

جامعة شندى

كلية الدراسات العليا

بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

بـعـنـوان

دور المعلومات المحاسبية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

بالتطبيق علي الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل).

إعداد الباحث :

حسام الدين الباقر محمد احمد

إشراف الدكتور

صلاح الأمين الخضر

أستاذ المحاسبة المساعد (جامعة شندى)

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الاستهلال

قال الله تعالى :-

(لا يكلف الله نفسا إلا وسعها لها ما كسبت وعليها ما اكتسبت ربنا

لا

تؤاخذنا إن نسينا أو أخطانا ربنا ولا تحمل علينا إصرا كما حملته

على

الذين من قبلنا ربنا ولا تحملنا ما لا طاقة لنا به واعف عنا واغفر لنا

وارحمننا أنت مولانا فانصرنا على القوم الكافرين).

صدق الله العظيم .

(سورة البقرة ، الآية 286)

(أ)

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك

ولا تطيب الجنة إلا برويته عز وجل

إلي من بلغ الرسالة ، وأدى الأمانة ، ونصح الأمة

الحبيب المصطفى صلوات الله وسلامه عليه

إلي أمي وأبي وإخواني وأصدقائي

والي كل من يطرق باب للعلم يستنير منه

إليكم جميعا أهدى هذا العمل

(ب)

الشكر والعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام علي سيدنا محمد خاتم الأنبياء
والمرسلين يا ربي لك الحمد أن مننت علي ويسرت هذا العمل وأعنتني
علية فالحمد لله علي كمال نعمة وفضلة .

يطيب لي بعد شكر الله سبحانه وتعالى أن أتقدم بوافر الشكر الي
جامعة شندى تلكم الجامعة العريقة التي أتاحت لي هذه الفرصة الكريمة
كما أتقدم بالشكر والتقدير والامتنان الي

الدكتور صلاح الأمين الخضر لتفضله بالإشراف علي هذا البحث
وتوجيهاته السديدة التي كان لها أكبر الأثر في إنجاز هذا البحث وإخراجه
علي أكمل وجه ولا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلي كل من كان له يد
عون وإسناد أو كلمة نصح وإرشاد لإخراجه هذا العمل الي حيز الوجود
سائلا المولي عز وجل أن يجعله في ميزان حسناتنا يوم لا ينفع مالا ولا
بنون إلا من أتى الله بقلب سليم .

والله ولي التوفيق

(ج)

المستخلص :-

هدفت هذه الدراسة الي تحديد دور المعلومات المحاسبية في تطبيق دعائم الحوكمة في الشركات المساهمة ودراسة ومعرفة مفهوم وأهمية تطبيق مبادئ ومعايير حوكمة الشركات ودراسة ومعرفة خصائص المعلومات المحاسبية والتي تلبي احتياجات الأطراف المختلفة ولقد استخدم المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة واعتمدت الدراسة علي استبيانته صممت لخدمة أهدافها ووزعت علي جميع أفراد عينة الدراسة وخلصت الدراسة الي العديد من النتائج أهمها :-

توافق إجابات المبحوثين حول دور المعلومات المحاسبية في حوكمة الشركات المساهمة كما تحرص الشركات علي تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية مما يمكن الهيئات الإشرافية الرقابية من القيام بواجبها في الرقابة والمسائلة أيضا توفير مستوي الشفافية والكفاءة في التقارير يقود الي تطبيق دعائم الحوكمة في الشركات المساهمة بالإضافة الي أن توفير المعلومات المحاسبية الجيدة يقود لثقة الأطراف ذوي العلاقة بالشركة كما وان العمل علي توفير المعلومات المحاسبية يمكن الإدارة من تلافي المخاطر ومعالجة الانحرافات ووضع الحلول المناسبة مما يساعد في تطبيق دعائم الحوكمة ويعكس مدي إدراك تلك الشركات لتأثير المعلومات المحاسبية وأوصت الدراسة بضرورة المحافظة علي مستوي كافي وعادل من الإفصاح والشفافية في التقارير وإتاحتها الي ذوي المصالح لإعطاء المساهمين الشعور بالأمن والاطمئنان علي أموالهم مع مراعاة تطبيق الشركات نظم مالية ومحاسبية سليمة حتى تساهم في ضبط الأداء والحد من الفساد وضرورة قيام الشركات لتوفير معلومات محاسبية ذات جودة والعمل علي رفع مستوي تطبيق الحوكمة ليعكس القيمة الحقيقية لاسمها ومركزها المالي

Abstract

This study aims to definition of an accounting information role and anchorage the pilings of governance in the contribution companies, in addition to studying and knowledge according to the companies governing concept and the importance of the basic principles and standards implementation. Also studying and knowledge an accounting which is replying the needs of information features is very important different members.

Not only In this study the descriptive tidy was used, but also the study area methodology, this study depends on a questionnaire paper which was done for its aims and guides , and distributed overall study objectives..

Finally this study concluded many results:-

Unisons for Answers respondents about the role of accounting information in governance of contribution companies, these companies caring about achieving the quality of accounting information requirements which could supervisory regulatory bodies to their duty in accountability ,also when competence and transparency levels is available this is leads to anchorage the pilings of governance in the contribution companies, besides availability of good accounting information which leads to the parties trust whom related with the company.

The performance on an accounting information make an administration avoiding the risks and the aberrance treatment by suitable resolves which helps in anchorage the pilings of governance and reflects an extension of these companies appreciations according to an accounting information effects.

This study recommended the necessity of conservatism in a high satisfy and equate levels.. referring to declaring and transparency in assignments and let it available to whom have benefits to offer the participants feeling of safety due to their moneys with the companies difference taking into account the companies divorce many correct financial and accountants systems in order to participate in performance accuracy and corruption barrier.

Also the necessity of companies achieving sure is increasing an accounting information availability by arising the governance levels implementation to reflects the true stocks value and its financial situations..

(٥)

المقدمة
وتتضمن الأتي
أولاً: الإطار المنهجي
ثانياً: الدراسات السابقة

المقدمة

أولاً - الإطار المنهجي :-

تمهيد :-

شهد العالم ثورة في مجال الإتصالات و المعلومات في ظل الإنفتاح الإقتصادي مما اكسب المعلومات أهمية بالغة ، كما نمت المعلومات المحاسبية باهمية وذلك من خلال ما تعكسه من وضع المنشأة وكذلك مساعدتها في مختلف المجالات والقدرة على المنافسة و المقارنة بين المنشآت في ظل توفير خصائص جودة معينة في ظل المعلومات المحاسبية الامر الذي كان له الأثر الاكبر في الإهتمام بها من قبل مختلف الجهات الإقتصادية وكذلك مستخدميها بتعدد إتجاهاتهم وإهتماماتهم وإحتياجاتهم ومهارتهم في إستخدامها ونتيجة لذلك كان هنالك حاجة الى توفير المزيد من المعلومات المحاسبية الجيدة لتلبية إحتياجات الاطراف المختلفة

إن الازمات المالية والإفلاس في بعض الشركات الكبرى في السنوات الاخيرة ونتيجة الممارسات الخاطئة والغش وعدم الإلتزام بقواعد السلوك المهني الرشيد وعدم الإلتزام بالمعايير المحاسبية ومعايير العمل مما ترتب على ذلك ازمة ثقة في معلومات القوائم المالية بسبب ضعف الإفصاح ادى الى ظهور ما يسمى بمصطلح الحوكمة .

الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه اعمال المنظمة ومراقبتها على اعلى مستوى وذلك وفقا للمعايير التي تحقق اهداف المنشأة ، فالحوكمة تتبنى محاولة إصلاح وضع الشركات والمساهمين والمحافظة على إستمرار المنشأة .

مشكلة البحث :-

تتمثل مشكلة البحث في كيفية ابراز دور المعلومات المحاسبية في إرساء دعائم الحوكمة في شركات المساهمة العامة وتوفير قدر ملائم من الدقة لتلبية الحاجات المختلفة لاصحاب المصالح ويتطلب ذلك في إدارة الشركة توفير معلومات المحاسبية ذات درجة عالية من الدقة والشفافية ، ويمكن صياغة المشكلة في التساؤلات التالية :-

(1) ما هو دور المعلومات المحاسبية في تطبيق مبادئ الحوكمة في شركات المساهمة ؟

(2) هل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ملائم في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة ؟

(3) كيف يتم تطبيق معايير ومبادئ ومتطلبات الحوكمة في شركات المساهمة ؟

أهمية البحث :-

تتبع أهمية البحث من أهمية دور المعلومات المحاسبية في تطبيق معايير ومبادئ ومتطلبات حوكمة الشركات وبالتالي يمكن تحديد أهمية البحث من النقاط التالية :-

(1) أهمية دراسة دور المعلومات المحاسبية في تطبيق مبادئ ومتطلبات حوكمة الشركات .

(2) أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية واثرة في تطبيق مبادئ حوكمة شركات المساهمة

(3) أهمية خصائص المعلومات المحاسبية المفصحة عنها واثرها في تطبيق الحوكمة في شركات المساهمة .

أهداف البحث :-

يهدف البحث الى تحقيق الاتي :-

(1) معرفة دور المعلومات المحاسبية في تطبيق حوكمة الشركات المساهمة .

(2) بيان أهمية تطبيق مبادئ ومعايير حوكمة شركات المساهمة .

(3) دراسة ومعرفة خصائص المعلومات المحاسبية التي يمكن أن تقدمها القوائم المالية والتي تلبي إحتياجات الاطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة .

فرضيات البحث :-

لتحقيق فروض البحث يتم اختيار الفروض التالية :-

(1) هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات المحاسبية وتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة .

(2) التطبيق الجيد لمرتكزات الحوكمة في شركات المساهمة يساعد في الاستمرارية .

(3) هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية وثقة الاطراف ذوي العلاقة بشركة المساهمة .

منهجية البحث :-

لأهمية المنهجية فى توجيه الدراسة نحو تحقيق أهدافها اتبع الباحث المنهج الوصفى ومنهج دراسة الحالة و المنهج الإحصائى والمنهج التاريخى حيث يتم تناولها كالاتى :-
المنهج الوصفى :- يقدم وصفا للظواهر والاحداث موضوع البحث والسعى لتفسير تلك المواقف والاحداث وتحليلها والخروج بنظريات بقصد المساعدة فى موضوع الدراسة منهج دراسة الحالة :- يهتم بدراسة جميع الجوانب المتعلقة بالمواقف او الاشياء أو الظواهر فى المؤسسة حيث يقوم الباحث من خلال هذا المنهج بفحص الحالة عن طريق الملاحظة بجمع أكبر قدر من الحقائق المتعلقة بالظاهرة وتفسير اسباب وجودها ومحاولة الخروج باحكام عامة تنطبق على الحالات المماثلة وذلك بإتخاذ عدد من الخطوات مثل تعريف الظاهرة فى صياغتها ومن ثم العمل على صياغة الفروض الظاهرة وكذلك العمل على توسيع مفردات المجتمع موضوع الملاحظة ومحاولة الوصول الى إستنتاجات ومن ثم دراسة الحالة على ضوء الفروض التى تمت صياغتها فى الدراسة المنهج التاريخى :- اتبع الباحث المنهج التاريخى لمحاولة إكتشاف الأدلة وتحديدتها وتقويمها والربط بينها من أجل اثبات حقائق قيمة تعبر عن الدراسة ،ولاهمية المنهج التاريخى فى توظيف الحاضر للتنبؤ بالمستقبل فالباحث يحتاج الى بحوث إسترجاع الماضى لانها طريقة لإختبار اسباب سابقة لاحداث تم وقوعها ومن ثم الإستفادة منها المنهج الإحصائى :- إستخدم الباحث الاساليب الإحصائية المختلفة لمحاولة تحليل البيانات للوصول الى نتائج .

طرق جمع البيانات :-

- (1) مصادر اولية وتشمل الاستبيان والملاحظات .
- (2) مصادر ثانوية وتشمل الكتب ،الدوريات ،الرسائل الجامعية ،والمجلات الادارية .

حدود البحث :-

تتمثل حدود البحث فى :-

حدود مكانية :- الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل) .

حدود زمانية :- 2014م.

هيكل البحث :-

يتكون البحث من مقدمة واربعة فصول والخاتمة حيث تتكون المقدمة من الإطار المنهجي بالإضافة الى الدراسات السابقة كما قسمت الفصول الى عدد من المباحث بحيث يتكون كل فصل من ثلاث مباحث .

تناول الفصل الاول عنوان الإطار النظري لحوكمة الشركات المساهمة إشمتمل على مبحث اول بعنوان نشأة ومفهوم وأهمية حوكمة الشركات كما تناول المبحث الثاني مبادئ ومعايير حوكمة الشركات بالإضافة الى المبحث الثالث بعنوان الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات .

اما الفصل الثاني والذى كان بعنوان المعلومات المحاسبية وجودتها ،حيث اشتمل المبحث الاول على مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية ثم تلاة المبحث الثاني والذى كان بعنوان وظائف ومجالات وأنواع المعلومات المحاسبية ايضا تناول المبحث الثالث خصائص جودة المعلومات المحاسبية .

اما الفصل الثالث والذى إشمتمل على الربط بين المعلومات المحاسبية وحوكمة الشركات بعنوان المعلومات المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات كان المبحث الاول بعنوان دور الإفصاح فى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ثم تلاة المبحث الثاني بعنوان علاقة الرقابة والمراجعة الداخلية بحوكمة الشركات بالإضافة الى المبحث الثالث والذى كان بعنوان دور لجان المراجعة فى تطبيق حوكمة الشركات .

فيما يختص بالفصل الرابع والذى كان بعنوان الدراسة الميدانية تناول المبحث الاول نبذة تعريفية عن الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل) بينما تناول المبحث الثانى إجراءات الدراسة الميدانية اما المبحث الثالث كان بعنوان تحليل البيانات وإختبار الفرضيات .

أخيرا الخاتمة وقد إشمتملت على النتائج والتوصيات .

ثانيا- الدراسات السابقة :-

(1) تمثلت مشكلة الدراسة فى كيفية قياس أثر حوكمة الشركات فى تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ، كما تنبع أهمية الدراسة من أهمية مفهوم حوكمة الشركات فى بيئة العمل وعلى المعلومات المحاسبية، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفى وكذلك المنهج التحليلى لوصف وتحليل البيانات موضوع الدراسة ،إعتمدت الدراسة على عدد من الفرضيات أهمها هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات وتعزيز جودة المعلومات المحاسبية .

هدفت الدراسة لبيان اثر حوكمة الشركات على تعزيز جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي تنشيط سوق الاوراق المالية .

وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تتلخص فى ان تطبيق الحوكمة يحد من الكثير من المشاكل التى تواجه الشركات وبصفة خاصة المشاكل المالية وانه يتطلب العديد من الاصلاحات الاقتصادية والقانونية لملائمة عملية التطبيق .

وكان من أهم توصيات الدراسة ، ضرورة الإستفادة من المزايا المتعددة التى تحققها حوكمة الشركات و التوسع فى تطبيقها فى مختلف الشركات مع محاولة وضع معايير لحوكمة الشركات تتناسب مع البيئة وتحقق الاستفادة القصوى من حوكمة الشركات وضرورة توفير الضمانات القانونية فى الشركات المساهمة .(1)

يرى الباحث أن الدراسة ركزت على كيفية قياس تاثيرات الحوكمة وإنعكاسات ذلك على المعلومات المحاسبية والتاكيد على إجراء الإصلاحات الإقتصادية فى الشركات .

(2) تمثلت إشكالية الدراسة فى دور حوكمة الشركات فى الحد من التأثير السلبى للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية حيث تمثلت أهمية الدراسة من أهمية حوكمة الشركات فى الحد من الاثار السالبة للمحاسبة الإبداعية وعلى موثوقية البيانات المالية ،هدفت الدراسة الى بيان دور حوكمة الشركات فى زيادة الثقة لدى أصحاب المصالح المختلفة فى البيانات والقوائم المالية الصادرة عن شركاتهم والتعرف على مفهوم وأساليب المحاسبة المستخدمة ،استخدم فى الدراسة المنهج الوصفى وكذلك المنهج الإحصائى والمنهج التاريخى إختبرت الدراسة مجموعة من الفرضيات تتمثل فى أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة المستخدمة وبين موثوقية البيانات والقوائم المالية ،أيضا تطبيق الحوكمة يؤثر فى القوائم المالية

(1)عكش محمد مهدى ، (أثر حوكمة الشركات فى تعزيز جودة المعلومات المحاسبية) ،جامعة حلب ،رسالة ماجستير ،2011م.

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن إنتشار وتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية من الاساليب الرئيسية لعدم الموثوقية بالبيانات المالية ،تلعب حوكمة الشركات دور مهم في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية.

أوصت الدراسة بمتابعة حدوث الإنهيارات المالية السريعة في البنوك العالمية وكذلك في المؤسسات الإقتصادية ، وضرورة العمل على تطوير حوكمة الشركات ، والعمل على تقنين قدرة الإدارة من التلاعب في القوائم المالية ، وضرورة الإهتمام بالتقارير المالية. (1)

يرى الباحث أن الدراسة ركزت على دور حوكمة الشركات في الحد من التأثيرات السالبة للمحاسبة الإبداعية وعلى موثوقية البيانات المالية ،مع ضرورة الإشارة الى أن إطار حوكمة الشركات يساعد في سلامة النشاط من خلال العمل على تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها .

(3) تمثلت إشكالية الدراسة في كيفية التعرف على الاثار الإيجابية لتطبيق الحوكمة في الشركات المساهمة في سوق الاسهم وعلى المعلومات المحاسبية فيها ، حيث نبعت أهمية الدراسة من أهمية حوكمة الشركات وإنعكاساتها على أسهم الشركات المساهمة في الاسواق المالية وكذلك على المعلومات المحاسبية فيها ،استخدم كل من المنهج الوصفي والمنهج الإحصائي للمساعدة في التعرف على البيانات والمعلومات وتحليلها ،كما إختبرت الدراسة مجموعة من الفرضيات تتمثل في أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق حوكمة الشركات وحركة الاسهم في الاسواق المالية ،توافر الإطار الفعال يؤثر على الاداء التشغيلي للشركات .

هدفت الدراسة الى التعرف على الاثار الايجابية لتطبيق لائحة الحوكمة على الشركات المساهمة في سوق الاسهم وعلى المعلومات المحاسبية فيها وانعكاساتها في ظل تطبيقها في سوق الاسهم السعودي.

وقد كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تتلخص في ان تطبيق لائحة الحوكمة ايجابي و ينعكس على الاداء التشغيلي والمالي في الشركة كما ويساهم بشكل كبير في تعزيز الافصاح كما انه يزيد الثقة في السوق وان اسعار اسهم الشركات التي تطبق الحوكمة تتاثر ايجابيا ويزيد حجم تداولها ، وكان من اهم توصيات هذه الدراسة ضرورة الالتزام بتطبيق لائحة الحوكمة وزيادة رقابة الجهات المشرفة على تطبيق لائحة الحوكمة وتكثيف الوعي عن فوائد الحوكمة واجراء الدراسات التي ترتبط بالمعلومات المحاسبية والمؤشرات المحاسبية التي تطبق حوكمة الشركات. (2)

(1) عماد سليم الأغاء ، دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية ، (غزة، جامعة الأزهر ،كلية الإقتصادية والعلوم الإدارية) ، 2011م.

(2) باشيخ عبد اللطيف بن محمد بن عبد الرحمن ، أثر لائحة حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات المساهمة ،السعودية ، دراسة إستكشافية ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 74 الجزء الاول ، 2009م.

يرى الباحث ان الدراسة سابقة الذكر ركزت على إنعكاسات حوكمة الشركات على التقارير فى الشركات المساهمة ، مما يساعد فى تعزيز الثقة فى القوائم المالية .

(4) تمثلت إشكالية الدراسة فى كيفية دراسة القضايا والتحديات التى تعوق تنفيذ حوكمة الشركات فى نيجيريا وكذلك دراسة الحوافز والقضايا والاثار المترتبة على الشركات جراء تطبيق الحوكمة فى الشركات ، إرتبطت أهمية الدراسة من أهمية دراسة القضايا والتحديات التى تعوق تنفيذ حوكمة الشركات وكذلك معرفة الحوافز والاثار المترتبة على الشركات .

هدفت الدراسة الى دراسة الحوافز والقضايا والتحديات التى تعوق التنمية والتنفيذ الفعال لحوكمة الشركات فى نيجيريا واستخدمت الدراسة مزيجا من أساليب البحث الكمي لجمع المعلومات حيث تم جمع البيانات من (296) مدير شركة ورئيس واعضاء مجلس الادارة فى الشركات المختارة تم استخدام البيانات الوصفية والتحليلات والمقابلات لتوضيح ما يتعلق بالحوافز والقضايا التى تعوق تطبيق الحوكمة الفعال وكذلك الامداد بالمعلومات ، إعتمدت الدراسة على مجموعة من الإفتراضات تتمثل فى أن تطبيق حوكمة الشركات يؤثر على إقتصاديات البلدان النامية ، كما أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين حوكمة الشركات والاثار المترتبة على الشركات ،ايضا دراسة الحوافز والقضايا فى إطار حوكمة الشركات يؤثر على الشركات وخلصت الدراسة الى ضرورتوفير المعلومات الهامة خاصة بحوكمة الشركات ومعوقات تطبيقها وتنفيذها فى نيجيريا وكشفت عن وجود عدد من المعوقات التى تعوق تنفيذ وتعزيز حوكمة الشركات فى نيجيريا هذه القيود ضعف او إنعدام آليات تطبيق القانون وانتهاك حقوق المساهمين وانعدام الالتزام من جانب الادارة وضعف الانضمام الى الاطار التنظيمى او عدم تطبيق وانعدام الافصاح والشفافية

(1) يرى الباحث أن الدراسة عبرت عن الواقع الذى تعمل من خلاله الشركات من خلال الوقوف على متغيرات البيئة المحيطة من ضعف القوانين والتشريعات مما يؤثر على الإقتصاد أيضا من خلال الوقوف على بيئة العمل داخل الشركات من إنتهاك حقوق المساهمين وإنعدام الإلتزام من جانب الإدارة.

(5) تتمثل إشكالية الدراسة فى كيفية التعرف على تأثير تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبى وجودة التقارير، حيث تمثلت أهمية الدراسة فى الوقوف على الجوانب الفكرية للحوكمة وأثرها على التقارير المالية ، كما هدفت الدراسة الى الوقوف على الجوانب الفكرية والتعرف على الابعاد التنظيمية والجوانب التقييمية لحوكمة الشركات وتأثيراتها على الإفصاح وجودة التقارير والتعرف على مدى العلاقة المتداخلة بين قواعد الحوكمة وكل من الإفصاح المحاسبى وجودة التقارير المالية والمحاسبية .

(1) او كبارا، حوكمة الشركات فى إقتصاديات البلدان النامية ، الحوافز والقضايا والاثار المترتبة على الشركات ، 2009م.

وإعتمدت الدراسة على عدد من المناهج مثل المنهج الوصفي ومنهج دراسة الحالة لوصف البيانات والتعرف على المتغيرات كما إشمطت الدراسة على بعض الإفتراضات منها أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الجوانب الفكرية للحوكمة والإفصاح المحاسبي، الأبعاد التنظيمية والجوانب التقييمية لحوكمة الشركات تؤثر على الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية .

كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج تتلخص فى أن تطبيق قواعد الحوكمة يساهم بشكل كبير فى تعزيز دور الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية ، كما أن تطور ثقافة الحوكمة إنعكس بشكل رئيسى على تحسين موقع الشركات وإستمراريتها نحو بلوغ أهدافها وكان من اهم التوصيات ضرورة تعميق المفاهيم والإلتزام بالقواعد الخاصة بحوكمة الشركات التى قضت بها منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية ، العمل على متابعة وتحديث وتطوير التطبيقات والنظم السليمة ، وضرورة قيام لجان متخصصة لمتابعة التطبيقات والضوابط المرتبطة بها .(1)

يرى الباحث أن الدراسة اوضحت الدور المهم لإطار حوكمة الشركات ومدى إرتباطة بالتقارير والانظمة الهيكلية المختلفة .

(6) تمثلت مشكلة الدراسة فى التعرف على مدى إلتزام الشركات المساهمة العاملة فى القطاعين بمبادئ الحاكمية المؤسسية ، وإكتسبت الدراسة أهميتها من أهمية الإلتزام بمبادئ الحاكمية ، إستخدمت الدراسة منهج دراسة الحالة والمنهج الوصفى لمتابعة الظاهرة فى الشركات العاملة فى القطاعين .

هدفت الدراسة الى تقويم مدى التزام الشركات المساهمة العامة الاردنية بمبادئ الحاكمية وقد كشفت الدراسة مجموعة من النتائج تتلخص فى مستوى التزام الشركات العامة العاملة فى القطاعين يتراوح بين ضعيف جدا وقوي ولكن بمستوى عام مقبول او متوسط ، إن جوانب الخلل فى النظام تترسخ بشكل رئيسى فى عدم التزام مجالس الادارة كما يجب بقواعد السلوك المهني وعدم اشراك القاعدة العامة للمساهمين فى اتخاذ القرارات الاستراتيجية للشركة وحرمانهم من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ، ومن أهم توصيات هذه الدراسة المبادرة من جهات الرقابة والاشراف على تلك الشركات باصدار دليل يوضح المبادي الاساسية لنظام الحاكمية المؤسسية وارشادات تطبيقية فى الواقع العملى ومن ثم تشجيع الشركات على الإلتزام بة وأن تفرض جهات الرقابة والاشراف على جميع الشركات المساهمة العامة فى القطاعات المختلفة تأسيس لجان للحاكمية المؤسسية فيها وتفعيل دور لجان التدقيق وإعطائها مزيد من الصلاحيات فى شركات المساهمة العامة .(2)

(1)ابوحمام ماجد إسماعيل ،أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجوده التقارير المالية ، دراسة ميدانية على الشركات 2009م.

(2)مطر ومحمد نور عبد الناصر ، مدى إلتزام الشركات المساهمة بمبادئ الحاكمية المؤسسية دراسة تحليلية بين القطاعين المصرفى والزراعى ، بحث محكم فى المجلة الاردنية لإدارة الاعمال - الجامعة الاردنية ، العدد1 ،مجلد رقم (3).2007م.

يرى الباحث ضرورة أن تتجنب الشركات جوانب الخلل المذكورة سابقا من خلال العمل على رفع مستوى تطبيق الحوكمة فيها ومحاولة تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

(7) تمثلت إشكالية الدراسة فى قدرة الحاكمية بإبعادها المختلفة على إحياء الثقة فى إدارة المؤسسات وفى التقارير المالية التى تعد تحت إشرافها .

هدفت الدراسة الى إختبار أثر تطبيق هذه المبادئ على التقارير المالية للشركات وذلك من خلال إيجاد مؤشرات ودلائل عملية لقياس مستوى الحاكمية وعلاقتها بجودة التقارير ، إستخدمت الدراسة المنهج الوصفى وكذلك المنهج الإحصائى والتاريخى إختبرت الدراسة مجموعة من الإفتراضات تمثلت فى أن المؤشرات والدلائل الجيدة للحاكمية تؤثر فى ثقة الإدارة .

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج تتلخص فى أن هنالك قصور فى تعليمات الأفصاح الواجب إتباعها فى التقارير السنوية مما يستوجب الإهتمام بمبادئ الحاكمية المؤسسية ، ترتبط الثقة فى إدارة الشركات من خلال جودة التقارير الصادرة منها ومدى إلتزام الشركات بمبادئ الحاكمية،أوصت الدراسة بضرورة وجود دور رقابى اكثر فاعلية فى الشركات لضمان إلتزام هذه الشركات بالمبادئ السابقة ضرورة وجود لجان اساسية لمتابعة عملية التطبيق ضرورة وجود اليات لتعزيز إستقلالية مجالس الإدارات(1)

يرى الباحث أن الدراسة عمقت الجانب الرقابى بالتاكيد على تفعيل دور اللجان المختلفة وتعزيز الثقة فى إدارة الشركات بالعمل على تطبيق مبادئ الحاكمية .

(1)على عبد الجابر ، العلاقة بين المستوى الفعلى للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية ، دمشق ، جامعة الشرق الاوسط ،رسالة ماجستير ،2006م.

يرى الباحث ضرورة التعليق على جوهر إختلاف الدراسة عن جميع الدراسات السابقة حيث يتضح من خلال العرض السابق لنتائج الدراسات فى مجال الحوكمة و المعلومات المحاسبية يتضح ان معظم الدراسات تناولت حوكمة الشركات و آثارها حيث ركزت الدراسات كلها على تأثير الحوكمة و إنعكاساتها على المعلومات المحاسبية فى شركات المساهمة العامة ، وعلى جوانب جزئية من حوكمة الشركات مثل كفاءة الشركة و رفع الاداء ، وبالرغم من تعدد الدراسات الا أنها لم تتطرق بشكل مباشر على دور المعلومات المحاسبية فى تطبيق الحوكمة فى الشركات المساهمة .

تميزت دراسة الباحث عن غيرها من الدراسات فى الآتى :-

(1) إشملت عدة محاور تتعلق بدراسة موسعة عن حوكمة الشركات المساهمة ومدى التزام الشركات المساهمة بتطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة .

(2) أوضحت الدراسة الدور الرئيسى للمعلومات المحاسبية فى تطبيق مبادئ الحوكمة فى الشركات المساهمة بشئى من التفصيل .

(3) من خلال ابراز دور الإفصاح المحاسبى فى حوكمة الشركات كدور رئيسى و ابراز اثر جودة المعلومات و خصائص جودتها و جودة التقارير و المراجع الخارجى و الرقابة و المسائلة فى تطبيق الحوكمة فى شركات المساهمة .

(4) ركزت الدراسة على دور لجان المراجعة فى دعم الحوكمة فى شركات المساهمة بشئى من التفصيل أكثر من الدراسات السابقة .

(5) يرى الباحث أن جوهر إختلاف الدراسة عن الدراسات السابقة يتمثل فى أن الدراسات السابقة ركزت على الآثار الناتجة من حوكمة الشركات بينما إهتمت الدراسة بكيفية تطبيق وإرساء دعائم الحوكمة فى شركات المساهمة و الدور الرئيسى للمعلومات المحاسبية فى ذلك ، يعتقد الباحث أن الدراسة تحقق الربط الشامل بين المعلومات المحاسبية و بين الحوكمة فى شركات المساهمة مما يعطيها بعد الاضافة .

الفصل الأول

الإطار النظري للحوكمة

المبحث الأول :- نشأه ومفهوم وأهميه حوكمة الشركات

المبحث الثاني :- مبادئ ومعايير حوكمة الشركات

المبحث الثالث :- الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات

المبحث الاول

نشأة ومفهوم وأهمية حوكمة الشركات

اولا: نشأة الحوكمة :-

يعود لفظ الحوكمة الى كلمة اغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الاغريقية ومهارته في قيادة السفينة وسط الامواج والاعاصير والعواصف وما يمتلكه من قيم واخلاق نبيلة وسلوكيات نزية وشريفة في الحفاظ على ارواح وممتلكات الركاب ورعايته وحمايته للامانات والبضاعة التي في عهدة وإيصالها لاصحابها ودفاعه عنها ضد القرصنة وضد الاخطار التي تتعرض لها اثناء الابحار، فاذا ما وصل بها الى ميناء الوصول ثم عاد الى ميناء الابحار من مهمة سالما أطلق عليه التجار وخبراء البحار القبطان المتحوم جيدا ، ومن ثم نمت وترعرعت بدايات الحوكمة في علوم ومدارس التعليم والتدريس وكذلك القوانين البحرية وكانت الحوكمة تعنى في هذه البدايات مجموعة من القيم النبيلة الراسخة ، وقد ثبت تاريخيا ان للفراعنة المصريين دورا رئيسيا في الحوكمة وإرساء تعاليم ومبادئ الحكم التي كانت تكتب للفرعون الصغير (أولياء العهد) والتي كان يكتبها الحكام الى امراء المناطق والتي كان يضعها الكهنة ، وتعاليم السلوك التي تثبت على المعابد لضبط سلوك الافراد فانها كانت تعبر عن حوكمة متقدمة وراقية في ذلك الوقت ¹.

ثانيا: مفهوم حوكمة الشركات :-

يتداخل مفهوم حوكمة الشركات في العديد من الامور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الامر الذي يؤثر على الاقتصاد والمجتمع ككل الامر الذي ادى الى عدم وجود تعريف محدد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات لذا سنستعرض مجموعة من المفاهيم المتعلقة بذلك :-

(أ) مفهوم الحوكمة في العلوم :-

تشير المعاجم الى إصطلاح الحوكمة يعنى عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد ، وتشير كتابات أخرى الى أن الحوكمة كلمة مشتقة من التحكم او المزيد من التدخل والسيطرة وترى كتابات أخرى ، أن الحوكمة لغة هي كلمة نظام ومراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعيما للشفافية والموضوعية والمسؤولية .

(ب) المفهوم المحاسبي للحوكمة :-

يشير إصطلاح الحوكمة من المنظور المحاسبي الى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمن عدم إستخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة او المديرين لتحقيق منافع خاصة ، ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات والضوابط و المعايير المحاسبية ، كما

¹د. محمد احمد الخضيرى ، حوكمة الشركات (القاهرة: مجموعة النيل العربية ، 2005م) ، ص 07 .

تناولتها الكتابات فى المحاسبة على أنها الشفافية ومزيد من الإفصاح وفق المعايير المحاسبية ،وترتكز النظرة المحاسبية للحوكمة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها .

(ج) المفهوم القانونى للحوكمة :-

هى الإطار التشريعى والقواعد القانونية التى تحمى مصالح الاطراف ذوى العلاقة بالمؤسسة أو الشركة ،وتناولها الكتاب فى القانون على انها إطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شئون المشروعات والمنظمات فى مواجهة الأطراف المستفيدة ،ويهتم القانونيين بالقواعد القانونية والنواحى الإجرائية التى توفر متطلبات المحافظة على الكيان المؤسسى للشركات وتوفير ضمانات الحماية لحق كافة الاطراف ذوى العلاقة أو المستفيدين من الشركات

(د) المفهوم الإدارى للحوكمة :-

لم يتحدد بعد فى الكتابات الإدارية مايمكن أن يطلق عليه المفهوم الإدارى لاصطلاح الحوكمة وإن كان يمكن القول ان هنالك إستخدامات لاصطلاح الحوكمة فى بعض الكتابات الادارية ومنها

(أ) الحوكمة هى مجموعة من القواعد والضوابط والاجراءات الداخلية للمؤسسة التى توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك والمحافظة على حقوق الاطراف ذات المصلحة بالمنظمة

(ب) الحوكمة هى مجموعة الممارسات التنظيمية والإدارية التى تضبط العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفة بما فيهم متلقى الخدمة ، وتحمى حقوق الاطراف ذوى العلاقة من الممارسات الخاطئة للمديرين(1) .

تعليق الباحث على مفهوم حوكمة الشركات :-

(أ) يمكن الإشارة الى شمول مفهوم حوكمة الشركات للعديد من الابعاد سواء إقتصادية ، قانونية ، إدارية ، محاسبية ، إجتماعية أو اخلاقية وذلك نتيجة لعدم الاتفاق على تعريف أو مفهوم لمصطلح موحد .

(ب) إزداد إنتشار مفهوم حوكمة الشركات بصورة واسعة بعد حدوث الكثير من الإنهيارات والازمات الاقتصادية لكثير من الوحدات مما يعنى فعالية الدور الذى يقوم به هذا المصطلح وما يتضمنه من وسائل للعلاج و الاصلاح لمثل هذه الازمات .

(1)د مصطفى محمود ابوبكر ،المتطلبات التنظيمية والإدارية ،توفير مقومات التطبيق الفعال للحوكمة ، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمى الخامس ،حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية (الإسكندرية :8-10 سبتمبر 2005م)،ص ص 35-36.

(ج) يساعد مفهوم حوكمة الشركات فى القضاء على التعارض وتحقيق الإنسجام و التوازن بين مصالح الفئات المختلفة المهتمة بالوحدة الاقتصادية سواء داخلها أو من خارجها وذلك عن طريق الحد من سيطرة الإدارة وإعطاء سلطات اوسع للفئات الأخرى خاصة المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح .

(د) القاسم المشترك بين المفاهيم المختلفة لمصطلح حوكمة الشركات هو الاهتمام بتطوير الاداء وتحقيق الإفصاح والشفافية والإنضباط والعدالة .

(هـ) إهتمام مصطلح حوكمة الشركات بتحقيق الإفصاح والشفافية فى كافة المعلومات لما لها من أهمية ودور فعال فى تحقيق أهداف أصحاب المصالح فى الوحدة الاقتصادية مما يعنى الإهتمام بجودة هذه المعلومات ودورها .

يتناول الباحث تعريف حوكمة الشركات من خلال الهيئات والمنظمات والخبراء بالاضافة الى الدراسات السابقة :-

(1) التعريف من خلال الهيئات والمنظمات :- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية 1999 ان حوكمة الشركات هى (مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومؤسسيها والاطراف ذات العلاقة بها وهى تتضمن الهيكل الذى من خلاله يتم وضع اهداف الشركة والادوات التى يتم بها تنفيذ هذه الاهداف ويتحدد بها أسلوب متابعة الاداء).

تعريف البنك الدولى 2000م :- تعنى حوكمة الشركات بالمحافظة على التوازن بين الاهداف الاقتصادية والاجتماعية وأهداف الافراد والمجموعات ذات الصلة بالشركة فحوكمة الشركات وجدت كى تحقق الاستخدام الكفؤ للموارد وتحقيق المساواة فى المسؤولية عن هذه الموارد .

(2) التعريف من خلال الخبراء :- عرفت الخبيرة اراملستين حوكمة الشركات على أنها توليفة من القانون والتنظيم والممارسات الإدارية السليمة فى القطاع الخاص مما يشكل البيئة الملائمة لجذب الإستثمارات ورؤؤس الاموال والعناصر البشرية التى لها المقدرة على السعى للإستخدام الامثل من اجل تحقيق إنتاج عوائد اقتصادية لمدى طويل لمصلحة المساهمين ،مع المحافظة على احترام مصالح الجهات ذات العلاقة المباشرة والمجتمع .

عرف السير ادريان كادبيرى :- حوكمة الشركات هى الاسلوب الذى يحقق التوازن بين الاهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة وبين الاهداف الفردية والمشاركة من جهة اخرى ،و بعبارة أخرى أن إطار حوكمة الشركات يشجع على الإستخدام الفعال للموارد ويحث ايضا على توفير نظم المحاسبة عن إدارة هذه الموارد، والهدف من ذلك هو التقريب قدر الامكان بين مصالح الافراد والشركات والمجتمع.(1)

(1) د.على مجاهد أحمد السيد ،تحليل ظاهرة حوكمة الشركات باستخدام نظرية الوكالة من منظور محاسبي، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمى الخامس (حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية،الإسكندرية :10-8 سبتمبر 2005م،ص20

(3) التعريف من خلال الدراسات السابقة :-

وردت مفاهيم مرادفة لحوكمة الشركات فى العديد من الدراسات السابقة يستعرض الباحث البعض منها كالآتى :-

- أنها مرادف لمفهوم (التحكم فى المنشأة) لأغراض احكام الرقابة على مديرى منظمات الاعمال من قبل مقدمى الاموال لضمان عدم قيام إدارة هذه المنظمات بإستغلال أموالهم أو بإستثمارها فى مشروعات غير رشيدة اقتصاديا .

- أنها مرادف لمفهوم الاجراءات الحاكمة بالشركات لضمان تحقيق التوازن فى حقوق أصحاب المصالح المتعارضة .

- أنها تستخدم كبديل لمفهوم (التحكم المؤسسى) لأغراض معالجة مشكلة الوكالة وحماية حقوق حائزى الاسهم وحماية حقوق أصحاب الشأن

- هى مجموعة القواعد والترتيبات التى تحكم وتنظم الحقوق و المسؤوليات بين كل من الإدارة والملاك وغيرهم من الأطراف المعنية بالشركة .

- هى تنظيم التطبيقات أو الممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم و العاملين بالشركة وغيرهم من أصحاب المصالح وذلك من خلال تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التى تربط بينهم و بإستخدام الادوات المالية المحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح و الشفافية الواجبة .

- كما عرفت حوكمة الشركات بأنها إطار يضمن القواعد و ممارسات السوق التى تحدد كيفية إدارة الشركات المساهمة والشفافية التى تحكمها ومدى المسائلة التى يخضع لها مديرى ورؤساء تلك الشركات وموظفيها أو المعلومات التى يفصحون عنها وتتضمن معلومات خاصة بقانون الشركات ،قوانين الاوراق المالية ،قواعد قيد الشركات ،المعايير المحاسبية المطبقة ، قوانين مكافحة الإحتكار ، قوانين الإفلاس ، كما تتضمن التشريعات الصادرة عن الحكومة و الجهات التى يتعامل معها المساهمون والشركات(1).

* مما تقدم من تعريفات متعددة يستخلص الباحث أهم الملامح التى تميز حوكمة الشركات ، فقد اجمعت التعريفات جميعها على أنها مجموعة من المبادئ والقواعد المنظمة للعلاقات بين الشركات والاطراف ذات العلاقة مع تحديد مسؤولية كل طرف.

ثالثا: أهمية حوكمة الشركات :-

تعاظمت أهمية حوكمة الشركات لتحقيق كل من التنمية الاقتصادية و الرفاهية الاجتماعية للمجتمعات فتزداد أهمية الحوكمة فى إدارة الشركات لما تحققة من زيادة الثقة

(1)باشيخ عبد اللطيف بن محمد بن عبد الرحمن ،أثر لائحة حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية فى التقارير المالية للشركات (السعودية :دراسة إستكشافية،مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين،العدد74، الجزء الاول،2009م)،ص16.

فى المعلومات الواردة فى القوائم المالية المنشورة وكذلك الوفاء بالالتزامات و التعهدات و لضمان تحقيق الشركات لاهدافها وبشكل قانونى و سليم و تتمثل اهمية الحوكمة فى الاتى :-

(1) ضمان قدر ملائم من الطمانينة لحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لإستثماراتهم مع العمل على الحفاظ على حقوقهم .

(2) تعظيم القيمة السوقية للأسهم و تدعيم القدرة التنافسية للشركات فى الاسواق العالمية فى ظل إستحداث أدوات وآليات مالية جديدة و حدوث إندماجات أو إستحواذ أو بيع لمستثمر رئيسى .

(3) توفير مصادر تمويل للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفى أو سوق المال الخاص .

(4) تجنب الإنزلاق فى مشاكل محاسبية و مالية و تحقيق دعم و استقرار نشاط الشركات و درء حدوث انهيارات و المساعدة فى تحقيق التنمية الإقتصادية .

(5) تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي و الإداري التى تواجهها الشركات و من ثم الدول

(6) تحقيق الشفافية و الدقة و الوضوح و النزاهة فى القوائم المالية مما يزيد من الإعتماد عليها

(7) ضمان وجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة إدارة الشركات أمام مساهميتها مع ضمان وجود مراقبة مستقلة على المحاسبين و المراجعين للوصول الى قوائم مالية على أسس محاسبية صحيحة .

(8) الحصول على مجلس إدارة قوى يستطيع إختيار مديرين مؤهلين قادرين على تحقيق و تنفيذ أنشطة الشركة فى إطار القوانين و اللوائح الحاكمة و بطريقة أخلاقية.(1)

أهمية حوكمة الشركات على المستوى العالمى تتمثل فى الاتى :-

(1) محاربة الفساد الداخلى فى الشركات و عدم السماح بوجوده أو تكراره مرة اخرى .

(2) تحقيق ضمان النزاهة و الحيادة و الإستقامة لكافة العاملين فى الشركات بدءا من مجلس الإدارة و المديرين التنفيذيين حتى ادنى العاملين فيها .

(3) تفادي وجود أخطاء او إنحرافات متعمدة أو غير متعمدة و منع إستمرارها .

(4) محاربة الإنحرافات و عدم السماح بإستمراريتها .

(1)د. سليمان محمد أحمد ، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإدارى ، (الإسكندرية :الدار الجامعية ، 2006م) ، ص26.

(5) تقليل الاخطاء الى ادنى مستوى ممكن بإستخدام النظم الرقابية الداخلية التي تمنع حدوث الاخطاء

(6) تحقيق اعلى قدر من الفعالية لمراقبة المحاسبين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الإستقلالية وعدم تعرضهم لاي ضغوط من مجلس الإدارة او من المديرين التنفيذيين .

(7) إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والإضطلاع بدور المراقبين لاداء الشركات.

من خلال ماسبق يري الباحث أن حوكمة الشركات تتمتع بأهمية عالية فى بيئة الاعمال لما تحققة من معلومات ودرءا لمخاطر محتملة يمكن تجنبها بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات ، كما أن أهمية حوكمة الشركات تنبع نتيجة المشاكل المالية التي تتعرض لها كبرى الشركات على مستوى العالم ، وكذلك المشاكل الناتجة عن تعارض الوكالة ، نجد ان الحوكمة لما تتضمنة من مبادئ واسس تعمل على حماية جميع الاطراف وبذلك تشكل إستمرارية للمنشأة .

الاسباب التي ادت الى الإهتمام بحوكمة الشركات :-

- الإنهيارات المزهلة لمشآت الاعمال مثل القضية الشهيرة لبنك الإعتماد والتجارة الدولي ،وكارثة بنوك الادخار والاغراض فى الولايات المتحدة ، والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافئات المسؤولين التنفيذيين فى الشركات وبين اداء تلك الشركات ، وكذلك الازمات المالية و الانهيارات فى اوربا .

- نقص حوكمة الشركات يؤدى الى تمكين من يعملون فى داخل الشركة من المديرين جوأعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين العموميين من مراعاة مصالحهم على حساب المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح (العاملين ، الموردين ، الجمهور العام) .

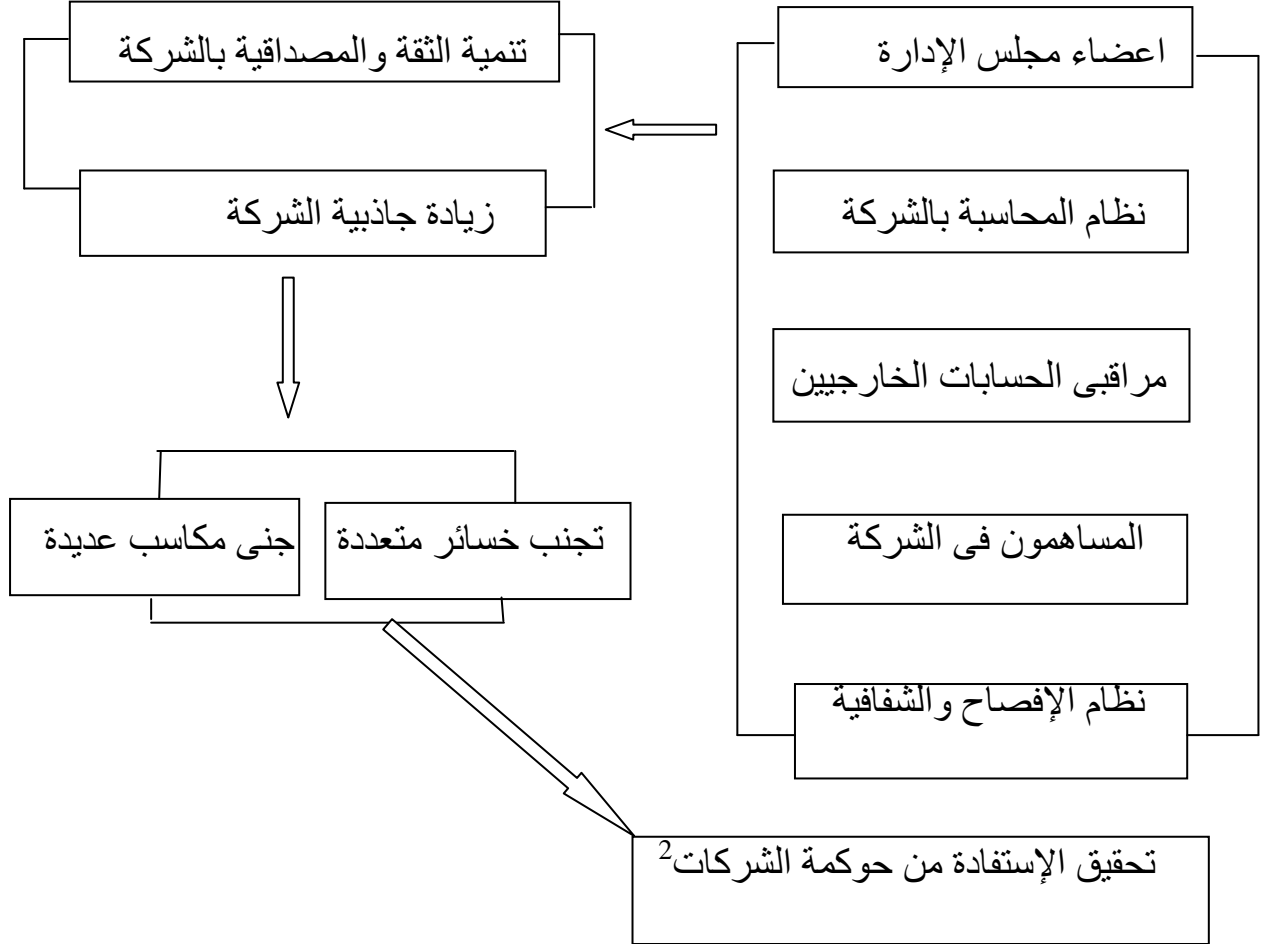
- إن الشركات والدول ذات النظم الضعيفة للحوكمة ستعانى من أزمات مالية وان الطريقة التي تحكم بها حوكمة الشركات ستقرر ليس مصير ومستقبل الشركة بمفردها بل مستقبل إقتصاديات باكملها.(1)

يرى الباحث أن الاسباب المؤدية للاهتمام بحوكمة الشركات المساهمة كثيرة ومتعددة نابعة من الإنفتاح العالمى و الرقى و التواصل السريع وكبر الشركات وتعدداًلأنشطة التي تقوم بها فى مختلف الدول ،حتم وجود نظم رقابية جديدة ومتطورة تتماشى و التطور السريع فى الشركات وكان لايد من إبتكار طرق إدارية مرنة وعالية تواكب التطور وتضمن التحكم فى الانشطة و الرقابة عليها، لذا كان لايد من تعزيز الحوكمة والإهتمام بها ليس فقط فى الشركات المساهمة وإنما فى جميع المؤسسات فى مختلف المجالات لضمان إستقرارها و تحقيق اهدافها .

