقيود العاكسة لهذه التخفيضات؛
- إعادة هيكلة أنشطة منشأة ما والقيود العاكسة لأية مخصصات لتكاليف إعادة الهيكلة؛
- عمليات التصرف بينود الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- عمليات التصرف بالإستثمارات؛
- العمليات المتوقفة؛
- تسوية القضايا؛
- القيود العاكسة الأخرى للمخصصات.

(*) بشرط أن تكون تعديلات إعادة التصنيف لها علاقة بمكونات قائمة الدخل الشامل الآخر، وللإطلاع أكثر تفصيل عن كيفية الإفصاح عن تعديلات إعادة التصنيف، أنظر إلى الفقرات رقم: 92 و 93 و 94 و 95 و 96 من معيار المحاسبة الدولي رقم (01): عرض القوائم المالية، ص. 539-540.

¹ نفس المرجع السابق، ص. 541.

² نفس المرجع السابق، ص. 540.

الفرع الثالث: معلومات قائمة التغير في حقوق الملكية

يتم الإفصاح من خلال هذه القائمة على المعلومات التالية حسب معيار المحاسبة الدولي رقم (01)¹:

- إجمالي الدخل الشامل للفترة، بحيث يتم الإفصاح بشكل منفصل عن إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم وإلى حصة الأقلية؛
- كل بند في حقوق الملكية آثار التطبيق بشكل رجعي أو إعادة القائمة بشكل رجعي المعترف بهما وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (08)؛
- الإفصاح عن إجمالي التعديل على كل بند من بنود حقوق الملكية، وذلك بسبب التغير في تطبيق السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء، ويتم الإفصاح عن هذه التعديلات لكل فترة سابقة ولبداية الفترة؛
- لكل بند في حقوق الملكية يتم مطابقة بين القيمة المحاسبية المسجلة (القيمة الدفترية) في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن كل تغيير في:

- صافي النتيجة (ربح أو خسارة)؛
- عناصر أخرى في الدخل الشامل الآخر؛
- المعاملات مع الملاك بصفتهم مُلاك، التي تُظهر بشكل منفصل مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك وكذا تغييرات حصص المساهمة في الشركات التابعة (الفروع) التي لا ينتج عنها فقد السيطرة.

الفرع الرابع: معلومات قائمة التدفقات النقدية

ينص معيار المحاسبة الدولي رقم (07) في الفقرة رقم (10) على ضرورة أن تقوم المؤسسة بالإفصاح عن معلومات هذه القائمة بتصنيفها إلى معلومات متعلقة بالنشاط التشغيلي وأخرى متعلقة بالنشاط الإستثماري وأخرى متعلقة بالنشاط التمويلي، ولم يتطرق إلى حصر كل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها إنما تطرق إلى أهم المعلومات فقط.

1. المعلومات المتعلقة بالنشاط التشغيلي

المعلومات التي يتم الإفصاح عنها حسب ما تطرّق إليها معيار المحاسبة الدولي رقم (07) والمتعلقة بالنشاط التشغيلي تتمثل فيما يلي²:

- مبلغ المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- مبلغ المقبوضات النقدية من الأتاوات والرسوم والعمولات والإيراد الآخر؛
- مبلغ المدفوعات النقدية للموردين مقابل بضائع وخدمات؛
- مبلغ المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم؛
- مبلغ المدفوعات والمقبوضات النقدية لمشروع التأمين مقابل الأقساط والمطالبات والمدفوعات السنوية ومنافع التأمين الأخرى؛

¹ نفس المرجع السابق، ص. 542.

² مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (07): بيان التدفقات النقدية، نُسخة مترجمة إلى العربية، لندن، ص. 572.

- مبلغ المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم يكن ممكناً ربطها مباشرةً بالنشاطات الإستثمارية والتمويلية؛

- مبلغ المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود محتفظ بها للتعامل أو الإتجار.

2. المعلومات المتعلقة بالنشاط الإستثماري

المعلومات التي يتم الإفصاح عنها حسب ما تطرق إليها معيار المحاسبة الدولي رقم (07) والمتعلقة بالنشاط الإستثمار تتمثل فيما يلي¹:

- مبلغ المدفوعات النقدية للحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى، إضافةً إلى المدفوعات المتعلقة بتكاليف التطوير الرأسمالية والممتلكات والمصانع والمعدات التي تقوم المؤسسة بإنشائها ذاتياً؛
- مبلغ المقبوضات النقدية من بيع الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى؛
- مبلغ المدفوعات النقدية لإمتلاك أدوات حقوق الملكية أو أدوات دين لمشاريع أخرى والحصص في المشاريع المشتركة(*)؛
- مبلغ المقبوضات النقدية الآتية من بيع أدوات حقوق الملكية أو أدوات دين للمشاريع الأخرى أو الحصص في المشاريع المشتركة(**)؛

- مبلغ السلفيات والقروض المقدمة لأطراف أخرى، باستثناء السلفيات والقروض المقدمة من المؤسسات المالية؛

- مبلغ المقبوضات النقدية من سداد السلفيات والقروض المقدمة لأطراف أخرى؛

- مبلغ المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية والعقود المسبقة وعقود الخيار وعقود التبادل، إلا في حالة إقتناء هذه العقود لغرض التعامل أو الإتجار أو في حالة تصنيف هذه المدفوعات ضمن النشاطات التمويلية؛

لغرض التعامل أو الإتجار أو في حالة تصنيف هذه المدفوعات ضمن النشاطات التمويلية؛

- مبلغ المقبوضات النقدية للعقود المستقبلية والعقود المسبقة وعقود الخيار وعقود التبادل، إلا في حالة إقتناء هذه العقود لغرض التعامل أو الإتجار أو في حالة تصنيف هذه المقبوضات ضمن النشاطات التمويلية.

لغرض التعامل أو الإتجار أو في حالة تصنيف هذه المقبوضات ضمن النشاطات التمويلية.

3. المعلومات المتعلقة بالنشاط التمويلي

المعلومات التي يتم الإفصاح عنها حسب ما تطرق إليها معيار المحاسبة الدولي رقم (07) والمتعلقة بالنشاط التمويلي تتمثل فيما يلي²:

- مبلغ المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛

- مبلغ المدفوعات النقدية لمالكي المشروع لشراء أو رد أسهم المشروع؛

- مبلغ المتحصلات النقدية من إصدار السندات والقروض وأوراق الدفع والرهنونات العقارية وغيرها من الإقتراضات قصيرة أو

طويلة الأجل؛

- مبلغ المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة؛

- مبلغ المدفوعات النقدية من طرف المستأجر لتخفيض الإلتزام القائم المتعلق بعقد تأجير تمويلي.

¹ نفس المرجع السابق، ص. 573.

(*) يُستثنى من هذه المدفوعات مبالغ الأدوات المقتناة بغرض التعامل أو الإتجار.

(**) يُستثنى من هذه المقبوضات مبالغ الأدوات المقتناة بغرض التعامل أو الإتجار.

² نفس المرجع السابق، ص. 574.

تُفصح المؤسسة بشكل منفصل عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية التي تنشأ عن النشاطات الإستثمارية والتمويلية، ولكن يُستثنى من هذا الإفصاح التدفقات النقدية الواردة في الفقرات رقم (22) و (24) من معيار المحاسبة الدولي رقم (07) والتي يتم الإفصاح عنها على أساس صافي المبالغ، كما تُفصح المؤسسة مع تعليق من الإدارة على مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها والتي تحتفظ بها المؤسسة وغير المتوفرة للإستعمال من قبل المجموعة¹، إضافةً إلى أهمية الإفصاح عن التدفقات النقدية للقطاعات المرتبطة بالشركة لأن ذلك يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للمؤسسة كلها وتلك المتعلقة بأجزائها ومدى توفر وتنوع النقدية من تلك القطاعات².

المطلب الثاني: المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية

قدمت الفقرة رقم (112) من معيار المحاسبة الدولي رقم (01) إرشاداً هاماً حول ما هي كل المعلومات التي تتضمنها الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، ويتكون هذا الإرشاد من ثلاثة (03) محاور أساسية، بحيث عند الإلتزام بها تُصبح المؤسسة قد أفصحت عن كل المعلومات اللازمة، وتنص هذه المحاور على أن الإيضاحات يجب أن³:

أ. تتضمن معلومات حول أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة والتي تم إختيارها وتطبيقها، وذلك طبقاً للفقرات من (117) إلى (124)؛

ب. تُفصح عن المعلومات التي تتطلبها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي هي غير معروضة في أي مكان آخر في التقارير المالية؛

ج. تُفصح عن معلومات غير معروضة في مكان ما في التقارير المالية، ولكنها ضرورية وهامة لفهم هذه التقارير. إن أهم معلومة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية هي تلك المتعلقة بالسياسات المحاسبية، بحيث يجب أن تُبين هذه الأخيرة ما يلي⁴:

- أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛

- كل سياسة محاسبية أخرى تكون لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية.

إن الإفصاح عن السياسات المحاسبية هو وصف للسياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في قياس العناصر المفصح عنها في القوائم المالية، وكل المعلومات حول السياسات المحاسبية لها أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية في إتخاذ القرارات الإقتصادية، والإفصاح عن السياسات المحاسبية هو عنوان للنشرة رقم (22) التي تم إصدارها من طرف مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي (APB) سنة 1972، وتتأثر المعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسة بحسب السياسات المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة.

¹ نفس المرجع السابق، ص. 580.

² نفس المرجع السابق، ص. 579.

³ مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معيار المحاسبة الدولي رقم (01)، نفس المرجع السابق، ص. 543.

⁴ نفس المرجع السابق، ص. 544.

واعتبرت النشرة رقم (22) بأن الإفصاح عن السياسات المحاسبية جزءاً هاماً ومكماً للقوائم المالية لكي يتم فهم هذه الأخيرة بشكل جيد، وتوصي هذه النشرة بإضافة مُلحَّص منفصل بعنوان: "السياسات المحاسبية الهامة"، ومن أمثلة السياسات المحاسبية الهامة التي يتم الإفصاح عنها¹:

- الطريقة المطبقة في إهلاك الأصول الثابتة؛

- الطريقة المطبقة في تقييم المخزون؛

- الطريقة المطبقة في إهلاك الأصول غير الملموسة.

يتم دراسة هذا الملحَّص من طرف المحللين الماليين بدقة لمعرفة مدى استخدام المؤسسة لسياسة متحفظة أو متحررة، فمثلاً إهلاك الأصول الثابتة لمدة زمنية طويلة بشكل غير معتاد وإهلاك الأصول غير الملموسة لمدة 40 سنة كحد أقصى مسموح به تُعتبران من السياسات المتحررة، كذلك إتباع طريقة الوارد أخيراً بصرف أولاً (LIFO) عند تقييم المخزون في فترات التضخم تعتبر من السياسات المتحفظة.

نعلم بأن إختيار الإدارة لطبيعة السياسات المحاسبية يؤثر على محتوى التقارير المالية وبالتالي تأثر الإفصاح المحاسبي، لذلك تستطيع الإدارة تطبيق سياسات محاسبية تكون في صالح المؤسسة دون باقي مستخدمي التقارير المالية، من هذا المنطلق يجب تنظيم السياسات المحاسبية بشكل يؤدي إلى تحقيق عدالة في الإفصاح المحاسبي، ومن مبررات تنظيم السياسات المحاسبية نجد²:

- ظهور الملكية الغائبة؛

- احتمالات فشل السوق؛

- الأهداف الإجتماعية.

ومن الممارسات المحاسبية التي تجعل الإفصاح المحاسبي غير ملائم وبالتالي تصرف الإدارة في المعلومات المفصَّح عنها بحرية نجد³:

- تمهيد الدخل؛

- تكوين احتياطات سرية؛

- التأثير على المركز المالي.

ويتم ترتيب الإفصاح المحاسبي في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية بإتباع المنهجية التالية⁴:

1. بيان بالإمتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية حسب ما جاء في الفقرة رقم (16) من المعيار رقم (01)؛

2. ملخص هام للسياسات المحاسبية المطبقة كما جاءت في الفقرة (117) من المعيار رقم (01)؛

3. معلومات مُعززة للبنود المعروضة في القوائم المالية الأساسية، بشرط بنفس الترتيب الذي تم فيه عرض كل بند وبيان؛

4. إفصاحات أخرى، وتشمل:

- الإلتزامات المحتملة والإلتزامات التَّعاقدية غير المعترف بها؛

¹ دونالد كيسو وجيري ويجانت، (1999)، نفس المرجع السابق (الجزء الثاني)، ص. 1340.

² عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 110-114.

³ نفس المرجع السابق، ص. 111.

⁴ مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2012)، نفس المرجع السابق، ص. 544.

- إفصاحات غير مالية، أهداف وسياسات إدارة الخطر المالي للمؤسسة.
- تتضمن الإفصاحات الأخرى كذلك ما يلي¹:
- مبلغ أرباح الأسهم المقترحة أو المعلن عنها قبل أن يتم التصريح بإصدار البيانات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على الملاك خلال الفترة، والمبلغ ذو العلاقة لكل سهم؛
- مبالغ أية أرباح أسهم ممتازة تراكمية غير معترف بها؛
- مقر الشركة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل (أو المكان الرئيسي للأعمال إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل)؛
- وصف لطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية؛
- إسم الشركة الأم والشركة الأم النهائية للمجموعة؛
- الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بطول العمر الإنتاجي للمؤسسة إذا كانت ذات عمر إنتاجي محدود؛
- الإفصاح عن أثر تغيرات الأسعار على عناصر القوائم المالية، وشرح النموذج المتبع لمعالجة أثر ذلك التغير، من خلال النماذج التالية²:
- نموذج التكلفة التاريخية المعدلة؛
- نموذج التكلفة الاستبدالية؛
- نموذج صافي القيمة البيعية.
- الإفصاح عن المعلومات القطاعية حسب ما جاء في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (08)³؛
- الإفصاح عن مدى التغير في السياسات المحاسبية: مثل التغير من طريقة الإهلاك الثابت إلى طريقة الإهلاك المتناقص أو التغير من طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً (LIFO) إلى طريقة الوارد أولاً يُصرف أولاً (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CUMP) عند تقييم المخزونات؛
- الإفصاح عن الأثر المالي للفترة أو بأثر رجعي والتأجيل بسبب التغير في السياسات المحاسبية وإعتماد سياسات محاسبية جديدة لإعداد القوائم المالية، ويُعتبر هذا المبلغ المالي من العناصر العادية ويتم الإفصاح عنه بقسم مستقل من قائمة الدخل صافياً من أثر الضريبة إن وُجدت بدون التعديل في محتوى قائمة الدخل للسنوات السابقة، وحسب الشيرازي توجد بعض الحالات من التغير في السياسات المحاسبية يتم بسببها إعداد القوائم المالية بأثر رجعي، على سبيل المثال لا الحصر نجد:
- التغير من طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) إلى أي طريقة أخرى؛
- التغير إلى معيار محاسبي جديد ينص على المعالجة بأثر رجعي؛
- التغير في أي سياسة محاسبية للشركات التي تُقدم أسهماً في سوق الأوراق المالية لأول مرة أو للشركات التي تريد الإندماج مع شركات أخرى.

¹ نفس المرجع السابق، ص. 548.

² عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 322.

³ Maria Iraqi & Christopher Hossfeld, (2012), Information sectorielle: la transition d'IAS 14 à IFRS 8 en France et en Allemagne, Revue Française de Comptabilité, No. 460, p. 41.

- الإفصاح عن مدى التغيير في التقديرات المحاسبية(*)؛
- الإفصاح في إيضاحات الفترة الحالية عن الأثر الرجعي للتغيرات المحاسبية التي وقعت في الفترات السابقة بسبب الأخطاء، ويتم هذا الإفصاح كما يلي¹:
- وصف الخطأ؛
- أثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للفترة الحالية وللترات المالية السابقة؛
- أن القوائم المالية للترات السابقة قد تم تعديلها.
- الإفصاح عن المكاسب والخسائر المحتملة: ويتم هذا الإفصاح في الحالات التالية²:
- حالة إمكانية وقوع خسارة بعيدة الإحتمال بسبب أن المؤسسة قدمت ضمانات لتغطيتها؛
- حالة توقع وجود حدث مقبل سوف يؤكد وجود مكاسب أو خسائر، ولكن لا يمكن تقدير القيمة تقديراً معقولاً.
- الإفصاح عن الإرتباطات المالية الكبيرة القيمة أو غير المادية عن طريق: وصف الإرتباط وشروط الإرتباط وقيمة الإرتباط؛
- الإفصاح عن الأحداث التي حدثت بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدارها بشرط عدم إجراء أي تعديلات على تلك القوائم، بسبب أن الأحداث اللاحقة(**) التي حدثت ليست لها علاقة بالظروف الجارية في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويشمل الإفصاح عن الأحداث اللاحقة³:
- طبيعة الحدث؛
- تقدير الأثر المالي لهذا الحدث إذا كان ممكن تقديره عملياً، وفي حالة عدم التمكن من تقديره يجب الإشارة إلى تعذر التوصل إلى تقدير.

- تقديم إيضاحات حول جوانب عدم التأكد والإلتزامات العرضية؛

- تقديم الإحصاءات والتفاصيل المطولة التي يصعب إدراجها في القوائم المالية.

المطلب الثالث: علاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي

تكمن العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي إنطلاقاً من أن أحد أهداف حوكمة الشركات هو تحقيق الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للمؤسسة، بحيث تم الإشارة إلى ذلك في المبدأ الخامس من مبادئ حوكمة الشركات (مبدأ الشفافية والإفصاح عن المعلومات) أين يوصي هذا المبدأ بضرورة قيام حوكمة الشركات بضمان الإفصاح عن المعلومات بدقة حول كل المواضيع الهامة التي تخص المؤسسة خاصة ما يتعلق بالوضعية المالية والنتائج وحقوق الملكية، والإفصاح عن هذه المعلومات يجب أن

(*) التغيير في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة أو التغيير في قيمة الخردة لنفس الأصل يعتبر مثال حول التغيير في التقديرات المحاسبية، وهذه الأخيرة ليس لها أثر مالي على السنوات السابقة إنما لها أثر مالي على قوائم الفترة الحالية والترات المقبلة، وبالتالي يجب الإفصاح عن التأثير المالي في الفترة الحالية والترات التالية فقط لأن التغيير في التقديرات المحاسبية لا تُعتبر أخطاءً أو تصحيحاً لأخطاء، إنما بسبب ظهور معلومات جديدة أو إكتساب خبرة مهنية بمرور الوقت، لذلك فإن التقديرات المحاسبية تختلف عن السياسات المحاسبية.

1 عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 329.

2 نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

(**) الأحداث اللاحقة التي يتم الإفصاح عنها هي:

- الأحداث التي ينتج عنها تغييرات هامة في أصول وخصوم الترات التالية؛

- الأحداث التي من المتوقع أن تؤثر بشكل جوهري على عمليات المؤسسة مستقبلاً، أنظر إلى: معيار المحاسبة الدولي رقم (10): الأحداث بعد فترة إعداد التقارير.

3 نفس المرجع السابق، ص. 330.

يتم بشكل غير حصري ومُطابق للمعايير المعترف بها دولياً على غرار معايير المحاسبة المالية وبشكل يسمح لمستخدمي هذه المعلومات الوصول إليها في الوقت المناسب وفي ظروف عادلة وبأفضل تكلفة.

إن التقارير المالية يتم إعدادها من طرف الإدارة التي يُمكن لها التلّاعب بمُحتواها وهو ما يُضّر بأحد أصحاب المصالح¹، بحيث يمكن أن تكون المعلومات المحاسبية المفصح عنها لا تُلبي إحتياجات مستخدميها على غرار عدم قيام الإدارة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وعدم الإفصاح عن أي تغيير في هذه السياسات لتمكين مستخدمي التقارير المالية من معرفة سبب التّعير في المبالغ المحاسبية²، لذلك تقوم حوكمة الشركات بالإعتماد على آليات معينة وتطبيق قواعد وإجراءات محدّدة لتحقيق هدف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بشكل مقبول.

من بين الآليات المهمة التي تعتمد عليها حوكمة الشركات في الرقابة على حسابات المؤسسة نجد مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي ونشاط التدقيق الداخلي، لذلك سيتم توضيح العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي من خلال هذه الآليات الأربعة.

الفرع الأول: علاقة مجلس الإدارة بالإفصاح المحاسبي

مجلس الإدارة مسؤول على ضمان:

- سلامة نُظْم المحاسبة والإتصال المالي للشركة خاصةً ما يتعلق بإستقلالية تدقيق الحسابات؛
- مدى إعتماد المؤسسة على إجراءات الرقابة المناسبة لاسيما إجراءات إدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات؛
- مدى إحترام القانون والمعايير المعمول بها؛
- الإبلاغ عن إجراءات الرقابة الداخلية من طرف رئيس مجلس الإدارة في بعض الدول؛
- مراقبة عملية الإفصاح عن المعلومات والإتصال بالشركة، ومن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات في هذه النقطة تعيين مسؤول العلاقات مع المستثمرين ليُقدّم تقريره مباشرةً إلى مجلس الإدارة.

الفرع الثاني: علاقة لجنة التدقيق بالإفصاح المحاسبي

من الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات قيام لجنة التدقيق بفحص السياسات المحاسبية الهامة التي تُشكّل أساس إعداد القوائم المالية ثم تسليم تقرير حول ذلك إلى مجلس الإدارة، إن المدقق الخارجي الذي يقوم بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة يتم إختياره بناءً على توصية من لجنة التدقيق لأن مسؤولية هذه الأخيرة في إطار حوكمة الشركات هو الإشراف والرقابة على التقارير المالية وضمان الإشراف على عمليات الرقابة الداخلية ومتابعة سير عملية التدقيق الداخلي والخارجي، ومن الممارسات الجيدة لحوكمة الشركات حصول لجنة التدقيق على تقرير وظيفة التدقيق الداخلي وكذا تحمّل مسؤولية إدارة العلاقة مع المدقق الخارجي.

الفرع الثالث: علاقة مهنة التدقيق الخارجي بالإفصاح المحاسبي

تُوصي حوكمة الشركات بضرورة قيام مُدقق مستقل وكُفء ومؤهل بتدقيق سنوي لحسابات الشركة طبقاً لمعايير التدقيق المقبولة، ويقوم بإصدار رأي مُحايد وموضوعي إلى مجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تعكس الدقة والمصادقية من كل الجوانب الهامة للوضعية المالية للمؤسسة ونتائجها، إن المدقق الخارجي مسؤول أمام المساهمين كما يجب أن يكون لديه إلتزام بضرورة تنفيذ تدقيق الحسابات ببذل عناية مهنية لازمة وبما تقتضيه الأصول المهنية لعملية التدقيق.

¹ Robert J. Swieringa & Al, (2013), Corporate Governance and Financial Disclosures: Bangladesh Perspective, Journal of Finance and Accounting, Vol. 04, No. 01, p. 110.

² عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نفس المرجع السابق، ص. 101.

الفرع الرابع: علاقة نشاط التدقيق الداخلي بالإفصاح المحاسبي

يُوصي المبدأ السادس من مبادئ حوكمة الشركات في الفقرة رقم 07 بضرورة إنشاء نظام للتدقيق الداخلي خاصةً في المؤسسات الكبيرة ويقع تحت مسؤولية مجلس الإدارة مباشرة للتأكد من أن الإدارة العليا تُمارس الإشراف المناسب، إن نشاط التدقيق الداخلي مُستقل وموضوعي يقوم به فريق من المستشارين يُقدِّمون للشركة تأكيد حول مدى التحكم في العمليات ونصائح لتحسينها والمساهمة في خلق قيمة مضافة للمؤسسة، كما يُساعد نشاط التدقيق الداخلي المؤسسة في تحقيق أهدافها بناءً على تقييم منهجي لسيروية حوكمة الشركات وإدارة المخاطر والرقابة ثم تقديم مُقترحات لتعزيزها، ويجب على المدققين الداخليين النظر في احتمال وجود أخطاء هامة أو حالات غش أو عدم المطابقة في العمليات وغيرها من المخاطر الهامة.

خلاصة الفصل

الإفصاح المحاسبي عبارة عن كشف وإظهار كل المعلومات المتعلقة بالوضع المالي والأداء المالي للمؤسسة خلال فترة زمنية محدّدة ومعلومات حول التدفقات النقدية والتغيّر في حقوق الملكية، ويتم هذا الإفصاح عن طريق القوائم المالية الأساسية والملاحظات والإيضاحات التي تتضمن معلومات وصفية إضافية مُكمّلة للقوائم المالية الأساسية لأكثر فهم ووضوح على غرار السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد هذه القوائم، ويستند الإفصاح المحاسبي إلى معايير محاسبية متعارف عليها.

من أهم مُستخدمي التقارير المالية المستثمرين الحاليين والمحتملين، المساهمين، العمّال، الدولة، المجتمع، ويُشترط في المعلومات المحاسبية المفصّح عنها لكي تكون مُفيدة في إتخاذ قرارات إقتصادية سليمة من طرف مُستخدميها توفرُ خاصيتي الملائمة والمصدقيّة، بالإضافة إلى ضرورة الحصول عليها بالحجم المطلوب وبشكل عادل وبنوعيّة تُلبي إحتياجات مُستخدميها مثل التقارير المرحلية والتقارير القطاعية ومعلومات حول المسؤولية الإجتماعية للشركة ومعلومات حول رأس المال البشري ومعلومات حول المحاسبة البيئيّة.

لا يُمكن إنكار وجود علاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي الذي يتم عن طريق التقارير المالية، خاصةً أن هذه الأخيرة تُعتبر من إهتمامات مجلس الإدارة الذي يُعتبر أهم آلية لحوكمة الشركات، بحيث يضمن ويتابع باستمرار مدى إحترام كل القواعد والإجراءات التي لها علاقة بإعداد التقارير المالية بشفافية، ويعتمد مجلس الإدارة على لجنة التدقيق التي تقوم بالإشراف والرّقابة على هذه التقارير من ناحية نظام الرقابة الداخلية وسير عملية التّدقيق، إنّ مهنة التدقيق الخارجي التي تُعتبر كذلك من أهم آليات حوكمة الشركات تلعب دور كبير في التأثير على نوعية وكمية المعلومات المحاسبية المفصّح عنها خاصةً إذا كان محافظ الحسابات مُستقل وموضوعي وذو خبرة مهنية عالية، كما يُعتبر نشاط التدقيق الداخلي من مُحدّدات الإفصاح المحاسبي لأنّ من أهم أدواره مراقبة العمل المحاسبي في المؤسسة.

الفصل الرابع

إختبار مدى تأثير المعايير المقترحة حول

الآليات الأربعة لحوكمة الشركات على

الإفصاح المحاسبي

تمهيد

يتضمّن هذا الفصل دراسة إستطلاعية من خلال معالجة بيانات الإستبانة التي تم جمعها، بحيث سيتم البدء في وصف أسلوب الدراسة الإستطلاعية والأدوات المستخدمة والإجراءات المتبعة للقيام بالمعالجة الإحصائية ثم عرض نتائج هذه المعالجة بغرض إستخدامها في إختبار الفرضيات المطروحة، ولتحقيق هدف هذا الفصل سيتم التطرق إلى مبحثين.

المبحث الأول: الطّريقة والأدوات؛

المبحث الثاني: نتائج المعالجة الإحصائية وإختبار الفرضيات.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

تم استخدام الأسلوب الوصفي التحليلي لإجابات أفراد العينة حول مدى تأثير المعايير المقترحة لفعالية مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي على الإفصاح المحاسبي، وسيتناول هذا المبحث وصف لمجتمع الدراسة والأداة المستخدمة في جمع البيانات، ثم التطرق إلى مدى صدقها وثباتها.

المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينات الدراسة

تجدر الإشارة إلى أنّ المجتمع المستهدف في هذه الدراسة الإستطلاعية لم نقصد ولم نُخصّص بأن يكون له علاقة بالشركات الخاصة أو العامة فقط أو يكون له علاقة بالشركات الكبيرة أو الصغيرة أو المتوسطة، إنما تم التركيز على مجتمع له علاقة بالشركات بشكل عام سواءً كانت عامة أو خاصة وسواءً كانت كبيرة الحجم أو صغيرة أو متوسطة، فعلى سبيل المثال تم الإعتماد على خبراء ومحافظي حسابات لهم عقود مع شركات عامة وخاصة وشركات صغيرة وكبيرة ومتوسطة الحجم، ونفس الشيء بالنسبة لأعضاء مجلس الإدارة فقد تم الإعتماد على أعضاء يشتغلون في مؤسسات عامة وخاصة ومؤسسات ذات الحجم الكبير والصغير والمتوسط، وأخيراً تم الإعتماد على مُدققين داخليين يعملون في شركات خاصة وعامة وشركات كبيرة وصغيرة ومتوسطة.

ويتمثل مجتمع الدراسة الإستطلاعية الذي يُعتبر مناسباً للإجابة على محتوى الإستبانة في ثلاث فئات هي:

الفرع الأول: فئة أعضاء مجلس الإدارة

بالرغم من أن هذه الفئة ليس لديها كل المعلومات الكافية حول حوكمة الشركات خاصة ما يتعلق بكيفية التطبيق، إلا أنّ لها تأهيل علمي في ميادين الإقتصاد والتجارة والتسيير مثل: المحاسبة والمالية والبنوك وإدارة الأعمال والتسويق والنقود، كما لديها خبرة ميدانية كأعضاء بمجالس إدارة الشركات الوطنية المالية وغير المالية في القطاعين العام والخاص^(*)، لذلك تم إقتراح هذه الفئة لأنها الملائمة وتستطيع الإجابة بشكل موضوعي صحيح ومقبول على إستبانة المتغير الأول.

الفرع الثاني: فئة المدققين الداخليين

ينتمي مجتمع الدراسة المقترح بالنسبة لإستبانة المتغير الثاني^(**) إلى جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين (AACIA)، ولديهم تكوين مُتخصص في مجال التدقيق الداخلي بالرغم من أنه غير كافٍ، ولكنهم يتلقون تكوين مستمر في هذا المجال بالإضافة إلى مشاركتهم في ملتقيات وندوات وأيام دراسية تُنشِطها الجمعية بإستدعاء مُكونين ومختصين في التدقيق الداخلي من داخل وخارج الوطن.

تم إختيار هذه الفئة للإجابة على إستبانة المتغير الثاني بسبب وجود علاقة بين لجنة التدقيق والمدققين الداخليين من خلال وظيفة التدقيق الداخلي، وبالتالي ستميز إجابات هذه الفئة حول إستبانة المتغير الثاني بالموضوعية.

(*) تُعتبر شركة (NCA Rouiba) لإنتاج المشروبات والعصائر من أهم الشركات الجزائرية التي تُطبق مبادئ حوكمة الشركات لأنها شركة تابعة للقطاع الخاص، وتُعتبر من الشركات العائلية قبل أن تصبح شركة ذات أسهم بعدما أدخلت تمويل إستثماري هيكل ملكية الشركة سنة 2000.

(**) كان من المفروض الإعتماد على أعضاء لجان التدقيق كعينة للإجابة على إستبانة المتغير الثاني، ولكن بسبب قلة عددهم الذي يرجع إلى عدم وجود عدد كبير من لجان التدقيق على مستوى مجالس الإدارة لم يتم الإستعانة بهم، فبحسب نتائج الإستطلاع الذي أجرته جمعية المدققين المستشارين الداخليين الجزائريين بالتنسيق مع المكتب الفرنسي للتدقيق والإستشارة (Deloitte) سنة 2006 حول التدقيق الداخلي في الجزائر على عينة متكونة من (200) مؤسسة عمومية فإن نسبة الشركات التي تحتوي على لجنة التدقيق بلغت 03% فقط من (41) شركة أجابت على الإستطلاع، أما عن العدد الحقيقي للجان التدقيق الموجودة على مستوى كل المؤسسات الوطنية لغاية سنة 2013 فإنه لا توجد أرقام دقيقة ولكن بشكل عام وبحسب مراقبين لا تزال قليلة، أنظر إلى:

- علي عبد الصمد عمر، (2013)، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر (دراسة مقارنة مع مصر)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد. (12)، ص. ص. 39-46.

الفرع الثالث: فئة مُحافظي وخبراء المحاسبة

تهدف هذه الفئة إلى الإجابة على محتوى إستبانة المتغير الثالث، وقد تم إختيار هذه الفئة بسبب تأهيلهم العلمي في تخصصي المحاسبة والتدقيق وخبرتهم العملية في مجال تدقيق الحسابات، وكل هذا يُعتبر مؤشر إيجابي على قدرتهم على تقديم إجابات صحيحة تتميز بالدقة والموضوعية.

الفرع الرابع: الفئة المستخدمة للإجابة على إستبانة المتغير الرابع (نشاط التدقيق الداخلي)

تم الإعتماد على نفس فئة المدققين الداخليين الذين تم إستخدامهم للإجابة على إستبانة المتغير الثاني المتعلق بلجنة التدقيق.

بالنسبة لتحديد حجم العينة لكل فئة لم يتم الإعتماد على طريقة المسح الشامل لخصر جميع أفراد المجتمع المشار إليه في الفئات الثلاثة السابقة، كما أنه لم يتم الإعتماد على حجم عينة يكون أقل من الحجم الأدنى المطلوب إحصائياً، لذلك سيتم حساب الحجم الأدنى للعينة الذي يُمثل مجتمع الدراسة لضمان أن تكون النتائج والإستدلالات الإحصائية سليمة، وبالتالي يكون حجم العينة مقبول لإجراء الدراسة الإستطلاعية، ويتم حسابها بالإعتماد على القاعدة التالية¹:

1. حالة حجم المجتمع كبير: أكبر من 10 000 فرد.

$$n = \frac{z^2 p (1-p)}{d^2}$$

حيث:

(n): الحجم الأدنى للعينة؛

(z): التوزيع الطبيعي المعياري (z-value)؛

(p): النسبة المتوقعة من الدراسات السابقة المماثلة؛

(d): خطأ التقدير المسموح به.

فلو نفترض بيانات المعلمات التالية:

$$z = 1,645 \quad (\text{إذا كانت درجة الثقة تساوي } 90\%)$$

$$p = 0,40$$

$$d = 0,05$$

فإن:

$$n = \frac{(1,645)^2 \times 0,4 (1-0,4)}{(0,05)^2} \Rightarrow n = 260.$$

إذاً حجم العينة الذي من المفترض إستخدامه هو 260 إستبانة صالحة للدراسة بعد إستبعاد كل الإستبانات غير المسترجعة والملغاة.

أمّا عندما يكون حجم المجتمع صغير فيتم حساب الحجم الأدنى للعينة بتطبيق القاعدة التالية²:

¹ Steven K. Thompson, (2012), Sampling, 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States Of America, p. 60.

² Ibid., p. 59.

2. حالة حجم المجتمع صغير: أقل من 10 000 فرد.

$$n = \frac{Np(1-p)}{(N-1)\left(\frac{d^2}{z^2}\right)+p(1-p)}$$

حيث:

(n): الحجم الأدنى للعينة؛

(N): حجم المجتمع.

فلو أردنا حساب الحجم الأدنى للعينة في حالة مجتمع صغير يتكون من 4 000 فرد لنفس الدراسة نجد أن:

$$n = \frac{4000 \times 0,4(1-0,4)}{(4000-1)\left(\frac{0,05^2}{1,645^2}\right)+0,4(1-0,4)} = 244.$$

من خلال ما سبق لا نستطيع حساب الحجم الأدنى لعينة الدراسة في كل مُتغير لأنه ليست لدينا المعطيات التالية:

- حجم مجتمع دراستنا الحالية هل هو مجتمع صغير أم مجتمع كبير؛

- قيم معلمات المجتمع والمتمثلة في: قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) المقابلة لدرجة الثقة 99% أو 95% أو 90%؛

- النسبة المتوقعة للذين تنطبق عليهم هذه الدراسة في المجتمع المراد دراسته (p)؛

- قيمة خطأ التقدير المسموح به أو الدقة الإحصائية (d).

لذلك تم الإعتماد على ما أجمع عليه الخبراء في الإحصاء، بحيث أنه يُمكن الإعتماد على عينة مكونة من 100 إستبانة كحد أدنى يُمثل مجتمع الدراسة، ولذلك تم إستخدام أسلوب العينة العشوائية وإفترضنا أن الحد الأدنى للعينة هو 130 فرد لفئة متغير مجلس الإدارة و125 فرد لفئة متغير لجنة التدقيق ومتغير نشاط التدقيق الداخلي و150 فرد لفئة متغير مهنة التدقيق الخارجي، وبالتالي بلغ عدد أفراد العينات الثلاثة 405 فرد مُوزعين كما يلي:

- بالنسبة لفئة أعضاء مجلس الإدارة تتكون العينة من 130 عضو تم توزيع 130 إستبانة لكل واحد منهم، عدد الإستبانات الصالحة والمقبولة للمعالجة الإحصائية هي 103 إستبانة، وهو عدد معقول ومقبول في مثل هذه الدراسة ومقارنةً بالدراسات المماثلة.

- بالنسبة لفئة المدققين الداخليين تتكون العينة من 125 مُدقق داخلي تم توزيع 125 إستبانة لكل واحد منهم، عدد الإستبانات الصالحة والمقبولة للمعالجة الإحصائية هي 102 إستبانة، وهو عدد معقول ومقبول في مثل هذه الدراسة ومقارنةً بالدراسات المماثلة.

- أخيراً بالنسبة لفئة محافظي وخبراء المحاسبة تتكون العينة من 150 بين مُحافظ وخبير محاسبي تم توزيع 150 إستبانة لكل واحد منهم، عدد الإستبانات الصالحة والمقبولة للمعالجة الإحصائية هي 111 إستبانة، وهو عدد معقول ومقبول في مثل هذه الدراسة وقياساً مع الدراسات المماثلة.

والجدول (1.4) يُبين إحصائيات الإستبانات الموزعة على أفراد عينات مجتمع الدراسة.

الجدول (1.4): تصنيف مصير الإستبانات التي تم توزيعها.

البيان	الفئات المقترحة	فئة أعضاء مجلس الإدارة	فئة المدققين الداخليين	فئة مُحافظي وُخبراء المحاسبة
عدد الإستبانات الموزعة(*)	130	125	150	
عدد الإستبانات غير المسترجعة	22	20	35	
عدد الإستبانات المسترجعة	108	105	115	
عدد الإستبانات الملغاة من تلك المسترجعة (**)	(05)	(03)	(04)	
عدد الإستبانات الصالحة والمقبولة للدراسة	103	102	111	

المصدر: إعداد الباحث.

الفرع الخامس: وصف خصائص عينة الدراسة

فيما يلي وصف لأهم خصائص أفراد العينات المستخدمة في الدراسة وسيتم التركيز فقط على: المؤهل العلمي، المهنة، عدد سنوات الخبرة.

1. بالنسبة لفئة أعضاء مجلس الإدارة

الجدول (2.4): إحصائيات متغير المؤهل العلمي.

البيان	التكرار	النسبة (%)
دكتوراه	14	13,59
ماجستير	21	20,39
ليسانس	59	57,28
بكالوريا	09	08,74
المجموع	103	100

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على إجابات أفراد العينة حول إستبانة المتغير الأول.

(*) الإستبانات لم يتم توزيعها إلا بعد تحكيمها، بحيث تم إلغاء كل العبارات غير المناسبة لأهداف كل متغير وتعديل البعض منها.

(**) الإستبانات الملغاة تم إستبعادها بسبب أنها ناقصة الإجابات، بمعنى أنه بسبب أن بعض العبارات في كل متغير لم يتم الإجابة عليها من طرف بعض الأفراد لا بالموافقة ولا بالحياد ولا بالرفض إنما تركزت فارغة بدون إجابة، وكذلك الإجابة على بعض العبارات كانت غير واضحة جيداً (فيها شطب)، إضافة إلى بعض الإجابات المزودة لكل عبارة، ولهذا تم إلغائها لأنها تعتبر بيانات ناقصة وغير مستوفية للشروط المطلوبة للإجابة على الإستبانة.

يُبين الجدول (2.4) أن: 57,28% من العينة لديهم تأهيل علمي بمستوى ليسانس، 20,39% من أفراد العينة مؤهلهم العلمي ماجستير، 13,59% من أفراد العينة لديهم تأهيل علمي بمستوى دكتوراه، وأخيراً نسبة 08,74% من أفراد العينة مؤهلهم العلمي بكالوريا.

الجدول (3.4): إحصائيات متغير عدد سنوات الخبرة.

النسبة (%)	التكرار	البيان
10,68	11	أقل من أو يساوي 05 سنوات
25,24	26	10 سنوات ≤ مدة الخبرة < 05 سنوات
31,07	32	15 سنة ≤ مدة الخبرة < 10 سنوات
21,36	22	20 سنة ≤ مدة الخبرة < 15 سنة
11,65	12	أكبر تماماً من 20 سنة
100	103	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على إجابات أفراد العينة حول إستبانة المتغير الأول.

يبين لنا الجدول (3.4) بأن: نسبة (31,07%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات وأقل من أو يساوي 15 سنة، نسبة (25,24%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 05 سنوات وأقل من أو يساوي 10 سنوات، نسبة (21,36%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 15 سنة وأقل من أو يساوي 20 سنة، نسبة (11,65%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 20 سنة، نسبة (10,68%) من أفراد العينة لديهم خبرة أقل من 05 سنوات.

2. بالنسبة لفئة المدققين الداخليين

الجدول (4.4): إحصائيات متغير المؤهل العلمي.

النسبة (%)	التكرار	البيان
14,70	15	ماجستير
72,55	74	ليسانس
12,75	13	بكالوريا
100	102	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على إجابات أفراد العينة.

يُبين الجدول (4.4) أن: 72,55% من العينة لديهم تأهيل علمي بمستوى ليسانس، 14,70% من أفراد العينة مؤهلهم العلمي ماجستير، 12,75% من أفراد العينة لديهم تأهيل علمي بمستوى بكالوريا.

الجدول (5.4): إحصائيات متغير عدد سنوات الخبرة.

النسبة (%)	التكرار	البيان
19,61	20	أقل من أو يساوي 05 سنوات
34,31	35	10 سنوات ≤ مدة الخبرة < 05 سنوات
20,59	21	15 سنة ≤ مدة الخبرة < 10 سنوات
14,71	15	20 سنة ≤ مدة الخبرة < 15 سنة
10,78	11	أكبر تماماً من 20 سنة
100	102	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على إجابات أفراد العينة.

يبين لنا الجدول (5.4) بأن: نسبة (34,31%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 05 سنوات وأقل من أو يساوي 10 سنوات، نسبة (20,59%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات وأقل من أو يساوي 15 سنة، نسبة (19,61%) من أفراد العينة لديهم خبرة أقل من 05 سنوات، نسبة (14,71%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 15 سنة وأقل من أو يساوي 20 سنة، نسبة (10,78%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 20 سنة.

3. بالنسبة لفئة محافضي وخبراء المحاسبة

الجدول (6.4): إحصائيات متغير المهنة.

النسبة (%)	التكرار	البيان
55,85	62	محافظ حسابات
44,15	49	خبير محاسبي
100	111	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على إجابات أفراد العينة حول إستبانة المتغير الثالث.

يُبين الجدول (6.4) أن: 55,85% من أفراد العينة يُمارسون مهنة محافظ الحسابات، 44,15% من أفراد العينة يُمارسون مهنة خبير محاسب.

الجدول (7.4): إحصائيات متغير عدد سنوات الخبرة.

النسبة (%)	التكرار	البيان
07,21	08	أقل من أو يساوي 05 سنوات
25,23	28	10 سنوات ≤ مدة الخبرة < 05 سنوات
33,33	37	15 سنة ≤ مدة الخبرة < 10 سنوات
21,62	24	20 سنة ≤ مدة الخبرة < 15 سنة
12,61	14	أكبر تماماً من 20 سنة
100	111	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على إجابات أفراد العينة حول إستبانة المتغير الثالث.

يبين لنا الجدول (7.4) بأن: نسبة (33,33%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات وأقل من أو يساوي 15 سنة، نسبة (25,23%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 05 سنوات وأقل من أو يساوي 10 سنوات، نسبة (21,62%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 15 سنة وأقل من أو يساوي 20 سنة، نسبة (12,61%) من أفراد العينة لديهم خبرة أكثر من 20 سنة، نسبة (07,21%) من أفراد العينة لديهم خبرة أقل من 05 سنوات.

المطلب الثاني: وصف أداة جمع البيانات

تم إستخدام أسلوب الإستبانة كأداة رئيسية في البحث لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة الإستطلاعية، وهي أكثر الأساليب الملائمة في مثل هذا النوع من البحوث، وتم صياغة عبارات الإستبانة بما يتناسب مع أهداف الدراسة، بحيث تم تحضير إستبانة تتكون من قسمين:

القسم الأول: يتمثل في طلب مُوجَّه إلى أفراد العينات يتضمَّن موضوع وأهداف الدراسة، كما يتضمَّن معلومات حول متغير المؤهل العلمي ومعلومات حول متغير المهنة ومعلومات حول متغير عدد سنوات الخبرة؛ [أنظر إلى الملحق رقم (01)]

القسم الثاني: يتضمن عبارات الإستبانة الخاصة بالمتغيرات الرئيسية الأربعة، بحيث أن كل متغير يتضمن مجموعة من المتغيرات الفرعية تتمثل في المعايير المقترحة حول آليات حوكمة الشركات التي تم الإعتماد عليها في الدراسة (متغير مجلس الإدارة، متغير لجنة التدقيق، متغير مهنة التدقيق الخارجي، متغير وظيفة التدقيق الداخلي)، وتكون هذه المتغيرات الفرعية أو المعايير المقترحة على شكل عبارات لها علاقة موضوعية بعنوان وهدف المتغير، وتتمثل فيما يلي:

الفرع الأول: إستبانة المتغير الأول [أنظر إلى الملحق رقم (01)]

تم فيها إقتراح مجموعة من المعايير المتعلقة بمجلس الإدارة والتي يُفترض بأن لها تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، ويتكون هذا المتغير من 39 عبارة، وقد تم تقسيم محتوى إستبانة المتغير الأول إلى جزأين هما:

- الجزء (01): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تكون على شكل متطلبات إختيار أعضاء المجلس ومقومات عمله (تأهيل المجلس) وكيفية تشكيله، ويتكون من 21 عبارة؛
- الجزء (02): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه، ويتكون من 18 عبارة.

وتهدف إستبانة هذا المتغير إلى إختبار الفرضية الأولى التالية:

- تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة ليس له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، بمعنى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة والإفصاح المحاسبي عند نسبة دلالة (0,05) (H0.1).

الفرع الثاني: إستبانة المتغير الثاني [أنظر إلى الملحق رقم (01)]

تم فيها إقتراح مجموعة من المعايير المتعلقة بلجنة التدقيق والتي يُفترض بأن لها تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة، ويتكون هذا المتغير من 48 عبارة، وقد قسمنا محتوى إستبانة المتغير الثاني إلى أربعة (04) أجزاء هي:

- الجزء (01): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل متطلبات إختيار أعضاء اللجنة ومقومات عملها (تأهيل اللجنة) وكيفية تشكيلها، ويتكون من 16 عبارات؛
- الجزء (02): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص التقارير المالية، ويتكون من 10 عبارات؛
- الجزء (03): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص نظام الرقابة الداخلية، ويتكون من 09 عبارات؛
- الجزء (04): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بمتابعة سير عملية التدقيق، ويتكون من 13 عبارة.

وتهدف إستبانة هذا المتغير إلى إختبار الفرضية الثانية التالية:

- تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق ليس له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، بمعنى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق والإفصاح المحاسبي عند نسبة دلالة (0,05) (H0.2).

الفرع الثالث: إستبانة المتغير الثالث [أنظر إلى الملحق رقم (01)]

تم فيها إقتراح مجموعة من المعايير المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي والتي يُفترض بأن لها تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة، ويتكون هذا المتغير من 25 عبارة، وقد قسمنا محتوى إستبانة المتغير الثالث إلى جزأين هما:

- الجزء (01): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل متطلبات إختيار محافظ الحسابات ومقومات عمله، ويتكون من 07 عبارات؛

- الجزء (02): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه، ويتكون من 18 عبارة.

وتهدف إستبانة هذا المتغير إلى إختبار الفرضية الثالثة التالية:

- تطبيق المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي ليس له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، بمعنى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي والإفصاح المحاسبي عند نسبة دلالة (0,05) (H0.3).

الفرع الرابع: إستبانة المتغير الرابع [أنظر إلى الملحق رقم (01)]

تم فيها إقتراح مجموعة من المعايير المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي والتي يُفترض بأن لها تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة، ويتكون هذا المتغير من 22 عبارة، وقد قسمنا محتوى إستبانة المتغير الرابع إلى جزأين هما:

- الجزء (01): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل متطلبات إختيار المدقق الداخلي ومقومات عمله، ويتكون من 08 عبارات؛

- الجزء (02): يتضمن مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه، ويتكون من 14 عبارة.

وتهدف إستبانة هذا المتغير إلى إختبار الفرضية الرابعة التالية:

- تطبيق المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي ليس له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، بمعنى أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي والإفصاح المحاسبي عند نسبة دلالة (0,05) (H0.4).

ومن أجل التوصل إلى هدف قوة الإعتماد على إستبانة تتميز بالصدق والقابلية للقياس لما وُضعت لأجله وتحقيق أهداف

الدراسة الإستطلاعية، تم المرور بالمراحل التالية:

1. إعداد أولي لمحتوى الإستبانة؛

وتم ذلك بالإعتماد على المصادر التالية:

أ. الإطار النظري للدراسة خاصة الفصلين الأول والثاني؛

ب. محتوى الدراسات السابقة والبحوث العلمية ذات العلاقة بموضوع الدراسة؛

ج. الإصدارات المهنية.

2. تحكيم الإستبانة (*) للتأكد من أنها موضوعية المحتوى مع إشكالية وهدف الدراسة ومدى صلاحيتها لقياس ما تم الإعداد لأجله ومدى قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة؛

3. إجراء إختباري صدق وثبات الإستبانة (**)، وذلك بناءً على توزيع أولي للإستبانة على عينة من 30 فرد في كل متغير، كمرحلة تمهيدية قبل توزيع الإستبانة في المرحلة النهائية على كامل أفراد العينة؛

4. توزيع الإستبانة في المرحلة النهائية على كامل أفراد العينة.