(1) د.كاثرين لوكاتشا هلبينج ،د.جون ،حوكمة الشركات فى الإقتصاديات النامية والصاعدة والإنتقالية ،ترجمة سمير كريم (واشنطن:إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة،2003م)، ص ص 2-5.

شكل (1/1/1)

أهمية حوكمة الشركات



الشكل (1/1/1) يمثل أهمية الحوكمة في الشركات المساهمة ويوضح كيفية ربطها بالانظمة الهيكلية والإدارية والمساهمين في الشركة ويوضح ان ناتج ذلك الربط يمثل الثقة والمصداقية وزيادة الارباح ودرء المخاطر وتحقيق الفائدة من حوكمة الشركات والرقابة عليها .

المبحث الثانى

مبادئ ومعايير حوكمة الشركات

أولاً: مبادئ حوكمة الشركات :-

لتحقيق أهداف حوكمة الشركات لابد من توافر قواعد راسخة تساهم فى إقامة نظام سليم يعزز فرص النجاح و الإصلاح الإقتصادى والتنظيمى للشركات فقد وضعت (منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية) مجموعة من الارشادات والمعايير عرفت باسم (مبادئ حوكمة الشركات) وذلك بالاشتراك مع الحكومات الوطنية والمنظمات العالمية ذات العلاقة ، واصبح تطبيق هذه المبادئ وسيلة لتعزيز الثقة فى الشركات ومؤشرا على المستوى الذى وصلت اليه إدارة هذه الشركات من التزام مهنى بمبادئ الحوكمة من حسن الإدارة والشفافية والمحاسبة ووجود إجراءات الحد من الفساد ، وبناء على ما تقدم قسمت المبادئ الخاصة بحوكمة الشركات الى ست مجموعات كما وضعتها منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية وتتمثل هذه المبادئ فى الاتى :-

- (1) توافر إطار فعال لحوكمة الشركات .
 - (2) حماية حقوق المساهمين .
 - (3) المعاملة المتكافئة للمساهمين .
 - (4) دور اصحاب المصالح بالنسبة للمبادئ المنظمة لحوكمة الشركات (فى اساليب ممارسة الإدارة بالشركة) .
 - (5) الإفصاح والشفافية .
 - (6) مسؤوليات مجلس الإدارة .
- سيقوم الباحث بتناول المبادئ اعلا بشى من التفصيل كالاتى :-

(1) ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات :-

إن إطار حوكمة الشركات يشجع على الشفافية والكفاءة وأن يكون متوافق مع أحكام القوانين والتشريعات وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية ، ولكى يتم ضمان وضع إطار فعال لحوكمة الشركات فان من الضرورى وجود أساس قانونى وتنظيمى ومؤسسى يمكن كافة المساهمين والمتعاملين من الإعتماد عليه فى إنشاء علاقاتهم التعاقدية الخاصة ، وهناك مجموعة من الإرشادات والعوامل التى يجب أخذها فى الإعتبار وهى :-

- أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يؤثر على الاداء الإقتصادى الشامل وتشجيع قيام شركات تتميز بالشفافية والفعالية .

- أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق إختصاص تشريعي متوافق مع احكام القانون وذات شفافية عالية وقابلة للتنفيذ.
- أن يتم توزيع المسؤوليات من مختلف الجهات في نطاق إختصاص تشريعي ما محدبشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة .
- أن يكون لدى الجهات الإشرافية و التنظيمية والتنفيذية الموارد والسلطة والنزاهة ،وذلك للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية وأن تكون في الوقت المناسب .

(2) حماية حقوق المساهمين :-

ينبغي أن يكفل هذا المبدأ حماية حقوق المساهمين وان يسهل لهم ممارسة حقوقهم في الاتي :-

(أ) الحقوق الاساسية للمساهمين وتشتمل على ما يلي :-

- تامين اساليب تسجيل الملكية .
- نقل او تحويل ملكية الاسهم .
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة .
- المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للمساهمين ، إنتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصص من ارباح الشركة .
- (ب) الحق في المشاركة وفي الحصول على المعلومات الكافية عن التغيرات الاساسية في الشركة ومن بينها :-
- التعديلات في النظام الاساسي وفي مواد تأسيس الشركة أو غيرها من الوثائق الاساسية للشركة - طرح أسهم إضافية .
- ينبغي ان تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة و التصويت في الإجتماعات العامة للمساهمين وإحاطتهم علما بقواعد التصويت .

(ج) يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة الى مجلس الإدارة واطافة موضوعات الى جدول أعمال الإجتماعات العامة ،على ان توضع حدود مقبولة لذلك ،وتزويد المساهمين بالمعلومات الكافية في الوقت المناسب عن الموضوعات التي يجرى التباحث بشأنها في الإجتماع

(د) يجب السماح لجهات الرقابة على الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية .

(هـ) يجب ضمان الصياغة الواحدة للإفصاح عن القواعد والاجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات وايضا التعديلات غير العادية مثل عمليات الاندماج وبيع

نسب كبيرة من اصول الشركة بحيث يتسنى للمساهمين ضمان حقوقهم والتعرف على الخيارات المتاحة لهم ، والملجأ القانونى لهم .

(و) يجب الأ تستخدم الآليات المضادة للإستجواب لتحسين الإدارة التنفيذية

(ز) وجوب الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التى تمكن بعض المساهمين ان يحصلوا على درجة من سيطرة تتناسب مع ملكياتهم للأسهم(1).

(3) المعاملة المتكافئة للمساهمين :-

- يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين ، كما يجب ان تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلى فى حالة انتهاك حقوقهم .

- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون الى نفس الفئة معاملة متكافئة

- ينبغى ان يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت ، فكافة المساهمون يجب ان يتمكنوا من الحصول على المعلومات المتصلة بحقوق التصويت الممنوحة لكل من فئات المساهمون وذلك قبل قيامهم بشراء الاسهم ، كما يجب ان تعرض اى تغيرات مقترحة فى الحقوق تفصيلا ووصفيا لعملية التصويت من جانب المساهمين .

- يجب أن يتم التصويت بواسطة الامناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع اصحاب الأسهم .

- ينبغى أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالإجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين كما يجب أن لاتسفر إجراءات الشركة عن صعوبة فى عملية التصويت .

- يجب منع تداول الاسهم بصورة لاتسمح بالإفصاح والشفافية .

- ينبغى أن يطلب من اعضاء مجلس الإدارة او المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود اى مصالح خاصة بهم قد تتصل بعمليات او بمسائل تمس الشركة .

(4) حقوق اصحاب المصالح :-

يقصد بأصحاب المصالح الأطراف الاخرى بخلاف حاملى الأسهم مثل البنوك ، حملة السندات ، والعاملين ، وهنالك بعض الإرشادات لحماية هؤلاء الاطراف منها :-

- أن يعمل الإطار الحكومى على تشجيع التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح .

(1)د. شوقى عبد العزيز الحفناوى ، حوكمة الشركات ودورها فى علاج أمراض الفكر والتطبيق (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2003م)، ص 36-37.

- أن يسمح إطار الحوكمة بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وإستمرار المشروع ، وان تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات اللازمة لذلك .

- التأكيد على إحترام حقوق أصحاب المصالح وتعويضهم في حالة إنتهاك حقوقهم .

- أن يستكمل إطار حوكمة الشركات بإطار فعال وكفاء للإعسار وكذلك لتنفيذ حقوق الدائنين .

- ينبغي لأصحاب المصالح بما في ذلك العاملين وهيئات تمثلهم ، ان يتمكنوا من الإتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن إهتمامهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية ، وينبغي عدم الإنتقاص أو الغض عن حقوقهم إذا ما فعلوا ذلك(1).

(5) مبدأ الإفصاح والشفافية :-

ينص هذا المبدأ على الآتي :- (ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والاداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات) . كما وتبرز أهمية الإفصاح المحاسبي للقواعد المنظمة لحوكمة الشركات في الفهم السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالامور المادية ، حيث يساعد الإفصاح والشفافية على إجتذاب رؤؤس الاموال والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي الى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الادارة وعلى العكس من ذلك فان ضعف الإفصاح والشفافية يؤدي الى غياب النزاهة وعلى ممارسة سلوك غير أخلاقي مما يزيد التكلفة ويؤثر على الارباح(2).

يري الباحث أن المبادئ السابقة أوضحت تعميق مفهوم الحوكمة على مستوى الشركة من خلال الإطار الفعال للرقابة على عملياتها وحماية حقوق المساهمين لضمان تكامل ادوارهم في عملية الإدارة والمشاركة وضمان العدالة في تعامل الشركة معهم ، مع مراعاة أصحاب المصالح المتعاملين مع الشركة وتأكيد التعاون فيما بينهم وتعميق الإفصاح والشفافية في الشركة .

(6) مسئوليات مجلس الإدارة :-

ينبغي على اعضاء مجلس الإدارة ان يعملوا على اساس من المعلومات الكاملة وبحسن النية مع العناية الواجبة بما يحقق افضل مصلحة للشركة والمساهمين ، حيث تقع عليهم مسئوليات تتمثل في الآتي :-

(أ) إذا ما كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين وبطرق مختلفة فيجب عليهم معاملة عادلة .

(1)د. سمير سعد مرقش ، نماذج حوكمة الشركات وتطبيقاتها في ظل عائلة الشركات ، (القاهرة : 2007م) ، ص ص 124 - 125 .

(2)د. أحمد أشرف عبد الحميد ، إدارة الربحية والدور المحاسبي في حوكمة الشركات ، بحوث المؤتمر العلمي الخامس ، حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية (الإسكندرية : سبتمبر 2005م) ، ص 168 .

(ب) ينبغي على مجلس الإدارة تطبيق معايير أخلاقية عالية ويأخذ في الاعتبار مصالح وإهتمامات اصحاب المصالح بالشركة .

(ج) ينبغي على مجلس الإدارة القيام بوظائف رئيسية معينة تتضمن :-

- إستعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطوط العمل الرئيسية والموازنات التقديرية وخطط العمل السنوية ووضع الاهداف ومراقبة التنفيذ وأداء الشركة والاشراف على المصروفات الرئيسية .

- الإشراف على فعالية ممارسة حوكمة الشركات وإجراء التغييرات اذا لزم الامر .

- إختيار وتحديد مكافئات ومرتببات و الإشراف على كبار التنفيذيين وإستبدالهم إذا لزم الامر والإشراف على تخطيط تداول المناصب .

- مراعاة التناسب بين مكافئات التنفيذيين واعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة والمساهمين فى الاجل الطويل .

- ضمان الشفافية فى عملية ترشيح وإنتخاب مجلس الإدارة التى تتم بشكل رسمى .

- رقابة وإدارة اى تعارض فى مصالح إدارة الشركة وأعضاء المجلس والمساهمين بما فى ذلك الاطراف ذات الصلة .

- ضمان نزاهة حسابات الشركة ونظم إدارة إعداد قوائمها المالية والمراجعة المستقلة ،وضمان نظم رقابية سليمة مثل إدارة المخاطر والرقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقوانين .

(د) ينبغي على مجلس الإدارة ان يكون قادرا على ممارسة الحكم الموضوعى المستقل على شئون الشركة مثل تكليف عدد من أعضاء المجلس من غير الموظفين من ذوى القدرة على ممارسة الحكم المستقل بالقيام بالمهام التى من المحتمل وجود تعارض فى المصالح بها .

- نزاهة القوائم المالية والتقارير وعمليات التداول والترشيح للوظائف الرئيسية وتحديد المكافئات

- ينبغي على المجلس عند إنشاء لجان ان يحدد بشكل جيد مهامها وان يفصح عن صلاحياتها وتشكيل وإجراءات عملها وان يكون لاعضائها القدرة على إلزام أنفسهم بمسئولياتهم بطريقة فعالة .

(هـ) حتى يمكن لمجلس الإدارة القيام بمسئولياته فانه يجب أن تتاح لة كافة المعلومات الصحيحة ذات الصلة وفى الوقت المناسب.(1)

(1)د. سمير سعد مرقش ،مرجع سابق الذكر ،ص 130.

يرى الباحث :- أن ترسيخ المبادئ السابقة لا يتم الا بوجود تفاعل بين الانظمة والاتجاهات المختلفة سواء أن داخلية أو خارجية لضمان تطبيقها بصورة سليمة ، كما يجب على الشركة توفير الشفافية و الإفصاح وتوفير المعلومات الضرورية فى الوقت المناسب ، وفضلا عن ذلك ان لهذه القواعد دور هام وبارز فى تحقيق الرقابة و العمل على الاستقرار داخل الشركة ومساعدتها فى مواجهة المخاطر المتوقع حدوثها لاحتوائها ومن ثم تعميق الحوكمة فيها .

ثانيا: معايير حوكمة الشركات :-

أكدت الدراسات الحديثة ان هنالك مجموعة من المؤشرات التى بموجبها يمكن قياس مدى فاعلية الحوكمة وهذه المؤشرات هى مجموعة من معايير يتم إستخدامها للحكم على مدى تواجد الحوكمة ومدى تطبيقها كما تعكس وتوضح بصفة عامة القيم التى تسود وتؤثر على حوكمة الشركات وتشمل هذه المعايير الآتى :-

(1) وجود بيان بالتشريعات .

(2) مشاركة غير المديرين .

(3) الفصل بين السلطات .

(4) وجود لجان متخصصة .

(5) درجة الإفصاح عن المرتبات .

سيتناول الباحث هذه المعايير كالاتى :-

(1) مدى وجود بيان بالتشريعات :-

يتم التأكد من مدى وجود بيان بالتشريعات والقوانين واللوائح المتضمنة لأفضل أساليب ممارسة سلطة الإدارة فى مجال إدارة الشركات ، وهل من السهل الحصول عليها ؟ ومدى وضوح نصوصها وسلامة صياغتها وسهولة فهمها ومدى كفايتها وإتساقها مع التشريعات الأخرى او أن هنالك تعارض وتضارب وعدم توافق بينها وبين التشريعات الأخرى ، بحيث يبطل أحدهما الآخر أو يعطل تنفيذه أو يجد لمن يخالف احكامها مخرجا من تلقي العقوبات الخاصة بالمخالفة لاحكامها .

(2)مدى المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين فى صنع القرار :-

تتمثل أهمية المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين فى صنع القرار لاهمية عملية القرارات ، ولان القرار يوجة مسار العمل ويحدد مجالات النشاط ، وهو امر بالغ الاهمية

، فضلا عن أن هذه المشاركة ستوضح الحقائق وتظهرها وتعمل في الوقت ذاته على معالجة أى قصور أو أى إنحرافات، وبشكل مؤثر وسريع وإصلاح الأخطاء التى تحدث فى الشركة.(1)

(3) الفصل بين السلطات :-

يتناول هذا المعيار ضرورة وجود فصل وتقسيم العمل والادوار بين مجلس الإدارة وبين المسئول التنفيذى (العضو المنتدب - المدير العام) وذلك لضمان تحقيق الاهداف الموضوعية بكفاءة وفعالية، ويؤكد هذا المعيار على ضرورة قيام الكل بواجباتهم بطرق مستقلة كل وإختصاصه مع ضمان عدم وجود تعارض فى ذلك، مما يؤدى الى تحقيق الرؤية الإستراتيجية وتحقيق متطلبات العمل بصورة سليمة .

(4) وجود لجان متخصصة :-

يتمثل هذا المعيار فى التاكد من مدى وجود لجان رئيسية تابعة لمجلس الإدارة لتناول الاعمال التى تحتاج الى بحث ودراسة تفصيلية للانشطة التى تحتاج الى تطوير ، وكذلك عمليات الإصلاح التى تحتاج اليها الشركات خاصة فيما يتعلق بعمليات الإحلال والتجديد والتحسين الدائم والتطوير المستمر لخطوط الانتاج ، ومدى مناسبة التكنولوجيا المتبعة ومدى اهمية التطبيق الجديد فى تكنولوجيا الانتاج والتسويق والتمويل والكوادر البشرية وبما يدعم كفاءة الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها التى تسعى اليها وتتمثل هذه اللجان فى الاتى :-

- لجان إستشارية فنية لديها الخبرة والمعرفة والدراية الكاملة بالجوانب الفنية .

- لجان دراسية تحليلية لبحث المشكلات وعرض الحلول التى تتوصل اليها .

- لجان إدارية متخصصة تتناول جوانب الإدارة التنفيذية ومتابعة الأعمال والتدخل الفورى لمعالجة الإنحرافات ان وجدت .

تقدم هذه اللجان تقاريرها الى مجلس الإدارة لفهم حقيقة ما يجرى فى الشركة وللإحاطة بعناصر ومجالات الخطر ومن ثم حماية الشركة من الوقوع فى الخطر أو الإستمرار فى

(5) درجة الإفصاح عن المرتبات :-

يعنى هذا المعيار بمدى درجة الإفصاح عن المرتبات ومكافئات كبار المديرين وما يتعلق بها من إنجازات وأعمال قاموا بها ومدى ما حقق كل منهم من نتائج ، ودرجة إتساقها مع ما تم التعاقد عليه ، ودرجة الاداء والتحسين والتطوير الذى تم الوصول اليه

(1)د. مصطفى حسن بسيونى السعدنى ، المراجعة الداخلية فى إطار حوكمة الشركات من منظور طبيعة خدمات المراجعة الداخلية (بحث مقدم فى المؤتمر العربى الاول حول حوكمة الشركات ، القاهرة: 2005م)، ص ص 170-171.

ومن ثم الحكم على مدى كفاءة مجالس الإدارة ومدى إمكانية إستمرار المجلس أو القيام بإحلال أفراد آخرين محلهم لتحقيق نتائج افضل(1).

يستخلص الباحث أن المعايير هي أدوات قياس يتم من خلالها معرفة مدى وجود الحوكمة ، ومدى درجة تطبيقها في المنشأة وأيضا يتم من خلالها ضمان جودة تطبيق آليات الحوكمة ، كما ان المعايير يمكن ان يتم بها قياس تحقيق الاهداف في الشركة ، وأن المساهمين والمتعاملين مع الشركة تكون لهم صورة صحيحة عن الشركة مما يزيد ثقتهم بانها تسير في الاتجاه الصحيح من خلال المعايير التي تتبع.

(1)د.محمد أحمد الخضيرى ،حوكمة الشركات ،(القاهرة : مجموعة النيل العربية 2005م) ،مرجع سابق الذكر ،ص ص 68-69.

المبحث الثالث

الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات

تتكون الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات من خمسة دعائم أساسية تمثل المكون والمرتكز الرئيسي لوجود وتطبيق الحوكمة في مختلف المجالات، ولاهمية هذه القواعد قام الباحث بوضعها في إطار واحد واطلق عليها مسمى الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات، يتناولها كالاتي :-

اولا - أهداف حوكمة الشركات وتتمثل في الاتي:-

- (1) التأكيد على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الاداء .
- (2) إيجاد الهيكل الذي تتخذ من خلاله أهداف الشركات ووسائل تحقيق تلك الاهداف .
- (3) المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلة في الجمعية العمومية .
- (4) عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين .
- (5) تقييم اداء الإدارة العليا وتعزيز المسائلة ورفع درجة الثقة .
- (6) تمكين الشركات من الحصول على تمويل .
- (7) تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.(1)

ثانيا - مقومات حوكمة الشركات :-

تمثل المقومات التالية الدعائم الاساسية التي يجب توافرها عند تطبيق حوكمة الشركات في الوحدة الاقتصادية وهي :-

- الإطار القانوني :- وهو الذي تتوفر فيه القوانين واللوائح الخاصة بضبط الاداء الادارى وتحديد المسؤوليات مثل تحديد حقوق المساهمين ، إختصاصات كل الاطراف ذات الصلة ، الجمعية العمومية للمساهمين ، مجلس الإدارة ، اللجان الرئيسية ، المراقب المالى ، كما يجب ايضا تحديد عقوبات انتهاك الحقوق والتقصير فى المسؤوليات وتجاوز السلطات والاختصاصات وتحديد الجهة الحكومية المنوط بها مراقبة وتطبيق إجراءات الحوكمة ، ولايجب ان يترك نظام الحوكمة بكاملة للشركات وإعتبارة شأن داخلى لانه لن يختلف عن نظام الرقابة الداخلية ولن يحقق أهداف الشركة .

- الاطار المؤسسى :- وهو وجود لجان أساسية منها لجنة المراجعة تابعة لمجلس الإدارة

(1)د. خليل محمد ، المحاسبة الإدارية فى حوكمة الشركات (مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة ، جامعة لبنان، 2005م) ، العدد الثانى ، ص16.

لمتابعة اداء الوحدة ، وكذلك يتضمن المؤسسات غير الحكومية الهادفة للربح مثل مكاتب

المحاسبة والمراجعة وغيرها وكذلك المؤسسات العلمية كالجامعات التي يقع على عاتقها تطوير نظم الحوكمة ونشر ثقافتها ، وينبغي ان تقوم جميع هذه المؤسسات بالدور المنوط بها بكفاءة وأمانة ونزاهة وشفافية من اجل حماية مصالح الشركات والاقتصاد ككل .

- الإطار التنظيمي :- هو وضوح السلطات والمسئوليات بالهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية(1).

يرى الباحث :-

أن مقومات حوكمة الشركات هي احد الركائز الاساسية التي تتبنى عليها حوكمة الشركات .

ثالثا - خصائص حوكمة الشركات :-

تمثل الخصائص التالية السمات التي يجب توافرها في حوكمة الشركات وتساعد على تحقيق أهدافها ومزاياها المتعددة وهي :-

- (1) الإنضباط الذاتى والالتزام بالقوانين باتباع السلوك الاخلاقى المناسب والصحيح
- (2) الشفافية بتقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث .
- (3) الاستقلالية بتلافى أى تأثير ناتج عن ضغوط من مجلس الادارة واللجان المختلفة .
- (4) المساءلة بامكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية .
- (5) المسؤولية الاجتماعية بالنظر للمنظمة فى المجتمع على أنها مواطن ذات سمعة طيبة
- (6) المسؤولية امام جميع الاطراف زوى المصلحة بالمنظمة .
- (7) ثقافة تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث ومنع المتاجرة بالسلطة والمعلومات الداخلية للشركة(2).

مما سبق يرى الباحث عدم وجود نظام موحد لحوكمة الشركات يمكن تطبيقه على كل المؤسسات ولكن هنالك مبادئ عامة للحوكمة تصدرها هيئات دولية متخصصة مثل ، صندوق النقد الدولي ، البنك الدولي ، منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية ، وتهدف هذه الهيئات من إصدار تلك

(1) عدنان بن حيدر بن درويش ، حوكمة الشركات ودور مجالس الإدارة ، بحوث اتحاد المصارف العربية، 2008م، ص34.

(2) د. سمير الطنملى ، دور لجان المراجعة فى تفعيل حوكمة الشركات ، (مجلة المال والتجارة ، عدد 455، مارس 2007م) ص7.

المبادئ الى ان تكون عوناً للدول في جهودها من اجل تحسين الاطر القانونية والتنظيمية المؤسسية والخاصة بالممارسات الجيدة لحوكمة الشركات ، كما ان خصائص حوكمة الشركات هي الصفات التي يجب ان تتمتع بها الشركة لتحقيق الهدف من تطبيق الحوكمة فيها ، وغياب هذه الخصائص من الحوكمة تفقدها فعاليتها ، لذا يري الباحث ان خصائص الحوكمة الجيدة تتمثل في الاتي :-

(1) ضمان سلامة نظام الرقابة الداخلية وضمان أن كل أنشطة الشركة تسير بصورة سليمة .

(2) إفصاح كافي وملائم عن اداء الشركة للمساهمين والاطراف ذوى المصلحة الا انه من الصعب التعرف من داخل الشركة عما اذا كان نظام الحوكمة يعمل بشكل حقيقي ، غير ان هنالك ادلة وقرائن تشير الى مدى توفير متطلبات الحوكمة وذلك من خلال توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لاهمية دورها في ارساء دعائم الحوكمة في الشركات المساهمة ، والتأكد من فعالية نظام الرقابة في الشركة ، ايضا من خلال الوقوف على العديد من الاحكام والتقديرات التي من الممكن أن يكون لها تأثير على الاوضاع في الشركة وديناميكية العمل فيها .

رابعاً- محددات تطبيق حوكمة الشركات :-

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق حوكمة الشركات يجب ان تتوافر مجموعة من المحددات والضوابط التي تتضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة وتشمل هذه المحددات مجموعتين : (1) محددات خارجية . (2) محددات داخلية .

(1) المحددات الخارجية :- وتشير الى المناخ العام في الدولة وتشمل البيئة التي تعمل من خلالها الشركات التي قد تختلف من مكان الى اخر أو من دولة الى اخرى وهي عبارة عن ،القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالشركات ، نظام مالي جيد يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركة على الاستمرار والمنافسة الدولية ، كفاءة الهيئات والاجهزة الرقابية عن طريق احكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات المتتقوم بنشرها ووضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم الالتزام ، دور المؤسسات غير الحكومية مثل جمعيات المحاسبة والمراجعة مع ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والاخلاقية ، وترجع أهمية هذه المحددات إلى ان وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة .

(2) المحددات الداخلية :- وتشير الى القواعد والاسس التي تحدد كيفية توزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين التي يؤدتها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى الى تقليل التعارض بين مصالح هذه الاطراف.(1)

(1)د.شوقي عبد العزيز الحفناوى ،حوكمة الشركات ودورها في علاج أمراض الفكر والتطبيق ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003م)،مرجع سابق الذكر ،ص 114.

يري الباحث أن المحددات الخارجية و الداخلية هي عبارة عن قوانين ولوائح لمواجهة المخاطر ، ويؤدى الالتزام بتلك المحددات الى دعم الحوكمة فى الشركات المساهمة .

خامسا - مرتكزات حوكمة الشركات :-

تقوم حوكمة الشركات على اربعة ركائز أساسية وهى :-

(1) السلوك الاخلاقى .

(2) الرقابة والمسائلة .

(3) إدارة المخاطر .

(4) المرتكز الاستراتيجى .

يتناول الباحث هذه المرتكزات تفصيلا :-

(1) السلوك الاخلاقى :- ويتعلق بتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية ونزاهة وأمانة ، ويتمثل ضمان الالتزام السلوكى من خلال :-

- الإلتزام بالاخلاقيات الحميدة .

- الإلتزام بقواعد السلوك المهنى الرشيد .

- القيام بالمسئولية الاجتماعية .

- الشفافية عند تقديم المعلومات ويتعلق ليس فقط بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية اللازمة لكافة الاطراف ذات المصلحة بالشركة ، بل يتسع المفهوم ليشمل الإفصاح ضمن التقارير العامة عن المؤشرات الدالة على الإلتزام بمبادئ الحوكمة .

- التوازن فى تحقيق مصالح الاطراف المرتبطة بالمنشأة ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة متمثلة فى مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة والاطراف الخارجية سواء الاطراف الخارجية ذات المصلحة أو الجهات الأشرافية والرقابية والتنظيمية من جهة اخرى ، حيث يجب ان يحكم الإخلاص العلاقة بين إدارة الشركة وحملة الاسهم ، بينما يجب ان تحكم العدالة علاقة الشركة بالعمال ، ويجب ان يحكم التوافق الوطنى علاقات الشركة بالمنظمات الاهلية ، كما يجب ان يحكم الإلتزام علاقة الشركة بالهيئات والمنظمات .

(2) الرقابة والمسائلة :-

يهتم الجانب الرقابى من هذا المرتكز بتنفيذ ادوار بعض الاطراف فى نجاح المنشأة وهى :-

- أطراف رقابية عامة مثل ، الشركات ، البورصة ، البنك المركزى فحالة البنوك .
- أطراف رقابية مباشرة مثل المساهمون ، مجلس الإدارة ، لجنة المراجعة ، المراجعون الداخليون ، المراجعون الخارجيون .
- أطراف اخرى مثل الموردون ، العملاء ، المستهلكون ، المودعون .

اما جانب المسائلة فيتعلق بالإفصاح عن أنشطة واداء الشركة والفرص امام المساهمين وغيرهم ممن يحق لهم قانون مسائلة الشركة .

(3) إدارة المخاطر :-

ويتمثل هذا المرتكز فى الاتى :-

- وضع نظام لإدارة المخاطر . - الإفصاح وتوصيل المخاطر الى المساهمين واصحاب المصالح

(4)المرتكز الإستراتيجى :-

يتعلق بصياغة إستراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجى والتطلع الى المستقبل إستنادا على دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أدائها الماضى والحاضر وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها المختلفة إستنادا على معلومات كافية عن عوامل البيئة الداخلية ومدى تبادل التأثير فيما بينهم. (1)

يلخص الباحث :- أن مرتكزات حوكمة الشركات تتمثل فى الركائز الاخلاقية وهى الإلتزام بقواعد السلوك المهنى الرشيد والشفافية وغيرها من مظاهر السلوك الاخلاقى ، اما الرقابة تتمثل من خلال الاطراف الرقابية المختلفة مباشرة وغير مباشرة ، اما إدارة المخاطر فتتضمن وضع نظام ادارة المخاطر والإفصاح عنها لاصحاب المصلحة ، والمرتكز الإستراتيجى الذى يشجع على التفكير ووضع الخطط والإستراتيجيات .

سادسا : الاطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات :-

يوجد اربعة اطراف رئيسية تؤثر فى التطبيق السليم لمفهوم ومبادئ الحوكمة فى الشركات وتحدد مدى نجاح او فشل الحوكمة وهى كالاتى :-

(1)د. طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات (المفاهيم ، المبادئ ، التجارب) وتطبيقاتها فى المصارف ، الإسكندرية : 2005م ، ص 47-48.

(1) المساهمون :- وهم يقدمون رأس المال عن طريق المساهمة في الشركة وذلك مقابل الحصول على ارباح سنوية لاستثماراتهم، وايضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل وهم من يمتلك الحق في إختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم .

(2) مجلس الادارة :- وهم يمثلون المساهمون واصحاب المصالح ويقوم المجلس باختيار المديرين التنفيذيين الذين يوكل اليهم سلطة الادارة اليومية لعمال الشركة بالاضافة إلى الرقابة على أدائهم ، كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمون .

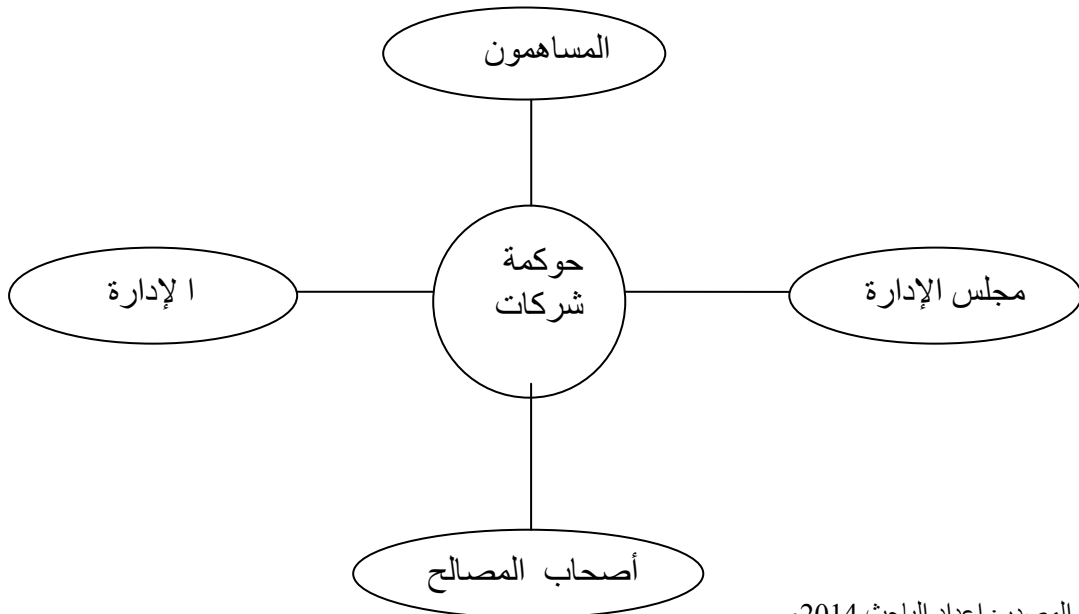
(3) الإدارة :- وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالاداء الى مجلس الادارة ، كما تعتبر المسؤولة عن تعظيم ارباح الشركة وذيادة قيمتها بالاضافة الى مسؤولياتها تجاة الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشر للمساهمين .

(4) أصحاب المصالح :- وهم مجموعة من الاطراف التي ترتبط مصالحهم مع الشركة مثل الدائنين ،الموردين ،العمال ، الموظفين ، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الاطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الاحيان فالدائنون يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار (1) .

من خلال ما سبق يرى الباحث أن لا يتم تطبيق مفهوم الحوكمة في شركات المساهمة إلا بتكامل جميع الجوانب الفكرية الخمسة السابقة مع بعضها ، والتأكد من تطبيقها دون خلط مما يساعدها على الإستمرار والقدرة على المنافسة .

شكل (1/3/1)

الاطراف المعنية بحوكمة الشركات



المصدر: إعداد الباحث 2014م

(1) د. محمد احمد الخضيرى ،مرجع سابق الذكر ،ص 84.

الفصل الثاني
المعلومات المحاسبية وجودتها
يتناول المعلومات المحاسبية وخصائص معايير
جودتها في مباحث وهي :-

المبحث الأول:- مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني:- وظائف ومجالات وأنواع المعلومات المحاسبية

المبحث الثالث :- خصائص جودة المعلومات المحاسبية

المبحث الاول

مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية

أولا : مفهوم المحاسبة :-

تعريف المحاسبة :- يجمع الباحثون من حيث طبيعة المحاسبة على كونها علما إجتماعيا نما وتطور عبر التاريخ معتمدا على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها الكثير . إن أكثر العلوم الإجتماعية قربا من المحاسبة هو علم الإقتصاد إذ أخذت منة الكثير من مفاهيمها الأساسية وفي عصرنا الحاضر إمتدت للتواصل ليس فقط مع فروع العلوم الإجتماعية مثل علم الإجتماع وعلم الإدارة وعلم القانون فحسب ، بل تجاوزتها لتتواصل مع بعض العلوم البحتة مثل الرياضيات والإحصاء وغيرها ، كذلك فى وضع البنيان النظرى لأساليبها فى القياس والاتصال . أما من حيث التعريف لم يتم الاتفاق على تعريف موحد للمحاسبة حيث تعددت التعريفات وقاللزويا التى ينظر من خلالها (1)

تطور تعريف المحاسبة موازيا لتطورها الوظيفى ، شهد تحولها من مجرد نظام لمسك الدفاتر إلى نظام للمعلومات ومن ابرز مظاهر التطور الوظيفى للمحاسبة هو ما تشهده حاليا من تفرعها إلى فروع متعددة يختص كل منها بوظيفة من الوظائف مثل : المحاسبة المالية ، المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية والتدقيق ، محاسبة الموارد البشرية ، المحاسبة الإجتماعية وغيرها، فى عام 1941م أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية تعريف المحاسبة بأنها (فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التى لها طبيعة مالية ، وتفسير النتائج التى تسفر عن هذه العمليات والأحداث) فى تعريف حديث نسبيا قدمت جمعية المحاسبة الأمريكية تم تعريف المحاسبة على أنها (عملية تحيد مقياس وتوصيل المعلومات الإقتصادية بغرض تمكين مستخدمى هذه المعلومات من تكوين رأى لإتخاذ القرارات اللازمة) . لقد أضاف هذا التعريف للمحاسبة بعدا وظيفيا جديدا إذ لم يعد إهتمامها مقصورا بالنواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تسجيل وتشغيل البيانات فحسب بلتجاوز إهتمامها إلى نظرية القياس ونظرية المعلومات وقد انعكس هذا الإرتباط على التقارير المحاسبية فتزايدت أهميتها بالنسبة لمستخدمين المعلومات كما تزايد الإفصاح الواجب توفيرة فى هذه التقارير ، كذلك ونظرا لتعدد مستخدمى المحاسبة وتعدد أغراضهم تعمق البعد السلوكى للمحاسبة خصوصا فى المحاسبة الإدارية، فى عام 1975 م قدمت جمعية المحاسبة الأمريكية تعريفا جيدا (أنها توفير المعلومات التى يمكن أن تكون ذات فائدة والتى إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الإجتماعية) وبذلك أضافت المحاسبة لأهدافها بعدا جديدا هو البعد الإجتماعى(2).

(1)د. محمد عطية مطر وآخرون، نظرية المحاسبة وإقتصاد المعلومات ، الغطار الفكرى فى التطبيقات العملية (عمان : دار حنين للنشر والتوزيع ، 1996م ، ص17.

(2)عباس مهدي الشيرازى ، نظرية المحاسبة (الكويت : ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع 1990م) ، ص13.

كما عرفت المحاسبة بأنها :-

هي نشاط خدمي ونظام وصفى لضبط السلوك والعمل الإقتصادي بالمعلومات(1).

هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات عند حدوثها وتسجل من واقع مستندات مؤيدة لها ، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الإقتصادية من تحديد الإيرادات وتكلفة الحصول عليها ثم إستخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة(2).

البيانات والمعلومات :-

عادة ما يستخدم مصطلحي البيانات والمعلومات كمترادفين في الحياة العملية لوصف شيء واحد مع الإختلاف في مفهوم ومعنى كل منهما وما يعتبر في موقف معين معلومات قد يمثل بيانات لموقف آخر(3) .

لذلك سيتناول الباحث مفهوم كل من البيانات والمعلومات على حدة ، كما يتناول الفرق بينهما ومن ثم سيتطرق إلى مفهوم المعلومات المحاسبية .

مفهوم البيانات :-

تناولت أدبيات المحاسبة عدة تعريف للبيانات يستعرضها الباحث كالتى :-

هي عبارة عن حقائق مجردة ليست ذات معنى أو دلالة في ذاتها بمعنى أنها لو تركت على حالها فلن تضيف شيء إلى معرفة مستخدميها بما يؤثر على سلوكهم ، لذلك تتضمن البيانات أي مجموعة من الحروف والرموز والأرقام التي تعبر عن دقة وقوع أحداث معينة داخل النظام مع الاطراف الأخرى الخارجية(البيئة) (4).

هي عبارة عن تدفقات لحقائق ذا اولوية تعبر عن أحداث معينة مثل تعاملات منظمات الأعمال .

هي حقائق تنتج عن العمليات المختلفة التي يجريها المشروع والبيانات المحاسبية تتسع وتشمل كل البيانات سواء كانت مالية أو عينية متعلقة بأحداث تمت في الماضي أو الحاضر أو توقعات عن المستقبل ، ولا يجب ان تكون مجرد بيانات مالية للمشروع(5).

(1)د.نعيم حسلى دهمش وآخرون ،مبادئ المحاسبة اصول علمية (عمان :دار الحامد للنشر ،2000م)،ص21.

(2)د. رضوان محمد العناني ، مبادئ المحاسبة أسس وأصول علمية ، الجزء الاول (عمان : دار الصفا للنشر والتوزيع ،2001م)،ص9.

(3)د.عبد الحى مرعى ،المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة ،1993م)،ص10.

(4)د. أحمد حسين على حسين ،نظم المعلومات المحاسبية (الإسكندرية : دار الإشباع الفنية ،1997م)، ص 25.

(5)د. ثناء محمد طعيمة نظم المعلومات المحاسبية ، (القاهرة : إيثرناك للطباعة والنشر والتوزيع 2002م) ص38.

يلخص الباحث من التعاريف السابقة أن البيانات هي المادة الخام التي تعبر وتعكس تعاملات المنشأة مع الآخرين وهذا التعبير قد يكون في صورة أرقام أو رموز أو غيرة

مفهوم المعلومات

هنالك عدة مفاهيم وتعريف للمعلومات يستعرض الباحث البعض منها كالآتي :-

تعرف المعلومات (بانها بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة).(1).

المعلومات هي عبارة عن البيانات التي تم وضعها في إطار ذو معنى أو دلالة والتي تم توفيرها للمستقبل والتي تقلل عدم التأكد وتظهر بدائل إضافية أو تساعد على التخلص من بدائل غير مفيدة ، وهي تؤثر على الافراد وتستثيرهم لإتخاذ تصرفات معينة.(2).

المعلومات هي(مجموعة من البيانات التي جمعت وأعدت بطريقة قابلة للإستخدام). (3)

يقصد بالمعلومات المعرفة التي لها معنى وتفيد الفرد الذي تقدم إليه في تحقيق أهدافه ، وبالتالي فإن للمعلومات قيمة سواء لدى الوحدة ذاتها أو لدى الأفراد المستخدمين لها.(4)

مستويات المعلومات :-

(1) المستوي الفني :- حيث لا يوجد معنى معين للمعلومات ولكن يمكن قياس كمية المعلومات المنقولة خلال قنوات الاتصال .

(2) مستوى المعانى :- حيث يقوم مستخدم المعلومات في هذه المرحلة بتفسير وتحليل المعنى الذي تتضمنه هذه المعلومات .

(3) المستوى التأثيرى :- حيث تؤدي المعلومات في هذا المستوى الى تحفيز مستخدميها للقيام بأنشطة معينة بناء على المعرفة المتحصلة من هذه المعلومات.(5)

الفرق بين البيانات والمعلومات :-

هنالك فرق بين البيانات والمعلومات سيتطرق لة الباحث فى الاتى :-

تمثل البيانات المادة الخام اللازمة لتوليد المعلومات ، فهي من وجهة نظر محاسبية تعبر عن الصفات أو الأحداث المرتبطة بمنشأة ما ، هذا بينما تمثل المعلومات عملية

(1) د.كمال الدين مصطفى الدهراوى، نظم المعلومات المحاسبية(الإسكندرية: المكتب الجامعى الحديث، 2007م)، ص72.

(2) د. تابت عبد الرحمن إدريس، نظم المعلومات الإدارية فى المنظمات المعاصرة (الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2005م) ص84.

(3) د.ليستر هنجر ،ود. سيرج ماتوتس ،المحاسبة الإدارية فى المنظمات المعاصرة ،ترجمة أحمد حاج محمد (الرياض :دار المريخ) ص28

(4) د. عبد المقصود بيان ،نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات ،(الإسكندرية: الدار الجامعية 2004م)، ص15.

(5) د.أحمد حلمى جمعة واخرون ، نظم المعلومات المحاسبية - مدخل معاصر ،(دار المناهج للنشر والتوزيع 2003م)، ص9.

الحصول على الحقائق والمعرفة الناتجة عن تشغيل البيانات الخام ، ومن ثم فوظيفة البيانات هي توليد المعلومات بينما تتلخص وظيفة المعلومات في زيادة المعرفة لدى مستخدمي هذه المعلومات أو بمعنى آخر تخفيض حالة عدم التأكد الموجودة لدى هؤلاء وقت إستلامهم للمعلومات بالشكل الذي يساعد على إتخاذ تصرف أو تصرفات تسعى الى تحقيق هدف معين . طبقا لهذا المفهوم فان البيانات الخام المستخدمة في توليد هذه المعلومات المحاسبية تساعد على توليد أو زيادة المعرفة ، ونجد أن هنالك لبس في التمييز بين البيانات والمعلومات وأن معيار الإستفادة من قبل المتلقى أو المستفيد هو الأساس في التمييز بينهما ويعتمد هذا المعيار على خاصيتين أساسيتين للتمييز بينهما وهما :-

(1) الإضافة المعرفية :- فالتمييز وفق هذا المعيار يعتمد على الشخص المتلقى فإذا أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقى تحولت الى معلومات ، أما إذا لم تؤدي إلى اى إضافة معرفية تبقى مصنفة في إطار البيانات وبناءا على هذا المعيار مايعتبر بيانات بالنسبة لشخص ما يمكن أن يعتبر معلومات بالنسبة لشخص آخر .

(2) الإرتباط :- يجب أن تكون البيانات مرتبطة بحدث معين يفيد المتلقى ، حتى تتحول هذه البيانات إلى معلومات فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت تؤثر في النشاط ، لذلك فإن ما يعتبر بيانات في لحظة معينة قد يتحول إلى معلومات في أوقات أخرى(1).

ثانيا : مفهوم المعلومات المحاسبية :-

تعد المحاسبة نشاطا خدميا ، وبالتالي فهي تقوم بوظائف هامة ومفيدة في المجتمع وذلك من خلال تقديم خدماتها للمهتمين بالأنشطة الإقتصادية سواء على مستوى الوحدة الإقتصادية او على مستوى المجتمع ككل ، تتمثل خدمة المحاسبة في توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية تهدف الى مساعدة الوحدة الإقتصادية في القيام بنشاطها وخاصة في ظل الوحدات الإقتصادية الكبيرة مع الاخذ في الإعتبار التطورات الإقتصادية المحلية والدولية التي تتأثر بها تلك الوحدات ، وتظهر الحاجة المتزايدة الى المعلومات المحاسبية في الآونة الاخيرة نظرا للظروف الإقتصادية والاجتماعية والتقدم الفنى ، بالإضافة إلى إتساع دور الإدارة وما يتبعه ذلك من ضرورة توافر المعلومات المحاسبية التي تساعدنا في دورها .

هنالك عدة تعريفات للمعلومات المحاسبية منها :-

أن المعلومات المحاسبية هي المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة داخل المنشأة، وتعكس العمليات والأحداث والحقائق المتعلقة بالمجالات المالية والمحاسبية وذلك عن طريق سلسلة من العمليات المترابطة مثل التبويب والتلخيص والعرض في تقارير تتناسب و غرض الإستخدام الذي طلبت من أجله في الوقت المناسب.

(1)د. كمال حسين ، نظم المعلومات المحاسبية (دارالصفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، 1987م)، ص62.

أن المعلومات المحاسبية هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في تقويم والتنبؤ بالمستقبل وقد تكون في صور كمية كالقوائم المالية أو تقارير تفصيلية من الأنشطة في المنشأة(1).

يلخص الباحث أن المعلومات المحاسبية هي :بيانات تمت معالجتها بغرض الإستفادة منها في تخطيط أهداف المنشأة والمساعدة في الانشطة المختلفة فيها .

ثالثا : أهمية المعلومات المحاسبية :-

يعتبر عدم توفر المعلومات الكافية والمناسبة ذات العلاقة والمعلومات الصحيحة التي يعتمد عليها من أهم أسباب فشل الكثير من الشركات والمؤسسات الإقتصادية ، والقصور في الموازنات التخطيطية وفي الرقابة وتقييم الأداء ، حيث أن سلامة وفعالية أنشطتها يتوقف بالدرجة الأولى على سلامة ودقة وكفاية المعلومات التي تقوم عليها ، وتحتاج الإدارة إلى المعلومات المحاسبية في كل المجالات ، حيث تطلب الأطراف المختلفة ذات المصلحة على إختلاف مستوياتهم معلومات محاسبية صحيحة وحديثة تساعدهم في الإطمئنان على الشركة ، كما المعلومات المحاسبية تساعد الشركات المساهمة في تنظيم أنشطتها وتخطيطها والرقابة على التنفيذ وغيرها من المجالات ، وتتمثل أهمية المعلومات المحاسبية في النقاط التالية :-

(1) تتبع أهمية المعلومات المحاسبية لأغراض ترشيد الموارد الإقتصادية من خلال توفير تقارير عن تلك الموارد ، وذلك يمثل الدافع وراء النشاط الإقتصادى بغرض محاولة توزيع الموارد المتاحة بشكل أفضل ويأتى ذلك عن طريق الإعتماد على المعلومات المحاسبية الملائمة

(2) تلعب المعلومات المحاسبية دورا رئيسيا بإمداد الإدارة بالمعلومات المحاسبية لبناء أساس ملائم للتوقعات فى ظل ظروف عدم التأكد من النتائج المستقبلية .

(3) تساهم المعلومات المحاسبية فى نتائج العمليات والاحداث وهى عادة معلومات فعلية عن الأحداث التي تمت .

(4) تخضع الشركات و الوحدات الحكومية عادة لنوع أو اكثر من الضرائب على أرباحها ويتطلب ذلك تقديم تقارير ضريبية معدة طبقا للقوانين ، وينهض النظام المحاسبى بمهمة إعداد هذه التقارير .

(5) التدقيق الدائم للمعلومات المحاسبية الملائمة يساعد الوحدة الإقتصادية فى العمليات المتعلقة بالتخطيط والرقابة .

(1)د.محمد عباس بدوى ،د. عبد الوهاب نصر على،المحاسبة المالية، مدخل نظم المعلومات (القاهرة :المكتب الجامعى ،2008م)،ص11.

إزدادت أهمية المعلومات المحاسبية فى الوقت الحاضر لوجود عوامل متعددة أدت الى تلك الزيادة مجملة فيما يلى :-

(1) النمو فى حجم الوحدات الإقتصادية :- إن إزدياد حجم الوحدات الإقتصادية يؤدى الى ضرورة إنتاج معلومات محاسبية بصورة مستمرة ودائمة .

(2) إزدياد قنوات الإتصال فى الوحدة الإقتصادية :- الأمر الذى يعنى ضرورة توفير المعلومات المحاسبية بصورة رأسية وافقية وتبادلها معا .

(3) تعدد أهداف الوحدة الإقتصادية :- لم يعد هدف الوحدة الإقتصادية محصورا فى تعظيم الربحية بل تعددت أهدافها ، الامر الذى يتطلب توفير معلومات محاسبية تخدم الأهداف المختلفة

(4) التأثير بالبيئة الخارجية :- من الواضح أن الوحدة الأقتصادية تتأثر بالبيئة وتؤثر بها وقد زادت هذه العلاقة نتيجة كثرة التغيرات التى تحدث فى البيئة وينبغى على إدارة الوحدة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وتغيراتها لتتمكن من إتخاذ الخطوات الضرورية لملائمة عملياتها ونظامها ، لتتماشى مع تلك التغيرات ، وهذا يتطلب قدر اكبر من المعلومات.(1)

مما تقدم يرى الباحث :- أن المعلومات المحاسبية أصبحت تتمتع بأهمية بالغة وذلك لاتساع الرقعة الجغرافية لمنشآت الاعمال وتعدد الفروع والانشطة المتعددة والمختلفة وكبر المشروعات وتعدد الأهداف .

(1) د. يوسف عوض العادلى ، وآخرون ، مقدمة فى المحاسبة المالية (الكويت : ذات السلاسل للطباعة والنشر ، 1986م) ، ص 24-25.

المبحث الثانى

وظائف ومجالات وأنواع المعلومات المحاسبية

أولاً : وظائف المعلومات المحاسبية :- للمعلومات المحاسبية عدة وظائف تؤديها وذلك من خلال إستخدامها كمدخلات فى عمليات المنشأة ، فالوظائف الاساسية للمعلومات المحاسبية تتمثل فى :-

(أ) وصف المواقف والأحداث المختلفة التى تؤثر على إدارة الوحدة الإقتصادية التى تشكل بدورها الإطار الإدارى العام للوحدة .

(ب) المساعدة فى تحليل وتفسير المواقف والأحداث المختلفة التى تواجه الإدارة بهدف التعرف على تلك المجموعة من العوامل والمتغيرات الأساسية المحددة لها وطبيعة العلاقات التى تربط العوامل وتحركها .

(ج) مساعدة إدارة الوحدة الإقتصادية فى توفير أسس المقارنة والمفاضلة بين بدائل الحلول الممكنة والمتاحة .

(د) تساعد المعلومات المحاسبية فى عمليات التنبؤ بالأحداث والظواهر المستقبلية .

(هـ) تقييم السياسات المحاسبية والإدارية المتبعة فى الوحدة الإقتصادية وبيان مدى كفايتها وفعاليتها فى تحقيق الأهداف التى تسعى إلى تحقيقها(1).

وعليه يتضح للباحث :- بأن وظائف المعلومات المحاسبية تساعد الإدارة وأصحاب المصالح فى فهم عوامل ومتغيرات الأحداث المختلفة والتنبؤ بالأحداث المتوقعة مستقبلا وكيفية مواجهتها ، وتقييم مدى كفاية وفعالية السياسات المحاسبية والإدارية المتبعة من قبل الإدارة .

ثانيا : مجالات إستخدام المعلومات المحاسبية :-

تستخدم المعلومات المحاسبية فعدد من المجالات المختلفة فى الشركات ومنظمات الأعمال وتشمل هذه الإستخدامات الآتى :-

(أ) تستخدم المعلومات المحاسبية فى مجال التخطيط الطويل وقصير الأجل حيث يتم إستخدامها فى مجال تحقيق الأهداف الإستراتيجية والمستقبلية من خلال تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية اللازمة .

(1) صالح حامد محمد ، اثر القياس المحاسبى فى جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الإستثمار فى الاوراق المالية ، رسالة دكتوراة (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2009م)، ص 106.

(ب) استخدام المعلومات المحاسبية فى الرقابة على جودة الإنتاج التى ترغب المنشأة فى تحقيقها ويتم ذلك من خلال عمل دراسة التكلفة والمنفعة لكل مستوى جودة معين ولكل مجموعة من المجموعات المنتجة .

(ج) استخدام المعلومات المحاسبية فى بناء نماذج وتكوين خلفية عن الموضوعات المختلفة .

(د) تستخدم المعلومات المحاسبية فى مجال إعداد التقارير للاداء الفعلى لمنظمات الأعمال ،والتي تستخدم بدورها فى قياس مدى نجاح أو فشل الإدارات المختلفة فى الوحدة الإقتصادية .

(هـ) تستخدم كحافز بمعنى أن بعض المعلومات المحاسبية تعد مصدرا لتحفيز الأفراد فى تزويدهم بتقرير عن درجة كفاءتهم فى أداء الأعمال والمهام الموكلة إليهم .

(و) تستخدم المعلومات المحاسبية فى تقويم وتقليل حجم البدائل المتاحة فى منظمة الأعمال ،أى أن المعلومات المحاسبية تساعد الإدارة فى التوجة نحو أفضل البدائل من بين مجموع البدائل المتاحة التى تعمل بدورها فى زيادة قيمة المنشأة(1).

تأسيسا على ما تقدم يستخلص الباحث بأن مجالات استخدام المعلومات المحاسبية تهدف الى تحقيق أهداف المنشأة الإستراتيجية الحالية والمستقبلية والرقابة على جودة المنتجات وإعداد التقارير للاداء الفعلى والمخطوطاتخاذ الإجراءات التصحيحية والمفاضلة فيما بين البدائل ، وتعتبر حافز للعاملين لزيادة ولائهم للمنشأة من خلال إظهار دورهم فى إستمرارية المنشأة .

ثالثا : مستخدمو المعلومات المحاسبية وإحتياجاتهم :-

بصفة عامة تتنوع فئات مستخدمى التقارير المحاسبية وتتعدد، وقد ترتب على ذلك تزايد الدعوة الى تحديد مستوى معين من المستخدمين يصلح كأساس لاعداد التقارير المحاسبية ويمكن تصنيف فئات مستخدمى المعلومات المحاسبية الى نوعين :-

(أ) مستخدمين ممولين (مقدمى الاموال)

(ب) مستخدمين غير ممولين .

يتناول الباحث كل منهما بالتفصيل كالاتى :-

(أ) المستخدمين الممولين :- تتكون هذه المجموعة من المستثمرين ، الملاك ، المقرضين ، والموردين حيث يقوم كل منهم بتمويل الشركة إما بشراء الاسهم أو السندات أو التمويل المباشر أو الإقراض طويل وقصير الأجل أو بيع مستلزمات إنتاجية أو خدمة طويلة

(1)مرجع سابق الذكر ،ص 107.

الأجل ، وتلعب هذه المجموعة دورا حيويا فى توفير الدعم المالى اللازم لقيام المشروع بنشاطه على الوجهة الامثل وضمان إستمرارة . وتنقسم الى :-

- المستثمرين أو الملاك :- هم أصحاب المشروع الذين تكبدوا مبالغ من أموالهم الخاصة ، فهم فى حاجة للمعلومات المحاسبية حتى يطمئنوا على أموالهم .

- المقرضون :- هم طائفة البنوك والمؤسسات المالية التى تتولى تدبير الإحتياجات التمويلية الحالية والمستقبلية للمشروع وتحتاج هذه الفئة الى المعلومات حول مصادر وإستخدامات النقدية التى تساعدهم فى تقييم مقدرة المشروع على تحويل ارباحة الى تدفقات نقدية ومعرفة مدى كفاية هذه التدفقات .

- الموردون :- هم من يمدون المشروع بالمواد والسلع والخدمات على أن تسترد قيمتها فى وقت لاحق وتختلف حاجاتهم للمعلومات المحاسبية باختلاف طبيعة تعاملهم مع المشروع . حيث يعتمد الموردون فى هذه الحالة على التقارير المحاسبية كاساس لفحص الحالة المالية للمشروع قبل التعامل معه .

يرى الباحث :- أن هنالك إحتياجات مشتركة للمعلومات المحاسبية للفئات الثلاث ، بوصفهم مستخدمين ممولين تتركز هذه الإحتياجات فى المعلومات الدالة على مقدرة المشروع على تحقيق تدفقات نقدية كافية ومقدرة على تحقيق وتحسين أدائه المالى .

(ب) المستخدمين غير الممولين :- وتتمثل هذه المجموعة فى كل من :-

- الهيئات الحكومية وشبه الحكومية :- بالرغم من ان الحكومة تملك سلطة الحصول على اى معلومة تحتاجها إلا أنها تدخل ضمن مستخدمى التقارير المحاسبية المنشورة ، بل وتلعب دورا كبيرا فى تحديد محتوى وطبيعة ما ينشر فى تلك التقارير ، وتنحصر إحتياجات الحكومة فى معلومات الربحية ومكوناتها والمقدرة الإيرادية للمشروع والاصول والخصوم والتغيرات فيها ومصادر إستخدامات النقدية ، وهى معلومات تفيد فى اغراض الرقابة والتخطيط الإقتصادي .

- العملاء :- يحتاج العملاء الى المعلومات لتمكنهم من معرفة قدرة المشروع على الإستمرار وقدرته على تحقيق التدفقات النقدية .

- العمال والنقابات العمالية وإتحاد العمال :- يتركز إهتمام هذه الفئة على الإطمئنان على إستمراريتهم فى وظيفتهم وعلى حصولهم على اجر عادل ، ومن ثم تحتاج هذه الفئة لمعلومات حول الاداء المالى للمنشأة بالإضافة للمعلومات المتعلقة بالاداء الإجتماعى .

- الإدارة :- هنالك إجماع على كون الإدارة هى المستفيد الاول من التقارير المحاسبية حيث تتركز إستفادة الإدارة فى مجرد إخلاء مسئولياتها أمام المساهمين أو ملاك

المشروع ، وكذلك الوفاء ببعض الالتزامات القانونية تجاه العديد من الجهات لأن الإدارة تمتلك سلطة الحصول على المعلومات دون إنتظار التقارير السنوية(1).

رابعاً : تصنيف المعلومات المحاسبية :-

تعتبر التقارير الشكل الأكثر إستخداماً لتقديم مخرجات نظم المعلومات المحاسبية (المعلومات) إلى المستفيدين وتختلف أشكال هذه التقارير بما تحتويه من معلومات مالية وهناك العديد من أنواع التقارير (المعلومات المحاسبية) نستعرضها من وجهات متعددة :-

(أ) من حيث الغرض :-

- تقارير الوكالة :- ومن أمثلتها : التقرير السنوى للمنشأة والتي تبين مدى محافظة إدارة المنشأة على الموارد المعهود بها إليها .

- تقارير الإلتزام القانونية :- ومن أمثلتها : القوائم المالية المنشورة إلتزاماً بالقوانين التي تطلبها جهات مالية وحكومية معينة .

(ب) من حيث الوظائف الإدارية :-

- تقارير تشغيلية :- وهي التي تركز على الوضع الحالى لنظام العمليات داخل المنشأة لمساعدة الإدارة التشغيلية فى السيطرة مثل :تقارير أوامر البيع .

- تقارير تخطيطية :- تحوى معلومات تساهم فى دراسة وتحليل البدائل المختلفة لمجموع الأهداف المراد تحقيقها مثل تقارير موازنة المبيعات .

- تقارير رقابية :- تشتمل على معلومات تتعلق بمتابعة التنفيذ الفعلى وإكتشاف الإنحرافات المعيارية وتحليلها والتقرير عنها لإتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها .

(ج) من حيث درجة التجميع :-

- معلومات تفصيلية :- توفر تفاصيل متعلقة بالأحداث أو الوحدات الفرعية للمنشأة أو الشركة مثل : كشف أوامر الشراء .

- معلومات تلخيصية :- تلخص تفاصيل الأحداث وتعد حسب الطلب أو بشكل دورى مثل : تقارير الإستثناء التي تستبعد البيانات غير الملائمة أو القل أهمية .

(د) من حيث إتجاه سير التقارير :-

- تقارير عمودية :- تضم معلومات يتم تبادلها بين المستويات الإدارية المختلفة للمنظمة

(1) عبد الوهاب نصر على ،شحاتة أحمد شحاتة ،مبادئ المحاسبة المالية (الإسكندرية : الدار الجامعية ،1996م)، ص ص 39-40.

- تقارير أفقية :- تضم معلومات تتم ضمن نفس المستوى الإدارى .

(٥) من حيث الدورية :-

- تقارير فورية :- ويقدم هذا النوع من التقارير عند حدوث حالات طارئة مثل تقرير حول (مردودات المبيعات) لمعالجة مشكلة حدثت مع أحد العملاء .

- تقارير حسب الطلب :- تستخدم لأغراض خاصة ومحددة مثل (الدراسات) .

- تقارير دورية :- يتم إعدادها خلال فترات زمنية متفق عليها مثل (القوائم المالية) (1)

تصنيفات أخرى للمعلومات المحاسبية :-

هنالك تصنيفات أخرى للمعلومات المحاسبية يستعرضها الباحث كالاتى :-

(1) من حيث دلالتها :-

(أ) معلومات تاريخية :- تتعلق بالأحداث والمعلومات التى تمت فى الماضى وتستخدم فى تقييم كفاءة المنشأة فى تحقيق أهدافها وبيان مركزها المالى .

(ب) معلومات حالية :- تتعلق بالانظمة التشغيلية ، وتقدم بصورة دورية وفى الوقت المناسب كما أنها ذات طابع تحليلى لمتابعة الإنحرافات .

(ج) معلومات مستقبلية :- وهى معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ .

(2) من حيث مصدرها :-

(أ) معلومات داخلية :- وهى معلومات تعبر عن أحداث ووقائع داخل المنشأة .

(ب) معلومات خارجية :- وهى معلومات من مصادر خارجية تفسر متغيرات البيئة المحيطة وتتضمن معلومات عن البيئة المحيطة وظروف السوق .

(3) من حيث المتطلبات العملية :-

(أ) معلومات إجرائية :- تتطلب من متلقيها إتخاذ إجراءات على الفور أو فى وقت لاحق

(ب) معلومات غير إجرائية :- وهى معلومات خبرية توضح أحداث وعمليات تمت فى زمن سابق ولا يتطلب من متلقيها إتخاذ أى إجراء .

(4) من حيث إرتباطها بالزمن :-

(1) د.مطيع ياسر صادق ، وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية (عمان : مكتبة المجتمع العربى للنشر والتوزيع 2007م) ، ص 57-58.

(أ) معلومات جامدة :- تعبر عن قيمة حدث معين في لحظة زمنية محددة .
(ب) معلومات ديناميكية :- تعبر عن حالة التغير التي حدثت في قيمة الحدث خلال فترة معينة .

كما صنفت المعلومات المحاسبية من حيث المحتوى إلى ثلاث أنواع رئيسية :-

(1) المعلومات الإستراتيجية :- وهي التي تغطي فترة زمنية طويلة نسبيا ، وتتعلق بصفة أساسية بصياغة أهداف المنظمة والخطط طويلة الأجل للوصول لهذه الأهداف .

(2) المعلومات التكتيكية :- وهي التي تغطي فترة زمنية متوسطة الأمد وتتعلق بتنفيذ الإدارة الوسطى للإستراتيجيات الموضوعية من قبل الإدارة العليا أي انها تتركز حول وصف الخطط التكتيكية الضرورية لتنفيذ إستراتيجية معينة مثل جدولة الإنتاج - خطط الصيانة - وتدريب الأفراد.

(3) المعلومات التشغيلية :- وهي التي تتعلق بعمليات المنظمة اليومية حيث يجب توفير معلومات تفصيلية ودقيقة وبصفة مستمرة ومتكررة من جميع أوجه النشاط في الشركة مثل : المعلومات المتعلقة بحضور الموظفين ، وأنواع وكميات السلع المنجدة والمباعة(1).

شكل (2 / 1)

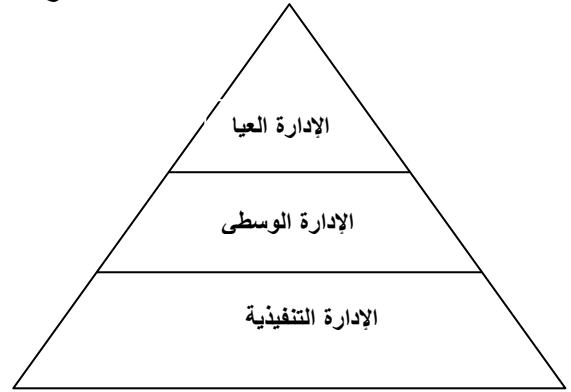
إختلاف محتوى المعلومات باختلاف المستويات الإدارية

بدرجة قليلة



محتوي المعلومات

بدرجة كبيرة



المستويات الإدارية

المصدر :- د. الطائي محمد عبدو حسين ، المدخل الى نظم المعلومات الإدارية - إدارة تكنولوجيا المعلومات ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 286.

(1) د. الطائي محمد عبدة حسين ، المدخل الى نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع 2009م) ص 284-285.

المبحث الثالث

خصائص ومعايير جودة المعلومات المحاسبية

أولاً : خصائص جودة المعلومات المحاسبية :-

أن الهدف الرئيسي للمحاسبة بصورة عامة هو إنتاج وتوصيل معلومات محاسبية مفيدة ، أى أن المحور الأساسى هو منفعة المعلومات المحاسبية ، وتختص المحاسبة المالية بتقديم معلومات تفيد فى العمليات المتعلقة بالمنشأة والتي تهم المساهمين والمستثمرين الحاليين والمرقبين ، ولكى تحقق المعلومات المحاسبية الأهداف المرجوة منها ، والتي تتمحور حول غرض أساسى هو المنفعة لآبد أن تتوافر فى تلك المعلومات مجموعة من الخصائص ، وبناء على ما تقدم فإنه يمكن القول أن الهدف الرئيسى من تحديد خصائص المعلومات المحاسبية هو لتقييم مستوى جودة هذه المعلومات لضمان تحقيق المنفعة منها عند إستخدامها(1).

مفهوم خصائص المعلومات المحاسبية :-

هى معايير أساسية للإسترشاد بها فى الحكم على مدى كفاءة وفعالية المعلومات المحاسبية وجودتها فى تحقيق الأهداف المرجوة منها فى أداء دورها .

أيضا هى الصفات التى يجب توافرها فى المعلومات المحاسبية المقدمة فى القوائم المالية حتى تصبح مفيدة للمستخدمين(2).

هنالك دراسات عديدة حول تحديد الخصائص التى يلزم توافرها فى المعلومات المحاسبية ومن أهم هذه الدراسات هى الدراسة التى قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى حدد فيها أهم خاصيتين رئيسيتين يجب توافرها لتحدد مدى الفائدة فى المعلومات المحاسبية وهاتين الخاصيتين هما :-

(1) ملائمة المعلومات المحاسبية .

(2) المصدقية أو الثقة فى المعلومات المحاسبية .

يستعرضها الباحث فى الخصائص الرئيسية كل منها بالتفصيل كالاتى :-

الخصائص الرئيسية :- إن تحقيق فائدة المعلومات المحاسبية يتطلب توافر خاصية الملائمة وخاصية المصدقية أو الموثوقية ، فإذا فقدت المعلومات المحاسبية أى من هاتين الخاصيتين الأساسيتين فلن تكون مفيدة للمستخدمين .

(1)د.حنان رضوان حلوة ،مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكرى والترتيبات العملية (عمان :داروائل للنشر والتوزيع2000م)،ص58.

(2)د. كمال عبد العزيز النقيب ،مقدمة فى نظرية المحاسبة ،(عمان : دار وائل للنشر ،2004م)، ص292.

(1) الملاءمة :-

لا يوجد إتفاق حول تعريف واضح ومحدد للملائمة حيث أن هنالك عدة تعريفات منها :-

تعريف جمعية المحاسبة الامريكية :- 1996 (تعد الملائمة معيارا من معايير جودة المعلومات المحاسبية وتحثل المركز الاول من بين المعايير الواجب توافرها فى هذه المعلومات).

تعريف مجلس معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية والإسلامية من خلال بيان المحاسبة المالية رقم (2):-

إن ملائمة المعلومات المحاسبية تكون ذات دلالة مهمة حيث يمكن الإستفادة منها عند دراسة المشكلة فى المنشأة ويؤدى ذلك الى إختصار الوقت والجهد ، والملائمة إمدادا هاما سواء أن كانت المعلومات للإستخدام الداخلى أو الخارجى وعادةما يستخدمها مستخدمين متعددين وبالتالي يجب أن تكون شاملة وتعين على حل المشاكل ، وبالتالي فأن التقرير لابد أن يشمل المعلومات المحاسبية المفيدة والمناسبة لكل جديد فى مستوى إدارى معين ، أيضا تتصف المعلومات المحاسبية بخاصية الملائمة عندما تؤثر على مستخدمى القوائم المالية عن طريق مساعدتهم فى تقييم العمليات والأحداث عن الفترة الماضية والحالية والفترات المستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييم عمليات سابقة. (1)

الملائمة هى قدرة المعلومات المحاسبية على إحداث تغيير فى رأى مستخدم معين. (2)

ووفقا لما أوضحت مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يلزم توافر الخصائص الثانوية التالية :-

(أ) خاصية التزامن أو التوقيت المناسب .

(ب) خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات .

(ج) خاصية القدرة على التقييم الإرتدادى .

يتناولها الباحث بالتفصيل كالاتى :-

(أ) خاصية التزامن أو التوقيت المناسب :-

وتعنى توفير المعلومات المحاسبية فى حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير .

(1)د.عباس مهدي الشيرازى ،مرجع سابق الذكر ، ص ص 190-191.

(2)د. حنان رضوان ، مرجع سابق الذكر ،ص 72.

يري الباحث أن وصول المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يساعد في معالجة الخلل وأوجه القصور في الوقت المناسب وبأقل جهد وبأقل التكاليف والخسائر، كذلك التوقيت الملائم يعنى أن يتلقى المستخدم تلك المعلومات خلال الوقت الذى يحتاجها فيه .

(ب) خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات :- لأن مستخدم المعلومات المحاسبية يمارس نوعا من التنبؤ فأن المعلومات المحاسبية التى تكون لها قدرة تنبؤية هي أكثر ملائمة لمستخدم تلك المعلومات .

مما سبق يتضح أن المعلومات المحاسبية الملائمة هي التى تساهم فى تحسين المقدرة على التنبؤ بالأحداث المرتبطة بالنشاط المستقبلى فى ضوء نتائج الماضى والحاضر ، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه فى المستقبل ، ولكي تؤثر المعلومات المحاسبية لابد أن تكون لها قدرة تنبؤية لعمل إختبارات مستقبلية ويستحسن أن يكون لها أيضا مقدرة على تقييم نتائج الإختبارات السابقة .

(ج) خاصية القدرة على التقييم الإرتدادى :- تمتلك المعلومات المحاسبية الملائمة قيمة إسترجاعية عندما يكون لها قدرة على التغيير أو تصبح لها توقعات حالية أو مستقبلية ، وهذه الخاصية لاتقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات ، وتساعد مستخدم المعلومات المحاسبية فى تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي يستخدم المعلومات فى تقييم النتائج التى تبنى على هذه التوقعات عند إعداد الموازنات التقديرية . يستفيد مستخدم المعلومات من قدرة المعلومات على التحقق من صحة التوقعات لأن قدرة المعلومات المحاسبية فى تصحيح التوقعات تساعد فى تنفيذ الموازنات لمختلف الأنشطة.(1)

(2) المصدقية أو الثقة :-

عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكى المصدقية بأنها (خاصية فى المعلومات المحاسبية وبتوافرها تتحقق درجة معتدلة من الأمان والإطمئنان فى التقارير المالية و التأكد بأن هذه التقارير قد تم إعدادها وفقا للأسس و المبادئ المنفق عليها وإن عرض المعلومات وتمثيلها قد تم بصورة جيدة ، والموثوقية تعنى دلائل إثبات تعزز ثقة المستخدم لهذه المعلومات) .(2)

أيضا ينبغى أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من الاخطاء الهامة و التحيز ، أيضا المصدقية هي الغرض الصادق وأولوية المضمون على الشكل و الحيادية والحيطة والحذر والإكتمال .(3)

(1)عباس مهدي الشيرازى ،مرجع سابق ص ص 200-201.

(2)د. محمد يوسف خضاوى ، نظم المعلومات المحاسبية (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع)، ص79.

(3)د. طارق عبد العال ،دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية والدولية الحديثة (الإسكندرية الدار الجامعية ،2006م)،ص129.

كما يرى بعض الكتاب أنه يجب أن تتوافر في المعلومات المحاسبية درجة كافية من الثقة وذلك حتى يصبح بالإمكان الإعتماد عليها، وتمتلك المعلومات المحاسبية هذه الخاصية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومن التحيز وكان بإمكان المستخدمين الإعتماد عليها كمعلومات تعبر عما يقصد أن تعبر أو من المتوقع أن تعبر عنه، ويقصد بالمصدقية أن تصبح المعلومة كأساس يمكن الإعتماد عليه في التنبؤ فهي تتعلق بأمانة المعلومة وإمكانية الإعتماد عليها. (1)

وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية وهى :-

(1) خاصية القابلية للتحقق .

(2) خاصية الحياد وعدم التحيز .

(3) خاصية الصدق فى التعبير .

يتناولها الباحث كالاتى :-

(أ) خاصية القابلية للتحقق :- بمعنى أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق من جهة صحتها ويقصد بهذا المفهوم وجود درجة عالية من الإتفاق فيما بين القائمين بالقياس المحاسبى ، الذين يستخدمون نفس طرق القياس فأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج .

(ب) خاصية الحياد وعدم التحيز :- أى عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات وعدم تهيئتها بصورة مقصودة يمكن أن تخدم مستخدم دون آخر .

(ج) خاصية الصدق فى التعبير :-

ويقصد بها وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية وبين الظواهر المراد التقرير عنها ، فالعبارة صدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل ، تزداد هذه الخاصية تجاه الأحداث المحتملة الحدوث أو المتوقعة الحدوث وغير المؤكدة ، وعلى مراجع الحسابات الإلتزام بهذا المعيار عند تقديمه لتقريره النهائى .(2)

يرى الباحث :- ضرورة الإهتمام بهذه الخصائص لخدمة جميع الفئات المستفيدة بدلا من التركيز على النتائج المالية فقط لضمان تطبيق هذه الخصائص بحياد وعدم تحيز وصدق

الموازنة بين الملائمة والثقة :-

لكى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة فى تحقيق أهداف المنشأة فأنه يجب أن يتوافر فيها قدر معقول من خاصيتى الملائمة والموثوقية فى الوقت نفسه ، فهاتين الخاصيتين غالبا ما تتعارض كل منهما مع الأخرى فقد يكون من الضرورى الوصول الى قدر أكبر

(1) د. أحمد حلمى جمعة وآخرون ، مرجع سابق ، ص 19.

(2) د. طارق عبد العال حماد ، مرجع سابق الزكر ، ص 134.

من الملائمة أن نضحى بقدر من الموثوقية ، فليس ممكن تحقيقها معا بنفس الدرجة فالقياس وفق التكلفة التاريخية يتوافر لة قدر أكبر من القابلية للتحقق والموضوعية ، وبالتالي درجة موثوقية أكبر من القياس وفق القيمة الحالية ، رغم أن القياس وفق القيمة الحالية يعتبر أكثر ملائمة .(1)

الخصائص الثانوية :-

إن تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين (الملائمة ،الثقة) ينتج عنة أن المعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بقابلية للفهم والمقارنة وما يتطلب ذلك من خاصية الثبات .

يتناول الباحث هذه الخصائص الثانوية بالتفصيل كالاتى :-

(1) خصائص تتعلق بمتخذى القرارات :-

أى مقدرة متخذ القرار على تحليل المعلومات ومستوى الفهم والإدراك المتوفر لديه بمستوى الفهم والإدراك لدى مستخدم المعلومات المحاسبية ويعتبر عاملا مهما فى إتخاذ القرار فالمستخدم الذى لا يقدر على فهم المعلومات لا يمكنه إتخاذ القرار الصائب حتى وإن كانت هذه المعلومات ملائمة وموثوقة ويمكن الإعتماد عليها ، وهنا تظهر لنا خاصية القابلية للفهم التى تعتبر حلقة الوصل بين خصائص مستخدمى المعلومات وخصائص المعلومات نفسها ، وتتأثر خاصية القابلية للفهم من زاوية مهارة وخبرة من يعد المعلومات من جهة ثم من زاوية مهارة وخبرة من يستخدمها من جهة أخرى ، وحتى يكون الحكم عادلا على المعلومات المحاسبية فأن هنالك مجموعة من الصفات التى يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذى يستخدم تلك المعلومات ومن هذه الصفات :-

(أ) القدرة على فهم محتوى المعلومات .

(ب) القدرة على الإستخدام الصحيح للمعلومات المحاسبية ، والمناسبة التى أعدت من أجلها تلك المعلومات .

(ج) الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية خلال فترة زمنية سابقة

وعلى فأن إستخدام المعلومات المحاسبية يجب أن تحدد بمتخذ قرارمهيأ لذلك الإستخدام ، فمن غير المعقول أن تستخدم المعلومات المحاسبية من قبل شخص لا يفهم الحد الأدنى لما يمكن أن تعبر عنة هذه المعلومات ،ومن ثم يتم الحكم على المعلومات المحاسبية من خلال ذلك المستخدم بأنها غير جيدة أو غير مفيدة . (2)

(1) د.حنان رضوان ،مرجع سابق الذكر ،ص 79.

(2) د.حنان رضوان ،مرجع سابق الذكر ،ص 82.

(2) خاصية الثبات :- تتضمن تطبيق الإجراءات المحاسبية على الاحداث المماثلة فى المنشأة من فترة مالية لأخرى وكذلك تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر فى القوائم المالية .

(3) خاصية التماثل والقابلية للمقارنة :- إن التماثل يعنى إستخدام الإجراءات ومفاهيم القياس ونفس طرق الإفصاح بين المنشآت المختلفة بهدف جعل القوائم المالية لنفس المنشأة قابلة للمقارنة بين فترة مالية وأخرى أو جعل المقارنة بين المنشآت المماثلة أمر ممكن بما يسهل عملية التحليل والتنبوء.(1)

ثانيا : قيود إستخدام الخصائص النوعية (الرئيسية) للمعلومات المحاسبية :-

ليست كل المعلومات الملائمة أو الموثوق بها تعتبر مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر ، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها وبالتالي فأنه يتوجب إخضاع المعلومات المحاسبية إلى نوعين من الإختبار :-

(أ) التكلفة / العائد :- وهذا الإختبار قيذا رئيسيا على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية والقاعدة العامة هى أن المعلومات المحاسبية لايجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها على تكاليفها (إقتصاديات المعلومات).

(ب) الأهمية النسبية :- خاصية يعتمد تطبيقها على إعتبرات كمية ونوعية أو خليط منها ، وتدور الإعتبرات الكمية حول التساؤل (هل البند كبير لدرجة أنه يؤثر على عمليات المنشأة) ويحدد مقدار البند بصورة نسبية ، أما الإعتبرات النوعية فأنه يمكن القول بصفة عامة أن البند يمكن إعتبرة ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير على النشاط داخل المنشأة.(2)

تأسيسا على ما سبق يري الباحث أن تكون القيمة المتوقعة من المعلومات المحاسبية أكبر من تكلفة الحصول عليها حتى تزيد من كفاءة وفعالية تلك المعلومات والإستفادة منها ،يتفق الباحث مع الرأى الذى يقول إن المستخدم هو الذى يحدد الجودة وذلك حسب قدرة المعلومات المحاسبية على إحداث تغيير فى إتجاه المستخدم .

توازن كمية المعلومات المحاسبية :-

إن المشكلة التى تواجهها الإدارة هى ما هو الكم المطلوب من المعلومات المحاسبية وطريقة عرضها الملائمة ، فهناك نقطة توازن بين فعالية نشاط المنشأة وكمية المعلومات المحاسبية الواجب توافرها لأن زيادة المعلومات المحاسبية عن الحجم الحقيقى المطلوب سيؤثر سلبا على النشاط فيها ، فيجب أن تكون المعلومات المحاسبية

(1)د. القاضى زياد عبد الكريم ،ود. ابوزر ، تصميم نظم المعلومات المحاسبية والإدارية (عمان: مكتبة المجتمع العربى ،2010م)،ص373.

(2)د.عباس مهدي الشيرازى ،مرجع سابق ،ص206.

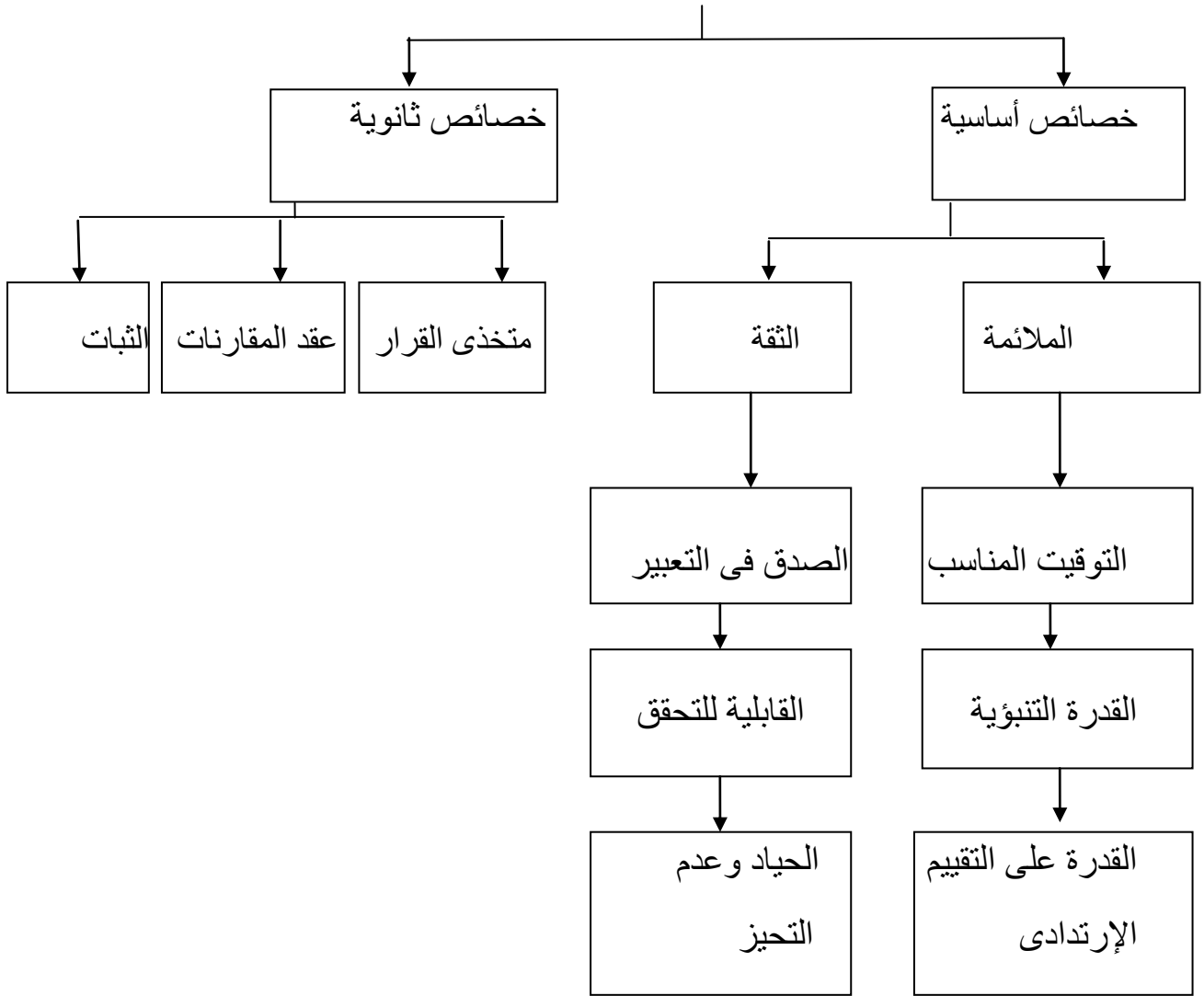
ملائمة من حيث (الدقة - الشمول - الكمية - الوقت - التكلفة) ، لابد من إدراك أن تلك المعلومات تزداد كلما حاولت الإدارة جمع كمية أكبر من المعلومات حول موضوع معين، على الإدارة أن توازن بين تكلفة المعلومات المحاسبية و المنافع الناتجة منها .

شكل(1/3/2)

خصائص المعلومات المحاسبية كما قدمها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي .

خصائص المعلومات المحاسبية

فائدة المعلومات



المصدر :- د. نبيل محمد مرسى ، نظم المعلومات (الاسكندرية : مطبعة الجامعة الحديثة ، 2006م) ص 33.

الشكل اعلاة يوضح خصائص المعلومات المحاسبية بشقيها الاساسية و الثانوية وكذلك الافرع الناتجة منها .

ثالثاً: معايير جودة المعلومات المحاسبية :-

إن المعلومات المحاسبية هي التي يتم إعدادها أو إنتاجها لتصبح في شكل يحقق النفع للمنشأة ، وذلك لقيمتها في الاستخدام الحالى أو المستقبلى، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لا بد أن تكون على مستوى الجودة ، وعلى الرغم من أنه لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات المحاسبية وذلك لإختلاف وجهات النظر وأهداف منتجي ومستخدمى المعلومات إلا أنه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات المحاسبية على النحو التالى :-

(1) الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :-

يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها ، أى بدرجة تمثيلها لكل من الماضى والحاضر والمستقبل ، ولاشك أنه كلما زادت دقة المعلومات المحاسبية زادت جودتها ، وزادت قيمتها فى التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية ، وبالرغم من أهمية هذا المقياس فى التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه ، ذلك لكون المعلومات المحاسبية التي يبني عليها تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة عالية من التيقن وعدم التأكد ، لذا غالباً ما يتم التضحية بالدقة عند توفير المعلومات المحاسبية الملائمة .

(2) المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :-

وتتمثل المنفعة فى عنصرين هما صحة المعلومة المحاسبية وسهولة إستخدامها ، ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور التالية :-

(أ) المنفعة الشكلية :- وتعنى أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات المحاسبية مع متطلبات النشاط كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية .

(ب) المنفعة الزمنية :- وتعنى إرتفاع قيمة المعلومات المحاسبية كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الإتصال المباشر بالحاسب الآلى مثلاً يعظم كلا من المنفعة الزمانية والمكانية للمعلومات المحاسبية .

(ج) المنفعة التقييمية والتصحيحية :- وتعنى إرتفاع قدرة المعلومات المحاسبية على تقييم النتائج وكذا قدرتها على تصحيح إنحرافات هذه النتائج .

(3) الفعالية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :-

تعبر الفعالية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية من زاوية الفعالية بأنها (مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهداف المنشأة من خلال إستخدام موارد محددة) ومن ثم فإن فعالية المعلومات المحاسبية هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية ، كما أن الفعالية هي

مدى النجاح فى تحقيق الأهداف ، هذا يعنى أن درجة الفعالية إنما تقاس بمدى تحقيق الأهداف المحددة والتي وجدت أصلا لتحقيق .

(4) التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :-

يقصد بالتنبؤ أنه (الوسيلة التي يمكن بها إستعمال معلومات الماضى والحاضر فى توقع أحداث ونتائج المستقبل) .

إن هذه التوقعات تستخدم فى التخطيط ،ومن المؤكد أن جودة المعلومات المحاسبية إنما تتمثل فى مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند إستخدامها فى عمليات المنشأة .

(5) الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :-

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل إستخدام ممكن للموارد ، فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات و النشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها . (1)

بعد تناول الباحث لأهم معايير جودة المعلومات المحاسبية والتي تمثل أساسا مهما فى الحكم على مدى الجودة فى المعلومات المحاسبية يمكن إضافة بعض المعايير والتي يمكن أن تساهم أيضا فى تعزيز الجودة فى المعلومات المحاسبية وهى :-

(أ) أمانة وسلامة المعلومة المحاسبية :- وهى أن تتوفر فيها ضوابط حمايه وسلامتها من التزوير والتلاعب ومن ثم الحصول عليها فى وقت الحاجة .

(ب) المرونة فى الإستخدام :- وهى مدى مرونة إستخدام المعلومة المحاسبية وتطبيقها فى مجالات متعددة ، أى أن المعلومة ليس لاتخاذ القرار فحسب بل تصلح لأستخدامها عدة مرات فى المنشأة .

(1) د. مطر محمد السيوطى موسى، مرجع سابق الزكر، ص336.

الفصل الثالث

المعلومات المحاسبية وعلاقتها بحوكمة الشركات

يشتمل علي عدد من المباحث كالآتي :-

المبحث الأول :- دور الإفصاح في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

المبحث الثاني :- علاقة الرقابة والمراجعة بحوكمة الشركات

المبحث الثالث :- دور لجان المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات

المبحث الاول

دور الإفصاح فى تطبيق مبادئ الحوكمة فى شركات المساهمة العامة

أولا : مفهوم الإفصاح :-

يقصد بمصطلح الإفصاح (أن المعلومة المقدمة يجب أن تتضمن او تحتوي كل ما يحتاجه مستخدمو المعلومات المحاسبية ليصلو الي استنتاجات ملائمة بحيث لا يتم تجاهل اي معلومة جوهرية). (1)

أن الإفصاح يقتضي بضرورة شمول التقارير المالية علي جميع المعلومات اللازمة لاعطاء مستخدمى هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية. (2)

إن الإفصاح هو احد الاركان الرئيسية للاعلام المحاسبى ويعنى تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات المالية وغيرها من المعلومات الملائمة، وضرورة ان تتضمن القوائم المالية والملاحظات معلومات اقتصادية تتعلق بالمنشأة وتمثل معلومات جوهرية تؤثر على القارى لتلك التقارير وهذا ما يتطلب اظهار جميع المعلومات التى يتوقع أن تفيد المستخدم. (3)

يرى البعض (أن الإفصاح المحاسبى يشير الى المعلومات فى التقارير المالية بكاملها وليست بشكل محدد فى القوائم المالية، حيث يختص الإفصاح بالمعلومات سواء تلك فى القوائم ذاتها او الاساليب المكملة الاخرى لتقديم المعلومات المالية والحقائق الجوهرية ذات الاهمية النسبية اللازمة لاعطاء القارى صورة صحيحة وواضحة وعادلة عن نتيجة اعمال المنشأة ومركزها المالى والتي يترتب علي اخفائها او عرضها بطريقة غير ملائمة الى التضليل او إعطا صورة غير سليمة للمنشأة). (4)

يرتبط الإفصاح اساسا بكل مالة مغزى واهمية اكبر من غيره وما لايفصح عنه يفترض ان لا يحتل اهمية نسبية توجب الإفصاح عنه لمستخدمى المعلومات ويجب أن يفصح عن كل مالة آثار فعلية او متوقعة على مستخدمى المعلومات وكل ذلك بغض النظر عن المصدر الاساسى المباشر الذى تستند عليه هذه المعلومات سواء كان المصدر ذا طبيعة محاسبية ام غير ذلك، اى أن المعلومات المحاسبية يجب الإفصاح عنها اذا كان من شأن اغفالها تشوية مغزى ما يقدم للمستخدمين من مخرجات نظم المحاسبة والإدارة الامر الذى يلحق بهم الضرر، ما يهم المستفيدين من القوائم المالية هو الحصول على إفصاح كافي عن المعلومات المحاسبية الذى يعين مستخدم القوائم و التقارير المالية والإدارية .

(1) مامون توفيق ، حمدان حسين القاضى ، النظرية المحاسبية (دمشق: مطبعة جامعة دمشق ، 1995م) ص199.

(2) د.عباس مهدي الشيرازى ، مرجع سابق ، ص322.

(3) د.حنان رضوان ، وآخرون أسس المحاسبة المالية (الاردن :دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004م)، ص61.

(4) د.حسنى عبد الجليل صبيحى ، دور المراجع الخارجى فى زيادة فعالية الإفصاح والشفافية فى التقارير المالية المنشورة فى البيئة المصرية (مصر :المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية 2002م)، عدد1، ص9.

المنشورة او المتاحة على تفهم وإدراك مغزى الارقام والحقائق الفعلية والتوقعات أو التصرفات الملائمة من وجهة نظرة وبما يوفى باحتياجاته ويحقق منفعة. (1)

ثانيا : أهمية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تطبيق مبادئ الحوكمة:-

تعتبر التقارير المالية المنشورة المصدر الرئيسي للمعلومات بالنسبة لفئات متعددة من خارج المنشأة ، لذا من الضروري ان تحتوي هذه التقارير على المعلومات الرئيسية ذات الاهمية بصورة صحيحة ودقيقة بحيث تخدم هذه الفئات وتساعدهم .

ويمكن توضيح أهمية الإفصاح في النقاط التالية :-

(1) يعتبر الإفصاح التام احد الشروط الموضوعية لتنشيط الشركات وتنشيط التداول في سوق المال، كما يمكن للمساهمين و المتعاملين من توقع العائد على استثماراتهم وتحديد درجة المخاطر لهذه الاستثمارات وبالتالي تحديد الاسعار المناسبة للأسهم وتوفير مناخ ثقة بين المتعاملين و من ثم الإفصاح عن هذه المعلومات.

(2) إن المعلومات المحاسبية المنشورة عموما و المتعلقة بالربحية في المنشأة تعتبر احدى المتغيرات لسلوك اسعار الاسهم .

(3) أن الإفصاح المحاسبي يؤدي الى زيادة كفاءة الشركات عن طريق عدم التماثل في المعلومات الناتج عن تعمد الإدارة حجب معلومات معينة عن المساهمين لاستخدامها بمعرفتها

(4) إن الشركة أحيانا ماتقوم بإحداث تغييرات في إجراءات المحاسبة والتقارير بنحو يؤثر على امكانية مقارنة القوائم المالية .

(5) أن الإفصاح الكامل يسهل عمل الشركة عن طريق توفير معلومات إضافية عن البنود المضمنة في القوائم المالية.(2)

يرى الباحث أن أهمية الإفصاح في دعم حوكمة شركات المساهمة تنبع من مساهمة في إظهار الحقائق والتفاصيل في شكل معلومات محاسبية تساعد مستخدمي التقارير المالية في فهم وتفسير ماتحتوية ومن ثم استخدامها بهدف تحقيق المنافع .