إنَّ إجراء المعالجة الإحصائية للإستبانة يتطلَّب مِنَّا تحويل الإجابات الوصفية التي تم جمعها من أفراد العينات إلى معلومات كمية، ولأجل ذلك تم استخدام معيار ليكرت الخماسي لقياس آراء المستجوبين حول محتوى الإستبانة، كما يُبين ذلك الجدول (8.4).

الجدول (8.4): التَّعبير عن المعلومات الوصفية (آراء المستجوبين) بشكل كمي قابل للقياس والمعالجة الإحصائية.

الترجمة الكمية	الإجابات الوصفية
5	مُوافق جداً
4	مُوافق
3	مُحايد
2	غير مُوافق
1	غير مُوافق جداً

Source: Rensis Likert, (1932), A Technique for the Measurement of Attitudes, Archives Of Psychology, R. S. Woodworth, Editor, No. 140, New York University, p. p. 17-18.

الإجابة بموافق جداً على سبيل المثال تُقابلها القيمة (5) ويُرَمَز لها بالرمز (xi) وتعني قيمة المشاهدة، وعدد الذين أجابوا بموافق جداً يُرَمَز له بالرمز (ni) مع التركيز بأن إجمالي أفراد العينة يُرَمَز لهم بالرمز (n)، وهذه الترجمة الكمية لآراء أفراد العينات يُمكن إستخدامها في حساب قيم عدة مقاييس إحصائية على غرار المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري، وفيما يلي إعادة كتابة محتوى الجدول (8.4) بشكل مُفصَّل في الجدول (9.4).

(*) تحكيم الإستبانة من أهم طرق إختبار صدق الإستبانة ويُطلق عليه كذلك بإختبار صدق الإتساق الخارجي أو الظاهري.

(**) في هذه المرحلة وبسبب ضعف معاملات الارتباط التي تقيس مدى الإتساق الداخلي والبنائي لمحتوى الإستبانة وبسبب كذلك ضعف معامل ألفا كرونباخ تم إجراء تعديلات على بعض العبارات وحذف البعض منها وإعادة صياغة أخرى، حتى تم الحصول في الأخير على معاملات إرتباط قوية ومعامل ألفا كرونباخ قوي، وبالتالي يُمكن توزيع الإستبانة في المرحلة النهائية.

الجدول (9.4): تفصيل الجدول رقم (8.4).

الإجابة	ملاحظة	القياس الكمي لقيمة المشاهدة أو الإجابة (x_i)	النسبة المئوية لكل إجابة (*)	الدلالة الإحصائية
مُوافق جداً	إجابة إيجابية مُطلقة قيمتها خمس درجات	$x_i = 5$	100%	تأثير عالٍ جداً
مُوافق	إجابة إيجابية قيمتها أربع درجات	$x_i = 4$	80%	تأثير عالٍ
مُحايد	إجابة مُحايدة قيمتها ثلاث درجات	$x_i = 3$	60%	تأثير مُتوسط
غير مُوافق	إجابة سلبية قيمتها درجتين	$x_i = 2$	40%	تأثير مُنخفض
غير مُوافق جداً	إجابة سلبية مُطلقة قيمتها درجة واحدة	$x_i = 1$	20%	تأثير مُنخفض جداً

المصدر: إعداد الباحث.

إنَّ إجابات الأفراد المستجوبين حول مدى تأثير المعايير المقترحة حول الآليات الأربعة لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، مهنة التدقيق الخارجي، وظيفة التدقيق الداخلي) على الإفصاح المحاسبي يُمكن أن تكون موافقة جداً ويُمكن أن تكون موافقة فقط أو محايدة أو غير موافقة وأخيراً يُمكن أن تكون غير موافقة جداً.

بعد جمع كل إجابات أفراد العينات تم ملاحظة أن إجاباتهم حول محتوى كل عبارة تختلف من فرد إلى آخر، بحيث وجدنا بأن الإجابة حول عبارة معينة مثلاً يُجيب عليها أفراد العينة بالموافق جداً وعدد آخر من العينة يُجيبون بموافق فقط حول محتوى نفس العبارة وعدد آخر من العينة يُجيبون بعدم الموافقة وآخرون لم يجيبوا لا بالموافقة ولا بالرفض إنما كانت إجاباتهم حيادية حول محتوى عبارة المتغير المعني، لذلك يجب أن يتم حساب المتوسط الحسابي المرَّجَّح لإجابات كل الأفراد حول كل عبارة ثم المتوسط الحسابي المرَّجَّح لإجابات كل الأفراد حول كل متغير الذي يتضمَّن مجموعة من العبارات.

بعد حساب المتوسط الحسابي المرَّجَّح سيتم تحديد إلى أي مجال ينتمي هذا المتوسط باستخدام طول الفئة، وفيما يلي خطوات حساب هذا المجال:

1. حساب قيمة المدى للمتوسَّطات الحسابية المرَّجَّحة كما يلي:

قيمة المدى = أكبر قيمة للمتوسط الحسابي المرَّجَّح - أصغر قيمة للمتوسط الحسابي المرَّجَّح.

قيمة المدى = 5 - 1.

قيمة المدى = 4.

(*) تم إختيار قيمة الإجابة بموافق جداً وهي (05) كأساس لحساب النسب المئوية لكل قيم الإجابات الأخرى، بحيث تم إعطاء نسبة (100%) لقيمة الإجابة بموافق جداً، وحُسب النسب كالتالي:

- قيمة الإجابة بموافق جداً تساوي (05)، ونسبتها المئوية تساوي $\frac{5}{5} = 0,1$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 100% على محتوى العبارة؛

- قيمة الإجابة بموافق فقط تساوي (04)، ونسبتها المئوية تساوي $\frac{4}{5} = 0,8$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 80% على محتوى العبارة؛

- قيمة الإجابة بالحياد تساوي (03)، ونسبتها المئوية تساوي $\frac{3}{5} = 0,6$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 60% على محتوى العبارة؛

- قيمة الإجابة بغير موافق تساوي (02)، ونسبتها المئوية تساوي $\frac{2}{5} = 0,4$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 40% على محتوى العبارة؛

- قيمة الإجابة بغير موافق جداً تساوي (01)، ونسبتها المئوية تساوي $\frac{1}{5} = 0,2$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 20% على محتوى العبارة.

2. حساب طول الفئة كما يلي:

طول الفئة = قيمة المدى / عدد الفئات.

طول الفئة = $5 / 4$

طول الفئة = 0,80.

والجدول (10.4) يُبين لنا مجالات المتوسطات الحسابية المرّجحة.

الجدول (10.4): مجالات المتوسطات الحسابية المرّجحة.

ملاحظات	النسبة المئوية(*) (%)	المجال
إذا كان المتوسط الحسابي المرّجح ينتمي لهذا المجال فإن الإجابة العامة لأفراد العينة غير موافقة جداً.	$36 \leq$ غير موافق جداً < 20	1,80 - 1,00
إذا كان المتوسط الحسابي المرّجح ينتمي لهذا المجال فإن الإجابة العامة لأفراد العينة غير موافقة.	$52 \leq$ غير موافق < 36	2,60 - 1,801
إذا كان المتوسط الحسابي المرّجح ينتمي لهذا المجال فإن الإجابة العامة لأفراد العينة محايدة.	$68 \leq$ مُحايد < 52	3,40 - 2,601
إذا كان المتوسط الحسابي المرّجح ينتمي لهذا المجال فإن الإجابة العامة لأفراد العينة موافقة.	$84 \leq$ موافق < 68	4,20 - 3,401
إذا كان المتوسط الحسابي المرّجح ينتمي لهذا المجال فإن الإجابة العامة لأفراد العينة موافقة جداً.	$100 \leq$ موافقة جداً < 84	5,00 - 4,201

المصدر: إعداد الباحث.

والهدف من الجدول (10.4) هو استخدامه كمرجع لتحليل ومناقشة نتائج المعالجة الإحصائية التي سيتم الحصول عليها فيما بعد.

المطلب الثالث: إختبار صدق الإستبانة

سيتم إختبار صدق الإستبانة من خلال إختبارين هما: إختبار صدق الإتساق الداخلي وإختبار صدق الإتساق البنائي، بحيث يُقصد بإختبار صدق الإتساق الداخلي للإستبانة التأكد من مدى إتساق كل عبارة من عبارات متغيرات الإستبانة مع الدرجة الكلية لعبارات المتغير المعني، وقد قام الباحث بإختبار صدق الإتساق الداخلي عن طريق حساب معاملات الإرتباط " بيرسون" بين كل عبارة من عبارات المتغير والدرجة الكلية للمتغير نفسه (أي على أساس العلاقة بين المتوسط الحسابي لكل عبارة والمتوسط الحسابي للمتغير التجميعي المعني).

أما إختبار صدق الإتساق البنائي فَيُبين مدى إتساق وإرتباط كل متغير من متغيرات الإستبانة بالدرجة الكلية لعبارات كل متغيرات الإستبانة (تم إجراء إختبار صدق الإتساق البنائي على أساس العلاقة بين المتوسط الحسابي لكل متغير من المتغيرات الأربعة مع المتوسط الحسابي للمتغيرات التجميعية الأربعة معاً عن طريق معامل الإرتباط " بيرسون").

الفرع الأول: إختبار صدق الإتساق الداخلي

بغرض إختبار صدق الإتساق الداخلي تم استخدام مُعامل الإرتباط " بيرسون"، ويتم توضيح نتائج هذا الإختبار للمتغيرات الأربعة كما يلي:

(*) (20 % = 1/5) (36 % = 1,80 / 5) (52 % = 2,60 / 5) (68 % = 3,40 / 5) (84 % = 4,20 / 5) (100 % = 5 / 5).

1. صدق الإتساق الداخلي لإستبانة المتغير الأول

الجدول (11.4): مُعاملات الإرتباط "بيرسون" بين متوسط كل عبارة من عبارات المتغير الأول والمتوسط العام لكل عباراته.

نسبة الدلالة	معامل الإرتباط(*)	المتوسط الحسابي	محتوى العبارة الجزء (01) الجزء (02)	رقم العبارة
0,005	0,502	4,1000	أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين.	01
0,002	0,541	3,8667	الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي للشركة.	02
0,044	0,371	3,9000	بذل العناية المهنية اللائمة من طرف كل أعضاء مجلس الإدارة.	03
0,009	0,467	3,9667	تحديد حجم كافٍ لمجلس الإدارة.	04
0,010	0,464	4,1333	لجنة الترشيحات تختار أعضاء المجلس بالتعاون مع الجمعية العامة للمساهمين بشفافية.	05
0,007	0,479	4,1333	تنظيم عهدة أعضاء المجلس (خاصةً المدة الزمنية للعهد وشروط تكرارها).	06
0,006	0,490	4,3333	يلتزم الأعضاء التنفيذيين بالنزاهة والإستقلالية عند أداء واجباتهم وعند إعطاء آراءهم بالمجلس.	07
0,001	0,578	4,4000	متابعة برامج التكوين والتدريب باستمرار وإنتظام لأعضاء المجلس.	08
0,008	0,476	3,7000	يكون رئيس المجلس من غير التنفيذيين والمستقلين.	09
0,005	0,501	3,6667	الإعتماد على أشخاص مناسبون لعضوية مجلس الإدارة.	10
0,000	0,688	3,8333	الإعتماد على أعضاء لديهم رؤية إستراتيجية حول مستقبل الشركة وأفق تفكير عميق حول الأبعاد العالمية للأعمال.	11
0,003	0,529	4,0000	لا يكون أي عضو بالمجلس صديق شخصي لمسؤول تنفيذي أو لأي عضو.	12
0,018	0,428	4,4000	أن يتميز أعضاء المجلس بأخلاقيات المهنة.	13

(*) الإرتباط دال إحصائياً عند نسبي دلالة (01%) و (05%)، بحيث يُوضح الملحق رقم (03) الإحالات التالية:

* مُعامل الإرتباط دال إحصائياً عند نسبة دلالة أقل من (0,05)؛

** مُعامل الإرتباط دال إحصائياً عند نسبة دلالة أقل من (0,01)، وقد تم حساب معاملات الإرتباط على أساس العلاقة بين المتوسط الحسابي لكل عبارة

والمتوسط الحسابي للمتغير التّجميعي الأول (مجلس الإدارة) الذي يساوي (3,9299).

الفصل الرابع إختبار مدى تأثير المعايير المقترحة حول الآليات الأربعة لحوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

0,000	0,599	3,8667	أغلبية أعضاء لجان المجلس من المدراء غير التنفيذيين المستقلين.	14
0,000	0,652	3,8667	في حالة وجود مساهمي الأغلبية كأعضاء بالمجلس فيجب أن يكونوا مستقلين عن باقي أعضاء مجلس الإدارة.	15
0,032	0,392	4,3333	توفّر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لأعضاء المجلس.	16
0,001	0,578	3,9333	يتم تحديد مكافآت أعضاء المجلس والمسيرين من طرف مديرين مستقلين بالمجلس.	17
0,006	0,489	3,6333	الفهم الجيد لأعضاء المجلس للفرق بين التدخل المبالغ فيه والمسؤولية المناسبة.	18
0,001	0,581	3,7000	يخضع أعضاء مجلس الإدارة إلى مساءلة المساهمين.	19
0,001	0,588	4,2333	ضمّ أعضاء جُدد إلى مجلس الإدارة من ذوي النزاهة والخبرة والكفاءة.	20
0,007	0,479	4,1333	تحديد المستوى المقبول للملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة.	21
0,031	0,394	4,4000	تطبيق الميثاق والنظام الأساسي لمجلس الإدارة.	22
0,012	0,454	4,4000	وجود قانون أخلاقيات عمل مجلس الإدارة.	23
0,000	0,698	3,9333	يعتمد مجلس الإدارة على دليل حوكمة الشركات.	24
0,001	0,574	3,8667	لا يتدخل أعضاء مجلس الإدارة في مسؤوليات الإدارة.	25
0,000	0,639	3,9333	يتحصل مجلس الإدارة على كل المعلومات التي يحتاجها مسبقاً.	26
0,001	0,574	3,8667	يُفصح مجلس الإدارة لكل المساهمين في تقريره السنوي عن نظام المكافآت ومبالغها لأعضاء المجلس والمسيرين بشكل فردي.	27
0,006	0,488	3,8000	يقوم المجلس بتعيين وتكليف موظف لمراقبة مدى الإلتزام التام بالقانون والقواعد واللوائح، ويجب تطبيق عقوبات في حالة عدم الإلتزام.	28
0,000	0,614	3,6000	يتخذ مجلس الإدارة قراراته طبقاً لمبدأ القرار المشترك.	29
0,003	0,519	4,0667	إقامة إتصال بين مجلس الإدارة ولجنة مراقبة البورصة من خلال دليل يُستخدم لإثبات مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات.	30
0,001	0,566	4,0667	يقوم المجلس بإيداع قواعد حوكمة الشركات التي يُطبقها لدى لجنة مراقبة البورصة.	31
0,001	0,569	3,7667	يقوم مجلس الإدارة بمساءلة إدارة الشركة.	32

0,006	0,489	3,6333	يعمل كل أعضاء مجلس الإدارة جماعياً.	33
0,000	0,648	2,5667	يُشرف مجلس الإدارة على عملية إدارة المخاطر.	34
0,026	0,407	4,2333	يُمارس مجلس الإدارة العناية الواجبة والإهتمام الكافي على تقارير التدقيق التي تصل إليه ويتخذ الإجراءات اللازمة بناءً على ما هو موجود فيها.	35
0,008	0,474	3,6000	يُتيح المجلس سياسة مكتوبة وواضحة بشأن الشفافية والإفصاح للإطلاع عليها من طرف السلطات العمومية والجمهور العام.	36
0,001	0,595	3,6333	يُتابع مجلس الإدارة باستمرار عمل لجانته، خاصةً لجنة التدقيق.	37
0,000	0,624	3,8333	يُقدم مجلس الإدارة لوائح عمل لكل اللجان التابعة له.	38
0,001	0,570	3,9333	إجراء تقييم ذاتي منتظم لمجلس الإدارة بتطبيق نظام تقييم الأداء.	39
--	1,00(*)	3,9299	المتغير التجميعي الأول (مجلس الإدارة)	

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملاحق: (02) (03) (04).

- بالنظر إلى نتائج الجدول (11.4) نلاحظ بأن معاملات الارتباط منها ما هو قوي ومنها ما هو متوسط، ولكنها بشكل عام مقبولة، فعلى سبيل المثال لا الحصر لو يتم أخذ بعض عبارات هذا المتغير يُلاحظ بأن:
- إرتباط العبارة رقم (01) بالمتغير التجميعي الأول يساوي (0,502) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة إحصائية أقل من (0,01)؛
 - إرتباط العبارة رقم (09) بالمتغير التجميعي الأول يساوي (0,476) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛
 - إرتباط العبارة رقم (18) بالمتغير التجميعي الأول يساوي (0,489) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛
 - إرتباط العبارة رقم (28) بالمتغير التجميعي الأول يساوي (0,488) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛
 - إرتباط العبارة رقم (34) بالمتغير التجميعي الأول يساوي (0,648) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛
 - إرتباط العبارة رقم (39) بالمتغير التجميعي الأول يساوي (0,570) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01).

نفس الشيء بالنسبة لباقي العبارات، وبالتالي نقول بأن جميع عبارات المتغير الأول المتعلقة بمجلس الإدارة تتميز بإتساق داخلي مع الدرجة الكلية لعباراته، ولذلك فإن عبارات إستبانة متغير مجلس الإدارة صادقة لما وُضعت لقياسه.

(*) هذا الرقم يعني أن إرتباط متغير مجلس الإدارة مع نفسه يساوي (01) كما يظهر في الملحق رقم (03) في خانة العمود الثالث والسطر الثاني.

2. صدق الإتساق الداخلي لإستبانة المتغير الثاني

الجدول (12.4): مُعاملات الإرتباط "بيرسون" بين متوسط كل عبارة من عبارات المتغير الثاني والمتوسط العام لكل عباراته.

نسبة الدلالة	معامل الإرتباط (*)	المتوسط الحسابي	محتوى العبارة	الجزء (01)	الجزء (02)	الجزء (03)	الجزء (04)	رقم العبارة
0,022	0,416	4,1333						01
			يكون أعضاء لجنة التدقيق من غير التنفيذيين المستقلين بنسبة (100%).					
0,000	0,604	4,2333						02
			إلتزام كل أعضاء لجنة التدقيق بأخلاقيات المهنة.					
0,002	0,550	3,8667						03
			القدرة على تسيير النزاعات بشكل بَنَاءٍ وبكل موضوعية وإستقلالية.					
0,000	0,605	4,0000						04
			لا يمتلك أعضاء لجنة التدقيق أسهم ذات تأثير هام بالشركة.					
0,000	0,723	3,6667						05
			توفر الحجم الأدنى لأعضاء اللجنة وهو ثلاثة أعضاء.					
0,018	0,429	3,9667						06
			تعمل لجنة التدقيق بالإعتماد على نظام أساسي.					
0,009	0,470	4,4000						07
			توفر التأهيل العلمي المناسب والخبرة المهنية في المحاسبة والتدقيق.					
0,000	0,604	4,2333						08
			بذل العناية المهنية اللازمة من طرف اللجنة.					
0,001	0,554	3,9000						09
			تحديد المدة الزمنية لعهد أعضاء لجنة التدقيق بثلاث سنوات.					
0,001	0,595	4,4000						10
			تُشرف وتُراقب لجنة التدقيق على عمل التدقيق الداخلي.					
0,003	0,520	3,7667						11
			تفتح لجنة التدقيق حوار حُر وصريح ومنتظم مع الإدارة العليا ووظيفة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين.					
0,000	0,657	3,7667						12
			يُشارك في إجتماعات لجنة التدقيق المدير المالي ومحافظ الحسابات ومدير التدقيق الداخلي بدون تغيب.					
0,010	0,464	3,9667						13
			تُركز لجنة التدقيق الفحص على المخطط التنظيمي للشركة وقانون الأخلاق.					

(*) الإرتباط دال إحصائياً عند نسبي دلالة (01%) و (05%)، بحيث يُوضح الملحق رقم (06) الإحالات التالية:

* مُعامل الإرتباط دال إحصائياً عند نسبة دلالة أقل من (0,05)؛

** مُعامل الإرتباط دال إحصائياً عند نسبة دلالة أقل من (0,01)، وقد تم حساب معاملات الإرتباط على أساس العلاقة بين المتوسط الحسابي لكل عبارة

والمتوسط الحسابي للمتغير التجميعي الثاني (لجنة التدقيق) الذي يساوي (3,9646).

الفصل الرابع إختبار مدى تأثير المعايير المقترحة حول الآليات الأربعة لحوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

0,000	0,692	3,9000	14	تُراقب لجنة التدقيق مدى إحترام الشركة للقانون والنظام الأساسي لها.
0,045	0,368	3,7000	15	تستفيد لجنة التدقيق من مساعدة إدارة الشركة في أداء مهامها.
0,003	0,525	3,8333	16	تقوم اللجنة بتقييم ذاتي لعملها وكتابة تقرير يتضمن نتائج التقييم.
0,001	0,563	4,0667	17	تقوم لجنة التدقيق بفحص التقارير المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء رأي حولها.
0,002	0,546	3,9667	18	تتدخل لجنة التدقيق في تحديد وإبداء الرأي حول السياسات المحاسبية المطبقة من طرف الإدارة والتوصية إلى مجلس الإدارة بشأنها.
0,027	0,404	4,0333	19	تلقي تكوين مستمر من طرف أعضاء اللجنة بشأن التغيرات الهامة التي تحصل في المحاسبة.
0,000	0,618	4,0333	20	تقوم لجنة التدقيق بمراقبة الحسابات الموجودة في تقرير التسيير ومقارنتها مع تقرير المدقق الخارجي للتأكد من مطابقتها لمحتوى القوائم المالية.
0,024	0,411	3,9000	21	يجتمع أعضاء اللجنة فيما بينهم فقط لمناقشة سرية حول مصداقية التقارير المالية.
0,001	0,595	4,4000	22	تتحقق اللجنة مع الإدارة ومحافظ الحسابات من مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.
0,005	0,500	3,8667	23	تُناقش لجنة التدقيق مع الإدارة أسباب وجود فروقات هامة في القوائم المالية لسنة معينة بالمقارنة مع سنة أخرى.
0,000	0,629	3,8000	24	تُناقش اللجنة مع الإدارة بالتفصيل كيفية المعالجة المحاسبية للعناصر الإستثنائية والمعقدة.
0,000	0,671	3,8667	25	تستعين لجنة التدقيق بخبراء قضائيين أو مُحامين في حالة وجود مشاكل قضائية لها تأثير هام على التقارير المالية.
0,000	0,604	4,0000	26	تستدعي لجنة التدقيق خبراء خارجيين مختصين في المحاسبة والمالية والتدقيق لإجراء تحقيقات خاصة حول التقارير المالية.
0,008	0,474	4,3333	27	تُشرف اللجنة على رقابة مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
0,014	0,443	4,0667	28	تقوم لجنة التدقيق بتقييم مستمر ومنتظم لنشاط التدقيق الداخلي.
0,002	0,536	4,0333	29	تفهم اللجنة بوضوح ومتفق عليه مع مجلس الإدارة عناصر الرقابة الداخلية.
0,029	0,399	3,7333	30	تفحص لجنة التدقيق نتائج إختبارات الرقابة.

الفصل الرابع إختبار مدى تأثير المعايير المقترحة حول الآليات الأربعة لحوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

0,001	0,572	3,8667	31	تُناقش لجنة التدقيق تقرير المدقق الداخلي والمدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية.
0,006	0,489	3,8000	32	تتحقق اللجنة من أن الإدارة تعالج مخاطر الرقابة الهامة في الوقت المناسب.
0,000	0,649	3,7000	33	تتحصل لجنة التدقيق من وظيفة التدقيق الداخلي على المعلومات اللازمة لفعالية أداءها الرقابي.
0,002	0,548	3,7333	34	تُحدد لجنة التدقيق مخاطر الرقابة الداخلية بدلاً من المدقق الخارجي.
0,012	0,453	3,6333	35	تُقدم لجنة التدقيق لمجلس الإدارة التوصيات اللازمة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.
0,000	0,626	3,9667	36	توافق لجنة التدقيق على البرنامج السنوي لنشاط التدقيق الداخلي.
0,002	0,536	4,0333	37	تُشارك لجنة التدقيق في تعيين وإنهاء مهام مدير وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد مكافآته.
0,008	0,474	4,3333	38	تتحقق اللجنة من أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير المتفق عليها.
0,007	0,479	4,1000	39	تُشارك لجنة التدقيق في تعيين محافظ الحسابات.
0,000	0,654	3,8667	40	تُقابل لجنة التدقيق محافظ الحسابات لفحص خطة التدقيق وتقديم ملاحظات حولها.
0,000	0,609	3,8667	41	تطلع لجنة التدقيق على عقد الإتفاق الذي تم بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق.
0,001	0,582	4,0333	42	تطلب اللجنة من محافظ الحسابات بتدقيق ما تراه مناسباً وليس محافظ الحسابات هو من يحدد ما يُدقق.
0,013	0,448	3,9667	43	تتحصل لجنة التدقيق على تقارير محافظ الحسابات مباشرةً.
0,017	0,432	3,8000	44	تُقدم لجنة التدقيق إلى مجلس الإدارة توصيات بشأن نطاق التدقيق الخارجي والإجراءات المتبعة.
0,001	0,565	3,7667	45	تستدعي لجنة التدقيق عند الضرورة خبير خارجي مستقل متخصص لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي.
0,001	0,586	4,0667	46	تُقدم لجنة التدقيق بانتظام تقرير عملها لمجلس الإدارة.
0,002	0,546	4,1000	47	تُسلم لجنة التدقيق تقرير عملها للمساهمين.
0,012	0,452	3,8333	48	تقوم لجنة التدقيق بتسليم نسخة من محضر كل إجتماع وتقريرها لكل أعضاء مجلس الإدارة.
--	(*)1,00	3,9646	المتغير التّجميعي الثاني (لجنة التدقيق)	

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملاحق: (05) (06) (07).

(*) هذا الرقم يعني أن إرتباط متغير لجنة التدقيق مع نفسه يساوي (01) كما يظهر في الملحق رقم (06) في خانة العمود الثالث والسطر الثاني.

نلاحظ من خلال الجدول (12.4) أنّ معاملات الارتباط منها ما هو قوي ومنها ما هو متوسط، ولكنها بشكل عام مقبولة، بحيث لو أخذ مثلاً بعض عبارات هذا المتغير نجد أن:

- إرتباط العبارة رقم (01) بالمتغير التّجميحي الثاني يساوي (0,416) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة إحصائية أقل من (0,05)؛

- إرتباط العبارة رقم (08) بالمتغير التّجميحي الثاني يساوي (0,604) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (15) بالمتغير التّجميحي الثاني يساوي (0,368) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,05)؛

- إرتباط العبارة رقم (30) بالمتغير التّجميحي الثاني يساوي (0,399) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,05)؛

- إرتباط العبارة رقم (39) بالمتغير التّجميحي الثاني يساوي (0,479) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (45) بالمتغير التّجميحي الثاني يساوي (0,565) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (48) بالمتغير التّجميحي الثاني يساوي (0,452) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,05).

نفس الشيء بالنسبة لباقي العبارات، ولذلك نقول بأن جميع عبارات المتغير الثاني المتعلقة بلجنة التدقيق تتميز بإتساق داخلي مع الدرجة الكلية لعباراته، وبالتالي فإن عبارات إستبانة متغير لجنة التدقيق صادقة لما وُضعت لقياسه.

3. صدق الإتساق الداخلي لإستبانة المتغير الثالث

الجدول (13.4): معاملات الارتباط "بيرسون" بين متوسط كل عبارة من عبارات المتغير الثالث والمتوسط العام لكل عباراته.

رقم العبارة	محتوى العبارة	الجزء (01)	الجزء (02)	المتوسط الحسابي	معامل الارتباط (*)	نسبة الدلالة
01	إستقلالية محافظ الحسابات.			4,4333	0,836	0,000
02	إلتزام محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة.			4,4667	0,674	0,000
03	خبرة كافية لمحافظ الحسابات في مجال المحاسبة.			4,5333	0,625	0,000
04	التحسين المستمر للمستوى المهني لمحافظ الحسابات.			4,5000	0,516	0,004
05	لا يجب أن تقل خبرة محافظ الحسابات في مجال تدقيق الحسابات عن أربعة سنوات.			4,5333	0,483	0,007

(*) الإرتباط دال إحصائياً عند نسبي دلالة (01%) و (05%)، بحيث يُوضح الملحق رقم (09) الإحالات التالية:

* مُعامل الإرتباط دال إحصائياً عند نسبة دلالة أقل من (0,05)؛

** مُعامل الإرتباط دال إحصائياً عند نسبة دلالة أقل من (0,01)، وقد تم حساب معاملات الإرتباط على أساس العلاقة بين المتوسط الحسابي لكل عبارة

والمتوسط الحسابي للمتغير التّجميحي الثالث (مهنة التدقيق الخارجي) الذي يساوي (4,1787).

الفصل الرابع إختبار مدى تأثير المعايير المقترحة حول الآليات الأربعة لحوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

0,000	0,651	4,5000	بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات.	06
0,000	0,680	4,4000	يلتزم محافظ الحسابات بالسرية المهنية.	07
0,001	0,566	3,9000	تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات وعدم تجديدها له إلا بعد مرور أربعة سنوات.	08
0,004	0,515	4,3667	يلتزم محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق التي تم تبنيها.	09
0,000	0,689	3,8333	يتم الإفصاح عن أتعاب محافظ الحسابات في تقرير مجلس الإدارة ليطلع عليه المساهمين ولجنة التدقيق.	10
0,007	0,485	3,8333	تطبيق سياسة التدقيق المشترك أو المزدوج (le co-commissariat aux comptes) بين محافظين إثنين لنفس حسابات الشركة.	11
0,005	0,502	4,2667	يتحصل محافظ الحسابات على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية.	12
0,004	0,507	3,7667	يُقدّر محافظ الحسابات مستوى خطر التدقيق المقبول في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.	13
0,001	0,564	4,5333	يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في إكتشاف الغش والأخطاء.	14
0,000	0,670	4,5000	يقوم محافظ الحسابات بإعداد خطة التدقيق.	15
0,000	0,750	4,4333	يعتمد محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية وملائمة.	16
0,000	0,686	4,3333	يُصدر محافظ الحسابات تقرير حول القوائم المالية للإطلاع عليه من طرف لجنة التدقيق والمساهمين.	17
0,000	0,664	3,9333	يتحقق محافظ الحسابات من مدى مطابقة القوائم المالية بالمعلومات الواردة في تقرير التسيير.	18
0,000	0,722	3,7000	يُسَلِّم محافظ الحسابات نسخة من تقريره إلى رئيس مجلس الإدارة.	19
0,000	0,716	3,7667	يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة.	20
0,000	0,662	4,0000	يُقدّم محافظ الحسابات ملفات عمله إلى هيئة مراقبة البورصة.	21
0,006	0,493	3,8667	يحتفظ محافظ الحسابات بملفات المؤسسة لمدة 10 سنوات بدايةً من جانفي الموالي لنهاية السنة المالية للعهد.	22
0,007	0,486	4,2000	يعتمد محافظ الحسابات على جهاز الحاسوب في أداء مهمته.	23

0,000	0,759	3,9667	يؤدي محافظ الحسابات مهامه بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي.	24
0,004	0,516	3,9000	يشارك محافظ الحسابات في إجتماعات لجنة التدقيق.	25
--	1,00(*)	4,1787	المتغير التجميعي الثالث (مهنة التدقيق الخارجي)	

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملاحق: (08) (09) (10).

بالنظر إلى نتائج الجدول (13.4) سيتم ملاحظة أن معاملات الارتباط منها ما هو قوي ومنها ما هو متوسط، ولكنها بشكل عام مقبولة، بحيث يُلاحظ مثلاً أن:

- إرتباط العبارة رقم (01) بالمتغير التجميعي الثالث يساوي (0,836) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة إحصائية أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (07) بالمتغير التجميعي الثالث يساوي (0,680) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (15) بالمتغير التجميعي الثالث يساوي (0,670) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (20) بالمتغير التجميعي الثالث يساوي (0,716) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (25) بالمتغير التجميعي الثالث يساوي (0,516) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01).

نفس الشيء بالنسبة لباقي العبارات، وبالتالي نقول بأن جميع عبارات المتغير الثالث المتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي تتميز بإتساق داخلي مع الدرجة الكلية لعباراته، ولذلك فإن عبارات إستبانة متغير مهنة التدقيق الخارجي صادقة لما وُضعت لقياسه.

(*) هذا الرقم يعني أن إرتباط متغير مهنة التدقيق الخارجي مع نفسه يساوي (01) كما يظهر في الملحق رقم (09) في خانة العمود الثالث والسطر الثاني.

4. صدق الإتساق الداخلي لإستبانة المتغير الرابع

الجدول (14.4): مُعاملات الإرتباط "بيرسون" بين متوسط كل عبارة من عبارات المتغير الرابع والمتوسط العام لكل عباراته.

نسبة الدلالة	معامل الإرتباط(*)	المتوسط الحسابي	محتوى العبارة الجزء (01) الجزء (02)	رقم العبارة
0,000	0,671	4,3667	توفّر المدقق الداخلي على كفاءة وعناية مهنية طبقاً للمعيار رقم: 1200.	01
0,007	0,483	4,2333	يكون المدقق الداخلي ذو مستوى علمي مقبول في المحاسبة والتدقيق.	02
0,000	0,684	4,0667	الحصول على شهادات مهنية في التدقيق الداخلي.	03
0,015	0,441	4,3667	إكتساب خبرة مهنية لأكثر من خمسة سنوات في التدقيق الداخلي.	04
0,006	0,489	4,3333	التحسين المستمر للمستوى المهني للمدقق الداخلي.	05
0,000	0,815	4,4333	إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي طبقاً لما جاء في المعيار رقم: 1100.	06
0,000	0,714	4,2333	تقديم مكافآت مُحفزة للمدققين الداخليين لإنجاز عمل رقابي جيد.	07
0,031	0,393	3,9000	يتحصل المدقق الداخلي على دعم المساهمين ومجلس الإدارة كضمان للعمل بإستقلالية مع الإدارة.	08
0,010	0,464	3,9667	لا يُشارك المدقق الداخلي في الأعمال التنفيذية للشركة.	09
0,000	0,622	4,0333	إلتزام مدير وموظفي نشاط التدقيق الداخلي بأخلاقيات المهنة.	10
0,000	0,748	4,5000	الإلتزام بتطبيق ميثاق التدقيق الداخلي.	11
0,039	0,379	4,0000	تُطبق وظيفة التدقيق الداخلي برنامج الضمان وتحسين نوعية التدقيق الداخلي.	12
0,003	0,519	4,4333	يلتزم المدقق الداخلي بباقي معايير التأهيل المصنفة تحت الرقم 1.	13
0,026	0,407	4,4333	تخضع وظيفة التدقيق الداخلي لإشراف ورقابة لجنة التدقيق.	14
0,000	0,797	4,1000	تقوم الوظيفة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإقتراح التحسينات اللازمة حوله بإستمرار.	15
0,006	0,494	4,30000	تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي مهامها طبقاً لمعايير الأداء المصنفة تحت الرقم 2.	16

(*) الإرتباط دال إحصائياً عند نسبي دلالة (01%) و (05%)، بحيث يُوضح الملحق رقم (12) الإحالات التالية:

* مُعامل الإرتباط دال إحصائياً عند نسبة دلالة أقل من (0,05)؛

** مُعامل الإرتباط دال إحصائياً عند نسبة دلالة أقل من (0,01)، وقد تم حساب معاملات الإرتباط على أساس العلاقة بين المتوسط الحسابي لكل عبارة والمتوسط

الحسابي للمتغير التجميعي الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي) الذي يساوي (4,2152).

0,002	0,546	4,0333	تُسلم وظيفة التدقيق الداخلي تقرير عملها إلى لجنة التدقيق.	17
0,000	0,700	3,9667	تجتمع وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق للمراجعة السنوية لحظة التدقيق الداخلي.	18
0,001	0,565	3,9667	تُقدم وظيفة التدقيق الداخلي المعلومات الكافية لرئيس مجلس الإدارة.	19
0,000	0,617	4,0000	تتحصل وظيفة التدقيق الداخلي على دعم من إدارة الشركة.	20
0,012	0,451	4,5333	تُنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق لتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي من طرف خبراء خارجيين.	21
0,001	0,595	4,5333	تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع لجنة التدقيق بالرقابة والإشراف على الإدارة حول مدى التطبيق السليم للعمليات خاصةً الجانب المحاسبي.	22
--	1,00(*)	4,2152	المتغير التجميعي الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي)	

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملاحق: (11) (12) (13).

من خلال الجدول (14.4) نلاحظ أنّ معاملات الارتباط منها ما هو قوي ومنها ما هو متوسط، ولكنها بشكل عام مقبولة، بحيث لو أخذنا مثلاً بعض عبارات هذا المتغير نجد أن:

- إرتباط العبارة رقم (01) بالمتغير التجميعي الرابع يساوي (0,671) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة إحصائية أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (07) بالمتغير التجميعي الرابع يساوي (0,714) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (13) بالمتغير التجميعي الرابع يساوي (0,519) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (18) بالمتغير التجميعي الرابع يساوي (0,700) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛

- إرتباط العبارة رقم (22) بالمتغير التجميعي الرابع يساوي (0,595) وهو إرتباط متوسط ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01).

نفس الشيء بالنسبة لباقي العبارات، وبالتالي نقول بأن جميع عبارات المتغير الرابع المتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي تتميز بإتساق داخلي مع الدرجة الكلية لعباراته، ولذلك فإن عبارات إستبانة متغير وظيفة التدقيق الداخلي صادقة لما وُضعت لقياسه.

الفرع الثاني: إختبار صدق الإتساق البنائي

للتحقق من صدق الإتساق البنائي تم حساب معاملات الارتباط بين المتوسط الحسابي لكل متغير تجميعي والمتوسط الحسابي للمتغيرات الأربعة الذي يساوي (4,0721).

(*) هذا الرقم يعني أن إرتباط متغير وظيفة التدقيق الداخلي مع نفسه يساوي (01) كما يظهر في الملحق رقم (12) في خانة العمود الثالث والسطر الثاني.

ويتم توضيح نتائج إختبار صدق الإتساق البنائي للمتغيرات الأربعة من خلال الجدول رقم (15.4)، بإستخدام مُعامل الإرتباط "بيرسون".

الجدول (15.4): مُعاملات الإرتباط "بيرسون" بين متوسط كل متغير تجميحي ومتوسط المتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة (*).

النسبة الدلالة	معامل الإرتباط (**)	المتوسط الحسابي	هدف المتغير	المتغير
0,000	0,972	3,9299	إقتراح معايير متعلقة بمجلس الإدارة.	الأول
0,000	0,976	3,9646	إقتراح معايير متعلقة بلجنة التدقيق.	الثاني
0,000	0,955	4,1787	إقتراح معايير متعلقة بمهنة التدقيق الخارجي.	الثالث
0,000	0,909	4,2152	إقتراح معايير متعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي.	الرابع
--	1,00 (***)	4,0721	المتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة	

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملاحق: (14) (15).

يُبين الجدول (15.4) مُعاملات الإرتباط بين كل متغير رئيسي والمتغير التّجميحي للمتغيرات الرئيسية الأربعة، ونلاحظ بأن جميع المعاملات كانت قوية بسبب قيمها المرتفعة جداً، بالإضافة إلى أنها دالة إحصائياً، بحيث أنه بالنظر إلى الملحق رقم (14) نجد أنّ:

- إرتباط المتغير التّجميحي الأول بالمتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة يساوي (0,972) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة إحصائية أقل من (0,01)؛
- إرتباط المتغير التّجميحي الثاني بالمتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة يساوي (0,976) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛
- إرتباط المتغير التّجميحي الثالث بالمتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة يساوي (0,955) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01)؛
- إرتباط المتغير التّجميحي الرابع بالمتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة يساوي (0,909) وهو إرتباط قوي ومعنوي عند نسبة دلالة أقل من (0,01).

(*) المتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة يضم: متغير مجلس الإدارة + متغير لجنة التدقيق + متغير مهنة التدقيق الخارجي + متغير وظيفة التدقيق الداخلي، ويشمل إجمالي عبارات المتغيرات الأربعة الذي يساوي 134 عبارة)، ويظهر في الملحقين: (14) (15) بالتسمية التالية: المتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة.

(**) كل مُعاملات الإرتباط دالة إحصائياً عند نسبة دلالة (01%)، بحيث يُوضح الملحق رقم (14) الإحالة التالية:

** مُعامل الإرتباط دال إحصائياً عند نسبة دلالة أقل من (0,01)، وقد تم حساب معاملات الإرتباط على أساس العلاقة بين المتوسط الحسابي

لكل متغير تجميحي والمتوسط الحسابي للمتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة الذي يساوي (4,0721).

(***) هذا الرقم يعني أن إرتباط المتغير التّجميحي للمتغيرات الأربعة مع نفسه يساوي (01)، كما يظهر في الملحق رقم (14) في خانة العمود الثالث والسطر الثاني.

من خلال ما سبق نقول أنّ محتوى كل متغير من متغيرات الإستبانة له علاقة قوية بهدف الدراسة، وبذلك تُعتبر جميع متغيرات الإستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

المطلب الرابع: إختبار ثبات الإستبانة

يُقصد بثبات الإستبانة أن تُعطي هذه الأخيرة نفس النتائج لو يتم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى يُقصد بثبات الإستبانة الإستقرار في نتائج الإستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير لو يتم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

ومعامل الثبات يأخذ قيم محصورة بين الصفر والواحد الصحيح [0 - 1]، بحيث:

- إذا كانت قيمة المعامل تساوي [00] فلا يوجد ثبات في الإستبانة؛

- وإذا كانت قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح [01] فإن هناك ثبات تام في الإستبانة.

وكلما إقتربت قيمة معامل الثبات إلى الواحد الصحيح كلما كان ثبات الإستبانة مرتفع وكلما إقتربت قيمة المعامل من الصفر كان ثبات الإستبانة منخفض.

تم إستخدام طريقة مُعامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة لكل متغير (كل عبارات المتغير المعني) وللمعدل الكلي للمتغيرات الأربعة (كل عبارات المتغيرات الأربعة)، ويُبين الجدول رقم (16.4) مُعاملات ألفا كرونباخ والتي تدل على وجود معاملات ثبات معقولة ودالة إحصائياً، وقيمة مُعامل ألفا كرونباخ دائماً محصورة بين [0-1]، وتُعتبر قيمة هذا المعامل التي تساوي 60% على الأقل قيمة مقبولة للحكم على ثبات وصدق محتوى الإستبانة، وكلما زادت قيمة مُعامل ألفا كرونباخ عن هذه النسبة كلما إرتفعت درجة ثبات وصدق الإستبانة.

والجدول (16.4) يُبين لنا نتائج إختبار ثبات الإستبانة بهذه الطريقة.

الجدول (16.4): معاملات الثبات " ألفا كرونباخ "

المتغير	عدد العبارات في كل متغير	معامل الثبات ألفا كرونباخ(*)
الأول	39	0,930
الثاني	48	0,945
الثالث	25	0,919
الرابع	22	0,894
جميع العبارات	134	0,979

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على الملحق رقم (16).

بالنظر إلى نتائج الجدول (16.4) يتبين لنا أن معاملات الثبات مرتفعة، بحيث تتراوح بين [89,40%] و [94,50%]، ومتوسط معامل الثبات لكل العبارات (لكل المتغيرات الأربعة) يساوي [97,90%]، وهو معامل ثبات كبير نسبياً، وبالتالي نقول بأن الإستبانة تتميز بثبات قوي وهي مقبولة للتوزيع في المرحلة النهائية على كامل أفراد العينة.

بعد إجراء إختبارات الإتساق والثبات للإستبانة الإستطلاعية الأولية على عينة مكونة من 30 فرد في كل متغير قبل توزيعها في الأخير على كامل أفراد العينات المختارة، تُشير نتائج الإختبارات إلى أن الإستبانة جيدة ومقبولة، لأن ثباتها مرتفع ومتغيراتها متجانسة وعبارات كل المتغيرات مرتبطة بالمتغيرات التجميعية، وذلك بسبب أن:

جميع عبارات المتغير الأول مرتبطة مع المتغير التجميعي الأول (أي إجمالي عبارات المتغير الأول) بإتساق داخلي قوي، ما يعني أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المتغير الأول يتسق ويرتبط بشكل مقبول بالمتوسط الحسابي لكل عبارات هذا المتغير [أو المتوسط الحسابي للمتغير التجميعي الأول المتمثل في مجلس الإدارة الذي يساوي (3,9299)]، كما أنّ 39 عبارة الخاصة بهذا المتغير تتميز بثبات قوي يُساوي 93,00%؛

وجميع عبارات المتغير الثاني مرتبطة مع المتغير التجميعي الثاني (أي إجمالي عبارات المتغير الثاني) بإتساق داخلي قوي، ما يعني أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المتغير الثاني يتسق ويرتبط بشكل مقبول بالمتوسط الحسابي لكل عبارات هذا المتغير [أو المتوسط الحسابي للمتغير التجميعي الثاني المتمثل في لجنة التدقيق الذي يساوي (3,9646)]، بالإضافة إلى أنّ 48 عبارة الخاصة بهذا المتغير تتميز بثبات قوي يُساوي 94,50%؛

أما جميع عبارات المتغير الثالث فهي مرتبطة مع المتغير التجميعي الثالث (أي إجمالي عبارات المتغير الثالث) بإتساق داخلي قوي، ما يعني أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المتغير الثالث يتسق ويرتبط بشكل مقبول بالمتوسط الحسابي لكل عبارات هذا المتغير [أو المتوسط الحسابي للمتغير التجميعي الثالث المتمثل في مهنة التدقيق الخارجي الذي يساوي (4,1787)]، كما أنّ 25 عبارة الخاصة بهذا المتغير تتميز بثبات قوي يُساوي 91,90%؛

(*) كلما زاد عدد أفراد العينة المستجوبين سيرتفع معامل الثبات، فبحجم عينة يساوي 30 فرد وجدنا معامل الثبات ألفا كرونباخ محصور بين (89,40% - 94,50%)، ولكن بحجم عينة أكبر من 30 فرد سيرتفع معامل الثبات إلى أكثر من 95%.

كما أنّ جميع عبارات المتغير الرابع مرتبطة مع المتغير التّجميحي الرابع (أي إجمالي عبارات المتغير الرابع) بإتساق داخلي قوي، ما يعني أن المتوسط الحسابي لكل عبارة من عبارات المتغير الرابع يتسق ويرتبط بشكل مقبول بالمتوسط الحسابي لكل عبارات هذا المتغير [أو المتوسط الحسابي للمتغير التجميحي الرابع المتمثل في وظيفة التدقيق الداخلي الذي يساوي (4,2152)]، وأنّ 22 عبارة الخاصة بهذا المتغير تتميز بثبات قوي يُساوي 89,40%.

وأخيراً كما يوضح الجدول رقم (15.4) نلاحظ بأن المتغيرات الأربعة مرتبطة مع المتغير التّجميحي الذي يشمل الأربع متغيرات (أي إجمالي عبارات المتغيرات الأربعة) بإتساق داخلي قوي، ما يعني أن المتوسط الحسابي لكل متغير من المتغيرات الأربعة يتسق ويرتبط بشكل مقبول بالمتوسط الحسابي لكل المتغيرات [أو المتوسط الحسابي للمتغير التجميحي الذي يشمل المتغيرات الأربعة الذي يساوي (4,0721)]، وأنّ 134(*) عبارة الخاصة بالمتغيرات الأربعة تتميز بثبات قوي يُساوي 97,90%.

من خلال ما سبق وبعد التأكد من صدق إتساق الإستبانة وثباتها القويين تم إعادة توزيعها في مرحلة نهائية على كامل أفراد العينة للإجابة عليها(**)، ثم معالجة البيانات للحصول على النتائج التي ستستخدم في إختبار الفرضيات.

(*) عبارة = 39 عبارة في متغير مجلس الإدارة + 48 عبارة في متغير لجنة التدقيق + 25 عبارة في متغير مهنة التدقيق الخارجي + 22 عبارة في متغير نشاط التدقيق الداخلي.

(**) أنظر إلى الملاحق: (17) (22) (29) (34).

المبحث الثاني: نتائج المعالجة الإحصائية وإختبار الفرضيات

سيتم الحصول على النتائج المستخدمة في إختبار فرضيات الدراسة بعد معالجة بيانات الإستبانة بالإعتماد على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS. V.22)، وذلك عن طريق جداول توضيحية تتضمن مجموعة من الحسابات الإحصائية.

المطلب الأول: المعالجة الإحصائية لبيانات الإستبانة

تتمثل المعالجة الإحصائية لإجابات الإستبانة النهائية في النقاط التالية:

- إجراء إختبار التوزيع الطبيعي بإستخدام إختبار (Kolmogorov-Smirnov) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؛
- حساب المتوسط الحسابي المرَّجَّح (*) لكل عبارة وإجمالي عبارات كل متغير؛
- حساب النسب المئوية المقابلة لكل متوسط حسابي مرجح (**).