(1) يحيى مقدم أحمد ،تطبيق معايير العرض والإفصاح العام بالقوائم المالية للمصارف الإسلامية وأثره على المستخدمين ، رسالة ماجستير(الخرطوم: جامعة السودان ، كلية الدراسات العليا ، 2007م)،ص 29.

(2) د. حسنى عبد الجليل صبيحي ، دور المراجع الخارجى فى زيادة فعالية الإفصاح والشفافية فى التقارير المالية المنشورة فى البيئة المصرية (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، 2002م)، مرجع سابق الزكر ،ص 11.

ثالثا : أنواع الإفصاح ودورها في تطبيق مبادئ حوكمة شركات المساهمة العامة :-

يمكن الإشارة الى انواع الإفصاح كالاتى :-

(1) الإفصاح الكامل :- يشير الى مدى شمول التقارير المالية وأهميتها فى تغطية اي معلومات محاسبية ذات أثر على القارى ، وضرورة التركيز عليها فى القوائم المالية

(2) الإفصاح العادل :- ويمثل الإفصاح العادل او الصادق متطلبا أخلاقيا إعتاد مدقق الحسابات ان يعتمد عليه فى إبداء راي نظيف .

(3) الإفصاح الكافى :- فهو يشير الى الحد الواجب إشهاره من المعلومات ولا بد ان يكون عادلا وشاملا وبشكل اوضح ، يجب عدم حذف او كتمان اي معلومة جوهرية ذات منفعة .

(4) الإفصاح التفاضلى :- يتم التركيز بصورة ملخصة ومختصرة على التفاصيل او التفاوت بين البنود بعد مقارنتها ، يعتمد الإفصاح التفاضلى على التقارير السنوية الملخصة والمختصرة بحجة ان بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا ، ولاكن الكثير منهم لا يحتاجون الا الى معلومات محاسبية ملخصة وذات تحليل فني اقل .

(5) الإفصاح التام :- يتطلب أن تصمم و تعد التقارير المالية الدورية الموجهة الى المستخدمين بشكل يعكس دقة الاحداث الاقتصادية التى اثرت على المنشأة خلال الدورة المالية .

(6) الإفصاح الملائم :- يعنى أن التقارير المالية يجب ان تفصح عن كل ما من شأنه ان يجعلها غير مضللة .

(7) الإفصاح المناسب :- أن معطيات عرض معلومات القوائم المالية تكون وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

(8) الإفصاح الوقائى :- يعنى أن تكون المعلومات الواردة بالقوائم و التقارير متصفة بالموضوعية حتى لايساء استخدامها .

(9) الإفصاح التثقيفى :- وهو إفصاح إعلامى يستهدف تدعيم مفهوم الملائمة كاحد الخصائص الاساسية للمعلومات المحاسبية .(1)

يرى الباحث أن لانواع الإفصاح المختلفة دور اساسى فى تطبيق مبادئ حوكمة شركات المساهمة العامة من خلال توفير معلومات متعددة ،شاملة ، وذات اهمية ومفيدة .

(1) د.شريف سعيد البراء،مدي تآثر أسهم الشركات بإفصاح المالى وغير المالى (الاردن:المجلة العلمية للإقتصاد ،ربيع سنوية 2002م)عدد2،صص 6-8.

رابعاً : العوامل التي تؤثر في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وتدعم تطبيق مبادئ حوكمة شركات المساهمة

تنحصر العوامل في الآتي :-

(1) عوامل بيئية :- تختلف التقارير المالية من دولة إلى أخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية الناتجة من التغيرات البيئية واثراً داخل المنشأة ومن ثم تخفيض حالة عدم التأكد لأصحاب رأس المال و الدائنين بحيث يمكنهم استخدام المعلومات لزيادة العوائد المتوقعة .

(2) عوامل تتعلق بالمعلومات :- تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم في كفايتها ومن أهم هذه الصفات الملائمة وان تكون هنالك ثقة في المعلومات عند الاستفادة منها بالإضافة لقابليتها للتحقق .

(3) عوامل تتعلق بالمنشأة :- مثل مجموع الأصول حيث يحتاج إعداد التقارير المالية وإخراجها بشكل دقيق وبتوقيت ملائم إلى تكاليف مباشرة ناتجة من إعداد التقارير وغير مباشرة ناتجة من كشف معلومات محاسبية عن المنشأة والمنشآت المنافسة الأخرى، - عدد الأسهم هنالك علاقة بين عدد الأسهم و درجة الإفصاح في المعلومات المحاسبية على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى مزيد من المعلومات المحاسبية التي يتعين الإفصاح عنها ، - إدراج الشركة في سوق الأوراق المالية يؤثر هذا العامل في درجة الإفصاح بحيث تقوم الشركة المدرجة بإعداد ونشر عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة و نشاطها و نتائج أعمالها ،المراجع الخارجي يؤثر فحص المراجع الخارجي لسجلات المنشأة على درجة الإفصاح من خلال ما يلزم به من مبادئ و مفاهيم محاسبية تفرضها أخلاقيات المهنة .(1)

يري الباحث أن العوامل المؤثرة في الإفصاح تدعم تطبيق حوكمة الشركات من خلال توفير معلومات محاسبية تتعلق بمحيط عمل الشركة وكذلك جوهر تلك المعلومات والتأكد من جودتها مع الاهتمام بالمحيط الداخلي للشركة مما يعزز قدرتها الاستمرارية .

(1)لؤى عبد الوهاب ، الإفصاح التام في المعلومات المحاسبية وأثره في كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية (رسالة ماجستير ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،2009م) ص ص 36-37.

اسباب الزيادة فى متطلبات الإفصاح الداعمة لحوكمة شركات المساهمة :-

(1) تعقيد محيط العمل :-

صعوبة تلخيص وتركيز الاحداث الإقتصادية فى تقارير مكثفة قد تزيد سبب الزيادة فى تعقيد العمليات الاقتصادية مثل الاعتراف بالايرادات ، و نتيجة لذلك تستخدم الملاحظات الإرشادية بشكل مكثف .

(2) إعتبار المحاسبة كوسيلة للرقابة و التوجيه :-

لقد اصبحت هنالك زيادة فى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالنسبة لتعويضات ومكافآت الإدارة و العمليات المتعلقة بالإدارة و الاخطاء و الامور غير المنتظمة .

(3) ضرورة إعطاء معلومات محاسبية فى الوقت المناسب :-

لقد اصبحت زيادة الطلب على المعلومات المحاسبية الحالية القابلة للتكهن فى الوقت الحاضر اكبر من اى وقت مضى الامر الذى ادى الى ضرورة وجود ملاحظات إرشادية

(4)توقيت الافصاح :-

من الضرورى أن يتم توفير معلومات محاسبية للمستخدمي التقارير و فى الوقت الملائم لان عدم توفيرها يفقدها القدرة على التأثير ، ويعتبر التوقيت المناسب للإفصاح من العوامل التى تزيد من قيمة الإفصاح .(1)

يرى الباحث أن اسباب زيادة الإفصاح تدعم تطبيق مبادئ حوكمة شركات المساهمة من خلال تزايد التقارير نتيجة تعقيد بيئة العمل مع التركيز على الرقابة وضرورة توفير المعلومات المحاسبية فى الوقت المناسب كما ان اسباب الزيادة فى الإفصاح تدعم تطبيق مبادئ حوكمة شركات المساهمة من خلال تدفق معلومات مستمرة تظمن مستخدميها والمساهمين وشعورهم بالرضا من أن إستثماراتهم تسير فى الإتجاه الصحيح .

(1)مرجع سابق الذكر ، ص38.

خامسا : مقومات الإفصاح المساعدة في تطبيق مبادئ الحوكمة فى الشركات

يتركز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على مقومات هى كالتى :-

(1) تحديد المستخدم المستهدف بالمعلومات المحاسبية :-

ورد فى المعيار الدولى رقم {1} (بأنه لا يمكن للبيانات المالية أن تلبى كافة احتياجات المستخدمين من المعلومات ، فان هنالك إحتياجات مشتركة لهم جميعا ، وحيث ان توفير بيانات مالية تعنى بحاجة المساهمين مقدمى الاموال فانها سوف تعنى كذلك باغلب حاجات المستخدمين الاخرين التى يمكن ان تلبىها البيانات المالية) فى حين أن إستخدام المعلومات فى التقارير المالية لاطراف عديدة تشمل كل من ، الملاك ، المقرضين ، المورددين ، المستثمرين ، الدائنين ، والموظفين و الإدارة و العملاء و المستشارين وحاملى الاسهم والصحافة المالية ووكالات التقارير المالية ، النقابات العمالية والتجمعات التجارية ، اسانذة الجامعات و طلاب البحوث العامة ، يجب أن يتم تحديد الجهة المستخدمة لهذه المعلومات وأن هذه الجهات المستخدمة للمعلومات سوف تساعد على تحديد خواص هذه المعلومات من حيث المحتوى او من حيث الشكل كما أن هذه المعلومات ستقف بجانب كبير على مدى الإستفادة منها من قبل مستخدميها ذوى المهارة و الخبرة فى تفسير تلك المعلومات حيث يمكن أن تكون هذه المعلومات ملائمة لاستخدامات جهة معينة قد لا تكون بالضرورة ملائمة لاستخدامات جهة اخرى لا تملك المهارة و الخبرة لفهم تلك المعلومات ، كما ينبغى إعداد التقارير المالية بفرضية وجود مستويات مختلفة من الكفاءة والمهارة والخبرة فى قراءة وتفسير المعلومات المحاسبية لدى مستخدميها مما قد يضع معدى التقارير امام خيارين رئيسيين ، الاول اعداد تقرير مالى واحد وفق نماذج متعددة حسب تعدد إحتياجات الفئات التى سوف تستخدمها ، والثانى اصدار تقرير مالى متعدد الاغراض بحيث يلبي جميع إحتياجات المستخدمين .

(2) تحديد الاغراض التى سوف تستخدم فيها المعلومات المحاسبية :-

يحدد الغرض الذى سوف تستخدم فيه المعلومات المحاسبية للجهة المستفيدة بشكل رئيسى ، حيث يعتبر تحديد الغرض من الجهة المعدة للتقارير المالية ذات أهمية بالغة فى تحديد الغرض من تلك المعلومات التى تعد للجهة المستفيدة فبعض هذه المعلومات المحاسبية تعد بغرض تقديمها للجهة المستفيدة مثل ، المقرضين ، ومن وجهتا نظر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين و جمعية المحاسبة الامريكية التى عبرت عن وجهة نظرها فى احد تقاريرها الصادر عام 1966 بالقول (فى حين تعد الاهمية النسبية بمثابة المعيار الكمى الذى يحدد حجم او كمية المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح ، تعد الملائمة المعيار الذى يحدد طبيعة او نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح لزا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها من جهة والغرض الرئيسى لإستخدامها من جهة اخرى لزا لا بد قبل تحديد ما إذا كانت المعلومات المحاسبية ملائمة او غير ملائمة من ان يحدد اولا الغرض الذى تستخدم فيه .

(3) تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :-

تشمل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في الميزانية العامة، قائمة الدخل والقوائم الأخرى حيث يتم إعداد القوائم المالية وفقا لمجموعة من الافتراضات والاعراف والمبادئ المحاسبية وضمن قيود ومحددات على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم .

(4) تحديد أساليب وأدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :-

يقع على عاتق الإدارة المسئولية الأساسية في إعداد و عرض البيانات المالية للشركة، والإدارة كذلك تهتم بالمعلومات التي تحويها البيانات المالية القادرة على الوصول الى معلومات إدارية او مالية إضافية تساعد في التخطيط و إتخاذ القرار و مسئوليات الرقابة ، والإدارة لديها إمكانية في تحديد شكل و محتوى هذه المعلومات الإضافية التي تلبى احتياجاتها الذاتية .

(5) توقيت الإفصاح :-

يعد التوقيت المناسب صفة هامة لخاصية ملائمة المعلومات المحاسبية ، فأذا حدث تأخير غير ضروري في تقديم التقارير فإن المعلومات المحاسبية قد تفقد ملائمتها ،لذا فان الإدارة بحاجة الى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب و توفير المعلومات المحاسبية الموثوقة وحتى يكون الإفصاح مفيدا يجب ان يتوفر التوقيت الملائم في إعداد و عرض المعلومات المحاسبية و تقديمها لمستخدميها (1).

يري الباحث أن توفير المعلومات المحاسبية لا بد من أن يحكم بمقومات تمكن من تحديد الإتجاهات التي تغزيها تلك المعلومات المحاسبية ، فتحديد المستخدم المستهدف بتوفير تلك المعلومات المحاسبية تساعد في توجيه إستثماراته في الشركة والإستفادة من المعلومات المحاسبية الموجهة له حسب إحتياجاته ، كما أن تحديد الأغراض المستخدمة فيها المعلومات المحاسبية تدعم تطبيق حوكمة الشركات المساهمة من خلال توفيرها لأغراض النشاط في الشركة كما أن عدم تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية وتحديد أساليب وأدوات الإفصاح يجعل المعلومات المحاسبية تتدفق بكمية كبيره وغير مفيدة مما يفقدها خاصية الأهمية ،بينما بتطبيق أساليب الإفصاح المختلفة السابقة ونوع المعلومات المحاسبية وتحديد طبيعتها تمكن من تدفق المعلومات المحاسبية بالطريقة المفيدة ، كل حسب إتجاهات النشاط التي تخدم تلك المعلومات المحاسبية . ويتوافر تلك المقومات السابقة وبتوقيت مناسب يمكن من تدعيم مبادئ ومعايير الحوكمة في الشركة مما يؤكد تطبيقها فيها بفاعلية .

(1)مطر محمد ، السيوطى موسى ، التاصيل النظرى للممارسات المهنية المحاسبية (الاردن :دار وائل للنشر ،2008م)،ص ص 341-339.

سادسا : أهمية جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تطبيق مبادئ حوكمة شركات المساهمة :-

إن توفير المعلومات المحاسبية و تحقيق جودتها يشكل المدخل الفعال لتطبيق سليم لحوكمة الشركات ، إن جودة المعلومات المحاسبية أحد المعايير الأساسية لحوكمة الشركات من خلال إبراز دقة وموضوعية المعلومات المحاسبية بجانب الإلتزام بالقوانين و التشريعات وبالتالي فإن هنالك علاقة وثيقة الصلة بين جودة المعلومات المحاسبية و بين تطبيق حوكمة الشركات ، و إن تطبيق حوكمة الشركات يعمل أيضا على المساهمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية فبتطبيق مبدأ الإفصاح في حوكمة الشركات تتحقق الشفافية ويجب ان يتفق هذا الإفصاح مع معايير جودة المعلومات المحاسبية ، كذلك فإن الاثر المباشر من تطبيق حوكمة الشركات هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة تحقيق المفهوم الشامل لهذه المعلومات ، باعتبار هذه المعلومات المحاسبية هي من اهم الركائز التي يمكن الاعتماد عليها لقياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة مثل مخاطر السوق ،مخاطر الاعمال و الإدارة،فضلا عن دورها في التنبؤ باعتبارها مدخلا لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة ، كما وأن المعلومات المحاسبية تؤثر في المساهمين وقراراتهم ، إن اهم دوافع تطبيق حوكمة الشركات هو اعادة ثقة المتعاملين من مستثمرين ومساهمين وإدارة في الشركات تجنباً لتعرضها الى انهيارات او حالات فشل بسبب عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وقلة الشفافية و عدم المسائلة ،لذا فان أهمية التوقيت الملائم و الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية اللازمة يؤدي الى تطبيق الحوكمة الجيدة ومن شأنه تنشيط الشركات المساهمة وتنشيط أسعار أسهمها وتعزيز مركزها المالي الامر الذي يؤثر في القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية .

يمكن اعتبار الإفصاح أساس الى نظام حوكمة الشركات وفي المقابل يحتاج نظام حوكمة الشركات الى مستوى جيد من الإفصاح ومعلومات كافية و ملائمة لكافة الاطراف من اجل تحقيق توازن القوى لاصحاب المصالح في الشركة وتحقيق إمكانية مسائلة الاطراف الداخلية للشركة عن تصرفاتهم ويعد الإفصاح ايضا واحدا من الاهداف الرئيسية للتقارير المالية وأ ن المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقرير المالي تصف ما تريد الاطراف الداخلية من خلال ما تفصح عنه عن أنشطة الشركة ،وقد ركزت ادبيات الإفصاح على دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير للمساهمين في الشركة . (1)

يرى الباحث :- أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يساعد في تطبيق حوكمة الشركات من خلال العمل على تحقيق صحة وسلامة النشاط وتحقيق الانتباة واليقظة في ما يحدث في المنشأة .

(1) عفيفي هلال عبد الفتاح ، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الإختياري في التقارير السنوية المنشورة ،دراسة إختبارية في البيئة المصرية (جامعة الزقازيق : مجلة البحوث التجارية ،2008م) مجلد 30، عدد1،ص429.

كما أن هنالك عناصر مشتركة في كل الطرفين حيث ان الإفصاح من مبادئ الحوكمة فهو أيضا من عناصر جودة المعلومات المحاسبية كما يلخص الباحث دور الإفصاح في تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات المساهمة من خلال توفير معلومات تفصيلية عن متغيرات البيئة المحيطة بالشركة وتوفير التقارير تمكن من الرقابة والمسائلة لضمان فعالية سير العمل ومساعدة المساهمين وزوى المصالح للإطمئنان على أموالهم والتأكد من درجة المخاطر التي تواجهها الشركة .

المبحث الثانى

علاقة الرقابة والمراجعة الداخلية بحوكمة الشركات المساهمة

أولاً: علاقة الرقابة الداخلية بحوكمة الشركات :-

نقطة البداية للمراجعة هي فحص ومدى كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية ويتم وضع برنامج المراجعة المناسب على اساس هذا التقييم ليتم تحديد كمية الإختبارات اللازمة و المناسبة كالاتى:-

(1)فحص وتقييم المعلومات :-

إن مراجعة المعلومات المحاسبية التى تم الحصول عليها أثناء تقييم الرقابة الداخلية تساعد على تحديد التغطية المبرمجة للمراجعة وتحديد أهداف ومخاطر الرقابة الداخلية للتركيز على ما يمكن اعتباره خطر على المؤسسة ويتم الإعتماد فى ذلك على ما يراها المراجع الداخلى ضرورى ومناسب من وسائل الحصول على الادلة و الاثبات .

(2)إيصال النتائج وكتابة التقرير :-

ينص المعيار الدولى رقم 2060 (التقرير لمجلس الإدارة و الإدارة العليا) (على مدير المراجعة التنفيذى ان يقدم تقارير منتظمة لمجلس الإدارة و الإدارة العليا عن الغرض ، السلطة ، المسئولية لنشاط المراجعة الداخلية و الاداء المتعلق بخطة نشاط المراجعة الداخلية ، كما يجب أن يشمل التقرير على مواقع المخاطرة الهامة ،مواضيع الرقابة ، مخاطر الغش ، مواضيع الحوكمة و اى أمور تحتاجها او تطلب من قبل مجلس الإدارة و الإدارة العليا كما زودت المعايير الدولية للممارسات المهنية المراجعة الداخلية بسبعة إرشادات تتعلق بالتزامات المراجع الداخلى على النحو التالى ، يجب على المراجعين الداخليين التقرير عن نتائج عملهم من اجل إيصال النتائج المتعلقة بعملية المراجعة ، كما يجب على المراجعين الداخليين مناقشة الإستنتاجات و التوصيات مع المستويات الإدارية قبل اصدار التقرير الكتابى ، كما يجب ان تكون التقارير موضوعية وواضحة ومختصرة وبناءة وفى الوقت المناسب ولذلك يجب ان يعرض التقرير الهدف من المراجعة ونطاق نتائجها ، كما يجب ان يحتوى التقرير تعبيراً عن رأى المراجع كلما كان ممكناً ،ويجب كذلك كتابة المعلومات الإضافية بوضوح لتجذب القارى بقراءة أكثر و اخيراً يجب ان تصف المعلومات المحاسبية الهدف من المراجعة كلما كان ذلك ضرورياً مع إعلام القارى أو المستخدم لماذا اجريت عملية المراجعة وما إذا كان متوقفاً منها أن تنجزه ويجب ان تشخص وتحدد عبارات النطاق لانشطة المراجعة وتشمل كلما كان ذلك ممكناً ومناسباً للمعلومات المؤيدة أو المساندة للفترة التى تم مراجعتها ويجب ان تحدد إذا كان ضرورياً ومن اجل رسم خطوط ونطاق المراجعة كما يجب ايضاً وصف نطاق المراجعة الذى تم تاديتة

(3) المتابعة :-

ينص المعيار رقم 2500 (المتابعة) (على مدير المراجعة الداخلية العمل على المحافظة على نظام المراقبة ومتابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة وتأخذ هذه الخطوة ثلاث اشكال :-

- تقوم الإدارة العليا بالإستفسار من الجهة الخاضعة للمراجعة فيما إذا كان من الممكن تطبيق هذه التوصيات ومتى سيتم تطبيقها .

- تقوم الجهة الخاضعة للمراجعة بالمباشرة في تنفيذ التوصيات .

- يقوم المراجع الداخلي بعد منح الجهة الخاضعة للمراجعة مهلة كافية لإتخاذ الاجراءات التصحيحية المطلوبة بمتابعة إتخاذ هذه الاجراءات او التأكد من أن الإدارة تتحمل مسؤولية عدم إتخاذ مثل هذه الاجراءات وعلى المدقق المعين للمتابعة زيارة الجهة الخاضعة للمراجعة للتأكد من مراحل إنجاز التوصيات وعند الانتهاء من انجاز جميع التوصيات يتم كتابة تقرير عن ذلك ويرفع لجميع الجهات التي استلمت نتيجة من التقرير لإخبارهم بانه تم العمل بجميع التوصيات و انة تم اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة .

(4)تقويم مهمة المراجعة :-

تمثل هذه المرحلة الخطوة الاخيرة من مراحل انجاز عملية المراجعة وتتعلق بقسم المراجعة الداخلية إذ عليها التأكد من الفاعلية التي تم بها إنجاز المهمة وكيف يمكن تنفيذها بكفاءة أعلى وكيفية الإستفادة من هذا التقييم . (1)

يري الباحث أن تقويم الرقابة الداخلية وفحصها تهدف الى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من خلال المراقبة والمراجعة والفحص لكافة أنشطة المنشأة مما يؤدي الى شعور المساهمين وأصحاب المصالح بأن أعمال الشركة تسير بصورة صحيحة ، وإن المراجعة الداخلية أو الخارجية تقوم بواجبها بطريقة صحيحة وحيادية مما يعزز الحوكمة في الشركة ويعزز قدرتها التشغيلية وإستقرار أسهمها وقدرتها على المنافسة .

إنعكاسات تقويم نظام الرقابة الداخلية على تطبيق حوكمة الشركات المساهمة :-

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية للشركات جزءاً مهماً من نظام الرقابة الداخلية فهي تقع على قمة هذا النظام كما أن دورها تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية ليشمل ايضاً الجوانب الإدارية ومساهمتها في اضافة قيمة المؤسسة وكذا تقديمها للخدمات الإستشارية ، فرأى مدير المراجعة الداخلية حول كيفية كفاية وفعالية نظام الرقابة الداخلية اصبح مهماً وشائعاً خصوصاً مع المستجدات التي ظهرت في بيئة الاعمال .

(1)د. خلف عبيد الله الوردات ، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية (الاردن :مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع 2006م)،ص ص 160 -161.

وتطور المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وكمثال على ذلك نذكر معيار الإبلاغ رقم (2410) والذي نص على أن رأى المراجع الداخلى يجب أن يشمل وبوضوح العناصر التالية :- معايير التقييم وكيفية استخدامها ، نطاق رأى المراجع الداخلى ومن الذى يتولى المسئولية عن إنشاء وصيانة نظام الرقابة و المجالات الخاصة التى شملت رأى المراجع الداخلى والتى من شأنها تحقيق المنافع التالية ،ضمان الإستمرارية فى عملية المراجعة ،حيث أن التقييم و التوصيات و التقارير التى تعد تتم بصفة مستمرة خلال السنة مما يحقق الشعور بالراحة لدى اصحاب المصالح ، كما أن الإستمرار يمكن الإدارة من تنفيذ الإصلاحات و التحسينات فى الوقت الملائم و المساهمة فى ضمان جودة التنظيم والذى بدوره يضمن جودة العمليات والإلتزام بالسياسات والاجراءات واللوائح الداخلية لانجاز الاهداف بطريقة اقتصادية وفعالة وللمراجعين الداخليين دور رقابى هام فى ضمان الإلتزام بتلك الإجراءات واللوائح وتقديم الخدمات الإستشارية وبذلك يمكن القول بان المراجعون الداخليون فى موقع فريد يمكنهم من تزويد مجلس الإدارة والإدارة العليا ولجنة المراجعة والمراجع الخارجى واصحاب المصالح بالتحليلات الضرورية والتقييم والتوصيات ومن ثم فان وظيفة المراجعة الداخلية تقييم الرقابة الداخلية مع تقديم الدعم والمساهمة من اجل تطبيق حوكمة الشركات . (1)

يمكن للباحث بيان اثر إنعكاسات تقييم الرقابة و المراجعة الداخلية على تطبيق الحوكمة فى الشركة كما يلى :-

- قوة المراجعة الداخلية بالشركة : - وتشمل قوة الرقابة الداخلية و استقلال المراجعة الداخلية و تبعيتها للجنة المراجعة ، ووجود رقابة قوية على كفاءة وفعالية إستخدام موارد الشركة والاشراف الفعال على التخطيط الاستراتيجى للشركة و المراقبة الفعالة لإدارة مخاطر الشركة ووجود نظام فعال للمسائلة و المحاسبة مع الإلتزام بالميثاق الاخلاقى لمهنة المراجعة الداخلية .

ثانيا : علاقة المراجعة الداخلية بحوكمة الشركات :-

حظيت المراجعة بأهتمام مختلف الهيئات الحكومية والمهنية و الاكاديمية نظرا لطبيعتها واهميتها بالنسبة للمؤسسات و الشركات ومختلف الجهات المستفيدة من خدماتها ، وتعتبر المراجعة المالية اقدم واول نوع من انواع المراجعة ، كما انها ساهمت فى ظهور انواع جديدة للمراجعة يعالج كل منها بند معين داخل الشركة ، وحيث اننا نعيش فى بيئة تتسم بوجود المنشآت الاقتصادية الضخمة التى تعتمد على الاسواق العالمية فى الحصول على مواردها المالية ، لذا كان من الضرورى الحصول على تقارير عن نتائج واعمال وانشطة تلك المنشآت الاقتصادية وذلك من اجل عرضها على الاطراف المعنية واستنادا الى ذلك تزايدت اهمية المراجعة وذلك من اجل تقديم خدمات مختلفة كالتقارير

(1)سمير كامل محمد على ، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين حوكمة الشركات (جامعة الإسكندرية : مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية ، 2008م)، عدد1، مجلد45، ص 9..

عن الانشطة وكذلك فحص وتدقيق نتائج اعمالها وقد كان لظهور شركات المساهمة ونموها وتطورها عامل هاماً في تطور مهنة المراجعة وبالتالي الاستعانة بخدمات هذه المهنة وتلبية لرغبة مستخدمي القوائم المالية بالمزيد من الالتزام بالمعايير لزيادة الثقة في التقارير المالية فقد ادى هذا الامر الى ظهور الحاجة الى الرقابة الداخلية . (1)

فروض المراجعة الداخلية وعلاقتها بحوكمة فى الشركات المساهمة :-

تقوم المراجعة على متطلبات ثابتة و اساسية للتعامل مع المشاكل المرتبطة ببيئة المراجعة فى الشركات و هى :-

(1)قابلية البيانات للفحص :- ينبع هذا الفرض من معايير عدة لتقييم المعلومات المحاسبية و مستخدميها وتمثل هذه المعايير - ملائمة المعلومات ، القابلية للفحص ، البعد عن التحيز .

(2)عدم وجود تعارض حتمى بين مصلحة المراجع و الإدارة :- يقوم تبادل المنافع بين المراجع و الإدارة بقيام المراجع بامداد الإدارة بالمعلومات بينما الإدارة تمد المراجع بمعلومات يستطيع على اساسها ان يبدي راي محايد على واقع حقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية .

(3)خلو القوائم المالية و اى معلومة تقدم للفحص من اى اخطاء تواطئية :- ينص على مسؤولية المراجع فى اكتشاف الاخطاء غير العادلة او التواطئية .

(4)وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الاخطاء :- يعنى وجود نظام سليم للرقابة يبعد حدوث الاخطاء مما يجعل من الممكن إعداد برنامج للمراجعة ، فالاطء يمكن ان تحدث رغم سلامة انظمة الرقابة الداخلية .

(5)التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :- يقوم على ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي التى تستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الاعمال والمركز المالى وهذا يعنى ان المراجع يسترشد ايضا بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

(6)العناصر التى كانت صحيحة فى الماضى سوف تكون كذلك فى المستقبل :- وهذا يعنى انة اذا اتضح للمراجع ان إدارة المؤسسة رشيدة فى تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة فانة يفترض ان الوضع سيستمر كذلك فى المستقبل الا إذا وجد دليل عكس ذلك .

المبادئ المرتبطة بالمراجعة الداخلية وممارستها وعلاقتها بحوكمة الشركات :

ترتبط هذه المبادئ بالمهنة والممارسات العملية للمراجعة الداخلية فى الشركة وتقوم

(1)محمود عمر باعيسى ،محمد أحمد سلطان ،اصول المراجعة والرقابة الداخلية (جدة :دار الحافظ للنشر والتوزيع ،1989م) ،ص65.

على التأكيد على سلامة جميع اوجه النشاط فيها والعمل على تدعيم الحوكمة فيها حيث يتوقع المراجعون الداخليون بتطبيق ودعم المبادئ التالية :-

(1) الإستقامة والنزاهة :- إستقامة المراجعين الداخليين تنشأ من الثقة التي يمنحونها والتي توفر أساس الاعتماد على احكامهم .

(2) الموضوعية :- يظهر المراجعون الداخليون أعلى درجات الموضوعية المهنية فى جمع وتقييم وإيصال المعلومات المحاسبية حول النشاط او العمل تحت الفحص ، يضع المراجعون الداخليون تقييم متوازن لجميع الاطراف ذات العلاقة ولا يتحيزون لمصالحهم الشخصية او بالآخرين فى اصدار الاحكام .

(3) السرية :- يحترم المراجعون الداخليون قيمة وحياسة المعلومات المحاسبية التي يحصلون عليها ولا يفصحون عن هذه المعلومات بدون صلاحيات مناسبة الا فى حالة الإلتزام القانونى أو المهنى لفعل ذلك .

(4) الكفاءة :- يطبق المراجعون الداخليون المعرفة و المهارت والخبرات المطلوبة فى تقديم خدمات المراجعة الداخلية التي يقوموا بتأدية خدماتهم بما يتماشى وينسجم مع المعايير الدولية للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية ، وعليهم بالاستمرار فى تطوير كفاءتهم وفعاليتهم وجودة خدماتهم . (1)

يرى الباحث :-

أن المبادئ والفروض المرتبطة بالمراجعة الداخلية تلعب دورا رئيسيا فى الحوكمة فى الشركات المساهمة من خلال تكاملها مع مبادئ ومعايير حوكمة الشركات مما يعزز الدور الرئيسى للمعلومات المحاسبية فى دعم الحوكمة فى الشركات المساهمة كما أنها تهدف للتأكد على أهمية عملية المراجعة من خلال القيام بعملية المراجعة بالمهنية والكفاءة مع الأخذ فى الحسبان جميع الفروض والمبادئ السابقة مما ينعكس إيجابيا فى نشاط الشركة والمساهمين وضمان إستمرار نشاطها بشكل آمن .

دور المراجعة الداخلية فى تطبيق حوكمة الشركات المساهمة :-

المراجعة الداخلية عبارة عن نشاط تقويمى استشارى موضوعى ومستقل يصمم بغرض إضافة قيمة وتحسين عمليات المنشأة تساعد على تحقيق اهدافها من خلال تطبيق مدخل منظم لتقديم و تحسين فعالية إدارة المخاطر وإجراءات الرقابة والحوكمة فى المنشأة وتشمل على جوانب محاسبية و اقتصادية وإدارية ،

(أ) جوانب محاسبية :- حماية الاصول والتحقق من صحة البيانات و القوائم المالية وزيادة الاعتماد عليها .

(1) د.محمد سمير الصبان ، د. محمد مصطفى سليمان ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الاسكندرية : الدار الجامعية 2004م)، ص ص 31-32.

(ب) جوانب محاسبية وإقتصادية :- اساليب التخطيط وبحوث العمليات و الإنحرافات وأسبابها .

(ج) جوانب اقتصادية :- مرتبطة بزيادة الكفاءة التشغيلية اى تحقيق الإستغلال الامثل للموارد المتاحة لمنع الإسراف والضياع والتلف .

(د) جوانب إدارية :- تشجيع العاملين على الإلتزام بالسياسات والاهداف الموضوعة من قبل الإدارة ودراسة الزمن والحركة وبرامج تدريب العاملين والرقابة على الجودة . (1)

يقوم الباحث باستعراض هذا الدور فى نقاط اساسية كالاتى :-

(1) معايير التدقيق الداخلى ودورها تطبيق مبادئ حوكمة شركات المساهمة العامة :-

المعايير الدولية للممارسات المهنية للمراجعة الداخلية :- يتكون الإطار العام لمعايير الممارسات المهنية لمهنة المراجعة الداخلية التى وضعها معهد المراجعين الداخليين عام 1978 وتم تعديلها عام 1993 من خمسة معايير عامة تم تبويبها فى خمسة مجموعات وتتضمن، {25} معيار فرعى بينما يتكون الإطار العام للمعايير المهنية الجديدة التى وضعت عام 2003 وأصبحت نافذة إعتبارا من 2004م من مجموعتين هما :-

معايير السمات :- والتى تتناول معايير السمات و الخصائص للمؤسسات والافراد الذين يؤدون أنشطة المراجعة الداخلية ، وشملت على الاهداف و الصلاحيات و المسئوليات بما يعرف بوثيقة المراجعة الداخلية ،الاستقلالية ،الموضوعية ، البراعة وبزل الفعالية المهنية والرقابة النوعية وبرامج التحسين

معايير الاداء :- وهى تصف طبيعة أنشطة المراجعة الداخلية وتضع المقاييس النوعية التى يمكن ان يقاس بها اداء المراجعة الداخلية وشملت على إدارة نشاط المراجعة اى بما يعرف بالخطة السنوية ، طبيعة العمل ، تخطيط المهمة ، تنفيذ المهمة ، إيصال النتائج ،مراقبة ورصد مراحل الاتجار وقبول المخاطر .

وتنطلق كل من معايير الصفات ومعايير الاداء على خدمات المراجعة الداخلية بشكل عام بينما معايير التنفيذ فيتولى معايير الصفات والاداء على انواع وحالات محددة مثل فحص الغش والتدليس والتقييم الذاتى للرقابة ، ومما سبق نجد ان اهم التطورات هى التى حدثت فى معايير المراجعة الداخلية وهذا حسب اصدار معهد المراجعين الداخليين الامريكى .

(2) الميثاق الاخلاقى لمهنة المراجعة :-

تعرف الاخلاقيات بشكل عام بانها مجموعة من المبادئ و القيم التى تتمثل فى القوانين والقواعد التنظيمية و المواعظ الدينية والمواثيق العامة للجماعات المهنية مثل (المحاسبة) ، ومواثيق السلوك للمنظمات المختلفة ، ان العلاقة المميزة لاي مهنة تكمن

(1) بروفييسور ، عبد الماجد عبد الله الحسن ، بحث مقدم فى مؤتمر المراجعة الداخلية الاول ، (السودان :يناير ،2008م) ،ص 12.

في قبول العاملين لتحمل مسؤولياتهم للمحافظة على مصالح من يقومون على خدمتهم في تلك المهنة لذلك يجب على اعضاء معهد المراجعين الداخليين بصفة عامة ان يلتزموا بمبادئ سلوكية عالية لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بجدارة ، وبالتالي فالهدف من القواعد الاخلاقية لمعهد المراجعين الداخليين هو توفير الثقافة الاخلاقية في المهنة .

اثر تطور الميثاق الاخلاقي لمهنة المراجعة في دعم حوكمة الشركات :-

لبيان اثر تطور الميثاق الاخلاقي لمهنة المراجعة الداخلية في دعم حوكمة الشركات المساهمة العامة يشير الباحث الى ان كثير من الدراسات التي اهتمت بمعرفة الاسباب التي ادت الى إنهيـار بعض الشركات اشارت الى ان ما حصل فيها من إنهيـار لم يكن بسبب القصور في المعايير المحاسبية الدولية او معايير المراجعة المعمول بها ولكن المشكلة الرئيسية كانت في أخلاقيات المهنة ذاتها حيث انها لم تتقيد باليات القياس و الإفصاح الخاص بالشركات ذات الاهداف المحددة وتبعها تواطؤ مراجعها لعدم الابلاغ عن ذلك واصدار التقرير لمراجعة نظيفة وقد خلصت معظم هذه الدراسات في النهاية الى انة على المنظمات والجمعيات المهنية القيام بالبحث عن وسائل جديدة لضبط أخلاقيات المهنة بمعنى آخر تطوير اوإنشاء دستور لاداء أخلاقيات المهنة وتطوير و انشاء و وسائل تشجيعية تساهم في جعل المراجعون يلتزمون باخلاقيات مهنتهم وكذلك انشاء وتطوير وسائل تحدد اتعاب المراجعين وتحد من المنافسة غير الشريفة لتفادي توجهات بعضهم نحو السلوك غير الاخلاقي وإشعار كافة الاطراف بان وظيفة المراجعة الداخلية تمثل بيئة بحثية فريدة وذلك لانها عادة ماتخدم اطراف تمارس ادوارها في عملية حوكمة المؤسسات مثل مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي ،وفضلا عن ذلك فان وظيفة المراجعة الداخلية تخدم وتضيف قيمة لهؤلاء الذين يخضعون لحوكمة الشركات مثل الإدارة والوحدات التنظيمية الفردية مثل الإدارة المالية وإدارة تكنولوجيا المعلومات و إدارة العمليات ونتيجة الى ذلك فان وظيفة المراجعة الداخلية عادة ما تخدم جميع الاطراف وأن وجود الميثاق الاخلاقي بشكله الحالي يزيد من كفاءة وفعالية وظيفة المراجعة والتي تنعكس على التطبيق السليم لحوكمة الشركات .

(3) ادارة قسم المراجعة و دورها في دعم الحوكمة في الشركات المساهمة :-

ذكر المعيار رقم (2000) ادارة قسم المراجعة الداخلية (على مدير المراجعة التنفيذي إدارة نشاط المراجعة الداخلية بفعالية للتأكد من انة يضيف للمؤسسة) .و حتى يؤدي قسم المراجعة الداخلية دورة بصورة سليمة وبفاعلية كبيرة يجب ان يتم وضع ضوابط اساسية للمراجعة الداخلية يحظى بمجموعة من الخصائص التي يجب توافرها ، وتمس هذه الخصائص قسم المراجعة في حد ذاته حيث يجب ان يؤدي مهمة ضمن تنظيم محكم كما تمس هذه الخصائص أيضا الكيفية التي يتموضع بها قسم المراجعة الداخلية داخل تنظيم المؤسسة ككل بحيث يجب ان يتصف بما يؤهل هذا القسم لاداء مهمته بكل نزاهة وإستقلالية وموضوعية وبراعة وجدية ، إن اداء المراجع الداخلي لمهامه لا يكتمل الا في ظل تمتعة بلاستقلالية و الموضوعية اللزان يعتبران احد المعايير الهامة للمراجعة الداخلية حيث تنص المعايير الدولية للممارسات المهنية في هذا الشأن على ما يلي

،الاستقلال التنظيمى والتفاعل المباشر مع مجلس الإدارة ، الموضوعية الفردية وإذا ظهر ضعف فى الإستقلالية او الموضوعية يجب الإفصاح عن حجم الضعف الموجود ، إن قسم المراجعة الداخلية يشمل مجموعة من الموظفين تربطهم علاقة تعاونية فيما بينهم وتختلف درجاتهم حسب مستوى صلاحياتهم وكذا مسئولياتهم وتنظيم وتقسيم العمل بينهم ، يتم ذلك عن طريق الوصف الوظيفى لقسم المراجعة الداخلية طبقا لما نصت عليه المعايير الدولية للممارسات المهنية لمهنة المراجعة الداخلية . (1)

يري الباحث :-

أن المراجعة الداخلية تهدف أساسا الى سلامة العمليات التى تحدث فى الشركة وطالما أن الحوكمة تتمثل فى (التحكم المؤسسى)، إذ تعزز المراجعة الداخلية تطبيق مبادئ الحوكمة فى شركات المساهمة من خلال المساعدة فى العمل على سلامة العمليات فى الشركة مع ضرورة القيام بالمراجعة بالطريقة الصحيحة وتطبيق معايير التدقيق السليم والالتزام بالميثاق الاخلاقى لأن الإفصاح والشفافية والجانب السلوكى والأخلاقي والجانب الرقابى يعتبر من مرتكزات الحوكمة فبتكامل جوانب المراجعة مع تلك المرتكزات تتكامل عملية الحوكمة فى شركة المساهمة .

(1)عفيفى هلال عبد الفتاح ، مرجع سابق الزكر ، ص ص 444-445..

المبحث الثالث دور لجان المراجعة فى تطبيق حوكمة شركات المساهمة

يتعاطم الدور المحاسبى فى اى مشروع سواء أن كان فرديا او شركات مساهمة كنظام لانتاج المعلومات المالية والتي لها تأثير كبير على الاداء المالى و التشغيلى و النقدى للوحدة الاقتصادية ، وذلك من خلال توجهها لشرائح مختلفة وواسعة من المجتمع سواء انفتحت مصالحهم او تعارضت مترجمة بشكل قوائم وتقرير مالية تعكس ما وقع فى المنشأة الاقتصادية من أحداث متتالية ، وإنطلاقا من أهمية القوائم المالية كمخرجات للنظام القائم فى المنشأة ، يتوجب إعداد هذه القوائم على اسس وقواعد ومبادئ ومعايير تتفق مع متطلبات الإفصاح عن الامور الغامضة ، إذ أن اى تضليل فى المعلومات المتضمنة من شأنه أن يفقدها أهميتها و جودتها مما يؤثر على المنشأة وعملياتها ، لذا نشأت مهنة المراجعة نتيجة الحاجة الضرورية للفحص الحيادى للقوائم وكذلك لوجود تعارض بين مصالح الإدارة و المساهمين ولاهمية المعلومات المحاسبية فى التخطيط وفى التقارير الضرورية للزامة والتي يحتاجها جميع الأطراف للتأكد من أن نشاط المنشأة يسير بصورة سليمة ، وبما اننا نعيش فى مجتمع يتسم بوجود منشآت ضخمة إقتصادية تعتمد على الاسواق المالية ، وفى ظل ما يحدث من تغيرات سريعة كان لابد من وجود من يقوم بالتقرير عن نتائج أعمال تلك المنشآت الى الأطراف المعنية ومن هنا ظهرت أهمية التقارير (المعلومات المحاسبية) عن نتائج أعمال تلك المنشآت وقوائمها المالية وما تحويه من معلومات معتمدا على المعايير المحاسبية المتعارف عليها(1).

أولا : عناصر جودة التقارير المالية ودورها فى تطبيق الحوكمة فى شركات المساهمة (1) الإفصاح والشفافية :-

تعود أهمية الإفصاح كمبدأ ثابت فى إعداد التقارير المالية الى كونه احد الاسس الرئيسية التى تركز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتدعو هذه المبادئ الى الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المحاسبية والمالية وغيرها من المعلومات الهامة ذات العلاقة بنشاط الجهة المعنية والواردة فى بياناتها المالية وذلك لصالح المستفيدين الاخرين من هذه المعلومات ، كما يستمد الإفصاح المحاسبى أهمية من تنوع وتعدد الجهات المستفيدة من هذه المعلومات وغيرهم ، ولذلك فأن الإفصاح غير الكامل او غير الدقيق قد يؤدي الى تشوية نشاط هذه الجهات الامر الذى من شأنه أن يكون له آثار سلبية ، كما أن وجهات النظر تختلف حول مفهوم وجود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الواجب توافرها فى التقارير المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الاطراف ذات العلاقة والذى ينجم عن الاختلاف فى أهداف هذه الاطراف من هذه المعلومات ، وبذلك يصعب الوصول الى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير

(1) طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل (جامعة عين شمس ، 2000م)، ص 18.

مستوى الإفصاح الذى يحقق لكل طرف من هذه الاطراف رغباته وإحتياجاته الكاملة فى هذا المجال ، واصبح لابد من وضع اطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر حد ادنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الاطراف وهناك مستويين من الإفصاح هما المستوى المثالى والثانى المستوى المتاح او الممكن الإفصاح عنه ولكن من ناحية الواقعية لايمكن توفير المستوى المثالى للإفصاح لعدة اسباب منها عدم الالمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة و المتعددة التى تعتبر المعلومات المحاسبيةمدخلا لها وكذلك لعدم الإلمام الكافى بمدى كمية المعلومات الواجب توفيرها .

الشفافية :-

لوبحثنا فى متون الثقافات الانسانية مصطلح الشفافية لما وجدنا معانى تقابلها واكثر قربا لها من كلمة الامانة ، الصدق ،الاخلاص ، العدالة ، والشفافية بمعناها المستعار من علم الفيزياء تعنالمادة الشافة وهى المادة الواضحة الزجاجية التى يمكن رؤية تصرفات الاطراف من خلالها ، تعرف هيئة الامم المتحدة الشفافية بانها (حرية تدفق المعلومات معرفة باوسع مفاهيمها، اى توفير المعلومات و العمل بطريقة منفتحة تسمح لاصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واكتشاف الاخطاء) اذا مبدأ خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والاعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة وبشكل أكثر تحديدا من خلال نشرها فى الوقت المناسب والانفتاح لكل الاطراف ذوى العلاقة .

مما سبق يرى الباحث :-

أن الشفافية هى نقيض الغموض و السرية فى العمل وتعنى توفير المعلومات المحاسبية الكاملة عن الأنشطة لمستخدميها للاطلاع عليها وما يتعلق بها من جوانب إيجابية أو سلبية على حدا سواء دون اخفاء ،كما أن الشفافية تتعلق بجانبين الاول يتعلق بوضوح الاجراءات وصحة ومصداقية عرض المعلومات المحاسبية والبيانات الخاصة بالوحدة الاقتصادية للوصول للغايات والاهداف المعلنة مسبقا ، فى حين يتعلق الجانب الثانى لعلاقة المساهمين واصحاب المصالح و الاطراف ذوى العلاقة وحقهم فى الحصول والوصول للمعلومات الصحيحة والحقيقية وفى الوقت المناسب .

متطلبات الشفافية :-

يجب الإلتزام بالإنفتاح والامانة فيما يتعلق بالوحدة الاقتصادية وسياساتها ونشاطها على المستويات الإدارية المختلفة بشكل يسمح بمسائلة جادة لاعضاء مجلس الإدارة و الإدارة ، كما يجب أن يكون العمل ضمن اجراءات وسياسات واضحة ومعلنة وتتبنى سياسات اخلاقية صريحة ، وكذلك يجب توفير المعلومات المحاسبية الصحيحة باعلى مستوى من الدقة والامانة وسهولة عرضها وتحليلها وتقديمها لطالبيها وفقا للتقيد بالمعايير المهنية والقواعد الخاصة بالشفافية المالية والإفصاح ومن خلال وضع

إجراءات المراجعة والضبط الداخلى وآلياته وكذلك يجب ان تتولى لجنة تكون مستقلة عن السلطة التنفيذية إعداد وتقديم التقارير .

طرق دعم وتحسين الشفافية :-

هنالك عدة أساليب وإجراءات لتحسين ورفع مستوى الشفافية فى أداء الوحدة الاقتصادية وتبرز أهميتها فى تكوين لجان رقابية مختلفة لتطبيق النظام ومحاربة الفساد وبث الروح الجماعية للعمل وتحقيق الرضا الوظيفى للعاملين بالوحدة الاقتصادية وتمكين المساهمين من الاحاطة الفورية بحركة الاسواق والاطلاع على تقارير المراجعين . (1)

(2) التخطيط ورسم السياسات المالية :-

يعد التخطيط ورسم السياسات ووضع الخطط الاستراتيجية والموازنات النقدية للوحدة الاقتصادية من صميم حوكمة الشركات فيها ، حيث ان من المهام الاساسية لمجلس الإدارة فيما يتطلب الفهم الواضح لاساسيات العمل وعوامل نجاحه ، وتتلخص عناصر التخطيط فى التأكد من وجود آليات للتخطيط وتوفير خطط العمل المناسب ومن ينفذها ، كما ان يجب مراقبة وقياس مدى تحقيق الوحدة الاقتصادية لاهدافها وغاياتها وتحديد نقاط القوة والضعف والفرص المتاحة و التحديات التى تواجهها الوحدة الاقتصادية وذلك عن طريق التأكد من وجود فريق عمل مناسب ، اما السياسات المالية فلا بد من أن تتوافر للوحدة الاقتصادية سياسات وإجراءات مالية مكتوبة تغطى كافة الانشطة المالية وأن تصمم على كافة المستويات الإدارية ويعتبر مجلس الإدارة المسئول الاول عنها مما يتطلب منة مراقبة هذه السياسات و التعليمات المالية بمستوى مقبول لكل من مخاطر التمويل والسوق والعمليات وصولا الى تحقيق عائد معقول للمساهمين وحفظ حقوق اصحاب المصالح . (2)

(3) المساءلة و الرقابة المحاسبية:-

إن المسائلة فكرة قديمة فى التراث البشرى و اساس من اساس ترسيخ الامانة فى سلوك افراد المجتمع فقد بدأت مع الافراد فى مجتمعاتهم التقليدية البسيطة و تمتد لتشمل بعد ذلك مسائلة الجماعات فامؤسسات الاقتصادية التى تمثل اليوم سمة العصر الحديث فيما يتصل بنظام العمل وتقديم الخدمة او المنتج للجمهور ، تمثل المسائلة مفهوما اخر يبرز بوصفه جزا من الاهتمام المتجدد بالحوكمة وبالإدارة بشكل عام وتحقيق مطلب الامانة فى الإدارة بشكل خاص وقد عرفها برنامج الامم المتحدة (على انها الطلب من المسئولين تقديم التوضيحات اللازمة لاصحاب المصالح حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والاخذ بالانتقادات التى توجه اليهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وقبول بعض المسئولية عن الغش وعدم الكفاءة او عن الخداع والغش) وهذا المفهوم يعنى فى الواقع المحاسبى عن المخرجات او النتائج المتوقعة من الوحدة الاقتصادية او

(1) ولىد الحبالى ، المحاسبة المتوسطة ، مشاكل القياس والإفصاح المحاسبى (عمان: دارحنين للنشر والتوزيع 1996م)، ص ص 371-374.
(2) د. ايمان أحمد الشربيني ، التخطيط المالى كاداة لتحقيق الشفافية والمصدقية فى الجمعيات الاهلية ، (القاهرة: معهد التخطيط القومى ، مذكر خارجية رقم 1609 ، سبتمبر 2002م)، ص 12.

الأشخاص أو الأجهزة الحكومية ككل ، إن مبدأ المسائلة يمدنا بالحق في الإستفسار عن تصرفات الآخرين الإدارية كما يمنحهم أيضا في شرح وجهة نظرهم حول سلوكياتهم و تصرفاتهم المتعلقة باداء اعمالهم ،ومن ناحية اخرى فان مبدأ المساءلة في الإدارة يقتضى ان تكون لدى الشخص الصلاحيات التي تمكنه من اداء عملة والتي من الممكن على اساسها مسائلة عنها .(1)

اما فيما يختص بالرقابة فقد تم تعريفها على انها المنهج العلمى الشامل الذى يجمع بشكل متكامل بين المفاهيم الاساسية المحاسبية والقانونية والاقتصادية بهدف التأكد من سلامة الاموال والمحافظة عليها ورفع كفاءة إستخدامها وتحقيق الفاعلية عن النتائج المحققة اى فحص الاداء وتحليل اى انحرافات تظهر وإعلام الإدارة المسؤولة بوجود هذه الانحرافات حتى تتخذ الاجراءات المناسبة لمعالجتها وتصحيحها ، ومع كون الرقابة المالية نشاطا تقيما يهدف الى التأكد من مشروعية وسلامة التصرفات المالية بالوحدة الاقتصادية وإستخدام الاموال بطريقة تحقق الغايات المحددة سلف وعدم إساءة إستعمال هذه الاموال والتقييد بالقوانين و النظم النافذة شريطة أن تكون الرقابة مستقلة حتى تتمكن من تكوين راي محايد ونزيه وعلى ذلك يعتبر مفهوم الرقابة ذات عمومية وشمول بحيث أن التدقيق بأنواعه المختلفة جزا من هذه العملية ورقابة الاداء كذلك وتساهم جميعها لتعطي وحدة كلية و هى الرقابة الشاملة ، تنقسم الرقابة والمسائلة المحاسبية التي تتبناها حوكمة الشركات الى مستويين او إتجاهيين متعاكسين وهما المسائلة والرقابة الرأسية إتجاه من المستويات الإدارية الاعلى الى المستويات الإدارية الادنى والمسائلة والرقابة الافقية وهى المتبادلة بين كل من الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح فى الوحدة الاقتصادية . (2)

ثانيا: إنعكاسات الإفصاح و الشفافية والمسائلة والرقابة المحاسبية على حوكمة الشركات :-

إن الالتزام بتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية من الاساليب الفعالة لتحقيق مصالح الاطراف المختلفة ذات العلاقة حيث يمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمة داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة لانها احد مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية لحوكمة الشركات لزا يجب ان يكون الإفصاح دقيقا وفى الوقت السليم وفى بيئة تمتاز بالشفافية فى عرض كافة الامور الهامة للمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية، وفى الوقت الحاضر أهتمت كثير من المنظمات العالمية والمهتمة بحوكمة الشركات فى كثير من دول العالم بموضوع المسائلة والرقابة المحاسبية لاهميتها لجميع أطراف الحوكمة الداخليون والخارجيون حيث اصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فى تقريرها الصادر بتاريخ (26 مايو 1999) والخاص بمبادئ حوكمة الشركات حيث ورد فى المبدأ الخامس والخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة ، الى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مسائلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين ، يقوم المساهمون بمسائلة مجلس

(1)د.إسامة غيث ،تزييف وغش القوائم المالية للشركات (مقال ،جريدة الاهرام ، العدد43482، لسنة2005م)،ص6.
(2)د. حنان رضوان ،وجبريل كحالة ، المحاسبة الإدارية ،مدخل محاسبة المسنولية وتقويم الاداء(عمان :دار الثقافة للنشر 1997م)ص38.

الإدارة وكل منهما لة دورة فى تفعيل تلك المسائلة فمجلس الإدارة يقوم بدورة فى توفير البيانات الجيدة للمساهمين وعلى المساهمين القيام بدورهم فى إبداء رغبتهم فى ممارسة مسؤوليتهم كملاك ، كما ان المعايير التى وضعتها بورصة نيويورك للاوراق المالية عام 2008 والخاصة بحوكمة الشركات اشارت الى ضرورة تفعيل الدور الرقابى للمساهمين من خلال المشاركة فى إدارة الشركة .(1)

الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة ، إن إعداد القوائم المالية الشفافة يتعدى مجرد تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التى تهدف الى توفير التناسق وقابلية المقارنة إذ أن ذلك يعتبر جزءاً لا يتجزأ من نظام جيد مصمم بعناية لحوكمة الشركات ، ولما كانت الدول فى جميع انحاء العالم مازالت مستمرة فى جهودها لتنمية الاقتصاديات فقد إزدادت أهمية إتباع المعايير المحاسبية ومعايير اعداد التقارير المالية لسلامة نظمها المالية حيث انه من الممكن ان يؤدي اتباع المعايير المعترف بها دولياً الى تسهيل الجهود لما توفرة من ثقة لدى اصحاب الاسهم والمستثمرين والمقرضين ، وبالإشارة الى تقرير الحوكمة الاول فى مصر الصادر 2001 بانه من الممارسات السلبية لحوكمة الشركات فى الشركات المصرية هو ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة وأنها فى حاجة الى مزيد من الدعم للوصول الى الممارسات السليمة مع اعادة النظر فى معايير المحاسبة والمراجعة المطبقة لزا فقد تم الاخذ بكثير من الإجراءات لتيسير التطبيق والتى كان منها إصدار الكثير من معايير المحاسبة المصرية والتى تتسق مع مثيلاتها الدولية .(2)

ضمن اطار عمل هيئة الاوراق المالية لتطوير سوق راس المال و الاطر التشريعية والتنظيمية فقد تم اعداد دليل قواعد الحوكمة للشركات المساهمة العامة تهدف الى وضع إطار واضح ينظم العلاقات والإدارة فيها ويحدد الحقوق والواجبات والمسئوليات بما يحقق اهداف الشركة وغاياتها ويحفظ حقوق الاطراف ذوى المصالح المرتبطة بها وتستند هذه القواعد بشكل اساسى لعدد من التشريعات والمعايير اهمها :-

- تضع الشركة إجراءات عمل خطية وفقاً لسياسة الإفصاح المعتمدة من قبل مجلس الإدارة ينظم شئون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ومتابعة تطبيقها وفقاً لمتطلبات الجهات الرقابية و التشريعية النافذة

- على الشركة أن توفر المعلومات الإفصاحية للمساهمين بصورة دقيقة وواضحة وغير مضللة وفى الاوقات المحددة وفقاً لمتطلبات الجهات الرقابية والتشريعات النافذة .

- على الشركة تنظيم حساباتها وإعداد بياناتها المالية وفقاً للمعايير الدولية الخاصة بإعداد التقارير المالية .

(1) د.سميحة فوزى ، حوكمة الشركات فى مصر مقارنة بالاسواق الناشئة الاخرى (بحوث مركز المشروعات الدولية ، 2003م) ص361.

(2) نرمين ابو العطا ، حوكمة الشركات ، سبيل التقدم مع الفاء الضوء على التجربة المصرية (بحوث مركز المشروعات الدولية ، يانابر 2003م) ، ص9

- على الشركة أن تفصح عن سياساتها وبرامجها تجاه المجتمع المحلي و البيئة .
- لايجوز لاي شخص مطلع في الشركة إفشاء المعلومات الداخلية المتعلقة بالشركة لغير المراجع المختص أو القضاء أو إستغلال معلومات داخلية او سرية لتحقيق مكاسب مادية او معنوية (1)

في ضوء ما سبق يمكن للباحث التعليق بالنقاط التالية :-

- ادى ظهور الحاجة الى المسائلة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم كما ادت هذه المسائلة الى الحاجة الى إعداد التقارير والحاجة الى المراجعة من اجل دعم الثقة في الشركات والى التخطيط ورسم السياسات المالية و اصبح مفهوم الرقابة والمسائلة اكثر شمولاً ويقدم نظام لنقل المعلومات المحاسبية بين السائل والمسئول .
- ان مفهوم الرقابة والمسائلة يلعب دوراً رئيسياً في حوكمة الشركات المساهمة من خلال ما يبديه من شفافية وإفصاح عن المعلومات المحاسبية مما يعضد عملية التواصل و التعاون بين الملاك والإدارة .
- إن عناصر جودة التقارير تساهم في إرساء دعائم الحوكمة في الشركات المساهمة من خلال الإفصاح والرقابة والمسائلة مما يؤدي الى تقوية الشركة وتعزيز موقفها وقدرتها على الإستمرارية .

ثالثاً : دور المراجع الخارجى فى تطبيق الحوكمة فى الشركات المساهمة :-

مع ضرورة توفير معلومات محاسبية موثوق بها اصبح من الضروري قيام شخص محايد بتلبية احتياجات الاطراف الاخرى لاعطاء المعلومات الموثوق بها عن طريق التحقق من دقة البيانات ، لزا كانت هنالك ضرورة للإعتماد على محاسب مهني ومحايد لفحص القوائم المالية وإبدأ رؤية الفنى المحاييد فى مدى إمكانية الإعتماد عليها ، والغرض من التقييم خلق قبول ورضاعن صدق البيانات التى تحتويها المستندات والسجلات بمايمكن المراجع من إبدأ رأى بشأنها ولذلك فالمراجعة عمل أساسى وضرورى فى كل مجالات جمع المعلومات وهى جزء هام من عملية توصيل المعلومات للمستخدمين ،من ناحية اخرى فان مراجع الحسابات الخارجى يبدا عملة من حيث انتهى المحاسب فالمراجع يبدا عملة فى القوائم المالية التى اعدھا المحاسب والتي تعتبر المرحلة الاخيرة من مراحل عملة ويهتم المراجع بالتحقق من صحة ما تشتمل عليه هذه القوائم من بيانات مما يستلزم الرجوع الى الدفاتر والسجلات و المستندات . (2)

(1) دليل قواعد حوكمة شركات المساهمة المدرجة فى بورصة عمان (الاردن: عمان، هيئة الاوراق المالية الاردنية ،2008م)ص4.

(2) محمود عمر باعيسى ،محمد احمد سلطان ،اصول المراجعة والرقابة ،مرجع سابق الذكر.ص15.

فاعلية التدقيق الخارجى فى دعم الحوكمة :-

تشتمل هذه الفاعلية فى تحقيق اهداف التدقيق الخارجى من حيث التأكد من أن جميع عمليات المحاسبة المالية تم تسجيلها وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، و بان البيانات المالية المنشورة طبقاً للبيانات الواردة فى الدفاتر و بان تقرير المدقق يشهد بعدالة تمثيل هذه المعلومات لنتائج الاعمال عن فترة معينة والمركز المالى فى تاريخ معين استناداً الى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وادلة التدقيق الكافية والملائمة و بان يعبر التقرير عن مدي خلو هذه البيانات من الاخطاء وعدم إعطاء راي خطأ فى البيانات و المعلومات المالية التى تعدها الإدارة إن فاعلية التدقيق الخارجى على صلة بالعناصر التالية :- رقابة الجودة على اعمال التدقيق ، استغلال المدقق ، مؤهلات المدقق ، إستمرارية المدقق اى المدة الزمنية التى يقضيها فى تدقيق اعمال الشركة .(1)

حقوق وواجبات مراجع الحسابات :-

هنالك حقوق وواجبات يجب على مراجع الحسابات القيام بها بحيث يتحمل مسئولية بقدر ما نص عليه نظام المهنة حيث اثار بان يمارس الاعمال الموكلة الية باستغلال وحيادية .

(1) مثل حق الاطلاع :- الاطلاع على قرارات مجلس الإدارة و التعليمات الصادرة من الشركة والحصول على المعلومات والتحقق منها .

(2) حق طلب البيانات والايضاحات :- يحق للمدقق طلب المعلومات التى يحتاجها فى عملة مع إدارة الشركة وذلك لان المراجع يركز فى تقريره مدى تمكنة من الحصول على المعلومات .

(3) حق الحصول على صورة من الإخطارات المرسلة للمساهمين :- مثل نسخة التقارير التى سجلها المجلس للمساهمين بما فى ذلك الدعوة لحضور الجمعية العمومية .

(4) حق دعوة الجمعية العمومية :- فى حالة وجود بعض التجاوزات او اى حالة طارئة تهدد المركز المالى .

(5) حق مناقشة اقتراح عزلة امام الجمعية العمومية وذلك بارسال اشعار للشركة .

(6) حق احتجاز اى مستندات او سجلات . (2)

(1) د، موسى السويط ، تطوير أنموذج التدقيق فى الشركات المساهمة الاردنية وتأثيراتها فى فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجى ، اطروحة دكتوراة (الاردن : جامعة عمان العربية للدراسات 2006م)، ص27.

(2) د. امين السيد احمد لطفى ، مسئوليات وإجراءات المراجع فى التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة (الاسكندرية : الدار الجامعية ، 2001م)، ص44.

مسئوليات المراجع الخارجى المساعدة فى تطبيق الحوكمة فى الشركات المساهمة :-

(1) مراقبة اعمال الشركة :- تدقيق حسابات الشركة وفقا للمعايير الدولية والقواعد المهنية المتعارف عليها وفحص الانظمة الإدارية و المالية للشركة وانظمة الرقابة الداخلية وابدأ الراى بخصوص فاعليتها و التأكد من ملائمتها لحسن سير اعمال الشركة والمحافظة على اموالها .

(2) التحقق من ملكية الشركة لموجوداتها وقانونية الالتزامات المترتبة على الشركة .

(3) حضور إجتماعات الجمعية العمومية و الإجابة على اسئلة وإستفسارات مساهمى الشركة بخصوص البيانات المالية و الحسابات الختامية خلال الجمعية العمومية .

(4) إبدأ الراى فى عدالة البيانات المالية للشركة وطلب تعديلها اذاكان هنالك مايبؤثر على عدالتها .

(5) التبليغ عن اى مخالفة للتشريعات النافذة او اى امور مالية او إدارية ذات اثر سلبي على الإفصاح الى الجهات المختصة .

(6) إكتشاف الغش والاطفاء و التصرفات غير القانونية :- ويمكن ان تكون الاخطاء البيانات غير الصحيحة وغير المتعمدة فى القوائم المالية او حذف مبالغ او عدم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فى القوائم المالية دون قصد وقد تتضمن الاخطاء ، اخطاء فى جمع او معالجة البيانات التى تعد على اساسها القوائم المالية ، او تقديرات محاسبية غير منطقية ناشئة من الاهمال غير المتعمد او سوء تغير الحقائق ، اخطاء فى تطبيق المعايير المحاسبية :- تتعلق بالمبالغ او التبويب او طريقة العرض او الإفصاح ، اما بالنسبة للغش :- بانه بيانات كاذبة فى القوائم المالية متعمدة او تعمد إغفال تضمين القوائم المالية بالمعلومات المهمة ، هنالك معلومات ناتجة عن التحريف والتلاعب فى التقارير المالية و يجب على المراجع اخذها فى الاعتبار ، معلومات كاذبة ناشئة من الاختلاس مثال الاصول .

مسئولية المراجع الخارجى عن فحص وتقويم الرقابة والمراجعة الداخلية :-

من المستحيل قيام المراجع الخارجى بمراجعة كافة العمليات فى المنشأة لزا فانه يستعين بالمراجع الداخلى و الزى يقوم بدورة بتقديم إيضاحات وبيانات تساعد فى عملية المراجعة الخارجية ، كما ان دقة نظام المراجعة الداخلية تجعل المراجع الخارجى يقلل نطاق عملة ويوفر جهدة كما ان لوجود نظام مراجعة داخلى سليم يجعل المراجع مطمئناالى صحة المعلومات من الغش و الاخطاء ، فمن المعلوم ان المراقبة الداخلية تتكون من الرقابة المحاسبية والإدارية والضبط الداخلى لزا فان مسؤولية المراجع الخارجى فى تقويم الرقابة الداخلية تنحصر فى الاتى بالنسبة للرقابة المحاسبية يجب على المراجع أن يتأكد من أنها تساهم فى تسجيل العمليات بدقة وفى إعداد بيانات مالية صحيحة اما بالنسبة للرقابة الإدارية فالمراجع لايعد مسئولا عن فحصة وتقيمة لانه لايبؤثر تأثيرا مباشراعلى برنامج المراجعة وإن كان يساعد على الإطمئنان على دقة

تنظيم الاعمال فى المشروع اما بالنسبة للضبط الداخلى فلا يعتبر مسئولا عن فحصة وتقديمه لما لة تاثير على العمل .

طرق تقويم المراجع لنظام الرقابة الداخلية :-

- (1) طريقة قائمة الاسئلة والاستفسارات .
- (2) قائمة رؤوس الموضوعات ، التقرير الوصفى الموجز .
- (3) خرائط التدقيق .(1)

انواع التقارير الصادرة من المراجع الخارجى الداعمة للحوكمة فى الشركات المساهمة

(1) تقرير المراقبة الداخلية : - بعد تقييم نظام الرقابة الداخلية يقدم تقرير المراقبة الداخلية بتوضيح نقاط الضعف المكتشفة فى الشركة والاطء الناتجة عن هذه السلبيات ، حيث يقترح الحلول و التوصيات للإدارة والمسؤولين بهدف لفت انتباه مسؤولين الإدارات والدوائر التى تعاني من مشاكل وأخطار وخلاصة هذا التقرير توضيح فعالية او عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية على صدق وسلامة الوثائق المالية والمحاسبية للمنشأة وتبين نقاط الضعف و القوة .

(2) التقارير الخاصة :- هذا النوع من التقارير يتعلق بالاتفاقيات المبرمة بين الإدارة و الطرف الاخر خلال الدورة موضوع التدقيق والتي يجب ان يكون مسموحا بها قانونيا ، و تضم هذه التقارير طبيعة الاتفاقيات وموضوعها و المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين ، وقائمة فحص المستفيدين من الإتفاقيات و التأكد من عدم وجود إتفاقيات اخرى وكذلك التأكد من الحسابات الجارية و الوضع المالى ومن ثم البدء فى إعداد التقرير .

(3) تقرير المراجعة النهائى :- يعتبر هذا التقرير من المصادر الهامة بالنسبة للمستفيدين من المعلومات المحاسبية وذلك لما يتسم به من وضوح وعدم غموض ويعتبر كذلك بمثابة التزام رابط باسم المراجع خاصة فى الشركات التى لها اوراق مالية متداولة فى سوق الاسهم .(2)

يرى الباحث :- أن دور المراجع الخارجى يعد اساسيا فى تطبيق مبادئ الحوكمة فى الشركات من خلال تقديم تقارير تساعد الإدارة فى معالجة الاخطاء و اكتشاف الغش .

إن التزام المراجع الخارجى بقواعد السلوك الاخلاقى للمهنة تساعد فى تطبيق الحوكمة فى الشركات المساهمة لان السلوك الاخلاقى يعتبر مرتكزا من مرتكزات الحوكمة

(1) سميحة فوزى ، حوكمة الشركات فى مصر مقارنة بالاسواق الناشئة الاخرى ، مرجع سابق الزكر ، ص ص 413-414 .
(2) د . محمد سمير الصبان ، محمد مصطفى سليمان ، الاسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات ، مرجع سابق الزكر ، ص 43 .

بالإضافة الى أن للمراجع الخارجى دورا رئيسيا من خلال القيام بعملية المراجعة بمسئولية وإستقلالية مع التدقيق السليم والفحص والمراقبة لكافة عمليات المنشأة والتأكد من سلامة أنظمة الرقابة الداخلية فيها مما يساعد فى إرساء الحوكمة فى الشركة .

رابعا : دور لجان المراجعة فى تطبيق الحوكمة فى شركات المساهمة العامة :-

لجنة المراجعة تعتبر احد اهم آليات حوكمة الشركات المتصلة باداء الوحدة الاقتصادية اي كلما كانت اكثر قوة واستقلالية كلما كانت قادرة على ان تلعب دورا مهما فى مجال تفعيل حوكمة الشركات ، وقد تنامى دور لجنة المراجعة فى الاونة الاخيرة لدرجة ان بورصة الاوراق المالية بنيويورك قد اكدت على تفعيل هذا الدور و اشترطت زيادة مسئولية لجنة المراجعة بحيث تصبح السلطة الوحيدة فى مجال الموافقة على اي علاقة مهنية بين مراقب الحسابات وإدارة الوحدة الاقتصادية بخلاف عملية المراجعة الاساسية ،وتتكون لجنة المراجعة عادة من ثلاث الى خمسة اعضاء من غير التنفيذيين يتصفون بقدر كبير من الاستقلالية والكفاءة ويكون لدى اقدمهم على الاقل خبرة مالية جوهرية وحديثة الامر الذى يجعلهم قادرين على الوفاء بالتزاماتهم حيث يقع على عاتقهم كلجنة العديد من المهام و المسئوليات المؤثرة فى مجال حوكمة الشركات ومن اهم تلك المهام ما يتعلق بالعلاقة مع مراقب الحسابات حيث ينبغى على اللجنة التحقق من استقلالية وكفائة ومدى صحة وسلامة علاقتة بادارة الوحدة الاقتصادية . (1)

إن اهمية لجان المراجعة ودورها فى الرقابة على الشركات بكونها اهم التطورات التى ساهمت فى الرقابة على الشركات فى القرن العشرين بالإضافة الى ان لجنة المراجعة تقوم بدور مراقبة الإدارة و المراجع الخارجى والداخلي ضمن جهودها لحماية مصالح المساهمين وهناك اتفاقا كاملا بان افضل ممارسة لمفهوم الرقابة على الشركات ينصب على دور لجنة المراجعة بكونها النقطة المركزية فى تطوير التقارير ان لجان المراجعة تساهم فى التحقق من مشكلة الوكالة وذلك بمساهمتها فى نشر المعلومات المحاسبية الصادقة المعدة من قبل الإدارة للجهات خارج الشركة والتي تحقق من المعلومات غير المتمثلة بين من هم داخل الشركة وخارجها ولجنة المراجعة تؤدى دورا حيويا فى ضمان جودة التقارير المالية وتضفى عليها مزيدا من الثقة حيث يتمثل الدور الاساسى للجنة فى الاشراف على عمليات المراجعة بما يضمن كفاءتها وعدم التأثير عليها ويأتى دور اللجنة كاداة لمقاومة اي ضغوط او تدخلات قد تمارسها الإدارة على عمليات المراجعة وقد تؤدى للجنة الدور المنوط بها فقد اجتمعت الآراء فى هذا الخصوص على انة يشترط أن يتوافر فى اعضائها الاتى :-

الإستقلال :- أن يكون لديهم المهارات المالية والمحاسبية المناسبة وأن يعطوا الوقت الكافى لاداء تلك المهمة ، كما تعتمد لجنة المراجعة فى إشرافها على عملية إعداد التقارير على ماتحصل عليه من بيانات وتقارير تقدم اليها من كل من الإدارة المالية للشركة ، إدارة المراجعة الداخلية ، المراجع الخارجى ، ومن ثم فان عمل اللجنة يتطلب

(1)ناصر نور الدين عبد اللطيف ،مدخل مقترح لترشيد قرارات اختياروتغيير ومكافئات الحسابات فى إطار الحوكمة،ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمى الخامس ،(حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والغدارية والاقتصادية ،10-8، سبتمبر2005م)ص51.

- إيجاد آلية للحوار المستمر والمنتظم مع الإدارة المالية للشركة ومناقشة هذه الإدارة في أى تغييرات فى السياسات المحاسبية والارقام المختلفة

- خلق آلية حوار مع المراجعين الخارجيين والداخليين للتأكد من سلامة مختلف الاجراءات المطبقة (1)

رغم اهمية لجان المراجعة الا أن الإهتمام بحوكمة الشركات خلال السنوات الاخيرة هو الزى ادى الى زيادة الاهتمام بوجود تلك اللجان وقد أشارت توصيات معظم اللجان التى شكلت لدراسة أسس الحوكمة الى ضرورة وجود لجان بكل شركة بل إن وجود لجنة المراجعة وتشكيلها كان واحدا من عوامل دعم وتقييم مستويات الحوكمة بالشركات ،تاتى عمليات المراجعة الداخلية للقوائم المالية فى إطار تفعيل دور أصحاب المصلحة لضمان تفعيل حوكمة الشركات فيتعين على الشركات من أجل الحصول على قوائم مالية على درجة عالية من الشفافية والافصاح وتتميز بالمصداقية من قبل أصحاب المصالح من مساهمين وأصحاب السندات وأيضا البنوك و المقرضين ان تقوم بتفعيل عمليات المراجعة الداخلية والخارجية للبيانات و المعلومات المالية للشركة من خلال منظومة من الإدارات واللجان و المجالس تقوم بوضع أسس الاداء الادارى و الفنى والمهنى لاعمال المراجعة ،و لضمان تنفيذ الاعمال فى منظومة الحوكمة لابد من وجود التنظيم الإدارى والمهنى التالى :-

(1)لجنة المراجعة

(2) مجلس الإدارة

(3)المراجعون الخارجيون

(4)المراجعون الداخليون .

(1) لجنة المراجعة :-

تلعب دورا رئيسيا وهاما فى حوكمة الشركات وهى منبثقة من مجلس الإدارة وتتكون من عدد من الاعضاء غير التنفيذيين وتفوض اللجنة سلطات العمل طبقا للاحكام المقررة بواسطة مجلس الإدارة وترفع تقاريرها الدورية الى رئيس مجلس الإدارة ،وكل لجنة مراجعة فى الشركات لابد وأن يكون لها لائحة توضح الاتى :-

(أ) نطاق مسئولية لجنة المراجعة وكيفية قيامها به .

(ب) المسئولية النهائية للمراجع الخارجى أمام مجلس الإدارة ولجنة المراجعة .

(1)عادل عبد الرحمن احمد محمد ، دراسة تحليلية وتطبيقية لمفهوم حوكمة الشركات وإمكانية تطبيقه فى الشركات المساهمة فى البيئة المصرية (جامعة الزقازيق ،مجلة البحوث والدراسات ، السنة الثالثة والعشرون ،2003م)، العدد الاول ،ص416.

(ج) السلطة النهائية لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة فى اختيار وتقييم وإحلال المراجعين الخارجيين.

(د) مستويات لجنة المراجعة بشأن إستقلال المراجع الخارجى .

(2) دور لجنة المراجعة :-

لكل لجنة من لجان المراجعة فى الشركات شكل خاص مما يعنى أن كل لجنة مراجعة تكون مختلفة تماما ولا يوجد معيار محدد يمكن استخدامه لتحديد دورها اى أن وجود معيار مناسب للجان فى كل الشركات هو امر غير واقعى ومع ذلك بوجود ادلة لتوفير أفضل الممارسات وليس من الضرورى أن تكون متعلقة بشركة معينة ويتمثل دور لجنة المراجعة فى الآتى :-

(1) عملية المراجعة الخارجية :- لفحص عملية المراجعة الخارجية وعمل التوصيات للمجلس فانه يكون من الضرورى :-

- تعيين وتحديد اجور ومدى الاحتفاظ بالمراجع الخارجى على اساس تقييم اداءه .

- مراجعة خطاب الإرتباط وای شروط خاصة فية .

- النظر فى خطوط المراجعة الخارجية وطريقة وبرامج العمل خلال العام المالى ونهاية العام .

- التأكد من أن المراجعة الخارجية تكمل كافة جوانب خطة المراجعة .

- التأكد من أن المراجع الخارجى مستقل وان كل الامور التى تفسد الاستقلالية تم معالجتها بشكل سليم

- التأكد من أن كل الامور التى يثيرها المراجع الخارجى تم معالجتها من قبل إدارة الشركة بشكل جيد

- التأكد من أن المراجع الخارجى له علاقة صحيحة بمسئولى الشركة وانهم قادرون على اداء المراجعة بطريقة مهنية .

- مراجعة أتعاب الاستشارات بخلاف مراجعة وتقدير ما اذا كان القيام بهذه العمليات يؤثر على إستقلال عمل المراجعة الخارجية .

(2) القوائم المالية :-

يجب النظر فى القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها وضمنان موافقه مجلس الإدارة عليها ،النظر فى السياسات المحاسبية المستخدمة وتقدير المجالات التى استخدمت فيها وتقدير مدى توفير التقرير السنوى للمعلومات التى يحتاجها المساهمون .

(3) نظام المراجعة :- النظر فى مدى كفاية نظام المراجعة الداخلية و التشاور مع المراجع الخارجى والداخلى للحصول على رائيهما بخصوص نظام المراجعة الداخلية .

(4) المراجعة الداخلية :- تتولى المراجعة الداخلية ما يلى :-

- المشاركة فى تعيين المراجعون الداخليون .

- مراجعة أهداف المراجعة الداخلية وضمان توفير الحد الاساسى للتحقق من إدارة المخاطر .

- الإشراف على أنشطة المراجعة الداخلية .

- الموافقة على إستراتيجية المراجعة الداخلية وخطتها السنوية والتغيرات التى تجرى عليها .

- النظر فى أى مسائل قانونية تؤثر على الشركة .

- ضمان عمل المراجعة الداخلية تعمل وفقا للمعايير المهنية .

- النظر فى التقارير الواردة .

(5) المرونة والتوافق والملائمة :-

- الإشراف على النظم والاجراءات الموجودة لضمان أن الشركة قادرة على منع واكتشاف والرد على ادعاءات الغش .

- مراجعة دليل السلوك الاخلاقى وتلقى تقرير ملخص عن أى خروج عنه و تقييم أى إجراءات حيالة

- ضمان وجود أوجة رقابة مناسبة تعمل ضد الغش والتزوير وعدم النظام .

- ضمان دراسة مجالات المخاطر العالية وتفهم الجوانب والاحكام القانونية بشأنها وكيفية مواجهتها فى الشركة .

(6) إدارة المخاطر :- يجب ضمان للجنة المراجعة وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالشركة وانه يدعم اوجة الرقابة ويجب ان تضمن لجنة المراجعة أن إدارة المخاطر تقوم بما يتفق مع الطرق المهنية السليمة وأنها متكاملة مع الممارسات العملية وكذلك يجب التأكد من ان المور التالية :-

- وجود عملية رسمية لتحديد وتقدير و إدارة المخاطر فى كل المستويات فى الشركة .

- ضمان أن هنالك هياكل مناسبة وترتيبات فعالة لضمان وجود إدارة فعالة لإدارة المخاطر .

- أن يتم توفير التقارير الى التنفيذيين .

- التحديث المستمر لإدارة المخاطر لتعكس الوضع الحالى والتغيرات الجارية .

- وجود سجلات معدة للمخاطر توفر اساسا لرقابة داخلية فعالة .

(7) الإدارة المالية :- فحص تمويل الشركة والإنفاق فى الشركة لضمان ما يلى :-

- وجود نظام تقارير مالية جيدة وانه يغزي بشكل صحيح عملية إعداد القوائم المالية السنوية .

- تقييد اى إمكانية لتحريف التقارير المالية ووجود رقابة محكمة على المجالات التى يتاح فيها مرونة للحكم المهنى .

- التأكد من انه يتم النظر وتصويب الملاحظات التى يبديها المراجع الخارجى فى القوائم المالية

- التأكد من أن المعلومات المحاسبية تلبى معايير الجودة .

- التأكد من أن كان هنالك مبالغة فى تقارير الدخل وما إذا كان الامر يخلق انطبعا مختلفا لمستخدمي القوائم المالية .

(8) التحقق الخاص :- قد تطلب لجنة المراجعة تحقيقا خاصا من المراجعة الداخلية او من المسئول عن الاتساق مع القوانين واللوائح او المراجع الخارجى او خبراء خارجيين حينما تكون هنالك حاجة الى إستكشاف مشاكل حساسة تقع فى نطاقها وأن هذه التحقيقات الخاصة يمكن ان تحدث فى مجالات غير معتادة .

(9) التقارير :- تقدم لجنة المراجعة توصيات الى مجلس الإدارة وتقدم صورة من محاضرة الى اعضاء المجلس وتكون لجنة المراجعة غير مقيدة فى الإتصال بالمراجع الخارجى او الداخلى او اى مسئول وان يكونوا قادرين على لقاء هؤلاء (1).

خامسا : أهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلى والخارجى ودورها فى تطبيق الحوكمة فى شركات المساهمة :-

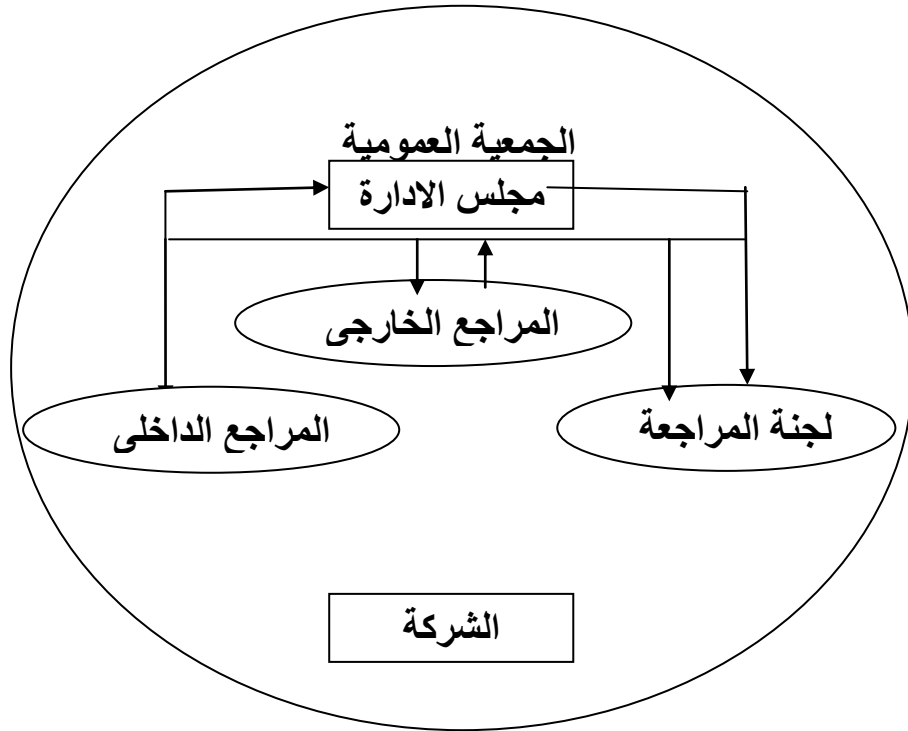
لقد تم توضيح دور لجان المراجعة فى الشركات المساهمة والاسباب والظروف التى أدت الى تشكيلها وماهى علاقة ودور لجان المراجعة بحوكمة شركات المساهمة ، لذلك لا بد من التعرف على الاليات التى يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على ارض الواقع ويأتى فى مقدمة هذه الاليات مجلس الإدارة و المراجع الخارجى والمراجع الداخلى ، كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعالة يعد احد المسئوليات

(1) اشرف حنا ميخائيل ، تدقيق الحسابات فى إطار منظومة حوكمة الشركات ، بحث مقدم للمؤتمر العربى الاول حول التدقيق الداخلى فى إطار حوكمة الشركات ، (القاهرة : 26-24 سبتمبر 2005م) ص ص 87-89.

الرئيسية المناطة بمجلس الإدارة ويأتى دور لجنة المراجعة الرئيسي فى التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذة بفاعلية وتقديم اى توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق اغراض الشركة ويحمى مصالح المساهمين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة ويتكامل هذا الدور مع عمل كل من المراجع الداخلى و الخارجى لضمان تحقيق النتائج المرجوة وان هنالك إتفاقا كاملا على دور لجنة المراجعة لكونها النقطة المركزية فى تطوير التقارير والاستفادة منها وأكد أن وجود لجنة المراجعة والتي تساهم فى مد خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجى والداخلى(1)

شكل(1/3/3)

علاقة لجان المراجعة بالاجهزة الرقابية على الشركة



المصدر :- عوض سلامة الدخيلي ، لجان المراجعة كاحد دعائم حوكمة الشركات المساهمة ، بحث مقدم للمؤتمر العربى الاول لحوكمة الشركات ، (القاهرة : 2005م)ص14.

من الشكل أعلاة يرى الباحث أن لجنة المراجعة تمثل حلقة الوصل بين اطراف عديدة يقوم عليها نظام حوكمة الشركات فهى جهة تراقب أعمال الشركة ونظم الرقابة فيها كما أن إختصاصاتها ترتبط بوظائف المراجعة الداخلية والخارجية معا وهذا يمثل سببا أساسيا فى تشكيل لجنة المراجعة وتوضيح اهميتها .

(1) عوض سلامة الدخيلي ، لجان المراجعة كاحد دعائم حوكمة الشركات المساهمة (بحث مقدم للمؤتمر العربى الاول لحوكمة الشركات ، القاهرة ، 2005م) ص 13

يمكن للباحث بيان الاطار الشامل لدور لجنة المراجعة فى تطبيق مبادئ الحوكمة فى الشركات فى الاتى :-

(1) المساهمة فى إيجاد قناة اتصال فعالة بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجى و الإدارة التنفيذية

(2) تحقيق المصادقية والتناسب فى المعلومات المحاسبية المتوفرة والمعدة من قبل الإدارة مع احتياجات الاطراف زوى المصلحة .

(3) المساهمة فى تطوير السياسات المحاسبية وزيادة فعالية النظم المحاسبية وشفافية التقرير

(4) التخفيف من حدة آثار مشكلة الوكالة بمساهمتها فى اضاء نوع من الرقابة على اداء الوكلاء فى ظل اى علاقة وكالة .

(5) تقييم اداء المراجعين الداخليين وتنسيق العمل بينهم وبين المراجع الخارجى ودعم استقلال تلك الاطراف .

(6) العمل على تدعيم الوضع الاقتصادى للشركة من خلال توفير المعلومات المحاسبية الكافية لمجلس الإدارة داخل الشركة .

وخلص الباحث :-

الى أن لجنة المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة فى الشركات المساهمة كما تعتبر من اهم دعائم تحقيق حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الخارجى والداخلى . وأن لجنة المراجعة تساعد فى تطبيق الحوكمة فى الشركة من خلال خلق صورة واضحة للمساهمين عن نشاط الشركة وإطمئنانهم وتحفيزهم ، كما أن التقارير التى تقدمها لجنة المراجعة والتى يقدمها المراجع الخارجى تعمل جميعها فى إرساء دعائم الحوكمة فى الشركة من خلال العمل على سلامة أنشطتها التى تقوم بها .

المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالجوانب الفكرية لحوكمة الشركات المساهمة :-

مما سبق حول الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات يري الباحث ضرورة الإشارة الى إرتباطها بالمعلومات المحاسبية فى النقاط التالية :-

(1) تكامل الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات خاصة وأنها جمعت بين خمسة جوانب اساسية وهى الخصائص والمقومات والمحددات والمرتكزات والاهداف علاوة على شموليتها على جميع المفردات التطبيقية والنظرية للحوكمة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية .

(2) إن الإلتزام بتطبيق هذه الجوانب فى الوحدات الاقتصادية وخاصة الشركات المساهمة يتطلب توفير المعلومات المحاسبية ،بصرف النظر عن طبيعة نشاط تلك الشركات مما يؤدي الى تطوير ادائها والتغلب على مشاكلها المختلفة وزيادة الثقة وزيادة قدرتها التشغيلية والمالية والإدارية وبالتالي ينعكس ايجابيا على أسهمها .

(3) تظهر العلاقة بين المعلومات المحاسبية وتحقيق أهداف ومرتكزات الحوكمة فى الشركات المساهمة من خلال الإعتماد على هذه المعلومات فى ممارسة الرقابة على مختلف جوانب الاداء فى الوحدة الاقتصادية و زيادة الثقة لتحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد وتحقيق التواصل مع الاطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة .

(4) بالنظر الى خصائص ومقومات الحوكمة فى الشركات المساهمة بشي من التانى والتدقيق يتضح أن الجزء الاكبر منها يصعب تحقيقه مالم تتوفر المعلومات المحاسبية اللازمة لذلك والاكثر من هذا هو ضرورة توفير هذه المعلومات بمستوى الجودة الشامل

(5) إن محددات الحوكمة سواء خارجية او داخلية هو ضوابط يتم تحقيقها بتوفر معلومات محاسبية مما يمكنها من إعادة ثقة المساهمين والمقرضين الحاليين والمرتقبين ومختلف المستخدمين فى القوائم المالية والتقارير المحاسبية وفى الممارسات المحاسبية ككل .

(6) إن العامل المشترك الذي يجمع بين جميع هذه الجوانب فى الشركات المساهمة بصرف النظر عن وجود جانب مستقل هو المعلومات المحاسبية بمفهومها الشامل بما يتضمن من جوانب مختلفة عن الوحدة الاقتصادية ولا يقتصر الامر على ذلك بل يشمل الاتى :-

(أ) مرحلة اعداد المعلومات المحاسبية ومسئولية المجلس والمستويات الإدارية واللجان المختلفة .

(ب) المعلومات المحاسبية فى حد ذاتها وما يجب ان يتوافر فيها من عناصر جودة .

(ج) مرحلة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وتوصيلها لمختلف المستخدمين لها سواء داخل او خارج الوحدة الاقتصادية .

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

يتناول تفصيلا الدراسة الميدانية في مباحث وهي :-

المبحث الأول :- نبذه تعريفية عن الشركة السودانية للاتصالات

المبحث الثاني :- إجراءات الدراسة الميدانية .

المبحث الثالث : - تحليل البيانات واختبار الفرضيات .

المبحث الاول

نبذة تعريفية عن الشركة السودانية للاتصالات المحدودة (سوداتل)

أولا : النشأة والتأسيس :-

انشئت سوداتل في العام 1993م ضمن برنامج خصخصة القطاع العام وذلك بخصخصة الهيئة العامة للمواصلات السلكية والاسلكية ،وبدأت برأسمال قدرة 100مليون دولار المدفوع مئة 89مليون دولار كانت عبارة عن 29مليون دولار تساوى 33% دفعها المساهمون الاولون الذين شاركوا الحكومة ، واعتبرت الاصول القائمة للحكومة المتمثلة في المؤسسة العامة للاتصالات السلكية واللاسلكية بالاضافة الى ترخيص الشركة جزءا من راس المال المدفوع ويساوى 67% وقام المستثمرون بعد ذلك بجلب تمويل بمبلغ يزيد عن 100مليون دولار على دفعات وكانت هي عبارة عن الشبكة الاولى لتأسيس الشركة ، وبموجب ذلك تشكل أول مجلس إدارة برئاسة د. تاج السر مصطفى رئيس لجنة خصخصة قطاع الاتصالات والمهندس عبد العزيز عثمان مؤسس مجموعة التقنية المساهمة في الشركة نائبا لة .

المساهمون الاوائل كانوا مجموعة التقنية المتطورة مؤسسها المهندس عبد العزيز عثمان ودفعت مبلغ 6مليون دولار ،شركة مياة النيل التي يملكها رجل الاعمال السيد صلاح إدريس دفعت مبلغ 10 مليون دولار ، مؤسسة بترجي السعودية دفعت مبلغ 4 مليون دولار ،مؤسسة أبنائى السعودية دفعت مبلغ 3 مليون دولار وشركة دانفوديو دفعت مبلغ 2مليون دولار ، إضافة الى مجموعة بضع وعشرين من بنوك ومؤسسات وأفراد في السعودية والخليج والسودان دفعوا مبلغ 4 مليون دولار وكان المجموع 29 مليون دولار .

المجموعة الاخرى المنافسة في خصخصة الشركة قادها السادة بيطار ،حجار والر وبي من رجال المال والاعمال ومعهم شركة برنت الامريكية وكانوا قد إقترحوا تقييم أصول الحكومة بحوالى 19 مليون دولار وأن يدفعوا مبلغ 5مليون دولار كرأسمال ويحوزوا على 51% من أسهم الشركة الجديدة التزمت المجموعة الاولى بتقديم خدمات الاتصال في كل السودان بينما إقترحت المجموعة الثانية تقديم خدمات الاتصال في خط محدد من بورتسودان الى عطبرة والخرطوم ومدنى،سنار،الدامازين الى كوستى فقط ،وكانت البداية مع المجموعة الاولى .

ثانيا : مراحل التطور :-

ورثت سوداتل من الهيئة العامة للمواصلات السلكية ولللاسلكية شبكة ارضية سعة 69000خط العامل منها 12000خط لاتتجاوز دائرة الخرطوم وسط ومحطة ام حراز العالمية وخطين مايكرويف ،الخرطوم ،بورتسودان الخرطوم الابيض، بدأت سوداتل أعمالها التشغيلية كشركة مساهمة عامة ومشغل للاتصالات في فبراير 1994م ثم إنتقلت الشركة الى المقاسم الرقمية لتكتمل في العام 2000م لتكون اول شبكة رقمية بنسبة

100% فى الشرق الاوسط وافريقيا،جددت الشركة رخصتها الشاملة للعمل فى مجال الاتصالات فى العام 2006 م لمدة 18 عام حتى 2023م قامت الشركة باطلاق العديد من الخدمات كان اهمها خدمة سودانى فى العام 2006 م بعد صفقة بيع 61%من أسهم الشركة فى شركة موبيتل(زين حاليا) بقيمة 1283500000 دولار كأكبر صفقة من نوعها فى تاريخ السودان فى ذلك الوقت ،قامت الشركة بعمليات تحديث وتطوير فى مجال العمليات والتشغيل حيث مددت شبكات الياف ضوئية لتغطى معظم انحاء السودان حتى تجاوز طول الشبكة 11الف كلم شملت ثلاث مسارات من الخرطوم الى بورتسودان ومسارين من الخرطوم الى مدنى وكوستى والدمازين وثلاث مسارات من الخرطوم الى الابيض ومسارين من الابيض الى الجنيينة عبر الفاشر ونيالا والى الجنوب الغربى حتى كادوقلى وهجليج ، تطورت شركة سوداتل من شركة تمتلك شبكة ارضية سعتها 69الف خط وخطين مايكرويف فى العام 1993الى الى شركة تمتلك ثلاث شبكات للهاتف السيار بتقنيات مختلفة داخل السودان و11 الف كلم خط الياف ضوئية يربط السودان من اقصى الى اقصى واربعة شركات اتصالات مختلفة خارج السودان تعمل فى مجال الهاتف السيار علاوة على شركات متعددة داخلية وخارجية فى مجال الاتصالات وخدمات الاتصالات والكوابل البحرية ، كما تطور أدائها المالى عبر السنوات .