(*) الهدف من حساب المتوسط الحسابي المرَّجَّح لكل عبارة وإجمالي عبارات كل متغير هو التعرف على إتجاهات أفراد العينة حول المتغيرات الرئيسية للدراسة.
 (**) كما تم التطُّق في الصَّفحتين رقم: (113) (114) بأن القيمة (05) هي أساس حساب النسب المئوية لكل متوسط حسابي مرَّجَّح بإعتبار أنها قيمة مُمكن تجزئتها إلى خمسة قيم وكل قيمة مُجزأة تساوي القيمة (01)، بحيث كُلما تم إضافة القيمة (01) إلى إجابة معينة ترتفع نوعية الإجابة إلى أن تصل إلى الإجابة بالموافقة بشكل كبير، في الأخير يتم الحصول على خمسة إجابات وخمسة قيم كما يلي:
 - الإجابة الأولى: غير موافق جداً تأخذ القيمة (01)؛
 - الإجابة الثانية: بإضافة الوحدة المُجزأة (01) إلى قيمة الإجابة الأولى ترتفع نوعية الإجابة إلى غير موافق فقط وتقابلها القيمة (02)؛
 - الإجابة الثالثة: بإضافة الوحدة المُجزأة (01) إلى قيمة الإجابة الثانية ترتفع نوعية الإجابة إلى محايد وتقابلها القيمة (03)؛
 - الإجابة الرابعة: بإضافة الوحدة المُجزأة (01) إلى قيمة الإجابة الثالثة ترتفع نوعية الإجابة إلى موافق فقط وتقابلها القيمة (04)؛
 - الإجابة الخامسة: بإضافة الوحدة المُجزأة (01) إلى قيمة الإجابة الرابعة ترتفع نوعية الإجابة إلى موافق جداً وتقابلها القيمة (05)، أما عن كيفية حساب النسبة المئوية المقابلة لكل متوسط حسابي مرَّجَّح، فمثلاً:

- إذا كان المتوسط الحسابي المرَّجَّح لعبارة معينة في الإستبانة يساوي (1,75) فإن المئوية تساوي $\frac{1,75}{5} = 0,35$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 35% على محتوى العبارة، وهي نسبة قليلة وتأثيرها منخفض جداً، وتنتمي هذه النسبة إلى مجال الإجابة بغير موافق جداً التالي: [20% - 36%]؛
- أما إذا كان المتوسط الحسابي المرَّجَّح لعبارة معينة في الإستبانة يساوي (2,50) فإن المئوية تساوي $\frac{2,50}{5} = 0,50$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 50% على محتوى العبارة، وتأثير هذه النسبة منخفض وتنتمي إلى مجال الإجابة بغير موافق التالي: [36% - 52%]؛
- وإذا كان المتوسط الحسابي المرَّجَّح لعبارة معينة في الإستبانة يساوي (3,25) فإن المئوية تساوي $\frac{3,25}{5} = 0,65$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 65% على محتوى العبارة، وتأثيرها متوسط، وتنتمي هذه النسبة إلى مجال الإجابة بمحايد التالي: [52% - 68%]؛
- إذا كان المتوسط الحسابي المرَّجَّح لعبارة معينة في الإستبانة يساوي (4,15) فإن المئوية تساوي $\frac{4,15}{5} = 0,83$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 83% على محتوى العبارة، وهي نسبة مرتفعة وتأثيرها عال، وتنتمي إلى مجال الإجابة بموافق التالي: [68% - 84%]؛
- وأخيراً إذا كان المتوسط الحسابي المرَّجَّح لعبارة معينة في الإستبانة يساوي (4,65) فإن المئوية تساوي $\frac{4,65}{5} = 0,93$ ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون بنسبة 93% على محتوى العبارة، وهي نسبة مرتفعة جداً وتأثيرها عال جداً، وتنتمي إلى مجال الإجابة بموافق جداً التالي: [84% - 100%].

- حساب قيم (Z_c) المحسوبة أو الفعلية باستخدام التوزيع الطبيعي المعياري (Z) (*) الذي يُعتبر من أهم الإختبارات المعلمية، لأنَّ حجم العينة كبير ($n > 30$) بالإضافة إلى أن بيانات إستبانات المتغيرات الأربعة تتبع التوزيع الطبيعي؛
- حساب قيم (Z_t) الجدولية؛
- إستخراج نسب الدلالة الإحصائية المقابلة لكل قيم (Z_c) المحسوبة.

المطلب الثاني: النتائج وإختبار الفرضيات

قبل عرض نتائج المعالجة الإحصائية وإختبار الفرضيات يجب أولاً التَّعَرُّف على نوع الإختبارات الإحصائية التي سيتم إجراؤها على بيانات الإستبانة النهائية، هل هي إختبارات معلمية أم إختبارات لا معلمية، وللإجابة على هذا السؤال يجب إجراء إختبار التوزيع الطبيعي لمعرفة هل هي تتبع توزيع طبيعي أم توزيع غير طبيعي، بحيث إذا كان التوزيع طبيعي سيتم إستخدام الإختبارات المعلمية، وإذا كان التوزيع غير طبيعي فسيتم إستخدام الإختبارات اللأمعلمية كبديل للإختبارات المعلمية.

وقد أكَّده الباحث (Geoff Norman) في نتائج دراسته التي نشرها سنة 2010¹ إلى أنه يُمكن إستخدام الإختبارات المعلمية في بيانات مقياس ليكرت الحماسي (likert Scale) إذا كان التوزيع غير طبيعي وبغض النظر عن حجم العينة كبيراً أم صغيراً، كما تُؤكد كذلك نظرية النهاية المركزية في الإحصاء على إمكانية التخلي عن شرط التوزيع الطبيعي لإستعمال الإختبارات المعلمية وذلك في حالة حجم عينة كبيرة (أكبر من 30 فرد)، وبالرغم من كل ذلك سيتم إجراء إختبار التوزيع الطبيعي في هذا المطلب أفضل.

(*) يهدف إختبار التوزيع الطبيعي (z-value) إلى إختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي المفترض للمجتمع الذي تنتمي إليه الدراسة وقيمة المتوسط الحسابي للعينات المدروسة، وذلك من خلال المقارنة بين قيمة (Z_c) المحسوبة أو الفعلية وقيمة (Z_t) الجدولية، بحيث أنه إذا كانت قيمة الأولى أكبر من قيمة الثانية بالإضافة إلى أن نسبة الدلالة أقل من (0,05) أو أقل من (0,01) بحسب درجة الثقة المستخدمة (95%) أو (99%)، فإن ذلك يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي المرَّجَّح لإجابات أفراد العينة حول كل عبارة من عبارات المتغيرات الأربعة وقيمة المتوسط الحسابي المفترضة والمستخدم في الإختبار، وبالتالي رفض فرضية العدم (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1)، وقد تم حساب قيمة (Z_t) الجدولية من جدول التوزيع الطبيعي المعياري عند نسبة دلالة (0,05)، أما قيم (Z_c) المحسوبة فقد تم حسابها عن طريق برنامج (SPSS. V.22) بتطبيق العلاقة التالية:

$$Z_c = \frac{\bar{X} - \mu}{\sigma / \sqrt{N}}$$

\bar{X} : هو المتوسط الحسابي المرَّجَّح للعينات المدروسة؛

μ : هو القيمة الإفتراضية لمتوسط المجتمع (μ) الذي تنتمي إليه الدراسة، وسيتم إستخدام أي قيمة للإختبار تنتمي إلى المجال التالي: [3,401 - 4,20]، وقد تم إفتراض هذا المجال بناءً على نتائج الدراسات السابقة في نفس الموضوع، بحيث تُؤكد أغلب نتائجها على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات الأربعة لحوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، مهنة التدقيق الخارجي، نشاط التدقيق الداخلي) ومتغير الإفصاح المحاسبي على غرار الدراسة السابقة رقم (11) (Vair: Marwa Abdel Razek, 2014)، ما يعني أن الرأْي العام للمجتمع الذي له علاقة بموضوع هذه الدراسة يُوافق على وجود هذه العلاقة ذات الدلالة الإحصائية، ولذلك تم إفتراض قيمة متوسطة لهذه الموافقة تُقدر ب: (3,50) تنتمي للمجال السابق، وسيتم إستخدام هذه القيمة لإختبار كل عبارات المتغيرات الأربعة (Test Value = 3,50).

σ : إختلاف المجتمع، وغالباً يكون الإختلاف المعياري للمجتمع (σ) مجهول، ولذلك يتم إستخدام الإختلاف المعياري للعينات لتقدير σ ؛
N: حجم العينة.

¹ Check: Geoff Norman, (2010), Likert scales, levels of measurement and the "laws" of statistics, Advances in Health Sciences Education, Vol. 15, Issu. 05, p. p. 629-631.

بما أن حجم كل عينة يتجاوز 30 فرد فلا يتم استخدام إختبار T للعينة الواحدة (*) (One Sample T. Test)، الذي يعتمد على توزيع (t) ستودنت بالرغم من إعتباره من الإختبارات المعلمية، لأنه يتم تطبيقه فقط في حالة العينات أقل من 30 فرد ($n < 30$) بشرط أن يكون توزيع المجتمع طبيعياً أو على الأقل يكون جرسى الشكل. وفيما يلي نتائج إختبار التوزيع الطبيعي باستخدام إختبار (Kolmogorov-Smirnov) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو إختبار هام لإختبار الفرضيات.

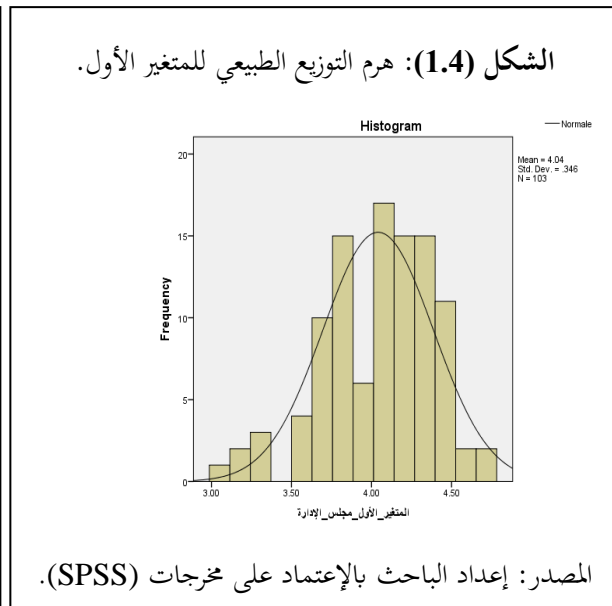
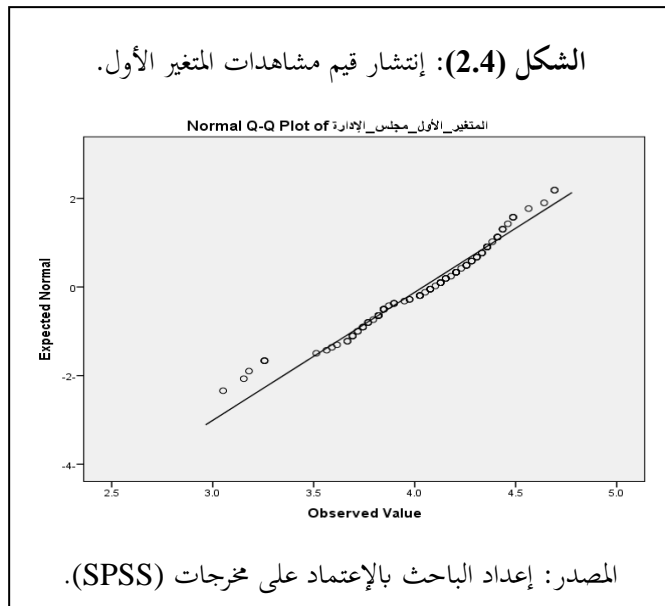
الجدول (17.4): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الأول (مجلس الإدارة).

المتغير الأول	عدد عبارات المتغير	قيمة الإختبار (z) (Test Statistic)	نسبة الدلالة (Sig)
المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة.	39	0,085	0,066

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملحقين: (17) (18).

يُبين الجدول (17.4) أن نسبة الدلالة الإحصائية بالرغم من أنها ضعيفة إلا أنها أكبر من (0,05) ($Sig > 0,05$) وهذا دليل على أن بيانات إستبانة المتغير الأول تتبع التوزيع الطبيعي وليس توزيع خُر، وبالتالي سيتم استخدام الإختبارات المعلمية في المعالجة الإحصائية وإختبار الفرضيات.

والأشكال البيانية التالية تُوضح لنا أكثر التوزيع الطبيعي للمتغير الأول.



نلاحظ من خلال الشكل (1.4) أن المنحنى البياني لتوزيع إجابات أفراد العينة حول إستبانة المتغير الأول ينطبق مع منحنى التوزيع الطبيعي، بمعنى أن البيانات متماثلة مع وسطها الحسابي، وهو يختلف عن دالة التوزيع الإحتمالي ستودنت الذي يكون على شكل جرس وأكثر تفرطح، ولذلك فإن أغلبية قيم المتغير تجتمع في الجانبين الأيمن والأيسر.

(*) تطبيق إختبار (t) للعينة الواحدة (One Sample T. Test) يتطلب تحقق شرطين هما:

1. أن يكون التوزيع الإحتمالي للمتغيرات الدراسة التي المراد إجراء الإختبار عليها يتبع توزيع طبيعي؛

2. أن تكون العينة عشوائية، وقيم أفرادها لا تعتمد على بعضها البعض، ويستطيع الباحث أن يعتمد على إختبار (t) للعينة الواحدة بدون تحقق الشرط الأول، وذلك عندما يكون حجم العينة كبير لأنه عندما لا يتبع المتغير الإحصائي توزيع طبيعي وحجم العينة كبير فإن ذلك لا يؤثر على نتائج الإختبار ولا يكون الإختبار خاطئاً، أما إذا كان حجم العينة صغير (أقل من 30 فرد) ففي هذه الحالة يجب على الباحث إجراء إختبار التوزيع الطبيعي (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) للتأكد من أن المتغير العشوائي يتبع توزيع طبيعي، للحصول على نتائج إختبار (t) للعينة الواحدة موثوق منها.

أما الشكل (2.4) فنلاحظ بأن جميع قيم مشاهدات المتغير الأول تجتمع كلها تقريباً حول الخط، مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرع الأول: نتائج إستبانة المتغير الأول وإختبار الفرضية الأولى

يتضمن المتغير الأول المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة، بحيث يُفترض أن يتأثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة بشكل إيجابي إذا تم تطبيق هذه المعايير.

الجدول (18.4): نتائج إستبانة المتغير الأول [الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تكون على شكل

متطلبات إختيار أعضاء المجلس ومقومات عمله (تأهيل المجلس) وكيفية تشكيله].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Zc) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبارة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Zc) المحسوبة (*)	نسبة الدلالة (Sig)	مستوى التأثير
01	أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين.	4,3786	87,572	11,802	0,000	عال جداً
02	الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي للشركة.	4,2524	85,048	8,880	0,000	عال جداً
03	بذل العناية المهنية اللازمة من طرف كل أعضاء مجلس الإدارة.	4,2330	84,66	8,379	0,000	عال جداً
04	تحديد حجم كافٍ لمجلس الإدارة.	3,9223	78,446	4,799	0,000	عال
05	لجنة الترشيحات تختار أعضاء المجلس بالتعاون مع الجمعية العامة للمساهمين بشفافية.	4,1553	83,106	7,180	0,000	عال
06	تنظيم عهدة أعضاء المجلس (خاصةً المدة الزمنية للعهددة وشروط تكرارها).	4,1068	82,136	6,491	0,000	عال
07	يلتزم الأعضاء التنفيذيين بالنزاهة والإستقلالية عند أداء واجباتهم وعند إعطاء آراءهم بالمجلس.	4,4078	88,156	18,656	0,000	عال جداً
08	متابعة برامج التكوين والتدريب باستمرار وإنظام لأعضاء المجلس.	4,6505	93,01	24,369	0,000	عال جداً
09	يكون رئيس المجلس من غير التنفيذيين والمستقلين.	3,7767	75,534	2,706	0,008	عال
10	الإعتماد على أشخاص مناسبون لعضوية مجلس الإدارة.	3,8835	77,67	3,999	0,000	عال

(*) قيم (Zc) المحسوبة بحسب التوزيع الطبيعي المعياري (Z).

الفصل الرابع إختبار مدى تأثير المعايير المقترحة حول الآليات الأربعة لحوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

عالم	0,002	3,242	76,31	3,8155	الإعتماد على أعضاء لديهم رؤية إستراتيجية حول مستقبل الشركة وأفق تفكير عميق حول الأبعاد العالمية للأعمال.	11
عالم	0,000	6,075	81,748	4,0874	لا يكون أي عضو بالمجلس صديق شخصي لمسؤول تنفيذي أو لأي عضو.	12
عالم جداً	0,000	23,036	92,234	4,6117	أن يتميز أعضاء المجلس بأخلاقيات المهنة.	13
عالم	0,000	4,373	78,64	3,9320	أغلبية أعضاء لجان المجلس من المدراء غير التنفيذيين المستقلين.	14
عالم	0,000	6,764	79,418	3,9709	في حالة وجود مساهمي الأغلبية كأعضاء بالمجلس فيجب أن يكونوا مستقلين عن باقي أعضاء مجلس الإدارة.	15
عالم جداً	0,000	26,401	93,98	4,6990	توفر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لأعضاء المجلس.	16
عالم	0,000	5,742	80,388	4,0194	يتم تحديد مكافآت أعضاء المجلس والمسيرين من طرف مديريين مستقلين بمجلس الإدارة.	17
عالم	0,004	2,960	76,116	3,8058	الفهم الجيد لأعضاء المجلس للفرق بين التدخل المبالغ فيه والمسؤولية المناسبة.	18
عالم	0,003	3,024	75,92	3,796	يخضع أعضاء مجلس الإدارة إلى مساءلة المساهمين.	19
عالم جداً	0,000	18,409	87,766	4,3883	ضم أعضاء جدد إلى مجلس الإدارة من ذوي النزاهة والخبرة والكفاءة.	20
عالم	0,000	7,342	83,3	4,1650	تحديد المستوى المقبول للملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة.	21
عالم	0,000	20,350	82,912	4,1456	المعدل العام لعبارات المتغير الأول (الجزء 01)	

قيمة (Z_i) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملاحق: (17) (19).

الفصل الرابع إختبار مدى تأثير المعايير المقترحة حول الآليات الأربعة لحوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي

الجدول (19.4): نتائج إستبانة المتغير الأول [الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Zc) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبارة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Zc) المحسوبة	نسبة الدلالة	مستوى التأثير
22	تطبيق الميثاق والنظام الأساسي لمجلس الإدارة.	4,5534	91,068	21,400	0,000	عال جداً
23	وجود قانون أخلاقيات عمل مجلس الإدارة.	4,5146	90,292	20,502	0,000	عال جداً
24	يعتمد مجلس الإدارة على دليل حوكمة الشركات.	4,0194	80,388	7,117	0,000	عال
25	لا يتدخل أعضاء مجلس الإدارة في مسؤوليات الإدارة.	3,9320	78,64	4,707	0,000	عال
26	يتحصل مجلس الإدارة على كل المعلومات التي يحتاجها مسبقاً.	4,0291	80,582	6,533	0,000	عال
27	يُفصح مجلس الإدارة لكل المساهمين في تقريره السنوي عن نظام المكافآت ومبالغها لأعضاء المجلس والمسيرين بشكل فردي.	3,9515	79,03	4,857	0,000	عال
28	يقوم المجلس بتعيين وتكليف موظف لمراقبة مدى الإلتزام التام بالقانون والقواعد واللوائح، ويجب تطبيق عقوبات في حالة عدم الإلتزام.	3,8350	76,7	4,353	0,000	عال
29	يتخذ مجلس الإدارة قراراته طبقاً لمبدأ القرار المشترك.	3,7961	75,922	3,152	0,002	عال
30	إقامة إتصال بين مجلس الإدارة ولجنة مراقبة البورصة من خلال دليل يُستخدم لإثبات مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات.	4,0583	81,166	6,760	0,000	عال
31	يقوم المجلس بإيداع قواعد حوكمة الشركات التي يُطبقها لدى لجنة مراقبة البورصة.	4,1553	83,106	6,802	0,000	عال
32	يقوم مجلس الإدارة بمساءلة إدارة الشركة.	3,8641	77,282	3,889	0,000	عال
33	يعمل كل أعضاء مجلس الإدارة جمعياً.	3,7379	74,758	2,245	0,027	عال
34	يُشرف مجلس الإدارة على عملية إدارة المخاطر.	2,5534	51,068	-8,399	0,000	منخفض

35	يُمارس مجلس الإدارة العناية الواجبة والإهتمام الكافي على تقارير التدقيق التي تصل إليه ويتخذ الإجراءات اللازمة بناءً على ما هو موجود فيها.	4,2330	84,66	7,498	0,000	عال جداً
36	يُتيح المجلس سياسة مكتوبة وواضحة بشأن الشفافية والإفصاح للإطلاع عليها من طرف السلطات العمومية والجمهور العام.	3,8058	76,116	3,459	0,001	عال
37	يُتابع مجلس الإدارة باستمرار عمل لجانته خاصةً لجنة التدقيق.	3,7282	74,564	2,246	0,027	عال
38	يُقدم مجلس الإدارة لوائح عمل لكل اللجان التابعة له.	3,8252	76,504	3,166	0,002	عال
39	إجراء تقييم ذاتي منتظم لمجلس الإدارة بتطبيق نظام تقييم الأداء.	3,9612	79,224	5,225	0,000	عال
المعدل العام لعبارات المتغير الأول (الجزء 02)						
قيمة (Z _i) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحقين: (17) (20).

إختبار الفرضية الأولى

الجدول (20.4): نتائج إستبانة المتغير الأول [الجزء 01 + الجزء 02: مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بمجلس الإدارة].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Z_c) المحسوبة ونسب الدلالة)

المتغير الأول	عدد عبارات المتغير	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Z _c) المحسوبة	نسبة الدلالة	مستوى التأثير
المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة.	39	4,0413	80,826	15,875	0,000	عال
قيمة (Z _i) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحق: (21).

بالنظر إلى الجدول رقم (20.4) نلاحظ بأن:

- المتوسط الحسابي المرجح الكلي للمتغير الأول يساوي (4,0413) وتنتمي هذه القيمة إلى المجال التالي [3,401 – 4,20] المبين في الجدول رقم (10.4) ويقابله وزن نسبي يساوي (80,826%)، وهذه النسبة أكبر من (68%)؛
- المعدل العام لقيمة (Z_c) المحسوبة تساوي (15,875) وهي أكبر من قيمة (Z_i) الجدولية (1,96)؛
- نسبة الدلالة تساوي (0,000) وهي أقل من نسبة الدلالة المستخدمة في الإختبار (0,05).

إذاً بناءً على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية الأولى ($H_{0.1}$) وقبول الفرضية البديلة ($H_{1.1}$)، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة والإفصاح المحاسبي عند نسبة دلالة ($\alpha = 0,05$)، وهذا يعني أن تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

الجدول (21.4): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الثاني (لجنة التدقيق).

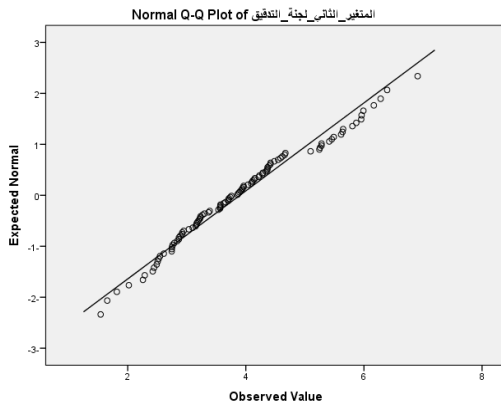
المتغير الثاني	عدد عبارات المتغير	قيمة الإختبار (z) (Test Statistic)	نسبة الدلالة (Sig)
المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق.	48	0,073	0,200

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملحقين: (22) (23).

يبين الجدول (21.4) أن نسبة الدلالة الإحصائية أكبر من ($0,05$)، وهذا يدل على أن بيانات إستبانة المتغير الثاني تتبع التوزيع الطبيعي وليس توزيع حر، ولذلك سيتم استخدام الإختبارات المعلمية في المعالجة الإحصائية وإختبار الفرضيات.

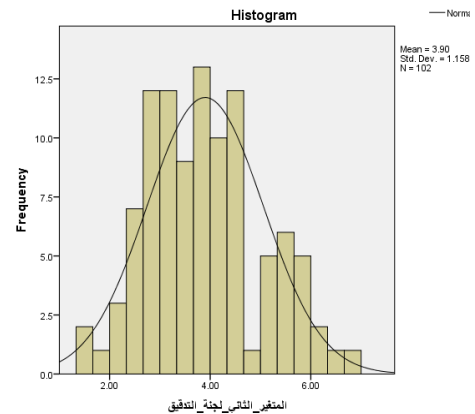
والأشكال البيانية التالية تُوضح لنا أكثر التوزيع الطبيعي للمتغير الثاني.

الشكل (4.4): إنتشار قيم مشاهدات المتغير الثاني.



المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS).

الشكل (3.4): هرم التوزيع الطبيعي للمتغير الثاني.



المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS).

نلاحظ من خلال الشكل (3.4) أن بيانات المتغير الثاني، والمتمثلة في إجابات أفراد العينة حول هذا المتغير تتماثل مع وسطها الحسابي، ولذلك نتج لنا منحى توزيع بياني متمائل أو طبيعي.

أما الشكل (4.4) فنلاحظ بأن جميع قيم مشاهدات المتغير الثاني تتمركز كلها حول الخط، وهذا يعني أن البيانات تتبع

التوزيع الطبيعي.

الفرع الثاني: نتائج إستبانه المتغير الثاني وإختبار الفرضية الثانية

يتضمّن المتغير الثاني المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق، بحيث يُفترض أن يتأثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة بشكل إيجابي إذا تم تطبيق هذه المعايير.

الجدول (22.4): نتائج إستبانه المتغير الثاني [الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل متطلبات إختيار أعضاء اللّجنة ومقومات عملها (تأهيل اللّجنة) وكيفية تشكيلها].
(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Zc) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبارة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Zc) المحسوبة	نسبة الدلالة (Sig)	مستوى التأثير
01	يكون أعضاء لجنة التدقيق من غير التنفيذيين المستقلين بنسبة (100%).	4,1471	82,942	8,565	0,000	عال
02	إلتزام كل أعضاء لجنة التدقيق بأخلاقيات المهنة.	4,5784	91,568	21,948	0,000	عال جداً
03	القدرة على تسيير النزاعات بشكل بَنَاءٍ وبكل موضوعية وإستقلالية.	3,8431	76,862	3,391	0,001	عال
04	لا يمتلك أعضاء لجنة التدقيق أسهم ذات تأثير هام بالشركة.	4,0588	81,176	6,521	0,000	عال
05	توفر الحجم الأدنى لأعضاء اللّجنة وهو ثلاثة أعضاء.	3,9412	78,824	4,486	0,000	عال
06	تعمل لجنة التدقيق بالإعتماد على نظام أساسي.	3,9608	79,216	5,301	0,000	عال
07	توفر التأهيل العلمي المناسب والخبرة المهنية في المحاسبة والتدقيق.	4,5980	91,96	22,507	0,000	عال جداً
08	بذل العناية المهنية اللازّمة من طرف اللّجنة.	4,5490	90,98	21,187	0,000	عال جداً
09	تحديد المدة الزمنية لعهد أعضاء لجنة التدقيق بثلاث سنوات.	3,9510	79,02	4,606	0,000	عال
10	تُشرف وتُراقب لجنة التدقيق على عمل التدقيق الداخلي.	4,4314	88,628	18,899	0,000	عال جداً
11	تقوم اللّجنة بفتح حوار حُرّ وصريح ومنتظم مع الإدارة العليا ووظيفة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين.	3,9510	79,02	4,805	0,000	عال
12	يُشارك في إجتماعات لجنة التدقيق المدير المالي ومحافظ الحسابات ومدير التدقيق الداخلي بدون تغيب.	3,8235	76,47	3,303	0,001	عال

عالي	0,000	4,697	77,844	3,8922	تُركز لجنة التدقيق الفحص على المخطط التنظيمي للشركة وقانون الأخلاق.	13
عالي	0,000	4,114	77,254	3,8627	تُراقب لجنة التدقيق مدى إحترام الشركة للقانون والنظام الأساسي لها.	14
عالي	0,000	4,578	78,432	3,9216	تستفيد لجنة التدقيق من مساعدة إدارة الشركة في أداء مهامها.	15
عالي	0,000	5,897	80,196	4,0098	تقوم اللجنة بتقييم ذاتي لعملها وكتابة تقرير يتضمن نتائج التقييم.	16
عالي	0,000	15,298	81,90	4,0950	المعدل العام لعبارات المتغير الثاني (الجزء 01)	
قيمة (Z _t) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة ($\alpha = 0,05$), أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملاحق: (22) (24).

الجدول (23.4): نتائج إستبانة المتغير الثاني [الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص التقارير المالية].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Z_c) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبارة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Z _c) المحسوبة	نسبة الدلالة (Sig)	مستوى التأثير
17	تقوم لجنة التدقيق بفحص التقارير المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء رأي حولها.	3,8235	76,47	3,337	0,001	عالي
18	تتدخل لجنة التدقيق في تحديد وإبداء الرأي حول السياسات المحاسبية المطبقة من طرف الإدارة والتوصية إلى مجلس الإدارة بشأنها.	4,1471	82,942	7,918	0,000	عالي
19	تلقي تكوين مستمر من طرف أعضاء اللجنة بشأن التغييرات الهامة التي تحصل في المحاسبة.	4,1078	82,156	7,847	0,000	عالي
20	تقوم لجنة التدقيق بمراقبة الحسابات الموجودة في تقرير التسيير ومقارنتها مع تقرير محافظ الحسابات للتأكد من مطابقتها لمحتوى القوائم المالية.	4,0784	81,568	7,049	0,000	عالي
21	يجتمع أعضاء اللجنة فيما بينهم فقط لمناقشة سرية حول مصداقية التقارير المالية.	4,0098	80,196	5,680	0,000	عالي
22	تتحقق اللجنة مع الإدارة ومحافظ الحسابات من مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.	4,4608	89,216	19,371	0,000	عالي جداً
23	تُناقش لجنة التدقيق مع الإدارة أسباب وجود فروقات هامة في القوائم المالية لسنة معينة بالمقارنة مع سنة أخرى.	3,9706	79,412	5,594	0,000	عالي

24	تُناقش اللجنة مع الإدارة بالتفصيل كيفية المعالجة المحاسبية للعناصر الإستثنائية والمعقدة.	4,0098	80,196	6,057	0,000	ع.ر.
25	تستعين لجنة التدقيق بخبراء قضائيين أو مُحامين في حالة وجود مشاكل قضائية لها تأثير هام على التقارير المالية.	3,8922	77,844	4,066	0,000	ع.ر.
26	تستدعي لجنة التدقيق خبراء خارجيين مختصين في المحاسبة والمالية والتدقيق لإجراء تحقيقات خاصة حول التقارير المالية.	4,0392	80,784	6,457	0,000	ع.ر.
المعدل العام لعبارات المتغير الثاني (الجزء 02)		4,0520	81,04	11,913	0,000	ع.ر.
قيمة (z _i) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملاحق: (22) (25).

الجدول (24.4): نتائج إستبانة المتغير الثاني [الجزء (03): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات

وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص نظام الرقابة الداخلية].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Z_c) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبرة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Z _c) المحسوبة	نسبة الدلالة (Sig)	مستوى التأثير
27	تُشرف اللجنة على رقابة مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية.	4,6275	92,55	23,436	0,000	عال جداً
28	تقوم لجنة التدقيق بتقييم مستمر ومنتظم لنشاط التدقيق الداخلي.	4,0588	81,176	7,110	0,000	عال
29	تفهم اللجنة بوضوح ومتفق عليه مع مجلس الإدارة عناصر الرقابة الداخلية.	4,1176	82,352	7,462	0,000	عال
30	تفحص لجنة التدقيق نتائج إختبارات الرقابة.	4,0980	81,96	6,294	0,000	ع.ر.
31	تُناقش لجنة التدقيق تقرير المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات حول نظام الرقابة الداخلية.	3,7647	75,294	2,630	0,010	ع.ر.
32	تتحقق اللجنة من أن الإدارة تعالج مخاطر الرقابة الهامة في الوقت المناسب.	3,9706	79,412	5,446	0,000	ع.ر.
33	تتحصل لجنة التدقيق من وظيفة التدقيق الداخلي على المعلومات اللازمة لفعالية أداءها الرقابي.	3,8627	77,254	3,923	0,000	ع.ر.
34	تُحدد لجنة التدقيق مخاطر الرقابة الداخلية بدلاً من المدقق الخارجي.	3,7745	75,49	2,567	0,012	ع.ر.

35	تُقدم لجنة التدقيق لمجلس الإدارة التوصيات اللازمة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية.	3,8039	76,078	3,250	0,002	عال
المعدل العام لعبارات المتغير الثاني (الجزء 03)						
قيمة (Z _t) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملاحق: (22) (26).

الجدول (25.4): نتائج إستبانة المتغير الثاني [الجزء (04): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بمتابعة سير عملية التدقيق].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Z_c) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبرة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Z _c) المحسوبة	نسبة الدلالة (Sig)	مستوى التأثير
36	توافق لجنة التدقيق على البرنامج السنوي لنشاط التدقيق الداخلي.	3,7549	75,098	2,503	0,014	عال
37	تُشارك لجنة التدقيق في تعيين وإنهاء مهام مدير وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد مكافآته.	4,0490	80,98	6,053	0,000	عال
38	تتحقق اللجنة من أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير المتفق عليها.	4,5294	90,588	20,727	0,000	عال جداً
39	تُشارك لجنة التدقيق في تعيين محافظ الحسابات.	4,0882	81,764	6,839	0,000	عال
40	تُقابل لجنة التدقيق محافظ الحسابات لفحص خطة التدقيق وتقديم ملاحظات حولها.	4,0196	80,392	5,826	0,000	عال
41	تطَّلع لجنة التدقيق على عقد الإتفاق الذي تم بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق.	3,9804	79,608	6,097	0,000	عال
42	تطلب اللّجنة من محافظ الحسابات بتدقيق ما تراه مناسباً وليس محافظ الحسابات هو من يُجدد ما يُدقق.	3,9706	79,412	5,928	0,000	عال
43	تتحصل لجنة التدقيق على تقارير محافظ الحسابات مباشرةً.	4,0784	81,568	6,430	0,000	عال
44	تُقدم لجنة التدقيق إلى مجلس الإدارة توصيات بشأن نطاق التدقيق الخارجي والإجراءات المتبعة.	3,9510	79,02	4,654	0,000	عال
45	تستدعي لجنة التدقيق عند الضرورة خبير خارجي مستقل متخصص لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي.	3,8725	77,45	3,720	0,000	عال
46	تُقدم لجنة التدقيق بإنتظام تقرير عملها لمجلس الإدارة.	3,9412	78,824	4,956	0,000	عال

47	تُسليم لجنة التدقيق تقرير عملها للمساهمين.	3,8824	77,648	4,323	0,000	د
48	تقوم لجنة التدقيق بتسليم نسخة من محضر كل إجتماع وتقريرها لكل أعضاء مجلس الإدارة.	3,8824	77,648	4,378	0,000	د
المعدل العام لعبارات المتغير الثاني (الجزء 04)		4,0000	80,00	10,873	0,000	د
قيمة (Z _i) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات (SPSS)، أنظر الملاحق: (22) (27).

إختبار الفرضية الثانية

الجدول (26.4): نتائج إستبانة المتغير الثاني [الجزء 01 + الجزء 02 + الجزء 03 + الجزء 04: مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بلجنة التدقيق].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Z_c) المحسوبة ونسب الدلالة)

المتغير الثاني	عدد عبارات المتغير	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Z _c) المحسوبة	نسبة الدلالة	مستوى التأثير
المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق.	48	4,0445	80,89	13,406	0,000	عال
قيمة (Z _i) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحق: (28).

يُوضح الجدول رقم (26.4) ما يلي:

- المتوسط الحسابي المرجح الكلي للمتغير الثاني يساوي (4,0445) وتنتمي هذه القيمة إلى المجال التالي [3,401 – 4,20] المبين في الجدول رقم (10.4) ويقابله وزن نسبي يساوي (80,89%)، وهذه النسبة أكبر تماماً من (68%)؛
- المعدل العام لقيمة (Z_c) المحسوبة تساوي (13,406) وهي أكبر من قيمة (Z_i) الجدولية (1,96)؛
- نسبة الدلالة تساوي (0,000) وهي أقل من نسبة الدلالة المستخدمة في الإختبار (0,05).

إذاً من خلال ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية الثانية (H_{0.2}) وقبول الفرضية البديلة (H_{1.2})، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق والإفصاح المحاسبي عند نسبة دلالة (α = 0,05)، وهذا يعني أنّ تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

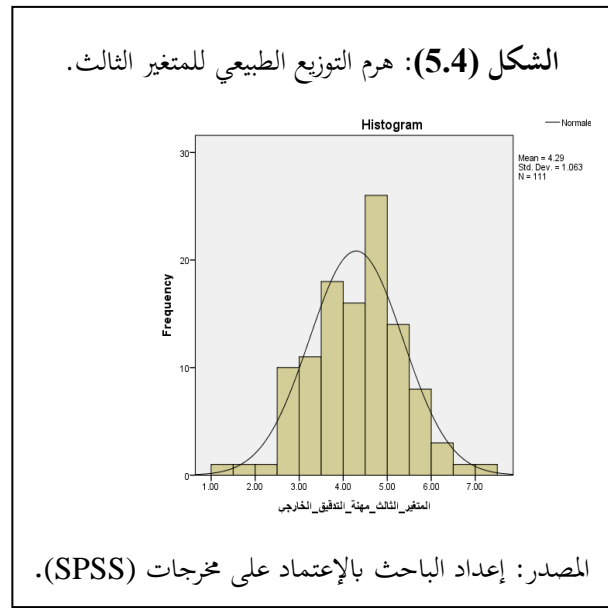
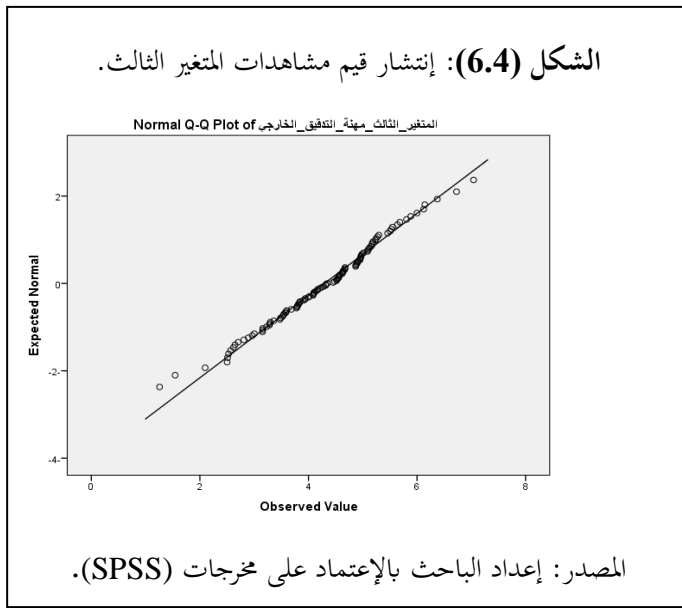
الجدول (27.4): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الثالث (مهنة التدقيق الخارجي).

المتغير الثالث	عدد عبارات المتغير	قيمة الإختبار (z) (Test Statistic)	نسبة الدلالة (Sig)
المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي.	25	0,061	0,200

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحقين: (29) (30).

يُبين الجدول (27.4) أن نسبة الدلالة الإحصائية أكبر من (0,05)، وهذا يدل على أن بيانات إستبانة المتغير الثالث تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي سنعمد على الإختبارات المعلمية في المعالجة الإحصائية وإختبار الفرضيات.

والأشكال البيانية التالية تُوضح لنا أكثر التوزيع الطبيعي للمتغير الثالث.



نلاحظ من خلال الشكل (5.4) أن منحني توزيع إجابات أفراد العينة حول إستبانة المتغير الثالث ينطبق مع منحني

التوزيع الطبيعي.

أما الشكل (6.4) فنلاحظ بأن جميع قيم مشاهدات المتغير الثالث تجتمع ككلها حول الخط، مما يدل على أن البيانات

تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرع الثالث: نتائج إستبانه المتغير الثالث وإختبار الفرضية الثالثة

يتضمّن المتغير الثالث المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي، بحيث يُفترض أن يتأثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة بشكل إيجابي إذا تم تطبيق هذه المعايير.

الجدول (28.4): نتائج إستبانه المتغير الثالث [الجزء (01)]: مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل متطلبات إختيار محافظ الحسابات ومقومات عمله].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Zc) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبارة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Zc) المحسوبة	نسبة الدلالة (Sig)	مستوى التأثير
01	إستقلالية محافظ الحسابات.	4,5045	90,09	21,072	0,000	عال جداً
02	إلتزام محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة.	4,5856	91,712	23,113	0,000	عال جداً
03	خبرة كافية لمحافظ الحسابات في مجال المحاسبة.	4,5946	91,892	23,383	0,001	عال جداً
04	التحسين المستمر للمستوى المهني لمحافظ الحسابات.	4,6036	92,072	23,663	0,000	عال جداً
05	لا يجب أن تقل خبرة محافظ الحسابات في مجال تدقيق الحسابات عن أربعة سنوات.	4,4324	88,648	19,740	0,000	عال جداً
06	بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات.	4,4595	89,19	20,192	0,000	عال جداً
07	يلتزم محافظ الحسابات بالسرية المهنية.	4,4505	89,01	20,035	0,000	عال جداً
	المعدل العام لعبارات المتغير الثالث (الجزء 01)	4,5187	90,374	35,820	0,000	عال جداً
قيمة (Zi) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة ($\alpha = 0,05$)، أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحقين: (29) (31).

الجدول (29.4): نتائج إستبانه المتغير الثالث [الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Zc) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبارة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Zc) المحسوبة	نسبة الدلالة (Sig)	مستوى التأثير
08	تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات وعدم تجديدها له إلا بعد مرور أربعة سنوات.	4,0270	80,54	6,108	0,000	عال
09	يلتزم محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق التي تم تبنيها.	4,5586	91,172	22,358	0,000	عال جداً
10	يتم الإفصاح عن أتعاب محافظ الحسابات في تقرير مجلس الإدارة ليطلع عليه المساهمين ولجنة التدقيق.	4,0450	80,90	6,465	0,000	عال
11	تطبيق سياسة التدقيق المشترك أو المزدوج بين محافظين إثنين لنفس حسابات الشركة (Le Co-Commissariat aux Comptes).	3,9550	79,10	5,164	0,000	عال
12	يتحصل محافظ الحسابات على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية.	4,4595	89,19	20,192	0,000	عال جداً
13	يُقدّر محافظ الحسابات مستوى خطر التدقيق المقبول في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.	3,8739	77,478	4,086	0,000	عال
14	يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في إكتشاف الغش والأخطاء.	4,5586	91,172	22,358	0,000	عال جداً
15	يقوم محافظ الحسابات بإعداد خطة التدقيق.	4,5676	91,352	22,601	0,000	عال جداً
16	يعتمد محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية وملائمة.	4,5225	90,45	21,470	0,000	عال جداً
17	يُصدر محافظ الحسابات تقرير حول القوائم المالية للإطلاع عليه من طرف لجنة التدقيق والمساهمين.	4,5586	91,172	22,358	0,000	عال جداً
18	يتحقق محافظ الحسابات من مدى مطابقة القوائم المالية بالمعلومات الواردة في تقرير التسيير.	4,3153	86,306	13,008	0,000	عال جداً
19	يُسلم محافظ الحسابات نسخة من تقريره إلى رئيس مجلس الإدارة.	4,1712	83,424	8,756	0,000	عال

20	يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة.	4,1532	83,064	8,257	0,000	عال
21	يُقدم محافظ الحسابات ملفات عمله إلى هيئة مراقبة البورصة.	4,0180	80,36	7,048	0,000	عال
22	يحتفظ محافظ الحسابات بملفات المؤسسة لمدة 10 سنوات بدايةً من جانفي الموالي لنهاية السنة المالية للعهد.	4,1261	82,522	8,915	0,000	عال
23	يعتمد محافظ الحسابات على جهاز الحاسوب في أداء مهمته.	4,0991	81,982	8,281	0,000	عال
24	يؤدي محافظ الحسابات مهامه بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي.	4,0090	80,18	5,833	0,000	عال
25	يُشارك محافظ الحسابات في إجتماعات لجنة التدقيق.	4,0901	81,802	7,733	0,000	عال
	المعدل العام لعبارات المتغير الثالث (الجزء 02)	4,2287	84,574	20,771	0,000	عال جداً

قيمة (Z_i) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحقين: (29) (32).

إختبار الفرضية الثالثة

الجدول (30.4): نتائج إستبانة المتغير الثالث [الجزء 01 + الجزء 02: مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي].
(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Z_c) المحسوبة ونسب الدلالة)

المتغير الثالث	عدد عبارات المتغير	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Z _c) المحسوبة	نسبة الدلالة	مستوى التأثير
المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي.	25	4,3095	86,19	25,647	0,000	عال جداً

قيمة (Z_i) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحق: (33).

الجدول رقم (30.4) يُبين أن:

- المتوسط الحسابي المرجح الكلي للمتغير الأول يساوي (4,3095) وتنتمي هذه القيمة إلى المجال التالي [4,20 – 5,00] المبين في الجدول رقم (10.4) وتقابله نسبة مئوية تساوي (86,19%)، وهذه النسبة أكبر تماماً من (84%)؛
- المعدل العام لقيمة (Z_c) المحسوبة تساوي (25,647) وهي أكبر من قيمة (Z_i) الجدولية (1,96)؛
- نسبة الدلالة تساوي (0,000) وهي أقل من نسبة الدلالة المستخدمة في الإختبار (0,05).

إذاً بناءً على ما سبق سيتم رفض الفرضية العدمية الثالثة ($H_{0.3}$) وقبول الفرضية البديلة ($H_{1.3}$)، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي والإفصاح المحاسبي عند نسبة دلالة ($\alpha = 0,05$)، وهذا يعني أنّ تطبيق المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

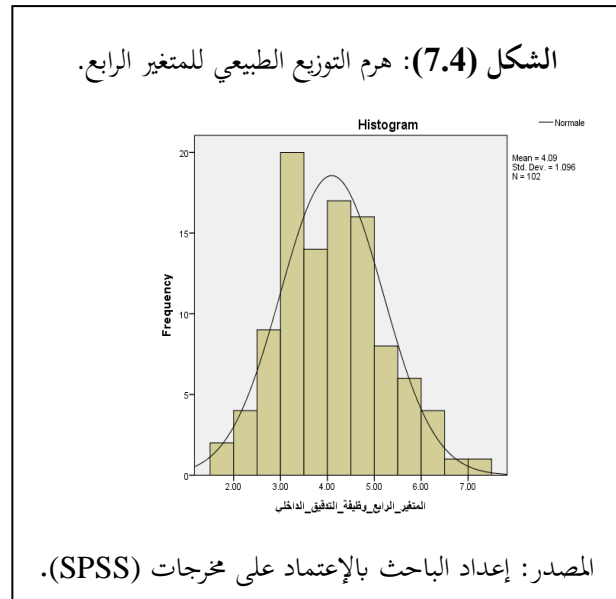
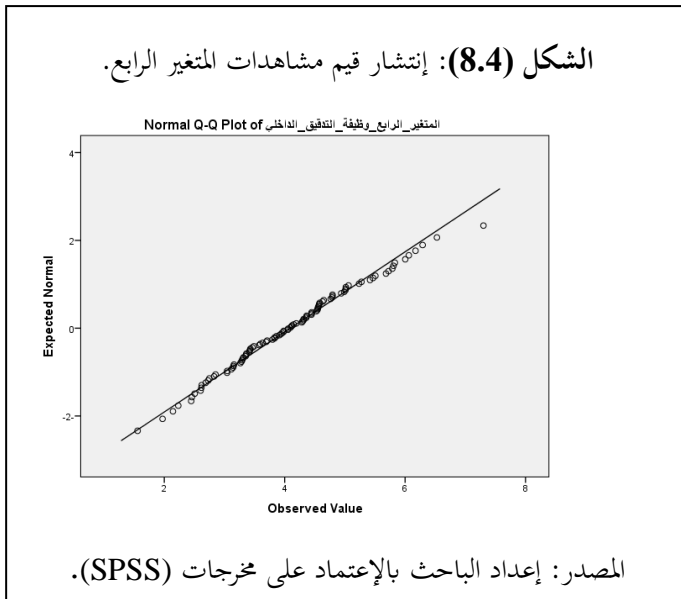
الجدول (31.4): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الرابع (وظيفة التّدقيق الداخلي).

المتغير الرابع	عدد عبارات المتغير	قيمة الإختبار (z) (Test Statistic)	نسبة الدلالة (Sig)
المعايير المقترحة حول وظيفة التّدقيق الداخلي.	22	0,053	0,200

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحقين: (34) (35).

يُبين الجدول (31.4) أن نسبة الدلالة الإحصائية أكبر من ($0,05$)، وهذا يدل على أن بيانات إستبانة المتغير الرابع تتبع التوزيع الطبيعي وليس توزيع حر، وبالتالي سيتم إستخدام الإختبارات المعلمية في المعالجة الإحصائية وإختبار الفرضيات.

والأشكال البيانية التالية تُوضح لنا أكثر التوزيع الطبيعي للمتغير الرابع.



نلاحظ من خلال الشكل (7.4) أن منحنى توزيع إجابات أفراد العينة حول إستبانة المتغير الرابع ينطبق مع منحنى التوزيع الطبيعي.

أما الشكل (8.4) فنلاحظ بأن جميع قيم مشاهدات المتغير الرابع تتمركز كُلهما حول الخط، مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الفرع الرابع: نتائج إستبانة المتغير الرابع وإختبار الفرضية الرابعة

يتضمّن المتغير الرابع المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي، بحيث يُفترض أن يتأثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة بشكل إيجابي إذا تم تطبيق هذه المعايير.

الجدول (32.4): نتائج إستبانة المتغير الرابع [الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل متطلبات إختيار المدقق الداخلي ومقومات عمله].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Zc) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبارة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Zc) المحسوبة	نسبة الدلالة (Sig)	مستوى التأثير
01	توفّر المدقق الداخلي على كفاءة وعناية مهنية طبقاً للمعيار رقم: 1200.	4,3529	87,058	17,937	0,000	عال جداً
02	يكون المدقق الداخلي ذو مستوى علمي مقبول في المحاسبة والتدقيق.	4,2059	84,118	17,545	0,000	عال جداً
03	الحصول على شهادات مهنية في التدقيق الداخلي.	4,2255	84,51	11,975	0,000	عال جداً
04	إكتساب خبرة مهنية لأكثر من خمسة سنوات في التدقيق الداخلي.	4,3529	87,058	17,937	0,000	عال جداً
05	التحسين المستمر للمستوى المهني للمدقق الداخلي.	4,3235	86,47	17,691	0,000	عال جداً
06	إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي طبقاً لما جاء في المعيار رقم: 1100.	4,4216	88,432	18,755	0,000	عال جداً
07	تقديم مكافآت مُحفزة للمدققين الداخليين لإنجاز عمل رقابي جيد.	4,0882	81,764	8,599	0,000	عال
08	يتحصل المدقق الداخلي على دعم المساهمين ومجلس الإدارة كضمان للعمل بإستقلالية مع الإدارة.	3,8922	77,844	4,200	0,000	عال
عال جداً	المعدل العام لعبارات المتغير الرابع (الجزء 01)	4,2328	84,656	21,306	0,000	عال جداً

قيمة (Zi) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة $(\alpha = 0,05)$ ، أي عند درجة ثقة 95%.