فلسفة الشركة :- تقوم الشركة على فلسفة شاملة يستعرض الباحث اهمها فى النقاط التالية:-

(1)الرؤية :- أن تكون حاضرة بخدماتها وأن ينعم زبائننا بحياة أفضل عبر منتجاتها وخدماتها المتطورة التى تناسب إحتياجاتهم وإمكانياتهم وأن تعمل الشركة على تطوير مجتمعها الذى تنتمى اليه وتساعد فى رفعة وتطويره فى مختلف المناحى.

(2) المهمة :- تتمثل مهمة الشركة الرئيسية فى إثراء الحياة الإقتصادية وبث روح الإتصال إضافة الى المساهمة فى الجوانب الإجتماعية والثقافية على المحيط المحلى والإقليمى والعالمى .

(3) القيم:-تقوم الشركة على ركائز أساسية وهى:-

(أ) روح الفريق.(ب)إرضاء الزبون .(ج)الامانة.(د) الإبداع والإبتكار.(و)التجويد فى الأداء.

(4) الاهداف:- تهدف الشركة الى تقديم خدمات المعلومات والاتصالات بأحدث التقنيات لتلبية متطلبات البيئة المحيطة وإستخدام اخر ما توصل اليه فى مجال الاتصالات وتوسيع تغطية الشبكة لكافة المجتمع وتحسين مقدرات الشبكة من حيث الكم والنوع ورفع مستوى تأهيل الأفراد و الظهور بمظهر ناقل الحركة الاقليمية بين أفريقيا وبقية أنحاء العالم ،وبالاستناد الى تلك الرؤى الفلسفية المتطورة تعزز النجاح وحققت الشركة الارباح العالية وإستطاعت الدخول فى المنافسات وإستخدام أحدث التقنيات لتوسيع قاعدة خدماتها .

(1)الارشيف الالكترونى لمجموعة سوداتل (السودان: الخرطوم ،الاثنين ،9/6/2014م)،الساعة 11صباحا.

رأس مال الشركة :-

رأس المال المصرح به:- إرتفع الى 750 مليون دولار عبر الإكتتاب ثم تم رفعة الى 2.5 مليار دولار فى العام 2008 بقرار من الجمعية العمومية .

رأس المال المدفوع :- 983915388 دولار وبعد الجمعية العمومية قبل الأخيرة أصبح رأس المال المدفوع

1082307388 دولار وذلك برسمة 98.4 مليون دولار من علاوة الإصدار

أسهم الشركة :-

العدد الكلى للأسهم 1124903139 سهم.

إجمالى المساهمين 10000 مساهم(1).

مجلس الإدارة :-

هى الجهة المنوط بها إدارة الشركة ووضع السياسات العامة لها ففى سواتل ينتخب أعضاء مجلس الإدارة كل (3) سنوات عبر الجمعية العمومية للشركة لإدارة المجموعة والسهر على رعاية مصالحها وهم مفوضون لوضع سياسات المجموعة وأهدافها وتوجهاتها العامة .

لجان مجلس الإدارة :-

للقيام بالمهام المنوطة به أنشاء المجلس اللجان التالية :-

اللجنة التنفيذية لمجلس الإدارة :- تصادق اللجنة التنفيذية على الميزانية والخطط والبرامج وتجرى الإستعدادات اللازمة لإجتماع الجمعية العمومية وتعتبر اللجنة التنفيذية أن سواتل ظلت متمسكة على مدى أعوام بنظام الرقابة فى الشركة وتعمل على تطبيق مبادئه الرئيسية .

لجنة التدقيق :- تقع على عاتق لجنة التدقيق مراجعة كافة أعمال المراجعة الداخلية والخارجية فى الشركة وتتالف لجنة التدقيق من ثلاث اشخاص يتولون مهام الإختبار والتقييم للقيام بمهام المراجعة ولتحقيق هذه المهام تنشر الشركة تقاريرها المالية السنوية التى يمكن الإطلاع عليها ، وتتكون اللجنة من:-

لجنة المتابعة و المكافآت :- لجنة المتابعة والمكافآت هى اللجنة المسؤولة عن إعداد السياسات الخاصة بمنح المكافآت والمزايا والحوافز فى الشركة ومراجعتها بشكل سنوى كما تقوم بتحديد إحتياجات الشركة من الكفاءات على مستوى الإدارة التنفيذية والموظفين وإعداد السياسات الخاصة بالموارد البشرية والتدريب ومراقبة تطبيقها

(1) إدارة الشؤون المالية لمجموعة سواتل ،(السودان : الخرطوم ، الاثنين ، 9/6/2014م) ، الساعة 12 ظهرا.

الإدارة التنفيذية :-

هم مجموعة المسؤولين المكلفين بتنفيذ الخطط والسياسات على ارض الواقع وتتكون الإدارة التنفيذية فى الشركة من مجموعة من المدراء التنفيذيين فى شتى المجالات .

ثالثا: إعادة هيكلة الشركة :-

إستجابة للتطورات المتسارعة فى عالم الإتصالات وما يستتجبه ذلك من إجراء التغييرات الهيكلية اللازمة من وقت لآخر لمواكبة هذه التغيرات فقد تم بنهاية العام 2012 م إعادة هيكلة الشركة لتكون أكثر إنفتاحا وأكثر تركيزا على محاور عمل الشركة الرئيسية فى مجال الشبكة والإيرادات والمبيعات والتسويق ،تم الإعتماد فى هذا المنحى على وحدات عمل رئيسية وهى:-

الشئون المالية والعمليات المساندة :- إدارة وضبط كافة الشئون المالية ، تخطيط وتنفيذ الاعمال الإدارية والإمداد للمجموعة .

التسويق والمبيعات :تخطيط وتطوير وتسعير وترويج الخدمات ،بيع وتوزيع المنتجات التى تقدمها المجموعة ، تطوير الأعمال والعلامة التجارية ورعاية العملاء .

الشبكة :- تخطيط وتطوير وتشغيل وصيانة وأمثلة الشبكة .

تقنية المعلومات :- إدارة نظم تقنية المعلومات للمجموعة .

الموارد البشرية :- تخطيط وتنفيذ سياسات الموارد البشرية للمجموعة .

العمليات الخارجية :- إدارة المشغلين الخارجيين للمجموعة .

المكتب التنفيذى :- متابعة شئون المجموعة والإتصال المؤسسى والمسئولية المجتمعية .

التميز المؤسسى :- الإشراف على تطوير وتجويد الأداء وتوكيد الإيرادات للمجموعة .

العلاقات الحكومية :- إدارة العلاقات ومتابعة الإجراءات مع الجهات الحكومية المختلفة .

المشروعات :- الإشراف على تنفيذ البرامج والمشروعات الرأسمالية للمجموعة .

الشئون القانونية :- متابعة الشئون القانونية المختلفة .

بالإضافة الى أكاديمية سوداتل للاتصالات(سوداكاد) التى تعمل على ترقية ورفع معدلات الأداء برفع كفاءة العنصر البشرى وإستمرار التاهيل وصل المهارات لكوادر المجموعة من خلال التدريب المستمر، كل هذا التحول سيتيح للوحدات الأساسية أن تتفرغ لخدمة جمهورها والتركيز على متطلباته وتقديم الخدمة المرضية له .

الإداء العام :-

المبيعات والتسوق :- على نطاق عمليات المبيعات والتسوق شهد العام 2013م تقديم العديد من العروض التسويقية فى مجالات خدمات الشركة وكذلك تم تصميم وتنفيذ عدد مقدر من الحملات الترويجية للترويج لهذه المنتجات والعروض ، وقد شهد العام 2014 أيضا زيادة مقدره فى عدد المشتركين بنسبة زيادة تفوق 24% وتم خلال هذا العام التركيز أيضا على المؤسسات والشركات لا سيما فى مجال خدمات الهاتف الثابت وذلك بالتركيز على خدمات نقل البيانات والصورة والتوسع فيها بشكل واضح .

المجال الفنى :- على النطاق الفنى وخلال العام 2014 م تم زيادة تغطية شبكة سودانى فى كل السودان بعدد 48 موقعا لتشمل مناطق جديدة بما فيها الطرق القومية والقرى النامية ليصبح إجمالى مواقع التغطية 1.318 موقعا كذلك تمت تهيئة وترقية شبكات المجموعة والمتمثل فى صيانة وتأمين الشبكات حيث تم تأمين مسارات كوابل الالياف الضوئية المحلية والقومية بعمل مسارات بديلة حيث بلغت أطوال كوابل الالياف 11.060 كم وتم كذلك الإستمرار فى توصيل الفاير لمحطات سودانى مما أسهم فى توفير ساعات إضافية وإستقرار أكبر للشبكة وتأمين تقنيات المستقبل فكان الوصول الى شبكة موحدة على نطاق التشغيل والصيانة .

الإستثمارات الخارجية :- فقد حافظت شنقىل على تقدمها لموقع المشغل الثانى فى موريتانيا إعتقادا على مواردها الزاوية وأسهمت فى تمويل بعض المشروعات الجديدة فى إكسبريسيو فى بلدان أخرى ، كما شهدت خدمات سوداتل بالسنغال تحسنا كبيرا وسارت قدما وفق ما خطط له وهى أصبحت الآن تعتمد أيضا على مواردها الزاوية فى تشغيل خدماتها ، بقية مشغلى المجموعة فى دولتى غانا وغينيا كوناكرى بدأت تدريجيا فى تطوير شبكاتها وذلك باضافة محطات جديدة لزيادة النغوية سعيا فى التوسع وزيادة الإيرادات .

المسئولية المجتمعية :- أنطلقت الشركة فى فهمها للمسئولية المجتمعية من رؤية إسلامية ، عمودها نظام متكامل للحقوق الإجتماعية التى حددها الإسلام لعامة الناس ، وقد إهتدت الشركة فيها بالتجارب الإنسانية الخيرة وثمرات المعايير الدولية التى تصدرها المؤسسات الإنسانية الدولية المتخصصة بما يتفق مع قيمها ومعاييرها الأخلاقية، وقد قامت الشركة ولاذالت تقوم بالجهد الكبير فى إطار مسئوليتها المجتمعية تجاه أصحاب المصلحة من مجتمع ومساهمين وغيرهم ملتزمة بمبدأ الشفافية والحوكمة كإلزام من لوازم المسئولية المجتمعية.(1)

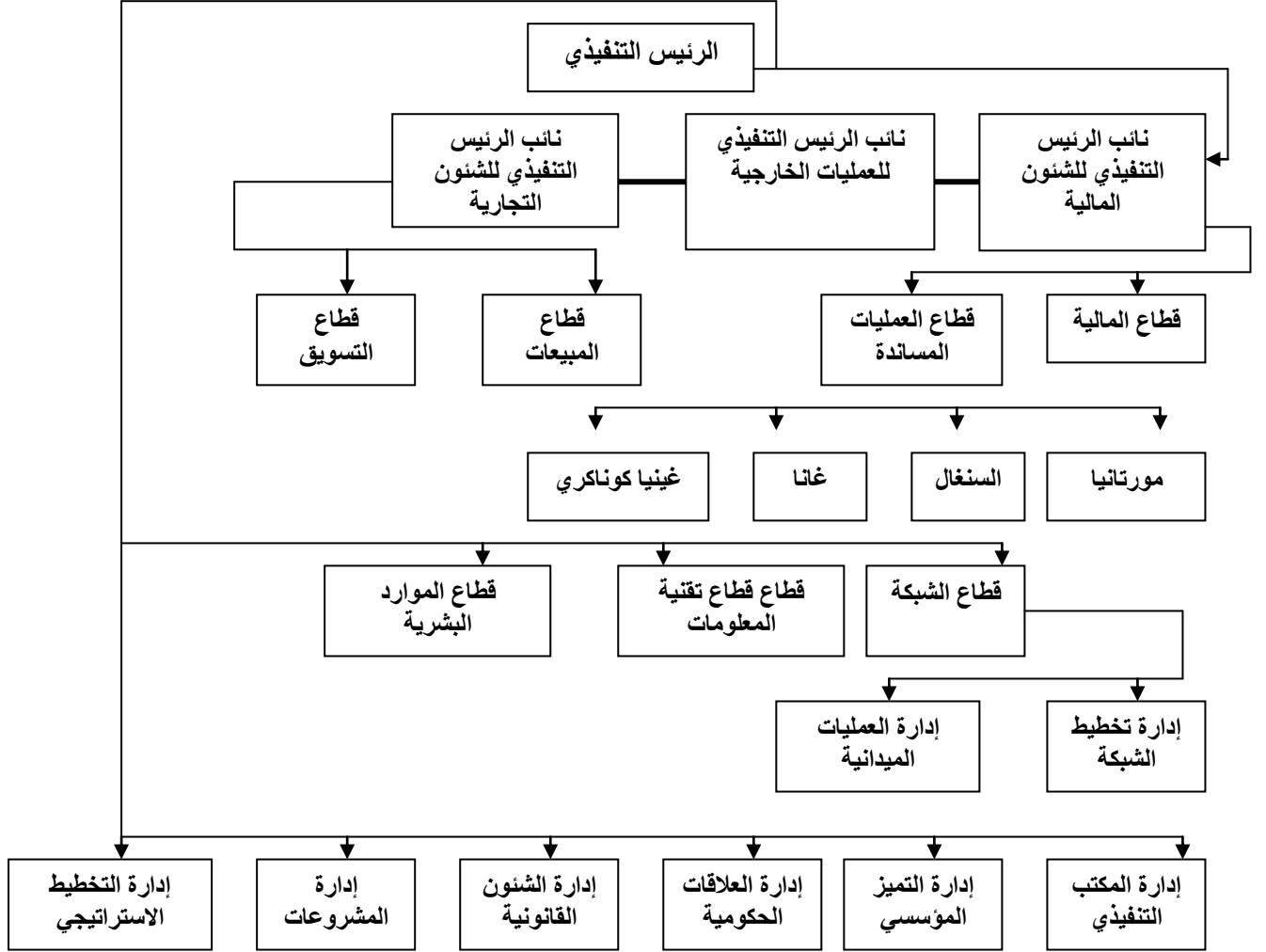
(1)مقابلة مع السيد ، نائب الرئيس التنفيذي للشئون المالية ، أ/ طارق حمزة رحمة ، (السودان : الخرطوم، الاثنين 2014/6/9م)الساعة الواحدة ظهرا.

رابعاً : الحوكمة فى الشركة :-

كان لتطور الشركة والتوسع فى نشاطها الاثر الكبير فى ضرورة إدراك التغييرات فى البيئة المحيطة من حولها ، لذا و مع بدايات العام 2010م بدأت الشركة بالإهتمام بمفهوم الحوكمة والعمل على تطبيقه من خلال إصلاح نظام الرقابة الداخلية وضمان الجودة ورفع مستوى الكفاءة ، وتكوين اللجان اللازمة وتفعيل دورها مع تفويض الصلاحيات اللازمة لقيامها بالدور المنوط بها ومن ثم البحث عن أفضل الوسائل والاساليب لتحقيق فعالية وسلامة أنشطتها ،فتم إعادة هيكلة الشركة بحلول العام 2011م من خلال وضع الهيكل التنظيمى المناسب الذى يضمن وضوح المهام والمسئوليات ولضمان التجانس فى العمل لتحقيق الأهداف والخطط الموضوعه إعتمادا على المعلومات المحاسبية فى شكل تقارير تفصيلية تراعى المعايير و الممارسات المهنية اللازمة وتساعد فى تكامل عمل الاطراف من اللجان المختلفة ، اللجنة التنفيذية لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق ولجنة المكافآت مع المراجع الخارجى والإدارات المختلفة إنعكس هذا على الإفصاح والشفافية من خلال إمداد المساهمين والاطراف المختلفة بالمعلومات الصحيحة ، كما ساهم فى التأكيد على سلامة العمل وتطور الاداء، كان لتفعيل نظام الرقابة الداخلية وتفعيل دور الإدارة من خلال تفعيل الهيكل الذى يوضح توزيع المهام والمسئوليات والإهتمام بالتخطيط الإستراتيجى الاثر المباشر فى زيادة نشاط وعمليات الشركة خلال الاعوام 2013م – 2014م فى المجالات المختلفة المبيعات و التسويق و المجالات الفنية وكذلك الإستثمارات الخارجية ومن ثم المسئوليات الإجتماعية ويمكن القول أن هنالك مستوى جيد من الحوكمة فى الشركة (1)

(1)مقابلة مع نائب الرئيس التنفيذى للشئون المالية، مرجع سابق الزكر ،9/6/2014م،الواحدة والنصف ظهرا.

شكل (1/1/4)
الهيكل التنظيمي للشركة :



المصدر : الأرشيف الإلكتروني لمجموعة سوداتل - مرجع سابق الذكر - الساعة الواحدة ظهرا

الشكل أعلاه يوضح الهيكل التنظيمي للشركة ويعكس التنظيم داخلها للتأكيد على تقسيم العمل والأدوار بين الإدارات المختلفة لضمان تنفيذ المهام بشكل جيد .

المبحث الثاني

إجراءات الدراسة الميدانية

لتحقيق أهداف الدراسة، وللتحقق من فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- العرض البياني والتوزيع التكراري لإجابات المبحوثين .
- النسب المئوية.
- المنوال.
- اختبار مربع كاي لإختبار فرضيات الدراسة.

ولتطبيق الأساليب الإحصائية المذكورة أعلاه علي البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) الذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج كما تم استخدام الباحث برنامج Microsoft Excel في عمليات العرض البياني.

أداة الدراسة:

وزعت الإستبانة علي العينة المستهدفة وتم جمعها وكان عددها 95 وتم تفريغ البيانات في جداول أعدها الباحث لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الإسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لاأوافق، لاأوافق بشدة)إلي متغيرات كمية (1،2،3،4،5) علي الترتيب، وأعد الباحث الجداول والأشكال البيانية اللازمة لكل عبارة في الإستبانة كما يلي:

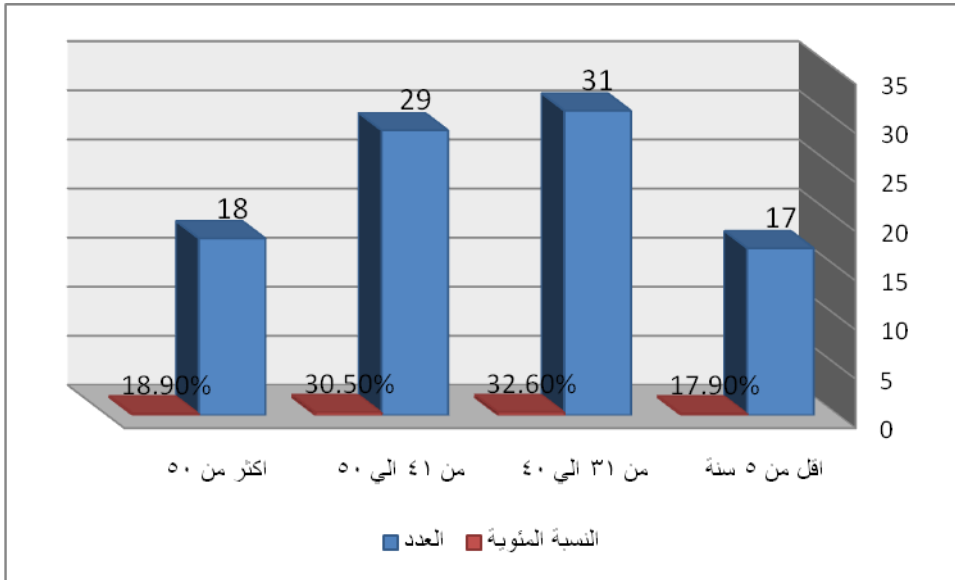
أولاً: تحليل المعلومات الشخصية لأفراد العينة:
1 /العمر:-

جدول(1/2/4):- توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

الفئة العمرية	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنة	17	17.9 %
من 31 الي 40	31	32.6 %
من 41 الي 50	29	30.5 %
أكثر من 50	18	18.9 %
المجموع	95	99.9

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

شكل (1/2/4):- توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

من خلال الجدول(1/2/4) والشكل(1/2/4) يتضح بأن أغلب أفراد عينة الدراسة ينتمون إلى الفئة العمرية من 31 إلى 40 بنسبة 32.6%، ثم تليها الفئة العمرية من 41 إلى 50 بنسبة 30.5%، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من 50 بنسبة 18.9%، وأخيراً الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 17.9%، وعلية فإن الإجابات تم الحصول عليها من فئات عمرية متعددة وهو مؤشر إيجابي .

2/ المؤهل العلمي

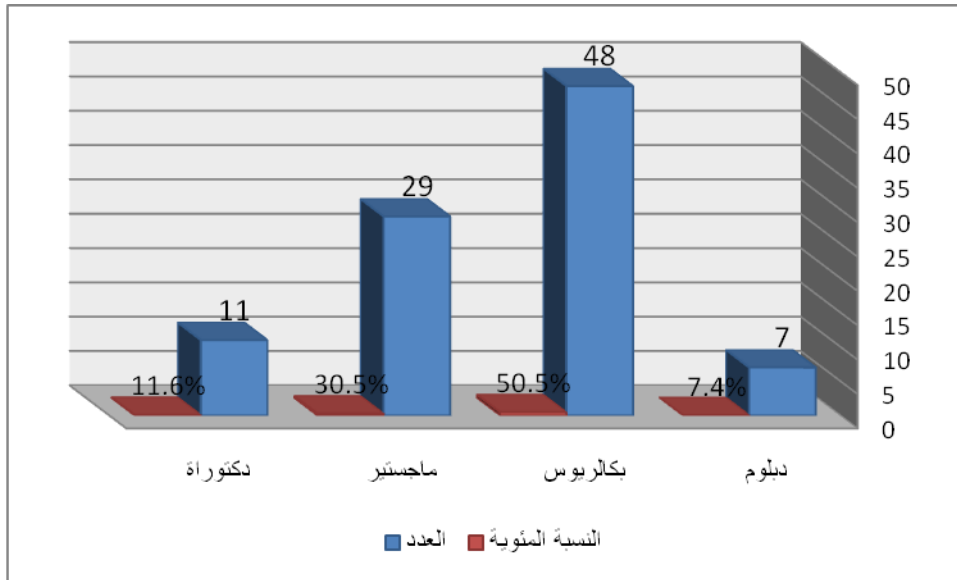
جدول (2/2/4)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دبلوم	7	7.4%
بكالوريوس	48	50.5%
ماجستير	29	30.5%
دكتورة	11	11.6%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (2/2/4):- توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول (2/2/4) والشكل (2/2/4) يوضحان بأن معظم أفراد عينة الدراسة هم من حملة البكالوريوس وكان عددهم 48 بنسبة 50.5% يليهم حملة الماجستير البالغ عددهم 29 بنسبة 30.5%، ثم حملة الدكتورة وعددهم 11 بنسبة 11.6% وأخيراً حملة الدبلوم البالغ عددهم 7 بنسبة 7.4%.

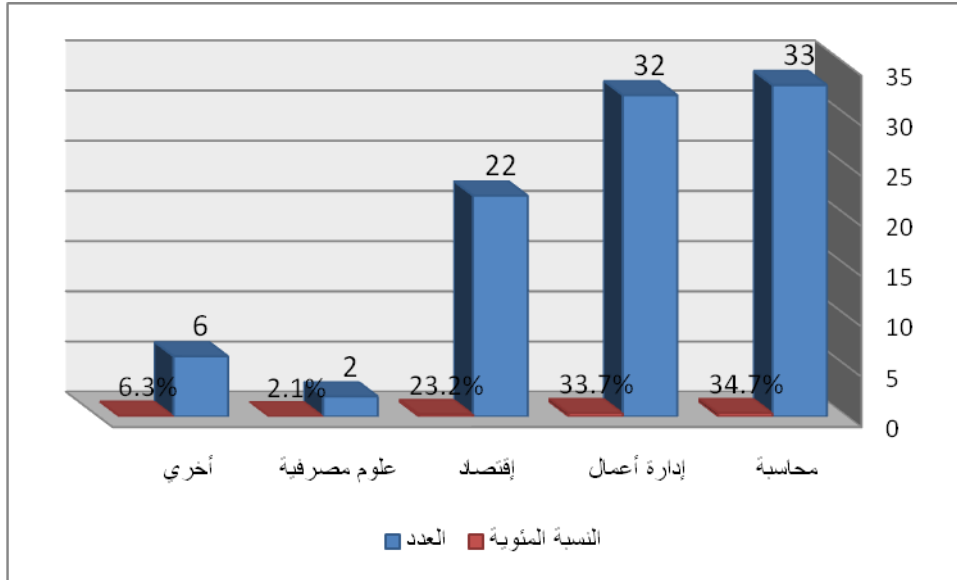
(3) التخصص .

جدول (3/2/4):- توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص

التخصص	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	33	34.7%
إدارة أعمال	32	33.7%
إقتصاد	22	23.2%
علوم مصرفية	2	2.1%
أخرى	6	6.3%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (3/2/4):- توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص



المصدر:- إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول (3/2/4) والشكل (3/2/4) يوضحان تصنيف أفراد عينة الدراسة بنا على التخصص، ونجد أن تخصص المحاسبة قد حصل على المرتبة الأولى من جملة أفراد عينة الدراسة بنسبة 34.7% مما يعنى أن النتائج تم التوصل إليها من أفراد متخصصين، مما يؤدي الى دقة في النتائج، يليهم تخصص إدارة الاعمال بنسبة 33.7% ثم تخصص الإقتصاد بنسبه 23.2%، وتخصص العلوم الاخرى بنسبة 6.3% واخيرا تخصص العلوم المصرفية بنسبة 2.1%.

4/ المنهج الوظيفي:

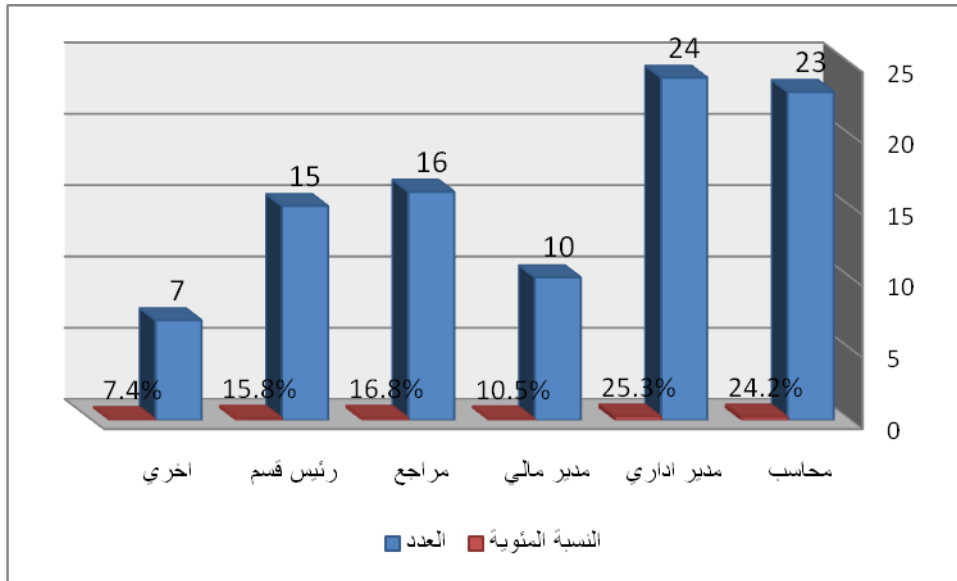
جدول (4/2/4)

توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المنهج الوظيفي

المنهج الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
محاسب	23	24.2%
مدير اداري	24	25.3%
مدير مالي	10	10.5%
مراجع	16	16.8%
رئيس قسم	15	15.8%
اخرى	7	7.4%
المجموع	95	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (4/2/4) توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير المنهج الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (4/2/4) والشكل (4/2/4) يتضح بأن معظم أفراد عينة الدراسة هم مدراء إداريون بنسبة 25.3% يليهم الأفراد من يعملون في وظيفة محاسب بنسبة 24.2% ثم العاملون في وظيفة مراجع بنسبة 16.8%، يليهم رؤساء الأقسام بنسبة 15.8% ثم الأفراد الذين يعملون في وظيفة مدير مالي بنسبة 10.5% وأخيراً من يعملون في الوظائف الأخرى بنسبة 7.4%.

(5) سنوات الخبرة:

جدول (5/2/4)

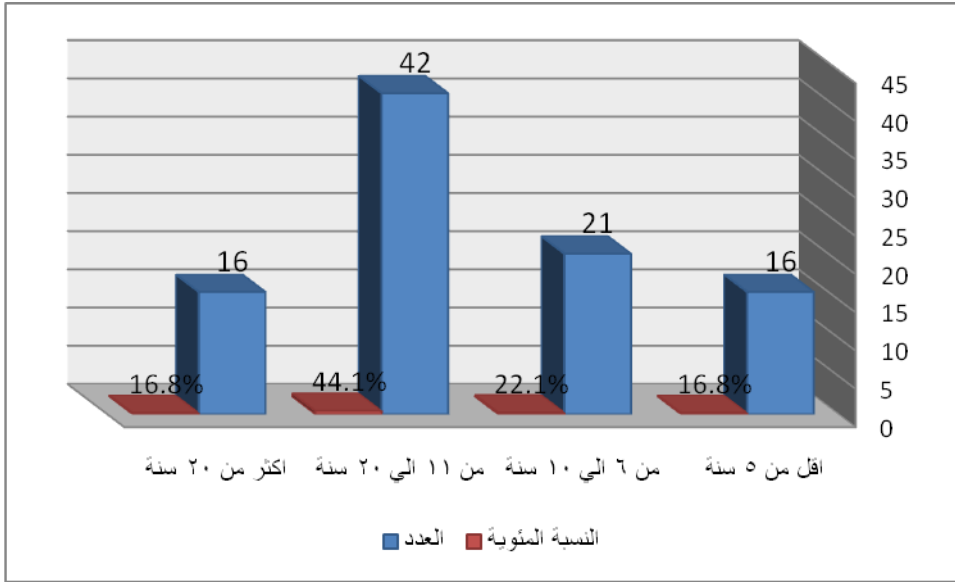
توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنة	16	16.8%
من 6 الي 10 سنة	21	22.1%
من 11 الي 20 سنة	42	44.1%
أكثر من 20 سنة	16	16.8%
المجموع	95	99.9%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (5/2/4):

توزيع أفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول (5/2/4) والشكل (5/2/4) يوضحان تصنيف أفراد عينة الدراسة حسب خبراتهم، ونجد أن معظم أفراد عينة الدراسة كانت خبرتهم من 11 إلى 20 سنة بنسبة 44% يليهم الأفراد الذين خبرتهم من 6 إلى 10 سنة بنسبة 22.1%، وأخيراً ذوى الخبرات فى الفئتين أقل من 5 سنة وأكثر من 20 سنة بنسبة 16.8%

ثانياً/ عبارات الإستبانة

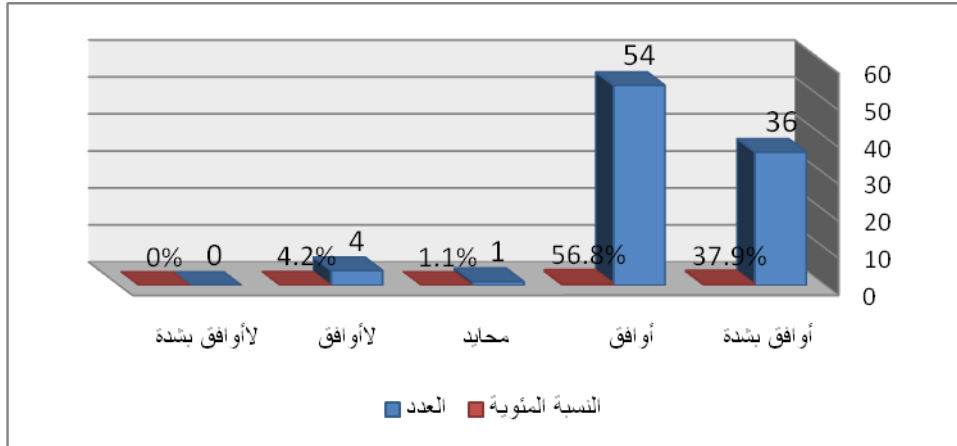
العبارة الأولى: توفير المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة يمكن الهيئات الإشرافية والرقابية من القيام بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية مما يساعد تطبيق الحوكمة في الشركة

جدول(6/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	36	37.9%
أوافق	54	56.8%
محايد	1	1.1%
لا أوافق	4	4.2%
لا أوافق بشدة	0	0%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (6/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

من خلال الجدول(6/2/4) والشكل(6/2/4) نلاحظ أن (37.9%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن توفير المعلومات المحاسبية في الشركات يمكن الهيئات الإشرافية والرقابية من القيام بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية مما يساعد في تطبيق الحوكمة في الشركة كما وافق بدون تشدد (56.8%) أما المحايدون فكانوا (1.1%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (4.2%) مع ملاحظة أنه لا يوجد من لم يوافق بشدة، عليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (94.7%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (4.2%).

العبارة الثانية :-

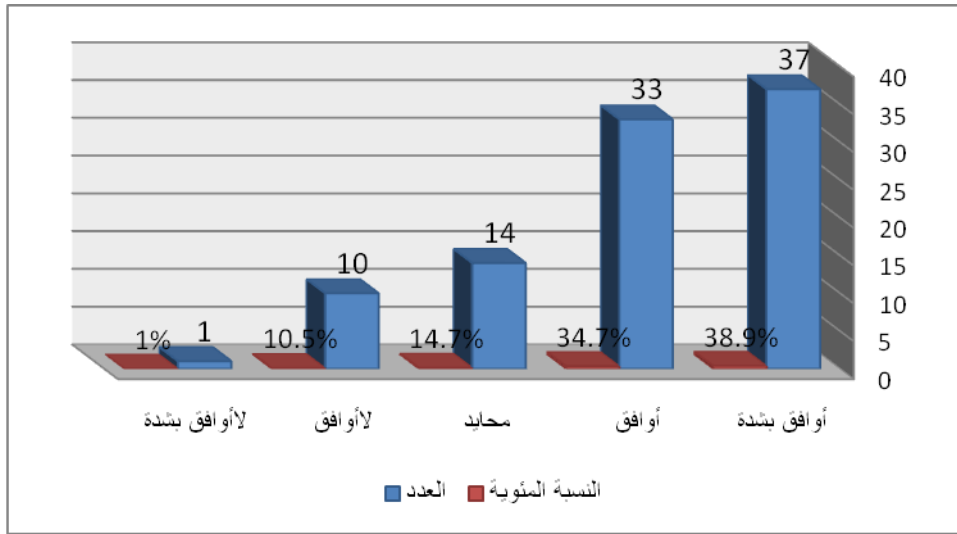
توفير المعلومات المحاسبية ذات الثقة مع مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير وقابليتها للتحقق تدعم الحوكمة في الشركة

جدول(7/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	37	38.9%
أوافق	33	34.7%
محايد	14	14.7%
لا أوافق	10	10.5%
لا أوافق بشدة	1	1%
المجموع	95	99.8%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

شكل (7/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

من خلال الجدول(7/2/4) والشكل(7/2/4) يتضح أن (38.9%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن توفير المعلومات المحاسبية ذات الثقة مع مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير وقابليتها للتحقق تساعد في دعم الحوكمة الشركة كما وافق بدون تشدد (34.7%) أما المحايدون فكانوا (14.7%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (10.5%) كما لم يوافق بشدة (1%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (73.6%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (11.5%).

العبرة الثالثة:-

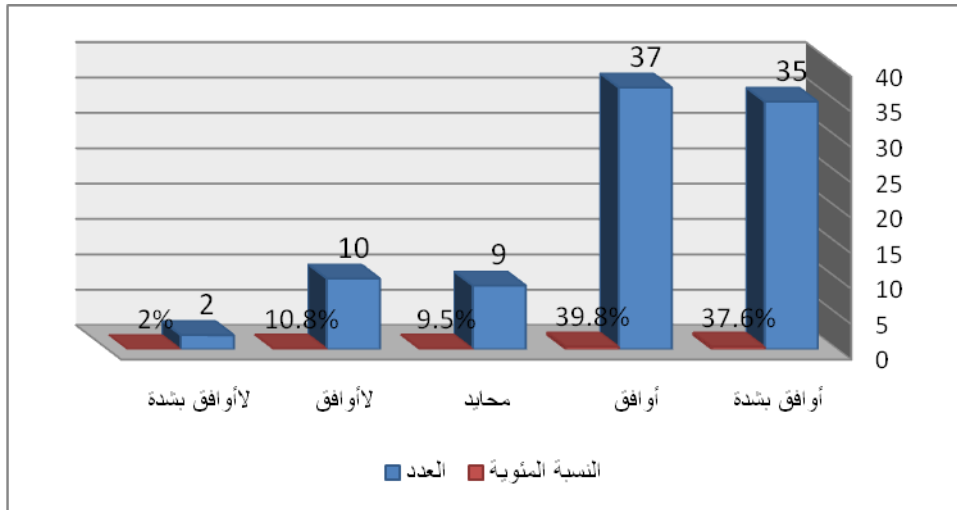
تؤثر خاصة ملائمة المعلومات المحاسبية وتوافرها في الوقت المناسب وقابليتها للتنبؤ إيجابياً علي الشركة مما يساعد في تطبيق الحوكمة فيها

جدول(8/2/4)التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	35	36.8%
أوافق	37	38.9%
محايد	9	9.5%
لا أوافق	10	10.5%
لا أوافق بشدة	4	4.2%
المجموع	95	99.9%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (8/2/4):التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول(8/2/4) والشكل(8/2/4) يتبين أن (36.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن تؤثر خاصة ملائمة المعلومات المحاسبية وتوافرها في الوقت المناسب وقابليتها للتنبؤ إيجابياً علي الشركة مما يساعد في تطبيق الحوكمة فيها كما وافق بدون تشدد (38.9%) أما المحايدون فكانوا (9.5%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (10.5%) كما لم يوافق بشدة (4.2%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (75.7%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (14.7%).

العبرة الرابعة:

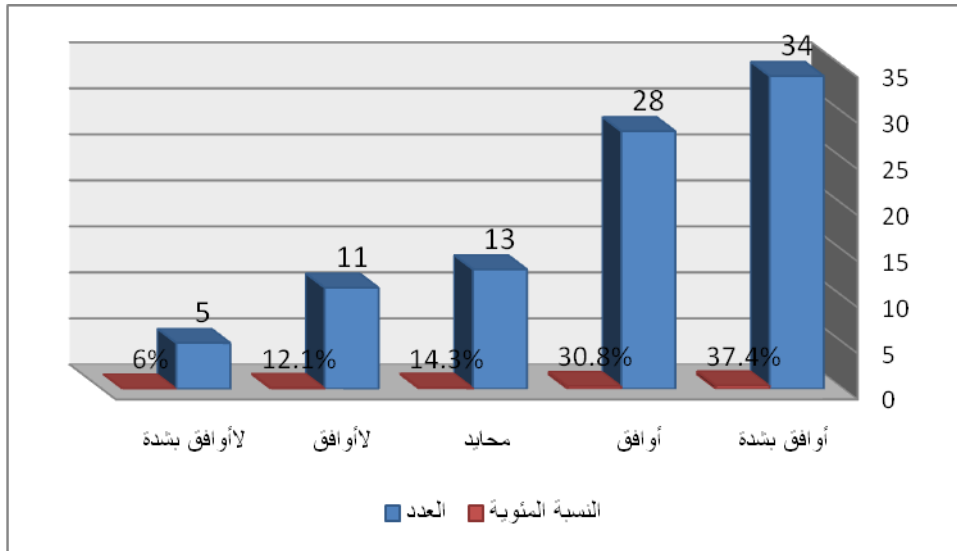
توفير المعلومات المحاسبية ذات الفعالية العالية قادرة علي تحقيق أهداف الشركة مما يدعم الحوكمة فيها.

جدول(9/2/4):- التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	35	36.8%
أوافق	31	32.6%
محايد	13	13.7%
لا أوافق	11	11.6%
لا أوافق بشدة	5	5.3%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (9/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول(9/2/4) والشكل(9/2/4) يوضحان أن (36.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن توفير المعلومات المحاسبية ذات الفعالية العالية قادرة علي تحقيق أهداف الشركة مما يساعد في دعم الحوكمة فيها كما وافق بدون تشدد(32.6%) أما المحايدون فكانوا(13.7%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (11.6%) كما لم يوافق بشدة (5.3%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (69.4%) وهى نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين 16.9%

العبارة الخامسة:

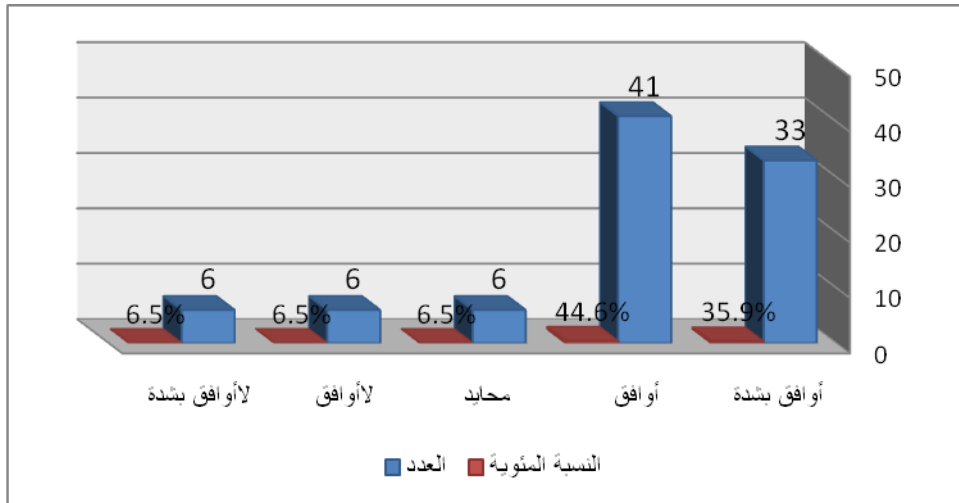
توفير المعلومات المحاسبية الجيدة يوفر مستوى الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها الشركة.

جدول (10/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	35	36.8%
أوافق	42	44.2%
محايد	6	6.3%
لا أوافق	6	6.3%
لا أوافق بشدة	6	6.3%
المجموع	95	99.9%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

شكل (10/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

من خلال الجدول (10/2/4) والشكل (10/2/4) نلاحظ أن (36.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن توفير المعلومات المحاسبية الجيدة يوفر مستوى الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها الشركة كما وافق بدون تشدد (44.2%) بينما تكرر عدد المحايدون والغير موافقين بشدة والغير موافقين بدون تشدد بنسبة (6.3%) و عليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (81%) وهينسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (12.6%).

العبارة السادسة:

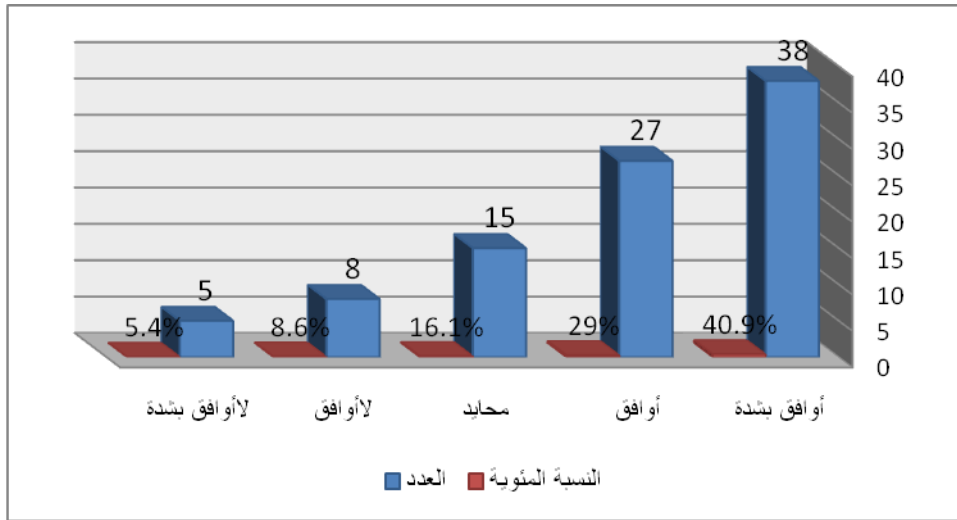
توفير معلومات محاسبية جيدة في الشركة تساهم في تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة مما يقود لصدق قوائمها المالية وبالتالي زيادة فعالية الحوكمة فيها.

جدول(11/2/4):- التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	38	40%
أوافق	29	30.5%
محايد	15	15.8%
لا أوافق	8	8.4%
لا أوافق بشدة	5	5.3%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (11/2/4):- التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول(11/2/4) والشكل(11/2/4) يتبين أن (40%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن توفير معلومات محاسبية جيدة في الشركة تساهم في تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة مما يقود بصدق قوائمها المالية وبالتالي زيادة فعالية الحوكمة فيها كما وافق بدون تشدد (30.5%) أما المحايدون فكانوا (15.8%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (8.4%) كما لم يوافق بشدة (5.3%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (70.5%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (13.7%).

العبارة السابعة:

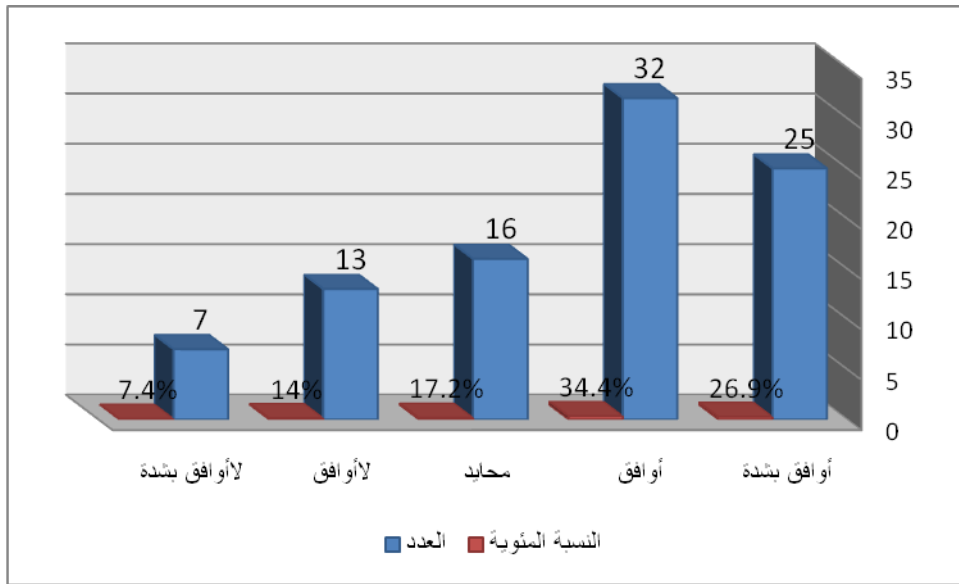
عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي مستوي الشفافية والإفصاح في الشركة.

جدول(12/2/4):- التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	25	26.3%
أوافق	34	35.8%
محايد	16	16.8%
لا أوافق	13	13.7%
لا أوافق بشدة	7	7.4%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (12/2/4):- التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول(12/2/4) والشكل(12/2/4) يوضحان أن (26.3%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي مستوي الشفافية والإفصاح في الشركة كما وافق بدون تشدد (35.8%) أما المحايدون فكانوا (16.8%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (13.7%) كما لم يوافق بشدة (7.4%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (62.1%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (21.1%).

العبرة الثامنة:

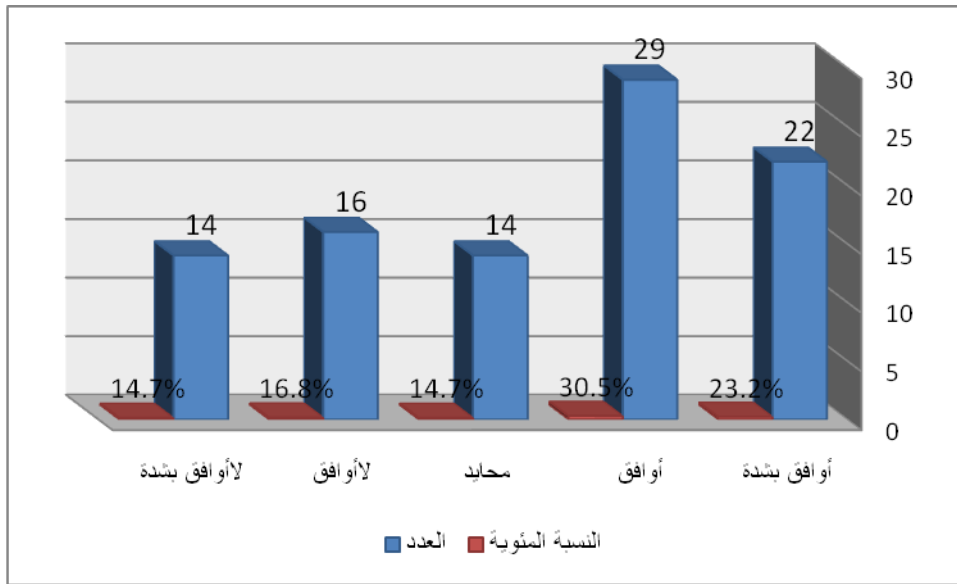
عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي نظام الرقابة الداخلية.

جدول (13/2/4):- التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الثامنة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	22	23.2%
أوافق	29	30.5%
محايد	14	14.7%
لا أوافق	16	16.8%
لا أوافق بشدة	14	14.7%
المجموع	95	99.9%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (13/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الثامنة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (13/2/4) والشكل (13/2/4) يتضح أن (23.2%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي نظام الرقابة الداخلية كما وافق بدون تشدد (30.5%) أما المحايدون فكانوا (14.7%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (16.8%) كما لم يوافق بشدة (14.7%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (53.7%) وهي نسبة أكبر من نسبة غير الموافقين والبالغة (31.5%).

العبارة التاسعة:

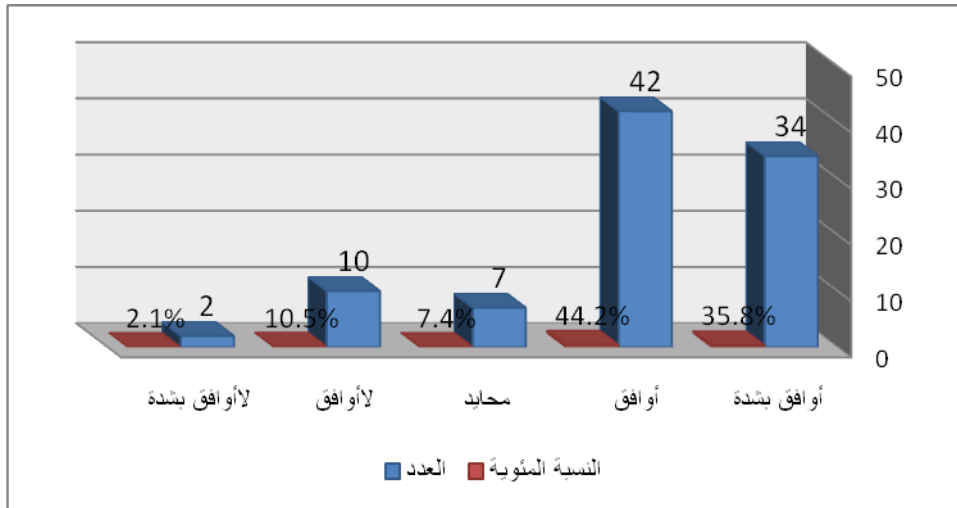
توفير إطار تنظيمي فعال بوجود المعلومات المحاسبية يضبط كافة جوانب الحوكمة في الشركة مما يعزز الأداء فيها وإستمراريتها.

جدول(14/2/4)التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	34	35.8%
أوافق	42	44.2%
محايد	7	7.4%
لا أوافق	10	10.5%
لا أوافق بشدة	2	2.1%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (14/2/4):التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول(14/2/4) والشكل(14/2/4) يوضحان أن (35.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن توفير إطار تنظيمي فعال بوجود المعلومات المحاسبية يضبط كافة جوانب الحوكمة في الشركة مما يعزز الأداء فيها وإستمراريتها كما وافق بدون تشدد (44.2%) أما المحايدون فكانوا (7.4%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (10.5%) كما لم يوافق بشدة (2.1%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (80%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (12.6%).

العبرة العاشرة:

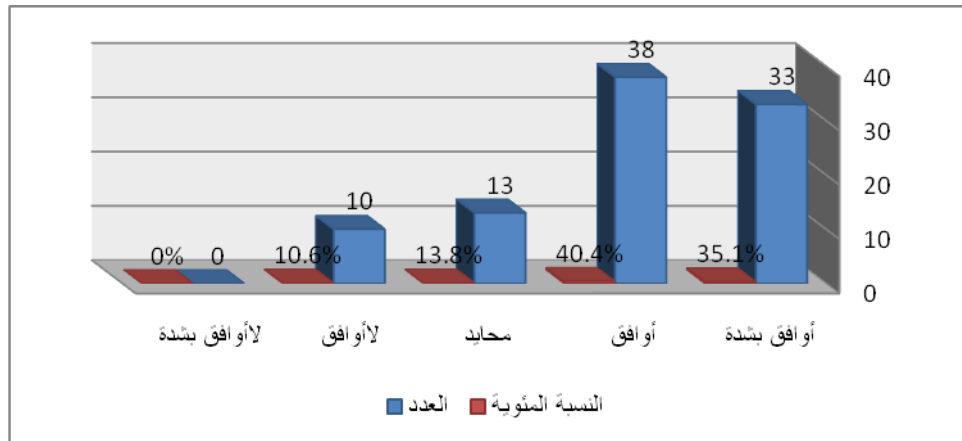
الإلتزام بالسلوك الأخلاقي والرقابة والمسائلة مع وضع الخطط والإستراتيجيات يمكن من تلافي المخاطر في الشركة مما يساعد في قدرتها الإستمرارية.

جدول (15/2/4):- التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة العاشرة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	34	35.8%
أوافق	38	40%
محايد	13	13.7%
لا أوافق	10	10.5%
لا أوافق بشدة	0	0%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (15/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة العاشرة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (15/2/4) والشكل (15/2/4) يتبين أن (35.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن الإلتزام بالسلوك الأخلاقي والرقابة والمسائلة مع وضع الخطط والإستراتيجيات يمكن من تلافي المخاطر في الشركة مما يساعد في قدرتها الإستمرارية كما وافق بدون تشدد (40%) أما المحايدون فكانوا (13.7%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (10.5%) بينما لا يوجد من أفراد عينة البحث من لم يوافق بشدة وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (75.8%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (10.5%).

العبارة الحادية عشر:

تطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة في شركة المساهمة يحد من المعلومات المضللة أو الشائعات مما ينعكس علي وضعها التنافسي.

جدول(16/2/4)

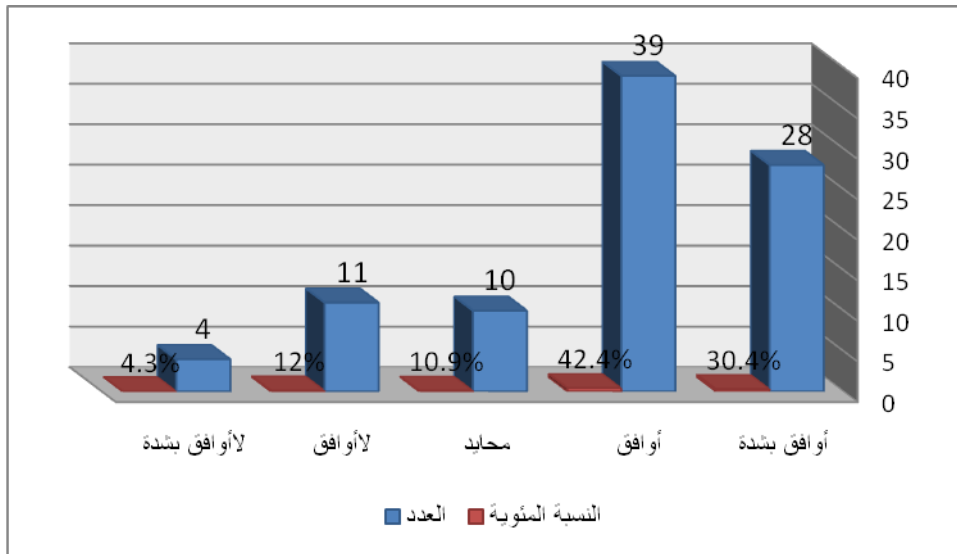
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية عشر

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	30	31.6%
أوافق	40	42.1%
محايد	10	10.5%
لا أوافق	11	11.6%
لا أوافق بشدة	4	4.2%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل(16/2/4):

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية عشر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول(16/2/4) والشكل(16/2/4) يتضح أن (31.6%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن تطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة في شركة المساهمة يحد من المعلومات المضللة أو الشائعات مما ينعكس علي وضعها التنافسي كما وافق بدون تشدد (42.1%) أما المحايدون فكانوا(10.5%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين(11.6%) كما لم يوافق بشدة (4.2%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (73.7%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (15.8%).

العبارة الثانية عشر:

تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة يدعم الموقف المالي للشركة ويزيد من قوته.

جدول(17/2/4)

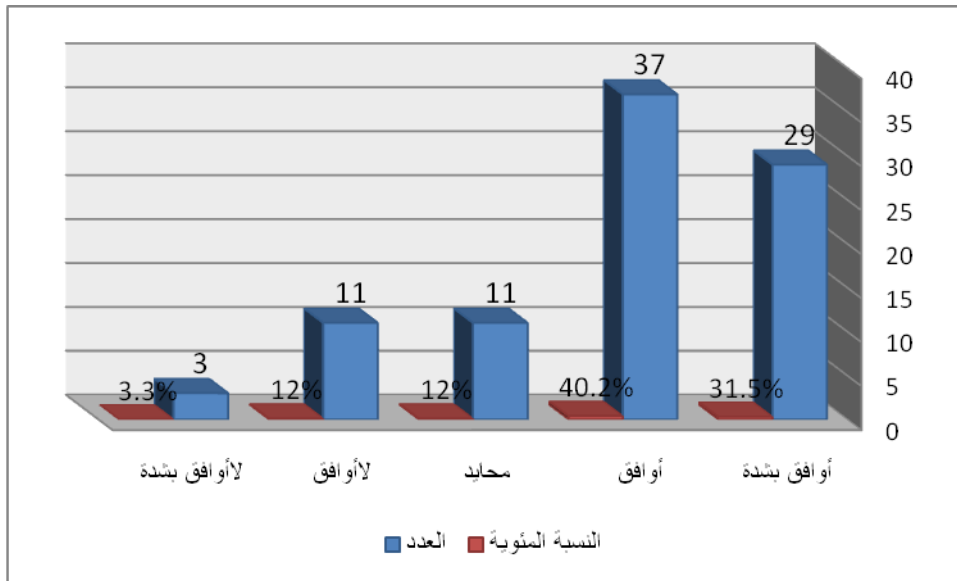
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية عشر

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	31	32.6%
أوافق	39	41.1%
محايد	11	11.6%
لا أوافق	11	11.6%
لا أوافق بشدة	3	3.1%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (17/2/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية عشر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول(17/2/4) والشكل(17/2/4) يوضحان أن (32.6%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة يدعم الموقف المالي للشركة ويزيد من قوته كما وافق بدون تشدد (41.1%) بينما تكرر عدد المحايدون وغير الموافقين بنسبة (11.6%) كما لم يوافق بشدة (3.1%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (73.7%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (14.7%).

العبارة الثالثة عشر:

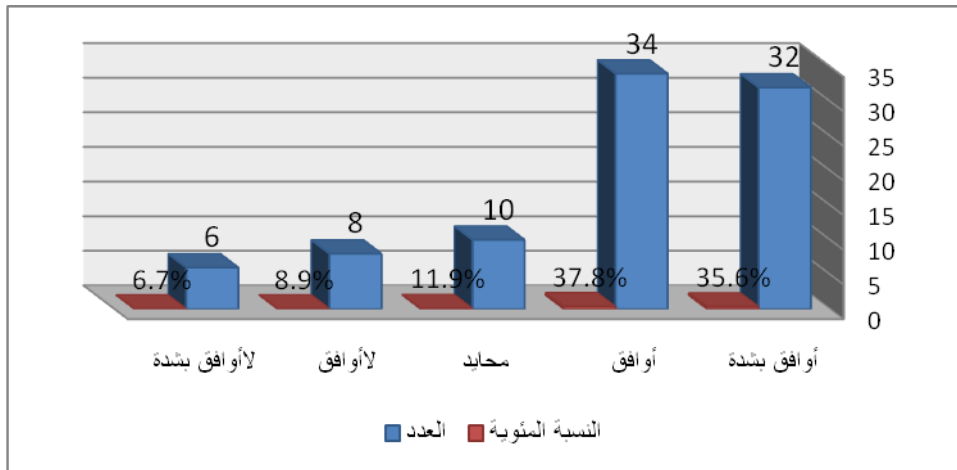
يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين في الشركة إيجابياً مما يعزز قدرتها التنافسية وبالتالي استمراريتها.

جدول (18/2/4):-التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة عشر

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	33	34.7 %
أوافق	34	35.8 %
محايد	12	12.6 %
لا أوافق	10	10.5 %
لا أوافق بشدة	6	6.3 %
المجموع	95	99.9 %

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (18/2/4):-التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة عشر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (18/2/4) والشكل (18/2/4) نلاحظ أن (34.7 %) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين في الشركة إيجابياً مما يعزز قدرتها التنافسية وبالتالي استمراريتها كما وافق بدون تشدد (35.8%) أما المحايدون فكانوا (12.6 %) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (10.5%) كما لم يوافق بشدة (6.3 %) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (70.5 %) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (16.8%).

العبرة الرابعة عشر:

تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة من خلال الإعتماد علي المعلومات المحاسبية الجيدة يزيد من كفاءة النظم الرقابية في الشركة مما يؤثر إيجابياً علي مستقبل الشركة ونشاطها وتقدمها وبالتالي إستمراريتها.

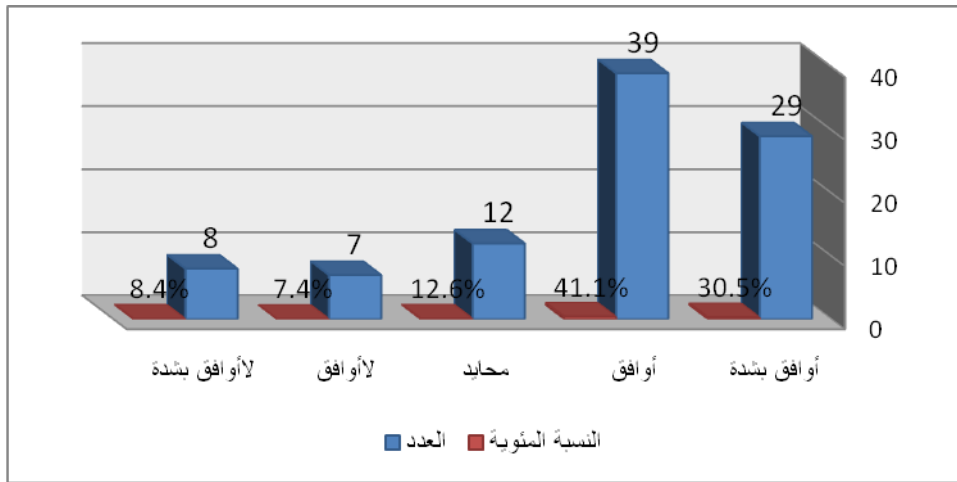
جدول(19/2/4):- التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة عشر

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	29	30.5 %
أوافق	39	41.1 %
محايد	12	12.6 %
لا أوافق	7	7.4 %
لا أوافق بشدة	8	8.4 %
المجموع	95	100 %

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (19/2/4):-

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة عشر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول(19/2/4) والشكل(19/2/4) يتضح أن (30.5%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة من خلال الإعتماد علي المعلومات المحاسبية الجيدة يزيد من كفاءة النظم الرقابية في الشركة مما يؤثر إيجابياً علي مستقبل الشركة ونشاطها وتقدمها وبالتالي إستمراريتها كما وافق بدون تشدد (41.1%) أما المحايدون فكانوا (12.6%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.4%) كما لم يوافق بشدة (8.4%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (71.6%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (15.8%).

العبارة الخامسة عشر:

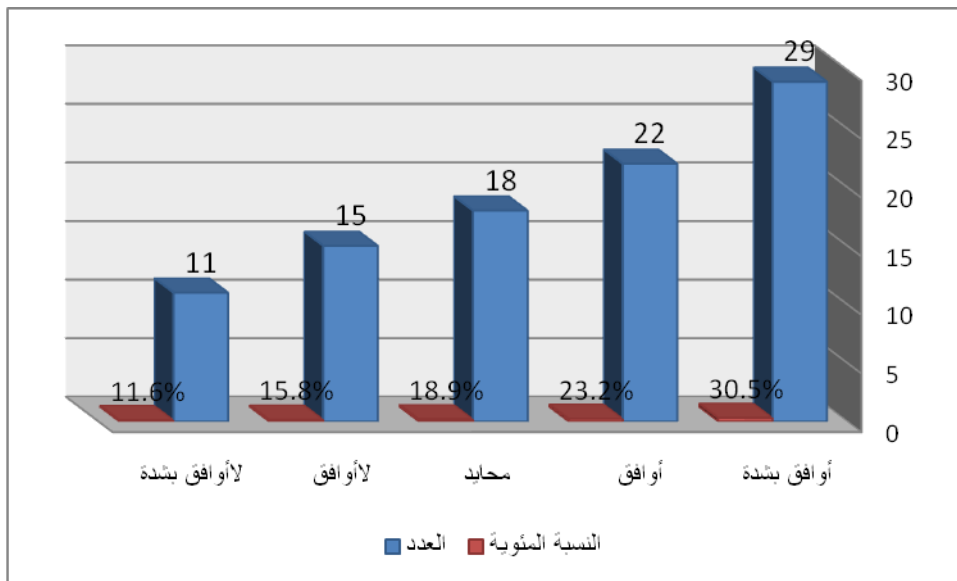
عدم الإلتزام بمبادئ ومعايير الحوكمة يؤثر في إستمرارية الشركة.

جدول(20/2/4):-التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة عشر

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	29	30.5 %
أوافق	22	23.2 %
محايد	18	18.9 %
لا أوافق	15	15.8 %
لا أوافق بشدة	11	11.6 %
المجموع	95	100 %

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (20/2/4):التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة عشر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول(20/2/4) والشكل(20/2/4) يوضحان أن (30.5%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن عدم الإلتزام بمبادئ ومعايير الحوكمة يؤثر في استمرارية الشركة كما وافق بدون تشدد (23.2%) أما المحايدون فكانوا (18.9%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (15.8%) كما لم يوافق بشدة (11.6%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (53.7%) وهي نسبة أكبر من نسبة غير الموافقين والبالغة (27.4%).

العبارة السادسة عشر:

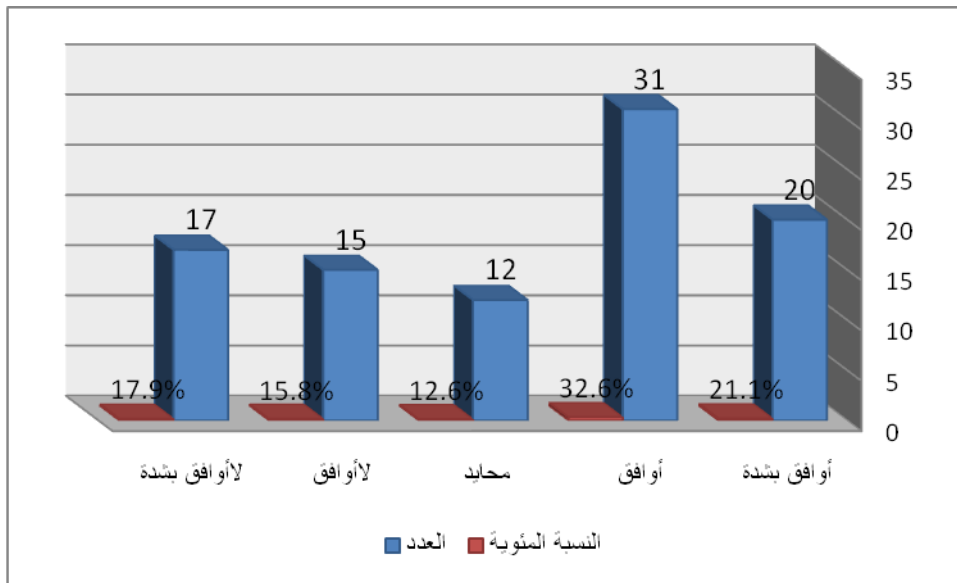
عدم الإهتمام بتطبيق الحوكمة يؤثر علي الأنظمة الرقابية في الشركة.

جدول(21/2/4):التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة عشر

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	20	21.1%
أوافق	31	32.6%
محايد	12	12.6%
لا أوافق	15	15.8%
لا أوافق بشدة	17	17.9%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (21/2/4):التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة عشر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول(21/2/4) والشكل(21/2/4) يتبين أن (21.1%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن عدم الإهتمام بتطبيق الحوكمة يؤثر علي الأنظمة الرقابية في الشركة كما وافق بدون تشدد (32.6%) أما المحايدون فكانوا (12.6%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (15.8%) كما لم يوافق بشدة (17.9%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (53.7%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (33.7%).

العبارة السابعة عشر:

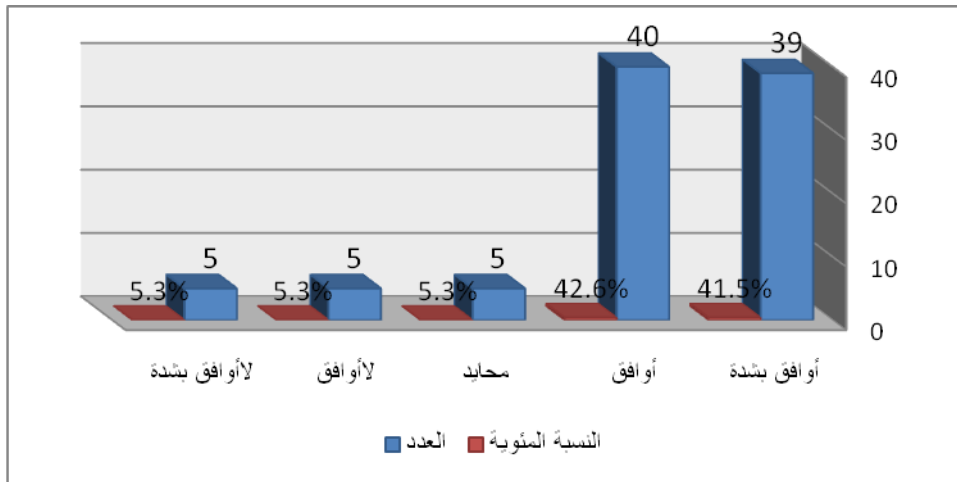
تعمل الشركة علي توفير مستوي عالي من جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بما يمكن من حصول الأطراف ذوي العلاقة بالشركة علي المعلومات بصفة دورية ومنتظمة مما يلبي إحتياجاتها المختلفة.

جدول (22/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة عشر

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	39	41.5%
أوافق	41	43.1%
محايد	5	5.3%
لا أوافق	5	5.3%
لا أوافق بشدة	5	5.3%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (22/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة عشر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (22/2/4) والشكل (22/2/4) نلاحظ أن (41.5%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن تعمل الشركة علي توفير مستوي عالي من جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بما يمكن من حصول الأطراف ذوي العلاقة بالشركة علي المعلومات بصفة دورية ومنتظمة مما يلبي إحتياجاتها المختلفة كما وافق بدون تشدد (43.1%) بينما تكرر عدد المحايدون و غير الموافقين و الموافقين بشدة بنسبة (5.3%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (84.6%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (10.6%).

العبرة الثامنة عشر:

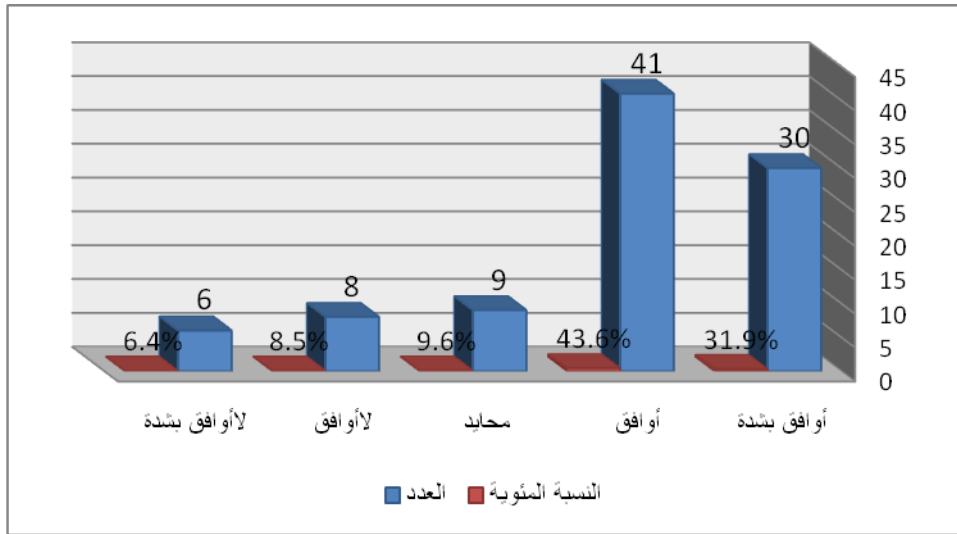
الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الفعالية والكفاءة العالية يؤثر إيجابياً علي أسهم الشركة مما يعزز ثقة الأطراف ذوي العلاقة بها.

جدول (23/2/4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الثامنة عشر

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	31	32.6%
أوافق	41	43.2%
محايد	9	9.5%
لا أوافق	8	8.4%
لا أوافق بشدة	6	6.3%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

شكل (23/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الثامنة عشر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

الجدول (23/2/4) والشكل (23/2/4) يوضحان أن (32.6%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الفعالية والكفاءة العالية يؤثر إيجابياً علي أسهم الشركة مما يعزز ثقة الأطراف ذوي العلاقة بها كما وافق بدون تشدد (43.2%) أما المحايدون فكانوا (9.5%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (8.4%) كما لم يوافق بشدة (6.3%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (75.8%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (14.7%).

العبارة التاسعة عشر:

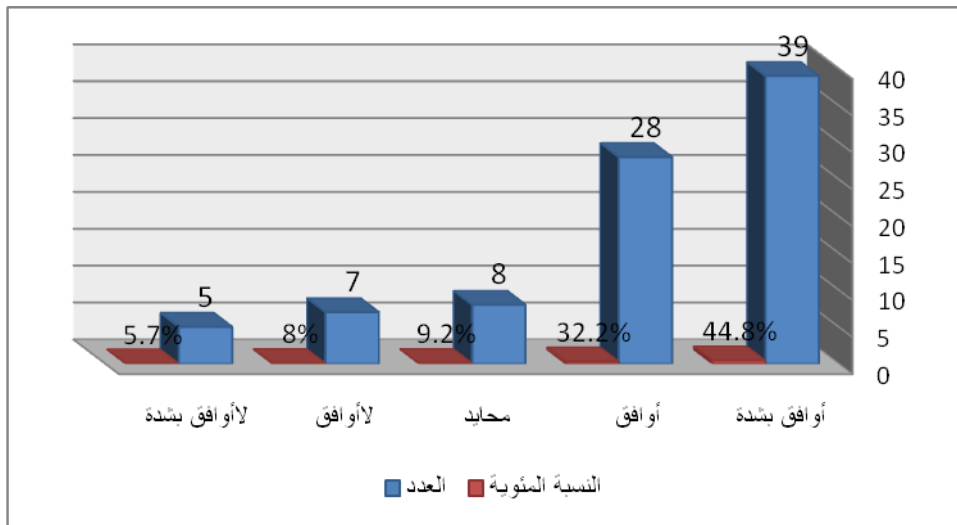
تطبيق الشفافية في الشركة يؤدي الي زيادة مصداقية قوائمها المالية مما يعزز الشعور بالطمأنينة والثقة من قبل المتعاملين مع الشركة.

جدول(24/2/4)التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة عشر

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	40	42.1%
أوافق	30	31.6%
محايد	10	10.5%
لا أوافق	7	7.4%
لا أوافق بشدة	8	8.4%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (24/2/4):التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة عشر



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول(24/2/4) والشكل(24/2/4) يتبين أن (42.1%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن تطبيق الشفافية في الشركة يؤدي الي زيادة مصداقية قوائمها المالية مما يعزز الشعور بالطمأنينة والثقة من قبل المتعاملين مع الشركة كما وافق بدون تشدد (31.6%) أما المحايدون فكانوا (10.5%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (7.4%) كما لم يوافق بشدة (8.4%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (73.7%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (15.8%).

العبرة العشرون:

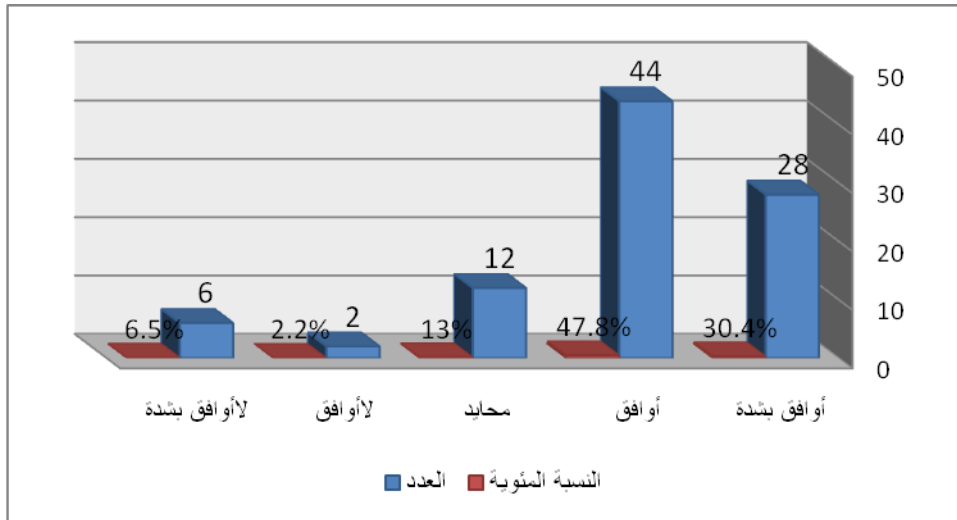
الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الجيدة وفي الوقت المناسب يقود الي توقع سلامة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة مما يطمئن الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها.

جدول (25/2/4) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العشرون

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	31	32.6%
أوافق	44	46.3%
محايد	12	12.6%
لا أوافق	2	2.1%
لا أوافق بشدة	6	6.3%
المجموع	95	99.9%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (25/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العشرون



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول (25/2/4) والشكل (25/2/4) يوضحان أن (32.6%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الجيدة وفي الوقت المناسب يقود الي توقع سلامة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة مما يطمئن الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها كما وافق بدون تشدد (46.3%) أما المحايدون فكانوا (12.6%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (2.1%) كما لم يوافق بشدة (6.3%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة غير الموافقين (78.9%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة الموافقين والبالغة (8.4%).

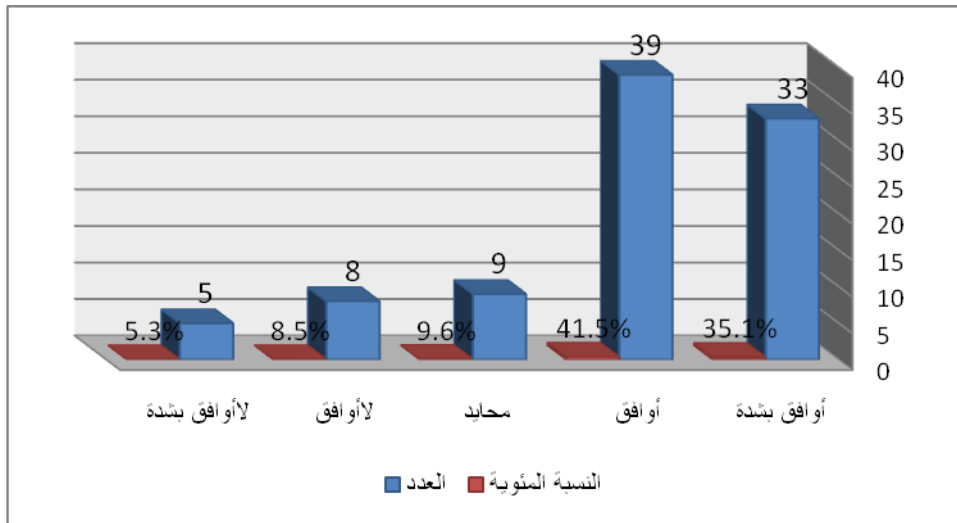
العبرة الحادية والعشرون:

إلتزام الشركة بالإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية يقود الي صدق التقارير الصادرة منها وبالتالي اكتساب ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها
جدول(26/2/4):التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الحادية والعشرون

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	33	34.7%
أوافق	40	42.1%
محايد	9	9.5%
لا أوافق	8	8.4%
لا أوافق بشدة	5	5.3%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (26/2/4):التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الحادية والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول(26/2/4) والشكل(26/2/4) يتضح أن (34.7%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن إلتزام الشركة بالإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية يقود الي صدق التقارير الصادرة منها وبالتالي اكتساب ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها كما وافق بدون تشدد (42.1%) أما المحايدون فكانوا (9.5%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين(8.4%) كما لم يوافق بشدة (5.3%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (76.8%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (13.7%).

العبرة الثانية والعشرون:

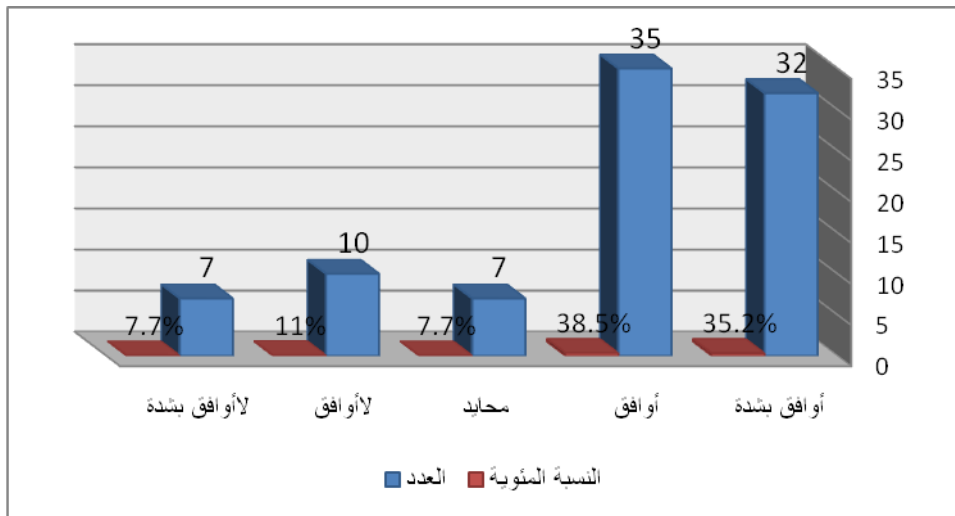
الإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية ذات الخصائص الجيدة يمكن من تطبيق مرتكزات الحوكمة في الشركة مع زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بها.

جدول (27/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الثانية والعشرون

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	34	35.8%
أوافق	37	38.9%
محايد	7	7.4%
لا أوافق	10	10.5%
لا أوافق بشدة	7	7.4%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (27/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الثانية والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول (27/2/4) والشكل (27/2/4) يوضحان أن (35.8%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن الإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية ذات الخصائص الجيدة يمكن من تطبيق مرتكزات الحوكمة في الشركة مع زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بها كما وافق بدون تشدد (38.9%) أما المحايدون فكانوا (7.4%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (10.5%) كما لم يوافق بشدة (7.4%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (74.7%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (17.9%).

العبرة الثالثة والعشرون:

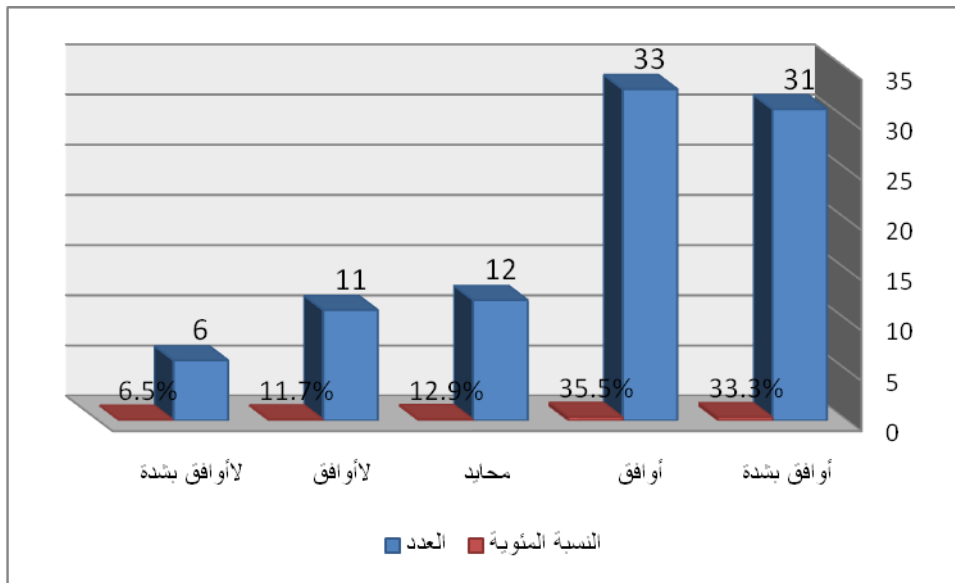
ضعف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤثر في التقارير المنشورة في الشركة ونظام الرقابة فيها.

جدول (28/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة والعشرون

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	33	34.7%
أوافق	33	34.7%
محايد	12	12.6%
لا أوافق	11	11.6%
لا أوافق بشدة	6	6.3%
المجموع	95	99.9%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (28/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (28/2/4) والشكل (28/2/4) نلاحظ أن (34.7%) من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة علي أن ضعف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤثر في التقارير المنشورة في الشركة ونظام الرقابة فيها كما وافق بدون تشدد (34.7%) أما المحايدون فكانوا (12.6%) بينما بلغت نسبة غير الموافقين (11.6%) كما لم يوافق بشدة (6.3%) وعليه يلخص الباحث إلي أن نسبة الموافقين (69.4%) وهي نسبة عالية بالمقارنة مع نسبة غير الموافقين والبالغة (17.9%).

العبرة الرابعة والعشرون:

عدم الإلتزام بالإفصاح والشفافية يؤثر على نشاط الشركة والأطراف ذوي العلاقة.

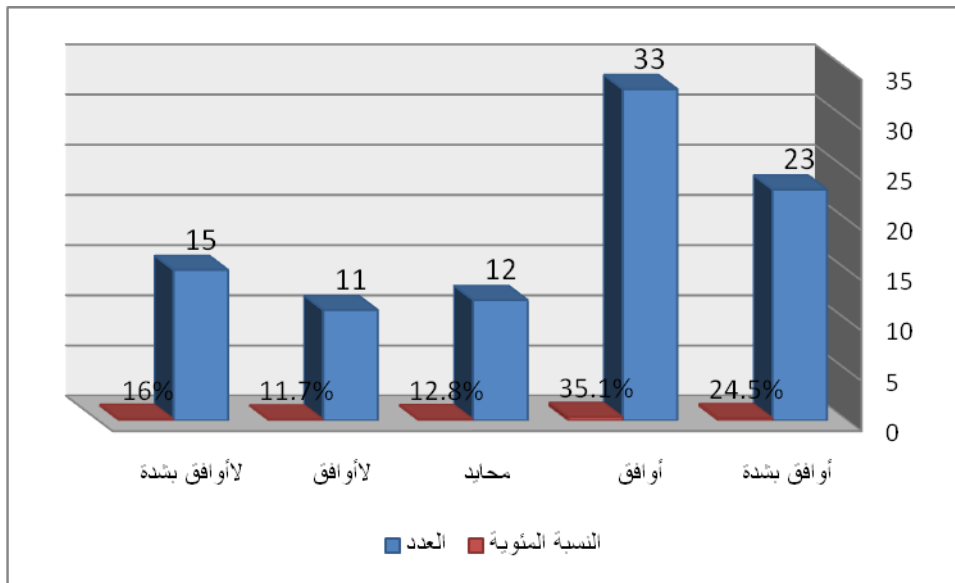
جدول (29/2/4): التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الرابعة والعشرون

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	24	25.3%
أوافق	33	34.7%
محايد	12	12.6%
لا أوافق	11	11.6%
لا أوافق بشدة	15	15.8%
المجموع	95	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (29/2/4):

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبرة الرابعة والعشرون



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (29/2/4) والشكل (29/2/4) نلاحظ أن 25.3% من أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن عدم الإلتزام بالإفصاح والشفافية يؤثر على نشاط الشركة والأطراف ذوي العلاقة كما وافق بدون تشدد 34.7%، أما المحايدون فكانوا 12.6%، بينما بلغت نسبة غير الموافقين 11.6% كما لم يوافق بشدة 15.8% وعلية يلخص الباحث إلى أن نسبة الموافقين 60% وهي أكبر من نسبة غير الموافقين والبالغة 27.4%.

المبحث الثالث

عرض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة

في هذا الجزء قام الباحث بإستعراض ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة كل علي حدة.

أولاً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة علي الآتي:

" هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات المحاسبية وتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة"

الغرض من هذه الفرضية هو هل هنالك علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة، وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى ويتم ذلك عن طريق حساب المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات الفرضية وعلي العبارات مجتمعة كما في الجدول التالي:-

جدول(1/3/4): المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الأولى

م	العبارات	المنوال
1	توفير المعلومات المحاسبية في الشركات يمكن الهيئات الإشرافية والرقابية من القيام بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية مما يدعم الحوكمة في الشركة	أوافق
2	توفير المعلومات المحاسبية ذات الثقة مع مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير وقابليتها للتحقق تساعد في تطبيق الحوكمة في الشركة	أوافق بشدة
3	تؤثر خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية وتوافرها في الوقت المناسب وقابليتها للتنبؤ إيجابياً علي الشركة مما يدعم تطبيق الحوكمة فيها	أوافق
4	توفير المعلومات المحاسبية ذات الفعالية العالية قادرة علي تحقيق أهداف الشركة مما يدعم الحوكمة فيها	أوافق بشدة
5	توفير المعلومات المحاسبية الجيدة يوفر مستوي الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها الشركة	أوافق
6	توفير معلومات محاسبية جيدة في الشركة تساهم في تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة مما يقود بصدق قوائمها المالية وبالتالي زيادة فعالية الحوكمة فيها	أوافق بشدة
7	عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي مستوي الشفافية والإفصاح في الشركة	أوافق
8	عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي نظام الرقابة الداخلية	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

يتبين من الجدول (1/3/4) ما يلي:

1. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن توفير المعلومات المحاسبية في الشركات يمكن الهيئات الإشرافية والرقابية من القيام بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية مما يدعم تطبيق الحوكمة في الشركة.
2. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية هي (أوافق بشدة)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي أن توفير المعلومات المحاسبية ذات الثقة مع مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير وقابليتها للتحقق تساعد في دعم الحوكمة في الشركة.
3. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن تؤثر خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية وتوافرها في الوقت المناسب وقابليتها للتنبؤ إيجابياً علي الشركة مما يساعد في تطبيق الحوكمة فيها.
4. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة هي (أوافق بشدة)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي أن توفير المعلومات المحاسبية ذات الفعالية العالية قادرة علي تحقيق أهداف الشركة مما يدعم تطبيق الحوكمة فيها.
5. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أنه عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي مستوي الشفافية والإفصاح في الشركة.
6. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة هي (أوافق بشدة)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي أن توفير معلومات محاسبية جيدة في الشركة تساهم في تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة مما يقود لصدق قوائمها المالية وبالتالي زيادة فعالية الحوكمة فيها.
7. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أنه عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي مستوي الشفافية والإفصاح في الشركة.

8. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة هي (أوافق)، وتعني أنغالبية أفراد العينة موافقين علي أن عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي نظام الرقابة الداخلية.

النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد العينة متفقون علي ذلك فهناك أفراد غير موافقون وأفراد موافقون، وأفراد محايدون لذلك قام الباحث بإستخدام إختبار مربع كاي لتحديد الفروق هل هي فروق ذات دلالة إحصائية أم لا بين الأفراد الموافقون والمحايدون والغير موافقون، والجدول (2/3/4) يلخص نتائج إختبار مربع كاي:

جدول (2/3/4) نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات علي عبارات الفرضية الأولى

م	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الإحتمالية	الفروق	لصالح
1	توفير المعلومات المحاسبية في الشركات يمكن الهيئات الإشرافية والرقابية من القيام بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية مما يدعم تطبيق الحوكمة في الشركة	83.06	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
2	توفير المعلومات المحاسبية ذات الثقة مع مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير وقابليتها للتحقق تساعد في دعم الحوكمة في الشركة	50	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
3	تؤثر خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية وتوافرها في الوقت المناسب وقابليتها للتنبؤ إيجابياً علي الشركة مما يساعد في تطبيق الحوكمة فيها	56.41	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
4	توفير المعلومات المحاسبية ذات الفعالية العالية قادرة علي تحقيق أهداف الشركة مما يدعم الحوكمة فيها	32.9	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
5	توفير المعلومات المحاسبية الجيدة يوفر مستوي الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنتشرها الشركة	62.67	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
6	توفير معلومات محاسبية جيدة في الشركة تساهم في تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة مما يقود بصدق قوائمها المالية وبالتالي زيادة فعالية الحوكمة فيها	40.71	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
7	عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي مستوي الشفافية والإفصاح في الشركة	21.14	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
8	عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي نظام الرقابة الداخلية	2.95	0.567	ليست ذات دلالة إحصائية	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (2/3/4) يمكن تفسير النتائج التالية:

1. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الأولى في الفرضية الأولى (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن توفير المعلومات المحاسبية في الشركات يمكن الهيئات الإشرافية والرقابية من القيام بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية مما يساعد في تعزيز الحوكمة في الشركة.

2. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية في الفرضية الأولى (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن توفير المعلومات المحاسبية ذات الثقة مع مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير وقابليتها للتحقق تساعد في تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركة.

3. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة في الفرضية الأولى (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن تؤثر خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية وتوافرها في الوقت المناسب وقابليتها للتنبؤ إيجابياً علي الشركة مما يساعد في تطبيق الحوكمة فيها.

4. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة في الفرضية الأولى (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن توفير المعلومات المحاسبية ذات الفعالية العالية قادرة علي تحقيق أهداف الشركة مما يساعد في دعم الحوكمة فيها.

5. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة في الفرضية الأولى (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أنه

توفير المعلومات المحاسبية الجيدة يوفر مستوى الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها الشركة

6. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة في الفرضية الأولى (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن توفير معلومات محاسبية جيدة في الشركة تساهم في تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة مما يقود بصدق قوائمها المالية وبالتالي زيادة فعالية الحوكمة فيها.

7. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة في الفرضية الأولى (0.000) وهي أصغر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي مستوى الشفافية والإفصاح في الشركة

8. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة في الفرضية الأولى (0.567) وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ليست ذات دلالة إحصائية مما يعني أن هناك غموض في إجابات أفراد العينة علي أن عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي نظام الرقابة الداخلية

بما أننا توصلنا إلى ان كل الفروق هي فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الموافقين إذن يمكننا إستنتاج أن عبارات الفرضية الأولى قد تحققت مما يؤكد صحتها وأن هنالك علاقة طردية بين جودة المعلومات المحاسبية وتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة، كما يمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الأولى بالجدول (3/3/4):

جدول (3/3/4)

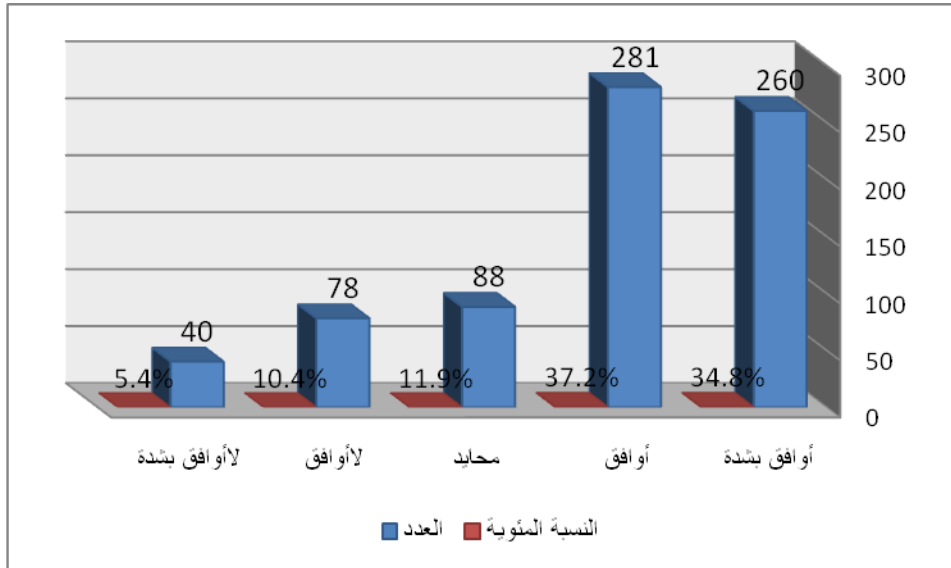
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	363	% 38.2
أوافق	341	% 35.9
محايد	98	% 10.3
لا أوافق	88	% 9.3
لا أوافق بشدة	60	% 6.3
المجموع	950	%100

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (1/3/4):

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول (3/3/4) والشكل (1/3/4) يوضحان التوزيع التكراري لجميع عبارات الفرضية الأولى بنسب مختلفة وهي نسب إيجابية لصالح تحقق الفرضية .