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحقين: (34) (36).

الجدول (33.4): نتائج إستبانة المتغير الرابع [الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه].

(المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Zc) المحسوبة ونسب الدلالة)

رقم المتغير الفرعي (V)	نص المتغير الفرعي (العبارة)	المتوسط الحسابي المرجح	النسبة المئوية (%)	قيمة (Zc) المحسوبة	نسبة الدلالة (Sig)	مستوى التأثير
09	لا يُشارك المدقق الداخلي في الأعمال التنفيذية للشركة.	3,9216	78,432	4,336	0,000	عال
10	يجب أن يتم تعيين المدققين الداخليين وتحديد مكافآتهم والقيام بترقيتهم وإنهاء مهامهم والإشراف على عملهم من طرف لجنة التدقيق.	4,2451	84,902	10,603	0,000	عال جداً
11	الإلتزام بتطبيق ميثاق التدقيق الداخلي.	4,4902	89,804	19,907	0,000	عال جداً
12	تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بتطبيق برنامج الضمان وتحسين نوعية التدقيق الداخلي.	4,1373	82,746	7,619	0,000	عال
13	يلتزم المدقق الداخلي بباقي معايير التأهيل المصنفة تحت الرقم 1.	4,4118	88,236	18,618	0,000	عال جداً
14	تخضع وظيفة التدقيق الداخلي لإشراف ورقابة لجنة التدقيق.	4,4412	88,824	19,050	0,000	عال جداً
15	تقوم الوظيفة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإقتراح التحسينات اللازمة حوله باستمرار.	4,1961	83,922	10,642	0,000	عال
16	تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي مهامها طبقاً لمعايير الأداء المصنفة تحت الرقم 2.	4,2745	85,49	17,442	0,000	عال جداً
17	تُسلم وظيفة التدقيق الداخلي تقرير عملها إلى لجنة التدقيق.	4,1863	83,726	8,240	0,000	عال
18	تجتمع وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق للمراجعة السنوية لخطوة التدقيق الداخلي.	4,0588	81,176	8,585	0,000	عال
19	تُقدم وظيفة التدقيق الداخلي المعلومات الكافية لرئيس مجلس الإدارة.	3,9608	79,216	5,443	0,000	عال
20	تتحصل وظيفة التدقيق الداخلي على دعم من إدارة الشركة.	3,9902	79,804	5,335	0,000	عال
21	تُنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق لتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي من طرف خبراء خارجيين.	4,5392	90,784	20,953	0,000	عال جداً

عالم جداً	0,000	20,727	90,588	4,5294	تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع لجنة التدقيق بالرقابة والإشراف على الإدارة حول مدى التطبيق السليم للعمليات خاصة الجانب المحاسبي.	22
عالم جداً	0,000	19,169	84,832	4,2416	المعدل العام لعبارات المتغير الرابع (الجزء 02)	
قيمة (Z _t) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحقين: (34) (37).

إختبار الفرضية الرابعة

الجدول (34.4): نتائج إستبانة المتغير الرابع [الجزء 01 + الجزء 02: مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي].
المتوسط الحسابي المرجح والنسب المئوية وقيم (Z_c) المحسوبة ونسب الدلالة.

مستوى التأثير	نسبة الدلالة	قيمة (Z _c) المحسوبة	النسبة المئوية (%)	المتوسط الحسابي المرجح	عدد عبارات المتغير	المتغير الرابع
عالم جداً	0,000	20,819	84,768	4,2384	22	المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي.
قيمة (Z _t) الجدولية أو قيمة التوزيع الطبيعي المعياري (z-value) تساوي (1,96) عند نسبة دلالة (α = 0,05)، أي عند درجة ثقة 95%.						

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على مُخرجات برنامج (SPSS)، أنظر الملحق: (38).

نلاحظ من خلال الجدول رقم (34.4) أن:

- المتوسط الحسابي المرجح الكلي للمتغير الأول يساوي (4,2384) وتنتمي هذه القيمة إلى المجال التالي [4,20 – 5,00] المبين في الجدول رقم (10.4) وتقابله نسبة مئوية تساوي (84,768%)، وهذه النسبة أكبر تماماً من النسبة المئوية المقدرة ب: (68%)؛
- والمعدل العام لقيمة (Z_c) المحسوبة تساوي (20,819) وهي أكبر من قيمة (z_t) الجدولية (1,96)؛
- نسبة الدلالة تساوي (0,000) وهي أقل من نسبة الدلالة المستخدمة في الإختبار (0,05).

إذاً بناءً على ما سبق يتم رفض الفرضية العدمية الرابعة (H_{0.4}) وقبول الفرضية البديلة (H_{1.4})، أي توجد توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي والإفصاح المحاسبي عند نسبة دلالة (α = 0,05)، وهذا يعني أنّ تطبيق المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

خلاصة الفصل

إنَّ إتباع منهجية علمية صحيحة في إجراء دراسة إستطلاعية يُعتبر من العوامل الرَّئيسية التي تُساعد على نجاح الدراسة، وقد تم البدء في التَّعرُّف على المجتمع المناسب الذي يستطيع الإجابة على الإستبانة الموزَّعة، بحيث أنَّ أعضاء مجلس الإدارة هي الفئة المناسبة للإجابة على إستبانة متغير مجلس الإدارة وأنَّ المدققين الداخليين هي الفئة المناسبة للإجابة على إستبانة متغير لجنة التَّدقيق وإستبانة متغير وظيفة التَّدقيق الداخلي وأخيراً فئة مُحافظي وحُبراء المحاسبة هي المناسبة للإجابة على إستبانة متغير مهنة التَّدقيق الخارجي.

إنَّ تقسيم مُحتوى إستبانة متغير مجلس الإدارة إلى جزأين يهدف إلى التَّمييز بين المعايير الخاصَّة بمتطلبات إختيار أعضاء المجلس ومقومات عمله وكيفية تشكيله من جهة والمعايير الخاصَّة بنشاطات وطُرق أداء العمل وكيفية تنظيمه من جهة أخرى، وبنفس الطَّريقة تم تقسيم مُحتوى إستبانة متغير لجنة التَّدقيق إلى أربعة أجزاء وإستبانة متغير مهنة التَّدقيق الخارجي إلى جزأين وإستبانة متغير نشاط التَّدقيق الداخلي إلى جزأين لتحقيق نفس الهدف.

يجب تحكيم الإستبانة من طرف مُختصين في المحاسبة والتَّدقيق والإدارة وتسيير المؤسسة للتأكد من أنَّ محتواها يتماشى مع هدف الدراسة، بعد عملية التَّحكيم يتم توزيع أوَّلي للإستبانة على عينة متكونة من 30 فرد في كل إستبانة بغرض إجراء إختيار صدِّق الإتساق الداخلي وإختيار صدِّق الإتساق البنائي وإختيار الثَّبات.

بعد التَّأكد من صدِّق الإتساق الداخلي وصدِّق الإتساق البنائي للإستبانة وثباتها بمعدَّل مُرتفع تأتي مرحلة التَّوزيع النهائي للحصول على الإجابات التي سيتم إستخدامها في إختيار الفرضيات، وفي هذه المرحلة يجب توزيع عدد مقبول من الإستبانات، بحيث يجب أن لا يقل حجم كل عينة عن الحجم الأدنى المقبول إحصائياً وهو 100 إستبانة في كل متغير، ومن الأفضل توزيع أكثر من هذا العدد ليكون الإستدلال الإحصائي أقوى.

أهم المعالجات الإحصائية التي تم إجرائها للحصول على نتائج الدراسة وإختيار الفرضيات هي إختيار التَّوزيع الطَّبيعي وحساب المتوسط الحسابي المرَّجح لكل عبارة ولكل جزء ولكل متغير تجميعي وحساب النسبة المئوية المقابلة لكل متوسط حسابي وحساب قيم (Zc) و قيم (Zt) عند نسبة دلالة $(\alpha=0,05)$ ، أدَّت نتائج الدراسة إلى قبول الفرضية البديلة الأولى (H_{1.1}) بمعنى أنَّ تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، كما أدَّت نتائج الدراسة إلى قبول الفرضية البديلة الثانية (H_{1.2}) أي أنَّ تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التَّدقيق له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، وأدَّت كذلك نتائج الدراسة إلى قبول الفرضية البديلة الثالثة (H_{1.3}) ويعني ذلك أنَّ تطبيق المعايير المقترحة حول مهنة التَّدقيق الخارجي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، وأخيراً تم قبول الفرضية البديلة الرابعة (H_{1.4}) بمعنى أنَّ تطبيق المعايير المقترحة حول وظيفة التَّدقيق الداخلي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

الفصل الخامس

عرض وتحليل نتائج الدراسة

تمهيد

يهدف هذا الفصل في البداية إلى عرض نتائج الدراسة الإستطلاعية ثم إجراء تحليل ومناقشة لهذه النتائج، لذلك سيتم التطرق إلى مبحثين.

المبحث الأول: عرض نتائج الدراسة؛

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة.

المبحث الأول: عرض نتائج الدراسة

يتطرق هذا المبحث إلى عرض نتائج الدراسة بناءً على نتائج المعالجة الإحصائية المتحصل عليها في الفصل التطبيقي، وقبل البدء في عرض النتائج ينبغي علينا الإشارة إلى التوجيهات التالية:

- تكون إجابات أفراد العينة حول نص المتغير الفرعي (العبارة) إيجابية، أي أن أفراد العينة يوافقون على محتوى المتغير عندما يكون المتوسط الحسابي المرجح للمتغير أكبر تماماً من (3,40) وأقل تماماً من (5,00) أي بوزن نسبي أكبر تماماً من (68%) وأقل تماماً من (100%)، وتكون قيمة (z_c) المحسوبة أكبر من قيمة (z_t) الجدولية التي تُساوي (1,96)، وعندما تكون كذلك نسبة الدلالة الإحصائية أقل من (0,05)؛

- تكون إجابات أفراد العينة حول نص المتغير الفرعي (العبارة) سلبية، بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتوى نص المتغير عندما يكون المتوسط الحسابي المرجح للمتغير أقل من أو يساوي (2,60) أي بوزن نسبي أقل من أو يساوي (52%)، وتكون قيمة (z_c) المحسوبة أقل من قيمة (z_t) الجدولية؛

- أخيراً تكون إجابات أفراد العينة حول نص المتغير الفرعي (العبارة) محايدة، بمعنى أن أفراد العينة لهم إجابة أو رأي مُحايد حول محتوى نص المتغير عندما يكون المتوسط الحسابي المرجح للمتغير محصور بين [2,601 - 3,40]، أي بوزن نسبي محصور بين [52% - 68%].

المطلب الأول: عرض نتائج المتغير الأول (مجلس الإدارة)

تتمثل نتائج المتغير الأول في:

- الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تكون على شكل متطلبات إختيار أعضاء المجلس ومقومات عمله (تأهيل المجلس) وكيفية تشكيله [مُبينة في الجدول (18.4)]؛

- الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه [مُبينة في الجدول (19.4)].

الفرع الأول: عرض نتائج الجزء (01)

نلاحظ من خلال نتائج الجدول (18.4) بأن العبارات التالية:

[V4, V5, V6, V9, V10, V11, V12, V14, V15, V17, V18, V19, V21]

ظهر متوسط إجابات أفراد العينة حولها بالموافقة (إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (3,40) وأقل من (4,20) أي بنسبة مئوية أكبر من 68% وأقل من 84% وهذا يعني أن أفراد العينة (أعضاء مجلس الإدارة) يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، ولذلك تُبين النتائج مثلاً بأن:

أفراد العينة يوافقون بنسبة (78,446%) على أن تحديد حجم كافٍ لمجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9223)؛

ويوافق أفراد العينة بنسبة (83,106%) على أن قيام لجنة الترشّيات بإختيار أعضاء مجلس الإدارة بالتعاون مع الجمعية العامة للمساهمين بشفافية له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1553)؛
كما أن أفراد العينة يوافقون بنسبة (77,67%) على أن الإعتماد على أشخاص مناسبون لعضوية مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,8835)؛
ويوافق أفراد العينة كذلك بنسبة (78,64%) على أن كون أغلبية أعضاء لجان مجلس الإدارة من المدراء غير التنفيذيين المستقلين سيؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9320)؛
ويوافق أيضاً أفراد العينة بنسبة (83,30%) على أن تحديد مستوى مقبول للملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1650).

بينما العبارات التالية: [V1, V2, V3, V7, V8, V13, V16, V20]

كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بالموافقة الجيدة (إيجابي جداً)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00) أي بنسبة مئوية أكبر من 84% وأقل من 100%، وهذا يعني أن أفراد العينة (أعضاء مجلس الإدارة) يوافقون بشكل كبير على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، فعلى سبيل المثال لا الحصر تشير النتائج إلى أن:

أفراد العينة يوافقون جيداً وبنسبة مئوية تساوي (87,572%) على أنه عندما تكون أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين فإن ذلك له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,3786)؛
كما أن أفراد العينة يوافقون وبشكل جيد بنسبة مئوية تساوي (85,048%) على أن الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي للشركة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,2524)؛
ويوافق أفراد العينة بشكل كبير بنسبة (84,66%) على أن بذل العناية المهنية اللازمة من طرف كل أعضاء مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,2330)؛
يوافق كذلك أفراد العينة جيداً بنسبة (93,01%) على أن متابعة برامج التكوين والتدريب باستمرار وإنتظام لأعضاء مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,6505)؛
أفراد العينة أيضاً يوافقون وبشكل جيد بنسبة (92,234%) على أن إلتزام أعضاء مجلس الإدارة بأخلاقيات المهنة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,6117)؛
ويوافق أيضاً أفراد العينة جيداً بنسبة (93,98%) على أن توفر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لأعضاء مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,6990)؛
كما يوافق أيضاً أفراد العينة وبشكل كبير بنسبة (87,766%) على أن ضم أعضاء جدد إلى مجلس الإدارة من ذوي النزاهة والخبرة والكفاءة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,3883).

وبشكل عام كما تُبين نتائج الجدول (18.4) أن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة لجميع عبارات الجزء (01) يساوي (4,1456)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [3,401 – 4,20] وتقابله نسبة مئوية مقدارها (82,912%) وهي أكبر من (68%) وأقل من (84%)، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة والمتعلقة بمتطلبات إختيار أعضاء المجلس ومقومات عمله (تأهيل المجلس) وكيفية تشكيله يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

الفرع الثاني: عرض نتائج الجزء (02)

تُشير نتائج الجدول (19.4) إلى أن العبارة (V34) كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بغير الموافقة (سلي)، بحيث أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لها تساوي (2,5534)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي [1,801 – 2,60] بنسبة مئوية تساوي (51,068%) وهي أقل من (52%) وأكبر من (36%)، وهذا يعني أن أفراد العينة غير موافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارة (V34) من طرف المؤسسة، أي أن أفراد العينة لا يوافقون على أن إشراف مجلس الإدارة على عملية إدارة المخاطر له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، وما يؤكد هذا هو أن قيمة (Z_C) المحسوبة أقل من قيمة (Z_T) الجدولية وتساوي هذه الأخيرة (1,96) بينما تساوي الأولى (-8,399)، ما يعني أنه صحيح أن تطبيق هذه العبارة من شأنه تفعيل عمل مجلس الإدارة ولكن ذلك لا يؤدي إلى التأثير الإيجابي على الإفصاح المحاسبي، لأنه لا علاقة بين إدارة المخاطر والإفصاح المحاسبي.

أما العبارات رقم:

[V24, V25, V26, V27, V28, V29, V30, V31, V32, V33, V36, V37, V38, V39]

كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بالموافقة (إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (3,40) وأقل من (4,20)، أي بنسبة مئوية أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (أعضاء مجلس الإدارة) يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها من طرف المؤسسة، فمثلاً تُبين النتائج بأن:

أفراد العينة يوافقون بنسبة (80,582%) على أن حصول مجلس الإدارة على كل المعلومات التي يحتاجها مُسبقاً له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0291)؛

ويوافق أفراد العينة بنسبة (81,166%) على أن إقامة إتصال بين مجلس الإدارة ولجنة مراقبة البورصة من خلال دليل يُستخدم لإثبات مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0583)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون بنسبة (77,282%) على أن قيام مجلس الإدارة بمساءلة إدارة الشركة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,8641)؛

ويوافق أفراد العينة كذلك بنسبة (74,564%) على أن متابعة مجلس الإدارة بإستمرار عمل لجانته خاصةً لجنة التدقيق له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,7282)؛

ويوافق أيضاً أفراد العينة بنسبة (79,224%) على أن إجراء تقييم ذاتي منتظم لمجلس الإدارة بتطبيق نظام تقييم الأداء يُؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9612).

بينما باقي العبارات وهي: [V22, V23, V35]

كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بالموافقة الجيدة (إيجابي جداً)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00) أي بنسبة مئوية أكبر من (84%) وأقل من (100%)، وهذا يعني أن أفراد العينة يوافقون جيداً على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، فعلى سبيل المثال لا الحصر تشير النتائج إلى أن:

أفراد العينة يوافقون بشكل كبير بنسبة (91,068%) على أن تطبيق الميثاق والنظام الأساسي لمجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5534)؛

ويوافق أيضاً أفراد العينة بشكل جيد بنسبة (90,292%) على أن وجود قانون أخلاقيات عمل مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي قدره (4,5146)؛

كما يوافق جيداً أفراد العينة بنسبة (84,660%) على أن العناية الواجبة والإهتمام الكافي من طرف مجلس الإدارة على تقارير التدقيق التي تصل إليه وإتخاذه للإجراءات اللازمة بناءً على ما هو موجود فيها له أثر إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,2330).

وبشكل عام تبرز نتائج الجدول (19.4) أن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة لجميع عبارات الجزء (02) يساوي (3,9196)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [4,20 – 3,401] وبنسبة مئوية تساوي (78,392%)، وهي أكبر من (68%) وأقل من (84%)، ما يعني أن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة والمتعلقة بنشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه يُؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

بالنظر إلى نتائج الجدول (20.4) يظهر المتوسط الحسابي المرجح لإجمالي عبارات إستبانة المتغير الأول بجزأيه (01) و (02) يساوي (4,0413)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [4,20 – 3,401] وبنسبة مئوية تساوي (80,826%)، وهي أكبر من (68%) وأقل من (84%)، كما أن المعدل العام لقيمة (z_c) المحسوبة لهذا المتغير تساوي (15,875) بنسبة دلالة إحصائية أقل من (01%) وهي أكبر من قيمة (z_t) الجدولية، بحيث تساوي هذه الأخيرة (1,96)، ما يعني أن أعضاء مجلس الإدارة يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة بإستثناء العبارة رقم (34) يُؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي، وهذه النتائج تثبت صحة الفرضية البديلة الأولى.

المطلب الثاني: عرض نتائج المتغير الثاني (لجنة التدقيق)

تتمثل نتائج المتغير الثاني في:

- الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل متطلبات إختيار أعضاء اللجنة ومقومات عملها (تأهيل اللجنة) وكيفية تشكيلها [مبينة في الجدول (22.4)];
- الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص التقارير المالية [مبينة في الجدول (23.4)];
- الجزء (03): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص نظام الرقابة الداخلية [مبينة في الجدول (24.4)];
- الجزء (04): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بمتابعة سير عملية التدقيق [مبينة في الجدول (25.4)].

الفرع الأول: عرض نتائج الجزء (01)

تبين نتائج الجدول (22.4) أن العبارات التالية: [V2, V7, V8, V10]

كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها موافق جيداً (إيجابي جداً)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00)، أي بنسبة مئوية أكبر من (84%) وأقل من (100%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون بشكل كبير على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، بحيث أن:

أفراد العينة يوافقون جيداً وبنسبة مئوية تساوي (91,568%) على أن إلتزام كل أعضاء لجنة التدقيق بأخلاقيات المهنة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5784)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون وبشكل جيد بنسبة مئوية تساوي (91,96%) على أن توفر التأهيل العلمي المناسب والخبرة المهنية في المحاسبة والتدقيق لأعضاء لجنة التدقيق له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5980)؛

ويوافق أفراد العينة بشكل كبير بنسبة (90,98%) على أن بذل العناية المهنية اللازمة من طرف اللجنة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5490)؛

يوافق كذلك أفراد العينة جيداً بنسبة (88,628%) على أن إشراف ورقابة لجنة التدقيق على عمل التدقيق الداخلي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,4314).

كما تشير نتائج العبارات التالية: [V01, V03, V04, V05, V06, V09, V11, V12, V13, V14, V15, V16]

إلى أن متوسط إجابات أفراد العينة حولها موافق (إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (3,40) وأقل من (4,20)، أي بنسبة مئوية أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين

الداخليين) يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، فمثلاً تبين بأن:

أفراد العينة يوافقون بنسبة (82,942%) على أن كون أعضاء لجنة التدقيق من غير التنفيذيين المستقلين بنسبة (100%) له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1471)؛

ويوافق أفراد العينة بنسبة (78,824%) على أن توفر الحجم الأدنى لأعضاء اللجنة وهو ثلاثة أعضاء له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9412)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون بنسبة (79,216%) على أن الاعتماد على نظام أساسي في عمل لجنة التدقيق له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9608)؛

ويوافق أفراد العينة كذلك بنسبة (78,432%) على أن مساعدة إدارة الشركة للجنة التدقيق في أداء مهامها سيؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9216)؛

ويوافق أيضاً أفراد العينة بنسبة (80,196%) على أن قيام لجنة التدقيق بتقييم ذاتي لعملها وكتابة تقرير يتضمن نتائج التقييم له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0098).

وبشكل عام تشير نتائج الجدول (22.4) أن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة لجميع عبارات الجزء (01) يساوي (4,0950)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [3,401 – 4,20] وتقابله نسبة مئوية مقدارها (81,90%) وهي أكبر من (68%) وأقل من (84%)، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق والمتعلقة بمتطلبات إختيار أعضاء اللجنة ومقومات عملها (تأهيل اللجنة) وكيفية تشكيلها يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

الفرع الثاني: عرض نتائج الجزء (02)

تبين نتائج الجدول (23.4) أن العبارات التالية:

[V17, V18, V19, V20, V21, V23, V24, V25, V26]

ظهر متوسط إجابات أفراد العينة حولها موافق (إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (3,40) وأقل من (4,20)، أي بنسبة مئوية أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، بحيث تشير النتائج على سبيل المثال لا الحصر إلى أن:

أفراد العينة يوافقون بنسبة (76,47%) على أن قيام لجنة التدقيق بفحص التقارير المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء رأي حولها له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,8235)؛

ويوافق أفراد العينة بنسبة (82,156%) على أن تلقي تكوين مستمر من طرف أعضاء لجنة التدقيق حول التغيرات الهامة التي تحصل في المحاسبة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1078)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون بنسبة (81,568%) على أن قيام لجنة التدقيق بمراقبة الحسابات الموجودة في تقرير التسيير ومقارنتها مع تقرير المدقق الخارجي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0784)؛

ويوافق أفراد العينة كذلك بنسبة (79,412%) على أن مناقشة لجنة التدقيق مع الإدارة أسباب وجود فروقات هامة في القوائم المالية لسنة معينة بالمقارنة مع سنة أخرى سيؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9706)؛

ويوافق أيضاً أفراد العينة بنسبة (80,784%) على أن إستدعاء لجنة التدقيق لخبراء خارجيين مختصين في المحاسبة والمالية والتدقيق لإجراء تحقيقات خاصة حول التقارير المالية له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0392).

بينما العبارة رقم: [V22]

كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها موافق جداً (جد إيجابي)، لأن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00)، أي بنسبة مئوية أكبر من (84%) وأقل من (100%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون بشكل كبير على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي لمحتوى هذه العبارة، لأن:

أفراد العينة يوافقون بشكل جيد وبنسبة مئوية تساوي (89,216%) على أن تحفّق لجنة التدقيق مع الإدارة ومحافظ الحسابات من مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,4608).

وبشكل عام تبين نتائج الجدول (23.4) بأن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة لجميع عبارات الجزء (02) يُساوي (4,0520)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [4,20 – 3,401] وتقابله نسبة مئوية مقدارها (81,04%)، وهي أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا يعني بأن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق والمتعلقة بنشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص التقارير المالية يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

الفرع الثالث: عرض نتائج الجزء (03)

تُبين نتائج الجدول (24.4) بأن العبارة رقم: [V27]

كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق جداً (إيجابي جداً)، لأن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00)، أي بنسبة مئوية أكبر من (84%) وأقل من (100%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون بشكل جيد على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي لمحتوى هذه العبارة، بمعنى أن:

أفراد العينة يوافقون بشكل كبير وبنسبة مئوية تساوي (92,55%) على أن إشراف لجنة التدقيق برقابة مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,6275).

وتشير نتائج نفس الجدول بأن العبارات التالية:

[V28, V29, V30, V31, V32, V33, V34, V35]

ظهر متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق (إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (3,40) وأقل من (4,20)، أي بنسبة مئوية أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، بمعنى أن:

أفراد العينة يوافقون بنسبة (81,176%) على أن قيام لجنة التدقيق بتقييم مستمر ومنتظم لنشاط التدقيق الداخلي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0588)؛

أفراد العينة يوافقون بنسبة (82,352%) على أن فهم لجنة التدقيق بوضوح ومتفق عليه مع مجلس الإدارة عناصر الرقابة الداخلية له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1176)؛

ويوافق أفراد العينة بنسبة (81,96%) على أن فحص لجنة التدقيق لنتائج إختبارات الرقابة يؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0980)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون بنسبة (79,412%) على أن تحقق لجنة التدقيق من مدى معالجة الإدارة لمخاطر الرقابة الهامة في الوقت المناسب له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9706)؛

ويوافق أفراد العينة كذلك بنسبة (75,49%) على أن قيام لجنة التدقيق بتحديد مخاطر الرقابة الداخلية بدلاً من المدقق الخارجي سيؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,7745)؛

يوافق أيضاً أفراد العينة بنسبة (76,078%) على أن تقديم لجنة التدقيق لمجلس الإدارة التوصيات اللازمة لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,8039).

وبشكل عام تبين نتائج الجدول (24.4) أن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة لجميع عبارات الجزء (03) يساوي (4,0087)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [4,20 – 3,401] وتقابله نسبة مئوية مقدارها (80,174%)، وهي أكبر من (68%) وأقل من (84%)، ما يعني أن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق والمتعلقة بنشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص نظام الرقابة الداخلية يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

الفرع الرابع: عرض نتائج الجزء (04)

نتائج الجدول (25.4) تبين بأن العبارات التالية:

[V36, V37, V39, V40, V41, V42, V43, V44, V45, V46, V47, V48]

كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق (إيجابي)، لأن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (3,40) وأقل من (4,20)، أي بنسبة مئوية أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، فمثلاً تشير النتائج إلى أن:

أفراد العينة يوافقون بنسبة (80,98%) على أن مشاركة لجنة التدقيق في تعيين وإحماء مهام مدير وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد مكافآته يؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0490)؛

ويوافق أفراد العينة بنسبة (81,764%) على أن مشاركة لجنة التدقيق في تعيين محافظ الحسابات سيؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0882)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون بنسبة (80,392%) على أن مقابلة لجنة التدقيق لمحافظ الحسابات لفحص خطة التدقيق وتقديم ملاحظات حولها له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0196)؛

ويوافق أفراد العينة كذلك بنسبة (79,412%) على أن طلب لجنة التدقيق من محافظ الحسابات بتدقيق ما تراه مناسباً وليس محافظ الحسابات هو من يحدد ما يُدقق له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9706)؛

يوافق أيضاً أفراد العينة بنسبة (77,45%) على أن إستدعاء لجنة التدقيق عند الضرورة خبير خارجي مستقل متخصص لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي سيؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,8725).

كما يوافق أفراد العينة بنسبة (77,648%) على أن تسليم لجنة التدقيق تقرير عملها للمساهمين له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,8824).

أفراد العينة يوافقون بنسبة (77,648%) على أن قيام لجنة التدقيق بتسليم نسخة من محضر كل إجتماع وتقريرها لكل أعضاء مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,8824).

أما بالنسبة للعبارة رقم: [V38]

فقد كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق جداً (جد إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00)، أي بنسبة مئوية أكبر من (84%) وأقل من (100%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون بشكل جيد على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي لمحتوى هذه العبارة، أي أن:

أفراد العينة يوافقون بشكل جيد وبنسبة مئوية تساوي (90,588%) على أن قيام لجنة التدقيق بالتحقق من أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير المتفق عليها له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5294).

وبشكل عام تُبين نتائج الجدول (25.4) أن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة لجميع عبارات الجزء (04) يُساوي (4,000)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [3,401 – 4,20] وتقابله نسبة مئوية مقدارها (80,00%)، وهي أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا مؤشر على أن أفراد العينة يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق والمتعلقة بنشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بمتابعة سير عملية التدقيق سيؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

بالنسبة لنتائج الجدول (26.4) فإنها تبين بأن المتوسط الحسابي المرجح لإجمالي عبارات إستبانة المتغير الثاني بأجزائه الأربعة (01) و (02) و (03) و (04) يساوي (4,0445)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [3,401 – 4,20] وبنسبة مئوية تساوي (80,89%)، وهي أكبر من (68%) وأقل من (84%)، كما أن المعدل العام لقيمة (Z_c) المحسوبة لهذا المتغير تساوي (13,406) بنسبة دلالة إحصائية أقل من (01%) وهي أكبر من قيمة (Z_i) الجدولية لنفس المتغير، بحيث تساوي هذه الأخيرة (1,96)، ما يعني أن المدققين الداخليين يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق يؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي، وتؤكد هذه النتائج صحة الفرضية البديلة الثانية.

المطلب الثالث: عرض نتائج المتغير الثالث (مهنة التدقيق الخارجي)

تتمثل نتائج المتغير الأول في:

- الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل متطلبات إختيار محافظ الحسابات ومقومات عمله [مبينة في الجدول (28.4)؛

- الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه [مبينة في الجدول (29.4)].

الفرع الأول: عرض نتائج الجزء (01)

نتائج الجدول (28.4) تُبين بأن العبارات التالية: [V1, V2, V3, V4, V5, V6, V7] متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق جداً (جد إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00)، أي بنسبة مئوية أكبر من (84%) وأقل من (100%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (محافظي وخبراء المحاسبة) يوافقون جيداً على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، فعلى سبيل المثال لا الحصر تشير النتائج إلى أن:

أفراد العينة يوافقون جيداً وبنسبة مئوية تساوي (90,09%) على أن إستقلالية محافظ الحسابات له تأثير إيجابي كبير على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5045)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون وبشكل جيد بنسبة مئوية تساوي (91,712%) على أن إلتزام محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5856)؛

ويوافق أفراد العينة بشكل كبير بنسبة (91,892%) على أن الخبرة الكافية لمحافظ الحسابات في مجال المحاسبة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5946)؛

يوافق كذلك أفراد العينة جيداً بنسبة (92,072%) على أن التحسين المستمر للمستوى المهني لمحافظ الحسابات يؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي قدره (4,6036)؛

أفراد العينة أيضاً يوافقون وبشكل جيد بنسبة (89,19%) على أن بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,4595).

وبشكل عام تبين نتائج الجدول (28.4) أن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة حول جميع عبارات الجزء (01) يساوي (4,5187)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [5,00 – 4,201] بنسبة مئوية قدرها (90,374%) وهي أكبر من (84%) وأقل من (100%)، ما يعني أن أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أن تطبيق المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي والمتعلقة بمتطلبات إختيار محافظ الحسابات ومقومات عمله يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

الفرع الثاني: عرض نتائج الجزء (02)

تشير نتائج الجدول (29.4) إلى أن العبارات التالية:

[V8, V10, V11, V13, V19, V20, V21, V22, V23, V24, V25]

ظهر متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق (إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (3,40) وأقل من (4,20)، أي بنسبة مئوية أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (محافظي وخبراء المحاسبة) يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، فعلى سبيل المثال لا الحصر تبين النتائج بأن:

أفراد العينة يوافقون بنسبة (79,10%) بأن التدقيق المشترك أو المزدوج (le co-commissariat aux comptes) بين محافظين إثنين لنفس حسابات الشركة يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9550)؛

ويوافق أفراد العينة بنسبة (83,424%) على أن تسليم محافظ الحسابات لنسخة من تقريره إلى رئيس مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1712)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون بنسبة (83,064%) على أن قيام محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1532)؛

ويوافق أفراد العينة كذلك بنسبة (81,982%) على أن استخدام محافظ الحسابات لجهاز الحاسوب في أداء مهمته سيؤثر إيجاباً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي قدره (4,0991)؛

ويوافق أيضاً أفراد العينة بنسبة (80,18%) على أن أداء محافظ الحسابات لمهامه بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي سيؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0090)؛

أما العبارات التالية: [V9, V12, V14, V15, V16, V17, V18] فقد كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق جداً (إيجابي جداً)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00)، أي بنسبة مئوية أكبر من (84%) وأقل من (100%)، وهذا يعني أن أفراد العينة يوافقون بشكل جيد على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر إيجابياً إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، فلو يتم أخذ بعض العبارات مثلاً فيلاحظ بأن:

أفراد العينة يوافقون جيداً وبنسبة مئوية تساوي (91,172%) على أن إلتزام محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق التي تم تبنيها سيؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5586)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون وبشكل جيد بنسبة مئوية تساوي (83,424%) على أن تسليم محافظ الحسابات نسخة من تقريره إلى رئيس مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1712)؛

ويوافق أفراد العينة بشكل كبير بنسبة (83,064%) على أن قيام محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي قدره (4,1532)؛

يوافق كذلك أفراد العينة جيداً بنسبة (81,982%) على أن إعتتماد محافظ الحسابات على استخدام جهاز الحاسوب الإلكتروني والمعاينة الإحصائية في عملية تدقيق الحسابات له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0991)؛

أفراد العينة أيضاً يوافقون وبشكل جيد بنسبة (80,18%) على أن أداء محافظ الحسابات لمهامه بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي سيؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0090).

وبشكل عام تشير نتائج الجدول (29.4) أن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة لجميع عبارات الجزء (02) يُساوي (4,2287)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [5,00 – 4,201] تقابله نسبة مئوية مقدارها (84,574%)، وهي أكبر من (84%) وأقل من (100%)، مما يدل على أن أفراد العينة يوافقون جيداً على أن تطبيق المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي والمتعلقة بنشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

نتائج الجدول (30.4) توضح بأن المتوسط الحسابي المرجح لإجمالي عبارات إستبانة المتغير الثالث بجزأيه (01) و (02) يساوي (4,3095)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [5,00 – 4,201]، وبنسبة مئوية تساوي (86,19%)،

وهي أكبر من (84%) وأقل من (100%)، كما أن المعدل العام لقيمة (Z_c) المحسوبة لهذا المتغير تساوي (25,647) بنسبة دلالة إحصائية أقل من (01%) وهي أكبر من قيمة (Z_t) الجدولية لنفس المتغير، بحيث تساوي هذه الأخيرة (1,96)، ما يعني أن مُحافظي وخبراء المحاسبة يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي يؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي، مما يؤكد صحة الفرضية البديلة الثالثة.

المطلب الرابع: عرض نتائج المتغير الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي)

تتمثل نتائج المتغير الأول في:

- الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل متطلبات إختيار المدقق الداخلي ومقومات عمله [مبينة في الجدول (32.4)];

- الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه [مبينة في الجدول (33.4)].

الفرع الأول: عرض نتائج الجزء (01)

بالنظر إلى نتائج الجدول (32.4) يُلاحظ بأن العبارات التالية: [V1, V2, V3, V4, V5, V6] كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق جداً (جد إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00)، أي بنسبة مئوية أكبر من (84%) وأقل من (100%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون بشكل جيد على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر إيجابياً إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، بحيث أن:

أفراد العينة يوافقون جيداً وبنسبة مئوية تساوي (87,058%) على أن توفر المدقق الداخلي على كفاءة وعناية مهنية طبقاً للمعيار رقم: 1200 له أثر إيجابي كبير على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,3529)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون وبشكل جيد بنسبة مئوية تساوي (84,118%) على أن المستوى العلمي المقبول للمدقق الداخلي في المحاسبة والتدقيق له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,2059)؛

ويوافق أفراد العينة بشكل كبير بنسبة (87,058%) على أن إكتساب خبرة مهنية لأكثر من خمسة سنوات في التدقيق الداخلي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,3529)؛

يوافق كذلك أفراد العينة جيداً بنسبة (86,47%) على أن التحسين المستمر للمستوى المهني للمدقق الداخلي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي قدره (4,3235)؛

أفراد العينة أيضاً يوافقون وبشكل جيد بنسبة (88,432%) على أن إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي طبقاً لما جاء في المعيار رقم: 1100 له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,4216).

بينما العبارات التالية: [V7, V8]

ظهر متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق (إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (3,40) وأقل من (4,20)، أي بنسبة مئوية أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، فعلى سبيل المثال لا الحصر تفسر النتائج بأن:

أفراد العينة يوافقون بنسبة (81,764%) على أن تقديم مكافآت مُحفزة للمدققين الداخليين لإنجاز عمل رقابي جيد له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0882)؛

أفراد العينة يوافقون بنسبة (77,844%) على أن حصول المدقق الداخلي على دعم المساهمين ومجلس الإدارة كضمان للعمل باستقلالية مع الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,8922).

وبشكل عام كما تُشير نتائج الجدول (32.4) إلى أن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة حول جميع عبارات الجزء (01) يُساوي (4,2328)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [5,00 – 4,201] بنسبة مئوية تساوي (84,656%)، وهي أكبر من (84%) وأقل من (100%)، ما يعني بأن أفراد العينة يوافقون بشكل كبير على أن تطبيق المعايير المقترحة حول نشاط التدقيق الداخلي والمتعلقة بمتطلبات إختيار المدقق الداخلي ومقومات عمله له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

الفرع الثاني: عرض نتائج الجزء (02)

تبين نتائج الجدول (33.4) بأن العبارات التالية: [V10, V11, V13, V14, V16, V21, V22]

ظهر متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق جداً (إيجابي جداً)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (4,20) وأقل من (5,00)، أي بنسبة مئوية أكبر من (84%) وأقل من (100%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون جيداً على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، بحيث نجد على سبيل المثال لا الحصر بأن:

أفراد العينة يوافقون جيداً وبنسبة مئوية تساوي (89,804%) على أن الإلتزام بتطبيق ميثاق التدقيق الداخلي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,4902)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون وبشكل جيد بنسبة مئوية تساوي (88,236%) على أن إلتزام المدقق الداخلي بباقي معايير التأهيل المصنفة تحت الرقم 1 سيؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,4118)؛

ويوافق أفراد العينة بشكل كبير بنسبة (88,824%) على أن خضوع وظيفة التدقيق الداخلي لإشراف ورقابة لجنة التدقيق له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي قدره (4,4412)؛

يوافق كذلك أفراد العينة جيداً بنسبة (85,49%) على أن أداء وظيفة التدقيق الداخلي لمهامها طبقاً لمعايير الأداء المصنفة تحت الرقم 2 له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,2745)؛

أفراد العينة أيضاً يوافقون وبشكل جيد بنسبة (90,588%) على أن قيام وظيفة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع لجنة التدقيق بالرقابة والإشراف على الإدارة حول مدى التطبيق السليم للعمليات خاصةً الجانب المحاسبي له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,5294).

أما العبارات التالية: [V9, V12, V15, V17, V18, V19, V20] فقد كان متوسط إجابات أفراد العينة حولها بموافق (إيجابي)، بسبب أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح لكل منها أكبر من (3,40) وأقل من (4,20)، أي بنسبة مئوية أكبر من (68%) وأقل من (84%)، وهذا يعني أن أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون على أن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية يتأثر بشكل إيجابي إذا تم التطبيق الفعلي للعبارات التي سبق ذكرها، فلو يتم أخذ بعض العبارات مثلاً يجد بأن:

أفراد العينة يوافقون بنسبة (82,746%) على أن قيام وظيفة التدقيق الداخلي بتطبيق برنامج الضمان وتحسين نوعية التدقيق الداخلي يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1373)؛

ويوافق أفراد العينة بنسبة (83,922%) على أن قيام وظيفة التدقيق الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإقترح التحسينات اللازمة حوله باستمرار سيؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,1961)؛

كما أن أفراد العينة يوافقون بنسبة (81,176%) على أن إجتماع وظيفة التدقيق الداخلي بلجنة التدقيق للمراجعة السنوية لخطة التدقيق الداخلي سيؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (4,0588)؛

ويوافق أفراد العينة بنسبة (79,216%) على أن تقديم وظيفة التدقيق الداخلي للمعلومات الكافية لرئيس مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي قدره (3,9608)؛

ويوافق أيضاً أفراد العينة بنسبة (79,804%) على أن حصول وظيفة التدقيق الداخلي على دعم من إدارة الشركة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حسابي يساوي (3,9902).

وبشكل عام تفسر نتائج الجدول (33.4) أن معدل المتوسط الحسابي الكلي لإجابات أفراد العينة لجميع عبارات الجزء (02) يُساوي (4,2416)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [4,201 – 5,00]، تقابله نسبة مئوية مقدارها (84,832%)، وهي أكبر من (84%) وأقل من (100%)، ما يعني أن أفراد العينة يوافقون بشكل جيد على أن تطبيق المعايير المقترحة حول نشاط التدقيق الداخلي والمتعلقة بنشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

نتائج الجدول (34.4) تبين بأن المتوسط الحسابي المرجح لإجمالي عبارات إستبانة المتغير الرابع بجزأيه (01) و (02) يساوي (4,2384)، وينتمي هذا المتوسط إلى المجال التالي: [4,201 – 5,00] وبنسبة مئوية تساوي (84,768%)، وهي أكبر من (84%) وأقل من (100%)، كما أن المعدل العام لقيمة (Z_c) المحسوبة لهذا المتغير تساوي (20,819) بنسبة دلالة

إحصائية أقل من (01 %) وهي أكبر من قيمة (Z_i) الجدولية لنفس المتغير، بحيث تساوي هذه الأخيرة (1,96)، ما يعني أن المدققين الداخليين يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة حول نشاط التدقيق الداخلي يؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي، وهذه النتيجة تثبت صحة الفرضية البديلة الرابعة.

المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

يتطرق هذا المبحث إلى تحليل ومناقشة النتائج المتحصل عليها في المعالجة الإحصائية، وذلك في ضوء الفرضيات المطروحة ونتائج الدراسات السابقة بغرض إثراء الموضوع.

المطلب الأول: تحليل ومناقشة نتائج المتغير الأول (مجلس الإدارة)

المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تُعتبر من العوامل التي تُحدد رأي مُستخدمي التقارير المالية بُحاج المعلومات المحاسبية المفصَّح عنها، خاصةً وأنَّ مُستخدمي التقارير المالية يُراقبون المؤسسة وكيفية سيرها من خلال وسائل الإعلام والأسواق المالية، فمثلاً إذا إعتمدت المؤسسة على تطبيق معيار إستقلالية مجلس الإدارة ومعيار حجمه الملائم ومعيار الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي لها فهذا يجعل مُستخدمي التقارير المالية ينظرون إلى المعلومات المحاسبية المفصَّح عنها بأنها تُعبر عن الصُّورة العادلة لها، لذلك فإن كل المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة إذا تم تطبيقها بشكل فعلي تُعتبر مؤشر للحكم على مدى عدالة أو عدم عدالة الإفصاح المحاسبي.

تؤدي هذه النتيجة إلى القول بأنَّ كل المعايير المقترحة في إستبانة المتغير الأول والتي تتكون من (39) عبارة تلعب دور هام في التأثير الإيجابي على الإفصاح المحاسبي، لأن هذه المعايير تُبين للمؤسسة أهم متطلبات إختيار أعضاء مجلس الإدارة ومقومات عمله وكيفية تشكيله (21 عبارة)، كما تُبين كذلك نشاطات المجلس وطُرق أداء عمله وكيفية تنظيمه بفعالية (17 عبارة)، وبالتالي بحسب نتائج إجابات أفراد العينة حول هذه المعايير المقترحة فإنَّ تحدي الوصول إلى إفصاح محاسبي مقبول والذي يُعتبر من أهم ما تطرقت إليه مبادئ حوكمة الشركات يتم تحقيقه عند الإلتزام بالتطبيق الفعلي لكل هذه المعايير بإستثناء العبارة رقم (34).

يوجد توافق كبير بين جزء من نتائج الدراسة الحالية المتعلقة بالمتغير الأول (مجلس الإدارة) وعلاقته بالإفصاح المحاسبي ونتائج عدة دراسات سابقة في نفس الموضوع على غرار دراسة (Ferdinand A. Gul & Sidney Leung) (*) والتي تم نشرها سنة 2004، وكان عنوان الدراسة أهمية دور رئيس مجلس الإدارة وخبرة المدراء الخارجيين في الإفصاح الإختياري عن المعلومات المحاسبية وكذلك دراسة (L.L. Eng & Y.T. Mak) (**).

إن التكامل في تطبيق كل المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة التي جاءت في الجزأين (01) و (02) أمر ضروري لتحقيق إفصاح محاسبي مقبول في التقارير المالية، لأن مجلس الإدارة يُعتبر من أهم آليات نظام حوكمة الشركات الذي يتطلَّب التفاعل بين كل هذه المعايير المقترحة.

كما أنَّ قيام المؤسسة بالتطبيق الكُلِّي للمعايير المقترحة المتعلقة بالجزء (01) دون الإلتزام بتطبيق كل المعايير المقترحة المتعلقة بالجزء (02) أو قيامها بالتطبيق الكلي للمعايير المقترحة المتعلقة بالجزء (02) دون الإلتزام بتطبيق كل المعايير المقترحة المتعلقة بالجزء (01) أو أن يتم التَّطبيق الجزئي لهذه المعايير المقترحة [تطبيق جزئي للمعايير المقترحة في الجزء (01) وتطبيق

(*) Ferdinand A. Gul & Sidney Leung, (2004), Board leadership, outside directors expertise and voluntary corporate disclosures, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 23, p. p. 351-379.

(**) L.L. Eng & Y.T. Mak, (2003), Corporate governance and voluntary disclosure, Journal of accounting and public policy, Vol. 22, Issu. 04, p. p. 325-345.

جزئي للمعايير المقترحة في الجزء (02) في نفس الوقت^(*)، فالذي ينتج إثر هذا التطبيق الجزئي هو أن إشراف ورقابة مجلس الإدارة على التقارير المالية سيحدث فيهما خلل، لذلك ومن أجل أن يكون الإفصاح المحاسبي مقبول ينبغي على المؤسسة أن تُطبق بشكل كلي وليس جزئي المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة والتي تتكون من 21 عبارة في الجزء (01) و 17 عبارة في الجزء (02).

فمثلاً لو تقوم المؤسسة بتطبيق كل المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة الخاصة بالجزء (01) إلا المعايير التالية: العبارة رقم 01 والعبارة رقم 02 والعبارة رقم 04 والعبارة رقم 16، كما أنّها في نفس الوقت لو تقوم بتطبيق كل المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة الخاصة بالجزء (02) إلا المعايير التالية: العبارة رقم 22 والعبارة رقم 39، فإن ذلك غير كافٍ للحصول على إفصاح محاسبي مقبول إلا بعد الإلتزام بتطبيق معيار توفّر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لأعضاء مجلس الإدارة الذي نصّت عليه العبارة رقم (16) التابعة للجزء (01) من إستبانة المتغير الأول حول مُتطلبات إختيار أعضاء المجلس ومقومات عمله وكيفية تشكيله، وسينتج كذلك عدم الفعالية في الإشراف والرقابة على التقارير المالية من طرف مجلس الإدارة نظراً للتداخل في مهام كل من رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي للشركة بسبب عدم تطبيق محتوى العبارة رقم 02 ليؤثر ذلك سلباً على الإفصاح المحاسبي ويُدعم هذا الرأي النتائج التي توصلت إليها دراسة (John Forker) (**).

وينتج كذلك ضعف الرقابة والشفافية والمساءلة في عمل مجلس الإدارة بسبب عدم إستقلالية المجلس وضعف وجود المدراء غير التنفيذيين فيه نظراً لعدم تطبيق محتوى العبارة رقم 01 وهذا سينتج عنه نقص في الإفصاح المحاسبي، وتتوافق هذه النتيجة مع نتيجة الدراسة التي أجراها كل من: (Walid Ben-Amar) و (Ameur Boujenoui) في البيئة الكندية(***) .

كذلك عندما يكون حجم مجلس الإدارة صغير وغير كافٍ يُؤثر سلباً على الإفصاح المحاسبي بسبب عدم تطبيق محتوى العبارة رقم 04، خاصة أنّ العمل في مجلس الإدارة يتطلب إلى وقت وجهد فكري كبيرين لتنفيذ الإشراف والرقابة بشكل جيد، الأمر الذي يتطلب زيادة عدد أعضاء المجلس إلى الحد المقبول، ويُدعم هذا الرأي النتائج التي توصلت إليها دراسة كل من (Pamela Kent) و (Jenny Stewart) (****)، وقد تم إجراءها في البيئة الأسترالية بعد إنتقال هذه الأخيرة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية، بحيث كان هدف هذه الدراسة معرفة العلاقة بين الإفصاح المحاسبي الإلزامي للمعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين كل من حجم مجلس الإدارة وحجم شركات التدقيق كمتغيرات مستقلة مفسرة لحوكمة الشركات من جهة ومتغير الإفصاح المحاسبي الإلزامي للمعلومات المحاسبية من جهة

(*) يقصد بالتطبيق الجزئي إذاً أن يتم تطبيق أقل من 21 عبارة في الجزء (01) وتطبيق أقل من 17 عبارة في الجزء (02).

(**) **Voir:** John J. Forker, (1992), corporate governance and disclosure quality, Accounting and Business Research, Vol. 22, Issu. 86, p. p. 111-124.

(***) **Check:** Walid Ben-Amar & Ameur Boujenoui, (2006), Factors Explaining Corporate Governance Disclosure Quality: Canadian Evidence, University of Ottawa, p. p. 24-25, Disponible au: file:///C:/Users/pc/Downloads/FACTORS_EXPLAINING_CORPORATE_GOVERNANCE_DISCLOSURE.pdf, [Consulté le: 10/01/2017].

(****) **Check:** Pamela Kent & Jenny Stewart, (2008), Corporate governance and disclosures on the transition to international financial reporting standards, Bond University, Australia, p. 23, Disponible au: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.455.4482&rep=rep1&type=pdf>, [consulté le: 17/01/2017].

ثانية، والجانب الثاني من الدراسة تناول إقتراح التدقيق الداخلي كأهم آلية داخلية لحوكمة الشركات التي تستطيع تفعيل عملية الرقابة الداخلية لتفسير التأثير على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة.

تفُص كذلك فعالية مجلس الإدارة في الإشراف والرقابة على التقارير المالية بسبب عدم تطبيق الميثاق والنظام الأساسي لمجلس الإدارة الذي يشرح دور المجلس والنشاطات التي يجب أن يقوم بها ويُبين طرق أداء عمله وكيفية تنظيمه (عدم تطبيق محتوى العبارة رقم 22)، ولا يُمكن الحصول على إفصاح محاسبي مقبول بسبب عدم إجراء تقييم ذاتي منتظم لمجلس الإدارة بتطبيق نظام تقييم الأداء (عدم تطبيق محتوى العبارة رقم 39).

من خلال ما سبق وبحسب نتائج الدراسة يُمكن القول بأنَّه من الأهمية بمكان من أجل التأثير إيجابياً على الإفصاح المحاسبي يجب على المؤسسة أن تُطبّق بشكل متكامل وكُلّي:

- مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة التي تكون على شكل متطلبات إختيار أعضاء المجلس ومقومات عمله وكيفية تشكيله [الجزء. 01 (21 عبارة)؛

- مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة التي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه [الجزء. 02 (17 عبارة)] بعد إستبعاد العبارة رقم (34).

تجدد الإشارة إلى أن هناك تفصيلات كثيرة في بعض المعايير المقترحة في الجزء (01) والجزء (02) يجب أن يعرفها ويُطبّقها أعضاء مجلس الإدارة، فمثلاً لو يتم أخذ العبارة رقم (03) التابعة للجزء (01) والتي تدور حول فكرة بذل العناية المهنية اللائمة من طرف كل أعضاء مجلس الإدارة، فهذا يعني بإختصار أن معيار بذل العناية المهنية يتضمن بداخله عدة معايير جُزئية مُتعلقة به مثل عدد الاجتماعات التي يجب عقدها خلال السنة، الإلتزام بالحضور، تخصيص الوقت الكاف للإجتماعات، إستغراق الوقت المخصص في موضوعات الاجتماعات بكل إيجابية وتركيز وبقظة، فينبغي الإلتزام بتطبيق كل هذه المعايير للتوصُّل إلى العناية المهنية اللائمة التي تُعتبر معيار مُقترح له أثر إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

نفس الشيء كذلك لو يتم ملاحظة العبارة رقم (22) التابعة للجزء (02) من إستبانة المتغير الأول بعنوان تطبيق الميثاق والنظام الأساسي لمجلس الإدارة، فإن هذه العبارة من أهم المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تتضمن عدة معايير جُزئية مُرتبطة به، وهذه المعايير يتم شرحها من خلال النظام الأساسي لمجلس الإدارة مثل دور المجلس وصلاحياته، ترشيح وتعيين أعضاء المجلس، إنهاء مهام أعضاء المجلس، تشكيلة المجلس، تدريب أعضاءه وتأهيلهم، تقييم أداء المجلس، فكل هذه المعايير الجُزئية يجب أن تتوفر في الميثاق والنظام الأساسي لمجلس الإدارة بإعتباره معيار مُقترح له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

تتوافق نتائج المتغير الأول (مجلس الإدارة) مع ما هو سائد اليوم في أغلب دول العالم، بحيث أن هناك تزايد كبير في العديد من الدول تُجاه تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة بالشركات المالية وغير المالية وفي القطاعين العام والخاص، بحيث يتم توضيح هذه المعايير من خلال ميثاق حوكمة الشركات الذي تمتلكه معظم شركات العالم، وهذا الميثاق وسيلة تهدف إلى المساهمة في تفعيل نظام حوكمة الشركات والحد من مخاطر الوقوع مجدداً في أزمات مالية تُهدد ثقة المستثمرين

بالأسواق المالية وتُحدد مستقبل الإستثمار العالمي، مثلاً في البنك التجاري القطري الخاص الذي تم تأسيسه سنة 1974 يتضمن ميثاق حوكمة الشركات يشرح كل المعايير الواجب تطبيقها من طرف مجلس إدارة البنك(*) نفس الشيء كذلك في دليل حوكمة الشركات للمؤسسات المدرجة في البورصة بفرنسا الذي تم مراجعته سنة 2016 من طرف حركة الشركات الفرنسية (MEDEF) والجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة (AFEP)، ويتضمن هذا الدليل أهم معايير مجلس الإدارة(**)، كذلك مركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات الذين أصدرًا كُتيباً مُفصلاً بمساهمة شركائهم الإقليميين من كل دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا (MENA) ومن بينها الجزائر ممثلة بشركة (أن سي أ - رويية)، ويتضمن هذا الكُتيب دراسة حالات حول كيفية تشجيع تطبيق حوكمة الشركات في دول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، كما يتضمن آراء شركات ومجالس إدارة الشركات التابعة لدول (MENA) حول دوافع الإلتزام بمستوى أفضل من ممارسات حوكمة الشركات على غرار مصر، الأردن، الإمارات العربية المتحدة، تونس، المغرب، لبنان(***) .

(*) أنظر إلى: البنك التجاري القطري، (2016)، ميثاق حوكمة الشركات، ص. ص. 15-36.

(**) **Voir:** MEDEF & AFEP, (2016), code de gouvernement d'entreprise des sociétés cotées p. p. 01-38.

- بدأت المرحلة الأولى من إنشاء دليل (MEDEF & AFEP) حول حوكمة الشركات إنطلاقاً من تقرير [Viénot. 01, (1995)]، والذي كان يركز أساساً على تركيبة ومهام مجلس الإدارة فقط، وللإطلاع أكثر تفصيل حول مراحل تأسيس هذا الدليل، أنظر إلى الملحق الأول من هذا الدليل في الصفحة 31 منه.

(***) أنظر إلى: مركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات، (2011)، نفس المرجع السابق، ص. ص. 01-86.

المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج المتغير الثاني (لجنة التدقيق)

بالنظر إلى النتائج المتحصّل عليها حول المتغير الثاني فإنّ المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تُعتبر من العوامل التي تُحدّد رأي مُستخدمي التقارير المالية بُحاه المعلومات المحاسبية المفصّح عنها كما أنّها تُؤثر على قراراتهم في الأسواق المالية، فلوّ تلتزم لجنة التدقيق بتطبيق معياري الإستقلالية والكفاءة فهذا يجعل مُستخدمي التقارير المالية ينظرون إلى المعلومات المحاسبية المفصّح عنها بأنّها تُعبر عن الصورة العادلة لها، لذلك فإنّ هذين المعيارين المقترحين يُعتبران مؤشر للحكم على مدى عدالة أو عدم عدالة المعلومات المفصّح، ونفس الشيء ينطبق على باقي المعايير المقترحة في الأجزاء: (01) و (02) و (03) و (04) إذا تم تطبيقها بشكل فعلي.

بعد التأكد من هذه النتيجة يمكن القول بأن كل المعايير المقترحة في إستبانة المتغير الثاني والتي تتكون من (48) عبارة في حالة تطبيقها بشكل فعلي من طرف المؤسسة فإنّ ذلك يُعتبر سبب رئيسي في الحصول على إفصاح محاسبي مقبول، لأنّ هذه المعايير تُبين أهم متطلبات إختيار أعضاء لجنة التدقيق ومقومات عملها وكيفية تشكيلها (16 عبارة)، كما تُبين نشاطات وطرق أداء عمل اللّجنة وكيفية تنظيمها والتي ترتبط كلها ب: فحص التقارير المالية (10 عبارات)، فحص نظام الرقابة الداخلية (09 عبارات)، مُتابعة سير عملية التدقيق (13 عبارة).

يوجد توافق كبير بين جزء من نتائج الدراسة الحالية المتعلقة بالمتغير الثاني (لجنة التدقيق) وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي ونتائج عدة دراسات سابقة في نفس الموضوع مثل دراسة (Simon S.M Ho & Kar Shun Wong) (*).

المطلب الثالث: تحليل ومناقشة نتائج المتغير الثالث (مهنة التدقيق الخارجي)

بناءً على نتائج المتغير الثالث فإنّ المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تُعتبر من العوامل التي تُحدّد رأي مُستخدمي التقارير المالية بُحاه المعلومات المحاسبية المفصّح عنها، بحيث إذا إلتمز محافظ الحسابات بتطبيق معياري الإستقلالية وبذل العناية المهنية اللاّزمة فذلك يجعل مُستخدمي التقارير المالية ينظرون إلى المعلومات المحاسبية المفصّح عنها بأنّها تُعبر عن الصورة العادلة لها، وبالتالي فإنّ هذين المعيارين المقترحين يُعتبران مؤشر للحكم على مدى عدالة أو عدم عدالة الإفصاح المحاسبي، ونفس الشيء ينطبق على باقي المعايير المقترحة في الجزأين (01) و (02) إذا تم تطبيقها بشكل فعلي.

هذه النتيجة تسمح لنا بالقول أنّ كل المعايير المقترحة في إستبانة المتغير الثالث والتي تتكون من (25) عبارة لها دور مهم في ممارسة الرّقابة على مدى صحة ومصداقية التقارير المالية ومدى مُطابقتها للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، لأن هذه المعايير تُبين أهم متطلبات إختيار محافظ الحسابات ومقومات عمله (07 عبارات)، كما تُبين نشاطات وطرق أداء عمل التدقيق الخارجي وكيفية تنظيمه بفعالية (18 عبارة)، وكل هذه المعايير المقترحة تُعتبر دليل لكيفية أداء مهنة التدقيق الخارجي لمهامه بفعالية وكفاءة، وبالتالي بحسب نتائج إجابات أفراد العينة حول هذه المعايير فإنّ تحدي الوصول إلى إفصاح محاسبي مقبول يتم تحقيقه عند الإلتزام بالتطبيق الفعلي لكل هذه المعايير المقترحة حول متغير مهنة التدقيق الخارجي.

(*) Voir: Simon S.M Ho & Kar Shun Wong, (2001), Op. Cit, p. p. 139-156.

يوجد توافق كبير بين نتائج الدراسة الحالية المتعلقة بالمتغير الثالث (مهنة التدقيق الخارجي) وعلاقته بالإفصاح المحاسبي ونتائج عدة دراسات سابقة في نفس الموضوع مثل دراسة (Shamimul Hasan & Al) (*).

المطلب الرابع: تحليل ومناقشة نتائج المتغير الرابع (نشاط التدقيق الداخلي)

إنطلاقاً من نتائج المتغير الرابع فإنّ المعايير المقترحة حول نشاط التدقيق الداخلي تُعتبر من العوامل التي تُحدد رأي مُستخدمي التقارير المالية بُجَاه المعلومات المحاسبية المفصَح عنها كما أنّها تُؤثر على قراراتهم في الأسواق المالية، بحيث إذا إلتزم المدقق الداخلي بتطبيق معايير التأهيل والأداء فهذا يجعل مستخدمي التقارير المالية ينظرون إلى المعلومات المحاسبية المفصَح عنها بأنّها تُعبر عن الصورة العادلة لها، لذلك فإنّ كل المعايير المقترحة تُعتبر مؤشر للحكم على مدى عدالة أو عدم عدالة المعلومات المفصَح عنها.

تسمح هذه النتيجة بالقول أنّ كل المعايير المقترحة في إستبانة المتغير الرابع والتي تتكون من (22) عبارة تلعب دور هام في التأثير بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي، لأن هذه المعايير تُبين أهم مُتطلبات إختيار المدقق الداخلي ومقومات عمله (08 عبارات)، كما تُبين نشاطات وطُرق أداء عمل وظيفة التدقيق الداخلي وكيفية تنظيمه بفعالية (14 عبارة)، وكل هذه المعايير المقترحة تُعتبر دليل لكيفية أداء وظيفة التدقيق الداخلي، وبالتالي بحسب نتائج إجابات أفراد العينة حول هذه المعايير فإنّ تحدي الوصول إلى إفصاح محاسبي مقبول يتم عن طريق الإلتزام بالتطبيق الفعلي لكل هذه المعايير المقترحة حول متغير وظيفة التدقيق الداخلي.

تتفق نتائج هذه الدراسة في جزءها المتعلق بالمتغير الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي) وعلاقتها بالإفصاح المحاسبي مع نتائج عدة دراسات سابقة في نفس الموضوع على غرار دراسة (Marwa Abdel Razek) (**).

(*) **Voir:** Shamimul Hasan & al, (2013),Op. Cit, p. p. 109-119.

(**) **Voir:** Marwa Abdel Razek, (2014), Op. Cit, p. 97.

خلاصة الفصل

تُبين نتائج الدراسة بأنَّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول المتغير الأول ظهر بالموافقة فقط، ما يعني أن أفراد العينة (أعضاء مجلس الإدارة) يُوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة والمتعلقة بالجزء (01) والجزء (02) حول مجلس الإدارة بإستثناء العبارة (V₃₄) سينتج عنه أثر إيجابي على الإفصاح المحاسبي، وتُبين النتائج كذلك بأنَّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول المتغير الثاني ظهر بالموافقة فقط، أي أنَّ أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون على أن تطبيق المعايير المقترحة والمتعلقة بالجزء (01) والجزء (02) والجزء (03) والجزء (04) حول لجنة التدقيق له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

كما تُظهر النتائج أيضاً بأنَّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول المتغير الثالث ظهر بالموافقة الجيدة، ما يعني أنَّ أفراد العينة (خبراء ومحافظي الحسابات) يوافقون بشكل جيد على أن تطبيق المعايير المقترحة والمتعلقة بالجزء (01) والجزء (02) حول مهنة التدقيق الخارجي سينتج عنه أثر إيجابي على الإفصاح المحاسبي، وأخيراً تُبين نتائج الدراسة بأنَّ المتوسط العام لإجابات أفراد العينة حول المتغير الرابع ظهر بالموافقة الجيدة، أي أنَّ أفراد العينة (المدققين الداخليين) يوافقون بشكل كبير على أن تطبيق المعايير المقترحة والمتعلقة بالجزء (01) والجزء (02) حول وظيفة التدقيق الداخلي سيكون له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي.

بعد تحليل ومناقشة نتائج الدراسة تأكدنا من أهمية التطبيق الكلي للمعايير المقترحة على مستوى كل متغير من أجل التأثير بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي، بحيث لا يُمكن تطبيق بعض المعايير دون الأخرى بإستثناء التي ليس لها علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية مع الإفصاح المحاسبي، كما تم التأكد من أهمية التكامل بين المتغيرات الأربعة عن طريق تطبيق متغير مجلس الإدارة ومتغير لجنة التدقيق ومتغير مهنة التدقيق الخارجي ومتغير نشاط التدقيق الداخلي في آن واحد وعدم الإكتفاء بتطبيق متغير دون آخر لأنَّ كل متغير يُكمل الآخر، لذلك يُمكن القول بأنَّ حوكمة الشركات عبارة عن نظام يشترط التفاعل بين كل عناصره، والمتغيرات الأربعة التي تم التطرق إليها تُعتبر من أهم عناصر حوكمة الشركات، لذلك يجب التفاعل والتكامل بين كل هذه المتغيرات وتطبيق كل المعايير المقترحة في كل متغير للتوصل إلى إفصاح محاسبي مقبول، وتجدر الإشارة إلى ضرورة تحديث ومراجعة بعض المعايير باستمرار وبشكل يتماشى مع المتطلبات التي تفرضها التغيرات التي تحدث على كل المستويات، وما يُدعم نتائج هذه الدراسة هو التوافق الكبير الذي تم ملاحظته لنتائج الدراسات السابقة في نفس الموضوع مع نتائج الدراسة الحالية.

خاتمة الدراسة

يسمح لنا تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الحالية على ضوء الفرضيات ونتائج الدراسات السابقة بتقديم إسهامات الدراسة ومقترحاتها وأخيراً تقديم الآفاق المستقبلية.

1. مساهمة الدراسة

تم إستنتاج أن الدراسة الحالية ساهمت في إقتراح مجموعة من المعايير التي تُؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، بحيث تم إقتراح:

مجموعة من المعايير تتكون من (21) عبارة لها علاقة بمتطلبات إختيار أعضاء المجلس ومقومات عمله وكيفية تشكيله، ومجموعة من المعايير تتكون من (17) عبارة لها علاقة بنشاطات وطرق أداء عمل مجلس الإدارة وكيفية تنظيمه. كما تم إقتراح مجموعة من المعايير تتكون من (16) عبارة لها علاقة بمتطلبات إختيار أعضاء لجنة التدقيق ومقومات عملها وكيفية تشكيلها، إضافةً إلى إقتراح مجموعة من المعايير تتكون من (10) عبارات لها علاقة بنشاطات وطرق أداء عمل لجنة التدقيق وكيفية تنظيمه ترتبط بفحص التقارير المالية، وتم إقتراح أيضاً مجموعة من المعايير تتكون من (09) عبارات لها علاقة بنشاطات وطرق أداء عمل لجنة التدقيق وكيفية تنظيمه ترتبط بفحص نظام الرقابة الداخلية، ثم تم إقتراح مجموعة من المعايير تتكون من (13) عبارة لها علاقة بنشاطات وطرق أداء عمل لجنة التدقيق وكيفية تنظيمه ترتبط بمتابعة سير عملية التدقيق.

تم إقتراح كذلك مجموعة من المعايير تتكون من (07) عبارات لها علاقة بمتطلبات إختيار محافظ الحسابات ومقومات عمله، إضافةً إلى إقتراح مجموعة من المعايير تتكون من (18) عبارة لها علاقة بنشاطات وطرق أداء عمل التدقيق الخارجي وكيفية تنظيمه.

وفي الأخير تم إقتراح مجموعة من المعايير تتكون من (08) عبارات لها علاقة بمتطلبات إختيار المدقق الداخلي ومقومات عمله، وإقتراح مجموعة من المعايير تتكون من (14) عبارة لها علاقة بنشاطات وطرق أداء عمل التدقيق الداخلي وكيفية تنظيمه.

إن التوصل إلى تحقيق أهداف نظام حوكمة الشركات أمر يتطلب أن يعرف كل الفاعلين في هذا النظام دورهم وكيفية أداء هذا الدور، ولذلك فإن المعايير المقترحة في المتغير الأول تعتبر بمثابة دليل للشركة الإقتصادية ولأعضاء مجلس إدارتها حول كيفية تأسيس وتسيير مجلس إدارة فعّال وكيفية ربط كل ما يُخص هذا المجلس بالجانب المحاسبي للشركة من خلال إشراكه في الرقابة والإشراف على التقارير المالية لكي تكون أكثر شفافية وإفصاح، وتجدد الإشارة إلى أن هذه المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تتماشى مع متطلبات مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة في إطار تطبيق حوكمة الشركات.

كما تُعتبر كل المعايير المقترحة في المتغير الثاني كدليل لأعضاء لجان التدقيق الموجودة على مستوى مجالس إدارة الشركات، لأنها من جهة تُرشدهم إلى ما هي الشروط الواجب توفرها فيهم لكي يصبحوا كأعضاء باللجنة، ومن جهة أخرى فهي تُرشد الشركة إلى ما هي مقومات عمل اللجنة وكيفية تشكيلها بالإضافة إلى التعرف على الدور الأساسي لهذه اللجنة ونشاطاتها وطرق أداء عملها وكيفية تنظيم هذا العمل من ناحية فحص التقارير المالية وفحص نظام الرقابة الداخلية ومتابعة سيرورة عملية التدقيق، وكل هذا بهدف التوصل إلى إفصاح محاسبي مقبول في التقارير المالية للمؤسسة بناءً على إشراف ورقابة اللجنة.

تُعتبر كذلك المعايير المقترحة في المتغير الثالث من جهة كدليل لمحافظة الحسابات تشرح لهم كيفية المساهمة في تطبيق حوكمة الشركات من خلال دورهم الرقابي المتمثل في تدقيق التقارير المالية، ومن جهة ثانية تُبين للشركة كيفية ربط العلاقة مع محافظ الحسابات وعلى أي أساس يتم إختياره وما هي المقومات الواجب توفيرها له لممارسة عمله بشكل جيد كما تُبين كذلك للشركة دور محافظ الحسابات والنشاطات التي يقوم بها وطرق أداء عمله وكيفية تنظيمه عند تدقيق القوائم المالية للمؤسسة.

وأخيراً تُعتبر كل المعايير المقترحة في المتغير الرابع بمثابة دليل للمدققين الداخليين لأنها من جهة تُرشدهم إلى ما هي الشروط الواجب توفيرها فيهم لممارسة نشاط التدقيق الداخلي، ومن جهة ثانية تُرشد الشركة إلى ما هو الدور الأساسي لهذه الوظيفة وما هي نشاطاتها وطرق أداء عملها وكيفية تنظيم هذا العمل بهدف التوصل إلى إفصاح محاسبي مقبول في التقارير المالية للمؤسسة.

2. مقترحات الدراسة

بالنظر إلى نتائج الدراسة سيتم تقديم مجموعة من المقترحات وتدور كلها حول كيفية التوصل إلى التطبيق الفعلي لكل المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي، لأنها تُعتبر من أهم الآليات الرقابية لحوكمة الشركات التي ترتبط بشكل مباشر بكيفية الحصول على معلومات محاسبية تتميز بالثقة والملائمة خدمةً لإحتياجات أصحاب المصالح، كما ستركز هذه المقترحات على الظروف التي يجب توفيرها على مستوى المؤسسة وعلى مستوى البيئة التي تُحيط بها لتطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، خاصةً وأن هذه الأخيرة تبنّت معايير المحاسبة الدولية منذ بداية سنة (2010) بموجب القانون رقم: 07 - 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، ما يتطلّب منها تطبيق وتعزيز كل الآليات التي تُشجع على تطبيق هذه المعايير التي تشترط الإفصاح عن كل المعلومات اللازمة لإظهار الصورة العادلة للمؤسسة، وتم تقسيم هذه المقترحات كما يلي:

1.2. مقترحات خاصة بمجلس الإدارة

- هيكلية مجلس إدارة كل شركة وتدعيمه بنظام أساسي ينظم عمله؛
- تأسيس لجان تابعة لمجلس الإدارة تساعد على الإشراف والرقابة بالخصوص لجنة تدقيق الحسابات؛
- ضرورة إشراك أصحاب المصالح في عضوية مجلس الإدارة لتعزيز تطبيق نظام حوكمة الشركات خاصةً العُمال؛
- تأسيس معهد وطني للإداريين يتكفل بالتكوين الأولي والتكوين المستمر لمدراء مجالس إدارات الشركات بغرض التطبيق الجيد لحوكمة الشركات على غرار المعهد الفرنسي للإداريين (IFA)؛
- إصدار دليل تفصيلي يُوضح مفهوم الإستقلالية في مجلس الإدارة؛
- تطبيق العقوبات القانونية ضد المخالفين لتطبيق نظام سير مجلس الإدارة طبقاً للقانون التجاري.

2.2. مقترحات خاصة بلجنة التدقيق

- إصدار قانون يُلزم الشركات بضرورة إنشاء لجان التدقيق على مستوى مجلس الإدارة؛
- يتم تعيين لجنة التدقيق من طرف مجلس الإدارة؛

- وضع ميثاق خاص بلجنة التدقيق من طرف مجلس الإدارة يُحدد عهدة اللجنة، أمانة اللجنة، تنظيم إجتماعات اللجنة، مهامها، صلاحيتها، محتوى تقرير اللجنة(*)؛
- تصميم لائحة خاصة تتضمن المؤهلات اللازمة لعضوية لجنة التدقيق؛
- قيام لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها بإصدار دليل لجنة التدقيق يُنظم عملها، وتقديم تقرير عمل لجنة التدقيق إلى لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة(**)؛
- إلزام الشركات بالإفصاح عن تقرير لجنة التدقيق بالموازاة مع التقارير المالية للمؤسسة؛
- نشر ثقافة أهمية دور لجان التدقيق في الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية وملائمة تلبيةً لحاجيات المستفيدين من هذه المعلومات(***) .

3.2. مقترحات خاصة بمهنة التدقيق الخارجي

- تأسيس معهد وطني متخصص في تكوين وتحسين المستوى المهني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات على غرار المعهد الفرنسي لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات (IFEC)؛
- تعيين محافظ الحسابات بشكل يضمن أداء مهامه بكل إستقلالية وحياد؛
- ضرورة إلتزام محافظ الحسابات بأداء مهامه طبقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها؛
- تحقيق الإستقلالية التامة لمحافظ الحسابات؛
- تدخّل لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في مراقبة سيرورة عمل محافظ الحسابات؛
- تطبيق العقوبات القانونية من طرف الدولة ضد محافظي الحسابات المخالفين لمعايير التدقيق خاصةً معيار الإستقلالية.

4.2. مقترحات خاصة بنشاط التدقيق الداخلي

- إنشاء معهد وطني متخصص في التكوين المهني في مجال التدقيق الداخلي يستهدف تكوين إطارات الشركات الخاصة والعامّة على غرار التكوين الذي يقدمه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين (IFACI)؛
- إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي في كل المؤسسات الإقتصادية بشكل فعلي وتدعيمها بعدد مرتفع من المدققين الداخليين لديهم كفاءات مقبولة ويمارسون نشاط التدقيق الداخلي وفق المعايير المتعارف عليها؛
- تقع إدارة وظيفة التدقيق الداخلي تحت إشراف ورقابة لجنة التدقيق لضمان إستقلالية نشاط التدقيق الداخلي؛
- فرض العقوبات على المدقق الداخلي في حالة عدم الإلتزام بالميثاق الأخلاقي ومخالفة اللوائح والقوانين الداخلية للمؤسسة ومعايير التدقيق الداخلي؛

ومن المقترحات العامة لهذه الدراسة:

- توفير المناخ الملائم الذي يسمح بتطبيق نظام حوكمة الشركات في الجزائر طبقاً لمبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية على غرار الإعتقاد على سوق مالية نشطة؛

(*) يعتبر هذا الميثاق مصدر قوة وسلطة أعضاء لجنة التدقيق لممارسة الحوكمة في الشركة بشكل فعال، وليس مجرد دليل يحدد المهام والصلاحيات فقط.

(**) يُحدد هذا الدليل معايير فعالية عمل اللجنة ومهامها وتنظيم اللجنة.

(***) يتحقق هذا الهدف عن طريق الجمعيات والمنظمات المهنية غير الحكومية وسلطات الدولة وكل الجهات المعنية.

- إنشاء مركز وطني يهتم بشؤون حوكمة الشركات ويهدف إلى تقديم برامج تدريبية للمديرين التنفيذيين وأعضاء مجالس الشركات حول كيفية تطبيق حوكمة الشركات على غرار المركز التونسي لحوكمة الشركات (CTGE) الذي تم تأسيسه سنة 2009، وهذا الأخير بدوره أسس المعهد العربي لرؤساء المؤسسات (IACE) الذي يُعتبر من أكبر مؤسسات الأعمال والأبحاث في تونس؛

- تطوير وتكييف مضمون ميثاق الحكم الراشد في الجزائر مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومع مواثيق حوكمة الشركات في العالم، وتغيير تسميته على غرار ما يُطلق عليه على المستوى الدولي بإسم ميثاق حوكمة الشركات وليس ميثاق الحكم الراشد(*)؛

- صياغة دليل حوكمة الشركات خاص بالمؤسسات المدرجة في البورصة بالإستفادة من تجربة فرنسا التي تعتمد شركاتها على دليل حوكمة الشركات المدرجة في البورصة(**)، بحيث يُطالب هذا الدليل بأكثر شفافية ومسؤولية ورقابة؛

- فرض لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها على كل الشركات الخاصة والعمومية سواء مدرجة أو غير مدرجة في البورصة بأن تفصح عن مدى تطبيقها لمؤشرات الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات؛

- إشتراط تطبيق نظام حوكمة الشركات من أجل الدخول إلى البورصة؛

- إصدار دليل واضح لمفهوم الإستقلالية من خلال إعادة النظر في القانون رقم (01-88) المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية(***)؛

- البحث عن آليات جديدة أخرى لها علاقة بتحسين الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة.

3. آفاق البحث في موضوع الدراسة

رَكَزَت هذه الدراسة على أهم الآليات الرقابية لنظام حوكمة الشركات (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الخارجي، التدقيق الداخلي) بدراسة علاقتها بالمحاسبة المالية، من خلال البحث عن كيفية مساهمة هذه المتغيرات المفسرة الأربعة في تحقيق الوظيفة الثانية للمحاسبة المالية وهي الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، بحيث تمكَّنت الدراسة من تلخيص أهم المعايير التي تؤثر على الإفصاح المحاسبي بشكل إيجابي.

تبقى نتائج هذه الدراسة مهمة بالرغم من أنها لم تتناول كل الإشكاليات المرتبطة بآليات رقابية أخرى لحوكمة الشركات التي من شأنها المساهمة في التأثير الإيجابي على الإفصاح المحاسبي لأنَّ هدف التوصل إلى إفصاح محاسبي مقبول يتماشى مع إحتياجات مستخدمي التقارير المالية يتم عن طريق تفعيل كل آليات حوكمة الشركات وليس المتغيرات الأربعة المدروسة فقط، ومن هنا يمكن القول بأن النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة لا يعني أن البحث يتوقف عندها وأنَّ الإفصاح المحاسبي يتأثر بشكل إيجابي عند تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي

(*) توجد عدة نقائص في ميثاق الحكم الراشد في الجزائر الذي صدر سنة 2009، من بينها أنه يستهدف فقط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التابعة للقطاع الخاص، ولا يتكلم عن لجنة التدقيق، ولا يتضمن دليل تفصيلي وشامل حول كيفية ممارسة حوكمة الشركات بل يشير إلى هذا الأخير بشكل عام فقط.

(**) **Voir:** MEDEF & AFEP, (2016), Op. Cit, p. p. 01-38.

(***) يعتبر هذا القانون الأول الذي يتكلم عن حوكمة الشركات في الجزائر، ويُطلق عليه الأكاديميون بقانون الإستقلالية، وللإطلاع أكثر تفصيل عن هذا القانون، أنظر إلى:

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 02، الصادر بتاريخ 13 جانفي 1988، قانون رقم 01-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988، ص. ص. 30-38.

ونشاط التدقيق الداخلي فقط، إنما توجد آليات ومعايير أخرى لحوكمة الشركات لا تقل أهمية من الآليات الرقابية والمعايير المقترحة التي تم التطرق إليهما في هذه الدراسة، بحيث يمكن لها إثراء الأفكار حول موضوع العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح المحاسبي، ومن بين هذه الآليات التي يمكن دراستها كأفاق للبحث:

- دور القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي في التأثير الإيجابي على مستوى الإفصاح المحاسبي على غرار قوانين تنظيم أسواق المال والبنوك وقوانين تنظيم الشركات غير المالية وقوانين تنظيم المنافسة.

بناءً على نتائج الدراسة التي أثارته عدة تساؤلات توجد جوانب أخرى مكتملة لموضوع الدراسة تُعتبر آفاقاً للبحث هي (*):

- تأثير هيكل ملكية رأس المال على مستوى الإفصاح المحاسبي (**);

- دور أصحاب المصالح في جعل التقارير المالية تتميز بإفصاح محاسبي مقبول كمياً ونوعياً (***)؛

- أهمية تفعيل نظام الرقابة الداخلية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية (****);

- أهمية تفعيل نشاط التدقيق الداخلي في الإفصاح المحاسبي (*****);

- محددات إستقلالية مجلس الإدارة وأثرها على الإفصاح المحاسبي (*****);

- مدى قابلية الشركات الجزائرية لتطبيق نظام حوكمة الشركات في ظل التحول إلى نمط إقتصاد السوق وما هي العوامل المساعدة على تطبيق هذا النظام؛

- مدى تأثير تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية على تطبيق نظام حوكمة الشركات؛

(*) توصلت نتائج الدراسة مثلاً إلى أن أفراد العينة (أعضاء مجلس الإدارة) يوافقون بنسبة (83,30%) على أنّ تحديد المستوى المقبول لملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حساسي يساوي (4,1650)، فمن بين التساؤلات التي أثارها هذه النتيجة هي: ما المقصود بهيكل ملكية رأس مال الشركة وما المقصود بالإنشطار والتركيز في ملكية رأس المال وكيف يؤثر هيكل ملكية رأس المال على مستوى الإفصاح المحاسبي، فكل هذه التساؤلات تفتح آفاق جديدة للبحث في العنوان التالي:

- تأثير هيكل ملكية رأس المال على مستوى الإفصاح المحاسبي.

(**) التعمق في دراسة العبارة رقم (21) التابعة للمعايير المقترحة حول مجلس الإدارة الخاصة بالجزء (01)، بإستخدام نموذج إحصائي يشمل المتغيرات المفسرة لهيكل ملكية رأس مال الشركة ومستوى الإفصاح المحاسبي كمتغير تابع، ويجب إجراء هذه الدراسة على عينة من شركات يكون هيكل ملكية رأس مالها يتميز بالإنشطار وليس التركيز، لمعرفة المتغير المؤثر على مستوى الإفصاح المحاسبي.

(***) يعتبر العُمال على سبيل المثال من أصحاب المصالح على غرار الزبائن والموردون والحكومة، ويُفترض أن وجود أصحاب المصالح كأعضاء بمجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي مثل ما يجري في مجالس الإدارة بألمانيا، ومن بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أفراد العينة (أعضاء مجلس الإدارة) يوافقون بنسبة (78,446%) على أن تحديد حجم كافٍ ومناسب لمجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي بمتوسط حساسي يساوي (3,9223)، وتطرح هذه النتيجة عدة تساؤلات من أهمها: من هم أصحاب المصالح الذين يجب أن يكونوا أعضاء بمجلس الإدارة وبأي حجم، كيف يؤثر أصحاب المصالح في مستوى الإفصاح المحاسبي، لذلك فإن الإجابة عن كل هذه التساؤلات يفتح الآفاق للبحث في العنوان التالي:

- دور أصحاب المصالح في جعل التقارير المالية تتميز بإفصاح محاسبي مقبول كمياً ونوعياً [التعمق في دراسة العبارة رقم (04) التابعة للمتغير الأول الخاصة بالجزء (01)].

(****) لأن نظام الرقابة الداخلية يعتمد عليه محافظ الحسابات في عملية التدقيق، وبالتالي يساعده على إكتشاف الغش والأخطاء التي يمكن أن تحتويها التقارير المالية، كما تعتمد عليه لجنة التدقيق عند أداء مهامها المرتبطة بفحص نظام الرقابة الداخلية [التعمق في دراسة كل عبارات المتغير الثاني الخاصة بالجزء 03 والتعمق في دراسة العبارة رقم (12) من المتغير الثالث الخاصة بالجزء 02].

(*****) التعمق في دراسة كل عبارات المتغير الرابع الخاصة بالجزء 01 والجزء 02.

(*****) التعمق في دراسة كل عبارات التي لها علاقة بمفهوم إستقلالية مجلس الإدارة في الجزء (01) والجزء (02) من المتغير الأول مثل العبارة رقم (01) والعبارة رقم (02) والعبارة رقم (03) العبارة رقم (25).

- أثر تطبيق نظام حوكمة الشركات على ممارسات المحاسبة الإبداعية على غرار إدارة الأرباح، ويتم إختيار متغير لجنة التدقيق لدراسة التأثير؛

- العوامل المحددة لطبيعة أنظمة حوكمة الشركات المنتشرة في العالم ومجالات الاختلاف فيما بينها وأسباب هذا الاختلاف؛
- أوجه الاختلاف والتشابه بين أنظمة حوكمة الشركات المطبقة في الشركات العمومية والشركات الخاصة والشركات المختلطة والشركات العائلية (كبيرة ومتوسطة وصغيرة)، وذلك للتمكّن مثلاً من وضع دليل لنظام حوكمة الشركات خاص بالشركات العائلية وآخر خاص بالشركات الصغيرة والمتوسطة؛

- البحث عن مدى قدرة إقتراح وتطوير معايير دولية واحدة متفق عليها لممارسات نظام حوكمة الشركات في ظل إنتشار العولمة وبناءً على سلبيات كل نظام، وفي حالة التوصل إلى نتيجة مفادها عدم القدرة على وضع معايير دولية واحدة فيجب البحث عن بدائل توافقية لهذه المعايير بين أنظمة حوكمة الشركات في العالم على غرار ما يحدث في معايير المحاسبة؛

- إختبار مدى تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الإقتصادية من خلال قياس نتائج مؤشرات التطبيق الجيد لحوكمة الشركات^(*)، (تكون على شكل دراسة حالة لعينة من الشركات التي تنتمي لدول متقدمة أو تنتمي لدول تسمح ببيئتها بتطبيق نظام حوكمة الشركات، ويُفضّل أن تكون الشركات المدروسة مدرجة في البورصة، وفي حالة التطبيق الجيد لمؤشرات حوكمة الشركات يمكن إجراء دراسة لنفس العينة من الشركات لقياس مدى تأثير هذا التطبيق على مستوى الإفصاح المحاسبي خلال فترة دراسة محددة (05 سنوات على الأقل لمقارنة النتائج)؛

- تطوير نموذج شامل يقيس كل مُفسرات نظام حوكمة الشركات التي لها علاقة وأثر إيجابي بمستوى الإفصاح المحاسبي بما فيها متغيرات الرقابة، لأن أغلب الدراسات السابقة تعتمد على نماذج محدودة دون أن تتوسع في باقي المتغيرات المفسرة لنظام حوكمة الشركات، بحيث أن لها دور هام في التأثير الإيجابي على مستوى الإفصاح المحاسبي مثل: قانون تنظيم أسواق المال وقوانين تنظيم المنافسة وقوانين تنظيم المهن الحرة (على سبيل المثال: وكالات التصنيف الائتماني، مكاتب الإستشارات المالية والإقتصادية).

(*) Scores Of Corporate Governance Index.

المراجع

أولاً: باللغة العربية

- الكتب

1. أمين السيد أحمد لطفي، (2006)، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية.
2. أمين السيد أحمد لطفي، (2006)، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
3. ألفين أرينز وجيمس لوبك، (2009)، المراجعة: مدخل متكامل، الجزء الأول، تعريب: محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
4. المعتصم بالله الغرياني، (2008)، حوكمة شركات المساهمة، دراسة في الأسس الاقتصادية والقانونية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية.
5. بول.ج. ستينبارت ومارشال رومني، (2003)، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة التاسعة، ترجمة: قاسم إبراهيم الحسيني، (2009)، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
6. دونالد كيسو وجيري ويجانت، (1999)، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، ترجمة: أحمد حامد حجاج، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ، الرياض، السعودية.
7. دونالد كيسو وجيري ويجانت، (1999)، المحاسبة المتوسطة، الجزء الثاني، ترجمة: أحمد حامد حجاج، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ، الرياض، السعودية.
8. وليد ناجي الحياي، (2007)، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
9. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، (2002)، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
10. حمدي عبد العظيم، (2008)، عولمة الفساد وفساد العولمة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
11. طارق عبد العال حماد، (2008)، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، القاهرة.
12. طارق عبد العال حماد، (2005)، حوكمة الشركات (المفاهيم - المبادئ - التجارب): تطبيقات الحوكمة في المصارف، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
13. طارق عبد العظيم أحمد عبده، (2011)، الأصول العلمية والعملية للمراجعة: مع الإشارة إلى بيئة المراجعة في بورصة الأوراق المالية، مكتبة جامعة بنها، مصر.
14. يوسف محمود الجربوع، (2002)، مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الطبعة الأولى، فلسطين.
15. كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد سرايا، (2001)، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية.
16. كمال الدين مصطفى الدهراوي وعبد الله عبد العظيم هلال، (1999)، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية.
17. محمد مصطفى سليمان، (2006)، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
18. محمد مصطفى سليمان، (2008)، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
19. محمد المبروك أبو زيد، (2011)، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار المريخ، الرياض، السعودية.

20. محمد مطر والسويطي موسى، (2008)، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات العرض والقياس والإفصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
21. مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية، (2012)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، نسخة مترجمة إلى العربية، لندن.
22. مركز المشروعات الدولية الخاصة، (2003)، بحثاً عن عضو جيد لمجلس الإدارة: دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، ترجمة: سمير كريم، الطبعة الثالثة، مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.
23. مركز المشروعات الدولية الخاصة والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات، (2011)، تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تجارب وحلول، واشنطن دي سي.
24. عباس مهدي الشيرازي، (1990)، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت.
25. علي عبد الوهاب نصر وشحاته السيد شحاته، (2006)، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال (الواقع والمستقبل)، الدار الجامعية، الإسكندرية.
26. رضوان حلوة حنان، (2003)، النموذج المحاسبي المعاصر كهيكل نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- المقالات في المجالات العلمية المحكّمة**
27. إحسان صالح المعتاز، (2010)، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد. (24)، العدد. (02)، ص. 193-239.
28. بلبركاني أم خليفة، (2014)، آليات الحوكمة في المؤسسة الإقتصادية، مجلة التنظيم والعمل، جامعة معسكر، العدد. (05)، ص. 1-14.
29. بريس عبد القادر وبدروني عيسى، (2013)، مُحددات سياسة توزيع الأرباح في المؤسسات الخاصة الجزائرية، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد. (10)، ص. 12-22.
30. حسين أحمد دحدوح ورشا أنور حمادة، (2014)، دور الإفصاح الإختياري في تعزيز الثقة بالتقارير المالية للشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد. (30)، العدد. (02)، ص. 187-219.
31. يوسف محمود الجربوع، (2004)، العوامل المؤثرة على إستقلال المراجعين الخارجيين وحيادهم في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين 76 (26)، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة الموصل، العراق، ص. 1-28.
32. يوسف محمود الجربوع وفارس محمود أبو معمر، (2005)، مدى تأثير تقرير المراجع الخارجي على قرارات الإستثمار والتمويل لرجال الأعمال والمؤسسات المالية في قطاع غزة من دولة فلسطين، مجلة تنمية الرافدين 77 (27)، ص. 53-79.
33. يوسف محمود الجربوع، (2004)، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد. (12)، العدد. (02)، ص. 367-389.

34. يوسف محمود الجربوع، (2007)، مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، المجلد. (15)، العدد. (02)، ص. 507-555.
35. مهدي شرقي، (2015)، مراقبة المديرين التنفيذيين في ضوء نظرية الوكالة: حالة المؤسسات العمومية الاقتصادية في التشريع الجزائري، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، العدد. (01)، ص. 135-156.
36. محمد بن بوزيان وآخرون، (2012)، كفاءة الأسواق المالية في الدول النامية: دراسة حالة بورصة السعودية وعمان وتونس والمغرب، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد. (02)، ص. 01-14.
37. محمد إبراهيم خليل، (2005)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية، دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بنها، مصر، العدد. (01).
38. محمد عبد الله المومني، (2010)، تقييم مدى إلتزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات: دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد. (26)، العدد. (01)، ص. 237-272.
39. محمد مطر وعبد الناصر نور، (2007)، مدى إلتزام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمبادئ الحوكمة المؤسسية: دراسة تحليلية مقارنة بين القطاعين المصرفي والصناعي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد. (03)، العدد. (01)، ص. 46-70.
40. سمير أبو الفتوح صالح، (1998)، نظرية الوكالة: مدخل لتخفيض التكاليف العامة، المجلة العربية للإدارة، المملكة العربية السعودية، المجلد (12)، العدد. (04).
41. سعد محمد مارق، (2009)، قياس مستوى الإفصاح الإختياري في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد. (23)، العدد. (01)، ص. 131-174.
42. عبد الله علي عسييري، (2013)، إفصاح شركات المساهمة السعودية عن إلتزامها بلائحة حوكمة الشركات: دراسة تطبيقية، مجلة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد. (27)، العدد. (01)، ص. 95-130.
43. عبد الله علي المنيف وعبد الرحمان إبراهيم الحميد، (1998)، مهام لجان المراجعة ومعايير إختبار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإقتصاد والإدارة، المجلد. (11)، ص. 37-68.
44. عوض سلامة الرحيلي، (2008)، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للإقتصاد والإدارة، السعودية، المجلد. (22)، العدد. (01)، ص. 179-218.
45. علي عبد الصمد عمر، (2013)، إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر (دراسة مقارنة مع مصر)، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد. (12)، ص. 39-46.
46. عمر شريقي، (2015)، التدقيق الداخلي كأحد أهم الآليات في نظام الحوكمة ودوره في الرّفْع من جودة الأداء في المؤسسة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد. (07)، ص. 121-135.

47. فاتن كيرزان، (2013)، مساهمة التدقيق الداخلي في تطبيق الحوكمة في المصارف السورية العامة والخاصة: دراسة مقارنة، مجلة المنارة، سوريا، المجلد. (19)، العدد. (04)، ص. 85-121.

48. فيصل محمود الشواورة، (2009)، قواعد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد. (25)، العدد. (02)، ص. 119-155.

49. صالح سليمان الرشيد، (2005)، أحكام مجلس الإدارة: دراسة مقارنة بين النظام الأساسي للشركات السعودية وبين أنظمة الشركات المساهمة السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، المجلد. (19)، العدد. (02)، ص. 39-82.

– المداخلات في الملتقيات والندوات العلمية

50. أحمد مخلوف، (2009)، الأزمة المالية العالمية وإستشراف الحل بإستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي، ملتقى علمي دولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي: 20-21 أكتوبر 2009.

51. إلياس بن ساسي وخيرة الصغيرة كماسي، (2013)، آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات، الملتقى العلمي الدولي الأول حول: آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، يومي: 25-26 نوفمبر 2013.

52. العايب عبد الرحمان، (2009)، ميكانيزمات تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات وتأثيرها في الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة: حالة المؤسسات المالية والمصرفية المتضررة، ملتقى علمي دولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي: 20-21 أكتوبر 2009.

53. جميل أحمد وسفير محمد، (2012)، تجليات حوكمة الشركات في الإرتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، بسكرة، الجزائر، يومي: 06-07 ماي 2012.

54. هوام جمعة ولعشوري نوال، (2010)، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وآفاق)، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 07 و 08 ديسمبر 2010.

55. عبد الرحمان العايب، (2009)، تحفيز المسيرين كأحد محددات حوكمة الشركات وتأثيرها في الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة: حالة المؤسسات المالية والمصرفية المتضررة، ملتقى علمي دولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة سطيف، الجزائر، يومي: 20-21 أكتوبر 2009.

56. عبد الرحمان العايب، (2010)، نشاط التدقيق الداخلي بين الواقع الجزائري والممارسات الدولية، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، يومي: 11-12 أكتوبر 2010.

57. عبد العالي محمدي، (2012)، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي: 06-07 ماي 2012.

58. عيد بن حامد الشمري، (2010)، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة شركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشر لسبب تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية حول: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود.

59. عيد بن حامد الشمري، (2008)، حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية الواقع ... الطموح !، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق حول: دور حوكمة الشركات في الإصلاح الاقتصادي، يومي: 15-16 أكتوبر 2008.

60. عمر شريقي، (2009)، دور وأهمية الحوكمة في إستقرار النظام المصرفي، ملتقى علمي دولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، أيام: 20-21 أكتوبر 2009.

61. عرفات حمدي عبد النعيم، (2013)، دور تقرير تعليقات الإدارة في تخفيض عدم تماثل المعلومات في سوق المال المصري، ورقة عمل مقدمة في إطار المؤتمر الدولي الأول حول: تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، جامعة بني سويف، مصر، أيام: 07 و 08 أبريل 2013.

– الرسائل والأطروحات الجامعية

62. إبراهيم سليمان عمر، (2008)، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (700) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات: دراسة ميدانية لآراء مُدققي الحسابات ومُعدي القوائم المالية والمستثمرين والأكاديميين، أطروحة دكتوراه في فلسفة المحاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن.

63. بلال كيموش، (2016)، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة: دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية، الفرنسية والإنجليزية، أطروحة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف.

64. مدني بن بلغيث، (2004)، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية: بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر.

– الأوراق البحثية

65. البنك التجاري القطري، (2016)، ميثاق حوكمة الشركات.

66. جوناثان تشاركهام، (2003)، إرشادات لأعضاء مجالس إدارة البنوك، ترجمة: مركز المشروعات الدولية الخاصة، (2005)، إصدار المنتدى العالمي لحوكمة الشركات والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، واشنطن.

67. جيمس ميشيل، (2015)، المعونات والتنمية المستدامة، مُدونة قضايا الإصلاح الاقتصادي، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة.

68. كولين ماير، (دون سنة نشر)، ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الإقتصادات الإنتقالية، منشورات مركز المشروعات الدولية الخاصة.

69. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر، (2009).

70. مركز المديرين المصري، (2011)، دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بجمهورية مصر العربية.

- القوانين

71. الأمانة العامة للحكومة الجزائرية، (2007)، القانون التجاري، الكتاب الخامس حول: الشركات التجارية.

72. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 02، الصادر بتاريخ 13 جانفي 1988، قانون رقم 01-88 المؤرخ في 12 جانفي 1988.

- الكتب

73. Alain Labruffe, (2010), Le self - Management: L'art de suivre au travail, Afnor, France.
74. Benjamin Coriat & Olivier Weinstein, (1995), Les nouvelles théories de l'entreprise: coût de transactions, économie des droits de propriété, théorie de l'agence, Via: <https://ldebeauvoir.free.fr/AEH/...%20colles/Les%20nouvelles%20t%85'entrepri%201.doc>.
75. Bertrand Richard & Dominique Miellat, (2003), la dynamique du gouvernement d'entreprise, Éditions d'Organisation, France.
76. Claude Simon, (2007), Gestion et Management, Groupe Eyrolles, France.
77. C. Maillet-Baudrier & A. Le Manh, (2006), normes comptables internationales (IAS/IFRS), Foucher, Paris.
78. Daniel Corformat & al, (2012), Gouvernance et contrôle interne, L'harmattan édition, paris.
79. Frédéric Parrat, (1999), Le gouvernement d'entreprise: ce qui a déjà changé, ce qui va encore évoluer, Editions Maxima, Paris.
80. Hervé Stolowy & al, (2013), comptabilité et analyse financière: une perspective globale, 3^e édition, De Boeck, Bruxelles.
81. Institut Français des Administrateurs, (2009), La gouvernance des associations et fondations: État des lieux et recommandations, Groupe Eyrolles, France.
82. Jacques Renard, (2010), Théorie et pratique de l'audit interne, 07^{ème} édition, Groupe Eyrolles, France.
83. Jean-Michel Plane, (2013), Théorie des organisations, 4^{ème} édition, Dunod, Paris.
84. Olivier Hassid, (2008), la gestion des risques, 2^e édition, Dunod, Paris.
85. OCDE, (2015), Principes de gouvernement d'entreprise du G20 et de l'OCDE, Éditions de L'OCDE, Paris.
86. Pascal Viénot & Al, (2007), La gouvernance de l'entreprise familiale: 77 conseils pratiques aux administrateurs, actionnaires et dirigeants, Éditions d'Organisation, Groupe Eyrolles, France.
87. Price water house Coopers (PWC), (2015), Le comité d'audit: Guide pratique des exigences et tâches incombant aux membres d'un comité d'audit, Disponible au: [https://www.pwc.ch/de/publications/2016/Das%20Audit%20Committee 15 fr interaktiv.pdf](https://www.pwc.ch/de/publications/2016/Das%20Audit%20Committee%2015%20fr%20interaktiv.pdf).
88. Richard M. Steinberg & Catherine L. Bromilow, (2000), L'efficacité des Comités d'Audit: Les meilleures pratiques, La Fondation pour la Recherche de l'IIA (Institute of Internal Auditors), Altamonte Springs, Florida, U.S.A.

- المقالات في المجالات العلمية المحكّمة

89. Aida Guerhazi, (2006), Enracinement des dirigeants: Cas de la Tunisie, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution, France, Disponible au: <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00558034/document>, [Consulté le: 05/11/2014], p. 1-20.

90. Aissa Hireche & Abdelmalik Mezhouda, (sans date de publication), Une approche transactionnelle de l'efficacité du management stratégique: Proposition d'une typologie des transactions fondée sur la confiance entre managers et propriétaires, Disponible au: www.strategie-aims.com/...approche-transactionnelle-de-l'efficacite-du-management-pdf, [Consulté le: 26/11/2014], 1-26.
91. Ameer Boujenoui & al, (2004), Analyse de l'évolution des mécanismes de gouvernance d'entreprise dans les sociétés d'État au Canada, Finance Contrôle Stratégie, Vol. 07, No. 02, p. 95-122.
92. Anis Jarboui & Ahmed Abdelmoula, (2007), opportunisme managériale: valorisation boursière et modes de comptabilisation des dépenses immatérielles dans les pays émergents, Comptabilité et environnement, France, p. 1-27.
93. Augier Laurent & Mokrane Mahdi, (1998), Asymétrie d'information, marchés financiers et pays émergents d'Asie du Sud-Est, Revue économique, France, Vol. 49, No. 01, p. 181-194.
94. Benoît Pigé, (1998), Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires, Finance Contrôle Stratégie, Université Paris-Dauphine, Vol. 01, No, 03, p. 131-158.
95. Eya Noubbigh, (2008), Impact de la gouvernance et de l'audit sur la performance de l'entreprise, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, p. 1-27.
96. Gérard Charreaux, (1997), L'entreprise publique est-elle nécessairement moins efficace, Revue Française de Gestion, Numéro spécial, (1997), p. 2-29.
97. Gérard Charreaux & Philippe Desbrières, (1998), Gouvernance des entreprises: valeur partenariale contre valeur actionnariale, revue de Finance Contrôle Stratégie, Volume 1, N° 2, p. 57-88.
98. Gérard Charreaux, (2007), La valeur partenariale: vers une mesure opérationnelle..., revue de Comptabilité - Contrôle Audit 2007/1 (Tome 13), édition par Association francophone de comptabilité, p. 7-45.
99. Guy Numa, (2009), Théorie de l'agence et concessions de chemins de fer français au 19^{ème} siècle, Revue d'économie industrielle, France, No. 125, p. 105-128.
100. Hervé Alexandre & Mathieu Paquerot, (2000), Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants, Finance contrôle stratégie, Vol. 03, No. 02, p. 5-29.
101. Jackie Krafft & al, (2011), Gouvernance d'entreprise et performances sectorielles: une réévaluation de la fiabilité des scores et des mesures de bonne gouvernance, Economie & prévision 2011/1 (N°: 197-198), La Documentation française, p. 145-158.
102. Jan Stepniewski & Slim Souid, (2008), Indépendance du Conseil d'Administration et Gestion des résultats, La Comptabilité, Le Contrôle Et L'audit Entre Changement Et Stabilité, France, p. 1-15.
103. Laurence Godard & Bernard Raffournier, (2008), quels sont les déterminants de la composition des conseils d'administration?: le cas des entreprises belges, françaises et suisses, Revue Française de Gouvernance d'Entreprise, No. (04), p. 33-58.
104. Maria Iraqi & Christopher Hossfeld, (2012), Information sectorielle: la transition d'IAS 14 à IFRS 8 en France et en Allemagne, Revue Française de Comptabilité, No. 460, p. 38-42.
105. Mehdi Nekhili & Ines Fakhfakh, (2006), les relations entre les mécanismes de gouvernement et l'indice de divulgation volontaire d'informations: Etude clinique de deux entreprises tunisiennes, Comptabilité, Contrôle, Audit et Institution (s), Tunisie, p. 1-46.
106. Michel Ghertman, (2003), Oliver Williamson et la théorie des coûts de transaction, Revue française de gestion, 2003/1. No. 142, p. 43-63.
107. Nathalie Del Vecchio & Moez Joudi, (2008), dans quelle mesure la diversité au sein du conseil d'administration améliore-t-elle la gouvernance de l'entreprise?: étude exploratoire

sur les entreprises du CAC 40, Revue Française de Gouvernance d'entreprise, No. (04), p. 183-205.

108. Peter Wirtz, (sans date de publication), Le dirigeant: intendant fidèle ou agent opportuniste ?, Quelques précisions conceptuelles concernant la théorie du gouvernement d'entreprise, Disponible Au:

www.strategie-aims.com/...le-dirigeant-intendant-fidele-ou-agent-opportuniste.../dowpdf,

[Consulté le: 09/11/2014], p. 1-25.

109. Pierre-Yves Gomez & Em Lyon, (2003), Jalons pour une histoire des théories du gouvernement des entreprises, Revue de Finance Contrôle Stratégie, Vol. 06, No. 04, p. 183-208.

110. R. H. Coase, (1937), the Nature of the Firm, *Economica*, New Series, Vol. 04, Iss, 16, p. 386-405.

111. Sarra Elleuch Hamza & Mouna Ben Ahmed Hedrich, (2008), Les déterminants de la divulgation des informations financières via Internet adoptée par les entreprises tunisiennes: une démarche qualitative et quantitative, la comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, p. 1-29.

112. Simon Yves & du Montcel Henri Tézenas, (1977), Théorie de la firme et réforme de l'entreprise: revue de la théorie des droits de propriété, *Revue Economique*, groupes d'universités françaises, Vol. 28, Iss. 03, p. 321-351.

113. Wafa Masmoudi Ayadi, (2013), Mécanismes de gouvernance et qualité de l'audit externe: le cas français, *La Revue Gestion et Organisation* 5, p. 183-195.

114. Wiem Elmanaa Madani, (2009), théorie de l'agence et composition du conseil d'administration dans les entreprises familiales: apports et limites, *La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit*, Strasbourg, France, p. 1-18.

115. Yves Bozec & Claude Laurin, (2004), Concentration des droits de propriété, séparation entre participation au capital et contrôle des votes et performance opérationnelle des sociétés: une étude canadienne, *Finance Contrôle Stratégie*, Vol. 07, No. 02, p. 123-164.

– المداخلات في الملتقيات والندوات العلمية

116. Hela Gharbi, (2004), Vers une nouvelle typologie de l'enracinement des dirigeants: 13^{ème} conférence de l'association internationale de management stratégique (AIMS), le havre, France, du 01 au 04 juin 2004.

117. Hela Gharbi, (2006), L'actionnariat salarié: un tremplin à l'enracinement managérial, 15^{ème} Conférence Internationale de Management Stratégique, Annecy, Genève, 13-16 Juin 2006.

118. Lobna Loukil & Mohamed Triki, (2008), L'analyse de l'impact des mécanismes de gouvernance sur le niveau de divulgation volontaire : Cas des sociétés tunisiennes non financières, 29^{ème} congrès de l'Association Francophone de Comptabilité sur le thème: La comptabilité, Le contrôle et L'audit entre changement et stabilité, 28-29 et 30 Mai 2008, Cergy, France.

119. Olivier Lavastre, (2001), Les Coûts de Transaction et Olivier E. Williamson: Retour sur les fondements, 10^(ème) Conférence de l'Association Internationale de Management Stratégique, Faculté des Sciences de l'administration, Université Laval, Québec, du 13 au 15 juin 2001.

120. Paul André & al, (2006), Interdépendance des mécanismes de gouvernance: Etude empirique dans le contexte canadien, 27^{ème} Congrès de l'Association Francophone de

Comptabilité (AFC) sur le thème: Comptabilité, Contrôle, Audit et Institutions, Tunis, du 10 au 13 mai 2006.

– الرسائل والأطروحات الجامعية

- 121.** Anne Amar-Sabbah, (2012), Les déterminants de la rémunération des plus hauts dirigeants exécutifs des entreprises françaises cotées au SBF 120, Thèse pour l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, Marseille.
- 122.** Eustache Ebondo Wa Mandzila, (2004), La Contribution du contrôle interne et de L'audit au gouvernement d'entreprise, Thèse en vue de l'obtention du grade de docteur en sciences de gestion, université paris XII Val de Marne.
- 123.** Jérémy Morvan, (2005), La gouvernance d'entreprise managériale: positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsable, Thèse pour le doctorat nouveau régime en science de gestion, Université de Bretagne occidentale.
- 124.** Jamel Azibi, (2014), Qualité d'audit, comite d'Audit et crédibilité des états financiers après le scandale Enron: approche empirique dans le contexte Français, Thèse pour l'obtention du titre de Conservatoire National des Arts et Métiers et l'Université de Tunis.

– الأوراق البحثية

- 125.** Benoît Ferrandon, (2002), les nouvelles logiques de l'entreprise, cahiers français, N°309, Le titre est: entreprises et entrepreneurs.
- 126.** Darine Bakkour, (2013), Un essai de définition du concept de gouvernance, Etudes et Synthèses de laboratoire montpelliérain d'économie théorique et appliquée, unité mixte de recherche, (ES N°: 05/2013), université Montpellier 01, France.
- 127.** Gérard Charreaux, (1996), pour une véritable théorie de latitude managériale et du gouvernement des entreprise, Disponible au: <http://leg.u-bourgogne.fr/wp/0960601.pdf>, [Consulté le: 15/11/2014].
- 128.** Gérard Charreaux, (1998), la théorie positive de l'agence: lecture et relecture, Disponible au: <http://leg.u-bourgogne.fr/wp/0980901.pdf>, [Consulté le: 27/02/2014].
- 129.** Gérard Charreaux, (2002), Quelle théorie pour la gouvernance: de la gouvernance actionnariale à la gouvernance cognitive, Encyclopédie des ressources humaines, Economica.
- 130.** Gérard Charreaux, (2004), Les grands auteurs en théorie des organisations: Michael Jensen « la théorie positive de l'agence et ses applications à l'architecture et à la gouvernance des organisations », Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, Cahier du FARGO n° 1041203, décembre 2004.
- 131.** Ha-Joon Chang, (2007), La reforme des entreprises publiques: Notes d'orientation dans le cadre de la stratégies nationales de développement, United Nations, département des affaires économiques et sociale, (DAES), New York.
- 132.** MEDEF & AFEP, (2016), code de gouvernement d'entreprise des sociétés cotées.
- 133.** Michel J. De Samblanx, (1992), Comités d'audit et Corporate Governance, Via: https://www.ibrire.be/fr/publications/series_cloturees/etudes_ire/Documents/Contr%C3%B4le/Comit%C3%A9s%20d%E2%80%99audit%20et%20corporate%20governance.pdf, [Consulté le: 07/11/2015].
- 134.** Pascal H. Lambert, (2013), Théorie Des Coûts De Transactions et Réseaux Commerciaux, Franchise Expert, Via: <https://perso.univ-rennes1.fr/thierry.penard/biblio/Surveyfranchise.pdf>, [Consulté Le: 09/12/2014].

- التّقاير

135. Daniel Bouton, (2002), pour un meilleur gouvernement d'entreprises cotées, Rapport du groupe de travail présidé par: Daniel Bouton (président de la Société Générale).

136. Groupe Renault, (2015), document de référence Incluant Le Rapport Financier Annuel 2015 et Le Rapport de Gestion Approuvé par le conseil d'administration du 11 Février 2016.

137. M. Marc Vienot, (1999), rapport du comite sur le gouvernement d'entreprise, Association Française des Entreprises Privées (AFEP) et du Mouvement des Entreprises de France (MEDEF).

- معايير المحاسبة الدّوليّة

138. IFRS Foundation, (2014), IFRS 01: Première application des Normes internationales d'information financière.

- معايير التّدقيق الداخلي الدّوليّة

139. Institut Français de l'audit et de Contrôle Interne, (IFACI), (2009), Normes de qualification et normes de fonctionnement.

- القوانين

140. journal officiel de la république française, (2003), Loi N° 2003-706 du 1^{er} Août 2003 De Sécurité Financière (LSF), extraite du Journal Officiel n° 177 publié le 2 août 2003.

- 141.** Ahmed Riahi Belkaoui, (2004), Accounting Theory, 05th Edition, Cengage learning, U.S.A.
- 142.** Alvin A. Arens & al, (2012), Auditing and Assurance Services: an integrated Approach, 14th edition, Pearson Education, New Jersey, United States of America.
- 143.** A. Nandakumar & Al, (2010), Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, U.S.A.
- 144.** Caplan, Robert & Atkinson, (1989), Advanced Management Accounting, 2nd edition, Prentice Hill International Inc, USA.
- 145.** David Alexander & Christopher Nobes, (2010), Financial Accounting: an International Introduction, 04th édition, Pearson , London.
- 146.** David Crowther & Shahla Seifi, (2010), corporate governance and risk management, 1st edition, Via: bookboon.com.
- 147.** David Crowther & Shahla Seifi, (2011), corporate governance and international business, Via: bookboon.com.
- 148.** Donald E. Kieso & Jerry J. Weygandt & Terry D. Warfield, (2012), intermediate Accounting, John Wiley & Sons, Inc, U.S.A.
- 149.** Eldon S. Hendrikson, (1982), Accounting theory, 04th edition, Richard D. Irwin, Inc, U.S.A.
- 150.** Louis Braiotta, JR., C.P.A, (2004), The Audit Committee Handbook, 04th edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, U.S.A.
- 151.** Marc H. Levine & Al, (2008), The Complete Guide to Auditing Standards and Other Professional Standards for Accountants, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, U.S.A.
- 152.** Oliver E. Williamson, (1996), The Mechanisms of governance, Oxford University Press, Inc, New York.
- 153.** R. Edward Freeman & al, (2010), Stakeholder theory: The State of the Art, Cambridge University Press, U.S.A.
- 154.** Rensis Likert, (1932), A Technique for the Measurement of Attitudes, Archives Of Psychology, R. S. Woodworth, Editor, No. 140, New York University.
- 155.** Richard A. Brealey & al, (2001), Fundamentals of Corporate Finance, 3rd edition, McGraw-Hill Companies, Inc, New York.
- 156.** Richard Allen & Daniel Tommasi, (2001), managing public expenditure, (a reference book for transition countries, governance), published by OECD.
- 157.** Robert C. Higgins, (2007), Analysis for Financial Management, McGraw-Hill companies, New York.
- 158.** Steven K. Thompson, (2012), Sampling, 3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States of America.

159. Steven M. Bragg, (2010), Guide to IFRS: The Vest Pocket, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
160. Yousef Mahmoud Jarbou, (2007), Auditing Between Theory And Application: Theoretical Framework, Faculty of Commerce, The Islamic University of Gaza, Palestine.
- المقالات في المجلات العلمية المحكمة
161. Abdur Rouf, (2010), Corporate Characteristics, Governance attributes and the extent of Voluntary disclosure in Bangladesh, Asian Journal of Management Research, Vol. 01, No. 01, p. p. 166-183.
162. Andrei Shleifer & Robert W. Vishny, (1989), Management Entrenchment: the Case of Manager Specific Investments, Journal of finance economics, Vol. 25, Iss. 01, p. 123-139.
163. Armen A. Alchian & Harold Demsetz, (1972), Production, Information Costs, and Economic Organization, The American Economic Review, American Economic Association, Vol. 62, Issu, 05, p. 777-795.
164. Brossa Wong & Hang Seng, (2013), Corporate Governance And Earnings Management: A Survey Of Literature, The Journal of Applied Business Research, March/April 2013 Vol. 29, No.02, p. 391-418.
165. Charles J.P. Chen, Bikki Jaggi, (2000), association between independent non executive directors, Family control and Financial disclosure in Hong Kong, Journal of accounting and public policy, Vol. 19, Issu. 04, p. 285-310.
166. Charles W. L. Hill & Thomas M. Jones, (1992), Stakeholder - Agency Theory, Journal of Management Studies, Vol. 29, Issu. 02, p. 131-154.
167. David Hirshleifer & Siew Hong Teoh, (2003), Limited attention, information disclosure and financial reporting, Journal of Accounting and Economics, Vol. 36, p. 337-386.
168. Dimitar Christozov & al,(2006), a Measure of Risk Caused by Information Asymmetry in e-Commerce, Issues in Informing Science and Information Technology, U.S.A, Vol. 03, p. 148-158.
169. Eirik G. Furubotn & Svetozar Pejovich, (1972), Property Rights and Economic Theory: A Survey of Recent Literature, Journal of Economic Literature, Vol. 10, Issu. 04, p. 1137-1162.
170. Eugene F. Fama, (1980), Agency Problems and the Theory of the Firm, The Journal of Political Economy, Vol. 88, No. 02, p. 288-307.
171. Ferdinand A. Gul & Sidney Leung, (2004), Board leadership, outside directors' expertise and voluntary corporate disclosures, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 23, p. 351-379.
172. Geoff Norman, (2010), Likert scales, levels of measurement and the "laws" of statistics, Advances in Health Sciences Education, Vol. 15, Issu. 05, p. 625-632.
173. Harold Demsetz, (1967), Toward a Theory of Property Rights, The American Economic Review, Vol. 57, Issu. 02, p. 347-359.
174. James Daniel, (1933), The Modern Corporation and Private Property, by Adolf A. Berle Jr. and Gardiner C. Means, (Book Reviews), Indiana Law Journal, Vol. (08), No. (08), Article (11), p. 514-516.
175. John J. Forker, (1992), corporate governance and disclosure quality, Accounting and Business Research, Vol. 22, Issu. 86, p. 111-124.

176. Jouini Fathi, (2013), Corporate Governance and the Level of Financial Disclosure by Tunisian Firm, *Journal of Business Studies Quarterly*, Vol. 04, No. 03, p. 96-111.
177. Jouini Fathi, (2013), Corporate Governance System and Quality of Financial Information, *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Published by MCSER-CEMAS-Sapienza University of Rome, Vol. 04, No. 02, p. 129-142.
178. Khaled Samaha & Al, (2015), The impact of board and audit committee characteristics on voluntary disclosure: a meta-analysis, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 24, p. 13-28.
179. Khaled Aljifri & All, (2014), The Association Between Firm Characteristics And Corporate Financial Disclosures: Evidence From UAE Companies, *The International Journal of Business and Finance Research*, Vol. 08, No. 02, p. 101-123.
180. Kathleen M. Eisenhardt, (1989), Agency theory: an Assessment and Review, *Academy of Management Review*, Vol. 14, Issu. 01, p. 57-74.
181. L.L. Eng & Y.T. Mak, (2003), Corporate governance and voluntary disclosure, *Journal of accounting and public policy*, Vol. 22, Issu. 04, p. 325-345.
182. Mark S. Beasley, (1996), An Empirical Analysis of the Relation Between the Board of Director Composition and Financial Statement Fraud, *The accounting Review*, Vol. 71, No. 4, p. 443-465.
183. Marwa Abdel Razek, (2014), The Association between Corporate Social Responsibility Disclosure and Corporate Governance, A Survey of Egypt, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 05, No. 01, p. 93-98.
184. Michael C. JENSEN & William H. Meckling, (1976), Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, Vol. 03, Issu. 04. P. 305-360.
185. Mohamed Akhtaruddin & Al, (2009), Corporate Governance and Voluntary Disclosure in Corporate Annual Reports of Malaysian Listed Firms, *journal of applied management accounting research (JAMAR)*, Vol. 07, No. 01, p. 01-20.
186. Mohamed Omran & Al, (2013), The Association between Corporate Governance and Corporate Disclosure: A Critical Review, *Journal of Public Administration and Governance*, Vol. 03, No. 03, p. 94-107.
187. Oliver E. Williamson, (1979), Transaction-Cost Economics: The Governance of Contractual Relations, *Journal of Law and Economics*, Vol. 22, Issu. 02, p. 233-261.
188. Oliver E. Williamson, (1981), The Modern Corporation: Origins, Evolution, Attributes, *Journal of Economic Literature*, Published By American Economic Association, Vol. 19, Issu. 04, p. 1537-1568.
189. Oliver E. Williamson, (1984), corporate governance, the yale law journal, Vol. 93, Issu. 07, p. 1197-1230.
190. Oliver E. Williamson, (2000), The New Institutional Economics: Taking Stock, Looking Ahead, *Journal of Economic Literature*, Vol. 38, Issu. 03, p. 595-613.
191. Randall Morck & al, (1990), Do Managerial objectives drive bad acquisition ?, the journal of finance, Vol. 45, Issu. 01, p. 31-48.
192. Richard P. Brief, (1975), The Accountant's Responsibility in Historical Perspective, *Accounting Review*, American Accounting Association, Vol. 50, No. 02, p. 285-297.

193. Robert J. Lerner, (1966), Ownership and Control in the 200 Largest Nonfinancial Corporations, 1929 and 1963, American Economic Review, Vol. 56, Iss. 04, p. 777-787.
194. Robert J. Swieringa & Al, (2013), Corporate Governance and Financial Disclosures: Bangladesh Perspective, Journal of Finance and Accounting, Vol. 04, No. 01, p. 109-119.
195. Ross L. Watts & Jerold L. Zimmerman, (1990), Positive Accounting Theory: a ten year perspective, the accounting review, Vol. 65, Issu. 01, p. 131-156.
196. Shamimul Hasan & al, (2013), Corporate Governance and Financial Disclosures: Bangladesh Perspective, Research Journal of Finance and Accounting, Vol. 04, No. 01, p. 109-119.
197. Simon S.M Ho & Kar Shun Wong, (2001), A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. (10), issu. (02), p. 139-156.
198. Yuan Ding al, (2008), The impact of firms' internationalization on financial statement presentation: Some French evidence, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, No. 24, p. 145-156.

– الأوراق البحثية

199. American Accounting Association, (1966), A Statement of Basic Accounting Theory, American Accounting Association (AAA) Evanston Illinois, Michigan, États-Unis.
200. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1978), Audit Committees, Answers to Typical Questions About Their Organization and Operations, New York
201. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (2013), Internal Control-Integrated Framework: Executive Summary, American Institute of Certified Public Accountant.
202. Financial Reporting Council (FRC), (2012), Guidance on Audit Committees, London.
203. Jonathan Liu & Tomas Andersson, (2014), Mind the Gap Expectations on the Role of UK Non-Executive Directors, Regent's Working Papers in Business & Management 1402, University of London.
204. Murray Weidenbaum & Mark Jensen, (1990), introduction to the modern corporation and private property, Working Paper 134, Center for the Study of American Business (CSAB), Washington University in St. Louis.
205. Oliver E. Williamson, (1985), The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting, Yale University, New York.
206. Pamela Kent & Jenny Stewart, (2008), Corporate governance and disclosures on the transition to international financial reporting standards, Bond University, Australia, Via: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.455.4482&rep=rep1&type=pdf>, [consulté le: 17/01/2017].
207. Walid Ben-Amar & Ameer Boujenoui, (2006), Factors Explaining Corporate Governance Disclosure Quality: Canadian Evidence, University of Ottawa, Via: file:///C:/Users/pc/Downloads/FACTORS_EXPLAINING_CORPORATE_GOVENANCE_DISCLOSURE.pdf, [Consulté le: 10/01/2017].

- التّقاير

- 208.** Adrian Cadbury, (1992), Report of The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London Stock Exchange.
- 209.** Blue Ribbon Committee (BRC), (1999), Report and Recommendations: Improving The Effectiveness Of Corporate Audit Committees, New York stock Exchange and National Association of Securities Dealers.
- 210.** National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFR), (1987), Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, Washington, D .C.
- 211.** Robert Smith, (2003), Report Of Audit Committees Combined Code Guidance, Financial Reporting Council, London, UK.
- 212.** Ronnie Hampel, (1998), Committee on Corporate Governance (Final Report), Gee Publishing Ltd, 100 Avenue Road, Swiss Cottage, London.

- القوانين

- 213.** Securities and Exchange Commission, (2003), SEC Implements Internal Control Provisions of Sarbanes- Oxley Act; Adopts Investment Company R & D Safe Harbor, Washington, D.C.
- 214.** United States Congress, (2002), Sarbanes-Oxley Act of 2002 (Public Law 107–204 107th Congress, Corporate Responsibility), United States of America ,Washington.

- معايير التّدقيق

- 215.** AICPA, (1972), Statement on Auditing Standard (SAS) No.01: Responsibilities and functions of the independent auditor, U.S.A.
- 216.** ASB, (2006), Statement on Auditing Standards No. 114, Section 380: The Auditor's Communication With Those Charged With Governance, U.S.A.
- 217.** Institute of Internal Auditors, (2009), International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, (2110 – Governance), Florida, États-Unis.

رابعاً: المواقع الإلكترونية

- www.ifrs.org موقع مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية .218
- www.oecd.org موقع منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية .219
- www.cipe.org موقع مركز المشروعات الدولية الخاصة .220
- www.cipe-arabia.org موقع مركز المشروعات الدولية الخاصة باللُّغة العربية .221
- www.un.org موقع منظمة الأمم المتحدة .222
- www.groupe.renault.com موقع شركة رينو .223
- www.bookboon.com موقع التحميل المجاني للكتب بالإنجليزية .224
- www.halshs.archives-ouvertes.fr موقع الأرشيف المفتوح .225
- www.ifa-asso.com موقع المعهد الفرنسي للإداريين .226

الملاحق

الملحق (01): إستبانة.

السلام عليكم ورحمة الله.

يقوم الطَّالِب بإجراء دراسة إستطلاعية حول موضوع بعنوان: مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على الإفصاح في المعلومات المحاسبية، وتهدف الدراسة إلى إقتراح مجموعة من المعايير التي لها علاقة بمجلس الإدارة ولجنة التَّدقيق ومهنة التَّدقيق الخارجي ونشاط التَّدقيق الدَّاخلي بإعتبار أنَّ هذه المتغيرات الأربعة من أهم مُفسرات حوكمة الشركات، ثم إختبار مدى تأثير هذه المعايير المقترحة على الإفصاح في المعلومات المحاسبية، لذلك تهدف هذه الإستبانة الموجهة إليكم إلى إستطلاع آرائكم حول مدى هذا التَّأثير.

نأمل أن تكون الإجابات دقيقة لأن صحَّة نتائج الدراسة تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، وللعلم فإن كل الإجابات التي نستقبلها سنُحافظ عليها بسرية تامة، ولن تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. وإليكم منا فائق الشكر والإحترام والتقدير على تعاونكم.

الطالب

بوبكر عميروش

أستاذ مساعد بقسم العلوم التجارية

كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية

بجامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريبيج -

أولاً: معلومات حول المؤهل العلمي والمهنة والخبرة: ضع العلامة √ في الخانة المناسبة.

1. معلومات حول متغير المؤهل العلمي (خاص بَعْضو مجلس الإدارة والمدقق الدَّاخلي).

دكتوراه ماجستير

ليسانس بكالوريا

2. معلومات حول متغير المهنة (خاص بخبراء ومحافظي الحسابات).

مُحافظ حسابات

خبير مُحاسبي

3. معلومات حول متغير عدد سنوات الخبرة (خاص بَعْضو مجلس الإدارة والمدقق الدَّاخلي وخبراء ومحافظي الحسابات).

أقل من أو يساوي 05 سنوات 10 سنوات ≤ مدة الخبرة < 05 سنوات

15 سنة ≤ مدة الخبرة < 10 سنوات 20 سنة ≤ مدة الخبرة < 15 سنة

أكبر تماماً من 20 سنة

ثانياً: عبارات الإستبانة: الرّجاء تحديد درجة موافقتك على كل عبارة بوضع العلامة ٧ في الخانة المناسبة.

تابع للملحق (01): إستبانة المتغير الأول (مجلس الإدارة).

مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بمجلس الإدارة والتي يُفترض بأن لها تأثير إيجابي على الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة.

ترتيب المتغير (V)	موافق جداً (5)	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق جداً (1)
01	أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين.				
02	الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي للشركة.				
03	بذل العناية المهنية اللازمة من طرف كل أعضاء مجلس الإدارة.				
04	تحديد حجم كاف لمجلس الإدارة.				
05	لجنة الترشيحات تختار أعضاء المجلس بالتعاون مع الجمعية العامة للمساهمين بشفافية.				
06	تنظيم عهدة أعضاء المجلس (خاصة المدة الزمنية للعهد وشروط تكرارها).				
07	يلتزم الأعضاء التنفيذيين بالنزاهة والإستقلالية عند أداء واجباتهم وعند إعطاء آراءهم بالمجلس.				
08	متابعة برامج التكوين والتدريب باستمرار وإتظام لأعضاء المجلس.				
09	يكون رئيس المجلس من غير التنفيذيين والمستقلين.				
10	الإعتماد على أشخاص مناسبون لعضوية مجلس الإدارة.				

11	الإعتماد على أعضاء لديهم رؤية استراتيجية حول مستقبل الشركة وأفق تفكير عميق حول الأبعاد العمالية للأعمال.
12	لا يكون أي عضو بالجلس صديق شخصي لمسؤول تنفيذي أو لأي عضو.
13	أن يتميز أعضاء المجلس بأخلاقيات المهنة.
14	أغلبية أعضاء لجان المجلس من المدراء غير التنفيذيين المستقلين.
15	في حالة وجود مساهمي الأغلبية كأعضاء بالجلس فيجب أن يكونوا مستقلين عن باقي أعضاء مجلس الإدارة.
16	تؤثر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لأعضاء المجلس.
17	يتم تحديد مكافآت أعضاء المجلس والمسبرين من طرف مديرين مستقلين بمجلس الإدارة.
18	الفهم الجيد لأعضاء المجلس للفرق بين التدخل المبالغ فيه والمسؤولية المناسبة.
19	يخضع أعضاء مجلس الإدارة إلى مساهلة المساهمين.
20	ضم أعضاء جُلدة إلى مجلس الإدارة من ذوي النزاهة والخبرة والكفاءة.
21	تحديد المستوى المقبول لملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة.
الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه.	
يتأثر الإفصاح الخاص في التقارير المالية بشكل إجمالي إذا تم تطبيق المعايير التالية:	
22	تطبيق الميثاق والنظام الأساسي لمجلس الإدارة.
23	وجود قانون أخلاقيات عمل مجلس الإدارة والالتزام بتطبيقه.
24	يعتمد مجلس الإدارة على دليل حوكمة الشركات.
25	لا يتدخل أعضاء مجلس الإدارة في مسؤوليات الإدارة.

26	يتحصل مجلس الإدارة على كل المعلومات التي يحتاجها مسبقاً.
27	يُفصح مجلس الإدارة لكل المساهمين في تقريره السنوي عن نظام المكافآت ومبالغها لأعضاء المجلس والمسؤولين بشكل فردي.
28	يقوم المجلس بتعيين وتكليف موظف لمراقبة مدى الالتزام التام بالقانون والقواعد واللوائح، ويجب تطبيق عقوبات في حالة عدم الالتزام.
29	يتخذ مجلس الإدارة قراراته طبقاً لمبدأ القرار المشترك.
30	إقامة إتصال بين مجلس الإدارة ولجنة مراقبة البورصة من خلال دليل يُستخدم لإثبات مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات.
31	يقوم المجلس بإيداع قواعد حوكمة الشركات التي يُطبقها لدى لجنة مراقبة البورصة.
32	يقوم مجلس الإدارة بمساءلة إدارة الشركة.
33	يعمل كل أعضاء مجلس الإدارة جماعياً.
34	يُشرف مجلس الإدارة على عملية إدارة المخاطر.
35	يُمارس مجلس الإدارة العناية الواجبة والاهتمام الكافي على تقارير التدقيق التي تصل إليه ويتخذ الإجراءات اللازمة بناءً على ما هو موجود فيها.
36	يُتيح المجلس سياسة مكتوبة وواضحة بشأن الشفافية والإفصاح للإطلاع عليها من طرف السلطات العمومية والجمهور العام.
37	يُتابع مجلس الإدارة باستمرار عمل لجانته خاصة لجنة التدقيق.
38	يُقدم مجلس الإدارة لوائح عمل لكل اللجان التابعة له.
39	إجراء تقييم ذاتي منتظم لمجلس الإدارة بتطبيق نظام تقييم الأداء.

تابع للملحق (01): إستيانية المنغير الثاني (لجنة التدقيق).
مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بلجنة التدقيق والتي يُتَرض بأن لها تأثير إيجابي على الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة.

غير موافق جداً (1)	غير موافق (2)	محايد (3)	موافق (4)	موافق جداً (5)	
					الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل متطلبات إختيار أعضاء اللجنة ومقومات عملها (تأهيل اللجنة) وكيفية تشكيلها. يتأثر الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية بشكل إيجابي إذا تم تطبيق المعايير التالية:
					01 يكون أعضاء لجنة التدقيق من غير التنفيذيين المستقلين بنسبة (100%).
					02 إلتزام كل أعضاء لجنة التدقيق بأخلاقيات المهنة.
					03 القدرة على تسيير النزاعات بشكل بناء وبكل موضوعية واستقلالية.
					04 لا يمتلك أعضاء لجنة التدقيق أسهم ذات تأثير هام بالشركة.
					05 توفر الحجم الأدنى لأعضاء اللجنة وهو ثلاثة أعضاء.
					06 تعمل لجنة التدقيق بالإعتماد على نظام أساسي.
					07 توفر التأهيل العلمي المناسب والخبرة المهنية في الحاسبة والتدقيق.
					08 بذل العناية المهنية اللازمة من طرف اللجنة.
					09 تحديد المدة الزمنية لعهد أعضاء لجنة التدقيق بثلاث سنوات.
					10 تُشرف وتراقب لجنة التدقيق على عمل التدقيق الداخلي.

11	تقوم اللجنة بفتح حوار وصریح ومنتظم مع الإدارة العليا ووظيفة التدقيق الداخلي والمدينين الخارجيين.
12	يُشارك في اجتماعات لجنة التدقيق المدير المالي ومحافظ الحسابات ومدير التدقيق الداخلي بدون تعقيب.
13	تقوم لجنة التدقيق بتكريس تركيزها حول فحص كل من: المخطط التنظيمي للشركة، قانون الأخلاق.
14	تُراقب لجنة التدقيق مدى إحترام الشركة للقانون والنظام الأساسي لها.
15	تستفيد لجنة التدقيق من مساعدة إدارة الشركة في أداء مهامها.
16	تقوم اللجنة بتقييم ذاتي لعملها وكتابة تقرير يتضمن نتائج التقييم.
	مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه.
	وتُقسم تبعاً للمهام الرئيسية للجنة التدقيق وهي: فحص التقارير المالية، فحص نظام الرقابة الداخلية، متابعة سير عملية التدقيق.
	الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص التقارير المالية.
	يتأثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية بشكل إيجابي إذا تم تطبيق المعايير التالية:
17	تقوم لجنة التدقيق بفحص التقارير المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء رأي حولها.
18	تتدخل لجنة التدقيق في تحديد وإبداء الرأي حول السياسات المحاسبية المطبقة من طرف الإدارة والتوصية إلى مجلس الإدارة بشأنها.
19	تتلقى تكوين مستمر من طرف أعضاء اللجنة بشأن التغيرات الهامة التي تحصل في المحاسبة.
20	تقوم لجنة التدقيق بمراقبة الحسابات الموجودة في تقرير التسيير ومقارنتها مع تقرير المدقق الخارجي للتأكد من مطابقتها لمتوى القوائم المالية.
21	يجتمع أعضاء اللجنة فيما بينهم فقط لمناقشة سرية حول مصداقية التقارير المالية.
22	تتحقق اللجنة مع الإدارة ومحافظ الحسابات من مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.
23	تُناقش لجنة التدقيق مع الإدارة أسباب وجود فروقات هامة في القوائم المالية لسنة معينة بالمقارنة مع سنة أخرى.

24	تُناقش اللجنة مع الإدارة بالتفصيل كيفية المعالجة الحاسبية للعناصر الاستثنائية والمعقدة.
25	تستعين لجنة التدقيق بخبراء قضائيين أو محامين في حالة وجود مشاكل قضائية لها تأثير هام على التقارير المالية.
26	تستدعي لجنة التدقيق خبراء خارجيين مختصين في الحاسبة والمالية والتدقيق لإجراء تحقيقات خاصة حول التقارير المالية.
	الجزء (03): مجموعة المعايير المقترحة تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص نظام الرقابة الداخلية.
	يتأثر الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية بشكل إيجابي إذا تم تطبيق المعايير التالية:
27	تُشرف اللجنة على رقابة مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
28	تقوم لجنة التدقيق بتقييم مستمر ومنظم لنشاط التدقيق الداخلي.
29	تفهم اللجنة بوضوح ومتيق عليه مع مجلس الإدارة عناصر الرقابة الداخلية.
30	تفحص لجنة التدقيق نتائج إختبارات الرقابة.
31	تُناقش لجنة التدقيق تقريري المدقق الداخلي والمدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية.
32	تتحقق اللجنة من أن الإدارة تعالج مخاطر الرقابة الهامة في الوقت المناسب.
33	تتحصل لجنة التدقيق من وظيفة التدقيق الداخلي على المعلومات اللازمة لفعالية أداءها الرقابي.
34	تُحدد لجنة التدقيق مخاطر الرقابة الداخلية بدلاً من المدقق الخارجي.
35	تُقدم لجنة التدقيق مجلس الإدارة التوصيات اللازمة لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية.
	الجزء (04): مجموعة المعايير المقترحة تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بمتابعة سير عملية التدقيق.
	يتأثر الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية بشكل إيجابي إذا تم تطبيق المعايير التالية:
36	توافق لجنة التدقيق على البرنامج السنوي لنشاط التدقيق الداخلي.

تابع للملاحق (01): إستمبانه المتغير الثالث (مهنة التدقيق الخارجي).
مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي والتي يُفترض بأن لها تأثير إيجابي على الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة.

ترتيب المتغير (A)	موافق جداً (5)	موافق (4)	محايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق جداً (1)
01	<p>الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل متطلبات إختيار محافظ الحسابات ومقومات عمله.</p> <p>يتأثر الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية بشكل إيجابي إذا تم تطبيق المعايير التالية:</p> <p>إستقلالية محافظ الحسابات.</p> <p>إلتزام محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة.</p> <p>خبرة كافية لحافظ الحسابات في مجال الحاسبة.</p> <p>التحصين المستمر للمستوى المهني لحافظ الحسابات.</p> <p>لا يجب أن تقل خبرة محافظ الحسابات في مجال تدقيق الحسابات عن أربعة سنوات.</p> <p>بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات.</p> <p>يلتزم محافظ الحسابات بالسرية المهنية.</p>				
02	الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه.				
03	يتأثر الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية بشكل إيجابي إذا تم تطبيق المعايير التالية:				
04	تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات وعدم تجديدها له إلا بعد مرور أربعة سنوات.				
05	يلتزم محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق التي تم تبنيها.				
06					
07					
08					
09					

10	يتم الإفصاح عن أتعاب محافظ الحسابات في تقرير مجلس الإدارة ليطلع عليه المساهمين ولجنة التدقيق.
11	تطبيق سياسة التدقيق المشترك أو المزدوج (le co-commissariat aux comptes) بين محافظين اثنين لنفس حسابات الشركة.
12	يتحصل محافظ الحسابات على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية.
13	يُقدر محافظ الحسابات مستوى خطر التدقيق المقبول في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.
14	يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية في اكتشاف الغش والأخطاء.
15	يقوم محافظ الحسابات بإعداد خطة التدقيق.
16	يعتمد محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية وملائمة.
17	يصدر محافظ الحسابات تقرير حول القوائم المالية للإطلاع عليه من طرف لجنة التدقيق والمساهمين.
18	يتحقق محافظ الحسابات من مدى مطابقة القوائم المالية بالمعلومات الواردة في تقرير التسيير.
19	يُسلم محافظ الحسابات نسخة من تقريره إلى رئيس مجلس الإدارة.
20	يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة.
21	يُقدم محافظ الحسابات ملفات عمله إلى هيئة مراقبة المورصة.
22	يُحفظ محافظ الحسابات ملفات المؤسسة لمدة 10 سنوات بدايةً من جانفي الموالي لنهاية السنة المالية للعهدة.
23	يعتمد محافظ الحسابات على جهاز الحاسوب في أداء مهمته.
24	يؤدي محافظ الحسابات مهامه بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي.
25	يُشارك محافظ الحسابات في اجتماعات لجنة التدقيق.

تابع للملحق (01): إستبانة المتغير الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي).
 مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي والتي يُفترض بأن لها تأثير إيجابي على الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة.

ترتيب المتغير (V)	موافق جداً (5)	موافق (4)	تُحايد (3)	غير موافق (2)	غير موافق جداً (1)
01	<p>الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل متطلبات إختيار المدقق الداخلي ومقومات عمله.</p> <p>يتأثر الإفصاح الحاسبي في التقارير المالية بشكل إيجابي إذا تم تطبيق المعايير التالية:</p>				
02	<p>توفر المدقق الداخلي على كفاءة وعناية مهنية طبقاً للمعيار رقم: 1200.</p> <p>يكون المدقق الداخلي ذو مستوى علمي مقبول في الحاسبة والتدقيق.</p>				
03	<p>الحصول على شهادات مهنية في التدقيق الداخلي.</p>				
04	<p>إكتساب خبرة مهنية لأكثر من خمسة سنوات في التدقيق الداخلي.</p>				
05	<p>التحسين المستمر للمستوى المهني للمدقق الداخلي.</p>				
06	<p>إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي طبقاً لما جاء في المعيار رقم: 1100.</p>				
07	<p>تقديم مكافآت مُحفزة للمدققين الداخليين لإجراز عمل راقبي جيد.</p>				
08	<p>يتحصل المدقق الداخلي على دعم المساهمين ومجلس الإدارة كضمان للعمل بإستقلالية مع الإدارة.</p> <p>الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه.</p>				
09	<p>لا يُشارك المدقق الداخلي في الأعمال التنفيذية للشركة.</p>				

10	يجب أن يتم تعيين المدققين الداخليين وتحديد مكافآتهم والقيام بترقيتهم وإكفاء مهامهم والإشراف على عملهم من طرف لجنة التدقيق.
11	الإلتزام بتطبيق ميثاق التدقيق الداخلي.
12	تطويع وظيفة التدقيق الداخلي برنامج الضمان وتحسين نوعية التدقيق الداخلي.
13	بالترم المدقق الداخلي باقي معايير التأهيل المصنفة تحت الرقم 1.
14	تخضع وظيفة التدقيق الداخلي لإشراف ورقابة لجنة التدقيق.
15	تقوم الوظيفة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإقتراح التحسينات اللازمة حوله باستمرار.
16	تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي مهامها طبقاً لمعايير الأداء المصنفة تحت الرقم 2.
17	يجب تسليم تقارير عمل وظيفية التدقيق الداخلي مباشرةً إلى لجنة التدقيق.
18	يجتمع وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق للمراجعة السنوية لخطة التدقيق الداخلي.
19	تقدم وظيفة التدقيق الداخلي المعلومات الكافية لرئيس مجلس الإدارة.
20	تتحصل وظيفة التدقيق الداخلي على دعم من إدارة الشركة.
21	تُنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق لتقسيم أداء وظيفية التدقيق الداخلي من طرف خبراء خارجيين.
22	تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع لجنة التدقيق بالرقابة والإشراف على الإدارة حول مدى التطبيق السليم للعمليات خاصة الجانب المحاسبي.

الملاحق (02): إجابات أفراد العينة (أعضاء مجلس الإدارة: 30 فرد) حول الإستبانة الأولية للمتغير الأول.

المجموع	غير موافق جداً (1)	غير موافق (2)	مُحايد (3)	موافق (4)	موافق جداً (5)	عبارات الجزء (01)
30	-	1	5	14	10	01
30	-	1	11	9	9	02
30	1	1	7	12	9	03
30	1	1	6	12	10	04
30	-	3	3	11	13	05
30	-	3	3	11	13	06
30	-	-	-	20	10	07
30	-	-	-	18	12	08
30	1	4	5	13	7	09
30	1	1	10	13	5	10
30	1	3	6	10	10	11
30	1	2	3	14	10	12
30	-	-	-	18	12	13
30	1	2	6	12	9	14
30	-	1	6	19	4	15
30	-	-	-	20	10	16
30	1	1	5	15	8	17
30	2	2	7	13	6	18
30	1	2	8	13	6	19
30	-	-	-	23	7	20
30	-	3	3	11	13	21

630	11	31	94	301	193	تجميع مشاهدات الجزء (01) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 30 فرد × 21 عبارة = 630 مشاهدة
عبارات الجزء (02)						
30	-	-	-	18	12	22
30	-	-	-	18	12	23
30	-	1	6	17	6	24
30	1	1	7	13	8	25
30	-	1	8	13	8	26
30	1	1	7	13	8	27
30	-	1	11	11	7	28
30	1	1	11	13	4	29
30	-	2	4	14	10	30
30	1	1	5	11	12	31
30	1	2	6	15	6	32
30	2	2	7	13	6	33
30	1	2	8	13	6	34
30	1	1	4	8	16	35
30	1	1	11	13	4	36
30	1	4	6	13	6	37
30	1	3	6	10	10	38
30	1	1	5	15	8	39
540	13	25	112	241	149	تجميع مشاهدات الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 30 فرد × 18 عبارة = 540 مشاهدة
1 170	24	56	206	542	342	تجميع مشاهدات الجزء (01) + الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 30 فرد × 39 عبارة = 1 170 مشاهدة

الملحق (03): معاملات الارتباط "بيرسون" حول إستبانة المتغير الأول.

		المتغير_الأول_مجلس_الإدارة
المتغير_الأول_مجلس_الإدارة	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	-
	N	30
أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين. (V01)	Pearson Correlation	.502**
	Sig. (2-tailed)	,005
	N	30
الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي للشركة. (V02)	Pearson Correlation	.541**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	30
بذل العناية المهنية اللازمة من طرف كل أعضاء مجلس الإدارة. (V03)	Pearson Correlation	.371*
	Sig. (2-tailed)	,044
	N	30
تحديد حجم كافٍ لمجلس الإدارة. (V04)	Pearson Correlation	.467**
	Sig. (2-tailed)	,009
	N	30
لجنة الترشيحات تختار أعضاء المجلس بالتعاون مع الجمعية العامة للمساهمين بشفافية. (V05)	Pearson Correlation	.464**
	Sig. (2-tailed)	,010
	N	30
تنظيم عهدة أعضاء المجلس (خاصةً المدة الزمنية للعهد وشروط تكرارها). (V06)	Pearson Correlation	.479**
	Sig. (2-tailed)	,007
	N	30
يلتزم الأعضاء التنفيذيين بالنزاهة والإستقلالية عند أداء واجباتهم وعند إعطاء آراءهم بالمجلس. (V07)	Pearson Correlation	.490**
	Sig. (2-tailed)	,006
	N	30
متابعة برامج التكوين والتدريب بإستمرار وإنتظام لأعضاء المجلس. (V08)	Pearson Correlation	.578**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
يكون رئيس المجلس من غير التنفيذيين والمستقلين. (V09)	Pearson Correlation	.476**
	Sig. (2-tailed)	,008
	N	30
الإعتماد على أشخاص مناسبون لعضوية مجلس الإدارة. (V10)	Pearson Correlation	.501**
	Sig. (2-tailed)	,005
	N	30

تابع للملحق (03)

الإعتماد على أعضاء لديهم رؤية إستراتيجية حول مستقبل الشركة وأفق تفكير عميق حول الأبعاد العالمية للأعمال. (V11)	Pearson Correlation	.688**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
لا يكون أي عضو بالمجلس صديق شخصي لمسؤول تنفيذي أو لأي عضو. (V12)	Pearson Correlation	.529**
	Sig. (2-tailed)	,003
	N	30
أن يتميز أعضاء المجلس بأخلاقيات المهنة. (V13)	Pearson Correlation	.428*
	Sig. (2-tailed)	,018
	N	30
أغلبية أعضاء لجان المجلس من المدراء غير التنفيذيين المستقلين. (V14)	Pearson Correlation	.599**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
في حالة وجود مساهمي الأغلبية كأعضاء بالمجلس فيجب أن يكونوا مستقلين عن باقي أعضاء مجلس الإدارة. (V15)	Pearson Correlation	.652**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
توفّر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لأعضاء المجلس. (V16)	Pearson Correlation	.392*
	Sig. (2-tailed)	,032
	N	30
يتم تحديد مكافآت أعضاء المجلس والمسيرين من طرف مديرين مستقلين بمجلس الإدارة. (V17)	Pearson Correlation	.578**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
الفهم الجيد لأعضاء المجلس للفرق بين التدخل المبالغ فيه والمسؤولية المناسبة. (V18)	Pearson Correlation	.489**
	Sig. (2-tailed)	,006
	N	30
يخضع أعضاء مجلس الإدارة إلى مساءلة المساهمين. (V19)	Pearson Correlation	.581**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
ضمّ أعضاء جُند إلى مجلس الإدارة من ذوي النزاهة والخبرة والكفاءة. (V20)	Pearson Correlation	.588**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30

تابع للملحق (03)

تحديد المستوى المقبول لملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة. (V21)	Pearson Correlation	.479**
	Sig. (2-tailed)	,007
	N	30
تطبيق الميثاق والنظام الأساسي لمجلس الإدارة. (V22)	Pearson Correlation	.394*
	Sig. (2-tailed)	,031
	N	30
وجود قانون أخلاقيات عمل مجلس الإدارة. (V23)	Pearson Correlation	.454*
	Sig. (2-tailed)	,012
	N	30
يعتمد مجلس الإدارة على دليل حوكمة الشركات. (V24)	Pearson Correlation	.698**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
لا يتدخل أعضاء مجلس الإدارة في مسؤوليات الإدارة. (V25)	Pearson Correlation	.574**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
يتحصل مجلس الإدارة على كل المعلومات التي يحتاجها مسبقاً. (V26)	Pearson Correlation	.639**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يُفصح مجلس الإدارة لكل المساهمين في تقريره السنوي عن نظام المكافآت ومبالغها لأعضاء المجلس والمسيرين بشكل فردي. (V27)	Pearson Correlation	.574**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
يقوم المجلس بتعيين وتكليف موظف لمراقبة مدى الالتزام التام بالقانون والقواعد واللوائح، ويجب تطبيق عقوبات في حالة عدم الالتزام. (V28)	Pearson Correlation	.488**
	Sig. (2-tailed)	,006
	N	30
يتخذ مجلس الإدارة قراراته طبقاً لمبدأ القرار المشترك. (V29)	Pearson Correlation	.614**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
إقامة إتصال بين مجلس الإدارة ولجنة مراقبة البورصة من خلال دليل يُستخدم لإثبات مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات. (V30)	Pearson Correlation	.519**
	Sig. (2-tailed)	,003
	N	30

تابع للملحق (03)

يقوم المجلس بإيداع قواعد حوكمة الشركات التي يطبقها لدى لجنة مراقبة البورصة. (V31)	Pearson Correlation	.566**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
يقوم مجلس الإدارة بمساءلة إدارة الشركة. (V32)	Pearson Correlation	.569**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
يعمل كل أعضاء مجلس الإدارة جماعياً. (V33)	Pearson Correlation	.489**
	Sig. (2-tailed)	,006
	N	30
يُشرف مجلس الإدارة على عملية إدارة المخاطر. (V34)	Pearson Correlation	.648**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يُمارس مجلس الإدارة العناية الواجبة والإهتمام الكافي على تقارير التدقيق التي تصل إليه ويتخذ الإجراءات اللازمة بناءً على ما هو موجود فيها. (V35)	Pearson Correlation	.407*
	Sig. (2-tailed)	,026
	N	30
يُتيح المجلس سياسة مكتوبة وواضحة بشأن الشفافية والإفصاح للإطلاع عليها من طرف السلطات العمومية والجمهور العام. (V36)	Pearson Correlation	.474**
	Sig. (2-tailed)	,008
	N	30
يُتابع مجلس الإدارة بإستمرار عمل لجانته خاصة لجنة التدقيق. (V37)	Pearson Correlation	.595**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
يُقدم مجلس الإدارة لوائح عمل لكل اللجان التابعة له. (V38)	Pearson Correlation	.624**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
إجراء تقييم ذاتي منتظم لمجلس الإدارة بتطبيق نظام تقييم الأداء. (V39)	Pearson Correlation	.570**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed);

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق (04): المتوسطات الحسابية المستخدمة في حساب معاملات الارتباط لإستبانة المتغير الأول.

	N	Mean
أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين. (V01)	30	4,1000
الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي الرئيسي للشركة. (V02)	30	3,8667
بدل العناية المهنية اللازمة من طرف كل أعضاء مجلس الإدارة. (V03)	30	3,9000
تحديد حجم كافٍ لمجلس الإدارة. (V04)	30	3,9667
لجنة الترشيحات تختار أعضاء المجلس بالتعاون مع الجمعية العامة للمساهمين بشفافية. (V05)	30	4,1333
تنظيم عهدة أعضاء المجلس (خاصةً المدة الزمنية للعهد و شروط تكرارها). (V06)	30	4,1333
يلتزم الأعضاء التنفيذيين بالنزاهة والإستقلالية عند أداء واجباتهم وعند إعطاء آراءهم بالمجلس. (V07)	30	4,3333
متابعة برامج التكوين والتدريب باستمرار وإنتظام لأعضاء المجلس. (V08)	30	4,4000
يكون رئيس المجلس من غير التنفيذيين والمستقلين. (V09)	30	3,7000
الإعتماد على أشخاص مناسبون لعضوية مجلس الإدارة. (V10)	30	3,6667

تابع للملحق (04)

الإعتماد على أعضاء لديهم رؤية إستراتيجية حول مستقبل الشركة وأفق تفكير عميق حول الأبعاد العالمية للأعمال. (V11)	30	3,8333
لا يكون أي عضو بالمجلس صديق شخصي لمسؤول تنفيذي أو لأي عضو. (V12)	30	4,0000
أن يتميز أعضاء المجلس بأخلاقيات المهنة. (V13)	30	4,4000
أغلبية أعضاء لجان المجلس من المدراء غير التنفيذيين المستقلين. (V14)	30	3,8667
في حالة وجود مساهمي الأغلبية كأعضاء بالمجلس فيجب أن يكونوا مستقلين عن باقي أعضاء مجلس الإدارة. (V15)	30	3,8667
توفّر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لأعضاء المجلس. (V16)	30	4,3333
يتم تحديد مكافآت أعضاء المجلس والمسيرين من طرف مديرين مستقلين بمجلس الإدارة. (V17)	30	3,9333
الفهم الجيد لأعضاء المجلس للفرق بين التدخل المبالغ فيه والمسؤولية المناسبة. (V18)	30	3,6333
يخضع أعضاء مجلس الإدارة إلى مساءلة المساهمين. (V19)	30	3,7000
ضم أعضاء جُندُ إلى مجلس الإدارة من ذوي النزاهة والخبرة والكفاءة. (V20)	30	4,2333

تابع للملحق (04)

تحديد المستوى المقبول لملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة. (V21)	30	4,1333
تطبيق الميثاق والنظام الأساسي لمجلس الإدارة. (V22)	30	4,4000
وجود قانون أخلاقيات عمل مجلس الإدارة. (V23)	30	4,4000
يعتمد مجلس الإدارة على دليل حوكمة الشركات. (V24)	30	3,9333
لا يتدخل أعضاء مجلس الإدارة في مسؤوليات الإدارة. (V25)	30	3,8667
يُحصل مجلس الإدارة على كل المعلومات التي يحتاجها مُسبقاً. (V26)	30	3,9333
يُفصح مجلس الإدارة لكل المساهمين في تقريره السنوي عن نظام المكافآت ومبالغها لأعضاء المجلس والمديرين بشكل فردي. (V27)	30	3,8667
يقوم المجلس بتعيين وتكليف موظف لمراقبة مدى الالتزام التام بالقانون والقواعد واللوائح، ويجب تطبيق عقوبات في حالة عدم الالتزام. (V28)	30	3,8000
يتخذ مجلس الإدارة قراراته طبقاً لمبدأ القرار المشترك. (V29)	30	3,6000
إقامة إتصال بين مجلس الإدارة ولجنة مراقبة البورصة من خلال دليل يُستخدم لإثبات مدى تطبيق قواعد حوكمة الشركات. (V30)	30	4,0667

تابع للملحق (04)

يقوم المجلس بإيداع قواعد حوكمة الشركات التي يُطبقها لدى لجنة مراقبة البورصة. (V31)	30	4,0667
يقوم مجلس الإدارة بمساءلة إدارة الشركة. (V32)	30	3,7667
يعمل كل أعضاء مجلس الإدارة جماعياً. (V33)	30	3,6333
يُشرف مجلس الإدارة على عملية إدارة المخاطر. (V34)	30	2,5667
يُمارس مجلس الإدارة العناية الواجبة والإهتمام الكافي على تقارير التدقيق التي تصل إليه ويتخذ الإجراءات اللازمة بناءً على ما هو موجود فيها. (V35)	30	4,2333
يُنصح المجلس سياسة مكتوبة وواضحة بشأن الشفافية والإفصاح للإطلاع عليها من طرف السلطات العمومية والجمهور العام. (V36)	30	3,6000
يُتابع مجلس الإدارة باستمرار عمل لجانته خاصة لجنة التدقيق. (V37)	30	3,6333
يُقدم مجلس الإدارة لوائح عمل لكل اللجان التابعة له. (V38)	30	3,8333
إجراء تقييم ذاتي منتظم لمجلس الإدارة بتطبيق نظام تقييم الأداء. (V39)	30	3,9333
المتغير التجميعي الأول (مجلس الإدارة)	30	3,9299

الملحق (05): إجابات أفراد العينة (المدققين الداخليين: 30 فرد) حول الاستبانة الأولية للمتغير الثاني.

عبارات الجزء (01)						
المجموع	غير موافق جداً (1)	غير موافق (2)	مُحايد (3)	موافق (4)	موافق جداً (5)	
30	-	-	7	12	11	01
30	-	-	-	23	7	02
30	1	2	6	12	9	03
30	-	2	7	10	11	04
30	2	2	5	16	5	05
30	1	1	6	12	10	06
30	-	-	-	18	12	07
30	-	-	-	23	7	08
30	1	2	7	9	11	09
30	-	-	-	18	12	10
30	1	2	7	13	7	11
30	1	2	8	11	8	12
30	-	1	5	18	6	13
30	-	1	9	12	8	14
30	1	1	7	18	3	15
30	-	3	7	12	8	16
480	8	19	81	237	135	جميع مشاهدات الجزء (01) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 30 فرد × 16 عبارة = 480 مشاهدة

عبارات الجزء (02)						
30	1	1	5	11	12	17
30	-	1	7	14	8	18
30	-	1	6	14	9	19
30	-	2	6	11	11	20
30	1	1	6	14	8	21
30	-	-	-	18	12	22
30	-	2	8	12	8	23
30	1	2	7	12	8	24
30	1	2	5	14	8	25
30	-	1	6	15	8	26
300	4	13	56	135	92	جمع مشاهدات الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات = 30 فرد × 10 عبارات = 300 مشاهدة
عبارات الجزء (03)						
30	-	-	-	20	10	27
30	-	1	5	15	9	28
30	1	1	4	14	10	29
30	1	2	7	14	6	30
30	1	1	5	17	6	31
30	1	2	9	8	10	32
30	2	4	2	15	7	33
30	1	2	7	14	6	34
30	2	2	7	13	6	35
270	9	15	46	130	70	جمع مشاهدات الجزء (03) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات = 30 فرد × 09 عبارات = 270 مشاهدة

عبارات الجزء (04)						
30	1	1	5	14	9	36
30	1	1	4	14	10	37
30	-	-	-	20	10	38
30	-	2	4	13	11	39
30	-	1	8	15	6	40
30	-	1	8	15	6	41
30	-	2	5	13	10	42
30	1	1	5	14	9	43
30	1	2	6	14	7	44
30	1	2	6	15	6	45
30	1	1	6	11	11	46
30	-	1	7	10	12	47
30	1	2	5	15	7	48
390	7	17	69	183	114	جمع مشاهدات الجزء (04) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات = 30 فرد × 13 عبارة = 390 مشاهدة
1440	28	64	252	685	411	جمع مشاهدات الجزء (01) + الجزء (02) + الجزء (03) + الجزء (04) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات = 30 فرد × 48 عبارة = 1440 مشاهدة

الملحق (06): معاملات الارتباط "بيرسون" حول إستبانة المتغير الثاني.

		المتغير_الثاني_لجنة_التدقيق
المتغير_الثاني_لجنة_التدقيق	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	-
	N	30
يكون أعضاء لجنة التدقيق من غير التنفيذيين المستقلين بنسبة (100%). (V01)	Pearson Correlation	.416*
	Sig. (2-tailed)	,022
	N	30
التزام كل أعضاء لجنة التدقيق بأخلاقيات المهنة. (V02)	Pearson Correlation	.604**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
القدرة على تسيير النزاعات بشكل بناء وبكل موضوعية وإستقلالية. (V03)	Pearson Correlation	.550**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	30
لا يمتلك أعضاء لجنة التدقيق أسهم ذات تأثير هام بالشركة. (V04)	Pearson Correlation	.605**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
توفر الحجم الأدنى لأعضاء اللجنة وهو ثلاثة أعضاء. (V05)	Pearson Correlation	.723**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تعمل لجنة التدقيق بالإعتماد على نظام أساسي. (V06)	Pearson Correlation	.429*
	Sig. (2-tailed)	,018
	N	30
توفر التأهيل العلمي المناسب والخبرة المهنية في المحاسبة والتدقيق. (V07)	Pearson Correlation	.470**
	Sig. (2-tailed)	,009
	N	30
بذل العناية المهنية اللازمة من طرف اللجنة. (V08)	Pearson Correlation	.604**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تحديد المدة الزمنية لعهد أعضاء لجنة التدقيق بثلاث سنوات. (V09)	Pearson Correlation	.554**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
تُشرف وتراقب لجنة التدقيق على عمل التدقيق الداخلي. (V10)	Pearson Correlation	.595**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30

تابع للملحق (06)

تقوم اللجنة بفتح حوار خُر وصريح ومنتظم مع الإدارة العليا ووظيفة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين. (V11)	Pearson Correlation	.520**
	Sig. (2-tailed)	,003
	N	30
يُشارك في إجتماعات لجنة التدقيق المدير المالي ومحافظ الحسابات ومدير التدقيق الداخلي بدون تغيب. (V12)	Pearson Correlation	.657**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تقوم لجنة التدقيق بتكريس تركيزها حول فحص كل من: المخطط التنظيمي للشركة، قانون الأخلاق. (V13)	Pearson Correlation	.464**
	Sig. (2-tailed)	,010
	N	30
تُراقب لجنة التدقيق مدى إلتزام الشركة للقانون والنظام الأساسي لها. (V14)	Pearson Correlation	.692**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تستفيد لجنة التدقيق من مساعدة إدارة الشركة في أداء مهامها. (V15)	Pearson Correlation	.368*
	Sig. (2-tailed)	,045
	N	30
تقوم اللجنة بتقييم ذاتي لعملها وكتابة تقرير يتضمن نتائج التقييم. (V16)	Pearson Correlation	.525**
	Sig. (2-tailed)	,003
	N	30
تقوم لجنة التدقيق بفحص التقارير المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء رأي حولها. (V17)	Pearson Correlation	.563**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
تتدخل لجنة التدقيق في تحديد وإبداء الرأي حول السياسات المحاسبية المطبقة من طرف الإدارة والتوصية إلى مجلس الإدارة بشأنها. (V18)	Pearson Correlation	.546**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	30
تلقي تكوين مستمر من طرف أعضاء اللجنة بشأن التغيرات الهامة التي تحصل في المحاسبة. (V19)	Pearson Correlation	.404*
	Sig. (2-tailed)	,027
	N	30
تقوم لجنة التدقيق بمراقبة الحسابات الموجودة في تقرير التسيير ومقارنتها مع تقرير المدقق الخارجي للتأكد من مطابقتها لمحتوى القوائم المالية. (V20)	Pearson Correlation	.618**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30

تابع للملحق (06)

يجتمع أعضاء اللجنة فيما بينهم فقط لمناقشة سرية حول مصداقية التقارير المالية. (V21)	Pearson Correlation	.411*
	Sig. (2-tailed)	,024
	N	30
تتحقق اللجنة مع الإدارة ومحافظ الحسابات من مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. (V22)	Pearson Correlation	.595**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
تناقش لجنة التدقيق مع الإدارة أسباب وجود فروقات هامة في القوائم المالية لسنة معينة بالمقارنة مع سنة أخرى. (V23)	Pearson Correlation	.500**
	Sig. (2-tailed)	,005
	N	30
تناقش اللجنة مع الإدارة بالتفصيل كيفية المعالجة المحاسبية للعناصر الإستثنائية والمعقدة. (V24)	Pearson Correlation	.629**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تستعين لجنة التدقيق بخبراء قضائيين أو محامين في حالة وجود مشاكل قضائية لها تأثير هام على التقارير المالية. (V25)	Pearson Correlation	.671**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تستدعي لجنة التدقيق خبراء خارجيين مختصين في المحاسبة والمالية والتدقيق لإجراء تحقيقات خاصة حول التقارير المالية. (V26)	Pearson Correlation	.604**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تشرف اللجنة على رقابة مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية. (V27)	Pearson Correlation	.474**
	Sig. (2-tailed)	,008
	N	30
تقوم لجنة التدقيق بتقييم مستمر ومنتظم لنشاط التدقيق الداخلي. (V28)	Pearson Correlation	.443*
	Sig. (2-tailed)	,014
	N	30
تفهم اللجنة بوضوح ومتفق عليه مع مجلس الإدارة عناصر الرقابة الداخلية. (V29)	Pearson Correlation	.536**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	30
تفحص لجنة التدقيق نتائج إختبارات الرقابة. (V30)	Pearson Correlation	.399*
	Sig. (2-tailed)	,029
	N	30

تابع للملحق (06)

تُناقش لجنة التدقيق تقرير المدقق الداخلي والمدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية. (V31)	Pearson Correlation	.572**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
تتحقق اللجنة من أن الإدارة تعالج مخاطر الرقابة الهامة في الوقت المناسب. (V32)	Pearson Correlation	.489**
	Sig. (2-tailed)	,006
	N	30
تتحصل لجنة التدقيق من وظيفة التدقيق الداخلي على المعلومات اللازمة لفعالية أداءها الرقابي. (V33)	Pearson Correlation	.649**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تُحدد لجنة التدقيق مخاطر الرقابة الداخلية بدلاً من المدقق الخارجي. (V34)	Pearson Correlation	.548**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	30
تُقدم لجنة التدقيق لمجلس الإدارة التوصيات اللازمة لتفعيل نظام الرقابة الداخلية. (V35)	Pearson Correlation	.453*
	Sig. (2-tailed)	,012
	N	30
توافق لجنة التدقيق على البرنامج السنوي لنشاط التدقيق الداخلي. (V36)	Pearson Correlation	.626**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تُشارك لجنة التدقيق في تعيين وإنهاء مهام مدير وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد مكافآته. (V37)	Pearson Correlation	.536**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	30
تتحقق اللجنة من أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير المتفق عليها. (V38)	Pearson Correlation	.474**
	Sig. (2-tailed)	,008
	N	30
تُشارك لجنة التدقيق في تعيين محافظ الحسابات. (V39)	Pearson Correlation	.479**
	Sig. (2-tailed)	,007
	N	30
تُقابل لجنة التدقيق محافظ الحسابات لفحص خطة التدقيق وتقديم ملاحظات حولها. (V40)	Pearson Correlation	.654**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30

تابع للملحق (06)

تطلع لجنة التدقيق على عقد الإنفاق الذي تم بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق. (V41)	Pearson Correlation	.609**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تطلب اللجنة من محافظ الحسابات بتدقيق ما تراه مناسباً وليس محافظ الحسابات هو من يحدد ما يُدقق. (V42)	Pearson Correlation	.582**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
تتحصل لجنة التدقيق على تقارير محافظ الحسابات مباشرة. (V43)	Pearson Correlation	.448*
	Sig. (2-tailed)	,013
	N	30
تُقدم لجنة التدقيق إلى مجلس الإدارة توصيات بشأن نطاق التدقيق الخارجي والإجراءات المتبعة. (V44)	Pearson Correlation	.432*
	Sig. (2-tailed)	,017
	N	30
تستدعي لجنة التدقيق عند الضرورة خبير خارجي مستقل متخصص لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي. (V45)	Pearson Correlation	.565**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
تُقدم لجنة التدقيق بانتظام تقرير عملها لمجلس الإدارة. (V46)	Pearson Correlation	.586**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
تُسلم لجنة التدقيق تقرير عملها للمساهمين. (V47)	Pearson Correlation	.546**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	30
تقوم لجنة التدقيق بتسليم نسخة من محضر كل إجتماع وتقريرها لكل أعضاء مجلس الإدارة. (V48)	Pearson Correlation	.452*
	Sig. (2-tailed)	,012
	N	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed);

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق (07): المتوسطات الحسابية المستخدمة في حساب معاملات الارتباط لإستبانة المتغير الثاني.

	N	Mean
يكون أعضاء لجنة التدقيق من غير التنفيذيين المستقلين بنسبة (100%). (V01)	30	4,1333
إلتزام كل أعضاء لجنة التدقيق بأخلاقيات المهنة. (V02)	30	4,2333
القدرة على تسبير النزاعات بشكل بناء وبكل موضوعية وإستقلالية. (V03)	30	3,8667
لا يمتلك أعضاء لجنة التدقيق أسهم ذات تأثير هام بالشركة. (V04)	30	4,0000
توفر الحجم الأدنى لأعضاء اللجنة وهو ثلاثة أعضاء. (V05)	30	3,6667
تعمل لجنة التدقيق بالإعتماد على نظام أساسي. (V06)	30	3,9667
توفر التأهيل العلمي المناسب والخبرة المهنية في المحاسبة والتدقيق. (V07)	30	4,4000
بذل العناية المهنية اللازمة من طرف اللجنة. (V08)	30	4,2333
تحديد المدة الزمنية لعهد أعضاء لجنة التدقيق بثلاث سنوات. (V09)	30	3,9000
تُشرف وتُراقب لجنة التدقيق على عمل التدقيق الداخلي. (V10)	30	4,4000

تابع للملحق (07)

تقوم اللجنة بفتح حوار حُر وصريح ومنتظم مع الإدارة العليا ووظيفة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين. (V11)	30	3,7667
يُشارك في إجتماعات لجنة التدقيق المدير المالي ومحافظ الحسابات ومدير التدقيق الداخلي بدون تغيب. (V12)	30	3,7667
تقوم لجنة التدقيق بتكريس تركيزها حول فحص كل من: المخطط التنظيمي للشركة، قانون الأخلاق. (V13)	30	3,9667
تُراقب لجنة التدقيق مدى إحترام الشركة للقانون والنظام الأساسي لها. (V14)	30	3,9000
تستفيد لجنة التدقيق من مساعدة إدارة الشركة في أداء مهامها. (V15)	30	3,7000
تقوم اللجنة بتقييم ذاتي لعملها وكتابة تقرير يتضمن نتائج التقييم. (V16)	30	3,8333
تقوم لجنة التدقيق بفحص التقارير المالية السنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء رأي حولها. (V17)	30	4,0667
تتدخل لجنة التدقيق في تحديد وإبداء الرأي حول السياسات المحاسبية المطبقة من طرف الإدارة والتوصية إلى مجلس الإدارة بشأنها. (V18)	30	3,9667
تلقي تكوين مستمر من طرف أعضاء اللجنة بشأن التغيرات الهامة التي تحصل في المحاسبة. (V19)	30	4,0333
تقوم لجنة التدقيق بمراقبة الحسابات الموجودة في تقرير التسيير ومقارنتها مع تقرير المدقق الخارجي للتأكد من مطابقتها لمحتوى القوائم المالية. (V20)	30	4,0333

تابع للملحق (07)

يُجتمع أعضاء اللجنة فيما بينهم فقط لمناقشة سرية حول مصداقية التقارير المالية. (V21)	30	3,9000
تتحقق اللجنة مع الإدارة ومحافظ الحسابات من مدى تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. (V22)	30	4,4000
تُناقش لجنة التدقيق مع الإدارة أسباب وجود فروقات هامة في القوائم المالية لسنة معينة بالمقارنة مع سنة أخرى. (V23)	30	3,8667
تُناقش اللجنة مع الإدارة بالتفصيل كيفية المعالجة المحاسبية للعناصر الاستثنائية والمعقدة. (V24)	30	3,8000
تستعين لجنة التدقيق بخبراء قضائيين أو مُحامين في حالة وجود مشاكل قضائية لها تأثير هام على التقارير المالية. (V25)	30	3,8667
تستدعي لجنة التدقيق خبراء خارجيين مختصين في المحاسبة والمالية والتدقيق لإجراء تحقيقات خاصة حول التقارير المالية. (V26)	30	4,0000
تُشرف اللجنة على رقابة مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية. (V27)	30	4,3333
تقوم لجنة التدقيق بتقييم مستمر ومنظم لنشاط التدقيق الداخلي. (V28)	30	4,0667
تفهم اللجنة بوضوح ومتفق عليه مع مجلس الإدارة عناصر الرقابة الداخلية. (V29)	30	4,0333
تفحص لجنة التدقيق نتائج إختبارات الرقابة. (V30)	30	3,7333

تابع للملحق (07)

تُناقش لجنة التدقيق تقرير المدقق الداخلي والمدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية. (V31)	30	3,8667
تتحقق اللجنة من أن الإدارة تعالج مخاطر الرقابة الهامة في الوقت المناسب. (V32)	30	3,8000
تتصل لجنة التدقيق من وظيفة التدقيق الداخلي على المعلومات اللازمة لفعالية أداءها الرقابي. (V33)	30	3,7000
تُحدد لجنة التدقيق مخاطر الرقابة الداخلية بدلاً من المدقق الخارجي. (V34)	30	3,7333
تُقدم لجنة التدقيق لمجلس الإدارة التوصيات اللازمة لتنفيذ نظام الرقابة الداخلية. (V35)	30	3,6333
توافق لجنة التدقيق على البرنامج السنوي لنشاط التدقيق الداخلي. (V36)	30	3,9667
تُشارك لجنة التدقيق في تعيين وإنهاء مهام مدير وظيفة التدقيق الداخلي وتحديد مكافآته. (V37)	30	4,0333
تتحقق اللجنة من أن التدقيق الداخلي يتم وفق المعايير المتفق عليها. (V38)	30	4,3333
تُشارك لجنة التدقيق في تعيين محافظ الحسابات. (V39)	30	4,1000
تُقابل لجنة التدقيق محافظ الحسابات لفحص خطة التدقيق وتقديم ملاحظات حولها. (V40)	30	3,8667

تابع للملحق (07)

تطلع لجنة التدقيق على عقد الإتفاق الذي تم بين محافظ الحسابات والمؤسسة محل التدقيق. (V41)	30	3,8667
تطلب اللجنة من محافظ الحسابات بتدقيق ما تراه مناسباً وليس محافظ الحسابات هو من يحدد ما يُدقق. (V42)	30	4,0333
تتحصل لجنة التدقيق على تقارير محافظ الحسابات مباشرة. (V43)	30	3,9667
تُقدم لجنة التدقيق إلى مجلس الإدارة توصيات بشأن نطاق التدقيق الخارجي والإجراءات المتبعة. (V44)	30	3,8000
تستدعي لجنة التدقيق عند الضرورة خبير خارجي مستقل متخصص لتقييم وظيفة التدقيق الداخلي. (V45)	30	3,7667
تُقدم لجنة التدقيق بانتظام تقرير عملها لمجلس الإدارة. (V46)	30	4,0667
تُسلم لجنة التدقيق تقرير عملها للمساهمين. (V47)	30	4,1000
تقوم لجنة التدقيق بتسليم نسخة من محضر كل إجتماع وتقريرها لكل أعضاء مجلس الإدارة. (V48)	30	3,8333
المتغير التجميعي الثاني (لجنة التدقيق)	30	3,9646

الملحق (08): إجابات أفراد العينة (محافظي وخبراء الحاسبة: 30 فرد) حول الإستبانة الأولية للمتغير الثالث.

عبارات الجزء (01)						
المجموع	غير موافق جداً (1)	غير موافق (2)	مُحايد (3)	موافق (4)	موافق جداً (5)	
30	-	-	-	17	13	01
30	-	-	-	16	14	02
30	-	-	-	14	16	03
30	-	-	-	15	15	04
30	-	-	-	14	16	05
30	-	-	-	15	15	06
30	-	-	-	18	12	07
210	-	-	-	109	101	
عبارات الجزء (02)						
30	1	2	5	13	9	08
30	-	-	-	19	11	09
30	1	2	5	15	7	10
30	1	2	6	13	8	11
30	-	-	-	22	8	12
30	1	2	7	13	7	13
30	-	-	-	14	16	14

$$\begin{aligned} \text{مجموع مشاهدات الجزء (01)} &= \text{عدد أفراد العينة} \times \text{عدد العبارات} \\ &= 30 \text{ فرد} \times 07 \text{ عبارات} \\ &= 210 \text{ مشاهدة} \end{aligned}$$

30	-	-	-	15	15	15	
30	-	-	-	17	13	16	
30	-	-	-	20	10	17	
30	1	-	7	14	8	18	
30	1	2	8	13	6	19	
30	2	2	5	13	8	20	
30	-	2	3	18	7	21	
30	1	1	6	15	7	22	
30	-	1	4	13	12	23	
30	1	1	4	16	8	24	
30	1	1	6	14	8	25	
540	11	18	66	277	168		مجموع مشاهدات الجزء (02) = عدد أفراد الهيئة × عدد العبارات 30 فرد × 18 عبارة = 540 مشاهدة
750	11	18	66	386	269		مجموع مشاهدات الجزء (01) + الجزء (02) = عدد أفراد الهيئة × عدد العبارات 30 فرد × 25 عبارة = 750 مشاهدة

الملحق (09): معاملات الارتباط "بيرسون" حول إستبانة المتغير الثالث.

		المتغير_الثالث_مهنة_التدقيق_الخارجي
المتغير_الثالث_مهنة_التدقيق_الخارجي	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	-
	N	30
(V01) إستقلالية محافظ الحسابات.	Pearson Correlation	.836**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
(V02) إلتزام محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة.	Pearson Correlation	.674**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
(V03) خبرة كافية لمحافظ الحسابات في مجال المحاسبة.	Pearson Correlation	.625**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
(V04) التحسين المستمر للمستوى المهني لمحافظ الحسابات.	Pearson Correlation	.516**
	Sig. (2-tailed)	,004
	N	30
(V05) لا يجب أن تقل خبرة محافظ الحسابات في مجال تدقيق الحسابات عن أربعة سنوات.	Pearson Correlation	.483**
	Sig. (2-tailed)	,007
	N	30
(V06) بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات.	Pearson Correlation	.651**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
(V07) يلتزم محافظ الحسابات بالسرية المهنية.	Pearson Correlation	.680**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
(V08) تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات وعدم تجديدها له إلا بعد مرور أربعة سنوات.	Pearson Correlation	.566**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30

تابع للملحق (09)

يلتزم محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق التي تم تبنيها. (V09)	Pearson Correlation	.515**
	Sig. (2-tailed)	,004
	N	30
يتم الإفصاح عن أتعاب محافظ الحسابات في تقرير مجلس الإدارة ليطلع عليه المساهمين ولجنة التدقيق. (V10)	Pearson Correlation	.689**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تطبيق سياسة التدقيق المشترك أو المزدوج بين (le co-commissariat aux comptes) محافظين إثنين لنفس حسابات الشركة. (V11)	Pearson Correlation	.485**
	Sig. (2-tailed)	,007
	N	30
يُحصل محافظ الحسابات على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية. (V12)	Pearson Correlation	.502**
	Sig. (2-tailed)	,005
	N	30
يُقدر محافظ الحسابات مستوى خطر التدقيق المقبول في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. (V13)	Pearson Correlation	.507**
	Sig. (2-tailed)	,004
	N	30
يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في إكتشاف الغش والأخطاء. (V14)	Pearson Correlation	.564**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
يقوم محافظ الحسابات بإعداد خطة التدقيق. (V15)	Pearson Correlation	.670**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يعتمد محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية وملائمة. (V16)	Pearson Correlation	.750**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30

تابع للملحق (09)

يُصدر محافظ الحسابات تقرير حول القوائم المالية للاطلاع عليه من طرف لجنة التدقيق والمساهمين. (V17)	Pearson Correlation	.686**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يتحقق محافظ الحسابات من مدى مطابقة القوائم المالية بالمعلومات الواردة في تقرير التسيير. (V18)	Pearson Correlation	.664**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يُسلم محافظ الحسابات نسخة من تقريره إلى رئيس مجلس الإدارة. (V19)	Pearson Correlation	.722**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة. (V20)	Pearson Correlation	.716**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يُقدم محافظ الحسابات ملفات عمله إلى هيئة مراقبة البورصة. (V21)	Pearson Correlation	.662**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يحتفظ محافظ الحسابات بملفات المؤسسة لمدة 10 سنوات بدايةً من جانفي الموالي لنهاية السنة المالية للعهد. (V22)	Pearson Correlation	.493**
	Sig. (2-tailed)	,006
	N	30
يعتمد محافظ الحسابات على جهاز الحاسوب في أداء مهمته. (V23)	Pearson Correlation	.486**
	Sig. (2-tailed)	,007
	N	30
يؤدي محافظ الحسابات مهامه بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي. (V24)	Pearson Correlation	.759**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يشارك محافظ الحسابات في اجتماعات لجنة التدقيق. (V25)	Pearson Correlation	.516**
	Sig. (2-tailed)	,004
	N	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق (10): المتوسطات الحسابية المستخدمة في حساب معاملات الارتباط لإستبانة المتغير الثالث.

	N	Mean
إستقلالية محافظ الحسابات. (V01)	30	4,4333
إلتزام محافظ الحسابات بأخلاقيات المهنة. (V02)	30	4,4667
خبرة كافية لمحافظ الحسابات في مجال المحاسبة. (V03)	30	4,5333
التحسين المستمر للمستوى المهني لمحافظ الحسابات. (V04)	30	4,5000
لا يجب أن تقل خبرة محافظ الحسابات في مجال تدقيق الحسابات عن أربعة سنوات. (V05)	30	4,5333
بذل العناية المهنية اللازمة من طرف محافظ الحسابات. (V06)	30	4,5000
يلتزم محافظ الحسابات بالسرية المهنية. (V07)	30	4,4000
تحديد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات وعدم تجديدها له إلا بعد مرور أربعة سنوات. (V08)	30	3,9000

تابع للملحق (10)

يلتزم محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق التي تم تبنيها. (V09)	30	4,3667
يتم الإفصاح عن أتعاب محافظ الحسابات في تقرير مجلس الإدارة ليطلع عليه المساهمين ولجنة التدقيق. (V10)	30	3,8333
تطبيق سياسة التدقيق المشترك أو المزدوج (le co-commissariat aux comptes) بين محافظين إثنين لنفس حسابات الشركة. (V11)	30	3,8333
يتحصل محافظ الحسابات على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية. (V12)	30	4,2667
يُقدر محافظ الحسابات مستوى خطر التدقيق المقبول في ضوء مفهوم الأهمية النسبية. (V13)	30	3,7667
يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في إكتشاف الغش والأخطاء. (V14)	30	4,5333
يقوم محافظ الحسابات بإعداد خطة التدقيق. (V15)	30	4,5000
يعتمد محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية وملائمة. (V16)	30	4,4333

تابع للملحق (10)

يُصدر محافظ الحسابات تقرير حول القوائم المالية للإطلاع عليه من طرف لجنة التدقيق والمساهمين. (V17)	30	4,3333
يتحقق محافظ الحسابات من مدى مطابقة القوائم المالية بالمعلومات الواردة في تقرير التسيير. (V18)	30	3,9333
يُسلم محافظ الحسابات نسخة من تقريره إلى رئيس مجلس الإدارة. (V19)	30	3,7000
يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة. (V20)	30	3,7667
يُقدم محافظ الحسابات ملفات عمله إلى هيئة مراقبة البورصة. (V21)	30	4,0000
يحتفظ محافظ الحسابات بملفات المؤسسة لمدة 10 سنوات بداية من جانفي الموالي لنهاية السنة المالية للعهد. (V22)	30	3,8667
يعتمد محافظ الحسابات على جهاز الحاسوب في أداء مهمته. (V23)	30	4,2000
يؤدي محافظ الحسابات مهامه بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي. (V24)	30	3,9667
يُشارك محافظ الحسابات في إجتماعات لجنة التدقيق. (V25)	30	3,9000
المتغير التجميعي الثالث (مهنة التدقيق الخارجي)	30	4,1787

الملاحق (11): إجابات أفراد العينة (المدققين الداخليين: 30 فرد) حول الإستبانة الأولية للمتغير الرابع.

المجموع	غير موافق جداً (1)	غير موافق (2)	مُحايد (3)	موافق (4)	موافق جداً (5)	عبارات الجزء (01)
30	-	-	-	19	11	01
30	-	-	-	23	7	02
30	-	-	5	18	7	03
30	-	-	-	19	11	04
30	-	-	-	20	10	05
30	-	-	-	17	13	06
30	-	-	5	13	12	07
30	1	2	5	13	9	08
240	1	2	15	142	80	مجموع مشاهدات الجزء (01) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 30 فرد × 08 عبارات = 240 مشاهدة
عبارات الجزء (02)						
30	1	1	5	14	9	09
30	-	1	5	16	8	10
30	-	-	-	15	15	11
30	1	1	6	11	11	12
30	-	-	-	17	13	13
30	-	-	-	17	13	14
30	-	1	4	16	9	15

30	-	-	-	21	9	16
30	1	2	2	15	10	17
30	-	-	6	19	5	18
30	-	2	5	15	8	19
30	1	1	4	15	9	20
30	-	-	-	14	16	21
30	-	-	-	14	16	22
420	4	9	37	219	151	جمع مشاهدات الجزر (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات = 30 فرد × 14 عبارة = 420 مشاهدة
660	5	11	52	361	231	جمع مشاهدات الجزر (01) + الجزر (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات = 30 فرد × 22 عبارة = 660 مشاهدة

الملحق (12): معاملات الارتباط "بيرسون" حول إستبانة المتغير الرابع.

		المتغير_الرابع_وظيفة_التدقيق_الداخلي
المتغير_الرابع_وظيفة_التدقيق_الداخلي	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	-
	N	30
توفر المدقق الداخلي على كفاءة وعناية مهنية طبقاً للمعيار رقم: 1200. (V01)	Pearson Correlation	.671**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يكون المدقق الداخلي ذو مستوى علمي مقبول في المحاسبة والتدقيق. (V02)	Pearson Correlation	.483**
	Sig. (2-tailed)	,007
	N	30
الحصول على شهادات مهنية في التدقيق الداخلي. (V03)	Pearson Correlation	.684**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
إكتساب خبرة مهنية لأكثر من خمسة سنوات في التدقيق الداخلي. (V04)	Pearson Correlation	.441*
	Sig. (2-tailed)	,015
	N	30
التحسين المستمر للمستوى المهني للمدقق الداخلي. (V05)	Pearson Correlation	.489**
	Sig. (2-tailed)	,006
	N	30
إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي طبقاً لما جاء في المعيار رقم: 1100. (V06)	Pearson Correlation	.815**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تقديم مكافآت مُحفزة للمدققين الداخليين لإنجاز عمل رقابي جيد. (V07)	Pearson Correlation	.714**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
يُحصل المدقق الداخلي على دعم المساهمين ومجلس الإدارة كضمان للعمل بإستقلالية مع الإدارة. (V08)	Pearson Correlation	.393*
	Sig. (2-tailed)	,031
	N	30
لا يُشارك المدقق الداخلي في الأعمال التنفيذية للشركة. (V09)	Pearson Correlation	.464**
	Sig. (2-tailed)	,010
	N	30
يجب أن يتم تعيين المدققين الداخليين وتحديد مكافآتهم والقيام بتدقيقهم وإنهاء مهامهم والإشراف على عملهم من طرف لجنة التدقيق. (V10)	Pearson Correlation	.622**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
الإلتزام بتطبيق ميثاق التدقيق الداخلي. (V11)	Pearson Correlation	.748**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30

تابع للملحق (12)

تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي برنامج الضمان وتحسين نوعية التدقيق الداخلي. (V12)	Pearson Correlation	.379*
	Sig. (2-tailed)	,039
	N	30
يلتزم المدقق الداخلي بباقي معايير التأهيل المصنفة تحت الرقم 1. (V13)	Pearson Correlation	.519**
	Sig. (2-tailed)	,003
	N	30
تخضع وظيفة التدقيق الداخلي لإشراف ورقابة لجنة التدقيق. (V14)	Pearson Correlation	.407*
	Sig. (2-tailed)	,026
	N	30
تقوم الوظيفة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإقتراح التحسينات اللازمة حوله باستمرار. (V15)	Pearson Correlation	.797**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي مهامها طبقاً لمعايير الأداء المصنفة تحت الرقم 2. (V16)	Pearson Correlation	.494**
	Sig. (2-tailed)	,006
	N	30
يجب تسليم تقارير عمل وظيفة التدقيق الداخلي مباشرة إلى لجنة التدقيق. (V17)	Pearson Correlation	.546**
	Sig. (2-tailed)	,002
	N	30
تجتمع وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق للمراجعة السنوية لخطه التدقيق الداخلي. (V18)	Pearson Correlation	.700**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تقدم وظيفة التدقيق الداخلي المعلومات الكافية لرئيس مجلس الإدارة. (V19)	Pearson Correlation	.565**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30
تتحصل وظيفة التدقيق الداخلي على دعم من إدارة الشركة. (V20)	Pearson Correlation	.617**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
تُنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق لتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي من طرف خبراء خارجيين. (V21)	Pearson Correlation	.451*
	Sig. (2-tailed)	,012
	N	30
تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع لجنة التدقيق بالرقابة والإشراف على الإدارة حول مدى التطبيق السليم للعمليات خاصة الجانب المحاسبي. (V22)	Pearson Correlation	.595**
	Sig. (2-tailed)	,001
	N	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق (13): المتوسطات الحسابية المستخدمة في حساب معاملات الارتباط لإستبانة المتغير الرابع.

	N	Mean
توفّر المدقق الداخلي على كفاءة وعناية مهنية طبقاً للمعيار رقم: 1200. (V01)	30	4,3667
يكون المدقق الداخلي ذو مستوى علمي مقبول في المحاسبة والتدقيق. (V02)	30	4,2333
الحصول على شهادات مهنية في التدقيق الداخلي. (V03)	30	4,0667
إكتساب خبرة مهنية لأكثر من خمسة سنوات في التدقيق الداخلي. (V04)	30	4,3667
التحسين المستمر للمستوى المهني للمدقق الداخلي. (V05)	30	4,3333
إستقلالية وموضوعية المدقق الداخلي طبقاً لما جاء في المعيار رقم: 1100. (V06)	30	4,4333
تقديم مكافآت مُحفزة للمدققين الداخليين لإنجاز عمل رقابي جيد. (V07)	30	4,2333
يتحصل المدقق الداخلي على دعم المساهمين ومجلس الإدارة كضمان للعمل بإستقلالية مع الإدارة. (V08)	30	3,9000
لا يُشارك المدقق الداخلي في الأعمال التنفيذية للشركة. (V09)	30	3,9667
يجب أن يتم تعيين المدققين الداخليين وتحديد مكافآتهم والقيام بترقيتهم وإنهاء مهامهم والإشراف على عملهم من طرف لجنة التدقيق. (V10)	30	4,0333
الإلتزام بتطبيق ميثاق التدقيق الداخلي. (V11)	30	4,5000

تابع للملحق (13)

تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي برنامج الضمان وتحسين نوعية التدقيق الداخلي. (V12)	30	4,0000
يلتزم المدقق الداخلي بباقي معايير التأهيل المصنفة تحت الرقم 1. (V13)	30	4,4333
تخضع وظيفة التدقيق الداخلي لإشراف ورقابة لجنة التدقيق. (V14)	30	4,4333
تقوم الوظيفة بتقييم نظام الرقابة الداخلية وإقتراح التحسينات اللازمة حوله باستمرار. (V15)	30	4,1000
تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي مهامها طبقاً لمعايير الأداء المصنفة تحت الرقم 2. (V16)	30	4,30000
يجب تسليم تقارير عمل وظيفة التدقيق الداخلي مباشرة إلى لجنة التدقيق. (V17)	30	4,0333
تجتمع وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق للمراجعة السنوية لخطة التدقيق الداخلي. (V18)	30	3,9667
تقدم وظيفة التدقيق الداخلي المعلومات الكافية لرئيس مجلس الإدارة. (V19)	30	3,9667
تتحصل وظيفة التدقيق الداخلي على دعم من إدارة الشركة. (V20)	30	4,0000
تنسق وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق لتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي من طرف خبراء خارجيين. (V21)	30	4,5333
تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع لجنة التدقيق بالرقابة والإشراف على الإدارة حول مدى التطبيق السليم للعمليات خاصة الجانب المحاسبي. (V22)	30	4,5333
المتغير التجميعي الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي)	30	4,2152

الملحق (14): بيان الإتساق البنائي بين كل متغير رئيسي والمتغير التجميعي للمتغيرات الرئيسية الأربعة.

Corrélations

		المتغير_التجميعي_للمتغيرات_الأربعة
المتغير_التجميعي_للمتغيرات_الأربعة	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	-
	N	30
المتغير_الأول_مجلس_الإدارة	Pearson Correlation	.972**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
المتغير_الثاني_لجنة_التدقيق	Pearson Correlation	.976**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
المتغير_الثالث_مهنة_التدقيق_الخارجي	Pearson Correlation	.955**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30
المتغير_الرابع_وظيفة_التدقيق_الداخلي	Pearson Correlation	.909**
	Sig. (2-tailed)	,000
	N	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق (15): بيان المتوسطات الحسابية المستخدمة في إثبات الإتساق البنائي.

	N	Mean
المتغير التجميعي الأول (مجلس الإدارة)	30	3,9299
المتغير التجميعي الثاني (لجنة التدقيق)	30	3,9646
المتغير التجميعي الثالث (مهنة التدقيق الخارجي)	30	4,1787
المتغير التجميعي الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي)	30	4,2152
المتغير التجميعي للمتغيرات الأربعة (مجلس الإدارة + لجنة التدقيق + مهنة التدقيق الخارجي + وظيفة التدقيق الداخلي)	30	4,0721

الملحق (16): إختبار الثبات بمعامل " ألفا كرونباخ " .

المتغير الأول: مجلس الإدارة	
Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,930	39

المتغير الثاني: لجنة التدقيق	
Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,945	48

المتغير الثالث: مهنة التدقيق الخارجي	
Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,919	25

المتغير الرابع: وظيفة التدقيق الداخلي	
Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,894	22

المتغير التجميعي للمتغيرات الأربعة	
Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,979	134

الملاحق (17): إجابات أفراد العينة (أعضاء مجلس الإدارة: 103 فرد) حول الإستبانة النهائية للمتغير الأول.

المجموع	غير موافق جداً (1)	غير موافق (2)	محايد (3)	موافق (4)	موافق جداً (5)	عبارات الجزء (01)
103	-	3	8	39	53	01
103	-	4	16	33	50	02
103	2	3	10	42	46	03
103	2	6	15	55	25	04
103	-	9	10	40	44	05
103	1	10	11	39	42	06
103	-	-	-	46	57	07
103	-	-	-	50	53	08
103	-	3	18	56	26	09
103	3	3	21	47	29	10
103	-	-	-	61	42	11
103	-	-	-	36	67	12
103	3	12	15	48	25	13
103	4	4	34	43	18	14
103	4	8	25	59	7	15
103	3	6	9	46	39	16
103	-	-	-	40	63	17
103	3	6	19	42	33	18
103	-	3	18	61	21	19
103	-	-	-	31	72	20
103	3	3	15	50	32	21

2 163	28	83	244	964	844	مجموع مشاهدات الجزء (01) = عدد أفراد العينة × عدد المرات 103 فرد × 21 عبارة = 2 163 مشاهدة
عبارات الجزء (02)						
103	4	8	20	43	28	22
103	6	3	24	45	25	23
103	-	-	-	63	40	24
103	-	9	9	41	44	25
103	-	3	24	43	33	26
103	3	3	21	45	31	27
103	-	4	29	50	20	28
103	4	4	37	43	15	29
103	-	6	15	49	33	30
103	3	3	15	36	46	31
103	3	6	18	51	25	32
103	6	6	22	44	25	33
103	17	42	21	16	7	34
103	3	3	14	30	53	35
103	3	4	23	53	20	36
103	3	12	18	47	23	37
103	3	11	23	47	19	38
103	3	3	16	54	27	39
1 854	61	130	349	800	514	مجموع مشاهدات الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد المرات 103 فرد × 18 عبارة = 1 854 مشاهدة
4 017	89	213	593	1 764	1 358	مجموع مشاهدات الجزء (01) + الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد المرات 103 فرد × 39 عبارة = 4 017 مشاهدة

الملاحق (18): إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الأول.

المتغير الأول.

Tests of Normality			
Kolmogorov-Smirnov			
Statistic	df	Sig.	
.085	103	.066	المتغير_الأول_مجلس_الإدارة

الملاحق (19): المتوسطات الحسابية المرجحة وقيم (Zc) الحسوية ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتغير الأول (الجزء 01).

One-Sample Test									
Test Value = 3.5									
المتغير الأول: مجلس الإدارة الجزء -01-	N	Mean	Zc	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
(V01) أغلبية أعضاء مجلس الإدارة من الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين.	103	4,3786	11,802	102	,000	,87864	,7310	1,0263	
(V02) الفصل بين رئيس مجلس الإدارة و المدير التنفيذي الرئيسي للشركة.	103	4,2524	8,880	102	,000	,75243	,5844	,9205	
(V03) بذل العناية المهنية اللازمة من طرف كل أعضاء مجلس الإدارة.	103	4,2330	8,379	102	,000	,73301	,5595	,9065	
(V04) تحديد حجم كلف لمجلس الإدارة.	103	3,9223	4,799	102	,000	,42233	,2478	,5969	
(V05) لجنة الترشيدات تختار أعضاء المجلس بالتعاون مع الجمعية العامة للمساهمين بشافافية.	103	4,1553	7,180	102	,000	,65534	,4743	,8364	

تابع للملاحق (19)

(V06)	تنظيم عمدة أعضاء المجلس (خاصةً المدة الزمنية للهيئة وشروط تكملة مهامها).	103	4,1068	6,491	102	,000	,60680	,4214	,7922
(V07)	يلتزم الأعضاء التنفيذيين بالنزاهة والاستقلالية عند أداء واجباتهم وعند إعطائهم آراءهم بالمجلس.	103	4,4078	18,656	102	,000	,90777	,8113	1,0043
(V08)	متابعة برامج التكوين والتدريب باستمرار وانتظام لأعضاء المجلس.	103	4,6505	24,369	102	,000	1,15049	1,0568	1,2441
(V09)	يكون رئيس المجلس من غير التنفيذيين والمستقلين.	103	3,7767	2,706	102	,008	,27670	,0739	,4795
(V10)	الإعتماد على أشخاص مناسبون لمعضوية مجلس الإدارة.	103	3,8835	3,999	102	,000	,38350	,1933	,5737
(V11)	الإعتماد على أعضاء لديهم رؤية إستراتيجية حول مستقبل الشركة وأفق تفكير عميق حول الأبعاد العالمية للأعمال.	103	3,8155	3,242	102	,002	,31553	,1225	,5086
(V12)	لا يكون أي عضو بالمجلس صديق شخصي لمسؤول تنفيذي أو لأي عضو.	103	4,0874	6,075	102	,000	,58738	,3956	,7792
(V13)	أن يتميز أعضاء المجلس بأخلاقيات المهنة.	103	4,6117	23,036	102	,000	1,11165	1,0159	1,2074
(V14)	أغلبية أعضاء لجان المجلس من المرءاء غير التنفيذيين المستقلين.	103	3,9320	4,373	102	,000	,43204	,2361	,6280
(V15)	في حالة وجود مساهمي الأغلبية كأعضاء بالمجلس فيجب أن يكونوا مستقلين عن باقي أعضاء مجلس الإدارة.	103	3,9709	6,764	102	,000	,47087	,3328	,6090
(V16)	توفر التأهيل العلمي والخبرة المهنية لأعضاء المجلس.	103	4,6990	26,401	102	,000	1,19903	1,1089	1,2891
(V17)	يتم تحديد مكافآت أعضاء المجلس والمسؤولين من طرف مديرين مستقلين بمجلس الإدارة.	103	4,0194	5,742	102	,000	,51942	,3400	,6988
(V18)	القوم الجيد لأعضاء المجلس للفرق بين التدخل المبالغ فيه والمسؤولية المناسبة.	103	3,8058	2,960	102	,004	,30583	,1009	,5107
(V19)	يخضع أعضاء مجلس الإدارة إلى مساهمة المساهمين.	103	3,796	3,024	102	,003	,2961	,102	,490
(V20)	منهم أعضاء جُند إلى مجلس الإدارة من ذوي النزاهة والخبرة والكفاءة.	103	4,3883	18,409	102	,000	,88835	,7926	,9841
(V21)	تحديد المستوى المقبول لملكية أعضاء مجلس الإدارة لأسهم الشركة.	103	4,1650	7,342	102	,000	,66505	,4854	,8447
	المختبر الأول الجزء 01	103	4,1456	20,350	102	,000	,64563	,5827	,7086

الملاحق (20): المتوسطات الحسابية المرجحة وقيم (Z_c) الحسوية ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتغير الأول (الجزء 02).

One-Sample Test									
Test Value = 3.5									
	N	Mean	Z_c	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
(V22)	103	4,5534	21,400	102	,000	1,05340	,9558	1,1510	
(V23)	103	4,5146	20,502	102	,000	1,01456	,9164	1,1127	
(V24)	103	4,0194	7,117	102	,000	,51942	,3747	,6642	
(V25)	103	3,9320	4,707	102	,000	,43204	,2500	,6141	
(V26)	103	4,0291	6,533	102	,000	,52913	,3685	,6898	
(V27)	103	3,9515	4,857	102	,000	,45146	,2671	,6358	
(V28)	103	3,8350	4,353	102	,000	,33495	,1823	,4876	
(V29)	103	3,7961	3,152	102	,002	,29612	,1098	,4825	
(V30)	103	4,0583	6,760	102	,000	,55825	,3944	,7221	
(V31)	103	4,1553	6,802	102	,000	,65534	,4642	,8464	
(V32)	103	3,8641	3,889	102	,000	,36408	,1784	,5498	

تابع للملاحق (20)

(V33)	يعمل كل اعضاء مجلس الإدارة جمعياً.	103	3,7379	2,245	102	,027	,23786	,0277	,4480
(V34)	يُشرف مجلس الإدارة على عملية ادارة المخاطر.	103	2,5534	-8,399	102	,000	-,94660	-1,1702	-,7230
(V35)	يُمارس مجلس الإدارة العنلية الواجبة والاهتمام الكافي على تقارير التدقيق التي تصل اليه ويتخذ الإجراءات اللازمة تبدأ على ما هو موجود فيها.	103	4,2330	7,498	102	,000	,73301	,5391	,9269
(V36)	يُتيح المجلس سيطرة مكثوية وواضحة بشأن التفافية والإفصاح للإطلاع عليها من طرف المساهلات العمومية والمجهور العام.	103	3,8058	3,459	102	,001	,30583	,1305	,4812
(V37)	يُتبع مجلس الإدارة بالشمسار عمل لجانها خاصة لجنة التدقيق.	103	3,7282	2,246	102	,027	,22816	,0267	,4296
(V38)	يُقيم مجلس الإدارة لوائح عمل لكل اللجان التابعة له.	103	3,8252	3,166	102	,002	,32524	,1215	,5290
(V39)	إجراء تقييم ذاتي منتظم لمجلس الإدارة بتطبيق نظام تقييم الأداء.	103	3,9612	5,225	102	,000	,46117	,2861	,6362
	المتغير_ الأول_ الجزء_02	103	3,9196	10,261	102	,000	,41963	,3385	,5008

الملاحق (21): نتائج اختبار الفرضية الأولى.

One-Sample Test									
Test Value = 3.5									
	N	Mean	Zc	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
المتغير_ الأول_ مجلس الإدارة	103	4,0413	15,875	102	,000	,54132	,4737	,6090	

الملاحق (22): إجابات أفراد العينة (المصدقين المداخلين: 102 فرد) حول الاستبانة النهائية للمتغير الثاني.

المجموع	غير موافق جداً (1)	غير موافق (2)	محايد (3)	موافق (4)	موافق جداً (5)	عبارات الجزء (01)
102	-	-	23	41	38	01
102	-	-	-	43	59	02
102	4	6	20	44	28	03
102	-	5	20	41	36	04
102	2	8	17	42	33	05
102	2	3	20	49	28	06
102	-	-	-	41	61	07
102	-	-	-	46	56	08
102	3	5	19	42	33	09
102	-	-	-	58	44	10
102	2	6	18	45	31	11
102	4	5	21	47	25	12
102	-	5	27	44	26	13
102	-	11	15	53	23	14
102	3	4	18	50	27	15
102	-	7	17	46	32	16
1 632	20	65	235	732	580	جميع مشاهدات الجزء (01) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 102 فرد × 16 عبارة = 1 632 مشاهدة

عبارات الجزء (02)						
102	4	5	20	49	24	17
102	-	5	13	46	38	18
102	-	2	20	45	35	19
102	-	4	19	44	35	20
102	2	4	17	47	32	21
102	-	-	-	55	47	22
102	-	5	23	44	30	23
102	1	3	21	46	31	24
102	3	5	21	44	29	25
102	-	5	19	45	33	26
1 020	10	38	173	465	334	جمع مشاهدات الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 102 = فرد 10 × عبارات = 1 020 مشاهدة
عبارات الجزء (03)						
102	-	-	-	38	64	27
102	-	2	23	44	33	28
102	1	3	15	47	36	29
102	3	4	12	44	39	30
102	5	6	19	50	22	31
102	2	3	19	50	28	32
102	2	5	25	43	27	33
102	5	10	13	49	25	34
102	3	5	24	47	23	35
918	21	38	150	412	297	جمع مشاهدات الجزء (03) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 102 = فرد 09 × عبارات = 918 مشاهدة

عبارات الجزء (04)									
102	4	7	24	42	25		36		
102	2	4	16	45	35		37		
102	-	-	-	48	54		38		
102	-	5	19	40	38		39		
102	-	7	19	41	35		40		
102	-	4	21	50	27		41		
102	-	4	22	49	27		42		
102	1	5	17	41	38		43		
102	3	4	21	41	33		44		
102	4	5	20	44	29		45		
102	3	3	17	53	26		46		
102	-	6	29	38	29		47		
102	2	4	22	50	24		48		
1 326	19	58	247	582	420				
<p>جميع مشاهدات الجزء (04) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات $102 \times 13 \times 13 = 1 326$ مشاهدة</p>									
4 896	70	199	805	2 191	1 631				
<p>جميع مشاهدات الجزء (01) + الجزء (02) + الجزء (03) + الجزء (04) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات $102 \times 48 \times 48 = 4 896$ مشاهدة</p>									

الملحق (23): اختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الثاني.

المتغير الثاني.

Tests of Normality			
Statistic	Kolmogorov-Smirnov		Sig.
	df		
المتغير_الثاني_التدقيق	102	,073	.200*

*. This is a lower bound of the true significance.

الملحق (24): المتوسطات الحسابية المرجحة وقيم (Z_c) الحسوية ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتغير الثاني (الجزء 01).

One-Sample Test									
Test Value = 3.5									
المتغير الثاني: لجنة التدقيق الجزء -01	N	Mean	Z_c	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
(V01)	102	4,1471	8,565	101	,000	,64706	,4972	,7969	
(V02)	102	4,5784	21,948	101	,000	1,07843	,9810	1,1759	
(V03)	102	3,8431	3,391	101	,001	,34314	,1424	,5439	
(V04)	102	4,0588	6,521	101	,000	,55882	,3888	,7288	
(V05)	102	3,9412	4,486	101	,000	,44118	,2461	,6363	

تابع للملاحق (24)

(V06)	تعمل لجنة التدقيق بالاعتماد على نظام أسلمي.	102	3,9608	5,301	101	,000	4,6078	,2883	,6332
(V07)	توفر التأهيل العلمي المناسب والخبرة المهنية في المحاسبة والتدقيق.	102	4,5980	22,507	101	,000	1,09804	1,0013	1,1948
(V08)	يذل العناية المهنية اللازمة من طرف اللجنة.	102	4,5490	21,187	101	,000	1,04902	,9508	1,1472
(V09)	تحديد المدة الزمنية لعمدة أعضاء لجنة التدقيق بثلاث سنوات.	102	3,9510	4,606	101	,000	,45098	,2568	,6452
(V10)	تُشرف ورؤاغب لجنة التدقيق على عمل التدقيق الداخلي.	102	4,4314	18,899	101	,000	,93137	,8336	1,0291
(V11)	تقوم اللجنة بفتح حوار حر وصریح ومنظم مع الإدارة العليا ووظيفة التدقيق الداخلي والمحققين الخارجيين.	102	3,9510	4,805	101	,000	,45098	,2648	,6372
(V12)	يُشارك في اجتماعات لجنة التدقيق المدير المالي وحافظ الحسابات ومدير التدقيق الداخلي بدون تقييد.	102	3,8235	3,303	101	,001	,32353	,1292	,5178
(V13)	تُرَكز لجنة التدقيق الفحص على المخطط التنظيمي للشركة وقانون الأخلاق.	102	3,8922	4,697	101	,000	,39216	,2265	,5578
(V14)	تُرَاقب لجنة التدقيق مدى إلتزام الشركة للقانون والنظام الأسلمي لها.	102	3,8627	4,114	101	,000	,36275	,1878	,5376
(V15)	تستفيد لجنة التدقيق من مساعدة إدارة الشركة في أداء مهامها.	102	3,9216	4,578	101	,000	,42157	,2389	,6043
(V16)	تقوم اللجنة بتقييم ذاتي لعملها وكتابة تقرير يتضمن نتائج التقييم.	102	4,0098	5,897	101	,000	,50980	,3383	,6813
	المتغير_ الثاني_ الجزء_ 01	102	4,0950	15,298	101	,000	,59498	,5178	,6721

الملاحق (25): المتوسطات الحسابية المرجحة وقيم (Z_c) الخمسية ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتعير الثاني (الجزء 02).

		One-Sample Test						
		Test Value = 3.5						
N	Mean	Z_c	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
						Lower	Upper	
102	3,8235	3,337	101	,001	,32353	,1312	,5158	
102	4,1471	7,918	101	,000	,64706	,4850	,8092	
102	4,1078	7,847	101	,000	,60784	,4542	,7615	
102	4,0784	7,049	101	,000	,57843	,4156	,7412	
102	4,0098	5,680	101	,000	,50980	,3318	,6879	
102	4,4608	19,371	101	,000	,96078	,8624	1,0592	
102	3,9706	5,594	101	,000	,47059	,3037	,6375	
102	4,0098	6,057	101	,000	,50980	,3428	,6768	
102	3,8922	4,066	101	,000	,39216	,2008	,5835	
102	4,0392	6,457	101	,000	,53922	,3736	,7049	
102	4,0520	11,913	101	,000	,55196	,4601	,6439	

الملاحق (26): المتوسطات الحسابية المرجحة وقيم (Zc) الحسوية ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتعير الثاني (الجزء 03).

		One-Sample Test									
		Test Value = 3.5									
	N	Mean	Zc	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference				
							Lower	Upper			
(V27)	102	4,6275	23,436	101	,000	1,12745	1,0320	1,2229			
(V28)	102	4,0588	7,110	101	,000	,55882	,4029	,7147			
(V29)	102	4,1176	7,462	101	,000	,61765	,4534	,7819			
(V30)	102	4,0980	6,294	101	,000	,59804	,4095	,7865			
(V31)	102	3,7647	2,630	101	,010	,26471	,0651	,4644			
(V32)	102	3,9706	5,446	101	,000	,47059	,2992	,6420			
(V33)	102	3,8627	3,923	101	,000	,36275	,1793	,5462			
(V34)	102	3,7745	2,567	101	,012	,27451	,0624	,4866			
(V35)	102	3,8039	3,250	101	,002	,30392	,1184	,4894			
المتعير_الثاني_الجزء_03		4,0087	10,005	101	,000	,50871	,4078	,6096			

الملاحق (27): المتوسطات الحسابية المرجحة وقيم (Zc) الخمسية ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتغير الثاني (الجزء 04).

		One-Sample Test									
		Test Value = 3.5									
	N	Mean	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference				
							Lower	Upper			
(V36)	102	3,7549	2,503	101	,014	,25490	,0529	,4570			
(V37)	102	4,0490	6,053	101	,000	,54902	,3691	,7289			
(V38)	102	4,5294	20,727	101	,000	1,02941	,9309	1,1279			
(V39)	102	4,0882	6,839	101	,000	,58824	,4176	,7588			
(V40)	102	4,0196	5,826	101	,000	,51961	,3427	,6965			
(V41)	102	3,9804	6,097	101	,000	,48039	,3241	,6367			
(V42)	102	3,9706	5,928	101	,000	,47059	,3131	,6281			
(V43)	102	4,0784	6,430	101	,000	,57843	,4000	,7569			
(V44)	102	3,9510	4,654	101	,000	,45098	,2587	,6432			
(V45)	102	3,8725	3,720	101	,000	,37255	,1739	,5712			
(V46)	102	3,9412	4,956	101	,000	,44118	,2646	,6178			
(V47)	102	3,8824	4,323	101	,000	,38235	,2069	,5578			
(V48)	102	3,8824	4,378	101	,000	,38235	,2091	,5556			
المتغير_الثاني_الجزء_04		4,0000	10,873	101	,000	,50000	,4088	,5912			

الملاحق (28): نتائج اختبار الفرضية الثانية.

One-Sample Test									
Test Value = 3.5									
	N	Mean	z _c	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
المتغير_الثاني_لجنة_التدقيق	102	4,0445	13,406	101	,000	,54453	,4640	,6251	

الملاحق (29): إجابات أفراد العينة (تحافظي وخبراء الحاسبة: 111 فرد) حول الإستهانة النهائية للمتغير الثالث.

عبارات الجزء (01)										
المجموع	غير موافق جداً (1)	غير موافق (2)	محايد (3)	موافق (4)	موافق جداً (5)					
111	-	-	-	55	56	01				
111	-	-	-	46	65	02				
111	-	-	-	45	66	03				
111	-	-	-	44	67	04				
111	-	-	-	63	48	05				
111	-	-	-	60	51	06				
111	-	-	-	61	50	07				
777	-	-	-	374	403					مجموع مشاهدات الجزء (01) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 111 فرد × 07 عبارات = 777 مشاهدة

عبارات الجزء (02)																				
111	3	5	11	59	33		08													
111	-	-	-	49	62		09													
111	2	4	17	52	36		10													
111	2	7	17	53	32		11													
111	-	-	-	60	51		12													
111	3	6	23	49	30		13													
111	-	-	-	49	62		14													
111	-	-	-	48	63		15													
111	-	-	-	53	58		16													
111	-	-	-	49	62		17													
111	-	1	9	55	46		18													
111	1	3	13	53	41		19													
111	2	3	10	57	39		20													
111	-	6	14	63	28		21													
111	1	1	15	60	34		22													
111	-	3	18	55	35		23													
111	3	4	16	54	34		24													
111	2	4	7	67	31		25													
1 998	19	47	170	985	777															
2 775	19	47	170	1 359	1 180															

مجموع مشاهدات الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات
 = 111 فرد × 18 عبارة = 1 998 مشاهدة

مجموع مشاهدات الجزء (01) + الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات
 = 111 فرد × 25 عبارة = 2 775 مشاهدة

الملاحق (30): إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الثالث.

المتغير الثالث.

Tests of Normality			
Kolmogorov-Smirnov			
	Statistic	df	Sig.
المتغير_الثالث_مهبة_التدقيق_الخارجي	,061	111	.200*

*. This is a lower bound of the true significance.

الملحق (31): المتوسطات الحسابية المرجحة وقسم (Z_c) الخمسوية ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتغير الثالث (الجزء 01).

One-Sample Test									
Test Value = 3.5									
المتغير الثالث: مهنة التدقيق الخارجي الجزء -01	N	Mean	Z_c	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
(V01)	111	4,5045	21,072	110	,000	1,00450	,9100	1,0990	
(V02)	111	4,5856	23,113	110	,000	1,08559	,9925	1,1787	
(V03)	111	4,5946	23,383	110	,000	1,09459	1,0018	1,1874	
(V04)	111	4,6036	23,663	110	,000	1,10360	1,0112	1,1960	
(V05)	111	4,4324	19,740	110	,000	,93243	,8388	1,0260	
(V06)	111	4,4595	20,192	110	,000	,95946	,8653	1,0536	
(V07)	111	4,4505	20,035	110	,000	,95045	,8564	1,0445	
المتغير_ الثالث_ الجزء_01	111	4,5187	35,820	110	,000	1,01866	,9623	1,0750	

الملاحق (32): المتوسطات الحسابية المرجحة وقيم (Z_c) الخمسوية ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتغير الثالث (الجزء 02).

		One-Sample Test									
		Test Value = 3.5									
		N	Mean	Z_c	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference			
								Lower	Upper		
(V08)	تحديد عمدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات وعدم تجديدها له إلا بعد مرور أربعة سنوات.	111	4,0270	6,108	110	,000	,52703	,3560	,6980		
(V09)	يلتزم محافظ الحسابات بتطبيق معايير التدقيق التي تم تبنيها.	111	4,5586	22,358	110	,000	1,05856	,9647	1,1524		
(V10)	يتم الإفصاح عن أعقاب محافظ الحسابات في تقرير مجلس الإدارة ليطالع عليه المساهمين ولجنة التدقيق.	111	4,0450	6,465	110	,000	,54505	,3780	,7121		
(le co-commissariat aux (V11)	تطبيق سياسة التدقيق المشترك أو المزيج أو complexes بين محافظين اثنين لنفس حسابات الشركة.	111	3,9550	5,164	110	,000	,45495	,2804	,6296		
(V12)	يُحصل محافظ الحسابات على فهم كافٍ لنظام الرقابة الداخلية.	111	4,4595	20,192	110	,000	,95946	,8653	1,0536		
(V13)	يُقدر محافظ الحسابات مستوى خطر التدقيق المقبول في ضوء مفهوم الأهمية النسبية.	111	3,8739	4,086	110	,000	,37387	,1925	,5552		
(V14)	يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليته في اكتشاف النقص والأخطاء.	111	4,5586	22,358	110	,000	1,05856	,9647	1,1524		
(V15)	يقوم محافظ الحسابات بإعداد خطة التدقيق.	111	4,5676	22,601	110	,000	1,06757	,9740	1,1612		
(V16)	يعتمد محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية وملائمة.	111	4,5225	21,470	110	,000	1,02252	,9281	1,1169		

تابع للملاحق (32)

One-Sample Test		Test Value = 3.5									
		N	Mean	Zc	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference			
								Lower	Upper		
(V17)	يُصدر محافظ الحسابات تقرير حول القوائم المالية للاطلاع عليه من طرف لجنة التدقيق والمساهمين.	111	4,5586	22,358	110	,000	1,05856	,9647	1,1524		
(V18)	يُحقق محافظ الحسابات من مدى مطابقة القوائم المالية بالمعلومات الواردة في تقرير المدير.	111	4,3153	13,008	110	,000	,81532	,6911	,9395		
(V19)	يُسلم محافظ الحسابات نسخة من تقريره إلى رئيس مجلس الإدارة.	111	4,1712	8,756	110	,000	,67117	,5193	,8231		
(V20)	يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير حول نقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية لمجلس الإدارة.	111	4,1532	8,257	110	,000	,65315	,4964	,8099		
(V21)	يُقدم محافظ الحسابات ملفات عمله إلى هيئة مراقبة البورصة.	111	4,0180	7,048	110	,000	,51802	,3724	,6637		
(V22)	يحتفظ محافظ الحسابات بملفات المؤسسة لمدة 10 سنوات بداية من جانفي الموالي لنهاية السنة المالية للجهة.	111	4,1261	8,915	110	,000	,62613	,4869	,7653		
(V23)	يعتمد محافظ الحسابات على جهاز الحاسوب في أداء مهمته.	111	4,0991	8,281	110	,000	,59910	,4557	,7425		
(V24)	يؤدي محافظ الحسابات مهامه بالتعاون والتنسيق مع المدقق الداخلي.	111	4,0090	5,833	110	,000	,50901	,3361	,6820		
(V25)	يُشارك محافظ الحسابات في اجتماعات لجنة التدقيق.	111	4,0901	7,733	110	,000	,59009	,4389	,7413		
المتغير_ الثالث_ الجزء_02		111	4,2287	20,771	110	,000	,72873	,6592	,7983		

الملاحق (33): نتائج اختبار الفرضية الثالثة.

One-Sample Test									
					Test Value = 3.5				
	N	Mean	Zc	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
المستغير_ الثالث_ مهنة_ التدقيق_ الخارجي	111	4,3095	25,647	110	,000	,80955	,7470	,8721	

الملاحق (34): إجابات أفراد العينة (المحققين الداخليين: 102 فرد) حول الاستبانة النهائية للمتعير الرابع.

المجموع	غير موافق جداً (1)	غير موافق (2)	مُحايد (3)	موافق (4)	موافق جداً (5)	عبارات الجزء (01)		
						01	02	03
102	-	-	-	66	36			
102	-	-	-	81	21			
102	-	-	10	59	33			
102	-	-	-	66	36			04
102	-	-	-	69	33			05
102	-	-	-	59	43			06
102	-	-	20	53	29			07
102	2	7	18	48	27			08

816	2	7	48	501	258	مجموع مشاهدات الجزء (01) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 102 = فرد × 08 عبارات = 816 مشاهدة
عبارات الجزء (02)						
102	4	4	17	48	29	09
102	-	2	10	51	39	10
102	-	-	-	52	50	11
102	2	2	12	50	36	12
102	-	-	-	60	42	13
102	-	-	-	57	45	14
102	-	2	8	60	32	15
102	-	-	-	74	28	16
102	2	4	4	55	37	17
102	-	-	19	58	25	18
102	-	7	18	49	28	19
102	3	4	14	51	30	20
102	-	-	-	47	55	21
102	-	-	-	48	54	22
1428	11	25	102	760	530	مجموع مشاهدات الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 102 = فرد × 14 عبارة = 1428 مشاهدة
2244	13	32	150	1261	788	مجموع مشاهدات الجزء (01) + الجزء (02) = عدد أفراد العينة × عدد العبارات 102 = فرد × 22 عبارة = 2244 مشاهدة

الملاحق (35): إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الرابع.

المتغير الرابع.

Tests of Normality			
Kolmogorov-Smirnov			
	Statistic	df	Sig.
المتغير_الرابع_وظيفة_التدقيق_الداخلي	,053	102	.200*

*. This is a lower bound of the true significance.

الملاحق (36): المتوسطات الحسابية المرجحة وقيم (Zc) الحسوبة ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتغير الرابع (الجزء 01).

One-Sample Test									
Test Value = 3.5									
المتغير الرابع: وظيفة التدقيق الداخلي الجزء -01	N	Mean	Zc	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
(V01) توفر المدقق الداخلي على كفاءة وعناية مهنية طبقاً للمعيار رقم: 1200.	102	4,3529	17,937	101	,000	,85294	,7586	,9473	
(V02) يكرن المدقق الداخلي ذو مستوى علمي مقبول في المحاسبة والتدقيق.	102	4,2059	17,545	101	,000	,70588	,6261	,7857	
(V03) الحصول على شهادات مهنية في التدقيق الداخلي.	102	4,2255	11,975	101	,000	,72549	,6053	,8457	
(V04) اكتساب خبرة مهنية لأكثر من خمسة سنوات في التدقيق الداخلي.	102	4,3529	17,937	101	,000	,85294	,7586	,9473	
(V05) التحسين المستمر للمستوى المهني للمدقق الداخلي.	102	4,3235	17,691	101	,000	,82353	,7312	,9159	
(V06) استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي طبقاً لما جاء في المعيار رقم: 1100.	102	4,4216	18,755	101	,000	,92157	,8241	1,0190	
(V07) تقديم مكافآت مُحفزة للمدققين الداخليين لأجزاء عمل رقابي جيد.	102	4,0882	8,599	101	,000	,58824	,4525	,7239	
(V08) يتحصل المدقق الداخلي على دعم المساهمين ومجلس الإدارة كضمان للعمل باستقلالية مع الإدارة.	102	3,8922	4,200	101	,000	,39216	,2069	,5774	
المتغير_الرابع_الجزء_01	102	4,2328	21,306	101	,000	,73284	,6646	,8011	

الملاحق (37): المتوسطات الحسابية المرجحة وقيم (Zc) الحسوية ونسب الدلالة للإستبانة النهائية للمتعير الرابع (الجزء 02).

One-Sample Test									
Test Value = 3.5									
المتغير الرابع: وظيفة التدقيق الداخلي الجزء -02	N	Mean	Zc	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
(V09) لا يُقدرك المدقق الداخلي في الأعمال التنفيذية للشركة.	102	3,9216	4,336	101	,000	,42157	,2287	,6144	
(V10) يجب أن يتم تعيين المدققين الداخليين وتحديد مكافآتهم والقيام بتدقيتهم وإنهاء مهامهم والإشراف على عملهم من طرف لجنة التدقيق.	102	4,2451	10,603	101	,000	,74510	,6057	,8845	
(V11) الإلتزام بتطبيق ميثاق التدقيق الداخلي.	102	4,4902	19,907	101	,000	,99020	,8915	1,0889	
(V12) تطبق وظيفة التدقيق الداخلي برنمج الضمان وتحسين نوعية التدقيق الداخلي.	102	4,1373	7,619	101	,000	,63725	,4713	,8032	
(V13) يلتزم المدقق الداخلي ببقية معايير التأهيل المصنفة تحت الرقم 1.	102	4,4118	18,618	101	,000	,91176	,8146	1,0089	
(V14) تخضع وظيفة التدقيق الداخلي لإشراف ورقابة لجنة التدقيق.	102	4,4412	19,050	101	,000	,94118	,8432	1,0392	
(V15) تقوم الوظيفة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإفراج التسميات اللازمة حوله باستمرار.	102	4,1961	10,642	101	,000	,69608	,5663	,8258	
(V16) تُرصد وظيفة التدقيق الداخلي مهامها طبقا لمعايير الأداء المصنفة تحت الرقم 2.	102	4,2745	17,442	101	,000	,77451	,6864	,8626	
(V17) يجب تسليم تقارير عمل وظيفية التدقيق الداخلي مباشرة إلى لجنة التدقيق.	102	4,1863	8,240	101	,000	,68627	,5211	,8515	
(V18) تجتمع وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق للمراجعة السنوية لحطة التدقيق الداخلي.	102	4,0588	8,585	101	,000	,55882	,4297	,6879	
(V19) تُقسم وظيفة التدقيق الداخلي المعلومات الكافية لرئيس مجلس الإدارة.	102	3,9608	5,443	101	,000	,46078	,2928	,6287	
(V20) تتحصل وظيفة التدقيق الداخلي على دعم من إدارة الشركة.	102	3,9902	5,335	101	,000	,49020	,3079	,6725	
(V21) تُستق وظيفة التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق لتقييم أداء وظيفة التدقيق الداخلي من طرف خبراء خارجيين.	102	4,5392	20,953	101	,000	1,03922	,9408	1,1376	
(V22) تقوم وظيفة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع لجنة التدقيق بالرقابة والإشراف على الإدارة حول مدى التطبيق السليم للمعايير الخاصة بالجانب المحاسبي.	102	4,5294	20,727	101	,000	1,02941	,9309	1,1279	
المتغير_الرابع_الجزء_02	102	4,2416	19,169	101	,000	,74160	,6649	,8183	

الملاحق (38): نتائج اختبار الفرضية الرابعة.

One-Sample Test									
Test Value = 3.5									
	N	Mean	Z _c	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference		
							Lower	Upper	
المتغير_الرابع_وظيفة_التدقيق_الداخلي	102	4,2384	20,819	101	,000	,73841	,6681	,8088	

الفهارس

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
8	تأثير عدم تماثل المعلومات على أسواق المال.	(1.1)
9	أهمية تطبيق قواعد حوكمة الشركات على المستثمرين والسوق المالية.	(2.1)
10	علاقة الوكالة وتأثيرها.	(3.1)
13	الفصل بين أشكال حقوق الملكية.	(4.1)
14	الفصل بين أشكال حقوق الملكية في شركات مساهمة تعتمد على إدارة مُستقلة عن الملكية.	(5.1)
59	مكونات نظام الرقابة الداخلية وعلاقتها بتحقيق أهداف المؤسسة.	(1.2)
87	محتوى التقارير المالية.	(1.3)
132	هرم التوزيع الطبيعي للمتغير الأول.	(1.4)
132	إنتشار قيم مشاهدات المتغير الأول.	(2.4)
137	هرم التوزيع الطبيعي للمتغير الثاني.	(3.4)
137	إنتشار قيم مشاهدات المتغير الثاني.	(4.4)
143	هرم التوزيع الطبيعي للمتغير الثالث.	(5.4)
143	إنتشار قيم مشاهدات المتغير الثالث.	(6.4)
147	هرم التوزيع الطبيعي للمتغير الرابع.	(7.4)
147	إنتشار قيم مشاهدات المتغير الرابع.	(8.4)

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
30	خصائص التطبيق الجيد لنظام حوكمة الشركات.	(1.1)
40	إرشادات خاصة بمجلس إدارة جنرال موتورز.	(1.2)
68	الأطراف المستفيدة من تطبيق حوكمة الشركات.	(2.2)
106	تصنيف مصير الإستهانات التي تم توزيعها.	(1.4)
106	إحصائيات متغير المؤهل العلمي (أعضاء مجلس الإدارة).	(2.4)
107	إحصائيات متغير عدد سنوات الخبرة (أعضاء مجلس الإدارة).	(3.4)
107	إحصائيات متغير المؤهل العلمي (المدققين الداخليين).	(4.4)
108	إحصائيات متغير عدد سنوات الخبرة (المدققين الداخليين).	(5.4)
108	إحصائيات متغير المهنة (مُحافظي وُخبراء المحاسبة).	(6.4)
109	إحصائيات متغير عدد سنوات الخبرة (مُحافظي وُخبراء المحاسبة).	(7.4)
112	التعبير عن المعلومات الوصفية (آراء المستجوبين) بشكل كمي قابل للقياس والمعالجة الإحصائية.	(8.4)
113	تفصيل الجدول رقم (8.4).	(9.4)
114	مجالات المتوسطات الحسابية المرجحة.	(10.4)
117-115	مُعاملات الإرتباط "بيرسون" بين متوسط كل عبارة من عبارات المتغير الأول والمتوسط العام لكل عباراته.	(11.4)
120-118	مُعاملات الإرتباط "بيرسون" بين متوسط كل عبارة من عبارات المتغير الثاني والمتوسط العام لكل عباراته.	(12.4)
123-121	مُعاملات الإرتباط "بيرسون" بين متوسط كل عبارة من عبارات المتغير الثالث والمتوسط العام لكل عباراته.	(13.4)
125-124	مُعاملات الإرتباط "بيرسون" بين متوسط كل عبارة من عبارات المتغير الرابع والمتوسط العام لكل عباراته.	(14.4)
126	مُعاملات الإرتباط "بيرسون" بين متوسط كل متغير تجميعي ومتوسط المتغير التجميعي للمتغيرات الأربعة.	(15.4)
128	مُعاملات الثبات " ألفا كرونباخ ".	(16.4)
132	نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الأول (مجلس الإدارة).	(17.4)
134-133	نتائج إستهانة المتغير الأول [الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تكون على شكل متطلبات إختيار أعضاء المجلس ومقومات عمله (تأهيل المجلس) وكيفية تشكيله].	(18.4)
136-135	نتائج إستهانة المتغير الأول [الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه].	(19.4)
136	نتائج إستهانة المتغير الأول [الجزء 01 + الجزء 02: مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بمجلس الإدارة].	(20.4)

137	نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الثاني (لجنة التدقيق).	(21.4)
139-138	نتائج إستبانة المتغير الثاني [الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل متطلبات إختيار أعضاء اللّجنة ومقومات عملها (تأهيل اللّجنة) وكيفية تشكيلها].	(22.4)
140-139	نتائج إستبانة المتغير الثاني [الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص التقارير المالية].	(23.4)
141-140	نتائج إستبانة المتغير الثاني [الجزء (03): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بفحص نظام الرقابة الداخلية].	(24.4)
142-141	نتائج إستبانة المتغير الثاني [الجزء (04): مجموعة المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه المرتبطة بمتابعة سير عملية التدقيق].	(25.4)
142	نتائج إستبانة المتغير الثاني [الجزء 01 + الجزء 02 + الجزء 03 + الجزء 04: مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بلجنة التدقيق].	(26.4)
143	نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الثالث (مهنة التدقيق الخارجي).	(27.4)
144	نتائج إستبانة المتغير الثالث [الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل متطلبات إختيار محافظ الحسابات ومقومات عمله].	(28.4)
146-145	نتائج إستبانة المتغير الثالث [الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه].	(29.4)
146	نتائج إستبانة المتغير الثالث [الجزء 01 + الجزء 02: مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بمهنة التدقيق الخارجي].	(30.4)
147	نتائج إختبار التوزيع الطبيعي للمتغير الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي).	(31.4)
148	نتائج إستبانة المتغير الرابع [الجزء (01): مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل متطلبات إختيار المدقق الداخلي ومقومات عمله].	(32.4)
150-149	نتائج إستبانة المتغير الرابع [الجزء (02): مجموعة المعايير المقترحة حول وظيفة التدقيق الداخلي تكون على شكل نشاطات وطرق أداء العمل وكيفية تنظيمه].	(33.4)
150	نتائج إستبانة المتغير الرابع [الجزء 01 + الجزء 02: مجموعة المعايير المقترحة والمتعلقة بوظيفة التدقيق الداخلي].	(34.4)

فهرس المحتويات

أ - ن	مقدمة عامة
34-1	الفصل الأول: مدخل إلى حوكمة الشركات
2	تمهيد
3	المبحث الأول: التأسيس النظري لحوكمة الشركات
3	المطلب الأول: نظرية الوكالة
3	الفرع الأول: نشأة ومفهوم نظرية الوكالة
5	الفرع الثاني: فروض نظرية الوكالة
9	الفرع الثالث: نظرية الوكالة ومشكلة تعارض المصالح
11	المطلب الثاني: نظرية حقوق الملكية
11	الفرع الأول: فرضيات نظرية حقوق الملكية
11	الفرع الثاني: تعريف حقوق الملكية
12	الفرع الثالث: خصائص حقوق الملكية
13	الفرع الرابع: أشكال حقوق الملكية
16	المطلب الثالث: نظرية التجذُّر
17	الفرع الأول: نشأة ومفهوم نظرية التجذُّر
18	الفرع الثاني: إستراتيجيات التجذُّر
19	الفرع الثالث: مراحل تجذُّر المسير في المؤسسة
20	المطلب الرابع: نظرية تكاليف الصَّفقات
20	الفرع الأول: نشأة ومفهوم تكاليف الصَّفقات
22	الفرع الثاني: بناء نظرية تكاليف الصَّفقات
25	المبحث الثاني: ماهية حوكمة الشركات
25	المطلب الأول: تعريف حوكمة الشركات
25	الفرع الأول: تعريف 1
26	الفرع الثاني: تعريف 2
26	الفرع الثالث: تعريف 3
26	الفرع الرابع: تعريف 4
27	المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات
27	الفرع الأول: مبدأ ضمان وجود أسس الإطار الفعَّال لحوكمة الشركات
27	الفرع الثاني: مبدأ الحقوق والمعاملة العادلة للمساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية
28	الفرع الثالث: مبدأ المستثمرون المؤسسون وأسواق الأسهم ووسطاء آخرون

28	الفرع الرابع: مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات
28	الفرع الخامس: مبدأ الشفافية والإفصاح عن المعلومات
28	الفرع السادس: مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة
29	المطلب الثالث: خصائص وأهمية حوكمة الشركات
29	الفرع الأول: خصائص حوكمة الشركات
32	الفرع الثاني: أهمية حوكمة الشركات
32	المطلب الرابع: البعد الأخلاقي لحوكمة الشركات
34	خلاصة الفصل الأول
69-35	الفصل الثاني: آليات تطبيق حوكمة الشركات
36	تمهيد
37	المبحث الأول: مجلس الإدارة
37	المطلب الأول: مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة
37	الفرع الأول: الفقرة التمهيديّة
38	الفرع الثاني: الفقرة 1
38	الفرع الثالث: الفقرة 2
38	الفرع الرابع: الفقرة 3
38	الفرع الخامس: الفقرة 4
38	الفرع السادس: الفقرة 5
38	الفرع السابع: الفقرة 6
38	المطلب الثاني: تعريف مجلس الإدارة
39	الفرع الأول: تعريف 1
39	الفرع الثاني: تعريف 2
41	المطلب الثالث: مهام مجلس الإدارة
42	المطلب الرابع: إستقلالية مجلس الإدارة
43	الفرع الأول: معايير إستقلالية مجلس الإدارة
43	الفرع الثاني: توصيات مُقترحة لدعم إستقلالية مجلس الإدارة
44	الفرع الثالث: الوصايا العشر لمجلس إدارة الشركة
44	المطلب الخامس: تنظيم مجلس الإدارة
45	الفرع الأول: تركيبة مجلس الإدارة
48	الفرع الثاني: حجم مجلس الإدارة
50	الفرع الثالث: إجتماعات وقرارات مجلس الإدارة
50	المطلب السادس: لجان مجلس الإدارة

51	الفرع الأول: الهدف
51	الفرع الثاني: المهام والمسؤوليات
51	الفرع الثالث: عُضوية اللّجنة
52	الفرع الرابع: عدد مرّات الإجتماعات
52	الفرع الخامس: صلاحيات اللّجنة
52	الفرع السّادس: الدّعوة للإجتماع
52	الفرع السّابع: محاضر الإجتماعات
52	الفرع الثّامن: رقابة الأداء
53	الفرع التّاسع: مدة عمل اللّجنة
54	المبحث الثاني: لجنة التّدقيق
54	المطلب الأول: تعريف لجنة التّدقيق وأهدافها
54	الفرع الأول: تعريف 1
54	الفرع الثاني: تعريف 2
55	الفرع الثالث: تعريف 3
55	الفرع الرابع: تعريف 4
55	الفرع الخامس: هدف لجنة التّدقيق
56	المطلب الثاني: تنظيم عمل لجنة التّدقيق
56	المطلب الثالث: مهام لجنة التّدقيق
56	الفرع الأول: مهام متعلقة بالمعلومات المالية
57	الفرع الثاني: مهام متعلقة بالرقابة الدّاخلية
59	الفرع الثالث: مهام متعلقة بسير عملية التّدقيق
62	المطلب الرابع: معايير فعالية لجنة التّدقيق
62	الفرع الأول: الإستقلاليّة
63	الفرع الثاني: المستوى العلمي والخبرة العملية
64	الفرع الثالث: بذل العناية اللازمّة
64	الفرع الرابع: عدد الإجتماعات المنعقدة
65	الفرع الخامس: تقرير لجنة التّدقيق
65	الفرع السّادس: تقييم اللّجنة
66	المطلب الخامس: تأثير تطبيق حوكمة الشركات
66	الفرع الأول: تقليص فجوة التوفّعات
66	الفرع الثاني: تحسين الأداء المالي للمؤسسة
66	الفرع الثالث: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

67	الفرع الرابع: التحكُّم في إدارة أرباح الشركات
67	الفرع الخامس: مكافحة ظاهرة الفساد بكل أنواعه
67	الفرع السَّادس: تحقيق التَّنمية المستدامة
67	الفرع السَّابع: تفادي تكرار الأزمات المالية والإقتصادية
69	خلاصة الفصل الثاني
100-70	الفصل الثالث: علاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي
71	تمهيد
72	المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
72	المطلب الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي وأهميته
72	الفرع الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي
75	الفرع الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي
77	المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي
77	الفرع الأول: التعرُّف على مستخدمي المعلومات المحاسبية
78	الفرع الثاني: التعرُّف على الغرض من إستخدام المعلومات المحاسبية
78	الفرع الثالث: التعرُّف على طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية
79	الفرع الرابع: أساليب الإفصاح المحاسبي
79	الفرع الخامس: توقيت الإفصاح المحاسبي
80	المطلب الثالث: مُستويات الإفصاح المحاسبي
80	الفرع الأول: الإفصاح الكامل
81	الفرع الثاني: الإفصاح الكافي
81	الفرع الثالث: الإفصاح العادل
82	المطلب الرابع: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
82	الفرع الأول: الملائمة
83	الفرع الثاني: التَّمثيل الصَّادق
85	المبحث الثاني: المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وعلاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي
87	المطلب الأول: المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية الأساسية
88	الفرع الأول: معلومات قائمة المركز المالي
90	الفرع الثاني: معلومات قائمة الدَّخْل الشَّامل
92	الفرع الثالث: معلومات قائمة التَّعبُّر في حقوق الملكية
92	الفرع الرابع: معلومات قائمة التَّدفُّقات التَّقديَّة
94	المطلب الثاني: المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية الأساسية

97	المطلب الثالث: علاقة حوكمة الشركات بالإفصاح المحاسبي
98	الفرع الأول: علاقة مجلس الإدارة بالإفصاح المحاسبي
98	الفرع الثاني: علاقة لجنة التدقيق بالإفصاح المحاسبي
98	الفرع الثالث: علاقة مهنة التدقيق الخارجي بالإفصاح المحاسبي
99	الفرع الرابع: علاقة نشاط التدقيق الداخلي بالإفصاح المحاسبي
100	خلاصة الفصل الثالث
151-101	الفصل الرابع: إختبار مدى تأثير المعايير المقترحة حول الآليات الأربعة لحوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي
102	تمهيد
103	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
103	المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينات الدراسة
103	الفرع الأول: فئة أعضاء مجلس الإدارة
103	الفرع الثاني: فئة المدققين الداخليين
104	الفرع الثالث: فئة مُحافظي وخبراء المحاسبة
104	الفرع الرابع: الفئة المستخدمة للإجابة على إستبانة المتغير الرابع (نشاط التدقيق الداخلي)
106	الفرع الخامس: وصف خصائص عينة الدراسة
109	المطلب الثاني: وصف أداة جمع البيانات
110	الفرع الأول: إستبانة المتغير الأول
110	الفرع الثاني: إستبانة المتغير الثاني
111	الفرع الثالث: إستبانة المتغير الثالث
111	الفرع الرابع: إستبانة المتغير الرابع
114	المطلب الثالث: إختبار صدق الإستبانة
114	الفرع الأول: إختبار صدق الإتساق الداخلي
125	الفرع الثاني: إختبار صدق الإتساق البنائي
127	المطلب الرابع: إختبار ثبات الإستبانة
130	المبحث الثاني: نتائج المعالجة الإحصائية وإختبار الفرضيات
130	المطلب الأول: المعالجة الإحصائية لبيانات الإستبانة
131	المطلب الثاني: النتائج وإختبار الفرضيات
137-133	الفرع الأول: نتائج إستبانة المتغير الأول وإختبار الفرضية الأولى
142-138	الفرع الثاني: نتائج إستبانة المتغير الثاني وإختبار الفرضية الثانية
147-144	الفرع الثالث: نتائج إستبانة المتغير الثالث وإختبار الفرضية الثالثة
150-148	الفرع الثالث: نتائج إستبانة المتغير الرابع وإختبار الفرضية الرابعة
151	خلاصة الفصل الرابع

176 - 152	الفصل الخامس: عرض وتحليل نتائج الدراسة
153	تمهيد
154	المبحث الأول: عرض نتائج الدراسة
154	المطلب الأول: عرض نتائج المتغير الأول (مجلس الإدارة)
154	الفرع الأول: عرض نتائج الجزء (01)
156	الفرع الثاني: نتائج الجزء (02)
158	المطلب الثاني: عرض نتائج المتغير الثاني (لجنة التدقيق)
158	الفرع الأول: عرض نتائج الجزء (01)
159	الفرع الثاني: عرض نتائج الجزء (02)
160	الفرع الثالث: عرض نتائج الجزء (03)
162	الفرع الرابع: عرض نتائج الجزء (04)
163	المطلب الثالث: عرض نتائج المتغير الثالث (مهنة التدقيق الخارجي)
163	الفرع الأول: عرض نتائج الجزء (01)
164	الفرع الثاني: عرض نتائج الجزء (02)
166	المطلب الرابع: عرض نتائج المتغير الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي)
166	الفرع الأول: عرض نتائج الجزء (01)
167	الفرع الثاني: عرض نتائج الجزء (02)
170	المبحث الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة
170	المطلب الأول: تحليل ومناقشة نتائج المتغير الأول (مجلس الإدارة)
174	المطلب الثاني: تحليل ومناقشة نتائج المتغير الثاني (لجنة التدقيق)
174	المطلب الثالث: تحليل ومناقشة نتائج المتغير الثالث (مهنة التدقيق الخارجي)
175	المطلب الأول: تحليل ومناقشة نتائج المتغير الرابع (وظيفة التدقيق الداخلي)
176	خلاصة الفصل الخامس
183 - 177	خاتمة الدراسة
201 - 184	المراجع
279 - 202	الملاحق
289 - 280	الفهارس
290	قائمة الاختصارات

قائمة الإختصارات

الإختصار بالإنجليزية	التفصيل
AAA	American Accounting Association.
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants.
ASB	Auditing Standards Board.
BI	Board Independence.
BS	Board Size.
CEO	Chief executive officer (PDG: Président-Directeur Général).
CFO	Chief financial officer.
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants.
COSO	Committee of Sponsoring Organizations.
ERM	Enterprise risk management.
FC-RIND	Family Controlled - Ratio of Independent Non-executive Directors.
FIFO	First In First Out.
IAS	International Accounting Standards.
IFRS	International Financial Reporting Standards.
IIA	Institute of Internal Auditors.
LIFO	Last In First Out.
MENA	Middle East and North Africa.
NACD	National Association of Corporate Directors.
NCFF	National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
NYSE	New York Stock Exchange.
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development.
ODI	Overall Disclosure Index.
SEC	Security And Exchanges Commission.
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences.
الإختصار بالفرنسية	التفصيل
AACIA	Association des Auditeurs Consultants Internes Algériens.
AFEP	L'Association française des entreprises privées.
AFC	l'Association Francophone de Comptabilité.
AIMS	L'association internationale de management stratégique.
BVMT	Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis.
CAC. 40	cotation assistée en continu.
CTGE	Centre Tunisien de Gouvernance d'Entreprise.
CUMP	coût unitaire moyen pondéré.
IACE	Institut Arabe des Chefs d'Entreprises.
ICCA	Institut Canadien des Comptables Agréés.
IFA	Institut français des administrateurs.
IFACI	Institut français des auditeurs et contrôleurs internes.
IFEC	Institut français des experts-comptables et des commissaires aux comptes.
LSF	Loi De Sécurité Financière.
MEDEF	Mouvement des entreprises de France.
NCA-Rouiba	Nouvelle Conserverie Algérienne de Rouiba.
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement économique.
SBF	Société des Bourses Françaises.

ملخص

تهدف الدراسة إلى إقتراح مجموعة من المعايير التي لها علاقة بمجلس الإدارة ولجنة التدقيق ومهنة التدقيق الخارجي ونشاط التدقيق الداخلي، ثم إختبار مدى تأثير هذه المعايير المقترحة على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة. لتحقيق هذا الهدف تم إجراء دراسة إستطلاعية لإختبار الفرضيات والإجابة على الإشكالية بالإعتماد على إستبانة تم الإجابة عليها وفق مقياس ليكرت الخماسي وُزعت على عينة من أعضاء مجلس الإدارة ومُحافظي وحُبراء المحاسبة ومدققين داخليين، أُجريت معالجة إحصائية للبيانات عبر عدة مراحل عن طريق الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS. 22).

بيّنت نتائج الدراسة بأن تطبيق المعايير المقترحة حول مجلس الإدارة له تأثير إيجابي على الإفصاح المحاسبي، وأن تطبيق المعايير المقترحة حول لجنة التدقيق يؤثر إيجابياً على الإفصاح المحاسبي، كما توصلت النتائج أيضاً إلى أن الإفصاح المحاسبي يتأثر بشكل إيجابي إذا تم تطبيق المعايير المقترحة حول مهنة التدقيق الخارجي، وأخيراً تُبين النتائج بأن تطبيق المعايير المقترحة حول نشاط التدقيق الداخلي له أثر إيجابي على الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: حوكمة، إفصاح.

Résumé

L'étude vise à proposer des normes sur le conseil d'administration, le comité d'audit, la profession d'audit externe et l'activité d'audit interne, puis d'examiner l'ampleur de leur impact sur la divulgation comptable dans les rapports financiers de l'entreprise.

Pour atteindre cet objectif Une étude exploratoire a été menée pour tester les hypothèses et répondre au problématique en s'appuyant sur un questionnaire répondant à l'échelle de Likert en cinq dimensions après le distribué à un échantillon de membres du conseil d'administration, des commissaires et experts comptables et des auditeurs internes.

L'analyse statistique des données a été réalisée en plusieurs étapes à travers le paquet statistique des sciences sociales (Statistical Package for the Social Sciences, SPSS. 22).

Les résultats de l'étude montrent que l'application des normes proposées sur le conseil d'administration a un impact positif sur l'information comptable et que l'application des normes proposées sur le comité d'audit a un effet positif sur l'information comptable, Les résultats ont également révélé que l'information comptable a une incidence positive si les normes proposées sur la profession d'audit externe sont appliquées, Enfin les résultats montrent que l'application des normes proposées sur l'activité d'audit interne a un impact positif sur l'information comptable dans les rapports financiers de l'entreprise.

Mots Clés: Gouvernance, Divulgation.