ثانياً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة علي الآتي:

" التطبيق الجيد لمرتكزات الحوكمة يساعد في الإستمرارية في الشركة المساهمة "

الغرض من هذه الفرضية هو هل كلما كان هنالك تطبيق لمرتكزات الحوكمة كلما تحقق مبدأ الإستمرارية في الشركة المساهمة، وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية ويتم ذلك عن طريق حساب المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات الفرضية ومن ثم علي العبارات مجتمعة وكما في الجدول التالي:

جدول(4/3/4) المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثانية

م	العبارات	المنوال
1	توفير إطار تنظيمي فعال بوجود المعلومات المحاسبية يضبط كافة جوانب الحوكمة في الشركة مما يعزز الأداء فيها وإستمراريتها	أوافق
2	الإلتزام بالسلوك الأخلاقي والرقابة والمساءلة مع وضع الخطط والإستراتيجيات يمكن من تلافي المخاطر في الشركة مما يساعد في قدرتها الإستمرارية	أوافق
3	تطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة في شركة المساهمة يحد من المعلومات المضللة أو الشائعات مما ينعكس علي وضعها التنافسي	أوافق
4	تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة يدعم الموقف المالي للشركة ويزيد من قوته	أوافق
5	يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين في الشركة إيجابياً مما يعزز قدرتها التنافسية وبالتالي استمراريتها	أوافق
6	تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة من خلال الإعتماد علي المعلومات المحاسبية الجيدة يزيد من كفاءة النظم الرقابية في الشركة مما يؤثر إيجابياً علي مستقبل الشركة ونشاطها وتقدمها وبالتالي استمراريتها	أوافق
7	عدم الإلتزام بمبادئ ومعايير الحوكمة يؤثر في استمرارية الشركة	أوافق بشدة
8	عدم الإهتمام بتطبيق الحوكمة يؤثر علي الأنظمة الرقابية في الشركة	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014 م

يتبين من الجدول (4/3/ 4) مايلي :-

1. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة وهي العبارة الأولى في الفرضية الثانية هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن توفير إطارتنظيمي فعال بوجود المعلومات المحاسبية يضبط كافة جوانب الحوكمة في الشركة مما يعزز الأداء فيها وإستمراريتها.
2. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العاشرة وهي العبارة الثانية في الفرضية الثانية هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن الإلتزام بالسلوك الأخلاقي والرقابة والمسائلة مع وضع الخطط والإستراتيجيات يمكن من تلافي المخاطر في الشركة مما يساعد في قدرتها الإستمرارية.
3. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية عشر وهي العبارة الثالثة في الفرضية الثانية هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن تطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة في شركة المساهمة يحد من المعلومات المضللة أو الشائعات مما ينعكس علي وضعها التنافسي.
4. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية عشر وهي العبارة الرابعة في الفرضية الثانية هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن يعتقد أن تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة يدعم الموقف المالي للشركة ويزيد من قوته.
5. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة عشر وهي العبارة الخامسة في الفرضية الثانية هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين في الشركة إيجابياً مما يعزز قدرتها التنافسية وبالتالي استمراريتها.
6. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة عشر وهي العبارة السادسة في الفرضية الثانية هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة من خلال الإعتماد علي المعلومات المحاسبية الجيدة يزيد من كفاءة النظم الرقابية في الشركة مما يؤثر إيجابياً علي مستقبل الشركة ونشاطها وتقدمها وبالتالي استمراريتها.
7. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة عشر وهي العبارة السابعة في الفرضية الثانية هي (أوافق بشدة)، وتعني أن غالبية أفراد العينة

موافقين بشدة علي أن عدم الإلتزام بمبادئ ومعايير الحوكمة يؤثر في استمرارية الشركة.

8. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة عشر وهي العبارة الثامنة في الفرضية الثانية هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن عدم الإهتمام بتطبيق الحوكمة يؤثر علي الأنظمة الرقابية في الشركة.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد العينة متفقون علي ذلك فهناك أفراد غير موافقون وأفراد موافقون، لذلك قام الباحث بإستخدام إختبار مربع كاي لتحديد الفروق هل هي فروق ذات دلالة إحصائية أم لا بين الأفراد الموافقون والمحايدين وغير موافقون، والجدول (5/3/4) يلخص نتائج إختبار مربع كاي:

جدول (5/3/4) نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات علي عبارات الفرضية الثانية

م	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الإحتمالية	الفروق	لصالح
1	توفير إطار تنظيمي فعال بوجود المعلومات المحاسبية يضبط كافة جوانب الحوكمة في الشركة مما يعزز الأداء فيها وإستمراريتها	66.74	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
2	الإلتزام بالسلوك الأخلاقي والرقابة والمسائلة مع وضع الخطط والإستراتيجيات يمكن من تلافي المخاطر في الشركة مما يساعد في قدرتها الإستمرارية	25.23	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
3	تطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة في شركة المساهمة يحد من المعلومات المضللة أو الشائعات مما ينعكس علي وضعها التنافسي	46.15	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
4	تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة يدعم الموقف المالي للشركة ويزيد من قوته	68.57	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
5	يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين في الشركة إيجابياً مما يعزز قدرتها التنافسية وبالتالي استمراريته	42.22	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
6	تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة من خلال الإعتماد علي المعلومات المحاسبية الجيدة يزيد من كفاءة النظم الرقابية في الشركة مما يؤثر إيجابياً علي مستقبل الشركة ونشاطها وتقدمها وبالتالي استمراريته	42.84	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
7	عدم الإلتزام بمبادئ ومعايير الحوكمة يؤثر في استمرارية الشركة	10	0.04	ذات دلالة إحصائية	أوافق
8	عدم الإهتمام بتطبيق الحوكمة يؤثر علي الأنظمة الرقابية في الشركة	6.11	0.191	ليست ذات دلالة إحصائية	

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (5/3/4) يمكن تفسير النتائج التالية:

1. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة وهي العبارة الأولى في الفرضية الثانية (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن توفير إطار تنظيمي فعال بوجود المعلومات المحاسبية يضبط كافة جوانب الحوكمة في الشركة مما يعزز الأداء فيها وإستمراريتها.

2. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العاشرة وهي العبارة الثانية في الفرضية الثانية (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن الإلتزام بالسلوك الأخلاقي والرقابة والمسائلة مع وضع الخطط والإستراتيجيات يمكن من تلافي المخاطر في الشركة مما يساعد في قدرتها الإستمرارية.

3. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية عشر وهي العبارة الثالثة في الفرضية الثانية (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن تطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة في شركة المساهمة يحد من المعلومات المضللة أو الشائعات مما ينعكس علي وضعها التنافسي.

4. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية عشر وهي العبارة الرابعة في الفرضية الثانية (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة يدعم الموقف المالي للشركة ويزيد من قوته.

5. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة عشر وهي العبارة الخامسة في الفرضية

الثانية (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغيرالموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين في الشركة إيجابياً مما يعزز قدرتها التنافسية وبالتالي استمراريتها

6. بلغت القيمة الإحتمالية لإختبارمربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة عشر وهي العبارة السادسة في الفرضية الثانية (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغيرالموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة من خلال الإعتماد علي المعلومات المحاسبية الجيدة يزيد من كفاءة النظم الرقابية في الشركة مما يؤثر إيجابياً علي مستقبل الشركة ونشاطها وتقدمها وبالتالي استمراريتها.

7. بلغت القيمة الإحتمالية لإختبارمربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الخامسة عشر وهي العبارة السابعة في الفرضية الثانية (0.04) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغيرالموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن عدم الإلتزام بمبادئ ومعايير الحوكمة يؤثر في استمرارية الشركة

8. بلغت القيمة الإحتمالية لإختبارمربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السادسة عشر وهي العبارة الثامنة في الفرضية الثانية (0.191) وهي أكبر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغيرالموافقين ليست ذات دلالة إحصائية مما يعني أن هناك غموض في إجابات أفراد العينة علي أن عدم الإهتمام بتطبيق الحوكمة يؤثر علي الأنظمة الرقابية في الشركة

بما أننا توصلنا الى أن كل الفروق هي فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الموافقين إذن يمكننا إستنتاج أن عبارات الفرضية الثانية قد تحققت مما يؤكد صحتها وأن كلما كان هنالك تطبيق لمرتكزات الحوكمة كلما تحقق مبدأ الإستمرارية في الشركة المساهمة، كما يمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثانية بالجدول(6/3/4):

جدول (6/3/4)

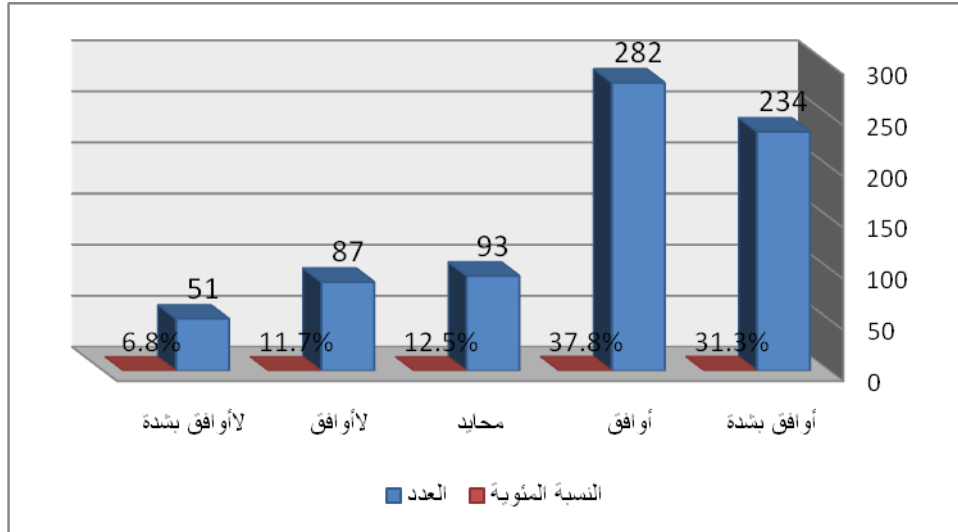
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	334	35.2%
أوافق	385	40.5%
محايد	93	9.8%
لا أوافق	87	9.2%
لا أوافق بشدة	51	5.4%
المجموع	950	100%

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (2/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول (6/3/4) والشكل (2/3/4) يوضحان التوزيع التكراري لجميع عبارات الفرضية الثانية عن إجابات أفراد العينة بنسب مختلفة وهي نسب إيجابية لصالح تحقق الفرضية .

ثالثاً: عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة علي الآتي:

" هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح الجيد من المعلومات المحاسبية وثقة الأطراف ذوي العلاقة بالشركة "

الغرض من هذه الفرضية هو هل كلما كان هنالك إفصاح جيد من المعلومات المحاسبية كان هنالك ثقة من قبل الأطراف ذوي العلاقة بالشركة، وللتحقق من ذلك ينبغي معرفة إتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة ويتم ذلك عن طريق حساب المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات الفرضية ومن ثم علي العبارات مجتمعة وكما في الجدول التالي:
جدول(7/3/4) المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة علي عبارات الفرضية الثالثة

م	العبارات	المنوال
1	تعمل الشركة علي توفير مستوي عالي من جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بما يمكن من حصول الأطراف ذوي العلاقة بالشركة علي المعلومات بصفة دورية ومنتظمة مما يلبي احتياجاتها المختلفة	أوافق
2	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الفعالية والكفاءة العالية يؤثر إيجابياً علي أسهم الشركة مما يعزز ثقة الأطراف ذوي العلاقة بها	أوافق
3	تطبيق الشفافية في الشركة يؤدي الي زيادة مصداقية قوائمها المالية مما يعزز الشعور بالطمأنينة والثقة من قبل المتعاملين مع الشركة	أوافق بشدة
4	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الجيدة وفي الوقت المناسب يقود الي توقع سلامة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة مما يطمئن الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها	أوافق
5	إلتزام الشركة بالإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية يقود الي صدق التقارير الصادرة منها وبالتالي اكتساب ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها	أوافق
6	الأفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية ذات الخصائص الجيدة يمكن من تطبيق مرتكزات الحوكمة في الشركة مع زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بها	أوافق
7	ضعف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤثر في التقارير المنشورة في الشركة ونظام الرقابة فيها	أوافق
8	عدم الإلتزام بالإفصاح والشفافية يؤثر علي نشاط الشركة والأطراف ذوي العلاقة	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

يتبين من الجدول (7/3/4) ما يلي:

1. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة عشر وهي العبارة الأولى في الفرضية الثالثة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن تعمل الشركة علي توفير مستوي عالي من جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بما يمكن من حصول الأطراف ذوي العلاقة بالشركة علي المعلومات بصفة دورية ومنتظمة مما يلبي إحتياجاتها المختلفة.

2. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة عشر وهي العبارة الثانية في الفرضية الثالثة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الفعالية والكفاءة العالية يؤثر إيجابياً علي أسهم الشركة مما يعزز ثقة الأطراف ذوي العلاقة بها.

3. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة عشر وهي العبارة الثالثة في الفرضية الثالثة هي (أوافق بشدة)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين بشدة علي أن يعتقد أن تطبيق الشفافية في الشركة يؤدي الي زيادة مصداقية قوائمها المالية مما يعزز الشعور بالطمأنينة والثقة من قبل المتعاملين مع الشركة.

4. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العشرون وهي العبارة الرابعة في الفرضية الثالثة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الجيدة وفي الوقت المناسب يقود الي توقع سلامة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة مما يطمئن الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها.

5. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية والعشرون وهي العبارة الخامسة في الفرضية الثالثة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن إلتزام الشركة بالإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية يقود الي صدق التقارير الصادرة منها وبالتالي اكتساب ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها.

6. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية والعشرون وهي العبارة السادسة في الفرضية الثالثة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن الإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية ذات

الخصائص الجيدة يمكن من تطبيق مرتكزات الحوكمة في الشركة مع زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بها.

7. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة والعشرون وهي العبارة السابعة في الفرضية الثالثة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن ضعف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤثر في التقارير المنشورة في الشركة ونظام الرقابة فيها

8. قيمة المنوال لإجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة والعشرون وهي العبارة الثامنة في الفرضية الثالثة هي (أوافق)، وتعني أن غالبية أفراد العينة موافقين علي أن عدم الالتزام بالإفصاح والشفافية يؤثر علي نشاط الشركة والأطراف ذوي العلاقة.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد العينة متفقون علي ذلك فهناك أفراد غير موافقون وأفراد موافقون، لذلك قام الباحث باستخدام إختبار مربع كاي لتحديد الفروق هل هي فروق ذات دلالة إحصائية أم لا بين الأفراد الموافقون والمحيدون وغير موافقون، والجدول (8/3/4) يلخص نتائج إختبار مربع كاي:

جدول (8/3/4) نتائج إختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات علي عبارات الفرضية الثالثة

م	العبارات	قيمة مربع كاي	القيمة الإحتمالية	الفروق	لصالح
1	تعمل الشركة علي توفير مستوي عالي من جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بما يمكن من حصول الأطراف ذوي العلاقة بالشركة علي المعلومات بصفة دورية ومنتظمة مما يلبي إحتياجاتها المختلفة	76	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
2	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الفعالية والكفاءة العالية يؤثر إيجابياً علي أسهم الشركة مما يعزز ثقة الأطراف ذوي العلاقة بها	52.92	0.751	ليست ذات دلالة إحصائية	
3	تطبيق الشفافية في الشركة يؤدي الي زيادة مصداقية قوائمها المالية مما يعزز الشعور بالطمأنينة والثقة من قبل المتعاملين مع الشركة	53.4	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
4	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الجيدة وفي الوقت المناسب يقود الي توقع سلامة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة مما يطمئن الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها	56.83	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
5	إلتزام الشركة بالإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية يقود الي صدق التقارير الصادرة منها وبالتالي اكتساب ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها	52.92	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
6	الأفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية ذات الخصائص الجيدة يمكن من تطبيق مرتكزات الحوكمة في الشركة مع زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بها	43.45	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
7	ضعف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤثر في التقارير المنشورة في الشركة ونظام الرقابة فيها	33.29	0.000	ذات دلالة إحصائية	أوافق
8	عدم الإلتزام بالإفصاح والشفافية يؤثر علي نشاط الشركة والأطراف ذوي العلاقة	18.28	0.001	ذات دلالة إحصائية	أوافق

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

من خلال الجدول (8/3/4) يمكن تفسير النتائج التالية:

1. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة السابعة عشر وهي العبارة الأولى في الفرضية الثالثة (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن تعمل الشركة علي توفير مستوي عالي من جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بما يمكن من حصول الأطراف ذوي العلاقة بالشركة علي المعلومات بصفة دورية ومنتظمة مما يلبي إحتياجاتها المختلفة.

2. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثامنة عشر وهي العبارة الثانية في الفرضية الثالثة (0.751) وهي أكبر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ليست ذات دلالة إحصائية وأن هنالك غموض علي أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الفعالية والكفاءة العالية يؤثر إيجابياً علي أسهم الشركة مما يعزز ثقة الأطراف ذوي العلاقة بها.

3. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة التاسعة عشر وهي العبارة الثالثة في الفرضية الثالثة (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية لصالح الموافقين علي أن تطبيق الشفافية في الشركة يؤدي الي زيادة مصداقية قوائمها المالية مما يعزز الشعور بالطمأنينة والثقة من قبل المتعاملين مع الشركة.

4. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة العشرون وهي العبارة الرابعة في الفرضية الثالثة (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الجيدة وفي الوقت المناسب يقود الي توقع سلامة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة مما يطمئن الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها.

5. بلغت القيمة الإحصائية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الحادية والعشرين وهي العبارة الخامسة في الفرضية الثالثة (0.000) وهي أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين

أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن إلتزام الشركة بالإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية يقود الي صدق التقارير الصادرة منها وبالتالي اكتساب ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها

6. بلغت القيمة الإحتمالية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثانية والعشرين وهى العبارة السادسة في الفرضية الثالثة (0.000) وهى أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن الإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية ذات الخصائص الجيدة يمكن من تطبيق مرتكزات الحوكمة في الشركة مع زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بها.

7. بلغت القيمة الإحتمالية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الثالثة والعشرين وهى العبارة السابعة في الفرضية الثالثة (0.000) وهى أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن ضعف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤثر في التقارير المنشورة في الشركة ونظام الرقابة فيها

8. بلغت القيمة الإحتمالية لإختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة عن العبارة الرابعة والعشرين وهى العبارة الثامنة في الفرضية الثالثة (0.001) وهى أصغر من مستوي الدلالة (0.05) وهذا يعني أن الفروق بين أعداد الأفراد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين ذات دلالة إحصائية عالية لصالح الموافقين علي أن عدم الإلتزام بالإفصاح والشفافية يؤثر علي نشاط الشركة والأطراف ذوي العلاقة

بما أننا توصلنا الي أن كل الفروق هي فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الموافقين ،ماعدا السؤال الثانى ،إذن يمكننا إستنتاج أن عبارات الفرضية الثالثة قد تحققت مما يؤكد صحتها وأن كلما كان هنالك إفصاح جيد من المعلومات المحاسبية كلما كان هنالك ثقة من قبل الأطراف ذوي العلاقة بالشركة، كما يمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الفرضية الثالثة بالجدول (9/3/4) التالي:

جدول (9/3/4)

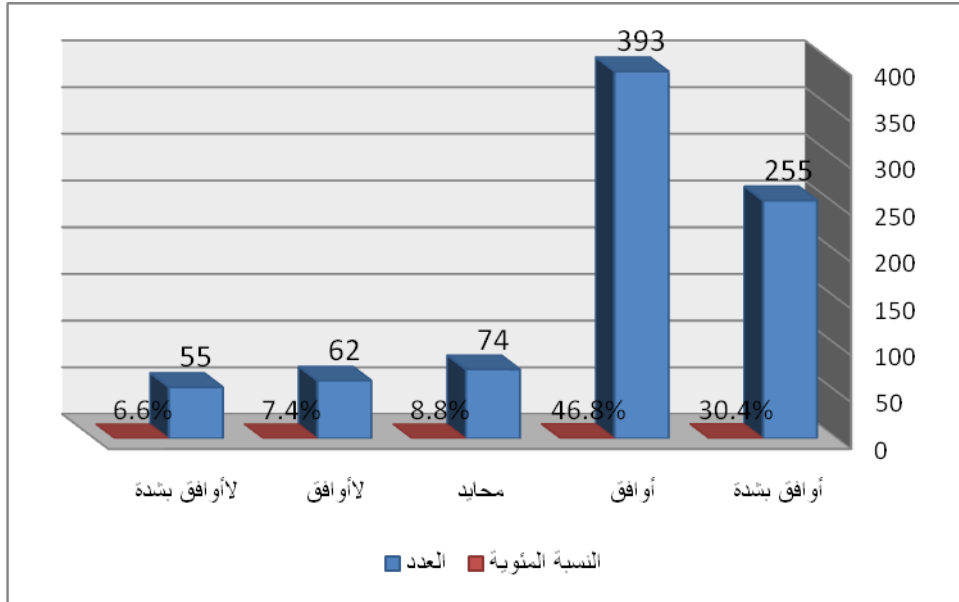
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة

الإجابة	العدد	النسبة المئوية
أوافق بشدة	355	37.4 %
أوافق	393	41.4 %
محايد	85	8.9 %
لا أوافق	62	6.5 %
لا أوافق بشدة	55	5.8 %
المجموع	950	100 %

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

شكل (3/3/4)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية 2014م

الجدول (9/3/4) والشكل (3/3/4) يوضحان التوزيع التكراري لإجابات أفراد العينة عن جميع عبارات الفرضية الثالثة بنسب مختلفة وهي نسب إيجابية لصالح تحقق الفرضية .

الخاتمة

وتشتمل علي الأتي :-

- أولا :- النتائج.
- ثانيا :- التوصيات.

يلخص الباحث إن المعلومات المحاسبية لها تأثير مباشر او غير مباشر على أصحاب المصالح وعلى أسهم الشركات المساهمة وقيمتها ويتضح تأثير جودة المعلومات المحاسبية عند تأخير نشر المعلومات او عدم دقتها او التحيز في عرضها وعدم اعتمادها على مبادئ ومعايير محاسبية متفق عليها فإن ذلك يحدث تأثيرا سلبيا على مستخدميها وكما تؤدي المعايير المحاسبية الدولية دورا مهما في توفير الحماية لأصحاب المصالح في الشركة من خلال توفير الاسس والقواعد اللازمة لانتاج المعلومات المحاسبية التي لها بالغ الاثر والأهمية في إرساء دعائم الحوكمة في الشركات المساهمة العامة من خلال التأكيد على دورها الفعال في ذلك والمتمثل في الإفصاح والشفافية والمصادقية مما يساهم في إستكمال هذا الدور من خلال تعزيز الرقابة والمراجعة الداخلية لما لزل ذلك من دور مهم داخل الشركة وخارجها وعلية فأنة من الضروري الإلتزام بمتطلبات جودة المعلومات المحاسبية ومعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والتي تضمن بشكل عام إستكمال دور المعلومات المحاسبية في جودة التقارير التي تتحلّى بالخصائص التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية من ملائمة وموثوقية مما يعزز عملية المسائلة والمتابعة الداخلية والخارجية لحماية حملة الاسهم وغيرهم من اصحاب المصالح ، بالإضافة الى دور المراجع الخارجى ولجان المراجعة فى ذلك ،اصبح واضحا العلاقة بين جودة المعلومات المحاسبية وتطبيق حوكمة الشركات والتي بدورها تعطينا تقارير ذات جودة عالية تمتاز بالشفافية والثقة وتجذب هذه الخصائص الانتباه للشركة وتأكيد تطبيق الحوكمة فيها مما يوفر لهذة الشركة رأس المال الكافى للقيام بالاعمال اللازمة لتحقيق ارباح معقولة مما يزيد الطلب على أسهمها وبالتالي يؤثر ايجابيا على الشركة واستقرارها فكما أن جودة المعلومات المحاسبية تحقق حوكمة الشركات وتؤثر فيها فقد يتفاوت التأثير من شركة لاخرى نتيجة لعوامل اخري خاصة بكل شركة .

أولاً : النتائج :-

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحث الى الاتى :-

- (1) الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الجيدة يقود الى تدعيم نشاط الشركة ومركزها المالى وتطبيق الحوكمة فيها .
- (2) توفير مستوى الشفافية والكفاءة فى التقارير المالية يقود الى إرساء الحوكمة فى شركات المساهمة .
- (3) تحرص الشركات على تحقيق متطلبات جودة المعلومات المحاسبية مما يمكن الهيئات الإشرافية والرقابية من القيام بواجبها فى الرقابة والمسائلة .
- (4) توفير المعلومات المحاسبية يمكن من إرساء دعائم الحوكمة فى الشركات المساهمة من خلال المساعدة فى تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة .
- (5) توفير المعلومات المحاسبية الجيدة يقود لثقة الاطراف زوى العلاقة بالشركة ومن ثم تدعيم الحوكمة فيها .
- (6) تحرص الشركات على توفير معلومات محاسبية تمكن من ضبط وتقييم ومتابعة الأداء مما يعمق الجانب السلوكى والاخلاقى فيهاويمكن من إرساء مفهوم الحوكمة فيها إلا أن الامر يتطلب إجراءات اكثر إلزاما للشركات .
- (7) توفير المعلومات المحاسبية ذات الخصائص الجيدة تمكن الإدارة من تلافى المخاطر ومعالجة الإنحرافات ممايساعد فى تطبيق الحوكمة ويعكس مدى إدراك تلك الشركات لتأثير المعلومات المحاسبية .
- (8) توفير المعلومات المحاسبية يدعم تطبيق حوكمة شركات المساهمة من خلال الحد من الفساد المالى من خلال العمل على تفعيل انظمة الرقابة الداخلية وتعميق المسائلة .
- (9) يتوقف كفاءة وفعالية وسلامة نشاط وعمليات الشركة وتطبيق قواعد واسس الحوكمة فيها وتحقيق أهدافها وقدرتها الإستمرارية فيها على ما يتم توفيره من معلومات محاسبية جيدة .

ثانيا :التوصيات :-

من خلال النتائج السابقة يوصى الباحث بلاثى :-

- (1) المحافظة على مستوى كافي وعادل من الإفصاح و الشفافية فى التقارير المالية وإتاحتها لزوى المصالح لإعطاء المساهمين شعور بالامن والإطمئنان على أموالهم .
- (2) مراعاة تطبيق الشركات نظم مالية ومحاسبية سليمة حتى تساهم فى ضبط الأداء والحد من الفساد المالى فيها .
- (3) ضرورة قيام الشركات برفع مستوى الرقابة والمسائلة مع تطوير أساليبها وتجويد إدارتها لما لذلك من أثر كبير فى الحد من المخاطر وتخفيف المشاكل التى تحد من رغبة المساهمين .
- (4) ضرورة قيام الشركة برفع مستوى الوعى والاهتمام بالجوانب السلوكية والاخلاقية من خلال التدريب والتاهيل .
- (5) ضرورة قيام الشركة بتوفير معلومات محاسبية ذات جودة والعمل على رفع مستوى الحوكمة فيها لتعكس القيمة الحقيقية لاسهما ومركزها المالى وبالتالي تطورها .
- (6) العمل على تفعيل القانونين والتشريعات لضمان سلامة النشاط .
- (7) الإهتمام بإعداد التقارير الجيدة وفى الوقت المناسب لضمان تفعيل إطار حوكمة الشركات .

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع :-

- (1) د. أحمد أشرف عبد الحميد ، إدارة الربحية والدور المحاسبي فى حوكمة الشركات (الإسكندرية :الدار الجامعية 2007 م).
- (2) د. أحمد حلمى جمعة، وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية مدخل معاصر (دار المناهج للنشر والتوزيع 2003م).
- (3) د. إيمان احمد الشربيني ، التخطيط المالى كأداة لتحقيق الشفافية والمصداقية فى الجمعيات الأهلية (القاهرة : معهد التخطيط القومى ،سبتمبر 2002م)مذكرة خارجية رقم 1609.
- (4) د. أسامة غيث ، تزييف وغش القوائم المالية للشركات ، (مقال ، جريدة الاهرام لسنة 2005م) عدد 43482.
- (5) أمين السيد أحمد لطفى ، مسئوليات وإجراءات المراجع فى التقرير عن الغش والاختفاء المحاسبية الخاطئة (الاسكندرية : الدار الجامعية 2001م).
- (6) أشرف حنا ميخائيل ، تدقيق الحسابات فى إطار منظومة حوكمة الشركات ، بحث مقدم فى المؤتمر العربى الاول حول التدقيق الداخلى فى إطار حوكمة الشركات (القاهرة 24-26سبتمبر 2005م).
- (7) الارشيف الالكترونى لمجموعة سوداتل (السودان : الخرطوم ، الاثنين 6/9 /2014م)، الساعة 11 صباحا.
- (8) د. القاضى زياد عبد الكريم ، د. أبوزر ، تصميم نظم المعلومات المحاسبية والإدارية (عمان : مكتبة المجتمع العربى للنشر والتوزيع 2010م).
- (9) د.الهزيمة احمد صالح ،دور المعلومات المحاسبية فى إتخاذ القرارات فى المؤسسات الحكومية، (مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية ،2009م) مجلد رقم 25.
- (10) أحمد حسين على حسين ،نظم المعلومات المحاسبية (الاسكندرية :دار الاشباع الفنية، 1997م).
- (11) د.الطائى محمد عبدة حسين ، المدخل الى نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع 2009م) .
- (12) باشيخ عبد اللطيف بن محمد بن عبد الرحمن ،أثر لائحة حوكمة الشركات على تحسين جودة المعلومات المحاسبية فى التقارير المالية للشركات المساهمة ،(السعودية :مجلة المحاسبة والإدارة والتامين 2009م)عدد74،الجزء الاول.

- (13) د. ثناء محمد طعيمة ، نظم المعلومات المحاسبية ، (القاهرة : إيثراك للطباعة والنشر والتوزيع ، 2002م).
- (14) د. ثابت عبد الرحمن إدريس ، نظم المعلومات الإدارية فى المنظمات المعاصرة (الاسكندرية: الدار الجامعية).
- (15) د. حنان رضوان ، مدخل النظرية المحاسبية للإطار الفكرى والترتيبات العملية ، (الاردن ، عمان : دار وائل للنشر ، 2009م).
- (16) د. حنان رضوان حلوة ، وآخرون ، أسس المحاسبة المالية (الاردن : دار الحامد للنشر 2004م).
- (17) د. حسنى عبد الجليل صبيحى ، دور المراجع الخارجى فى زيادة فعالية الافصاح والشفافية فى التقارير المالية المنشورة فى البيئة المصرية (مصر : المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية 2002م) عدد 1.
- (18) د. حنان رضوان وجبريل كحالة ، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسئولية وتقييم الأداء (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع 1997م) ص 38.
- (19) د. خلف الله عبيد الوردات ، التدقيق الداخلى بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الاردن : مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع 2006م).
- (20) د. خليل محمد ، المحاسبة الإدارية فى حوكمة الشركات (مجلة الدراسات والبحوث كلية التجارة جامعة لبنان ، 2005م) العدد الثانى ، .
- (21) دليل قواعد الحوكمة للشركات المساهمة المدرجة فى بورصة عمان (الاردن : عمان ، هيئة الاوراق المالية الاردنية 2008م).
- (22) د. رضوان محمد العنانى، مبادئ المحاسبة أسس وأصول علمية (عمان : دار الصفا للنشر والتوزيع 2001م).
- (23) د. سمير سعد مرقش ، نماذج حوكمة الشركات وتطبيقاتها فى ظل عائلة الشركات ، (القاهرة : 2007م).
- (24) سمير كامل محمد على ، العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية فى تحسين جودة حوكمة الشركات (مجلة كلية التجارة والبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية 2008م) عدد 1، مجلد 45، .
- (25) د. سميحة فوزى ، حوكمة الشركات فى مصر مقارنة بالاسواق الناشئة الاخرى (بحوث مركز المشروعات الدولية 2003م) .

- (26) د. سمير الطنملى ، دور لجان المراجعة فى تفعيل حوكمة الشركات بالجهاز المصرفى (مجلة المال والتجارة المصرية، مارس 2007م) عدد455،.
- (27) د.سليمان محمد أحمد ،حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالى والإدارى ،(الإسكندرية :الدار الجامعية ،2006م).
- (28) د. شوقى عبد العزيز الحفناوى ،حوكمة الشركات ودورها فى علاج أمراض الفكر والتطبيق (الإسكندرية : الدار الجامعية ،2003م).
- (29) د. شريف سعيد البراء ،مدى تاثر أسهم الشركات بالافصاح المالى وغير المالى (المجلة العلمية للإقتصاد ، ربيع سنوية ، الاردن ،2008م)عدد2،.
- (30) صالح حامد محمد على ، أثر القياس المحاسبى فى جودة المعلومات المحاسبية وقرارات الإستثمار فى الأوراق المالية ،رسالة دكتوراة ،(الخرطوم ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا 2009).
- (31) د. طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات (المفاهيم ،المبادئ ، التجارب) وتطبيقاتها فى المصارف (الإسكندرية 2005م).
- (32) د. طارق عبد العال ، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة (الاسكندرية : الدار الجامعية 2006م).
- (33) طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية وأسس الإعداد والعرض والتحليل (جامعة عين شمس ،2000م) .
- (34) د.على مجاهد أحمد السيد ،تحليل ظاهرة حوكمة الشركات بأستخدام نظرية الوكالة من منظور محاسبى ،ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمى الخامس ،حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية و الإقتصادية ،الإسكندرية 8-10 سبتمبر 2005م).
- (35) عدنان بن حيدر بن درويش ،حوكمة الشركات ودور مجالس الإدارة ، (بحوث إتحاد المصارف العربية ،2008م).
- (36) عباس مهدي الشيرازى نظرية المحاسبية (الكويت : ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع 1990م).
- (37) د. عبد الحى مرعى ،المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات (الاسكندرية :مؤسسة شباب الجامعة 1993م).
- (38) د . عبد المقصود بيان وناصر نور الدين عبد اللطيف ، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات (الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2004م).

(39) عبد الوهاب نصر على، شحاتة أحمد شحاتة ، مبادئ المحاسبة المالية (الاسكندرية : الدار الجامعية 1996م).

(40) عفيفى هلال عبد الفتاح ، العلاقة بين تطبيق حوكمة الشركات ومستوى الإفصاح الإختياري فى التقارير السنوية المنشورة ،دراسة فى البيئة المصرية (مجلة البحوث التجارية ، جامعة الزقازيق 2008م) مجلد رقم 30 ، عدد1 ، .

(41) بروفييسور ، عبد الماجد عبد الله الحسن ، بحث مقدم فى مؤتمر المراجعة الداخلية الاول بالسودان (يناير 2008م).

(42) عادل عبد الرحمن أحمد محمد ، دراسة تحليلية وتطبيقية لمفهوم حوكمة الشركات وإمكانية تطبيقه فى شركات المساهمة العامة فى البيئة المصرية (مجلة البحوث والدراسات ،جامعة الزقازيق ، السنة الثالثة والعشرون 2003م)العدد الاول ، .

(43) عوض سلامة الدخيلى ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات المساهمة العامة (بحث مقدم فى المؤتمر العربى الاول حول حوكمة الشركات القاهرة 2005م).

(44) د. كاثرين لوكاتشاهلبينج ،د. جون ، حوكمة الشركات فى الإقتصاديات النامية والصا عدة والانتقالية ،ترجمة سمير كريم ، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة ، خدمة التجارة الامريكية ،واشنطن : 2003م..

(45) د. كمال الدين مصطفى الدهراوى ،نظم المعلومات المحاسبية ،(الإسكندرية : المكتب الجامعى الحديث ،2007م)..

(46) كمال حسين ، نظم المعلومات المحاسبية (القاهرة : دار الصفا للطباعة والنشر و التوزيع 1987م).

(47) د.كمال عبد العزيز،مقدمة فى نظرية المحاسبة (عمان : داروائل للنشر 2004م) .

(48) د. ليستر هينجر .د. سبيرج ماتوتس ، المحاسبة الإدارية ،ترجمة د. أحمد حاج محمد (الر ياض : دار المريخ للنشر).

(49)لؤى عبد الوهاب ، خضر محمد عثمان ، الإفصاح التام فى المعلومات المحاسبية وأثرة فى كفاءة سوق الخرطوم للأوراق المالية (رسالة ماجستير ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا 2009م).

(50) د.محمد أحمد الخضيرى ،حوكمة الشركات ،(مجموعة النيل العربية 2005م).

(51) د.مصطفى محمود أبوبكر ، المتطلبات التنظيمية والإدارية وتوفير مقومات التطبيق للحوكمة فى شركات المساهمة ،ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمى الخامس

(حوكمة الشركات وابعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، الإسكندرية 8-10 سبتمبر 2005م).

(52) د. محمد عطية مطر، وآخرون ، نظرية المحاسبة وإقتصاد المعلومات -الإطار الفكرى فى التطبيقات العملية (عمان : دار حنين للنشر والتوزيع 1996م).

(53) د. محمد عباس بدوى ،د. عبد الوهاب نصر على ، المحاسبة المالية ، (القاهرة :المكتب الحديث 2008م).

(54) د. مطيع ياسر صادق ، وآخرون نظم المحاسبة المالية (عمان مكتبة المجتمع العربى للنشر والتوزيع 2007م).

(55) د.محمد يوسف خضاوى نظم المعلومات المحاسبية (عمان : دار وائل للنشر).

(56) مامون توفيق ،حمدان حسين القاضى ، النظرية المحاسبية (دمشق ،مطبعة جامعة دمشق 1995م).

(57) مطر محمد ، السيوطى موسى ، التاصيل النظرى للممارسات المهنية المحاسبية (الاردن : دار وائل للنشر 2008م).

(58) محمود عمر باعيسى ،محمد أحمد سليمان ، أصول المراجعة والرقابة الداخلية (جدة : دار الحافظ للنشر والتوزيع 1989م).

(59) د. محمد سمير الصبان ، د. محمد مصطفى سليمان ، أساس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات (الإسكندرية :الدار الجامعية 2004م).

(60) د. موسى السويط ، تطوير أنموذج التدقيق فى الشركات المساهمة العامة الاردنية وتأثيراتها فى فعالية وأستقلالية التدقيق الخارجى ، أطروحة دكتوراة (الاردن : جامعة عمان العربية للدراسات 2006م).

(61) مقابلة مع السيد ، نائب الرئيس التنفيذى للشئون المالية أ- طارق حمزة رحمة الله (السودان : الخرطوم ،6/9/2014م) الساعة ،1 ظهرا.

(62) د. نعيم حسلى دهمش وآخرون ،مبادئ المحاسبة أصول علمية (عمان :دار الحامد للنشر والتوزيع 2000م).

(63) نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات ،سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية (بحوث مركز المشروعات الدولية ، يانابر 2003م).

(64) ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مدخل م لترشيد قرارات إختيار وتغيير ومكافئات مراقبى الحسابات فى إطار الحوكمة ، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمى الخامس ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والاقتصادية والإدارية (8-10 سبتمبر 2005م) .

(65) وليد الحياىى ، المحاسبة المتوسطة - مشاكل القياس والإفصاح المحاسبى ن(عمان : دار حنين للنشر والتوزيع 1996م).

(66) د. يوسف عوض العادلى ، وآخرون ، مقدمة فى المحاسبة المالية ، (الكويت : ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع 1986م).

(67) يحيى مقدم أحمد ، تطبيق معايير العرض والإفصاح العام بالقوائم المالية للمصارف الإسلامية وأثره على المستخدمين ، رسالة ماجستير (السودان : الخرطوم ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م).

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

استبيان لقياس دور المعلومات المحاسبية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات

الأخ الكريم / الأخت الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

تحية طيبة وبعد

الاستبيان المرفق هو جزء من بحث أكاديمي لنيل درجة الماجستير من كلية الدراسات العليا في جامعة شندي ضمن برنامج المحاسبة والتمويل ويهدف الاستبيان الي قياس دور المعلومات المحاسبية في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات المساهمة ، وحيث أنني أعهد بكم الاهتمام والاستعداد الدائمين لمؤازرة ومساندة الباحثين في أبحاثهم التي تخدم تطور مجتمعنا ، فأني آمل أن أجد التعاون المعهود بكم من خلال الإجابة على الأسئلة في هذا الاستبيان .

لذا أرجو من سعادتك التكرم بالإجابة على أسئلة هذا الاستبيان بدقة وموضوعية حتى يتمكن الباحث من الوصول الي تقييم أفضل لموضوع الدراسة وبالتالي التوصل الي توصيات لوضع الحلول المناسبة .

أؤكد بان يتم التعامل مع إجاباتكم بسرية تامة وألا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وأؤكد الاستعداد التام بتزويدكم بنتائج هذه الدراسة إذا رغبتم في ذلك .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث :

حسام الدين الباقر محمد أحمد

الاستبيان

البيانات الشخصية :

(1)العمر:

<input type="checkbox"/>	30— فاقل	<input type="checkbox"/>	40—31
<input type="checkbox"/>	50— 41	<input type="checkbox"/>	51— فاكثر

(2)المؤهل العلمى:

<input type="checkbox"/>	دبلوم	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس
<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	دكتوراة

(3)التخصص العلمى :

<input type="checkbox"/>	محاسبة	<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال	<input type="checkbox"/>	إقتصاد
<input type="checkbox"/>	علوم مالية ومصرفية	<input type="checkbox"/>	اخرى حددها		

(4)المسمى الوظيفى :

<input type="checkbox"/>	محاسب	<input type="checkbox"/>	مدير إدارى	<input type="checkbox"/>	مدير مالى
<input type="checkbox"/>	مراجع	<input type="checkbox"/>	رئيس قسم	<input type="checkbox"/>	أخرى حددها

(5)عدد سنوات الخبرة فى العمل الحالى :-

<input type="checkbox"/>	5 سنوات - فاقل	<input type="checkbox"/>	من 6—10سنوات
<input type="checkbox"/>	من 11-20	<input type="checkbox"/>	21 — فاكثر

المحور الاول :

عبارات الفرضية الاولى :

"هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة المعلومات المحاسبية وتطبيق الحوكمة في الشركات المساهمة "

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غ م	غ لم بشدة
1	توفير المعلومات المحاسبية في الشركات يمكن الهيئات الإشرافية والرقابية من القيام بواجبها بأسلوب مهني وطريقة موضوعية مما يدعم تطبيق الحوكمة في الشركة					
2	توفير المعلومات المحاسبية ذات الثقة مع مراعاة لعدم التحيز وصدق التعبير وقابليتها للتحقق تساعد في دعم الحوكمة في الشركة					
3	تؤثر خاصية ملائمة المعلومات المحاسبية وتوافرها في الوقت المناسب وقابليتها للتنبؤ إيجابياً علي الشركة مما يساعد في تطبيق الحوكمة فيها					
4	توفير المعلومات المحاسبية ذات الفعالية العالية قادرة علي تحقيق أهداف الشركة مما يدعم الحوكمة فيها					
5	توفير المعلومات المحاسبية الجيدة يوفر مستوي الشفافية والكفاءة في التقارير المالية التي تنشرها الشركة					
6	توفير معلومات محاسبية جيدة في الشركة تساهم في تطبيق نظم مالية ومحاسبية سليمة مما يقود بصدق قوائمها المالية وبالتالي زيادة فعالية الحوكمة فيها					
7	عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي مستوي الشفافية والإفصاح في الشركة					
8	عدم توفير المعلومات المحاسبية يؤثر علي نظام الرقابة الداخلية					

المحور الثاني :

عبارات الفرضية الثانية :-

"التطبيق الجيد لمرتكزات الحوكمة في الشركات المساهمة يساعد في الاستمرارية . "

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غ م بشدة	غ / م
1	توفير إطار تنظيمي فعال بوجود المعلومات المحاسبية يضبط كافة جوانب الحوكمة في الشركة مما يعزز الأداء فيها وإستمراريتها					
2	الإلتزام بالسلوك الأخلاقي والرقابة والمسائلة مع وضع الخطط والإستراتيجيات يمكن من تلافي المخاطر في الشركة مما يساعد في قدرتها الإستمرارية					
3	تطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة في شركة المساهمة يحد من المعلومات المضللة أو الشائعات مما ينعكس علي وضعها التنافسي					
4	تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة يدعم الموقف المالي للشركة ويزيد من قوته					
5	يؤثر تطبيق مبدأ المعاملة العادلة للمساهمين في الشركة إيجابياً مما يعزز قدرتها التنافسية وبالتالي استمراريته					
6	تطبيق الحوكمة في شركة المساهمة من خلال الإعتماد علي المعلومات المحاسبية الجيدة يزيد من كفاءة النظم الرقابية في الشركة مما يؤثر إيجابياً علي مستقبل الشركة ونشاطها وتقدمها وبالتالي استمراريته					
7	عدم الإلتزام بمبادئ ومعايير الحوكمة يؤثر في استمرارية الشركة					
8	عدم الإهتمام بتطبيق الحوكمة يؤثر علي الأنظمة الرقابية في الشركة					

المحور الثالث عبارات الفرضية الثالثة :
 "هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية وثقة
 الاطراف ذوي العلاقة بشركة المساهمة "

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعمل الشركة علي توفير مستوي عالي من جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بما يمكن من حصول الأطراف ذوي العلاقة بالشركة علي المعلومات بصفة دورية ومنتظمة مما يلبي احتياجاتها المختلفة					
2	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ذات الفعالية والكفاءة العالية يؤثر إيجابياً علي أسهم الشركة مما يعزز ثقة الأطراف ذوي العلاقة بها					
3	تطبيق الشفافية في الشركة يؤدي الي زيادة مصداقية قوائمها المالية مما يعزز الشعور بالطمأنينة والثقة من قبل المتعاملين مع الشركة					
4	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الجيدة وفي الوقت المناسب يقود الي توقع سلامة أنظمة الرقابة الداخلية في الشركة مما يطمئن الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها					
5	إلتزام الشركة بالإفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية يقود الي صدق التقارير الصادرة منها وبالتالي اكتساب ثقة الأطراف المختلفة ذات العلاقة بها					
6	الأفصاح الجيد عن المعلومات المحاسبية ذات الخصائص الجيدة يمكن من تطبيق مرتكزات الحوكمة في الشركة مع زيادة ثقة الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بها					
7	ضعف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يؤثر في التقارير المنشورة في الشركة ونظام الرقابة فيها					
8	عدم الإلتزام بالإفصاح والشفافية يؤثر علي نشاط الشركة والأطراف ذوي العلاقة					

قائمة أسماء محكمى الاستبيان :

م	الاسم	التخصص	الوظيفة	مكان العمل
1	د. عمر تاج السر	محاسبة	استاذ محاضر	جامعة شندى
2	د. محمد عبد الحميد محمود	محاسبة	رئيس قسم التكاليف والمحاسبة الادارية	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
3	د. بابكر ابراهيم الصديق	محاسبة	رئيس قسم المحاسبة	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
4	د. ميساء محمد	محاسبة	قسم المعلومات نظم	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا
5	د. هلال يوسف صالح	محاسبة	محاضر فى كلية الدراسات التجارية	جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا